



**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
HUKUK FAKÜLTESİ**

V. GENÇ VERGİ HUKUKÇULARI SEMPOZYUMU

GENÇ HUKUKÇULAR / YENİ YAKLAŞIMLAR

**DÜZENLEYENLER
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
HUKUK FAKÜLTESİ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI**

*Prof. Dr. Doğan Şenyüz
Yard. Doç. Dr. Gülşen Gedik
Ar. Gör. Erdem Utku Çakır
Ar. Gör. Alican Mert
Ar. Gör. M. Tuğrul Gül*

18 Nisan 2015 Saat: 09.30
Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Gemlik / Bursa



V. GENÇ VERGİ HUKUKÇULARI SEMPOZYUMU GENÇ HUKUKÇULAR / YENİ YAKLAŞIMLAR

**Kayıt
Açılış**

09:30-10:00
10:00- 10:30

Açılış Konuşması

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ
(Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı/Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı)

**BİRİNCİ OTURUM
10:30 - 12:00**

Vergilendirmede Demokratik Katılımlar
Oturum Başkanı: Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ
(Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Demokrasi Algısında Yaşanan Değişimlerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı Üzerindeki Etkileri: Ar. Gör. Zeynep Müftüoğlu HOŞ
(Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Vergi Demokrasisi Bağlamında Tahkim: Ar. Gör. Alican MERT
(Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Tartışma

**Öğle Yemeği
12:00- 13:30**

**İKİNCİ OTURUM
13:30 - 15:00**

Demokratik Vergi Ceza Sistemi
Oturum Başkanı: Prof.Dr. Nihal SABAN
(Lefke Avrupa Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Ceza Hukuku Boyutu ile Vergi Kaçakçılığı Suçu: Ar. Gör. Nazlı Kübra ÇELİK
(Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar: Ar. Gör. E. Sevcan ARTUN
(Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Tartışma

**Kahve Molası
15:00- 15:30**

**ÜÇÜNCÜ OTURUM
15:30- 17:00**

Özel Hukuk Penceresinden Vergi Hukuku Kavramlarına Bakış
Oturum Başkanı: Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ
(Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Fransız ve Türk Vergi Sistemlerinde Şirketlerin Yapmış Oldukları Giderlerin İndirilebilme Prensipleri: Yard. Doç. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ
(Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Türkiye'de Enerji Vergilendirilmesi, Enerji Alanında Vergi Harcamaları ve Destek Mekanizmaları: Ar. Gör. Cansu DAĞ
(Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Vergi Hukuku Uygulamasında İhbar Tazminatı: Ar. Gör. Erdem Utku ÇAKIR
(Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

Tartışma

Genel Kurul Toplantısı



E K İ N
Basım Yayın Dağıtım

2015

© 2015 Ekin Yayınevi

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan yazarların izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 0607-16-008681

ISBN: 978-605-327-261-8

Sayfa Düzeni / Kapak Tasarımı: Aslı AYRANCI

Baskı ve Cilt:

Star Ajans Ltd. Şti.

Alaaddinbey Mah. 634. Sk.

NİLTİM Ayaz Plaza No: 24

Tel. (0224) 249 33 20

Sertifika No: 15366

Baskı Tarihi: Aralık 2015

EKİN Basım Yayın Dağıtım

Şehreküstü Mah. Cumhuriyet Cad.

Durak Sk. No: 2 Osmangazi / BURSA

Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37

Fax.: (0.224) 223 41 12

e-mail: info@ekinyayinevi.com

www.ekinyayinevi.com

ÖNSÖZ

2011 yılında Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı tarafından “Hayatın kıyısında bir yerde vergi hukuku; genç akademisyenler/ yeni yaklaşımlar” başlığı ile düzenlenmiş olan ve her sene farklı bir fakültenin ev sahipliğinde sürdürülen “Genç Vergi Hukukçuları” sempozyumunun beşincisi, 18 Nisan 2015 tarihinde Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı tarafından organize edilmiş ve Türkiye’nin pek çok ilinden gelen değerli vergi hukukçularının katılımı ile verimli bir sempozyum gerçekleştirilmiştir.

Amacı, “hukuk fakültelerinin vergi hukuku ya da mali hukuk bölümlerinde yer alan, hukuk fakültesi mezunu, yüksek lisans ve doktorasını “hukuk- vergi hukuku, mali hukuk veya özel hukuk, kamu hukuku” alanlarında yapmış olan ve halen bu alanda çalışmakta olan vergi hukuku akademisyenlerinin, yılda bir defa bir araya gelerek, tanışma-tartışma eksenli bilgi-deneyim paylaşımını sağlamak” olan sempozyumda genç vergi hukukçuları akademik çalışmalarını paylaşmış, tartışma bölümündeki sorular ile yeni ve farklı bakış açıları geliştirmişlerdir.

Gerçekleştirmiş olduğumuz sempozyumda “oturum başkanı” sıfatı ile davetimizi kırmayan ve değerli katılımlarda bulunan Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı Prof.Dr. Yusuf Karakoç ve Lefke Avrupa Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı ve Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı Prof. Dr.Nihal Saban’a; ayrıca önemli çalışmalarını bizlerle paylaşan ve Sempozyum kitabımızın en kısa zamanda basılabilmesi için zamanında Tebliğ metinlerini bizlere ulaştıran katılımcılar, Ar.Gör.Zeynep Müftüoğlu Hoş, Ar.Gör.Alican Mert, Ar.Gör. Nazlı Kübra Çelik, Ar.Gör. E.Sevcan Artun, Yard.Doç.Dr. Neslihan Karataş Durmuş, Ar.Gör. Cansu Dağ ve Ar.Gör. Erdem Utku Çakır’a teşekkürlerimizi sunuyoruz. Ayrıca Tebliğ sunumlarını takiben tartışma bölümünde “sorulan sorulara cevap veremezsek ölü taklidi yapmayı kararlaştırmıştık” cümlesini kurarak toplantımıza farklı bir renk katan Ar.Gör.Zeynep Müftüoğlu Hoş’a ve Ar.Gör.Alican Mert’e de ayrıca teşekkür ediyoruz.

Sempozyum tebliğlerinden oluşturulan kitabımızın tüm ilgililere faydalı olması dileğimiz ile, Genç Vergi Hukukçuları sempozyumlarının bundan sonraki dönemlerde de, aynı heyecan ve ilkeler doğrultusunda daha da büyük katılımlarla geliştirilip, devam ettirilmesini umut ediyor ve tüm genç vergi hukukçusu meslektaşlarımıza, akademik hayatlarında başarılar diliyoruz.

Düzenleme Kurulu

Prof.Dr. Doğan ŞENYÜZ

Yard.Doç.Dr. Gülşen GEDİK

Ar.Gör. Erdem Utku ÇAKIR

Ar.Gör. Alican MERT

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ OTURUM VERGİLENDİRMEDE DEMOKRATİK KATILIMLAR

**OTURUM BAŞKANI
PROF. DR. YUSUF KARAKOÇ
(DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ)**

**DEMOKRASİ ANLAYIŞINDA YAŞANAN DEĞİŞİMLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ
ÜZERİNDE ETKİLERİ 2**

**Zeynep Müftüoğlu Hoş
Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

VERGİ DEMOKRASİSİ BAĞLAMINDA TAHKİM 33

**Alican Mert
Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

İKİNCİ OTURUM DEMOKRATİK VERGİ CEZA SİSTEMİ

OTURUM BAŞKANI
PROF. DR. NİHAL SABAN
(LEFKE AVRUPA ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ)

CEZA HUKUKU BOYUTU İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU	60
	Nazlı Kübra Çelik Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi
TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA ADİL YARGILANMA HAKKI AÇISINDAN ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR.....	105
	E. Sevcan Artun Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

ÜÇÜNCÜ OTURUM
ÖZEL HUKUK PENCERESİNDEN VERGİ HUKUKU
KAVRAMLARINA BAKIŞ

OTURUM BAŞKANI
PROF. DR. DOĞAN ŞENYÜZ
(ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ)

FRANSIZ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ŞİRKETLERİN YAPMIŞ OLDUKLARI
GİDERLERİN İNDİRİLEBİLME PRENSİPLERİ..... 156

Neslihan Karataş Durmuş
Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi

TÜRKİYE'DE ENERJİ VERGİLENDİRMESİ, ENERJİ ALANINDA VERGİ
HARCAMALARI VE DESTEK MEKANİZMALARI..... 169

Cansu Dağ
Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

VERGİ HUKUKU UYGULAMASINDA İHBAR TAZMİNATI 203

Erdem Utku Çakır
Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi



BİRİNCİ OTURUM

Vergilendirmede Demokratik Katılımlar

OTURUM BAŞKANI

Prof. Dr. Yusuf Karakoç

(Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

DEMOKRASİ ANLAYIŞINDA YAŞANAN DEĞİŞİMLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ ÜZERİNDE ETKİLERİ

Zeynep Müftüoğlu Hoş*

İnsanoğlu, toplum halinde yaşamaya başladığı andan itibaren, birtakım kurallara ihtiyaç duymuş; birlikte yaşamı huzur ve barış içinde devam ettirebilmek için bazı kararlar almak durumunda kalmıştır. Nüfusun artması, devletlerin büyümesi ile kararların doğrudan alınması imkansız hale gelmiştir. Halkın mali yükümlülüklere isyanı ile başlayan süreç ile temsili demokrasinin temelleri atılmıştır. Parlamentolar, yüzyıllar boyu demokrasinin sağlanmasında temel araç olarak işlev görmelerine rağmen, günümüzde bu görevlerini gereği gibi yerine getirememekle eleştirilmektedirler. Bu eksikliği tamamlamak için ortaya atılan yönetim modelinin, mali yetkilerin kullanımı bakımından sağlıklı bir denge oluşturup oluşturamayacağı ise oldukça tartışmalıdır.

Anahtar kelimeler: Mali sosyoloji, doğrudan demokrasi, temsili demokrasi, temsili demokrasi krizi, yönetim, mali yetki

GİRİŞ

Hukuk kuralları, kişiler arası ilişkileri düzenlemekte, bir nevi birlikte yaşama kurallarını oluşturmaktadır. Toplulukların oluştuğu; ilk devletlerin kurulduğu günlerden bugüne birlikte yaşama iradesinin olmazsa olmazı şeklinde varlık göstermektedirler. Bunlar arasından vergilendirmeye dair kurallar hukuk dalları arasında en eski düzenlemeler arasında yerini almaktadır. Ortaya çıktığı dönem ile günümüz arasında kapsam ve ilkeler bakımından oldukça farklılıklar bulunmakla beraber vergilendirme yetkisi ve dolayısıyla vergilendirmeye dair düzenlemeler çok eski zamana dayanmaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Mali egemenlik, devlet yapısının temel unsurlarından biri olan egemenliğin, mali alandaki görünümüdür. Mali egemenlik, vergilendirme, harcama, borçlanma,

* Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk A.B.D., Araştırma Görevlisi

kamu malları yönetimi ve bütçe yapma yetkilerini kapsamaktadır¹. Bunlardan vergilendirme yetkisi, hükümdarlar ve krallar tarafından tarih boyunca sıkça başvurulan bir alandır. Çünkü vergiler, toplumların ihtiyaçlarının karşılanmasında ve kamu hizmetlerinin finanse edilmesinde başlıca mali kaynak olarak kullanılmaktadırlar. Vergiler, yüzyıllar boyunca farklı sistem ve adlarla varlık göstermiş; vergilendirme yetkisi, hükümdarların başlıca egemenlik güçleri arasında yer almıştır. Bu yetki, hükümdarlar tarafından uzun süre hiçbir sınırlamaya tabi olmadan kullanılmış; hükümdarlar, uygun gördükleri vergi türlerini, oranlarını, mükellefiyetlerini serbestçe belirlemişlerdir. Bu sınırsız kullanım şekli, bazı ülkelerde ve dönemlerde adil bir sistemin uygulanmasında ve halkın dengeli şekilde vergilendirilmesinde bir engel teşkil etmezken, birçok dönemde ve birçok ülkede ağır, adaletsiz ve düzensiz vergilendirmeler yapıldığı gözlemlenmektedir.

Söz konusu ağır ve adaletsiz vergiler, düzensiz vergi sistemleri, bireylerin tepkilerine neden olmuş, tarih küçüklü büyüklü birçok vergi ayaklanmasına ve isyanına tanıklık etmiştir. Yaşanan bu ayaklanma ve isyanlar, bazen sert şekilde bastırılmış ve hiçbir kazanım elde edilememiş; bazen de tarihin akışını derinden etkilemiş, birçok gelişmenin temelini atmıştır. Bu gelişmelerden belki de en önemlilerinden birini parlamentoların kuruluşu ve temsili demokrasinin doğuşu oluşturmaktadır. 1215 yılında İngiltere’de ağır ve haksız vergilere karşı çıkan isyan üzerine kral ve baronlar arasında imzalanan Magna Carta, halk adına kazanım olarak nitelendirilmese bile kralın yetkilerinin ilk defa sınırlandırılması ve parlamentoların kurulması bakımından oldukça önemli bir yere sahiptir. Magna Carta ile kurulan parlamentoların tarihte kazandığı ilk yetki vergilendirme yetkisidir². Tarih boyunca geçirilen aşamalar parlamentonun mali konularda yetkilerinin artmasını ve bütçe hakkının oluşmasını sağlamıştır. Bütçe hakkı, toplum adına yapılacak gelir ve giderler üzerinde ve bunların denetiminde halkın söz sahibi olması anlamına gelmektedir. Bütçe hakkının kazanılmasında pek çok ülkede ilk aşama vergilerin ve diğer kamu gelirlerinin parlamentonun tasdikine bağlanmasıdır. İkinci aşamada ise giderlerin parlamentonun tasdikine bağlanması mücadeleleri gelmektedir. Üçüncü ve son aşamayı ise gelir gider tasdiklerinin parlamento tarafından her sene tekrar yapılması oluşturmaktadır³. Bütçenin uygulanması ve sonuçları üzerinde

¹ Nami Çağan, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamento’nun Rolü”, **Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü**, TBMM Basımevi, Ankara, 2009, s. 183.

² Inter-Parliamentary Union, **Parliaments**, Casell and Company Ltd. London, 1962, s. 203.

³ Bedi Necmeddin Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, Özel Galatasaray Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu Yayınları; 5, İstanbul, 1967, s. 15, 16.

kontrol yetkisinin sağlanması ve güvenceye alınması, parlamentonun kullandığı bütçe yetkisinin amacına ulaşması ve bütçe hakkının varlığından söz edilebilmesi için olmazsa olmaz koşuldur⁴. Mali kurumların güçlenmesi ile bütçe hakkı gelişmiş; bu gelişme demokrasinin bir göstergesi halini almıştır⁵. Bütçe hakkının elde edilmesi için sarf edilen çabalar, halkın yönetimde söz sahibi olmasını sağlayarak demokratik yönetim biçiminin yerleşmesini sağlamıştır⁶. Demokratik yönetimin, milli iradenin mali yükümlülükler konusunda söz sahibi olmasıyla başladığı da kabul edilebilir⁷.

Nüfusun artması, doğrudan demokrasi araçlarının kullanımını neredeyse imkansız hale getirdiğinden temsili demokrasinin doğuşu; bireylerin düşünce ve fikirlerinin, seçilen temsilciler aracılığıyla parlamentoda yer alması demokrasi tarihinde kilometre taşlarından birini oluşturmuştur. Parlamentolar, yüzyıllar boyunca demokrasinin sağlanmasında temel araçlardan biri olarak gösterilmiş; demokrasi ve birtakım mali yetkiler paralel bir gelişme içinde olmuş; hatta demokrasinin gelişiminde itici güç olmuştur. Fakat günümüzde parlamentolar, demokrasinin sağlanmasında üstlendikleri görev ve yetkilere dair işlevleri gereği gibi yerine getirememekle eleştirilmektedirler. Bu eleştiriler, yaşanmakta olan bir “temsili demokrasi krizi”ni işaret etmekte ve parlamentoların sahip oldukları yetkileri gereği gibi kullanamadıkları, halkın temsilciler aracılığıyla parlamentolara devrettikleri hakların olması gerektiği gibi sağlanmadığı ileri sürülmektedir. Bu süreçte, parlamentoların, yerine getirmekte yetersiz ya da başarısız olduğu ileri sürülen konuların çözümü için birtakım kurum ve kuruluşlar tarafından çözüm önerileri üretilmektedir. Bu öneriler arasında parlamentoların işleyişine dair birtakım yenilik çalışmaları, seçim sistemlerinde uygulanabilecek değişiklikler gibi tekliflerin yanında köklü yenilik önerileri de sunulmaktadır. Sistemin tekrar inşasını gerektiren tekliflerin başında “yönetişim” uygulamaları sıkça dile getirilen sistemler arasında yer almaktadır. Yönetişim modeli, saydamlık, hesap verilebilirlik, performans denetimi,

⁴ Çağan, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamento'nun Rolü”, s. 185; Bedi Necmeddin Feyzioğlu, “Bütçenin İdari Denetimi”, **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri, 10- 11 Haziran 1983**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 52, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 16, Eskişehir, s. 134; Nami Çağan, “Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi”, **Bahri Savcı'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayını, Ankara, 1988, s. 210-221.

⁵ Tülin Canbay- Güneş Çetin Gerger, “Batı'da Bütçe Hakkının Gelişiminin Toplumsal Yapının Değişimi Üzerindeki Etkileri”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, 2012, s. 162.

⁶ Kemal Mutluer- Erdoğan Öner- Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, 3. b, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2011, s. 53.

⁷ Bedri Gürsoy, “1876 Anayasasının Mali Hükümleri”, **Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983. s. 181.

katılımcılık, yerleşme gibi ilkelerin ön planda olduğu ve yönetenlerle yönetilenlerin aynı düzeyde kabul edildiği bir karar alma süreci teklif etmektedir. Bu modele göre, doğrudan demokrasiye en yakın araçlara ulaşılmaya çalışılması ve bireylerin kamusal kararların alınmasında aktif rol alması hedeflenmektedir.

Bireylerin, kamusal kararlara aktif katılımından bahsedildiğinde kuşkusuz ki kişilerin, alınmasında rol oynamak istedikleri kararların başında mali konular gelmektedir. Kamu gelirleri ve giderlerinde meydana gelen değişimler, kişilerin doğrudan ve en çabuk hissettiği alanların başında geldiğinden, günümüzde demokrasi taleplerinde meydana gelen değişimler, mali konularda verilecek kararları da kapsamaktadır. Kişiler, verecekleri verginin miktarında ve yararlanacakları kamu hizmetlerinin niteliklerinde, bunlar için kullanılacak kaynakların düzenlenmesinde aktif katılım talebi getirmektedirler. Dünyada birtakım örnekleri görülmekte olan bu taleplerin ülkemizde de bazı kanunlarda yapılan değişikliklerle uygulanmaya başladığını söylemek mümkündür. Geliştirilen yönetim modelinin, bütçe hakkı ve bu hakkın içerdiği unsurların sağlanmasında ne kadar başarılı olabileceği ise tartışmalıdır.

I. BÖLÜM: TEMSİLİ DEMOKRASİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ İLİŞKİSİ

Demokrasi ve mali yetkiler arasındaki paralel gelişimin ilk kısıtlımları İngiltere’de atılmıştır; ardından bu kısıtlımlar Avrupa’nın diğer ülkelerine ve Amerika’ya sıçramıştır. İngiltere’de vergi koyma yetkisi, yüzyıllar boyunca sınırsız olarak kral tarafından kullanılmıştır. Halkın rızasının alınması uygulamaları ancak 10- 13. Yüzyıllara gelindiğinde çok küçük adımlarla başlamıştır. Krallar, savaş giderlerini karşılamak gerekçesiyle vergileri sürekli arttırmış fakat olağan dönemlerde de vergi artışlarına devam etmişlerdir. Bu durum halk arasında memnuniyetsizlik yaratmış; halkın meydanlarda toplanması ve vergiler için fikirleri alınıyormuş gibi ortam yaratılması da bu memnuniyetsizliğin giderilmesini sağlayamamıştır. Gittikçe artan vergiler, Fransa ile yapılan savaşın da kaybedilmesi ve kralın papa tarafından aforoz edilmesi etkenleri bir araya gelince baronlar krala karşı ayaklanarak karşılıklı hak ve borçların tanzim edileceği bir pakt düzenlemişlerdir⁸. 1215 tarihli Magna Carta (Büyük Ferman) isimli bu pakt, İngiltere’de halk ve saray arasında demokratik gelişmelerin ne kadar eskiye dayandığı tam olarak bilinmemekle

⁸ Gaetano Mosca, “Magna Carta’dan 20. Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri”, çev: Mukbil Özyörük, *Ankar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 1-4, Ankara, 1948, s. 37.

birlikte, yetki paylaşımına dair ilk yazılı belgedir⁹. Bu belge ile ilk parlamento kurulmuş, temsili demokrasi doğmuştur. Magna Carta, dünyayı yüzyıllar boyunca etkisi altına alacak bir demokrasi sisteminin ilk adımını atmıştır. Temelinde soyluların ve din adamlarının mutlak iktidara müdahale ederek kralın gücünü kısıtlamak istemeleri yatmaktadır. Vergilendirme yetkisi 12. maddede kralın, ancak kendini esaretten kurtarmak, oğluna şehzadelik yetkileri tanımak ve en büyük kızını evlendirmek için halktan vergi isteyebileceği şeklinde düzenlenmiştir. Bu haller dışındaki durumlarda ise ancak Halk Meclisi karar verirse halk vergi ödemeye çağrılabilir, askerlik hizmeti karşılığı olarak vergi ya da yardım parası alınamayacaktır. Getirilen vergilerin ise makul olması aranacaktır. Söz konusu belge, soyluların, kralı zorlamasıyla imzalandığından vergilere odaklanmış; hükümdarın gelirleri nereye ne kadar harcadı üzerinde durulmamıştır¹⁰. Belge, modern bir anayasa unsurları taşımaktan uzak olsa da kralın, yeni mükellefiyetler getirebilmesi için parlamentoya danışma zorunluluğunu sağladığı için önemli bir adımdır¹¹. Halktan vergi alma yetkisini meclislere ait bir hak olarak düzenlemesi ve halktan yardım istenmesinin genel meclis iznine bağlanması bakımından önemlidir¹². Belge, halka demokratik açıdan önemli bir kazanım sağlamasa da kralın mutlak yetkisinin sınırlandırılması bakımından önemli bir role sahiptir. Magna Carta'nın uygulamaya koyulmasına rağmen krallar sık sık halkın vergi hakkını ihlal etmiş, izinsiz ve ağır vergiler getirmişlerdir¹³. Kralların getirdiği vergiler, zorunlu borçlanmalar halkta tepkilere yol açmış, demokrasi ihlalleri kralın idamıyla sonuçlanmıştır¹⁴. Ağır vergiler altında bulunan halkın isyanı 1688 yılında imzalanan Bill of Rights (İnsan Hakları Yasası)'ın oluşmasını sağlamıştır. Bu adımla kralın, parlamentonun izni olmadan vergi tarh edemeyeceğini, kimsenin hediye, katılma payı ya da bağışları ödemeye zorlanamayacağı düzenlenmekte; kimsenin, parlamentonun tarhına onay vermediği bir vergi borcunun ödenmediği gerekçesiyle tatbikata uğrayamayacağı güvencesi getirilmiştir¹⁵. Yine bu yıllarda İngiltere'nin, Hollanda ile yapmakta olduğu savaşın finansmanı için kralın vergi koyma isteği, parlamentonun kabul etmesi ve miktarının önceden belirlenmesi ve hasılatın savaşa harcanması şartı ile

⁹ Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye Bütçe**, C. 2, Ankara Üniversitesi Yayınları, 1981, Ankara, s. 57, 58.

¹⁰ Gürsoy, **Kamusal Maliye Bütçe**, s. 58.

¹¹ Mosca, s. 37, 39.

¹² Nihad Sayar, **Kamu Maliyesi**, C. I, Devlet Bütçesi Prensipleri ve Tatbikatı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1954, s. 18.

¹³ Mosca, s.38.

¹⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz: Sayar, s. 19, 20.

¹⁵ Mosca, s. 45.

gerçekleştirilebilmiştir. Bu gelişme parlamentonun, kamu gelirlerinden sonra harcamalar üzerinde de denetim sahibi olması anlamına gelmektedir¹⁶. Uzun mücadeleler sonunda elde edilen vergilendirme yetkisinin ardından, parlamentonun harcamalar üzerinde de yetki sahibi olması birkaç yüzyıl sürmüştür. Gelir ve giderler üzerinde sahip olunan yetkinin tam anlamıyla kullanılabilmesi ve güvenceye alınabilmesi için ise bu gelir ve giderler üzerinde parlamentonun denetim yetkisinin olması gerekmektedir. Bu nedenle halkın bütçe hakkına sahip olduğundan bahsedilebilmesi her yıl tekrarlanacak bir onay dolayısıyla bir denetim mekanizmasının sağlanması ile mümkün olacaktır. İngiltere’de halkın bütçe hakkını ve parlamentonun bütçe yetkisinin sağlıklı şekilde sağlanması 1689 yılında parlamentoya gelir ve giderleri her sene tekrar görüşüp onama hakkı tanınmasıyla mümkün olmuştur¹⁷. Öncelikle askeri giderler için verilen yıllık onama hakkı, mülki idare masrafları parlamentonun denetimine girdikçe yıllık onama hakkına dahil olmuştur.

Vergilendirme yetkisinin ve bütçe hakkının içerdiği diğer mali yetkilerin, batı demokrasilerinde gelişimi incelendiğinde, devletin gelir ve giderlerinin halk tarafından tayin, tasdik ve kontrol edilmesinin yüzyıllarca süren fikir mücadeleleri ve savaşlar üzerine kurulduğu görülmektedir¹⁸. Bu mücadeleler, halkın ağır vergiler karşısında tepkilerini ortaya koymaları ile ateşlenmekte, kişiler, ödeyecekleri vergiler üzerinde söz sahibi olmayı talep etmektedirler. 13. Yüzyıldan bu yana, söz konusu taleplerin yerine getirilmesinde başlıca aracı temsili demokrasi kurumları oluşturmaktadır. Artan nüfus, doğrudan demokrasi araçlarının kullanılmasını oldukça zorlaştırdığından temsili demokrasi, demokrasinin sağlanmasında neredeyse genel kabul gören bir sistem olarak uygulanmaktadır. Bu sistemde kişiler, seçimlerde oy kullanarak temsilcilerini seçmekte; söz konusu ülkede kabul edilen seçim sisteminin koşullarına göre tek parça ya da iki parçalı parlamentolar oluşturulmaktadır. Parlamentolarda yer alan temsilciler, halktan aldıkları yetki ile kararlar almakta, uygulamakta, alınan kararları denetlemektedirler. Günümüzde parlamentolar pek çok kararın alınmasında önemli rol oynamakla beraber, yukarıda da belirtildiği gibi tarihte ilk yetkilerini vergiler üzerinden kazanmış ve uygulamışlardır. Kamu gelirlerine dair yetkilerin ardından kamu giderlerinin nasıl harcanacağı ve ardından bu gelir ve giderlerin denetimi yetkileri kazanılmış, söz konusu mali yetkileri halkın bütçe hakkının oluşmasını sağlamıştır. Bütçe hakkı, halka aittir ve milletin

¹⁶ Gürsoy, **Kamusal Maliye Bütçe**, s. 59

¹⁷ Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, s. 19; Sayar, s. 20, 21; Nihat Edizdoğan- Özhan Çetinkaya, **Kamu Bütçesi**, 5. b, Ekin Kitabevi, Bursa, 2014, s. 20, 21.

¹⁸ Sayar, s. 17.

egemenliğinden kaynaklanmaktadır¹⁹. Temsili demokrasi sisteminin uygulanmaya başlaması ile halk, gelir ve giderler üzerinde sahip olduğu onama hakkını, temsilcilere devretmiş; parlamentolar, halktan aldıkları yetki ile bütçe üzerinde bir takım yetkilere sahip olmuşlardır. Bu nedenle parlamenter demokrasilerde, halk, sahip olduğu bütçe hakkını, temsilciler aracılığıyla kullanmaktadır. Bu mekanizma nedeniyle parlamento, “bütçe yetkisi” kullanmaktadır. Bu süreçte bütçe, siyasal erki kullanan temsilciler ile onlara bu erki kullanma yetkisini veren vatandaş arasındaki ilişkiyi somutlaştıran bir belge niteliğindedir²⁰. Parlamento da bütçe kanununu onaylamakla bu yetkiyi yürütme organına devretmektedir²¹. Bu devir adeta, parlamentoların oluşturulan politikaları hayata geçirmesi için idareye vekalet vermesi niteliğindedir²². Bu durumda hükümet, bütçe hakkında “yetki” kullanmakta ve sürece dair “görev”lerini yerine getirmektedir. Yetki ve görevin olduğu bu durumlarda “sorumluluk” da doğmaktadır²³.

Tarihi sürece bakıldığında, temsili demokrasinin doğuşu ve parlamentoların günümüzdeki halini almasının, vergilendirme yetkisi ile paralel bir gelişim içinde olduğu görülmektedir. Halkın temsilciler aracılığıyla parlamentoda temsili yüzyıllar boyunca demokrasinin sağlanmasında temel yöntem olarak görülmüştür.

II. BÖLÜM: TEMSİLİ DEMOKRASİ KRİZİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİNE ETKİSİ

Halkın, kamu gelirleri ve giderleri üzerinde sahip olduğu söz hakkı olarak özetlenebilen bütçe hakkı, demokrasinin gelişimi ile paralel bir süreç geçirmiş; demokrasinin “öncü-anahtar kavramı” olmuştur²⁴. Tarihte mutlak iktidarın sınırlandırılan ilk yetkisi mali yetkileri olmuş; parlamentoların kazandıkları ilk yetki de yine vergilendirme yetkisi olmuştur²⁵. Yüzyıllar içinde yukarıda açıklanan aşamalardan geçerek oluşan bütçe hakkı ve içerdiği mali yetkiler,

¹⁹ Edizdoğan- Çetinkaya, s. 15.

²⁰ Hakan Yılmaz- Mustafa Biçer, “Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, S. 158, Ocak- Haziran 2010, s. 207.

²¹ Allen Schick, “Can Naitonal Legislatures Regain an Effective Voice in Budget Policy”, **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 1, No: 3, 2001, s. 21

²² Yılmaz- Biçer, s. 207.

²³ Çağan, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamento'nun Rolü”, s.183, 184.

²⁴ Çağan, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamentonun Rolü”, s. 183.

²⁵ Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 23. B, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 35.

günümüz demokratik sistemlerinin olmazsa olmaz koşulları arasındadır. Artan nüfus, karmaşık devlet yapısı ve faaliyetleri, bireylerin, bütçe hakkını doğrudan kullanmasını; gelir giderler üzerinde doğrudan söz hakkına sahip olmasını engellemektedir. Bu nedenle temsili demokrasi yapısı geliştirilerek, bireylerin, kendi fikirlerini temsil edecek kişileri seçme yöntemi demokrasinin sağlanmasında yoğun şekilde başvurulan bir yöntem olmuştur. Parlamenter demokrasiler yoluyla yürütülen bu yapıda, bireyler, kendi düşüncelerine en yakın gördükleri kişileri temsilci olarak seçerek, parlamentolarda görüşlerinin varlık bulmasını sağlamaktadırlar.

Parlamento, bütçenin incelenme, değiştirilme, oylanma gibi aşamalarında kamu gelirleri ve giderleri üzerinde yetkisini kullanmakta; uygulanmasını denetleyerek bütçe üzerinde sahip olunan yetkilerin sağlıklı şekilde sağlanmasını temin etmektedir. Sayıştay, kesin hesap kanunu, maddi harcama kanunları, borçlanma ve geleneksel siyasal denetim yolları da parlamentonun kontrol araçları arasında kullanılmaktadır²⁶. Temsili demokrasinin, kamu politikaları oluşturulması sürecinde bütçe üzerinde ve dolayısıyla kamu gelir ve giderleri üzerinde sahip olacağı yetkisinin etkinliği için gereken temel kriterlerin başında hesap verebilirlik ve mali saydamlık gelmektedir. Demokrasinin gereklerinden biri olan hesap verebilirlik²⁷, harcamalar yetkisiyle donatılmış kişilerin, yapılan harcamalardan sorumlu olması anlamına gelmektedir. Saydamlık ise kamu kaynaklarının elde edilmesi ve bunların harcanmaları aşamalarında işlemlerin kamuya açık olması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi gerekliliğidir. Faaliyet raporları, performans denetimleri gibi araçlar da toplanan gelir ve yapılan harcamaların parlamento tarafından kontrol edilmesini sağlamaktadır.

Günümüzde parlamentoların sahip oldukları bütçe yetkisi dolayısıyla kamu gelirleri ve giderleri üzerinde sahip oldukları yetki, demokrasinin olmazsa olmaz koşulları arasında kabul edilmektedir. Bu nedenle parlamentoların yukarıda sayıldığı şekilde, kamu gelir ve giderlerini kontrol etmek için farklı aşamalarda farklı araçları bulunmaktadır. Aynı şekilde parlamentoların söz konusu yetkilerini kullanırken demokratik bir yapının sağlanması için birçok ilke de kabul edilmekte, parlamento faaliyetlerinin bu ilkelere uygun yürütülmesine çalışılmaktadır. Tüm bu araç ve ilkelere rağmen, parlamentonun işlevlerini yerine getirmesinde birtakım aksaklıklar yaşanabilmekte, karar alma süreçlerinde sorunlar çıkabilmektedir. Bu olumsuzluklar, günümüzde

²⁶ Çağan, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", s. 208- 215; Inter- parlamantary, s. 211.

²⁷ Yılmaz- Biçer, s. 206.

parlamentoların yoğun şekilde eleştirilmesine, görevlerin yerine getirilmesinde başarısız olarak nitelenmesine neden olmakta; bir “temsili demokrasi krizi”nin yaşandığından bahsedilmektedir. Kriz olarak nitelendirilen bu olumsuzlukların, devlet yapılarında ve görevlerinde meydana gelen değişimlerden, parlamentoların yapısına; karar alma mekanizmalarının karmaşıklığından, birçok konuda yaşanmakta olan güven kaybına kadar pek çok nedeni bulunmaktadır. Söz konusu olumsuzluklar pek çok alanı etkilemekle beraber, çalışmayla ilgisi nedeniyle sadece bütçe yetkisi ve içerdiği başta vergilendirme yetkisi olmak üzere diğer mali yetkiler bakımından geçirilmekte olan süreç ele alınmaktadır. Vergilendirme yetkisi ve parlamentonun kullanmakta olduğu diğer mali yetkiler, parlamentoların maruz kaldığı eleştirilerin bir bakıma hem nedenleri arasında yer almakta hem de parlamentoların eleştirildiği aksaklıklardan doğrudan etkilenmektedirler.

Parlamentonun, kamu gelirleri ve giderleri üzerinde kontrol fonksiyonun gereği gibi yerine getirilememesinin başlıca nedenlerinden birisi, parlamentonun, yürütme organı üzerinde sahip olduğu kontrol yetkisinin zayıflamış olmasıdır. Geleneksel görüşe hakim olan parlamentonun izni olmaksızın hükümetin gelir toplayamayacağı ve harcama yapamayacağı; hükümetin bütçeyi sadece uygulayacağı düşüncesi günümüz koşullarında değişmek zorunda kalmıştır²⁸. Günümüz demokrasilerinde devletlerin görevleri artmış; devletin ekonomik ve sosyal hayatta gittikçe daha çok rol alması, yasama-yürütme arasındaki güçler dengesini de etkilemiştir. Sosyal devlet ilkesinin gelişmesi, hükümetlerin yetki alanının genişlemesine neden olmuştur. Diğer taraftan da parlamentolar, yasama faaliyetlerine ağırlık vermiş; hükümeti denetleme görevlerini ikinci plana almışlardır. Yaşanan dönüşüm, yasama ve yürütme organı arasında yukarıda sözü edilen gibi bir güç çatışmasının ortadan kalkmasına neden olmuş; parlamenter demokrasi, parlamento ve yürütmenin uyumlu çalışmasını amaç edinmiştir. Bu çekişmenin yerine iktidar-muhalefet çatışmaları daha ön plana çıkmış; parlamenter kontrol bu gruplar arasında kullanılır olmuştur²⁹.

Kamu harcamalarının, kamu hizmetlerinin finansmanına ve hükümet programının gerçekleştirilmesine kullanılması, çoğu zaman siyasi nitelikli kararların sonuçları olup, günün ekonomik ve siyasi koşullarına göre bu kararlarda değişiklik gerekebilmektedir. Parlamentonun bütçe ve dolayısıyla kamu harcamaları üzerinde sahip olduğu denetim yetkisi, bu esnekliğe uyum

²⁸ Nami Çağan, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, *Anayasa Yargısı*, C. 2, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1986, s. 215.

²⁹ Çağan, *Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü*, s. 216.

sağlayabilecek bir mekanizmada değildir. Dolayısıyla parlamentonun bütçe üzerinde sahip olduğu denetim yetkisi, bu dinamik ve esnek yapıya uyum sağlayamadığı için hükümetin politika belirleme yetkisi karşısında zayıf kalmaktadır³⁰. Kamu hizmetlerinin sağlanmasında pek çok kamu harcaması, bir tek yılın bütçesini değil, uzun dönemleri kapsadıklarından, bu durum parlamentoyu da bağlamakta; denetim yetkisini zayıflatmaktadır. Kamu gelirlerinin giderleri karşılamaya yetmemesi halinde borçlanma yoluna gidilmesi de borç alınırken kamu geliri gibi ve fakat ödenirken kamu gideri gibi işlev gördüğünden borçlanmaya izin verilecek sınırlar ve ödenmesi koşulları bakımından da parlamentolar yetersiz kalabilmektedir.

Artan harcama ve borçlanmaya ek olarak parlamentonun kullandığı mali yetkilerde zayıflamaya yol açan diğer bazı nedenler arasında bütçenin teknik ve karmaşık yapısı, parlamentoda yer alan temsilcilerin ise bu teknik bilgilere sahip olmaması sayılabilir. Bu eksiklik de bütçe üzerinde yapılan kontrolün zayıflaması ile sonuçlanmaktadır. Parlamentonun kullanmakta olduğu bütçe yetkisinin kapsamı ve niteliği düşünüldüğünde, denetleyeceği unsurlar hakkında yeterli bilgiye sahip olması, adeta bir hak niteliğindedir³¹. Fakat uygulamada çoğunlukla, teknik bilgi desteği sağlanmayıp, düzenlemeler teknisyenler tarafından yapılmakta; kararlar teknisyenler tarafından verilmektedir³². Mecliste oylamalar sırasında da kararlar derinlemesine tartışılmadığından, sonuç, bütçenin ve içeriğinin niteliğine değil sayısal değerlere verilmiş olmaktadır³³. Mecliste yer alan komisyonların programlarının sıkışık olması da bütçenin oluşturulma ve incelenme aşamasında kontrolün zayıflamasına neden olmaktadır. Bütçeler, komisyonların sıkışık gündemleri nedeni ile ayrıntılarına gereği kadar inilemeden düzenlenebilmekte; ayrıntılı inceleme için kurulan komisyonlar, bu amacı gerçekleştirememektedir³⁴.

Parlamentoların ve bütçelerin kendi yapıları nedeniyle yaşanmakta olan sorunların yanında seçimlere duyulan güvenin azalması, seçimlerin temsil yapısını belirlemede etkin ve başarılı bir araç olmadığına dair eleştiriler de seçimle görev başına gelen temsilcilerin ve bu temsilcilerin oluşturduğu parlamentoların güvenilirliğini sorgulamaya açmaktadır. Toplumda parlamentoya ve temsilcilere dair yaşanan bu güven kaybı, vergilendirme

³⁰ Çağan, Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s. 217.

³¹ Yılmaz- Biçer, s. 44.

³² Çağan, Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, s. 223.

³³ Howard Bowen, "The Interpretation of Voting In The Allocation of Economic Resources", **The Foundation of Public Finance**, Vol. II, The Internaitonal Library of Critical Writings in Economics, Ed. Peter M. Jackson, An Elgar Reference Collection, United Kingdom, 1996, s. 111, 123.

³⁴ Emin Fersoy, **Yasama Denetimi**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1984, s. 10. (Aktaran: Yılmaz- Biçer, s. 44).

yetkisinin kullanım şekli ve bireyler üzerinde doğurduğu sonuçlar bakımından soru işaretleri ve memnuniyetsizlikler oluşturmaktadır. Tek partinin hakim olduğu parlamentoların, küçük grupların temsili konusunda taşıdıkların sıkıntılar, mali konularda da kendini göstermekte; verilen izin ve onaylar, kendi içinden çıkan hükümeti onaylar nitelikte olmakta; azınlıktaki görüşlerin bütçe hakkı kullanımından söz edilememektedir. Bu nedenle bütçeler de farklı menfaat gruplarının ihtiyaçları ve toplumun farklı kesimlerinin kamu hizmetlerinden faydalanması konusunda bazı durumlarda yetersiz tahminlere yol açabilmektedir³⁵.

Yapılan bu eleştiriler, son yıllarda, demokrasinin ve bütçe hakkının temelinde yatan ve bunları gerçekleştirmenin temel aracı olarak görülen parlamentoların etkinliğinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Ülkemizde ve dünyanın pek çok ülkesinde yaşanmakta olan ve bu nedenle getirilen eleştiriler, beraberinde birtakım yeni talepler ve değişiklik önerileri getirmektedir.

III. BÖLÜM: YÖNETİŞİM KAVRAMI VE VERGİLENDİRME YETKİSİNE DAİR DÖNÜŞÜMLER

Temsili demokrasinin temel aracı olan parlamentolar, günümüzde yoğun şekilde tartışılmakta, fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirememekle eleştirilmektedirler. Bir yandan da modern dünyada, bireylerin demokrasi hakkında düşünceleri, kararlara daha etkin katılım isteği doğurmakta; kişiler, kamu politikalarının oluşturulmasında daha etkin rol almak istemektedirler. Katılım konusunda değişen ve gelişen bu görüşler de, parlamenter demokrasilerin temsil niteliğinin ve bu temsilin etkinliğinin sorgulanmasında rol oynayan diğer bir faktörü oluşturmakta; yaşanmakta olan temsili demokrasi krizi, devlet ve toplum hayatına dair kararların alınmasında yeni model ve kavramların oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Kişilerin, devlet yönetimine dair kararların alınmasında daha etkin rol oynama taleplerinin doğuşu ile bu taleplerin yansıma bulduğu alanların başında kuşkusuz ki mali konular gelmektedir. Bu nedenle bütçe hakkı ve içerdiği harcama, borçlanma, vergilendirme gibi yetkiler, yeni model arayışları içinde tartışılan konular arasında yerini almaktadır. Örneğin kamu harcamalarının azaltılması ve dolayısıyla da kamu hizmetlerinin daralması ya da vergilerin artırılması gibi durumlarda alınan kararlardan bireyler doğrudan etkilenmektedirler. Bu özelliklerinin bir sonucu olarak mali yetkiler, devlet yönetimine ve bu yetkilerin kullanımına dair birtakım eleştiriler veya yenilikler gündeme geldiğinde öne

³⁵ John F Due, **Government Finance**, Revised Edition, Richard D. Irwin Inc, Illinois, 1959, s. 73.

çıkan konular arasında yer almakta; bireylerin kararlara aktif katılımında bulunmak istediği konuların başında gelmektedir.

Bütçe hakkının varlığı, milletin egemenlik hakkının açık ve kesin bir ifadesi olup, kamu hizmetlerinin finansmanı için gelirlerinden bir kısmını veren vatandaşların, bu hizmet ve ihtiyaçların nasıl karşılanacağı konusunda söz sahibi olmalarını sağlamıştır. Söz konusu gelişmeler, kişilerin “haklara sahip vatandaşlar” oldukları bilincinin gelişmesini sağlamış, yönetim ve kararlar üzerinde giderek aktif hale gelen vatandaşlar, kamu politikalarının oluşturulmasında önemli rol oynar hale gelmişlerdir. Uzun yıllar, vatandaşların, politikalara katılma ve şekillendirme yolu, temsilciler aracılığıyla parlamentolar olmuştur. Fakat günümüzde vatandaşların artan beklentileri ve talepleri, politika oluşturma sürecinde artan rolleri, klasik temsili demokrasi modelinde de farklılaşmalar doğurmuştur. Artık sadece gelir toplama, harcama yapma konusunda hesap veren yönetimlerden bir üst aşamaya geçilerek, yöneten ve yönetilenlerin eşit konuma geldiği bir yönetim talebi doğmuştur. Yönetenlerin tek güç olduğu yapıdan uzaklaşarak, kamusal karar alma ve uygulama aşamalarında yönetilenlerle yönetenlerin eşit haklara sahip olduğu “yönetişim” modeli karşımıza çıkmaktadır. Yönetişim uygulamaları, geleneksel yönetim modelinin üzerine kurulu olduğu yöneten ve yönetilen unsurlarını³⁶ aynı seviyeye getirmekte; yönetim sisteminde belirleyici rol oynayan kesimleri kamu yönetimi, özel sektör ve bireyler olarak kabul etmektedir³⁷. Modelin böyle bir denge gözetmesinde temel sav günümüzde kamu sektörü ve özel sektör arasında artık kesin bir çizgi çizmenin kolay olmadığıdır. Yönetişim modeli, “hükümetin otoritesine ve yaptırımlarına dayanmayan bir yönetim mekanizmasına” odaklanmaktadır³⁸. Bu yeni modelde, yetkilerin alt birimlere devredilmesi, adalet, eşitlik, esneklik, performans denetimi, hesap verilebilirlik, kontrol, rekabet mekanizmalarının işletilmesini talep etmektedir. Yönetişim kavramı, daha iyi demokrasiye ulaşılması için bireylerin, doğrudan demokrasi araçlarını kullanarak, karar mekanizmasına katılmasını amaçlamakta; temsili demokrasi krizinin neden olduğu ileri sürülen demokrasi boşluğu “iyi

³⁶ Hakkı Ay- Ümit Şahin- Hüseyin Soylu, “Mükellef İle Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği”, **C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. 11, S. 1, 2012, s. 272.

³⁷ Hamza Ateş- Ahmet Nohutçu, “Kamu Hizmeti Sunumunda Gönüllü Kuruluşlar ve Devlet”, **S. Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, S. 6, 11, 2006, s. 255-248; Yılmaz Argüen, “İyi Yönetişim”, **Toplumsal Huzur ve Refah İçin İyi Yönetişim**, (Editör: A. Buldam), TESEV Yayınları, İstanbul, 4-5, 2006, s. 2.

³⁸ Gerry, Stoker, “Governance as a Theory: Five Propositions”, **International Social Science Journal**, Vol. 155, s. 17. (Aktaran: H. Kutay Kesim- Ali Petek, “Avrupa Komisyonu'nca Belirlenen İyi Yönetişimin İlkeleri Çerçevesinde Türk Kamuoyu Yönetimi Reformunun Bir Eleştirisi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 38, S. 4, 4 Aralık 2005, s. 41).

yönetişim” ile kapatılmaya çalışılmaktadır³⁹. Yönetişim modelinde kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması hedeflenmekte, bireylerin karar alma süreçlerine her aşamada tam ve bağımsız katılımın sağlandığı bir mekanizma öngörülmektedir⁴⁰.

Yaşanmakta olan dönüşümde, kamu mali yönetiminin ticarileşmesi ve serbest piyasa koşullarına göre yönetilmesi, rekabet kurallarının işletilmesi gibi farklılaşmalar yaşanmaktadır. Bu yeni yapıda bireylerin de devlet ve toplum yaşamında üstlendikleri rollerde temelden değişiklikler olmaktadır. Devletlerin kurulmasından bu yana her dönemde karar alma gücüne sahip kişi ve kurumlar var olmuş; bunlar her dönem farklı meşruluk teorilerine dayandırılmışlardır. Yaşanmakta olan ekonomik, sosyal, siyasal ve teknolojik gelişmeler kamu yönetimi vatandaşlar arasındaki ilişkileri de hızla değiştirmiş; bu değişim sürecinde oluşan yönetim kavramı, meşruluk temeli olarak vatandaşların müşteri olarak görülmesini kabul etmiştir. Gelinek noktada devlet ve birey arasında etkileşim ve devletten beklentiler artmış; yönetimin meşruluk kaynağı bireylerin istek ve beklentilerinin dikkate alınması olmuştur. 1970’li yıllardan itibaren devlet-birey ilişkilerinde belirgin şekilde yaşanmakta olan değişim önce vatandaşların karar süreçlerine katılımını getirmiş; ardından vatandaşların müşteriye dönüştüğü ve kamu yönetimine dair kararların vatandaşların istek ve beklentilerine göre oluşturulacağı bir yaklaşım meydana gelmiştir. Bu dönüşümün ardından temsili demokraside vekalet veren durumunda olan vatandaş aynı zamanda müşteri ve kamu hizmetlerinin oluşturulması noktasında ortak biçimlendirici konumuna gelmiştir⁴¹. Bireyin bu yeni konumu, vatandaşlık bağının geri plana atılmadan, kamunun adeta bir ortağı niteliğinde olmasını öngörmekte, etkileşimin bu bakış açısıyla geliştirilmesini önermektedir⁴².

Yönetişim kavramı 1990’lı yılları başlarından bu yana hızla yayılmış; birçok ülke, modelin alt yapısını kurmak için adımlar atmış; bu süreçte uluslararası ve uluslararası kuruluşlar da önemli görev üstlenmişlerdir. Birçok uluslararası kuruluş ve kurum, yaşanmakta olan sürece dair getirilen öneriler bakımından hem belirleyici rol oynamakta hem de bu tekliflerin analiz

³⁹ Nami Çağan, “Kamu Maliyesinde “İyi” ya da “Kötü” Yönetişim”, *İz Dergisi*, S. 11, 2010, s. 54.

⁴⁰ Hilmi Çoban- Fatih Deyneli, “Kamuda Kalite Artırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu*, (23-27 Mayıs 2005), Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Denizli, s. 332.

⁴¹ Veysel Eren, “Kamu Yönetiminde Yeni Meşruluk Temeli Olarak Müşteri Odaklı Yönetim Yaklaşımı”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, S. 58, C. I, Ankara, 2003, s. 56, 61- 68.

⁴² Fikret, Toksöz, “Yönetimden Yönetişime”, *Toplumsal Huzur ve Refah İçin İyi Yönetişim*, (Editör: A. Buldam), TESEV Yayınları, İstanbul, 4-5, 2006, s. 4; Argüden, “İyi Yönetişim”, s. 1.

edilmesinde, denenmesinde ve yeni çözümler üretilmesinde öncülük etmektedirler. Yönetişim modeli, uluslararası kuruluşlarca yapılan çalışmalar arasında en sık dile getirilen ve üzerinde çalışılan konular arasında yer almaktadır.

Dünya Bankası, modelin kriterlerinin geliştirilmesinde ve sağladığı mali kaynaklar aracılığıyla yayılmasında kilit rol oynamaktadır. 1990'lı yılların sonlarından itibaren Gelişme ve Yönetişim Raporu, Yönetişim Raporu gibi raporlar yayınlamak, yönetim hesap verebilirlik, saydamlık gibi ilkelerinin oluşturulmasında aktif çalışmalar yapmaktadır. Dünya Bankası, yönetim kavramının uygulanmasında üç belirleyici unsura yer vermektedir. Dünya Bankası kriterlerine göre ülkede uygulanmakta olan yönetim kapsamı, siyasi rejimin türü, söz konusu ülkenin ekonomik ve sosyal kaynaklarının yönetimi yetkisinin hangi organda olduğu ve yönetimin politika oluşturma, formüle etme ve uygulama kapasitesine göre belirlenmektedir⁴³.

OECD ise modelin teknik inşasını sağlayan kuruluş olarak tanımlanmaktadır⁴⁴. OECD de modelin inşası çalışmalarına 1990'lı yılların sonundan itibaren raporlar yayınlamak katkıda bulunmaktadır. Kuruluşun modelin ülkelere belirlenen kriterlere göre yerleşmesini sağlamak adına yürüttüğü en kapsamlı görev 1997 tarihli Düzenleyici Reform Raporu'na dayanmaktadır. Söz konusu rapor, yine OECD tarafından geliştirilen 'düzenleyici etki analizi' ile uygulanmakta, ülkelerin yönetim modelini geliştirmelerinde ve uygulamalarında ne adımlar atmaları gerektiği, hangi aşamada oldukları saptanmaktadır. Bu analiz ile ülkelere yol haritası çizilerek bir uygulama planı hazırlanmaktadır. OECD düzenleyici raporlarında gösterilen yol, yasama organının yasama yetkisini zayıflatıcı etkiler taşımakta; ekonominin siyasetten arındırılması iddiası taşımaktadır. Önerilen modelde devletin fonksiyonları küçülmekte, kaynak tahsisi ve bölüşüm konularında karar verme yetkisi alınarak düzenleyici nitelikte bir yapıya çekilmektedir⁴⁵. 2002 yılında yapılan başvuru üzerine OECD tarafından Türkiye için de bir düzenleyici reform raporu hazırlanmıştır. Yapılan çalışmada Türkiye'nin düzenleyici reformlar açısından performansı değerlendirilmiş; elektrik, gaz, karayolu yük taşımacılığı ve telekomünikasyon sektörleri açısından düzenleyici politikalar ele

⁴³ Governance, The World Bank's Experience, a World Bank Publication, 1994, s. xiv, http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDS/IB/1994/05/01/000009265_3970716142854/Rend ered/PDF/multi0page.pdf, E. T. 29.7.2014

⁴⁴ Sonay Bayramoğlu, **Yönetişim Zihniyeti, Türkiye'de Üst Kurullar ve Siyasal İktidarın Dönüşümü**, İletişim Yayınları, 3. B, İstanbul, 2014, s. 65.

⁴⁵ Sonay Bayramoğlu, s. 67- 71.

alınmıştır. Yapılan değerlendirmelerin ardından kurum tarafından Türkiye için birtakım politika teklifleri geliştirilmiştir⁴⁶.

Birleşmiş Milletler, neredeyse tüm küresel ve uluslararası alanlarda olduğu gibi yönetim modelinin inşasında ve yaygınlaştırılmasında da önemli bir rol oynamaktadır. Yönetişimin sağlanması sürecinde Birleşmiş Milletler, modele meşruiyet kazandıran kuruluş olarak nitelendirilmekte; 1992 BM Çevre ve Kalkınma Konferansı, 1995 Küresel Komşuluk Raporu, 2000 BM Milenyum Zirvesi, kuruluşun modelin meşrulaştırılmasında attığı başlıca adımlar olarak gösterilmektedir⁴⁷. BM, çalışmalarında, yönetişimin ilkelerini ortaya koyarak açıklamakta; modelin öngördüğü devlet yapısına netlik kazandırarak bu yapının uygulanmasının önünü açmaktadır.

Avrupa Birliği ise dünyada türünün tek örneği olan bir bütünleşme olarak, sistemin farklı seviyelerde yerleştirilmesi bakımından işlev görmektedir. Birlik, yönetim konusunda birçok çalışma yapmakla beraber bunlar arasında 2001 Avrupa Yönetişimi Hakkında Beyaz Kitap, Birliğin modele dair öngördüğü altyapının ortaya konması ve anlaşılması bakımından temel belge niteliğindedir⁴⁸. Beyaz Kitap, AB'nin yönetim kavramından ayrılarak yönetim kavramını benimsediğinin resmi belgelerinde sahiplendiğinin birçok örneklerinden biridir⁴⁹. Çalışmada, neden bir reforma ihtiyaç duyulduğu tartışılmakta ve açıklık, katılımcılık, hesap verebilirlik, etkinlik, tutarlılık, orantılılık ve yerellik ilkelerinin tanımları yapılmaktadır. Birlik, uluslarüstü yapısı ve benimsediği yerellik (subsidiarity-yetki ikamesi) ilkesinin de etkisiyle yönetim modelinin küresel, Avrupa, ulusal, bölgesel ve yerel düzeyde uygulanmasını sağlayan çatı yapı olarak işlev görmektedir⁵⁰.

Vergilendirme, harcama, borçlanma gibi unsurları kapsayan mali yetkiler, uzun mücadeleler sonucunda kazanılmış, bireylerin ve toplumların mali konularda söz sahibi olma talepleri demokrasi düşüncesinin gelişiminde etkin rol oynamıştır. Aynı paralelde, demokrasi düşüncesinde meydana gelen değişimler de mali yetkilerin kullanımını temelden etkilemektedir. Demokrasi anlayışının değişimiyle vatandaşlar, devlet yönetiminden daha fazla haberdar olmaya, karar ve faaliyetlerde belirleyici rol oynamaya başlamışlardır.

⁴⁶ OECD Reviews of Regulatory Reform, **Turkey Crucial Support For Economic Recovery**, OECD, 2002.

⁴⁷ Sonay Bayramoğlu, s. 71- 75.

⁴⁸ Commission of the European Communities, **European Governance: A White Paper**, COM (2001) 428, Brüksel, 2001.

⁴⁹ Murat Okçu, "Yönetişim Tartışmalarına Katkı: Avrupa Birliği İçin Yönetişim Ne Anlama Geliyor?", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.12, S.3, 2007, s. 310.

⁵⁰ Commission of the European Communities, s. 10.

Parlamentoların kullanmakta olduğu yetkilerin başında borçlanma, harcama, vergilendirme gibi unsurları içeren bütçe yetkisi gelmektedir. Mali yetkiler, kendilerine has özellikleri gereği kullanımları ve sınırlanmaları diğer kural ve yetkilerden ayrı tutulan bir alan⁵¹ olsa da etkilerini kişiler üzerinde doğrudan gösterdiklerinden, devlet yönetimine dair kararların alınmasında bireylerin daha aktif rol oynaması taleplerinin mali konular üzerinde de etkisini göstermesi oldukça muhtemeldir. Bu dönüşüm içinde daha aktif hale gelen vatandaşlar, vergi verenler olarak daha fazla hak talep etmeye başlamışlardır.

Söz konusu yeni yönetim anlayışında bireylerin siyasi iktidarı doğrudan etkilemesi, bütçe hakkının verilen yetki ile parlamentolar aracılığıyla değil; doğrudan bireyler tarafından kullanılması tartışmalarını beraberinde getirmektedir⁵². Yönetişim kavramı, bireylerin, bütçeye dair kararların alınmasında daha etkin şekilde söz sahibi olmasını talep etmekte, bunun için birtakım araçlar önerilmektedir. Bu modelde hesap verebilirlik, mali saydamlık ilkeleri, bireylerin, karar alma mekanizmalarına doğrudan katılımında başlıca araçlar olarak gösterilmekte; özellikle bütçe hakkının kullanımında kamunun da etkin rol oynaması için savunulmaktadır⁵³. Bireylerin, karar alma mekanizmalarına aktif katılımını talep edip yönetim süreci, iletişim teknolojilerinden ve medyadan faydalanarak farkındalık yaratmayı; toplumun bilgilendirilmesi ve siyasal demokrasinin geniş halk kitlelerine ulaştırılması için sivil toplum kuruluşlarının yaygınlaştırılmasını amaçlamaktadır⁵⁴. Bu yönetim anlayışına göre kamu mali yönetim aracı olarak işlev görecek olan bütçenin ve sonuçlarının performans denetimine tabi olması; merkezi sorumluluğun yerini yerleştirilmiş sorumluluğun alması; bürokratik kapalılığın sona ererek saydamlık ve hesap verebilirliğin ön plana çıkması öngörülmektedir⁵⁵. Vergilendirme özelinde baktığımızda ise, yönetim modelinin önerdiği karşılıklı etkileşim araçlarının, mükellef ve devlet arasında bir uzlaşma ortamı sağlaması ve bu ortamın vergiye gönüllü uyumu artırıcı etki yapması beklenmektedir⁵⁶.

Yönetişimin temel aldığı ilkelere biri olan katılımcılık ilkesi, kişilerin tabi olacakları vergi yükümlülükleri hakkında söz sahibi olması doğrultusunda

⁵¹ Inter- Parliamentary Union, s. 203.

⁵² Canbay- Çetin Gerger, s. 175- 184; Emine Kızıldaş, "Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi", **20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma**, 2005, s. 376.

⁵³ Kızıldaş, s. 376.

⁵⁴ Çağan, "Kamu Maliyesinde "İyi" ya da "Kötü" Yönetişim", s. 54.

⁵⁵ ODI, "Why Budgets Matter: The New Agenda of Public Expenditure Management", **ODI Briefing Paper**, Mayıs 2004. (Aktaran: Kızıldaş, s. 380).

⁵⁶ Ay- Şahin- Soylu, s. 284.

kullanılabilecektir. Bu şekilde vergi gelirlerinin artması, şeffaf bir vergi sistemi kurulması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanılması yolunda adımlar atılması mümkün olabilir. Yine yönetişimin temel aldığı ilkelerden hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri, vergi idaresinde görev yapan her seviyedeki memurun görevini, hukuka uygun şekilde yerine getirmesinde işlev üstelenebilecek, etkin bir denetim sistemi görevi görebilecektir. Yönetişimin getirdiği yerelleşme adımları ise vergilendirme yetkisinin de büyük ölçüde yerel yönetimlere aktarılması sonucu doğuracaktır. Bu durumda yerel yönetimler, kamu gelirlerini daha seri şekilde toplayarak ihtiyaçların daha çabuk karşılanmasını sağlayabileceklerdir.

IV. BÖLÜM: ÜLKEMİZDE TEMSİLİ DEMOKRASİ VE YÖNETİŞİM SÜREÇLERİ

Ülkemiz, hükümdarın sınırsız şekilde kullandığı vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, parlamentoların kurulması ve bu parlamentoların vergilendirme yetkisi ile bütçe hakkının içerdiği diğer mali yetkileri kazanması bakımından İngiltere ve Fransa gibi örneklere göre oldukça geriden gelmektedir. Bu sürecin geç şekillenmesinde rol oynayan temel faktörlerin başında Osmanlı Devleti'nde hükümdarın, Allah'ın yeryüzündeki temsilcisi sayılması nedeni ile her sözünün ve arzusunun ilahi bir emir olarak kabul edilmesi gelmektedir. Bu anlayış, siyasi ve mali idarenin de tek ve mutlak hakiminin padişah olarak algılanmasına dolayısıyla da halkın kararlar üzerinde söz sahibi olmasının gecikmesine neden olmuştur⁵⁷. Osmanlı mali sisteminde mevzuat, kaynağını doğrudan ya da hadis tefsirleri yoluyla Kuran'dan almakta⁵⁸; kamu gelirleri, şer'i ve örf'i vergiler olmak üzere başlıca iki kaynaktan oluşmaktaydı. Osmanlıda mevzuatın, kanun şeklinde düzenlenmesi I. Murat zamanında gerçekleştirilmiş; ilk mali teşkilat bu dönemde kurulmuştur⁵⁹. Osmanlı Devletinde, kadastro teşkilatı bulunmadığı ve merkezîyetçi bir vergi idaresi kurulmadığı için vergilerin adil ve sistemli şekilde tahsil edilmesi mümkün olmamış; bu eksiklik, Osmanlı'nın, batılı anlamda, gelirleri düzenli gelirlere dayanan bir vergi devleti olmasını engellemiştir. Artan baskılar ve sarsılan otoritenin olumsuzluklarını gidermek için 18. Yüzyılın yarısından itibaren vergi toplama işini halk tarafından seçilen ayanların yapmasına karar verilmiş fakat ayanlar da devletin zayıflaması nedeni ile

⁵⁷ Sayar, s. 29.

⁵⁸ Charles Morawitz, **Türkiye Maliyesi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 188, Derleyen: Maliye Tetkik Kurulu, Ankara, 1978, s. 2.

⁵⁹ Morawitz, s. 2; Erdoğan Öner, s. 214, 215.

güçlenerek geçici süre için topladıkları gelirlere ömür boyu el koymuşlardır. Devlet, ayanların artan gücü karşısında onlarla uzlaşmak zorunda kalmıştır. 1808 yılında imzalanan Sened-i İttifak, bu uzlaşmanın belgesi olup ayanların güçleri hukukileştirilerek babadan oğula geçecek şekilde güvenceye kavuşturulmuştur. Sened-i İttifak, hükümdarın yetkisini sınırlayıcı bir belge olmakla beraber, halk hareketine dayanmamakta ve demokratikleşme adına bir gelişim sağlamamaktadır. Sened-i İttifak sadece ayanların konumu hükümdara karşı güçlendirmeye yarayan bir belge niteliğindedir. Zaten sadece kağıtta kalan bir anlaşma olmuş; hükümleri uygulanmamıştır⁶⁰. Hükümdarın yetkilerini sınırlandırmış olsa da Avrupa'da olduğu gibi parlamentonun kurulması ve temsili demokrasiye geçilmesi gibi bir etkisi olmamıştır.

Kuruluş ve yükselme dönemlerinde düzenli tutulan ve giderek büyüyen hesaplar, duraklama ve gerileme döneminde açık vermeye başlamıştır. Osmanlı Devleti güç kaybettikçe çağın gerisinde kalmış, bu geri kalmışlık da devletin her alanında etkisini göstermiştir. Osmanlı Devletinde yönetici ve aydınlar, bozuklukların farkına varmış ve ıslahat çalışmaları yapmışlardır fakat bozukluğun giderilmesi için mali alanda da yeniliklere ihtiyaç olunduğunun fark edilmesi ve bu doğrultuda çalışmalar yapılmasının Tanzimat döneminden itibaren yoğunlaştığı gözlemlenmektedir⁶¹. Devlet yapısı ve yönetiminin iyileştirilmesi ihtiyacı, padişah ve ayanlar arasında imzalanan Tanzimat Fermanı ile giderilmeye çalışılmış; vergilerin keyfi olamayacağı kabul edilmiştir. 1856 tarihli ıslahat Fermanı ise batılı devletlerin baskısıyla ilan edilmiş, padişah ve ayanlar arasında imzalanan fermanın temelini, din ve mezhep ayrımı gözetmeksizin tebaaya eşit davranılması talepleri oluşturmuştur. Mali reform ihtiyacı içinde olan Osmanlı Devleti, bütçe hazırlıkları için bir komisyon kurarak yeni sistemi biran önce geliştirmeyi hedeflemiştir⁶². Fakat ıslahat Fermanı da temsili demokrasiye geçilmesi ve parlamento kurularak vergilendirme yetkisinin devredilmesi yolunda bir kazanım sağlamamıştır. Tanzimat Fermanı ve ıslahat Fermanı, lafzında, hükümdarın vergilendirme yetkilerine dair birtakım kısıtlamalar getiren belgeler olup, bu çalışmaların temelinde batılı ülkelerin baskısını azaltma ve onlara hoş görünme çabaları yatmaktadır. Bu nedenle halk adına önemli bir demokratik gelişme sağladıklarını söylemek ya da hükümdarın vergilendirme yetkisinin halk lehine sınırlandırıldığını ileri sürmek pek mümkün olamamaktadır. Osmanlıda yaşanan bu gelişmeler, yöneticilerin ve

⁶⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982, s. 32- 34.

⁶¹ Cezmi, Erçin, **Bütçe Nazariyat ve Tatbikatı**, SBO Yayınları No.2, İstanbul, 1938, s. 17; Osmanlı Devleti mali sistemi ve ıslahat çalışmaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: 28- 44.

⁶² Morawitz, s. 24.

aydınların batıyı yakalama çabaları ile gerçekleşmiştir. Bu nedenle Osmanlı Devletinde, Avrupa ülkelerinde olduğu gibi halktan gelen talepler doğrultusunda aşamalı bir bütçe hakkı oluşumundan bahsetmek de pek mümkün değildir.

Osmanlı Devletinde bir parlamento, 1876 tarihli Kanuni Esasi ile kurulmuş; meclis, I. Meşrutiyet'in ilanı ve Osmanlıda anayasal nitelikli ilk düzenleme olan Kanuni Esasi'nin kabulü ile seçimle işbaşına gelmiştir. Bütçe hakkı da bu dönemde oluşmaya başlamıştır⁶³. Anayasada vergilerin yasallığı ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri düzenlenmiştir. Hükümete ve meclise bütçeye dair birtakım yetkiler verilmiştir. Bu olumlu yönlerine rağmen Anayasanın, hükümete meclis toplanmadığında icra yetkisi vermekte, meclisin feshedilmesi halinde önceki senenin bütçesinin aynen tatbikine imkan vermekte bu nedenle de bütçe yetkisini ve dolayısıyla vergilendirme yetkisinin kullanımını zedeleyici unsurlar taşımaktaydı⁶⁴. Meclisin, hükümetin sunduğu bütçeyi kabul etmemesi durumunda, padişahın meclisi feshetme etme ve eski yıl bütçesini tekrar yürürlüğe koyma yetkisi bulunmaktaydı. Bu da bütçe yetkisini kullanmakta olan meclisi, istişari nitelikli bir organ haline getirmekte; bütçe hakkının tam anlamıyla kullanılmasını engellemekteydi⁶⁵. Kaldı ki Kanuni Esasinin ilanından bir sene sonra askıya alınması ile sağlanan gelişmelerin de bir etkisi kalmamıştır. 1908 yılında II. Abdülhamit'in tahttan indirilmesi ile yaklaşık otuz yıldır askıya alınmış olan 1876 Kanuni Esasisi tekrar uygulama bulmuş; II. Meşrutiyet'in ilanı ile tekrar toplanan meclis 1876 Anayasasında da bazı değişiklikler yapmıştır. Bütçe hükümleri ve bütçe hakkı konusunda ise bir değişiklik olmadan 1876 Anayasasının hükümleri muhafaza edilmiştir. Bu dönemde, bütçenin mecliste görüşülmesi olumlu olsa da öngörülen iki meclisli sistemde bütçeye dair yetkilerin dengesi sorunu; bütçenin yapılamadığı ya da meclisin toplanmadığı hallerde padişahın eski bütçenin uygulanmasına izin vermeye yetkili olması; Bakanlar Kurulu da olağanüstü durumlarda zorunluluk varsa, bütçede öngörülen kalemler dışında veya miktarları aşacak şekilde harcama yapabilmesi gibi durumlar, bütçe hakkının kullanılması önünde engel teşkil etmektedir⁶⁶. Bozulan mali durum, artan borçlar ve kapitülasyonlar, vergilendirme yetkisinin kullanılmasını her geçen gün daha da sınırlayarak mali

⁶³ Feyzioğlu, Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, s. 30; Gürsoy, **Kamusal Maliye Bütçe**, s. 88, Sayar, s. 29, 51; Edizdoğan-Çetinkaya, s. 25; Erdoğan Öner, s. 405; Gürsoy, "1876 Anayasasının Mali Hükümleri", s. 182.

⁶⁴ Feyzioğlu, Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, s. 30, Gürsoy, **Kamusal Maliye Bütçe**, s. 88.

⁶⁵ Gürsoy, **Kamusal Maliye Bütçe**, 88, 89; Sayar, s. 51, 52.

⁶⁶ Feyzioğlu, Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, s. 31.

egemenliğin yitirilmesinde rol oynamıştır⁶⁷. Düyun-u Umumiye ve Sevr Anlaşması, bütçe hakkının kullanımını tamamen engellemiştir.

Kurtuluş Savaşı yıllarında ise bir meclisin varlığından söz etmek mümkün değildir. 1920 yılında Büyük Millet Meclisi toplanmış; parlamentonun yetkileri arasında vergilendirme yetkisi de sayılmıştır⁶⁸. Meclis de kanun çıkarma yetkisinin ilk kullanımında, 1 sayılı Ağnam (Hayvanlar) Vergisi Kanunu'nu çıkararak vergilendirme yetkisini kullanmıştır. Bu sayede vergilerin, mecliste, halkın temsilcileri tarafından düzenlenmesi sağlanmıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk anayasası 1921 yılında yapılmıştır fakat bu anayasa, günün savaş koşulları nedeniyle meclisin vergilendirme yetkisi düzenlemelerine yer verecek kapsamda değildir. Yirmi üç maddeden oluşan Anayasa, egemenliğin kayıtsız şartsız milletin olduğu hükmünü içermektedir ve tüm yetkileri Büyük Millet Meclisinde toplamaktadır. Anayasa, ayrı bir vergilendirme ya da bütçe hükmü içermediğinden, Anayasanın, tüm yetkileri mecliste toplayan hükmü doğrultusunda, bu alanda kullanılacak yetkiler de mecliste toplanmıştır.

Kurtuluş Savaşı'nın kazanılması ile mali egemenlik de yeniden kazanmıştır⁶⁹. 1924 yılında yeni bir Anayasa düzenlenmiş, egemenliğin kayıtsız şartsız milletin olduğu hükmüne yer verilmiştir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Türk milletini temsil etmekte ve millet adına egemenlik hakkını yalnız başına kullanmaktadır. Söz konusu egemenlik, mali egemenliği de kapsamaktadır. 1924 Anayasası, bütçe hakkını, “en geniş ve eksiksiz” biçimde düzenlemiştir⁷⁰. Anayasa hükümlerine göre vergilendirme yetkisi meclis tarafından kullanılmakta, vergilerin yasallığı ilkesi kabul edilmekte; gelir ve giderlerin denetimi düzenlenmektedir. 1961 Anayasası da bütçe hakkını “en açık⁷¹” şekilde ifade eden ve gereklerini, “en modern şekli ile tespit ve ifade eden” bir anayasa olarak yorumlanmaktadır⁷². 1961 Anayasasında vergilerin yasallığı ilkesi benimsenmekte, vergilendirme yetkisi parlamento tarafından kullanılmakta, bütçenin denetimi düzenlenmekte, dolayısıyla kamu gelir ve giderlerinin denetimi sağlanmaktadır. 1982 Anayasası da vergilerin yasallığı ilkesini benimsemekte, bütçe hakkının içerdiği mali yetkiler, parlamentoya tanınmaktadır.

⁶⁷ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 38- 40.

⁶⁸ Mümtaz Soysal, **Yüz Soruda Anayasanın Anlamı**, 2. B, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1974, s. 37.

⁶⁹ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 48- 50.

⁷⁰ Gürsoy, **Kamusal Maliye Bütçe**, s. 92; Edizdoğan- Çetinkaya, s. 26.

⁷¹ Gürsoy, **Kamusal Maliye Bütçe**, s. 64.

⁷² Fezyioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, s. 33.

Tarihi sürece bakıldığında İngiltere, Fransa gibi ülkelerde yaşanan demokratik gelişimin Osmanlı Devletinde farklı seyrettiğini, Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı gibi padişahın vergilendirme yetkilerini sınırlayıcı adımlar atılsa da parlamentoların kurulması için 19. Yüzyılın beklenmesi gerekmiştir. Kanuni Esasi'den önce atılan adımlar batılı devletlerin taleplerini yerine getirme çabaları olduğu için onların talepleri ile sınırlı kalmış; Kanuni Esasi de ilanından bir yıl sonra askıya alındığı ve otuz yıl boyunca uygulanmadığı için demokratik bir kazanım sağlayamamıştır. Tekrar yürürlüğe girdiği zaman ise yukarıda açıklanan nedenlerle, mali yetkiler bakımından gerekli güvenceyi verememiştir. Ülkemizde Avrupa'da yaşanan tarihi gelişim ile paralel bir demokrasi sürecinin ve vergilendirme yetkisi ile diğer mali yetkilerin temsilciler aracılığıyla parlamentolarda kullanımı ve denetimi, cumhuriyetin ilanı ile mümkün olmuş, 1924 Anayasasından itibaren parlamentolar, halkın bütçe hakkını devretmeleri ile mali yetkilerini ve diğer geleneksel fonksiyonlarını kazanmıştır.

Günümüzde yaşanmakta olan temsili demokrasi krizi tartışmaları ve bu tartışmaya neden olan unsurlar, ülkemiz açısından da geçerli görünmektedir. Parlamentoların yapısı, karar alma mekanizmalarındaki yavaşlık ve aksaklıklar, bütçenin teknik içeriği, seçimlere duyulan güven kaybı ve bunun gibi birçok eleştiri ülkemiz sistemi için de yapılmaktadır. Bunlara ek olarak ülkemizde parlamentolara verilen geniş görünümlü yetkiler de uygulamada bu kadar geniş bir etki doğurmamaktadır. Anayasanın 163. maddesinde yer alan, Bakanlar Kurulu kararı ya da Kanun Hükmünde Kararname ile harcanabilecek miktar sınırının aşılmasının mümkün olmadığı düzenlemesi, bütçenin reddi, kesin hesap kanunu gibi araçlar, parlamentonun harcamalar üzerinde denetimini pekiştirmektedir. Fakat yine Anayasanın 163. maddesinde yer alan mali yük getirecek kanun değişiklikleri için kaynak gösterilmesi zorunluluğu, bütçe dışı fonlar, kamu iktisadi teşebbüslerinin harcamaları gibi bütçe dışı harcama kalemleri gibi uygulamalar da parlamentonun bütçe üzerinde denetiminin zayıflamasına neden olmaktadır.

Parlamentoların görevlerinde meydana gelen aksamalar, ülkemiz açısından da birtakım çözüm önerilerinin aranmasına yol açmakta, sorunların giderilmesine çalışılmaktadır. Bu süreçte, yönetim modeli, alt yapısı hızla oluşturulmakta olan bir model olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye açısından yönetim modelinin dönüm noktası olarak 1996 tarihli Habitat II Konferansı gösterilmektedir⁷³. Bu konferans ile yönetim, eşitlik, sürdürülebilirlik gibi ilke ve

⁷³ Toksöz, "Yönetimden Yönetişime", s. 76.

hedefler, Türkiye'nin amaçsal nitelikli ilkeleri arasında gösterilmiştir. İlerleyen yıllarda modelin alt yapısının kurulması için çalışmalar hız kazanmış; hem yasal mevzuat düzeyinde hem uygulamada adımlar atılmıştır. Bu adımların çoğu genel nitelikli uygulamalar olup, öngördüğü sistem değişikliği nedeniyle vergi idaresi ve işlemleri üzerinde de dolaylı etki doğurmaktadır. Bazıları ise doğrudan vergi sistemi ve yönetimi ile ilgili adımlar olup, yönetim modelinin vergilendirme yetkisinin kullanımında birebir uygulanmasına yönelik hedefler taşımaktadır. Devlet Planlama Teşkilatı'nın 2007-2013 yıllarını kapsayan Dokuzuncu Kalkınma Planı ve 2014-2018 yıllarını kapsayan Onuncu Kalkınma Planında yönetişimin geliştirilmesi için atılan adımlar ve yapılması planlanan değişiklikler yer almaktadır. Bu planlardan görüldüğü üzere ülkemizde 1990'lı yılların başında tohumları atılan yönetim modeli, devlet yönetimine dair gelecek planları arasında da yer almaktadır. 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu kurum ve kuruluşlarının stratejik planlama, saydamlık, hesap verilebilirlik, performans ilkelerine göre hareket etmesini getirmektedir. 2004 tarihli 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Yasası ise AB uyum sürecinde çıkarılan kanunlardan olup kamu yönetiminde şeffaflığı temel alan bir düzenlemedir. Yine 2004 tarihli 5137 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun da kamu görevlilerinin şeffaflık, hesap verebilirlik ve birtakım etik ilkeler doğrultusunda hareket etmesini düzenlemektedir⁷⁴. 2012 yılında Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Denetçiliği Kurumu, doğrudan yönetim modelinin alt yapısını hazırlamak için getirilmiş bir kurum değilse de kurulma amacı ve ilkelerinin, modelin hayata geçirilmesinde rol oynadığını söylemek mümkündür. Kurum, kuruluş kanununda da belirtildiği üzere “idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere” kurulmuştur. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere idarenin hesap verebilirliği, şeffaflık gibi ilkelerin gerçekleştirilmesi açısından Kamu Denetçiliği Kurumu da önemli bir görev üstlenmektedir.

2005 sayılı 5393 sayılı Belediyeler Kanununun 76. maddesi, kent konseylerini düzenlemekte ve bu konseylerin “kent yaşamında; kent vizyonunun ve hemşerilik bilincinin geliştirilmesi, kentin hak ve hukukunun korunması, sürdürülebilir kalkınma, çevreye duyarlılık, sosyal yardımlaşma ve dayanışma, saydamlık, hesap sorma ve hesap verme, katılım ve yerinden

⁷⁴ Ay- Şahin- Soylu, s. 274.

yönetim ilkelerini hayata geçirmeye” çalışacaklarını belirtmektedir. Bu konseyler aracılığıyla bölgede yaşayan halkın, yönetime dair kararların alınmasında rol oynaması hedeflenmektedir. Konseyler, alınan kararların ve uygulanacak politikaların yerel halk tarafından takip edilmesini kolaylaştıracağından saydamlık ilkesinin sağlanmasında da görev üstlenmektedir. Belediyeler Kanununun 77. maddesi ise belediye hizmetlerine gönüllü katılımı düzenleyerek belediyelerin, gönüllü kişilerin katılabileceği programlar uygulamasını düzenlemektedir. Bu programlar aracılığıyla yaşlı, kadın, çocuk, engelli, yoksul ve düşkünlere yönelik hizmetlerin gerçekleştirilmesinde yerel halkın gönüllülük esasına göre yer alması hedeflenmekte; kamu hizmetlerinin sunulması bakımından da katılımçılık ilkesi gözetilmektedir. 5393 sayılı Belediyeler Kanunu, katılımçılık ve şeffaflık ilkelerinin yanında yerelleşme ilkesinin uygulanmasında da işlev görmektedir. Kanunun belediyelere birtakım konularda tanıdığı vergilendirme yetkisi, bu yönetim birimlerinin ihtiyaç duyduğu kamu gelirlerinin bir kısmını doğrudan kendilerinin toplamalarını ve kendi kaynaklarını yaratmalarını sağlamaktadır. Bu düzenleme sayesinde vergilendirme yetkisinin sadece merkez tarafından değil yerel idareler aracılığıyla da kullanıldığı bir uygulama ortaya çıkmaktadır.

Yönetişim modelinin yerleşmesi için vergi idaresinin yapılanması bakımından atılan adımlar arasında OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi'nin kurulması, atılan adımlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. OECD üyesi ülkelerin vergi memurlarına bilgi değişimi ortamı sağlamak amacıyla kurulan vergi merkezlerindedir. Budapeşte, Viyana gibi şehirlerin ardından 1993 yılında da ülkemizde Ankara'da OECD ve Dışişleri Bakanlığı ortak protokolü ile kurulmuştur. Merkezin harcamaları diğer OECD Çok Taraflı Vergi Merkezleri gibi OECD ülkelerinin gönüllü nakdi-aynı katkılardan ve Gelir İdaresi Başkanlığının ayni yardımlarından karşılanmaktadır. Merkezler, seminerler düzenleyerek transfer fiyatlandırması, vergi kaçakçılığı, vergi anlaşmalarının uygulanması, bilgi değişimi gibi birçok konuda ortak çalışmalar yapmaktadırlar⁷⁵. Maliye Bakanlığı tarafından 1998 yılında hayata geçirilen Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (“VEDOP”) ise I-II-III olmak üzere aşamalardan oluşmaktadır. Proje çağdaş bilgi sistemi ve veri tabanı oluşturulması, kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu projeler ile e-beyanname, e-imza, e-haciz gibi uygulamalar gündeme gelmiştir. 2006 yılında temelleri atılan Vergi İletişim Merkezi (VİMER) ise bir

⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=83> (E.T. 31.5.2015).

çağrı merkezi olarak faaliyette bulunmakta ve vergi ile ilgili konularda bilgi danışma hizmeti vererek⁷⁶ şeffaflığın sağlanmasında rol oynamaktadır.

SONUÇ

Demokrasi kavramı ve vergilendirme yetkisi, tarih boyunca iç içe olmuş; bu süreçte birbirine paralel şekilde ilerlemiştir. Halk, hükümdarların uyguladığı ağır ve haksız vergilere karşı çıkarak, tabi olduğu vergi yükümlülüklerinde söz sahibi olmak istemiş; temsili demokrasinin doğuşunda vergilendirme yetkisinin kullanımı çok önemli bir rol oynamıştır. Artan nüfus, doğrudan demokrasi araçlarının kullanımını oldukça zorlaştırdığından, parlamentolar yüzyıllardır demokrasinin sağlanmasında en etkin araç olarak kabul edilmekteydi. Günümüzde ise parlamentolar, üstlendikleri temsil görevlerini gereği gibi yerine getirememekle, dolayısıyla demokrasinin sağlanmasında yeteri kadar etkin olamamakla eleştirilmektedir. Temsili demokrasi krizi olarak da adlandırılan bu durum, kişi, kurum ve kuruluşların, yeni demokrasi araçları aramalarına yol açmaktadır. Seçtikleri temsilciler aracılığıyla parlamentolarda istedikleri şekilde temsil edilmediklerini düşünen kişiler, kamuya ve devlet yönetimine dair kararların alınmasında daha doğrudan ve aktif rol oynama talepleri geliştirmektedirler. Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğine dayanarak kullandığı yetkilerin başında gelen ve zora dayanan bir doğaya sahip olduğundan, vergi yükümlülüğüne tabi kişilerde çoğu zaman bir tepki ya da isteksizliğe neden olmaktadır. Bireyler, mali yükümlülüklerde yaşanan en ufak artışları dahi doğrudan hissettiklerinden, kamu yönetimine dair kararlarda daha aktif olma talepleri vergi yükümlülüklerini de etkilemektedir.

Parlamentolara yöneltilen eleştiriler ve bununla paralel olarak demokrasi anlayışında yaşanan değişimler nedeniyle birtakım kişi, kurum ve kuruluşlar çözüm önerileri geliştirmektedirler. Mali yetkiler, kamu yönetimine dair kararlar arasında çok önemli bir yer kapladıklarından benimsenecek çözüm önerilerinin getireceği değişim ve yeniliklerden de etkilenme ihtimalleri oldukça yüksektir. Çünkü bireylerin tabi oldukları mali yükümlülüklerin belirlenmesinde ve hangi kamu hizmetlerinin ne ölçüde gerçekleştirileceği gibi konularda karar mekanizmalarında yer almak istemeleri kaçınılmazdır. Görüldüğü gibi demokrasi anlayışı ve vergilendirme yetkisi arasındaki ilişkinin günümüzde de birbirinden etkilenmekte olduğunu söylemek mümkündür.

⁷⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İletişim Merkezi <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1208#> (E.T. 31.5.2015).

Demokrasi anlayışında yaşanan bu dönüşüm sürecinde geliştirilen yönetim modeli, genel hatlarıyla yukarıda da anlatıldığı üzere katılımçılık, hesap verebilirlik, yerleşme gibi ilkeler üzerine kurulu, devletin küçültülmesini öngören, kamu yönetiminde devlet- birey- özel sektörü eşit seviyede gören ve vatandaş müşteri niteliğinde kabul eden bir anlayış benimsemektedir. Bu yaklaşım Dünya Bankası, OECD, BM, AB gibi uluslararası ve uluslararası kuruluş tarafından da yoğun şekilde desteklenmekte; dünya geneline yayılmasında bu kuruluşlar adeta lider konum üstlenmektedirler. Ülkemizde de 1990'lı yıllardan itibaren, yönetim ilkelerini ve esaslarını uygulamaya geçirmek için mevzuat değişiklikleri, uluslararası konferanslar, idari teşkilatlanmada yenilikler ve bunun gibi birçok farklı adım atılmıştır.

Yönetim uygulamalarına verilen destek her geçen gün artmakta; bireylerin karar süreçlerine ve mekanizmalarını katılım talepleri, pek çok alanda karşılığını bulmaktadır. Yönetim modellerine geçiş aşamasında faaliyet ve alanların birbirinden farklı yapıları göz önünde tutularak; politikaların bu farklılıklar göz önünde tutularak hazırlanması daha başarılı sonuçlar doğmasını sağlayabilecektir. Örneğin çevrenin korunması gibi politikalarda, bireylerin süreçlere aktif katılımı, kararlarda rol alması hem politikaların genişletilmesinde ve geliştirilmesinde hem de toplumun bilinçlendirilmesi yoluyla daha iyi sonuçlar alınmasını sağlamaktadır.

Yönetim modelinin mali yetkiler bakımından uygulanması konusu ise büyük boşluklar içermekte ve eleştirilebilecek birçok nokta barındırmaktadır. Mali yetki ve kararların, çevrenin korunması gibi konularından oldukça farklı yapısı; söz konusu mekanizmaların mali yetkiler bakımından aynı şekilde uygulanmasını oldukça zorlaştırmaktadır. Yönetim modellerinden birtakım sektör ya da faaliyetlerde başarı getirmesi her alanda aynı şekilde uygulanabileceği anlamını taşımayacaktır. Mali yetkiler ve içerikleri çok teknik ve kamu maliyesinin pek çok parametresini içinde bulunduran alanlar olduklarından, devletlerin ülke çapında yönetim sağlayabileceği bir alan gibi görünmemektedir. Bunun yerine daha yerel çapta mali kararların alınmasında, örneğin bir belediye, köy sınırı içinde toplanacak kamu gelirleri ya da talep edilen bir kamu hizmeti hakkında yapılacak kamu harcamasına dair yönetim modelleri başarılı olma ihtimali daha yüksek modeller olarak görülmektedir. Yönetimin ulusal düzeyde uygulanması ancak sivil toplum örgütleri aracılığıyla mümkün görünmektedir. Fakat sivil toplum örgütleri, katılımçılığı sağlamada çok önemli işlev üstlenmekle beraber, baskı guruplarına dönüşme doğrultusunda kaygılara neden olmaktadır. Yönetim kavramı, her ülkede farklı sonuç doğurabileceği için belirsiz bir kavram olmakla birlikte, sivil toplum

kuruluşlarının rolünün artması ile bu belirsizliğin daha da yoğunlaşması beklenebilir. Sivil toplum kuruluşlarının, toplumun farkındalığını arttırmada ve bilgilendirilmesinde önemli rol oynadığı gerçekse de zaman zaman bu kuruluşların baskı ya da çıkar gruplarına dönüştüğü gözlemlenmektedir. Bu nedenle sivil toplum kuruluşlarının, devlet ve toplum hayatına dair kararlar alınmasını etkileme gücünün kontrolsüz ve denetimsiz kullanılması, politikaların belli grupların çıkarları doğrultusunda oluşturulması tehlikesini doğurabilecektir. Bu etkinin mali konularda yönlendirici olması durumunda ise kamu harcamalarının ve vergi yükümlülüklerinin belli gruplar lehine yönlendirilmesi sakıncası ile karşılaşılabilecektir⁷⁷. İyi yönetim modelini gerçekleştirmek amacı ile iletişim teknolojilerinin ve medyanın kullanımı da katılımı arttırıcı ve saydamlığı sağlayıcı faktörler olmakla birlikte, bu araçların birtakım baskı gruplarının elinde olması, medyanın kartelleşmesi, kamu maliyesinde de saptırıcı etki doğurabilecektir⁷⁸.

Yönetim kavramının bütçe açıklarını azaltmak ve kamu harcamalarını sınırlandırmak amacı ile öngördüğü, devletin pazar ekonomisi kurullarına göre yönetilmesi eğilimi, ticarileşme olarak da nitelendirilmekte⁷⁹; modelin uygulanması halinde bu eğilim bütçe hakkı ve yetkisi bakımından da etkisini göstermektedir. Bu yönetim anlayışında bireyler vatandaşlık konumundan müşteri konumuna geçmekte⁸⁰; halk adeta bir anonim şirket ortağı gibi kamu maliyesini kontrol etme durumuna gelmektedir. Bu yaklaşım, kamu hizmetlerinde kamu yararı ilkesinin değil, kar- zarar mantığının işlemesine neden olacağından, kamu hizmetinin doğasına aykırı görünmektedir⁸¹. Müşteri yaklaşımına paralel olarak kişilerin, karar alma mekanizmalarında devlet organları ve kamu kurumları ile aynı seviyede olması da aynı şekilde sorunlu görünmektedir. Vergi, devletin, egemenlik yetkisine dayanarak zorla aldığı bir yükümlülük olduğundan doğası gereği, kişilerin ve özel sektörün tam ve bağımsız karar almasına açık bir konu haline gelmesi mümkün görünmemektedir. Bu alanın tam ve bağımsız karar alma mekanizmasına açılması halinde devletlerin mali egemenliklerinin ihlali nedeniyle tepki ve sorunlar doğabilecektir. Çünkü modelin, tüm aktörleri, aynı seviyede tam ve bağımsız karar alma mekanizmasına getirmesi, ihtiyaçların saptanmasında çok

⁷⁷ Çağan, "Kamu Maliyesinde "İyi" ya da "Kötü" Yönetişim", s. 55

⁷⁸ Çağan, "Kamu Maliyesinde "İyi" ya da "Kötü" Yönetişim"s. 55.

⁷⁹ Sucas Nevvberry- June Pallot, "Freedom or Coercion?", *NPM Investives in New Zealan Central Government Demparment Management Accounting Research*, New Zealand, 2004, s. 247- 266. (Aktaran: Kızıltaş, s. 375).

⁸⁰ Eren, s.62.

⁸¹ Çağan, "Kamu Maliyesinde "İyi" ya da "Kötü" Yönetişim", s. 55.

uluslu şirketlerin de devreye girerek bir ülkenin vergi sistemine, kamu harcamalarına, borçlanma miktarlarına dair kararlarda rol oynamasına neden olabilecektir. Vergilendirme yetkisi, devletin mali egemenliğinin en temel unsurlarından olup, günümüzde ülkeler bu yetkilerini birtakım ekonomik uyumlaştırmaları sağlamak için devretme konusunda oldukça çekingen davranmaktadırlar. Hatta vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması sonucu doğuracak adımlar dahi oldukça uzun müzakereler sonunda atılabilmektedir. Mali egemenliğin ve dolayısıyla vergilendirme yetkisinin bu kadar yoğun şekilde sahiplenildiği bir ortamda çokuluslu şirketlerin bir ülkenin vergi sisteminde ve vergi yükümlülüklerine dair kararlarda etkili olması devletlerin mali egemenliğinin ihlal edilmesi sonuçları da doğurabilecektir.

Karar mekanizmalarında çokuluslu şirketlerin yer almasının egemenlik açısından yaratması muhtemel sorunları göz ardı edilse ya da çözülsün bile bu mekanizmanın tam ve bağımsız bir karar alma süreci sağlayacağı iddiası hala eleştiriye açık görünmektedir. Çünkü kişilerin-kamu sektörünün-özel sektörün kamu yönetimine dair kararlarda aynı güçte söz sahibi olması durumunda bu ilişkiler yumağı, pratikte herkesin eşit olduğu bir dengede kalmaya müsait değildir. Özellikle özel sektör, birçok alanda faaliyet gösteren, çok büyük hasılatlarda iş hacmine sahip ulusal ve çok uluslu şirketleri de kapsadığından, bu şirketler, herhangi bir konuda karar mekanizmasında yer aldıklarında kişilerden ve hatta kamu sektöründen dahi daha güçlü konumda olabilecek; kararları kişilerin menfaatlerine aykırı şekilde, kendi kârları doğrultusunda yönlendirebileceklerdir. Bu ihtimalin mali yetkiler bakımından gerçekleşmesi halinde ise vergi yükümlülüklerinin, istisna ve muafiyetlerinin sadece şirketlerin ve özel sektörün lehine gelişmesi, kişi haklarının korunmasında sorunlar doğması kaçınılmazdır. Bu durum özel sektörün kendi içinde dahi eşitsizliklere yol açabilecek; güçlü ve daha geniş sektörler, sistemi kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirebilecek, bu durumda küçük ve gelişmekte olan sektörler olumsuz şekilde etkilenebilecektir. Özel sektörün bu avantajlı konumu, kamu harcamaları bakımından da aynı sorunlara gebe olup, kamu hizmetlerinin düzenlenmesinin ve kapsamının belirlenmesinde de bireysel ihtiyaç ve gereklilikler göz ardı edilerek şirketlerin gereksinimlerini ön planda tutan hizmet sunumları ağırlıkta olabilecektir. Kaldı ki yönetim modelinin içinde barındırdığı küçük devlet olgusu zaten kamu harcamalarının kısıtlanmasına dolayısıyla kamu hizmetlerinin daralmasına yol açmaktadır. Devletin düzenleyici konuma gerilemesiyle zaten azalan kamu hizmetlerinin güçlü şirketler tarafından yönlendirilmesi kamu maliyesinde eşitlik, kişi hakları gibi birçok hukuki ve sosyolojik soruna yol açabilecektir.

Yönetişim modelinin kişileri müşteri olarak kabul etmesi de güçlü konumda olanları daha güçlü hale getirecek, dezavantajlı kişi ve grupların haklarının korunması, ihtiyaçlarının karşılanması oldukça güçleşecektir. Bu durum hem vergi yükümlülükleri bakımından hem de kamu hizmetlerine erişim bakımından aynı çelişkiyi içinde barındırmaktadır. Çünkü güçlü konumdaki müşterilerin, bu kararlara tam ve bağımsız katılım ortamında daha zayıf ve dezavantajlı konumda olan kişi ve grupların haklarını ihlal etmesi kaçınılmazdır. Bu nedenle kamu hizmetlerinin piyasalaştırılması ve kamu yönetiminin şirket olarak görülmesi demokratik olmaktan çok belirli grupların menfaatlerini gerçekleştiren bir sistem olarak işlev görebilecektir.

Yerelleşme ilkesi de genel çerçevede demokratik bir adım olmakla beraber etkili şekilde uygulanması ve başarıya ulaşması için seviye ve kapsamının dikkatli ayarlanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Yerelleşme, müşterek ihtiyaçların saptanarak kısa zamanda etkin şekilde karşılanmasını sağlamaktadır. Fakat vergilendirme yetkisinin, yerelleşme esası gereği tamamen ya da büyük ölçüde yerel idarelere bırakılması, merkezi idarenin vergi gelirlerini çok büyük ölçüde azaltacaktır. Yönetişim modeli, küçük devlet ilkesi benimsediğinden merkezi idarenin vergi gelirlerinin azalması sorun doğurmayacaktır. Fakat bu durum, ulusal düzeyde yürütülmesi beklenen kamu hizmetlerinin finansmanını aksatacağından yerel idarelerin altından kalkamayacağı düzeydeki kamu hizmetleri bakımından önemli sorunlar yaşanabilecektir.

Sonuç olarak, yönetim modelinin, parlamentoların demokrasiyi sağlamada başarısızlığa uğradığı eleştirisine dayanan ve bu sorunu çözme amacıyla ortaya atılan bir öneri olduğu göz önüne alınırsa, bu iddia söz konusu açığı kapatmada birçok bakımdan yetersiz kalacağına benzemekte ve hatta durumu dezavantajlı kişi ve kurumlar bakımından daha da sağlıksız bir hale getirecek gibi görünmektedir. Çünkü parlamentoların, kişi ve görüşleri temsil etmede başarısız olduğu eleştirisi getirilirken, yönetim modeli ağırlıklı olarak özel sektörün temsil edildiği ve kamu yararının arka plana atılarak piyasa koşullarının güçlendirildiği bir sisteme doğru gidiyor görünmektedir.

KAYNAKLAR

Akif Erginay, "Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri", **Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, ss. 57- 68.

Allen Schick, "Can Naitonal Legislatures Regain an Effective Voice in Budget Policy", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 1, No: 3, 2001, ss. 15- 42.

Bedi Necmeddin Feyzioğlu, "Bütçenin İdari Denetimi", **Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri, 10- 11 Haziran 1983**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 52, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 16, Eskişehir.

Bedi Necmeddin Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, Özel Galatasaray Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu Yayınları; 5, İstanbul, 1967.

Bedri Gürsoy, "1876 Anayasasının Mali Hükümleri", **Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, ss. 159- 197.

Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye Bütçe**, C. 2, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 1981.

Charles Morawitz, **Türkiye Maliyesi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 188, Derleyen: Maliye Tetkik Kurulu, Ankara, 1978.

Commission of the European Communities, **European Governance: A White Paper**, COM (2001) 428, Brüksel, 2001.

Emine Kızıltaş, "Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi", **20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma**, 2005, ss. 374- 399.

Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İletişim Merkezi
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1208#> (E.T. 31.5.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=83> (E.T. 31.5.2015).

Gaetano Mosca, "Magna Carta'dan 20. Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri", çev: Mukbil Özyörük, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 1-4, Ankara, 1948, ss. 33- 58.

Governance, **The World Bank's Experience**, a World Bank Publication, 1994, s. xiv, http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/1994/05/01/000009265_3970716142854/Rendered/PDF/multi0page.pdf, E.T. 29.7.2014.

Hakan Yılmaz- Mustafa Biçer, "Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, S. 158, Ocak-Haziran 2010, ss. 202- 225.

Hakkı Ay- Ümit Şahin- Hüseyin Soylu, “Mükellef İle Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği”, **C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. 11, S. 1, 2012, ss. 271- 288.

Hamza Ateş- Ahmet Nohutçu, “Kamu Hizmeti Sunumunda Gönüllü Kuruluşlar ve Devlet”, **S. Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, S. 6, 11, 2006, ss. 245- 276.

Hilmi Çoban- Fatih Deyneli, “Kamuda Kalite Arttırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, **Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, (23-27 Mayıs 2005), Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Denizli, ss. 326- 344.

Howard Bowen, “The Interpretation of Voting In The Allocation of Economic Resources”, **The Foundation of Public Finance**, Vol. II, The Interntaitonal Library of Critical Writings in Economics, Ed. Peter M. Jackson, An Elgar Reference Collection, United Kingdom, 1996, ss. 109- 130.

Inter- Parliamentary Union, **Parliaments**, Casell and Company Ltd. London, 1962.

John F Due, **Government Finance**, Revised Edition, Richard D. Irwin Inc, Illinois, 1959.

Kemal Mutluer- Erdoğan Öner- Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, 3. B, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2011.

Kutay Kesim- Ali Petek, “Avrupa Komisyonu’nca Belirlenen İyi Yönetişimin İlkeleri Çerçevesinde Türk Kamuoyu Yönetimi Reformunun Bir Eleştirisi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 38, S. 4, 4 Aralık 2005, ss. 39-58.

Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 23. B, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

Murat Okçu, “Yönetişim Tartışmalarına Katkı: Avrupa Birliği İçin Yönetişim Ne Anlama Geliyor?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.12, S.3, 2007, ss.299-312.

Mümtaz Soysal, **Yüz Soruda Anayasanın Anlamı**, 2. B, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1974.

Nami Çağan, “Kamu Maliyesinde “İyi” ya da “Kötü” Yönetişim”, **İz Dergisi**, S. 11, 2010, ss. 53-54.

Nami Çağan, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamento’nun Rolü”, **Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü**, TBMM Basımevi, Ankara, 2009, ss. 183-192.

Nami Çağan, “Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi”, **Bahri Savcı’ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayını, Ankara, 1988.

Nami Çağan, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, **Anayasa Yargısı**, C. 2, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1986, ss. 199- 224.

Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982.

Nihad Sayar, **Kamu Maliyesi**, C. I, Devlet Bütçesi Prensipleri ve Tatbikatı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1954.

Nihat Edizdoğan- Özhan Çetinkaya, **Kamu Bütçesi**, 5. b, Ekin Kitabevi, Bursa, 2014.

OECD Reviews of Regulatory Reform, **Turkey Crucial Support For Economic Recovery**, OECD, 2002.

Sonay Bayramoğlu, **Yönetişim Zihniyeti, Türkiye’de Üst Kurullar ve Siyasal İktidarın Dönüşümü**, İletişim Yayınları, 3. B, İstanbul, 2014.

TESEV, **Toplumsal Huzur ve Refah İçin İyi Yönetişim**, (Editör: A. Buldam), TESEV Yayınları, İstanbul, 4-5, 2006.

Tülin Canbay- Güneş Çetin Gerger, “Batı’da Bütçe Hakkının Gelişiminin Toplumsal Yapının Değişimi Üzerindeki Etkileri”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, 2012, ss. 159- 194.

Veysel Eren, “Kamu Yönetiminde Yeni Meşruluk Temeli Olarak Müşteri Odaklı Yönetim Yaklaşımı”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, S. 58, C. I, Ankara, 2003, ss. 55- 70.

VERGİ DEMOKRASİSİ BAĞLAMINDA TAHKİM

Alican MERT*

GİRİŞ

Demokrasinin, devlet yönetim biçimi olarak evrensel bir geçerlilik kazanması 20.yüzyılda söz konusu olsa da¹, temel olarak insanlara “söz hakkı” tanınmasını ifade etmesi dolayısıyla, iki insanın bir arada yaşamaya başladığı ana kadar bir geçmişi olduğundan bahsetmek mümkündür.

Bir kavramın en doğru tanımını şüphesiz etimolojik incelemesi verecektir. Demokrasinin köken bilimsel analizinde ise, Yunanca “demos” (halk), “kratos”(güç-yönetim) kelimelerinden meydana geldiği ve “halkın yönetimi” anlamını verdiği görülmektedir².

Vergilendirme de, her ne kadar doğanın temelinde var olmayan, politik bir kavram olsa da, insanların kurumsal düşüncesinin bir sonucu olması dolayısıyla³, demokrasi gibi insanlık tarihi kadar eski kabul edilen bir kavramdır. Antik Çağ’da çoğunlukla “emek ile iştirak” şeklinde olan vergilendirmenin ilk örneğinin M.Ö. 2800’lerde Sümerliler tarafından askeri alanda uygulandığı belirtilmektedir⁴. Sümerler’de yöneticinin en önemli görevleri arasında, uygun ibadet şekilleri ve ekonomik güçlerine göre adaklar ile şehrin koruyucusu olan Tanrı’yı memnun etmek gelmekteydi⁵. Sümer Devleti’nin devamını ise, bu şekilde elde edilen ve teknik anlamda vergi niteliğinde olan (adaklar) gelirler sağlamaktaydı⁶.

Günümüzde ise verginin niteliğini en kısa şekilde “Devlete, özel kesim tarafından zorunlu olarak yapılan ödemeler” şeklinde ifade etmek

* Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi.

¹ Oktay UYGUN, Demokrasi-Tarihsel, Siyasal ve Felsefi Boyutlar, 2.Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2014, s.9.

² Paula BECKER-Jean Aimé A. RAVELOSON, What is Democracy?, Friedrich-Ebert-Stiftung Publications, Antananarivo, September 2008, s.4.

³ Agustin Jose MENENDEZ, Justifying Taxes-Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 2001, s.87.

⁴ Tülin CANBAY, Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim(Antikçağdan Günümüze), Dora Basım Yayın, Bursa, Ekim-2009, s.1-9.

⁵ Harriet CRAWFORD, Sümer ve Sümerler, 3.Baskı, Arkadaş Yayınevi, Ankara, 2015, s.30.

⁶ CANBAY, s.9.

mümkündür⁷. İka ediliş şekli aynı ya da maddi ya da hangi şekilde olursa olsun, Sümerlilerden günümüze kadar olan şey verginin daima var olduğudur.

Benjamin Franklin tarafından söylenen; “Bu dünyada ölüm ve vergi dışında hiçbir şey mutlak değildir”⁸ cümlesi, verginin ebedi ve ezeli bir kavram olduğunu anlatmaktadır. Bununla birlikte kesin olan bir durum da, günümüzde sermayenin, teknolojinin, hizmet sektörünün ve çalışma gücünün tek bir devlet ile sınırlı kalmayacak olmasıdır⁹. Yaşanan bu küreselleşme sürecinde, devletlerin ve toplumların birbirine olan bağımlılıkları artmıştır¹⁰. Uluslararası alanda yaşanan entegrasyon süreci bu sektörlerde yer alanlar tarafından büyük gelirlerin elde edilmesi sonucunu doğurmuştur. Devletlerin ise mali devamlılıklarını sağlaması ve kamu hizmetlerinin finansmanı için küresel bir hal alan bu geliri vergilendirmeleri gerekmektedir¹¹.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırken yükümlülerin “kese”sine el atıyor oluşu, devlet ile bireyin karşı karşıya gelmesine sebep olacaktır¹². Uluslararası alanda faaliyet gerçekleştiren yükümlü ile devletlerin vergisel taleplerinin örtüşmemesi durumunda ise bir uluslararası vergi uyumsuzluğu söz konusu olacaktır¹³.

İnsanların bir arada yaşadığı en ilkel kabilelerde bile gözlemlenen demokratik tavrın, yine insanlık tarihi kadar eski ve ölüm kadar gerçek olduğu kabul edilen vergi ile ilişkisinin, yükümlülerin de coğrafi sınırlar olmadan geleceklerini inşa etme düşüncesinin oluşması sebebiyle uluslararası boyuttaki yansımalarının belirli bir kesiti bu çalışma konusu olarak seçilmiştir.

Bu kesitte ise; uluslararası vergi alanını düzenleyen 200’e yakın devletin aralarında akdettiği 2.500 civarında çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının(ÇVÖA) büyük bir çoğunluğun OECD Gelir ve Sermaye Üzerinde

⁷ Doğan ŞENYÜZ-Mehmet YÜCE-Adnan GERÇEK, Vergi Hukuku(Genel Hükümler), 6.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s.71.

⁸ Bu cümle 1998 yapımı “Meet Joe Black” filminde geçen bir diyaloga da konu olmuştur. Filmde geçen bir durum kesinliğini ifade etmek için; “ölüm ve vergi kadar gerçek” ifadesine yer verilmiştir.

⁹ Billur YALTI SOYDAN, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınevi, İstanbul, Temmuz 1995, s.1. (Vergi Anlaşmaları olarak kısaltılmıştır).

¹⁰ Yasemin TAŞKIN, Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s.5.

¹¹ Edwin van der BRUGGEN, “About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes”, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, , ed. Michael LANG-Mario ZÜGER, Kluwer Law International, London, 2002, s.503; YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.1; “Gelirin doğal sonucu ise “vergi”dir”.

¹² Mualla ÖNCEL- Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 23.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s.2.

¹³ Murat YILDIRIM, Uluslararası Vergi Hukuku’nda Tahkim, 12 Levha Yayınları, İstanbul, Mart-2010, s.46.

Model Vergi Anlaşma¹⁴ hükümleri esas alınarak düzenlenmiş olması dolayısıyla¹⁵ bu anlaşma metni esas alınmış olup; bu anlaşma metninde yer alan uyumsuzluk çözüm yollarından karşılıklı anlaşma usulü(KAU) ve tahkimin hukuksal yapıları ortaya konulup, tahkimin demokrasinin temel bileşeni olan katılım bakımından, yükümlüye tanıdığı “söz hakkı” üzerinde açıklamalar yapılacaktır.

“Eğer sizin söz hakkınız yoksa kim sizin adınıza konuşacak? Siz koruyamazsanız çıkarlarınızı kim koruyacak?”¹⁶

1. EZELİ BİRLİKTELİK:DEMOKRASİ VE VERGİ

1.1. Demokrasinin Bileşenleri

Demokrasiyi tanımlamak bir gereklilik olsa da, felsefi düşüncelerdeki çeşitlilik ve devletlerin siyaseti şekillendirişlerindeki farklılık, değişik tanımların ortaya çıkmasına neden olmaktadır¹⁷. Ancak bu çeşitlilik içerisinde kavramdan anlaşılması gerekeni en net haliyle veren, Abraham Lincoln tarafından yapılmış olan; “halkın, halk tarafından, halk için yönetimi” şeklindeki demokrasi tanımıdır¹⁸. Bu tanım demokrasinin ilk uygulanmaya başlandığı topraklar olan Antik Yunan’daki uygulama şekli olan azınlığın demokrasisi şekliyle kıyaslandığında kapsayıcı bir tanımdır. Antik Yunan’da “Metek” adı verilen yabancılar ile kölelerin ve kadınların demokrasiden yararlanması mümkün değildi¹⁹. Lincoln’un tanımından bir halk yönetimi sonucuna ulaşmak mümkündür. Bununla birlikte siyaset bilimi açısından önemli bir isim olan Jean-Jacques Rousseau ise, demokrasiyi “kötü yönetim” olarak adlandırır ve varlığını kabul etmez²⁰.

Demokrasiyi yok sayan düşünceler bir kenara bırakıldığında, tanım konusunda birlik olmasa da, demokrasinin özünde var olduğu kabul edilen değerler bulunduğu genel bir kabuldür ve bunlar Politik-Hukuki-Sosyal

¹⁴ Model Anlaşma olarak anılacaktır.

¹⁵ Zvi Daniel ALTMAN, Dispute Resolution under Tax Treaties, Volume 11 in the Doctoral Series, IBFD Publications, Hollanda, 2005, s.1

¹⁶ Robert A. DAHL, Demokrasi Üzerine, 2.Baskı, çev.Betül KADIOĞLU, Phoenix Yayınevi, Ankara, Ekim 2010, s.89.

¹⁷ Richard C. REUBEN, “Democracy and Dispute Resolution: The Problem of Arbitration”, Law & Contemporary Problems; Winter/Spring2004, Vol. 67 Issue 1/2, s.282.

¹⁸ Mehmet AKAD-Biherin VURAL DİNÇKOL, Genel Kamu Hukuku, Gözden Geçirilmiş 6.Basım, Der Yayınları, İstanbul-2011, s.333.

¹⁹ Server TANİLLİ, Uygurlık Tarihi, 25.Baskı, Cumhuriyet Kitapları, İstanbul, Ekim-2010, s.35.

²⁰ AKAD-VURAL DİNÇKOL, s.143.

Sermaye²¹ şeklinde üç kategoriye ayrılmıştır. Bu kategorilerin altında ise, sorumlu tutulabilir olma, akılcı olma, şeffaflık, yargısal denetim, eşitlik, insan haklarına saygı, katılım, kamu güveni, karşılıklı iletişim gibi bileşenler bulunmaktadır²². Bir diğer görüş ise, demokrasi sürecinin bir standart sağlaması gerektiği üzerinde durmuştur. Bu standartı sağlayacak kriterler ise; “Etkin katılım, oy kullanma eşitliği, bilgi edinebilme, gündem üzerinde son sözü söyleme hakkı, yetişkinlerin dahil olması” şeklinde sıralanmıştır²³.

Belirtilen değerlerin bütünü demokratik yapı için önem arz etse de, bu bileşenler arasında olmazsa olmaz özellikte bulunan ve en büyük değer atfedilene katılımdır. Bireyin yönetimde “söz sahibi” olması, demokrasiyi, otoriter ve totaliter rejimlerden ayırmaktadır²⁴. Ayrıca katılım bileşeninin etkinliği ve yoğunluğu, demokrasinin kalitesini belirleyecektir²⁵. Bu noktada demokrasi bakımından temel standartın ve gerekliliğin katılım olduğunu söylemek mümkündür.

Antik Çağ demokrasisinde katılım noktasında halk iktidarı bizzat kullanıp, yönetimde doğrudan söz sahibi konumdayken; modern demokrasilerde insan sayısındaki artış ve yönetim konularındaki çeşitlilik gibi unsurlar dolayısıyla halk yönetimi doğrudan kullanmamakta, bu iktidarı kullanan kişileri(temsilcilerini) denetlemektedir²⁶.

1.2. Vergide Demokrasi

Çağımızın devlet anlayışı, sosyal ve hukuk devletinin anayasal ruh ve öz ile kurulmasını gerekli kılmaktadır²⁷. Kişi temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan hukuk devleti, kişiler arası karşılıklı ve dengesizlikleri önlemek

²¹ Mehmet KARAGÜL-Mahmut MASCA, “Sosyal Sermaye Üzerine Bir İnceleme”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Bahar 2005, s.38-39; “Sosyal sermaye; ülkelerin ekonomik faaliyetlerine, toplumsal hayatın etkilerini ortaya koymayı amaçlayan sosyal içerikli yeni bir iktisadi kavramdır. Söz konusu kavramın tek tanımını yapabilmek oldukça zor olmasına rağmen, en basit şekil ile sosyal sermayeyi; en az iki kişi arasında, güvene dayalı bir şekilde kurulabilen iletişim imkanı, biraz daha geniş bir tanımlamayla, toplumu oluşturan fertler, sivil toplum örgütleri ve kamu kurumları arasındaki koordinasyon faaliyetlerini kolaylaştırarak toplumun üretkenliğini arttıran, güven, norm ve iletişim ağı özellikleri şeklinde tanımlamak mümkündür. Ekonomik açıdan ise sosyal sermaye, kişi ve kurumlar arası güvene dayalı ilişkilerin, ekonomik etkinliğe ve üretime yansımaları şeklinde kabul edilmektedir”.

²² REUBEN, s.285-286.

²³ DAHL, s.48.

²⁴ REUBEN, s.287.

²⁵ Ank MICHELS, “Innovations in Democratic Governance: How Does Citizen Participation Contribute To A Better Democracy?”, International Review of Administrative Sciences, Vol.77, No.2, s.275.

²⁶ UYGUN, s.173-174.

²⁷ AKAD-VURAL DİNÇKOL, s.327.

maksadıyla maddi ve mali bir takım demokratik önlemler alınmasıyla sosyal devlet halini almaktadır²⁸. Güçlüyü güçsüz karşısında koruyan sosyal devlet; bu yolla eşitlik, insan haklarına saygı, katılım gibi demokratik gereklilikleri de yerine getirmiş olacaktır²⁹.

Sosyal devlet, himayesindekilere hak ve özgürlükler sağlamanın yanında, bir takım ödev ve yükümlülükler de öngörmektedir³⁰. Bu ödevlerin en önemlisi, devletin egemenliğini sürdürebilmesi için siyasi bir zorunluluk olan vergilendirme yetkisini kullanmasının sonucu olan vergi ödevidir³¹.

Devlet için bir zorunluluk olan vergilendirme yetkisinin kullanımı(verginin alınması zorunluluğu ilkesi)³², yönetilenlerin yöneticilere karşı girişmiş olduğu demokrasi mücadelesinin görüldüğü ilk alan olarak belirtilir³³. 1215 yılında kral ile feodal beyler arasında imzalan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı), bu anlamdaki ilk anayasal belge olarak kabul edilmektedir. Düzenlemenin 12.maddesine göre, kralın genel oylamaya sunmadan vergi alamayacağı hüküm altına alınmış ve böylece vergilendirme yetkisi sınırlandırılmakla birlikte, vergi hukuku bakımından yasallık ilkesinin temeli kabul edilen “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde dolaylı gelişme sağlanmıştır³⁴.

Vatandaşlık ödevi olarak nitelendirilen vergi, geçirdiği tarihsel süreç ile demokratik toplumlarda, devletin vatandaşlarına sağladığı haklara ve özgürlüklere katılmanın bir bedeli olarak nitelendirilmektedir³⁵. Diğer yönetim şekillerinden(otokrasi, totalitarizm) farklı olarak demokraside, vergilerini ödeyen yükümlülerin, kamu fonlarını kullananlardan hesap sorma ve yönetime katılma hakkı tanınmıştır³⁶.

²⁸ Alexander PETRING vd, Sosyal Devlet ve Sosyal Demokrasi, Sosyal Demokrasi El Kitabı-3, Friedrich Ebert Vakfı Siyaset Akademisi Birimi, İstanbul, Ocak 2013, s.8.

²⁹ AKAD-DİNÇKOL, s.327.

³⁰ Yusuf KARAKOÇ, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.21.

³¹ Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.4.

³² Gülsen GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, 4.Tıpkı Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül-2014, s.14-15; “Öte yandan devlet yasalarda belirlenmiş olan vergiyi kesinlikle, mutlaka almak zorundadır çünkü yasalarla kendisine emir verilerek vergi toplama görevi yüklenmektedir”.

³³ Billur YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül-2006, s.1. (Yükümlü Hakları olarak kısaltılmıştır).

³⁴ ÇAĞAN, s.15-16.

³⁵ YALTI, Yükümlü Hakları, s.1.

³⁶ Ünal ZENGİNOBUZ-Fikret ADAMAN-Fatoş GÖKŞEN vd, Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları, Açık Toplum Vakfı, İstanbul, 2010, s.5; ZENGİNOBUZ-ADAMAN-GÖKŞEN vd, s.9; “Oysa demokrasi; vergi veren, vergi verdiği için de kamu erkini kullananlardan hesap sorma hakkı olan vatandaşların yönetimidir”.

Devletlerin vergi sistemini demokratik olması, başka bir ifadeyle vergilendirmede demokrasi, temsilciler aracılığıyla vergi yasalarının yapım sürecinde söz sahibi olmanın yanı sıra, vergi idarelerinin vergilendirme işlemini gerçekleştirmesi sırasında yapılacak işbirliği ve katılım ile sağlanabilmektedir³⁷. Başka bir ifadeyle vergi sisteminin demokratik işleyebilmesi için yükümlüyü aktif bir şekilde sürece dahil etmek gerekmektedir. Bunun sağlanması, yükümlüler açısından vergilerin meşruluğunu sağlayacağı gibi, vergilerin ödenmesi konusundaki hassasiyetin gelişmesine de katkı sunacaktır³⁸. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri (ABD), “We the People-Your Voice in Our Government” isimli, tüm vatandaşların yönetimde söz sahibi olmasını sağlayacak bir uygulamaya başlamıştır³⁹.

Türk Vergi Hukuku bakımından yükümlülerin, vergilendirme sürecinde katılım gösterdikleri ve demokrasiyi hedef alan nokta ise beyanname yöntemi ile tarh işleminde söz sahibi olmalarıdır⁴⁰.

Vergi yetkisinin kullanımında demokratik yapıya özen gösterilmesi, günümüzde yükümlü haklarını gözeten bir anlayışın uzantısı olsa da⁴¹, katılımın bir sonucu olarak uyumlu yükümlüler oluşacak ve vergi borcunun tahsilatı kolaylaşmış olacaktır.

2. SINIRSIZ DÜNYANIN MALİ SORUNU: ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME

2.1.Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sebepleri

Her devlet, devletler sistemi içerisinde bağımsız olup, kendi çıkarları için mücadele eder ve kendilerinin devlet olmak dolayısıyla sahip oldukları güçlerle donatılmışlardır ve devlet olmanın verdiği yetkileri eşit derecede kullanırlar⁴². Bu anlamdaki en büyük yetki şüphesiz devletlerin varlık koşulu olan ve devletin devamlılığı ve finansmanı için siyasi bir zorunluluk olan vergilendirme yetkisine aittir. Ve hatta vergilendirme yetkisi, devlet olmanın ilk gereklerinden biri olarak belirtilmiştir⁴³.

³⁷ GÜNEŞ, s.126.

³⁸ MENENDEZ, s.304.

³⁹ <https://petitions.whitehouse.gov/> (Erişim Tarihi: 10.09.2015)

⁴⁰ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.37.

⁴¹ YALTI, Yükümlü Hakları, s.2.

⁴² Gianfranco POGGI, Modern Devletin Gelişimi-Sosyolojik Bir Yaklaşım, 5.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Nisan-2009, s.109.

⁴³ ÇAĞAN, s.3-4.

Günümüz dünyasında devletlerin ekonomilerinin birbiri ile olan etkileşimi büyük önem arz etmektedir. Sermaye, teknoloji, turizm, hizmet sektörü gibi alanlarda sınır aşan faaliyetlere oldukça sık rastlanmaktadır. Ayrıca bu durum sadece özel sektörün yönlendirmesi ile değil, doğrudan ya da dolaylı olarak kamu kuruluşlarının da gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerle de olmaktadır⁴⁴. Küreselleşmenin sonucunda devletlerin siyasi sınırları içerisinde artık mutlak güç olma durumu zayıflamaya başlamıştır⁴⁵.

Devletlerin bu şekilde sıklıkla karşılaşması, ekonomik entegrasyon sürecinde vergilendirme yetkilerinin çakışmasına da neden olacaktır⁴⁶. Bu yetki çakışması durumunda, devletlerden birinin vergiyi doğuran olayla⁴⁷ yer bakımından ilişki kuran mülkilik ilkesini benimsemişken, diğer devletin vergiyi doğuran olayla kişisel bağı arayan şahsilik ilkesini benimsemesi, yükümlünün uluslararası çifte vergilendirme sorunu ile karşılaşmasına neden olur⁴⁸. Devletlerin, birbirinden bağımsız bir şekilde düzenlemiş oldukları vergi yasaları ile aynı vergi yükümlüsünü aynı vergi konusu ile ilgili olarak iki kere vergilendirmelerimi uluslararası çifte vergilendirme olarak tanımlanmaktadır⁴⁹.

2.2. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Sona Erdirilmesi

Çifte vergilendirme sorununun çözümü için uluslararası geçerliliği ve bağlayıcılığı olan uluslararası bir vergi yasası bulunmamaktadır⁵⁰. Üstelik uluslararası bir vergi mahkemesi ya da uluslararası vergilendirme sistemini düzenleyecek olan idari bir yapı da tesis edilmiş değildir⁵¹.

Devam eden uluslararası çifte vergilendirme sorunu ise, uluslararası ticaretin gelişimi bakımından bu alandaki aktörler tarafından hissedilen bir

⁴⁴ Manuel PIREs, *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer-The Netherlands, 1989, s.3.

⁴⁵ YALTI, *Yükümlü Hakları*, s.3.

⁴⁶ ÇAĞAN, s.9.

⁴⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun 19.maddesi vergiyi doğuran olayı; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlamıştır.

⁴⁸ ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s.7.

⁴⁹ YALTI SOYDAN, *Vergi Anlaşmaları*, s.2.

⁵⁰ Lorenzo RICCARDI, *Chinese Tax Law and International Tax Treaties*, Springer International Publishing, İsviçre, Mayıs 2013, s.67.

⁵¹ Roy ROHATGI, *Basic International Taxation-Volume One:Principles of International Taxation*, 2.Baskı, Taxmann, Yeni Delhi, 2007, s.1.

engeldir ve bu sebeple de çözümünü gerektirmektedir⁵². Uluslararası yeknesak uygulama sağlayacak bir düzenlemenin olmaması dolayısıyla, bu sorunu ortadan kaldırmak için devletler ya tek yanlı olarak yasalarla kendi vergilendirme yetkilerini sınırlama⁵³ ya da diğer devletlerle “ikili” yahut “çok taraflı” çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları(ÇVÖA) imzalama yollarını tercih etmişlerdir⁵⁴. Burada ulusal ve uluslararası alanda çeşitli düzenlemelerle bir yetki bölümü söz konusu olmaktadır⁵⁵.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi sona erdiremeye yönelik devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlayan çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarında yer alan bağlama noktalarının akit devletler tarafından yorumlanması ya da uygulanması sırasında farklılıkların yaşanması⁵⁶ ve devamında devletlerle yükümlülerin taleplerin örtüşmemesi sonucu ortaya çıkan durumu uluslararası vergi uyumsuzluğu olarak tanımlamak mümkün olacaktır⁵⁷. Uluslararası vergi uyumsuzlukları da uluslararası çifte

⁵² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 Temmuz 2010, s.131.

⁵³ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.58; “Şahsiliik ilkesini benimsedikleri vergi konuları ile ilgili olarak, gelir veya servetin kaynağı olan ülkenin vergilendirme yetkisini kabul etmeleri ve yasalarında mahsup yöntemi (credit method-Devletler hiçbir devletle karşılıklı düzenleme yapmadan, yurt dışında ödenen vergilerin, kendi ülkelerinde ödenecek vergiden mahsubuna olanak tanır. Yurt dışında ödenmiş olan vergi, yurt içinde ödenmiş gibi kabul edilmektedir) ve/ya istisna yöntemi(exemption method-Devlet yurt dışında elde edilen geliri, kendi ülkesinde ödenecek verginin matrahının hesaplanmasından istisna tutulması söz konusu olacaktır)ni kullanmaları ile uluslararası alandaki çifte vergilendirmeyi sona erdirebilecektir”; YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.25-26; “Devletler, kaynak veya ikamegah ilkelerinde herhangi birini oy birliği ile uygulanan tek vergilendirme ilkesi olarak kabul etseler ve bu ilkenin uygulanması bakımından tanım ve yorum farklılıklarını ortadan kaldırasalar, UÇV de bertaraf edilebilecektir...Ancak ülkelerin ekonomik gelişmeleri, kültürel ve ideolojik yapılanmaları nasıl vergi sistemlerinde farklılıklara neden oluyorsa, vergilendirme ilkelerinin seçiminde de farklılığa yol açmaktadır”.

⁵⁴ ÇAĞAN, s.10; ALTMAN, s.1; “Günümüzde 200’ün üzerinde devletin arasında 2,500’ün üzerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının olduğu bilinmektedir”. Türkiye’nin ise 10.03.2014 tarihi ile taraf olduğu 80 çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması bulunmaktadır. Bknz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (Erişim Tarihi: 25.06.2015).

⁵⁵ Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, Kasım-2014, s.4.

⁵⁶ Karl KOCH, “Mutual Agreement Procedure-Procedure and Practice”, General Report, XXXVth IFA Congress, Berlin 1981, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer 1981, s.95; “Uluslararası vergi anlaşmaları her ne kadar uluslararası ticaret aktörlerinin faaliyetlerine haksız vergi uygulamaları ile devlet müdahalesini engellemeye yönelik hükümler öngörmüş olsalar da, akit devletlerce yer alan ifadelere verilecek anlamları ve uygulama sırasındaki farklılıkları önleyecek yapıda değildir”.

⁵⁷ YILDIRIM, s.46; “İki devlet arasında, vergi mükellefinin, uluslararası vergi anlaşmalarından kaynaklanan talepleri nedeniyle doğan sorular “dolaylı uluslararası vergi anlaşması uyumsuzluğu” olarak adlandırılmıştır...Bunun aksine doğrudan doğruya, başlangıçtan itibaren, akit iki devlet arasında, vergi anlaşmasından çıkan uyumsuzluk ise “dolaysız vergi anlaşması uyumsuzluğu” olarak adlandırılmıştır”.

vergilendirmenin yaşanmasına⁵⁸ veya hiç vergilendirilmeme⁵⁹ durumuna sebep olabilir⁶⁰.

Uluslararası vergi anlaşmaları bakımından uyumsuzluk söz konusu olduğunda akit devletlerin gidecekleri çözüm yolu olarak genellikle “Karşılıklı Anlaşma Usulü-KAU(Mutual Agreement Procedure-MAP)”nü tercih ettikleri görülür⁶¹. KAU, her iki akit devlet yetkili makamlarının bir araya gelerek, aralarındaki ÇVÖA’dan doğan uyumsuzluk üzerinde gerçekleştirecekleri tartışmalar ile çözüm arama usulüdür⁶².

KAU ile birlikte, bu çalışmanın da esas konusunu oluşturan, akit devletlerin aralarındaki anlaşmalarda kararlaştırabilecekleri bir diğer yol ise uyumsuzluğun, taraflarca uyumsuzluk konusu hakkında uzmanlığına güvendikleri ve esasen daimi mahkemelerde hakimlik yapmayan, bir veya daha fazla hakem vasıtasıyla çözülmesini⁶³ öngören tahkim yoludur.

Çalışmanın kalanında yapılacak olan KAU ve tahkime ilişkin açıklamalarda da yoğunluk tercih edilen düzenleme olması sebebiyle OECD Model Anlaşma hükümleri esas alınacaktır.

⁵⁸ William W. PARK, “Income Tax Treaty Arbitration”, George Mason Law Review, Vol.10, Number.4, Virginia, Summer 2002, s.806-807. (“Tax Treaty” olarak kısaltılmıştır); ZÜGER, Arbitration, s.2; “Akit devletlerden birisinin kendi ülkesinde devam eden bir inşaat çalışmasının on üç aydan beri sürmesinden dolayı burayı işyeri kabul etmesi, diğer akit devletin ise farklı bilgilerin varlığı yahut bilgi ve belgelerin farklı değerlendirilmesi dolayısıyla diğer akitte 11 aydır faaliyet gösterdiğini ve bu sebeple de anlaşmadaki iş yeri kavramı oluşmadığı için bir vergi indirimi sağlamaması durumu tipik bir uluslararası vergi uyumsuzluğu ve çifte vergilendirilme örneği olacaktır”.

⁵⁹ Mario ZÜGER, Arbitration Under Tax Treaties-Improving Legal Protection in International Tax Law, Volume 5, Doctorate Series IBFD Academic Council, Amsterdam, 2001, s.2; “Akit devletlerden birisinin ülkesindeki inşaatın faaliyet süresinin henüz bir yıllık süreye ulaşmadığını düşünerek kendisinde vergilendirme yetkisini görmemesi ve diğer akit devletin de inşaat faaliyeti gerçekleştiren yükümlünün diğer akit devlette bir işyerinin oluştuğu düşüncesiyle vergi indirimi sağlaması durumunda her iki devletin de vergilendirme yapmaması durumu ortaya çıkacaktır”. (“Arbitration” olarak kısaltılmıştır).

⁶⁰ Emrah FERHATOĞLU, Uluslararası Vergi Uyumsuzluklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi- Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, Beta Yayınevi, İstanbul, Mart-2010, s.14; “Aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan devletlerin vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklanan uyumsuzluklar uluslararası vergi uyumsuzluğu olarak ifade edilir”.

⁶¹ KOCH, s.97; “Yetkili Otorite Prosedürü olarak da bilinmektedir”.

⁶² YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.333.

⁶³ IBFD International Tax Glossary, 6th Edition, Ed. Julie Rogers-Glabush, Hollanda, 2009, s.23.

3. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN TAHKİM

3.1. Tarihsel Gelişim

Uluslararası vergi hukuku bakımından uyuşmazlıkların diplomatik görüşmeler ve -OECD tarafından KAU'nün düzenlenmesi sonrası- KAU ile çözülmeye çalışılmasında devletlerin çözüme ulaşma zorunluluğu olmaması, yükümlünün çözüm süreci dışında tutulması ve kurumun yapısal eksiklikleri nedeniyle yarı yargısal (quasi-judicial) çözüm yolu olarak görülen tahkimin, uluslararası vergi uyuşmazlıkları bakımından da çözüm yolu olabileceği düşünölmeye başlanmıştır⁶⁴. Tahkimin uluslararası vergi alanında uyuşmazlık çözüm yolu olarak düşünölməsi çok yeni bir gelişme değildir. IFA 1951 yılında Zürih'te gerçekleştirilen kongresinde, tahkimin uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılması desteklemiştir⁶⁵.

Bununla birlikte William Park'ın "*Vergilendirme yetkisi ateş ve tutku gibidir; sizi huzura erdirebileceği gibi sonunuzu da getirebilir*"⁶⁶ şeklindeki benzetmesinde olduğu gibi mühim bir yetkinin tahkim kurullarına devri ise bu kuruma tereddütle yaklaşılmasına sebep olmaktadır. Bu sebeple devletlerin ekonomik devamlılığına etki eden ve doğrudan egemenlikle ilgili bir konunun ulusal mahkemeler tarafından karara bağlanmasının istenmesi daha yaygın bir yoldur⁶⁷. Ancak bir uyuşmazlık çözüm yöntemi, her ne kadar devlet tarafından kontrol edilse de, toplumdaki bireylerin o yolu desteklediği ölçüde demokratik bir yapıda olacaktır⁶⁸.

Uluslararası vergi hukukunda uyuşmazlıkların tahkim ile çözümüne ilişkin öneriler 1950'li yıllara dayanıyor olsa da, bağlayıcı tahkim uygulamasının ilk örneği, ABD-Almanya arasında imzalanmış olan gelir vergisi anlaşmasında görölmüştür⁶⁹.

⁶⁴ Carlo GARBARINO-Marina LAMBARDO, "*Arbitration of Unresolved Issues in Mutual Agreement Cases: The New Paragraph 5, Art.25, OECD Model Convention, A Multi-Tiered Dispute Resolution Clause*", Baconni Legal Studies Research Paper No.1628769, 22 Haziran 2010, s.6.

⁶⁵ GARBARINO-LAMBARDO, s.6 ve dipnot, 11.

⁶⁶ William W. PARK, "*Arbitrability and Tax*", Arbitrability: International and Comparative Perspectives, ed. Stavros L. BREKOULAKIS-Loukas A. MISTELIS, International Arbitration Law Library Series Set, Kluwer Law International, Hollanda, 2009, s.183 ("*Arbitrability and Tax*" olarak belirtilmiştir); "*Like fire and passion, taxation can bring ruin as well as blessing*".

⁶⁷ PARK, Arbitrability and Tax, s.180.

⁶⁸ REUBEN, s.279.

⁶⁹ ALTMAN, s.19; "29 Ağustos 1989 tarihinde Bonn şehrinde imzalanan bir protokol ile anlaşmaya eklenmiştir".

KAU'nün yetersizlikleri Avrupa Birliği üyesi devletler arasında da çoklu bir çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının imzalanması fikrinin doğmasına neden olmuştur⁷⁰. Bu düşüncenin sonunda, temeli 1976 yılında yapılan bir öneriye dayanan⁷¹ ve uzun görüşmeler ve yoğun çalışmalar neticesinde, 23 Temmuz 1990 tarihine 12 üye devlet tarafından Brüksel'de imzalanıp, 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe giren “Bağlı İşletmelerin Karlarının Ayarlamalarından Kaynaklanan Çifte Vergilendirmenin Sona Erdirilmesi Avrupa Topluluğu Konvansiyonu”⁷²(Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises) ortaya çıkmıştır⁷³. Anlaşma'nın, 7.maddesinin 1.fıkrasında, yetkili otoritelerin karşılıklı anlaşma sürecinde bir uzlaşmaya varılamaması durumunda zorunlu bir “tahkim” durumu öngörülmüş olup⁷⁴, söz konusu madde şu şekilde düzenlenmiştir:

“1.Yetkili otoritelerin, dosyanın 6.maddenin 1.fıkrası uyarınca yetkili otoritelerden birine iletilmesinin üzerinden iki yıllık bir süre geçmesinin ardından çifte vergilendirmeyi sona erdiren karşılıklı bir anlaşmaya varamamaları durumunda, uyuşmazlık konusunu sevk edecekleri bir tautsiye komisyonu kurmaları gerekmektedir”.

Gelişmekte olan ülkelerle gelişmiş ülkeler arasında ikametgah ülkesinin vergilendirme yetkisine öncelik tanıyan modellerin bulunması dolayısıyla az sayıda çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması imzalanmıştır. Bu durumu düzeltmek ve her iki tarafın da çıkarlarını korumak amacıyla Birleşmiş Milletler (BM) bünyesinde bir uzmanlar grubu (Ad Hoc Group Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries) kurulmuş⁷⁵ ve bu grup 1969-1979 tarihleri arasında sekiz kez toplanmış, 1980 yılında “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Modeli”⁷⁶ ve şerh metnini karara bağlanmıştır⁷⁷.

BM Model Anlaşması'nın da uyuşmazlık çözümü için sadece KAU'yü öngörüyor olması, 2000'li yıllardan itibaren, diğer modelleri benimseyen

⁷⁰ Gerrit GROEN, “Arbitration in Bilateral Tax Treaties”, Intertax, Vol.30, Issue 1, 2002, s.3.

⁷¹ Robert FEINSCHREIBER-Margaret KENT, “Transfer Pricing Developments in the European Union-Part I: Arbitration”, Corporate Business Taxation Monthly, Vol.10, Mart 2009, s.37.

⁷² AB Tahkim Konvansiyonu olarak anılacaktır.

⁷³ FERHATOĞLU, s.127.

⁷⁴ GARBARINO-LAMBARDO, s.10.

⁷⁵ ALTMAN, s.67.

⁷⁶ BM Model Anlaşması olarak anılacaktır.

⁷⁷ YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.40-41; OECD Model Tax Convention-Full Version, 2012, s.I-4; “BM Model Anlaşması, büyük çoğunlukla OECD Modeli'nin ve şerhinin etkisinde kalmıştır”.

devletlerin KAU ile ilgili yaşadıkları benzer sorunları yaşamasına sebep olmuş ve tahkimin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Uzmanlar grubu gerçekleştirdikleri görüşmeler neticesinde, 25.maddeye eklenecek bir tahkim önerisinde bulunmuşlardır⁷⁸. Bu öneri sonucunda 2011 yılında yayınlanan BM Model Anlaşma metninin 25.maddesinde Alternatif B ile belirtilen tahkim hükmü yer almaya başlamıştır⁷⁹ ve söz konusu hüküm şöyledir:

“Alternatif B: 4-Yetkili otoriteler, önceki fıkralarda belirtilen şekillerde bir anlaşmaya varabilmek için doğrudan, kendileri veya temsilcilerinden oluşan komisyonlar ile irtibata geçebileceklerdir. Yetkili otoriteler bu maddede belirtilen karşılıklı anlaşma prosedürünün uygulanması için gereken görüşme usulü, şartları, metod ve teknikleri geliştirebilirler.

(a) 1.fıkra kapsamında, bir kişinin Akit Devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin anlaşma hükümlerine aykırı olduğunu Akit Devlet yetkili otoritelerine arz ettiği ve

(b) Diğer Akit Devlet yetkili otoritesinin bu başvuruyu almasını izleyen üç yıl içinde, devletlerin ikinci fıkra kapsamında bir anlaşmaya varamadıkları durumda,

Yetkili otoritelerden birisinin talebi ile çözülemeyen husular tahkime sevk edilebilir. Başvuruyu yapan kişiye bu talep bildirilir. Tahkime konu olan çözülemeyen hususlarla ilgili olarak ulusal mahkeme veya idari uyuşmazlık çözüm yerlerinden karar alınmamış olması gerekmektedir. Tahkim kararı yetkili otorilere tebliğ edilmesinin ardından yetkili otoriteler tarafından altı aylık süre içerisinde farklı bir karara varılmaması ya da doğrudan etkilenen kişinin tahkim kararını içeren karşılıklı anlaşma kararını kabul etmesi durumunda bağlayıcı olacaktır. Akit Devlet yetkili otoriteleri bu fıkranın uygulama şeklini karşılıklı anlaşma ile düzenleyebilirler”.

⁷⁸ U.N. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to Improve the Mutual Agreement Procedure, Cenevre, 18-22 Ekim 2010, s.2; “2008 yılında yapılan görüşmelerde uzmanlar grubu tahkim yer alması hususunda net bir karar verememişken, 2009 yılından sonraki görüşmelerde tahkim hükmünün yer alabileceği kararlaştırılmıştır. Bu görüşmeler esnasında tahkim hükmünün nasıl yer alacağı ile ilgili olarak 3 öneri gelmiştir; 1-OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25.maddesinin 5.fıkrasında yer alan şekliyle dipnotta yer alan ifadeyle devletlerin iç hukuk düzenlemelerinin tahkim hükmüne izin verip vermemesine göre anlaşmada yer alması 2-Model Anlaşmaya iki alternatif yazarak (Alternatif A ve Alternatif B olarak), A seçeneğinin tahkim hükmünü içermesi, B seçeneğinin ise tahkim hükmünü içermemesi, 3-Anlaşma metninde tahkim hükmüne hiç yer verilmemesi ve bunun madde şerhinin 36.maddesinde gönüllü tahkim olarak düzenlenmesi. Model Anlaşma metninde 2. Seçenek olan alternatifli seçim benimsenmiştir. Bunun zaten 1.seçeneği de barındırdığı düşünülerek dipnotta böyle bir düzenlemeye yer verilmesine gerek olmadığı düşünülmüştür”.

⁷⁹ Allison CHRISTIANS, “Putting Arbitration on the MAP: Thoughts on the New U.N. Model Tax Convention”, Tax Notes International, Vol.66, 23 Nisan 2012, s.351.

2003 yılında OECD tarafından sınır ötesi vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının geliştirilmesi amacıyla bir çalışma grubu oluşturulmuş ve KAU'nun etkinliğinin geliştirilmesi, tahkim gibi ilave çözüm yollarının araştırılması hususlarını konu edinen bir çalışma yürütülmüştür⁸⁰. Bu çalışmalar neticesinde 30 Ocak 2007 tarihinde Model Anlaşma bugünkü şeklini almış⁸¹ ve 2008 yılında yayınlanan Model Vergi Anlaşması'nın KAU'yü düzenleyen 25.maddesinin 5.fıkrasına tahkim hükmü eklenmiştir⁸² ve söz konusu hüküm şöyledir:

“5. a) 1.fıkra kapsamında, bir kimsenin Taraf Devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin Anlaşma hükümlerine aykırı olduğunu Taraf Devletin yetkili makamına arz ettiği ve

b) diğer Taraf Devletin yetkili makamının yapılan bu başvurudan haberdar edilmesini izleyen 2 yıl içinde, Taraf Devletlerin ikinci fıkra çerçevesinde bir anlaşmaya varamadıkları durumda,

vergilendirme işleminin muhatabı olan kimsenin talep etmesi halinde, üzerinde anlaşmaya varılamayan konular tahkime sevk edilebilir. Bu anlaşmazlık konuları hakkında, devletlerden birinin mahkemesince veya yetkili kılınmış idari mercilerince daha önceden bir karar verilmişse, anlaşmazlık konusu tahkime sevk edilemez. Tahkim kararının uygulanmasına yönelik karşılıklı anlaşma, her iki taraf devlet bakımından vergilendirme işleminden doğrudan etkilenen kimse tarafından reddedilmedikçe bağlayıcıdır ve ulusal hukukta yer alan zamanaşımı sürelerine bağlı kalmaksızın uygulanır. Taraf Devletlerin yetkili makamları, bu paragraf hükümlerinin uygulanma biçimini karşılıklı anlaşmayla belirler”.

Devletlerin büyük bir çoğunluğu ÇVÖA imzalarken OECD Model Vergi Anlaşması'nı esas almaktadır⁸³. Bu düzenlemeye göre tahkime başvurunun yapılabilmesi için öncelikle KAU sürecinin başlatılması gerekmekte, iki yıl boyunca bir sonuç alınamaması durumunda ilgilinin başvurusu ile tahkime başvuru mümkün olmaktadır. Yani buradaki tahkim bağımsız bir prosedür olarak değil, KAU'nün uzantısı olarak yer almaktadır⁸⁴. Bu sebeple tahkimin

⁸⁰ Arno E. GILDEMEISTER, “Arbitration of Tax Treaty Disputes-The 2008 OECD Model for Income Tax Treaties will contain an arbitration clause”, Transnational Dispute Management, (5), Mart 2007, s.3.

⁸¹ OECD Model Tax Convention (2010 Full Version), R(21)-2.

⁸² Loren C. PONDS, “Resolving Bilateral Tax Treaty Disputes: (In)competence Authority in the 21st Century”, Accountancy Business and the Public Interest, Vol.8, No.1, 2009, s.48.

⁸³ ALTMAN, s.18.

⁸⁴ Ehab FARAH, “Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of A Problem”, Florida Tax Review, Vol.9, No.8, 2009, s.714.

alternatif bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak değil, tamamlayıcı nitelikte bir çözüm yolu olduğunun kabulü gerekir⁸⁵.

3.2.Hukuksal Yapı

Model Anlaşma düzenlemesine göre, tahkime sadece 1.fıkıradaki⁸⁶ yer alan türdeki uyuşmazlık neticesinde başlatılan KAU'nün⁸⁷ çözümsüz kalması durumunda gidilebilecektir⁸⁸. Bununla birlikte taraf devletler, istemeleri halinde anlaşmalarına koyacakları bir hükümle farklı sebeplerle ortaya çıkabilecek uluslararası vergi uyuşmazlıkları bakımından da tahkime gidilebilirliği sağlayabileceklerdir⁸⁹. Bu şekilde yükümlü tarafından başlatılan KAU'de en çok karşılaşılan uyuşmazlık tipi de, transfer fiyatlandırması, daimi işyeri veya ikamet varlığı gibi konular kaynaklı yaşanan uyuşmazlıklar olduğu belirtilmektedir⁹⁰.

Model Anlaşma bakımından ise tahkim, kendiliğinden başlayan bir süreç değildir⁹¹. Model Anlaşma 25.maddenin 5.fıkrasında yükümlü tarafından⁹² yetkili otoritelerden birisine yapılacak bir başvuru ile KAU'de sonuçlanmayan uyuşmazlık konularının tahkime götürülebileceği düzenlenmiştir. Bu başvuru

⁸⁵ FERHATOĞLU, s.96.

⁸⁶ "Bir kişi, Akit Devletlerden biri ya da her ikisi tarafından yapılan işlemin kendisi için anlaşma hükümlerine aykırı bir sonuç doğurduğu veya doğuracağı kanaatinde olduğu durumlarda, bu devletlerin iç hukuk yollarından bağımsız olarak, mukimi olduğu Akit Devletin yetkili otoritelerine; uyuşmazlığın 24.maddenin 1.fıkrası(Ayrımcılık) ile ilgili olması halinde ise uyuşmazlığında bulunduğu Akit Devletin yetkili otoritelerine olayı arz edebilir".

⁸⁷ Türkiye Cumhuriyeti uygulaması bakımından KAU'nün nasıl başlatılıp, işleyeceğine dair Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırlanmış olduğu "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne İlişkin Rehber" bulunmaktadır. Bknz.http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf

⁸⁸ OECD Commentary on Art. 25, para.73. Burada OECD 2013 KAU İstatistiklerinden yararlanarak şu bilgileri vermek mümkündür 2013 yılı raporu tamamlanana kadar Almanya 858, ABD 732 vergi uyuşmazlığını KAU ile çözmüştür. Türkiye bakımından da bu rakam sadece 4'tür. Diğer üye ülkelerin tamamı için bknz. <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.html>.

⁸⁹ YILDIRIM; s.171; OECD Commentary on Art. 25, para.73; ZÜGER, Arbitration, s.23; "Hollanda'nın Ermenistan, Hirvatistan, Rusya, Venezuela, Ukrayna ile yapmış olduğu anlaşmalarda ve Azerbaycan-Avusturya Anlaşmasında KAU'ye başvuru her türlü uyuşmazlığın belirlenen sürelerde çözüme kavuşturulamaması durumlarda tahkime havalesi mümkün kılınmıştır".

⁹⁰ Hugh AULT, "Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure", Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries, Paper No. 8-A, UN Department of Economic and Social Affairs, New York, Mayıs 2013, s.3("Dispute Resolution" olarak kısaltılmıştır).

⁹¹ Bruno GOUTHIERE, "The OECD Recommends Arbitration o Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes", International Tax Journal, Vol.33, Issue.33, Mayıs/Haziran, 2007, s.22.

⁹² ZÜGER, Arbitration, s.30; "Gerçekten de 25.maddenin 1.fıkrasında karşılıklı anlaşması için başvuracak kişinin yükümlü olduğu anlaşılmaktadır... Bu sebeple de tahkim başvurusu yapacak kişi olarak belirtenin de vergi yükümlüsü olarak kabul edilmesinde sakınca bulunmamaktadır".

ön izne veya ön yetkilendirmeye tabi değildir. KAU başvurusunun, diğer akit devlet yetkili otoritesine ulaşmasının ardından iki yıllık süre geçmesine rağmen çözülemeyen uyuşmazlıklar, yükümlünün başvurusu ile, tahkime sevk edilecektir⁹³. Bu düzenleme dolayısıyla kural olarak KAU talebinde bulunan yükümlünün, tahkime gidilmesini engelleme hakkı bulunmaktadır. Ancak KAU konusu uyuşmazlığın henüz çözülmemiş olması sebebiyle, sonuca ulaşabilecek tek yol bu olacaktır için bu hakkın kullanımı makul bulunmamaktadır⁹⁴.

Yükümlünün bu başvurusunu alan yetkili otoritelerin, uyuşmazlığı tahkime sevk etme işlemini gerçekleştirme gibi bir hakları bulunmamaktadır⁹⁵. OECD Modeli'nde yer alan tahkim düzenlemesi zorunlu tahkim olup, 25.maddenin 5.fıkrasındaki şartların gerçekleşmiş olması ile yetkili otoriteler tahkime sevk işlemine başlayacaktır⁹⁶.

Burada tahkime engel oluşturabilecek en büyük engel ulusal hukukta yer alan yargı mercilerinden uyuşmazlık konusu ile ilgili karar alınmış olmasıdır. Bu durum Model Anlaşma'nın 25.maddesinin 5.fıkrasında açıkça belirtilmiştir ve yükümlünün tahkim başvurusu reddedilecektir.

Yükümlünün gerekli başvuru şartlarını yerine getirmesi durumunda, tahkim başvurusunu alan yetkili otoriteler tahkime sevk edilecek uyuşmazlık konuları üzerinde görüşüp, bunları tahkim başvurusu yapan yükümlüye yazılı olarak bildireceklerdir. Yükümlüye tebliğ edilen bu belgeye "tahkim yönergesi-terms of reference denmektedir⁹⁷.

Uyuşmazlık konularının nelerden ibaret olduğunun ortaya konulduğu bu belgede, yetkili otoritelerin savunmaları da özet şeklinde yer almalıdır. Ayrıca tahkimin yeri, duruşmaların dili, uygulanacak kuralların da bu belgede yer alması gerekmektedir⁹⁸.

⁹³ OECD Commentary on Art. 25, para.63.

⁹⁴ ZÜGER, Arbitration, s.30.

⁹⁵ Chloe BURNETT, "International Tax Arbitration", Australian Tax Review, Vol. 36, No. 3, 2007, s.182.

⁹⁶ Hugh J. AULT, "Recent Treaty Developments in the Arbitration of International Tax Disputes", Tax Risk Management-From Risk to Opportunity, ed.Anuschka BAKKER-Sander KLOOSTERHOF, IBFD Publications, Amsterdam, 2010, s.308("Recent Treaty Developments" olarak kısaltılmıştır); GARBARINO-LOMBARDO, s.28; "Yükümlünün tahkimi başlatma hakkı bulunmaktadır, bu kendisine bir görev olarak yüklenmemiştir. Bu yüzden tahkimin başlatılması yükümlü tarafından bir talebin olması durumunda yetkili otoriteler bakımından zorunluluk yaratacaktır".

⁹⁷ OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-37.

⁹⁸ PARK, Tax Treaty, s.827.

4.DEMOKRATİK KAZANIMLAR

Demokrasi, yönetme yetkisinin meşruluğunu, yönetimin yönetilenlere dayandığı ölçüde kabul eder. Uyuşmazlık çözüm sürecinde de yükümlünün söz sahibi olmaması düşünülemez. KAU sürecinde yükümlü, anlaşmada belirtilen usulde KAU başlatma talebinde bulunduktan sonra süreç dışında kalacaktır⁹⁹. Tahkim düzenlemesinde bu durum demokratik anlayışın da gereği olarak bazı noktalarda yükümlünün lehine çevrilmiştir. Bununla birlikte KAU'yü gerçekleştiren devletler bakımından da kazanımların olduğunu söylemek mümkündür.

4.1.Devletler Bakımından

BM Anlaşması'nın 2.maddesinde yer alan “*Örgüt, tüm üyelerin egemen eşitliği ilkesi üzerine kurulmuştur*” ilkesine göre, devletlerin uluslararası alanda eşit oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak bazı devletlerin aralarında güçlerini birleştirmesi ya da paylaşması, tüm devletleri eşit kabul eden bu ilkede, bazı devletlerin diğerlerine göre daha fazla eşit olduğu şeklinde ifade edilmektedir¹⁰⁰. Bu ilke hukuki eşitlik statüsü sağlamakta olup¹⁰¹, siyasi bir takım durumların yaratmış olduğu farklılıkları ortadan kaldırma etkisine sahip değildir¹⁰².

Hukuki olmaktan çok, politik olarak işlediği ifade edilen KAU sürecinde¹⁰³, yapılacak görüşmelerde güçlü olan devletlerin baskın taraf olarak, uyuşmazlığın diğer tarafında yer alan devlete söz hakkı tanımaması durumunun egemen eşitliğini zedelemesi mümkündür. Bu bakımdan mevcut uyuşmazlık konusu üzerinde, diğer devletin söz hakkına saygı duyulmadan varılacak bir anlaşmanın yerine, tarafsızlığına inanılan tahkim heyetinin konuyla ilgili kararının daha kabul edilebilir olduğu söylenmektedir¹⁰⁴. Böylece KAU'de haklının değil, güçlüünün galip çıkması ihtimali görece azaltılmış olacaktır.

Devletler ise bu söz haklarını, atamış oldukları hakem(ler) aracılığı ile kullanmaktadırlar. Taraflar birer hakem belirleyecek ve bu iki hakemin de

⁹⁹ YALTI SOYDAN, Vergi Anlaşmaları, s.354.

¹⁰⁰ James CRAWFORD, Brownlie's Principles of Public International Law, 8th Edition, Oxford University Press, Oxford-Birleşik Krallık, 27 Eylül 2012, s.448-449.

¹⁰¹ Münci KAPANİ, Politika Bilimine Giriş, 19.Basım, Bilgi Yayınevi, Ankara, Eylül 2007, s.61.

¹⁰² Hüseyin PAZARCI, Uluslararası Hukuk, 6.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.150.

¹⁰³ ZÜGER, Arbitration, s.15.

¹⁰⁴ GROEN, s.3.

başkan olarak görev yapacak hakemi seçmeleri istenecektir¹⁰⁵. Hakem seçiminde tam bir serbestisi bulunan yetkili otoriteler, uyuşmazlığın daha önceki aşamalarında görev almamış olması kaydıyla, hükümet içerisinde temsilcileri de hakem olarak seçebilirler¹⁰⁶. Bu durumda da KAU için, sürecin yargısal olmaktan ziyade, siyasi olması itirazı yenilenebilir. Çünkü hükümet temsilcilerinin kendi devletleri aleyhine bir karar vermeleri ihtimali yoktur. Bu durum aynı zamanda ÇVÖA'lar bakımından hakemin reddi müessesenin de düzenlenmemiş olmasının sebebidir¹⁰⁷.

Çeşitli sebeplerle KAU sürecinde “etkin” katılım gösteremeyen devletler, tahim sürecinde atayacakları hakemler ile demokrasinin standardı olan aktif katılımı kısmen gerçekleştirmiş olur. Böylece güçsüz durumda olana, güçlü karşısında koruma ve söz hakkı sağlayan demokrasi düşüncesi sadece devlet-birey ilişkisinde değil, devletler arası ilişkide de sağlanmış olacaktır.

Bu noktada yükümlü bakımından anti-demokratik bir durumdan bahsetmek mümkündür. Uyuşmazlık esasen yükümlünün vergilendirme işlemine dayansa da, akit devlet yetkili otoriteleri arasında ilerleyen bir süreç olması sebebiyle uyuşmazlığın tarafı olarak kabul edilmediği için kendi hakemini atayamamaktadır¹⁰⁸. Demokratik bir standart olarak belirtilen oy kullanma eşitliği¹⁰⁹ hususunda yükümlü bakımından olumsuzluk bulunmaktadır.

4.2. Yükümlüler Bakımından

4.2.1. Duruşmalara Katılma İmkânı

Model Anlaşma düzenlemesinde tahkim uygulaması da, KAU gibi yükümlünün süreçte etkin rol aldığı yargısal bir prosedür olarak işlememektedir¹¹⁰. Antik Yunanlıların bu konuyla ilgili olarak “Ayakkabının sıkıp sıkmadığını en iyi onu giyen bilir” özdeyişi¹¹¹ yükümlünün uyuşmazlık sürecinde yer alması noktasındaki gerekliliği özetler niteliktedir. Belirli noktalarda Model Anlaşma bu görüşü benimser niteliktedir.

¹⁰⁵BURNETT, s.183.

¹⁰⁶Marcus DESAX, “Tax Treaty Arbitration”, International Taxation, Vol.6, No.43, Mart 2012, s.324.

¹⁰⁷GROEN, s.17-18.

¹⁰⁸PARK, Tax Treaty, s.831.

¹⁰⁹DAHL, s.47.

¹¹⁰Alban ZAIMAJ, “Dispute Avoidance and Resolution”, Tax Policy Challenges in 21st Century, ed. Raffele PETRUZZI-Karoline SPIES, Linde Verlag, Viyana, 2014, s.291.

¹¹¹UYGUN, s.372.

BEPS(Base Erosion and Profit Shifting-Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı)¹¹² 14.Aksiyon Planı Tasarısı'nda da yükümlünün tahkim sürecine aktif katılımının maliyetli olan sürece çözüme ulaşma noktasında bir katkı sunacağı belirtilmiştir. Önceki aşamalarda yetkili otoriteler tarafından dikkate alınmayan ve fakat uyumsuzluk çözümüne etkisi olabilecek hususların ortaya çıkmasını sağlayabileceği düşünülmektedir¹¹³.

Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 11.maddesinde yükümlünün sürece katılımı şöyle düzenlenmiştir:

“Tahkim başvurusunu gerçekleştiren yükümlü, doğrudan veya temsilcileri aracılığıyla karşılıklı anlaşma usulünde olduğu gibi, yazılı olarak düşüncelerini hakemlere iletebilecektir. Ayrıca, tahkim heyetinin izin vermesi halinde tahkim duruşmalarında bu düşüncelerini sözlü olarak da dile getirebilecektir”.

Bu hükme göre yükümlünün tahkim sürecinde görüşlerini yazılı olarak doğrudan ya da temsilcileri ile hakemlere iletmesi mümkün kılınmıştır¹¹⁴. Yükümlü, bu hakka KAU görüşmelerinde de sahiptir. Bu düzenlemeyi farklı kılan ise, tahkim heyetinin izni ile yükümlü tahkim duruşmalarına aktif katılım sağlayıp, sözlü şekilde iddialarını ileri sürebilecek, savunma yapabilecek olmasıdır¹¹⁵. Uluslararası vergi uyumsuzluğu çözümünü demokratik standartlar bakımından ele aldığımızda, etkin katılımın bu düzenleme ile KAU'ye göre çok ileri bir derecede sağlanmış olduğunu görmekteyiz. Ayrıca BEPS 14.Aksiyon Planı Tasarısı'nın, uyumsuzluğun çözümünde görev alan hakemler tarafından dikkate alınması durumunda, tahkim heyetinin sıklıkla yükümlünün sürece katılımı konusunda olumlu tutum sergileyecekleri düşünmek uzak bir ihtimal sayılmayacaktır.

¹¹²Arda ULUDAĞ-Sencer TURUNÇ, Vergi&Kalkınma- Uluslararası Toplumun Gelişmekte Olan Ülkelere Yaklaşımı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı, 13.06.2014, s.1; “Birleşmiş Milletler, OECD, IMF, G-20 platformu gerek kurumsal olarak gerekse de bir araya gelip çalışma grupları oluşturarak vergi politikalarının kalkınma süreçlerine etkisine ilişkin çalışmalar yürütmekte ve çeşitli öneriler ortaya koymaktadırlar. OECD'nin hazırlamış olduğu BEPS Eylem Planı da bu gündeme ilişkin en kapsamlı ve güncel kaynaklardan birisidir”.

¹¹³OECD, “BEPS Action 14:Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective”-Public Discussion Draft, s.25.

¹¹⁴Marcus DESAX-Marc VEIT, “Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal”, The Journal of the London Court of International Arbitration, Vol.23, Number.3, 2007, s.424.

¹¹⁵GARBARINO-LAMBARDO, s.30; ZÜGER, Arbitration, s.43; “Almanya-Fransa, Almanya-İsveç anlaşmalarında yükümlüye duruşmalara katılma, dilekçe sunma ve tahkim heyetinden yazılı olarak taleplerde bulunma hakkı anlaşmalarda tanınmıştır”.

4.2.2. Tahkim Kararını Kabul Etmeme İmkânı

Tahkim Konusunda Örnek Karşılıklı Anlaşma'nın 16.maddesinde, tahkim kararının, tahkim heyetinin incelemelere başlaması için gerekli olan tüm bilgileri temin etmesinin ardından kararını altı aylık süre içerisinde, yazılı olarak yükümlü ve yetkili otoritelere tebliğ edilmesi düzenlemiştir¹¹⁶. Bu düzenleme, KAU'deki görüşme süresi olan iki yıllık uzun süreye oranla yükümlü lehine bir düzenlemedir. Birbirinden farklı ülkelerden gelen hakemler arası iletişimin zorluğu, birbirinden farklı ülkelerde yer alan yetkili otoriteler ile yükümlüye kararın tebliğ edilmesi sürecinin zaman alacağı ve uyuşmazlığın karmaşık yapıda olacağı gibi gerekçelerle kararın altı aylık sürede verilemesinde güçlükler yaşanacağı belirtilmiştir¹¹⁷. Ancak, ulusal mahkemelerden farklı olarak, bir tek uyuşmazlık konusunda çalışacak olan hakem heyetinin, çağımızda mevcut olan teknolojik imkanlar da düşünülduğünde bu süre zarfında karar verebilmesi mümkün görülmektedir.

Tahkim neticesinde verilen kararın bağlayıcı olması, tahkim kararının sadece bir kağıt parçası olmaktan öteye geçmesini sağlamaktadır. Ve hatta tahkim kararının bağlayıcı olması, tahkim sürecinin adalet, etkinlik ve doğruluk bileşenlerinin dördüncüsü olarak kabul edilmektedir. Bu bileşenler ise, William Park'ın, Üç Silahşör hikayesindeki "Birimiz hepimiz, hepimiz birimiz için" benzetmesi ile açıkladığı şekilde bir bütün olarak tahkimin genelinde yer almalıdır¹¹⁸.

Tahkim kararının bağlayıcılığı konusunda en önemli husus, yükümlünün tahkim neticesinde verilen kararı kabul etmemesi durumunda, kararın uygulanma imkanının artık kalmamasıdır¹¹⁹. Başka bir ifade ile, yükümlünün tahkim heyetinin kendisine sevk edilen uyuşmazlık konuları ile vermiş olduğu kararı kabul etmesi durumunda, bu karar yetkili otoriteler bakımından da bağlayıcı olacaktır¹²⁰. Bu durumu vergi yükümlüsünün tahkim kararını veto yetkisi olarak da ifade etmek mümkündür.

Demokrasi bakımından en önemli bileşenin katılım olarak belirttiği ve uluslararası vergi uyuşmazlığının çözümünde demokratik yönlerin araştırıldığı bir çalışma bakımından ulaşılabilecek en olumlu sonuç, katılım gerçekleştiren

¹¹⁶OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-41.

¹¹⁷DESAX-VEIT, s.427.

¹¹⁸WILLIAM W. PARK, "The four Musketeers of Arbitral Duty", Is Arbitration Only as Good as the Arbitrators?, ed. Yves DERANIS-Laurent LEVY, ICC DOSSIERS, Vol.8, No.1, 2011, s.27.

¹¹⁹GARBARINO-LOMBARDO, s.29.

¹²⁰OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-30.

yükümlünün etkisinin tüm süreci etkisiz kılabilecek nitelikteki müdahalesi olan bu kararı kabul etmeme imkanındır.

Rousseau'nun Toplum Sözleşmesi eserinin 3.kitabının 4.bölümü olan "Demokrasi" başlığı altında söylediği, "Kelimenin tam anlamıyla, doğru bir demokrasi hiçbir zaman var olmadı ve hiçbir zaman da varolmayacak" cümlesine kısmen katılmak mümkündür. Demokrasi bakımından yükümlüye böylesine ayrıcalık sağlayan bir düzenlemenin hemen ardından bu hakkın varlığını anlamsız kılabilecek bir düzenlemeye yer verilmiştir. Tahkim süreci devam ederken, tahkim kararının henüz yetkili otoriteler ve yükümlüye tebliğ edilmesinden önce, yetkili otoritelerin tahkim yönergesinde yer alan uyuşmazlık konularının tamamını çözdüklerini yazılı olarak tahkim heyetine iletmesi durumunda ise, uyuşmazlığın olağan KAU süreci içerisinde çözüldüğü kabul edilecektir¹²¹. Model Anlaşma düzenlemesine göre tahkim, KAU sonucu varılan anlaşmadan memnun olmayan yükümlünün, bu karara itiraz edebileceği merci ya da KAU'den bağımsız olarak başvurabileceği bir temyiz yolu olarak da düzenlenmemiştir¹²².

Bu durumda, tahkim heyetinin görevi son bulmuş olur ve tahkim kararının oluşturulmasına gerek kalmaz; bir karar verilse bile, yetkili otoritelerin bu karar ile bağlı olması söz konusu değildir¹²³. Yükümlünün bu aşamadan sonra KAU kararını kabul etmeyip, ulusal hukuk yargı mercilerinde hakkını arama hakkı bulunmaktadır¹²⁴.

SONUÇ

Demokrasi alanındaki ilk mücadelenin vergilendirmeye ilişkin olarak verilmesi, vergi kavramının demokrasi ile büyümesi anlamına da gelmektedir. Her ne kadar eşitlik duygusunu zedelese de, seçme ve seçilme hakkı ilk olarak vergi veren erkeklere tanınmıştı. Ekonomik yönü olduğu kadar da, siyasi yapılarından dolayı vergiler, T.C. Anayasası'nda Siyasal Hak ve Ödevler başlığı altında sayılmıştır. Vergiler, demokratik standartların sağlanması noktasında çeşitli zamanlarda ön koşul olmakla birlikte, devletlerin devamlılığı için siyasi bir zorunluluk olarak varlık sürdürmüşlerdir.

Devlet sınırlarının ekonomik ve siyasi oluşumlar ile eskisi kadar önem arz etmemesi, teknolojik ve fiziksel imkanların da gelişmesiyle dünya üzerindeki

¹²¹OECD Commentary on Art. 25, annex, C(25)-43.

¹²²Mogens RASMUSSEN, International Double Taxation, Kluwer Law International, Hollanda, 2011, s.101.

¹²³ZAIMAJ, s.290.

¹²⁴OECD Commentary on Art. 25, para.76/b.

uluslararası ticaretin boyutunu tahmin edilenin ötesine taşımıştır. Uzaya turistik gezilerin planladığı günümüzde, uluslararası sınırlar giderek önemini de yitirmiştir. Bu alanda yaşanan gelişim, beraberinde bazı sorumlulukları da içermektedir. Bunların başında da şüphesiz bu faaliyetlerin gerçekleştirildiği devletlerin yasal zorunluluklarına uymak gelmektedir. Söz konusu ticari bir faaliyet olduğu için de, şirketlerin devletlerle en sık karşılaştıkları konu vergilendirme alanında olacaktır. Çok uluslu bir şirketin, gerçekleştirdiği bir faaliyet ile ilgili olarak her devlet tarafından vergilendirmesi, çifte vergilendirme durumunu yaratacak ve kar amacı güden bir kuruluşun ticaretin faaliyet alanını daraltmasına neden olacaktır. Bunu engellemek amacıyla olan devletlerin, çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması imzalamak yoluna gittikleri görülmektedir.

Her ne kadar bu anlaşmalar, bir sorunun çözümüne yönelik imzalanıyor olsalar da, bu anlaşmaların uygulanması sırasında da uyuşmazlıkların yaşanması muhtemeldir. Bu durumun çözümüne dair ise karşılıklı anlaşma usulü olarak adlandırılan, uyuşmazlıkların barışçı çözüm yollarından diplomatik görüşmelere çok benzeyen; ancak devletlerin diplomatik yollarla bağlı olmadıkları bir usulü düzenlemektedir. Bu görüşmelerin siyasi ağırlıkta ilerlemesi, hukuki olan bir uyuşmazlığı çözümü noktasında yükümlü ve siyaseten güçsüz olan devlet bakımından hak kayıplarının yaşanmasına neden olabilmektedir. Bu eksikliğin giderilmesi için uluslararası ticari uyuşmazlıkların çözümünde sıklıkla başvurulan tahkim müessesesi üzerinde önerilerde bulunulmuş ve bu düzenleme 1980'lerin sonundan itibaren çifte vergilendirmenin önlenmesi için hazırlanan model anlaşma metinlerinde yer almaya başlamıştır.

Mevcut ÇVÖA'ların büyük bir çoğunluğuna esas alınan OECD Model Vergi Anlaşması'nda da 2008 yılından itibaren tahkim düzenlemesine yer verilmiştir. Vergi demokrasisi noktasında da, KAU'nün yükümlüyü, KAU başlatma talebi dışında süreç dışında bırakan düzenlemesiyle karşılaştırıldığında, yükümlünün katılımına daha fazla olanak sağladığı için olumlu gelişmeler olduğundan söz etmek mümkündür. Tahkim düzenlemesi, yükümlülere olduğu kadar, devletlere de kazanımlar sağlamaktadır. KAU'de yetkili otoriteler tarafından gerçekleştirilen görüşmelerde, ekonomik açıdan güçlü olan devletin, diğer devlet üzerinde baskı oluşturmaya ihtimali mevcuttur. Ancak tahkimde her tarafın eşit hakem seçme hakkı olması dolayısıyla eşit söz hakkı olacaktır.

Demokrasi bakımından çok büyük önem atfedilen katılım bileşeninin, KAU sürecinde yükümlünün süreç dışı olması ve görüşmelere katılmıyor oluşu

nedeniyle gerçekleşmediği görülmektedir. Bu eksiklik OECD Modeli tahkim düzenlemesinde, hakem heyetinin onayı ile yükümlünün duruşmalara katılıp, sözlü savunma yapma düzenlemesi getirilmek suretiyle giderilmiştir. Vergi demokrasisi bağlamında tahkimin böylece demokratik standart olarak aranan katılım unsurunu bazı önşartları olsa da gerçekleştirdiğinden bahsetmek mümkün olacaktır.

Bununla birlikte OECD Modeli tahkimde, yükümlünün sürece katılımının en aktif olduğu nokta, verilecek tahkim kararının çıkarlarına uygun düşmediği görüşünde olduğu durumlarda, tahkim kararını kabul etmeme hakkının kendisine tanınmış olmasıdır. Bir uyuşmazlığın çözümü sürecinde söz sahibi olup, sürece katılım sağlamak noktasında kararı kabul etmeme şansının verilmiş olması, demokrasinin bir uzantısı olan (iyiyi) seçim yapabilme hakkının da bu şekilde gerçekleşmiş olduğunu göstermektedir.

OECD Model Vergi Anlaşması, tahkim düzenlemesiyle yükümlü bakımından vergi demokrasisinin sağlanması adına büyük gelişmeler içeren düzenlemeler içerse de, tüm bunları anlamsız kılabilecek ve bu demokratik gelişmelerin yaşanmasını engellemek isteyen devletlerin kolaylıkla gerçekleştirebileceği bir düzelemeyi de beraberinde getirmektedir. Tahkim süreci, KAU sürecinin içerisinde devam etmektedir. Tahkim heyetinin karar süreci devam ederken ve hatta kararın yükümlüye ve yetkili otoritelere tebliğine kadar olan sürede uyuşmazlık konuları üzerinde karşılıklı anlaşmaya vardıklarını beyan etmeleri ile tahkim süreci o anda son bulacaktır. Bu durumda da uyuşmazlık çözüm sürecinde bir demokrasi pratiğinin yapıldığından bahsetmek mümkün olacaktır.

OECD Modeli Vergi tahkimi, vergi gibi tarihi insanlık kadar eski olan bir olguda, yeni denebilecek tahkim uygulamasının, yine insanlık tarihi kadar eski bir geçmişi olan demokrasi kavramına sunacağı katkılarını, gelecekteki vergilendirme ve vergi uyuşmazlığı çözüm sürecinde yükümlü lehine olumlu gelişmeler yaşanması beklentisine hizmet edeceğini düşündürmektedir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

AKAD Mehmet-VURAL DİNÇKOL Bihterin, **Genel Kamu Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 6.Basım, Der Yayınları, İstanbul-2011.

ALTMAN Zvi Daniel, **Dispute Resolution under Tax Treaties**, Volume 11 in the Doctoral Series, IBFD Publications, Hollanda, 2005.

BECKER Paula- RAVELOSON Jean Aimé A., **What is Democracy?**, Friedrich-Ebert-Stiftung Publications, Antananarivo, September 2008.

CANBAY Tülin, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim(Antikçağdan Günümüze)**, Dora Basım Yayın, Bursa, Ekim-2009.

CRAWFORD Harriet, **Sümer ve Sümerler**, 3.Baskı, Arkadaş Yayınevi, Ankara, 2015.

CRAWFORD James, **Brownlie's Principles of Public International Law**, 8th Edition, Oxford University Press, Oxford-Birleşik Krallık, 27 Eylül 2012.

ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

DAHL Robert A., **Demokrasi Üzerine**, 2.Baskı, çev.Betül KADIOĞLU, Phoenix Yayınevi, Ankara, Ekim-2010.

FERHATOĞLU Emrah, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi-Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta Yayınevi, İstanbul, Mart-2010.

GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4.Tıpkı Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül-2014

KAPANİ Münci, **Politika Bilimine Giriş**, 19.Basım, Bilgi Yayınevi, Ankara, Eylül 2007.

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

MENENDEZ Agustin Jose, **Justifying Taxes-Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law**, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 2001.

ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 23.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

PAZARCI Hüseyin, **Uluslararası Hukuk**, 6.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

PETRING Alexander vd, **Sosyal Devlet ve Sosyal Demokrasi**, Sosyal Demokrasi El Kitabı-3, Friedrich Ebert Vakfı Siyaset Akademisi Birimi, İstanbul, Ocak 2013.

PIRES Manuel, **International Juridical Double Taxation of Income**, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer-The Netherlands, 1989.

POGGI Gianfranco, **Modern Devletin Gelişimi-Sosyolojik Bir Yaklaşım**, 5.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Nisan-2009.

RASMUSSEN Mogens, **International Double Taxation**, Kluwer Law International, Hollanda, 2011

RICCARDI Lorenzo, **Chinese Tax Law and International Tax Treaties**, Springer International Publishing, İsviçre, Mayıs 2013.

ROHATGI Roy, **Basic International Taxation-Volume One:Principles of International Taxation**, 2.Baskı, Taxmann, Yeni Delhi, 2007.

SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, Kasım-2014.

ŞENYÜZ Doğan-YÜCE Mehmet-GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku(Genel Hükümler)**, 6.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.

TANİLLİ Server, **Uygarlık Tarihi**, 25.Baskı, Cumhuriyet Kitapları, İstanbul, Ekim-2010.

TAŞKIN Yasemin, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.

ULUDAĞ Arda-TURUNÇ Sencer, **Vergi&Kalkınma- Uluslararası Toplumun Gelişmekte Olan Ükelere Yaklaşımı**, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı, 13.06.2014.

UYGUN Oktay, **Demokrasi-Tarihsel, Siyasal ve Felsefi Boyutlar**, 2.Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2014.

YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül-2006. (Yükümlü Hakları olarak kısaltılmıştır).

YALTI SOYDAN Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Temmuz 1995. (Vergi Anlaşmaları olarak kısaltılmıştır).

YILDIRIM Murat, **Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim**, 12 Levha Yayınları, İstanbul, Mart-2010.

ZENGİNOBUZ Ünal- ADAMAN Fikret- GÖKŞEN Fatoş vd, **Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Algıları**, Açık Toplum Vakfı, İstanbul, 2010.

ZÜGER Mario, **Arbitration Under Tax Treaties-Improving Legal Protection in International Tax Law**, Volume 5, Doctorate Series IBFD Academic Council, Amsterdam, 2001. (Arbitration olarak kısaltılmıştır).

Makaleler

AULT Hugh J., "Recent Treaty Developments in the Arbitration of International Tax Disputes", **Tax Risk Management-From Risk to Opportunity**, ed.Anuschka BAKKER-Sander KLOOSTERHOF, IBFD Publications, Amsterdam, 2010, ss. 297-312 (Recent Treaty Developments olarak kısaltılmıştır).

AULT Hugh, "Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure", **Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries, Paper No. 8-A**, UN Department of Economic and Social Affairs, New York, Mayıs 2013, ss. 3-29 (Dispute Resolution olarak kısaltılmıştır).

BRUGGEN Edwin van der, "About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes", **Settlement of Disputes in Tax Treaty Law**, ed. Michael LANG-Mario ZÜGER, Kluwer Law International, London, 2002, ss. 501-533.

BURNETT Chloe, “*International Tax Arbitration*”, **Australian Tax Review**, Vol. 36, No. 3, 2007, ss. 173-190.

CHRISTIANS Allison, “*Putting Arbitration on the MAP: Thoughts on the New U.N. Model Tax Convention*”, **Tax Notes International**, Vol.66, 23 Nisan 2012, ss. 351-353.

DESAX Marcus- VEIT Marc, “*Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*”, **The Journal of the London Court of International Arbitration**, Vol.23, Number.3, 2007, ss. 405-430.

DESAX Marcus, “*Tax Treaty Arbitration*”, **International Taxation**, Vol.6, No.43, Mart 2012, ss. 319-326 (Tax Treaty Arbitration olarak belirtilmiştir).

FARAH Ehab, “*Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of A Problem*”, **Florida Tax Review**, Vol.9, No.8, 2009, ss. 703-753.

FEINSCHREIBER Robert- KENT Margaret, “*Transfer Pricing Developments in the European Union-Part I: Arbitration*”, **Corporate Business Taxation Monthly**, Vol.10, Mart 2009, ss. 37-51.

GARBARINO Carlo-LAMBARDO Marina, “*Arbitration of Unresolved Issues in Mutual Agreement Cases: The New Paragraph 5, Art.25, OECD Model Convention, A Multi-Tiered Dispute Resolution Clause*”, **Baconni Legal Studies Research Paper No.1628769**, 22 Haziran 2010, ss. 1-32.

GILDEMEISTER Arno E., “*Arbitration of Tax Treaty Disputes-The 2008 OECD Model for Income Tax Treaties will contain an arbitration clause*”, **Transnational Dispute Management**, (5), Mart2007

(www.transnational-dispute-management.com/article.asp?key=1143 Erişim Tarihi:05.02.2015)

GOUTHIERE Bruno, “*The OECD Recommends Arbitration o Improve the Resolution of Ta Treaty Disputes*”, **International Tax Journal**, Vol.33, Issue.33, Mayıs/Haziran, 2007, ss. 21-22.

GROEN Gerrit, “*Arbitration in Bilateral Tax Treaties*”, **Intertax**, Vol.30, Issue 1, 2002, ss. 3-27.

KARAGÜL Mehmet-MASCA Mahmut, “*Sosyal Sermaye Üzerine Bir İnceleme*”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Bahar 2005, ss.37-52.

KOCH Karl, “*Mutual Agreement Procedure-Procedure and Practice*”, **General Report, XXXVth IFA Congress**, Berlin 1981, CDFI, vol. LXVIa, Kluwer, 1981, ss. 93-129.

MICHELS Ank, “*Innovations in Democratic Governance: How Does Citizen Participation Contribute To A Better Democracy?*”, **International Review of Administrative Sciences**, Vol.77, No.2, ss. 275-293.

PARK William W., “*Arbitrability and Tax*”, **Arbitrability: International and Comparative Perspectives**, ed. Stavros L. BREKOULAKIS-Loukas A. MİSTELİS, International Arbitration Law Library Series Set, Kluwer Law International, Hollanda, 2009, ss.179-205. (Arbitrability and Tax olarak belirtilmiştir).

PARK William W., "Income Tax Treaty Arbitration", **George Mason Law Review**, Vol.10, Number.4, Virginia, Summer 2002, ss. 803-874. (Tax Treaty olarak kısaltılmıştır).

PARK William W., "The four Musketeers of Arbitral Duty", **Is Arbitration Only as Good as the Arbitrators?**, ed. Yves DERANIS-Laurent LEVY, ICC DOSSIERS, Vol.8, No.1, 2011, ss. 25-45 (The four Musketeers of Arbitral Duty olarak belirtilmiştir).

PONDS Loren C., "Resolving Bilateral Tax Treaty Disputes: (In)competence Authority in the 21st Century", **Accountancy Business and the Public Interest**, Vol.8, No.1, 2009, ss. 26-68.

REUBEN Richard C., "Democracy and Dispute Resolution: The Problem of Arbitration", **Law&Contemporary Problems**; Winter/Spring 2004, Vol. 67 Issue 1/2, ss.279- 320.

ZAIMAJ Alban, "Dispute Avoidance and Resolution", **Tax Policy Challenges in 21st Century**, ed. Raffaele PETRUZZI-Karoline SPIES, Linde Verlag, Viyana, 2014, ss. 273-299.

Diğer Kaynaklar

IBFD International Tax Glossary, 6th Edition, Ed. Julie Rogers-Glabush, Hollanda, 2009.

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 22 Temmuz 2010, Full Version.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 Temmuz 2010.

OECD, "BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective"- Public Discussion Draft.

U.N. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to Improve the Mutual Agreement Procedure, Cenevre, 18-22 Ekim 2010.

İnternet Siteleri

<http://www.anayasa.gov.tr>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.oecd.org>

<http://www.ombudsman.gov.tr>

<http://www.tdk.gov.tr>

<https://petitions.whitehouse.gov>



İKİNCİ OTURUM

Demokratik Vergi Ceza Sistemi

OTURUM BAŞKANI

Prof. Dr. Nihal Saban

(Lefke Avrupa Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

CEZA HUKUKU BOYUTU İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

Nazlı Kübra ÇELİK*

GİRİŞ

Ülkesinin sınırları içerisinde hiçbir otorite ile eşit olmayıp en yüksek emir ve kumanda yetkisini elinde bulunduran egemen güce devlet denilmektedir¹. Vergilendirme yetkisi de; devletin ülkesi üzerindeki vergi alma konusunda hukuki ve fiili egemen gücünü kullanmasına dayanmaktadır². Tarih boyunca devletlerin egemenliklerini oluşturan unsurlar incelendiğinde; ait olduğu toplumun huzurunu sağlayabilmek adına hukuk kuralları koyduğu, iç ve dış güvenliğini sağlayabilmek için silahlı kuvvet bulundurduğu, mali gücünü sağlayabilmek için para basıp, vergi aldığı ve başkaca mali yükümlülükler de getirdiği değişmeden görülmektedir. Jellinek; devletin “yetkilerin yetkisine” sahip olduğunu belirtmektedir³. Devlet; egemenliğinin bekası ve kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilme adına düzenli mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu mali kaynakların finansmanının büyük bir kısmını da vergilendirme yetkisini kullanarak salmış olduğu vergilerden elde etmektedir⁴.

Vergi alma hakkı ile yasama yetkisinin halk temsilcilerine ait olması arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Vergi anlayışı anayasal devlet felsefesine göre hak ya da ödev olarak değişebilmektedir. 1876 Kanuni Esasi ile 1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu’nda verginin kamu haklarından biri olduğu ve ancak kanunla alınabileceği öngörülmüşken, 1961 ve 1982 Anayasalarında vergi siyasi ödevlerden biri olarak kabul edilmiştir⁵.

Çağdaş anayasalar incelendiğinde vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirleyen hükümler içerdiği görülmektedir. “sosyal hukuk devleti” kavramı vergilendirme yetkisinin sınırlarını ortaya koyarken, vergilerin kanuniliği ilkesi ile birlikte vergilendirmede eşitlik ve genellik kavramları açısından bir sınırlama

* Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD, Araştırma Görevlisi.

¹ Server Tanilli, **Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukuku’na Giriş**, İstanbul 1981, s. 7.

² Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul 1982, s. 3.

³ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, İstanbul 2012, s. 139.

⁴ Çağan, a.g.e., s. 4.

⁵ Ömer Faruk Batırel, “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye” **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 10, S. 20, Güz 2011, s. 25.

getirmektedir⁶. Anayasamız incelendiğinde 2. ve 73. maddelerinde “vergi sisteminin sosyal bir hukuk devletinin gereklerine göre biçimlenmesi”, “vergilemede mali gücün esas alınması”, “vergilemenin genel olması”, “vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağıtılması” yönünde düzenlemeleri barındırdığı görülmektedir.

Vergi ödevinin konusunu bir şeyi yapmak, yapmamak yahut bir şeye katlanmaktan doğan haklar ve görevler oluşturmaktadır. Vergi suç ve cezaları, vergi ödevlerinin kanunlarda öngörülen kurallara uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak ve hazinenin vergi ziyandan dolayı uğradığı ya da uğraması muhtemel kayıplarını önlemek amacıyla tüm hukuk sistemlerinde kabul edilmektedir. Vergi suç ve cezalarının temel amacının, vergi alacağının zamanında ve tam olarak tahsilini sağlamak suretiyle, devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması olduğu bilinmektedir⁷. Geniş anlamı ile vergi suçu kavramı, vergi kaybına sebebiyet vermek, vergi kanunlarının öngördüğü usul kurallarına aykırılık ile sahtecilik, tahrifat gibi kamu düzenini bozucu nitelikteki eylemleri kapsamaktadır⁸. Dar anlamda vergi suçu ise, vergi kanunları ile düzenlenen hukuki ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle kamu tüzel kişilerinin vergi haklarını tehlikeye sokan ya da zarara uğratan kimselerin söz konusu eylemlerinin cezalandırılmasını ifade etmektedir⁹. Vergi suç ve kabahatlerinin cezalarını, mali nitelikli suç ve cezalar ile ceza hukuku anlamında (kamusal nitelikli) suç ve cezalar olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutmak mümkündür¹⁰. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen mali nitelikli vergi kabahatleri ve cezalarını, vergi ziyarı ve usulsüzlük oluşturmaktadır.

Vergi suçları, mali suçlar kategorisinde önemli bir grup oluşturmakta ve ekonomik nitelikli cezalar verilmesi esas alınmaktadır. Ancak; sahteciliğe ve hileli yollara başvuruyla meydana getirilmiş suçları sadece mali yaptırımlara tabi tutmak cezanın önleme ve caydırıcılık fonksiyonuna ters düşmektedir. Bu şekilde işlenmiş suçlar, kamu düzenini bozduğundan mali nitelikteki yaptırımlar yeterli olmayacaktır. Kanun koyucu da vergi kanunlarına karşı yapılan ve aynı zamanda kamu düzenini bozanların, bunu ihlal edenlerin hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırıma tabi tutulması gerektiğini düşünmektedir. Vergi suçları her ne kadar ekonomik içerikli suç olsalar da, bu yönleri itibarıyla kamu düzeni ve

⁶ Çağan, a.g.e., s. 6.

⁷ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara 1984, s. 5.

⁸ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Bursa 2011, s. 339.

⁹ Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul 1962, s. 36.

¹⁰ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara 2012, s. 210.

devlet otoritesini ilgilendiren suç kapsamındadırlar¹¹. Vergi suçlarının en önemli kalemini vergi kaçakçılığı suçu oluşturmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonominin mevcut olmasının en büyük varlığı olarak kabul edilmektedir. Mükellefler, çeşitli şekillerde vergilendirmeye karşı tepki göstermektedirler. Vergilere gösterilen tepkiler içerisinde en yaygın ve en etkin olarak kullanılanı ise vergi kaçakçılığı oluşturmaktadır¹².

Vergi mevzuatında, 213 sayılı VUK'un 359. maddesinde, kamu düzenine ve hukuka aykırı bir şekilde vergi kaçırmaya yönelik olarak işlenen, vergi kaçakçılığı suçu düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun hukuki konusu, ilgili maddede vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler ile bu defterler dışında hesap ve işlemlerin kaydedildiği özel defter ve belgeler ya da diğer kayıt ortamları olarak belirlenmiştir¹³. Hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları bakımından geçerli olan "suçta ve cezada kanunilik ilkesi"¹⁴ vergi kaçakçılığı suçu için de geçerli olmaktadır. Bunun yanı sıra 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde düzenlenen "suç ve cezalara ilişkin esaslar" ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer alan temel ilke ve esaslar da dikkate alınmak zorundadır. Yargılanması ve cezalandırılması ceza mahkemelerinin yetkisine giren vergi suçları ve bunlara ilişkin cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının ikinci kısmının üçüncü bölümünde düzenlenmekte söz konusu vergi suçlarının yargılanması Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır.

Bu çalışmada vergi kaçakçılığı; ekonomi ve vergi bilimi açılarından değil, bir suç olarak, ceza hukuku açısından incelenecektir. Vergi Usul Kanunu açısından önemli değişiklikler yapan, bu bağlamda kaçakçılık suçları ile bu suçların cezalarında ağırlaştırma getiren 5728 sayılı Kanunla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde de değişikliğe gidilerek üçlü bir sınıflandırma yapılmıştır. Çalışmada söz konusu sınıflandırmayla vergi

¹¹ Şenyüz, s. a.g.e., 340.

¹² Coskun Can Aktan-Dilek Dileyci-Özgür Saraç, "Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Piskolojik Sınırları", **Vergilendirme Ekonomisi ve Vergileme Piskolojisi**, Edt. Coskun Can Aktan-Dilek Dileyci-Istiklal Y. Vural, Ankara 2006, s. 169.

¹³ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara 2010, s. 348 vd.

¹⁴ *Suçta ve cezada kanunilik ilkesi*: Suçta kanunilik ilkesi gereğince, kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez. Keza, kanunun açıkça cezayı arttırıcı bir neden olarak görmediği bir husustan dolayı da kimsenin cezası arttırılmaz. Cezada kanunilik ilkesi gereğince, hiç kimse belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmemiş bir ceza ile ya da kanunda öngörülen cezadan daha ağır bir ceza ile cezalandırılmaz. Bu ilke ile ceza hukuku uygulamasında devletin bireye karşı keyfi muamelede bulunmasının önlenmesi amaçlanmıştır. İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 2009, s 101.

kaçakçılığı suçu ceza hukuku boyutu ile ele alınıp, suçun unsurları ve yaptırımları incelenecektir.

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

A. GENEL OLARAK

Vergi suçu öğretilerde pek çok şekilde tanımlanmıştır. Bir görüş suçu, vergi kanunlarının koyduğu görev ve ödev hükümlerine, yükümlüler ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesi yönünde tanımlar iken¹⁵, ki bu tanımlamada vergi suçları, faili sadece vergi mükellefi veya vergi sorumluları ile sınırlandırılmıştır. Başka bir görüş ise, vergi suçunu vergi mükellefi ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunu hükümlerini ihlal etmeleri olarak tanımlamaktadır¹⁶. Yukarıdaki tanımlamaya, vergi suçlarının devlet hazinesine karşı işlenen daha çok ekonomik nitelikli suçlar¹⁷ olduğunun eklenmesi de vergi suçlarının hangi nitelikteki suç kapsamına girdiğinin açıklanmasında faydalı olacaktır. Ancak öğretilerde ekonomik suç adı altında bir suçun olmadığını savunan görüşlerde bulunmaktadır¹⁸.

Vergi suç ve cezaları ile ulaşılmak istenilen hedef vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilip vergi borçlarının zamanında ve noksansız olarak ödenmesi, vergi kaybının önüne geçilip genel anlamda kamu yararı sağlanmasıdır.

Vergi suçları, mali suçlar kapsamı içerisinde yer almaktadır. Vergi mevzuatı incelendiği takdirde, vergi suçlarına ekonomik nitelikli yaptırımların uygulanması haricinde, sahtecilik ve hileli yollara başvurulmuş işlenen vergi suçlarının hürriyeti bağlayıcı cezalar ile yaptırıma tabi tutulduğu görülmektedir. Vergi suçları, ekonomik içerikli olsalar dahi bu suçların temelinde kamu düzenini bozma ve devlet otoritesini sarsma yer aldığından korunan hukuki yarar açısından vergi suçları vergi kabahatlerinden farklılık göstermektedir. Şöyle ki; vergi suçları ve vergi kabahatlerinin kapsamındaki temel nitelikler

¹⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Yayın No:4, Ankara 1949, s. 479; Nihat Edizdoğan-Metin Taş-Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa 2007, s.7.

¹⁶ Candan, a.g.e., s. 57.

¹⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 209.

¹⁸ Şenyüz, s. a.g.e., 380; "...Ekonomik suç adı altında bir suç yoktur. Nasıl suçlar kişilere karşı, topluma karşı, devlete karşı şeklinde sınıflandırılıyorsa ceza hukuku anlamında ekonomik suçlar da bir sınıflandırmadan ibarettir. Ekonomik suçların saik ölçüsünün ön plana alınarak yapılan bir sınıflandırma olduğu görülmektedir. Bu nedenle işleme saiki ekonomik olan suçlar topluluğunu ifade etmek üzere ekonomik suç nitelendirilmesi yapılmaktadır."

pozitif hukukta bu eylemlerin tabi olacağı yaptırımlar ve usul konusunda birbirlerinden ayrılmaktadır. Cezalandırma yetkisini vergi kabahatlerinde idare kullanır iken, vergi suçlarında ise ceza mahkemeleri kullanmaktadır. Vergi suçları içerisinde; vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve son olarak mükelleflerinin özel işlerini yapma suçu düzenlenmektedir.

Kamu gelirleri içerisinde şüphesiz en büyük payı vergi almaktadır. Bu sebeple, devletin vergilere verdiği önemin yanında mükellefler ise çeşitli yollarla vergi kaçırmanın yollarını aramaktadırlar. Unutulmamalıdır ki, vergi suçlarında korunan hukuki yarar, VUK'un 362. maddesindeki Vergi Mahremiyetinin İhlali suçu haricinde -ki bu suçta korunan hukuki menfaat kişiseldir- her zaman hazine yararı, kamu menfaatidir¹⁹. Bunun sonucunda devletler bu tarz girişimlerin önüne geçebilmek için bir takım parasal önlemler almalarına rağmen, bu durumu menedemedikleri için cezai önlem alma yoluna da gitmişlerdir²⁰. Yükümlülerin vergi ödenmesine karşı gösterdikleri en ağır tepkiyi vergi kaçakçılığı oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığına geniş ve dar manaları ile baktığımızda; geniş anlamı ile vergiye karşı koyma fiili olarak tanımlanabilirken, dar anlamı ile vergi kaçakçılığı, vergi kanunları ve bunların uygulanması ile görevli idarenin eylemlerine karşı koymak olarak tanımlanabilir²¹. Vergi kaçakçılığı suçunun tarihçesine baktığımızda suç siyasetinin başarısız uygulamasını gözler önüne sermektedir. Bugün VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hükümler defaatle değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliklerin önemli bölümlerini ise suçun tanımına ilişkin bölümler oluşturmaktadır. Suç tanımının çoğu kez değiştirilmesi, kanun koyucunun hem ceza politikasını hem de kanunlaştırma tekniğini sorgulamayı gerektirmektedir²².

B. Kaçakçılık Suçunun Özellikleri

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde "Kaçakçılık Suç ve Cezaları" düzenlenmektedir. Bu maddedeki suçlar genel hatları ile ceza hukukundaki sahtecilik suçlarına benzerlik göstermekle birlikte özel olarak bakıldığında özel belgede sahtecilik²³ suçuna yaklaşmaktadır²⁴.

¹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara 2011, s. 209.

²⁰ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul 2008, s. 301.

²¹ Edizdoğan-Taş-Çelikkaya, s. a.g.e., 151.

²² Billur Yalıt Soydan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adli ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?" , **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 169, Ekim 2002, s. 50.

²³ TCK. md. 207, Özel belgede sahtecilik: (1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile

Bu suç doktrinde tehlike suçları²⁵adı verilen grupta yer almaktadır²⁶. VUK'un 359. maddesinin gerekçesine ve tartışmalarına bakıldığında da bu suçun topluma karşı, mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik işlendiği kabul edilmektedir²⁷.

Kaçakçılık suçunun birçok fiilden meydana gelecek şekilde düzenlendiği görülmektedir. Kaçakçılık, şemsiye kavram olarak farklı suç teşkil eden eylemlerin bir araya getirilip toparlanmış haline verilen isimdir. Bu sebeple suçların her biri hareket düzeyinde adlandırılmaktadır²⁸. Örneğin; “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması suçu” , “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçu (çift defter tutma)” olarak adlandırılmaktadır.

C. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN UNSURLARI

1. Kanuni Unsur (Tipiklik)

Vergi Usul Kanunu 359. maddedeki düzenlemeyi incelediğimizde;

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler²⁹ veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri

cezalandırılır. (2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.

²⁴ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul 2009, s. 244.

²⁵ Tehlike suçu: Suçlar, suçun konusunun zarar görüp görmediğine göre, zarar suçları ve tehlike suçları olarak ikiye ayrılır. Bu suç tipine göre, ceza hukuku yalnız hareketin meydana gelmiş sonuçlarını değil, meydana gelebilecek olan sonuçlarını da dikkate almaktadır.

²⁶ M. Emin Artuk-Ahmet Gökçen-A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 2006, s. 432-433; Nur Centel, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul 2001, s. 197 vd.; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 2013, s. 156-157.

²⁷ Saban, a.g.e., s. 245.

²⁸ Şenyüz, . a.g.e., s. 405.

²⁹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.3.1986 tarih E. 1985/9, K. 1986/125. “Belgeleri tahrif etmek ise, gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş belgelerdeki rakam ve yazıların kazınması, eczalı maddelerle silinmesi ya da bunun yerine rakamların yazılmasıdır...” www.kazancı.com; Ahmet Gündel, **Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suç ve Cezaları**, Ankara 1990, s. 9-10.

kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise³⁰, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir³¹.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyat cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” şeklinde uzun bir düzenleme ile karşılaşmaktayız. Konunun daha iyi anlaşılması adına madde içerisindeki her bir bendin alt başlıklar şeklinde incelenmesinin daha faydalı olacağı kanaatindeyiz.

a) a. 1 Bendinde Düzenlenen Suçlar

(1) Muhasebe Hilesi Yapmak

Vergi suçlarının en genelini defter ve kayıtlarda yapılan muhasebe hilesi oluşturmaktadır. 359. madde incelendiğinde, bu maddedeki eylemlerin çoğunlukla ve özünde muhasebe hilesi olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Tüm vergi suçlarında bir takım muhasebe hileleri hiç vergi ödememek yahut az vergi ödemek adına yapılmaktadır. Muhasebe hilesi, genel olarak muhasebe kurallarına aykırı olarak ve meydana gelen bu aykırılığın vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde bilinçli şekilde yapılması olarak

³⁰ Yargıtay Ceza Kurulu, 17.3.1986 tarih E. 1985/9, K. 1986/125.” İçerik bakımından yanıltıcı belge demek ise; doğrudan doğruya getirilmiş fakat gerçeği yansıtmayan belgedir...” www.kazancı.com; Gündel, a.g.e., s.9.

³¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.3.1986 tarih, E. 1985/9, K. 1986/125. “Sahte belge demek, gerçek bilgileri kapsamayacak biçimde düzenlenen belge demektir.” www.kazancı.com; Gündel, a.g.e., s. 9-10.

tanımlanabilir³². Bu nedenle muhasebenin genel ilkesi düzgün ve doğru matrah belirlemek ve mükellefin vergi yükünü kanunlara uygun biçimde yerine getirmektir³³. Muhasebe hilesi sadece, görünürdeki yasalara uygun muhasebe sisteminin kullanılmasını değil, tutulan bu kayıtların gerçekte muhasebeye ilişkin olan öğeleri içermemesi halini de kapsamaktadır. Temel olarak bütün vergi suçları daha az yahut hiç vergi ödenmemesini içerdiğinden, muhasebe hilesi yapmak suçunun oluşabilmesi için vergi ziyanının meydana gelmesi gerekmektedir³⁴.

(2) Gerçek Olmayan veya Kayda Konu Olan İşlemlerle İlgisi Olmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Gerçek dışı hesaplar açmak veya kaydedilen işlemlerle hiç ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak bu suçun oluşması için yeterlidir. Bu yönüyle her iki eylemde de gerçekleri yansıtmayan hesapları açmak esası oluşturmaktadır. VUK'un 359. maddesi incelendiğinde, kanun koyucu bu eylemleri ayrıca belirtmek ihtiyacı hissetmiştir. Ancak, gerçekte bu eylemlerde bir muhasebe hilesini oluşturmaktadır. Kanaatimizce, ilgili hükümde ayrıca belirtilmemiş olsalardı dahi bu eylemleri muhasebe hilesi yapılmış olarak kabul edilip, cezalandırması söz konusu olacaktı. Fakat kanun koyucunun burada vergi kaçakçılığına ilişkin her hareketi ayrıntılı bir şekilde ve tahdidi biçimde düzenlemesi bu suçu oluşturacak eylemlerin neler olduğu konusunda tereddüte mahal vermemek adına tercih edildiğini düşündürmektedir.

(3) Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamına Kaydetme

Uygulamada bu fiil çift defter tutma olarak bilinen suç tipidir. Çift defter tutmak, kanuni olarak tutulması gereken defterlere yazılması gereken hususların bunlara yazılmayarak kanuni defter dışında bir yere yazılarak kaydedilmesidir. Ancak bu defterlere kaydedilmesi gereken hususların hiçbir yere kaydedilmemesi durumunda, kanunda belirtilen "kaydetmek" koşulu oluşmayacağından suç oluşmayacaktır. Aynı şekilde yasal deftere kayıt zorunluluğu bulunmayan işlemlerde de çift defter tutmadan söz edilesi mümkün değildir. Defter tutması gereken bir mükellefin hiç defter tutmaması, ya da deftere sahip olmaması durumunda o mali yıla ait herhangi bir kaydı

³² Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul 2008, s. 128.

³³ Ersin Nazalı, "Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil Midir?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2009, S.333, s. 90.

³⁴ Donay, a.g.e. s. 129.

bulunmayacağından suç yine oluşmayacaktır³⁵. Dikkat edilmesi gereken bir durum da yasal defterle birlikte “aynı bilgileri taşıyan” başka defter tutulmasının suç oluşturmayacağıdır. Şöyle ki; mükellefin, tutması zorunlu defterlere geçirdiği kayıtları, kendisine özel bir defter veya bilgisayara geçirmesi halinde, gerçek kayıtlar ile bu ikinci kayıtlar birbiri ile tutarlı olduğu ve verginin matrahında bir azalmaya da mahal vermeyeceği için suç oluşmamaktadır. Bu suçun gerçekleşmesi için bir ön şartın oluşması gerekmektedir ki; tutulan defter ve kayıtlar vergi matrahında bir azalmaya neden olmamış ise suç oluşmaz³⁶. Bu suçun işlenmesinde tutulan ikinci, özel deftere geçirilen, kayıtların mükellefin anlayabileceği bir yazı veya şifre ile yazılmış olması suçun meydana gelmesine engel oluşturmaz³⁷. Ancak kabul edilmelidir ki, suç bu kayıtların deşifre olup matrahı azaltmaya yönelik olduğunun tespiti ile oluşacaktır.

b) a. 2 Bendinde Düzenlenen Suçlar

(1) Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme veya Gizleme

Kelime anlamı olarak tahrif; bozma, yerini değiştirme, harflerin yerini değiştirme anlamına gelmektedir³⁸. Sözcük anlamına göre bir belgenin aslında yapılan oynama ve değişiklikleri anlamamız gerekmektedir. Tahrifatta doğrudan doğruya bir sahte belge düzenlenmesi söz konusu olmayıp, temelde mevcut ve sahih olan bir belge üzerinde değişiklikler yapmak sureti ile eylem gerçekleştirilmektedir³⁹. Ancak; defter ve kayıtlarda yapılacak tüm değişiklikler suç oluşturmamaktadır. Yapılmış bir yanlışlığın bilinçli olarak düzeltilmesi suç teşkil etmemektedir. Defter ve kayıtlardaki yanlışların nasıl düzeltileceği VUK md. 217’de belirtilmiştir. Maddedeki düzenlemeye göre: “... Diğer bilimum defter ve kayıtlara defter ve kayıtlara yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Deftere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunmaz bir hale getirmek yasaktır.” Madde metni yorumlandığında, yanlış yazının okunamayacak hale getirilmemesi nedeninin, evrakın denetimi sırasında neyin yanlış yapıldığının tespitini kolaylaştırmak olduğu anlaşılacaktır. Öğretide Donay, kanundaki tanıma uygun olarak yapılan değişikliğin niteliği itibarıyla aldatici ve yanıltıcı bir özelliğe sahip olduğu durumda yapılan işlemin de tahrifat sayıldığı, bu durumda failde tahrifat

³⁵ Şenyüz, a.g.e. s. 415.

³⁶ Donay, a.g.e. s. 130.

³⁷ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul 1988, s. 52.

³⁸ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara 2001, s. 826.

³⁹ Donay, a.g.e., s. 131.

yapmaya yönelik bir suç işleme kastının bulunduğu görüşünü savunmuştur⁴⁰. Biz de bu görüşe katılmaktayız. Şöyle ki; ilkyazımda bir verinin, rakamın doğru yazılması söz konusu iken, kanunda belirtildiği şekilde, kanuna uygun olarak değiştirilerek gerçek olmayan veriler, rakamlar yazılmışsa burada tahrifat olduğu kabul edilmelidir. Söz konusu suç kasten işlendiği takdirde cezai yaptırıma tabi tutulacağından, taksirle bir değişiklik yapılmışsa elbette tahrifat suçunun meydana gelmesi söz konusu değildir⁴¹. Hesap işleminde on bin yerine bin rakamının yazılması ancak sonuçta bu eksikliğin giderilmesi, yapılan işlemin dikkatsizlik yahut özensizlikten kaynaklandığı için taksirle hareket edildiği sonucuna ulaştıracaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a-2 alt bendinde yer alan defterleri ibraz etmeme veya saklamanın suç teşkil etmesi sorunu, susma hakkı açısından da incelenmiştir.

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun kaçakçılık cezası kapsamında değerlendirilmesinin ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasının anayasaya aykırılık oluşturduğu iddia edilmiş, bu husus iki kez de itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. İlk olarak, defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında hapis cezası uygulanmasının Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırılık oluşturduğu iddiasıyla Ankara 7. Asliye Ceza Mahkemesi'nce, Anayasa Mahkemesine başvurulmuş⁴² fakat Anayasa

⁴⁰ Donay, a.g.e., s. 132.

⁴¹ Donay, a.g.e., s. 133.

⁴² Başvuru kararının gerekçesi ise şöyledir. "Anayasanın 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti toplumun huzuru milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde insan haklarına saygılı Atatürk Milliyetçiliğine bağlı başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan demokratik, laik ve sosyal bir Hukuk devleti şeklindedir. Gerek başlangıç hükümlerinde gerekse 2. maddede belirtildiği gibi Egemenlik Kayıtsız Şartsız Türk Milletine ait olup, bunu millet adına kullanan hiç bir kişi ve kuruluşun bu Anayasada gösterilen Hürriyetçi Demokrasi ve bunun icapları ile belirlenmiş Hukuk düzeninin dışına çıkamaz. Kuvvetler ayrılığı gereği üstünlük ancak Anayasa ve Kanunlarda bulunur. Uygulamada ulusal yasalar ile uluslararası sözleşmeler arasında birlik bulunması şarttır. Devlet organları ve idare makamları Anayasanın 2. maddesinde belirtilen Hukuk Devleti ilkesinin Devletin tüm organları üstünde Hukukun mutlak egemenliğinin bulunması ve yasa koyucusunun da her zaman Anayasanın ve Hukukun üstün kuralları ile kendisini bağlı saymasını gerektirir. Devlet her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmak zorunluluğundadır. Anayasanın 90. maddesi gereğince Türk hukuk sistemi içerisinde uygulanması gereken Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine ek olarak düzenlenen 4 numaralı protokol ayrı bir kanunla kabul edilmiş ve Türk Ceza Yargılamasında yerini almıştır. Yine bu 4 numaralı protokol paralelinde 03.10.2001 tarih ve 3709 sayılı Yasanın 15. maddesi ile Anayasamızın 38. maddesi değiştirilmiş ve "idare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz" hükmünü getirmiştir. Bir başka anlatımla sözleşmenin temel ilkesi ekonomik suçta ekonomik ceza verilmesini kabul etmiştir. Kaynağını yine Anayasadan alan Vergi Kanunları ile mükellef ile idare arasında yapılan sözleşmeler ile mükellef vergi vermekle, Devletin devamlılığını sağlamaktadır. Bu vergi tüm devletlerde temel ilkedir. Devletin vatandaş ile yaptığı bu sözleşme gereği mükellef yine yasada belirtilen şartlar ile bu vergi işleminin düzenini sağlamak için gerekli olan defterleri noterde tasdik ettirip bunu kullanmak yine bu defterleri talep halinde vergi memurlarına ibraz etmek zorundadır. Vergi

Mahkemesi, "... Kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesinden doğan bir yaptırımdır... Diğer taraftan iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanması idari bir uygulama sonucu olmayıp, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırımdır. ... Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasanın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur." gerekçesiyle "defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler" yönünden hapis cezası uygulamasına yönelik kuralın Anayasaya aykırı olmadığına oy birliği ile hükmetmiştir⁴³. Öğretide Yaltı, konuyu susma hakkı açısından ele almış ve bu konuda susma hakkının ulusal ve uluslararası ölçütlerine değinmiş, konunun Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilmiş olmasına rağmen Anayasa Mahkemesi'nin susma hakkına hiç değinmemiş olmasını eleştirmiştir⁴⁴.

Bu karardan sonra, kanunda düzenlenen hapis cezasının, defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler bakımından Anayasa'nın 38. maddesi 5. fıkrasında yer alan "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz"

memurları tarafından istenilen defter ve belgeleri ibraz etmeyen kişiler hakkında Yasa 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir. Bu aşamada mükellefi üç ayı ceza beklemektedir. a-) Vergi suçu sanığı olarak idarece para cezasına çarptırılabilir. b-) İdare defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefin KDV indirimlerini kabul etmeyerek resen KDV tahakkuk ettirip bunu icra yoluyla alabilmektedir. c-) Son olarak konumuzu teşkil eden davada olduğu gibi mükellef hakkında C. Savcılığına suç duyurusunda bulunulabilmektedir. Bir suça iki ayrı ceza verilmesi Hukukun Temel İlkesine aykırıdır. Kaynağını Anayasanın 73. maddesinden alan vergi toplumsal bir sözleşmedir. Yukarıda açıklandığı gibi hukukun temel ilkeleri ve Anayasanın eşitlik ilkesi ile 38. maddede belirtilen kişi hürriyetinin idarece kısıtlanması hükümlerine aykırılık olması, sanık hakkında uygulanan ve ekonomik olması gerekir. 4 numaralı protokolün 1. maddesinde belirtilen "bir borcun ifa edilmemesinden dolayı hürriyeti bağlayıcı ceza verilemez" hükmü Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti tarafından ayrı bir Kanunla kabul edilmiştir. Diğer bir ifade ile toplumsal bir sözleşme olan verginin alınması için belge ve defterlerin istenmesi sonucunda bunların ibraz edilmemesinden dolayı hapis cezası hükmedilmesi Anayasa'ya aykırıdır. Yukarıda açıklandığı gibi 213 sayılı Yasanın değişik 359/a-2. maddesindeki "6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunur" maddesi Anayasa'nın 2 ve 38. maddelerine aykırı olduğu görüşü ile Anayasa'nın 152. maddesi gereğince yapılan başvurumuzun kabulü ve itirazın iptaline karar verilmesi saygı ile arz olunur."

⁴³ Anayasa Mahkemesi, 11.3.2003 tarih, E: 2002/55, K: 2003/8, RG. 16.12.2003. S. 25318, www.kazancı.com

⁴⁴ Daha detaylı bilgi için bkznz: Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul 2006, s. 144-149.

düzenlemesine aykırılık oluşturduğu iddiasıyla, bu kez Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından yeniden itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur⁴⁵. Başvuru kararında, VUK'un 359. Maddesinin a-2 alt bendi gereğince mükellefin, defter ve belgelerini vergi denetimi sırasında ibraz etmemesi nedeniyle oluşan eyleminin suç kabul edilmesinin Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu gibi, AİHS'in 6. maddesine de uygun bir düzenleme olmadığı ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi kararında; itiraz konusu kuralın, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınma amacıyla konulduğunu; dolayısıyla da defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesinin, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlediğini, kamu hizmetinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağladığını belirtmiştir. Ayrıca vergi ile ilgili defter tutma saklama ve ibraz etme zorunluluğunun kanunlarla yükümlülere verilen bir görev olduğunu VUK'da öngörülen, defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınmasının, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin 5. fıkrasında öngörülen⁴⁶, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlama olarak nitelendirilemeyeceğini, ilgili maddede yer alan susma hakkının kovuşturma ve soruşturma aşaması için geçerli olduğunu

⁴⁵ Anayasa md. 152/4'de " Anayasa Mahkemesi'nin işin esasına girerek verdiği red kararlarının Resmi Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrara başvuruda bulunulamaz." hükmü yer almaktadır. Yukarıdaki dipnotta verilen Anayasa Mahkemesi kararının (Anayasa Mahkemesi, 11.3.2003 tarih, E: 2002/55, K: 2003/8, RG. 16.12.2003. S. 25318.) Resmi Gazetede yayımlanmasından bir yıl sonra tekrar Anayasa Mahkemesi'ne başvurulduğu anlaşılmaktadır. Bu durumu ilgili Anayasa hükmü ile çeliştiği düşünülse de itiraz yoluyla yapılan başvurularda VUK md. 359'daki hükmün farklı bölümler itibarıyla Anayasaya aykırılığı ileri sürülmüştür. İlk başvuruda VUK md. 359/a-2 alt bendinin "altı aydan üç yıla kadar cezası hükmolunur" bölümünün " Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler" yönünden Anayasaya aykırılığı iddia edilmiştir. İtiraz gerekçesi olarak ekonomik bir suça ekonomik bir cezanın verilmesi gerektiği, böyle bir file karşı hapis cezasına hükmedilmesinin Anayasaya aykırılık oluşturacağı belirtilmiştir. İkinci başvuruda ise Anayasa Mahkemesi, 31.1.2007 tarih, E: 2004/31, K: 2007/11, RG. 18.05.2007. S. 26526, www.kazanci.com. VUK md. 359/a-2 alt bendinde "gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi demektir)...hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur." bölümünün Anayasaya aykırılığı ileri sürülmüştür. İtirazın gerekçesinde ise, söz konusu susma hakkının ihlali niteliğinde olduğu vurgulanmıştır. Öğretide ilk kararda susma hakkının hiç tartışılmadan Anayasaya aykırılık iddiasının reddedilmesi eleştirilmişken, ikinci kararda ise susma hakkının değerlendirilmesi müspet olarak karşılanmıştır. Daha detaylı bilgi için bknz: Şenyüz, . a.g.e., s. 425; Yalıt, **Vergi Yükümlüsü**, . a.g.e., s.144-149; Donay, . a.g.e., s. 132-134, Ümit Süleyman Üstün, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, 2011, S.3, s.364-366.

⁴⁶ AY. Md 38/5: "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz."

vurgulamıştır. Anayasa Mahkemesi sayılan gerekçelerle, ilgili hükmün anayasaya aykırı olmadığına oy çokluğu ile karar vermiştir⁴⁷. Çoğunluk kararına katılmayan bir üye ise; hukuk devletinde kanun koyucunun takdir yetkisinin mutlak olmadığı ve anayasa ile hukukun genel ilkelerini gözetme mecburiyetinde bulunduğu yadsınamayacağını belirtmiş, bu nedenle iptali istenen kuralın, ölçülülük ve eşitlik ilkeleri açısından da incelenip, Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine uygunluk bakımından da değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamış ve çoğunluk kararına katılmamıştır⁴⁸.

⁴⁷ Bahsi geçen ilgili kararda "(Anayasa'nın 38/5 maddesindeki) ...İnsan hakları arasında yer alan, manevi işkenceyi meneden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan bu düzenlemeye, ceza yasalarında sanığın "susma hakkı" olarak yer verilmiştir. Bu hak, suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 38. maddesine aykırı değildir." Anayasa Mahkemesi 31.1.2007 tarih, E: 2004/31, K: 2007/11, RG. 18.05.2007. S. 26526, www.kazanci.com.

⁴⁸ "...Açıktır görüldüğü üzere, defter ve belgeleri ibraz etmeyen mükellefi hapisle cezalandıran kuralın amacı, idari bir işlem olan vergi incelemelerinin sürat ve etkinliğini sağlamak, bu yolla olası vergi kaçak ve kayıplarını önlemeye çalışmaktır. Bu amacın kamu yararına yönelik olduğu ve bu amacı gerçekleştirmek için yasa koyucunun ceza siyasetinin gereği olarak uygun gördüğü hürriyeti bağlayıcı yaptırımları getirebileceği söylenebilir de, bir hukuk devletinde yasa koyucunun takdir yetkisinin mutlak olmadığı ve Anayasa ile hukukun genel ilkelerini gözetme mecburiyetinde bulunduğu yadsınamaz. Bu nedenle, iptali istenen kural, ölçülülük ve eşitlik ilkeleri açısından da incelenmeli ve Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine uygunluk açısından da değerlendirilmelidir. ...Kuralın iptali için itiraz yoluna başvuran Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi her ne kadar itirazının gerekçesini Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasına dayandırmışsa da, Anayasa Mahkemesi bu gerekçe ile bağlı olmadığından, yukarıda arz olunan hususlar ışığında da Anayasa'ya uygunluk denetimi yaparak, 2. ve 10. maddelere aykırılık nedeni ile de iptal kararı vermeli idi. ...Muhterem çoğunluk, ret gerekçesinde, "susma hakkı" olarak kabul edilen bu hakkın "suçlanmayla başlayan bir hak" olduğuna hükmetmiş ve "suç ile ilgili soruşturma ve kovuşturmaya başladığı andan itibaren susma hakkı söz konusudur" demiştir. Susma hakkının ancak belirli koşullarda yani kişi hakkında soruşturma veya kovuşturma başlaması durumunda doğacağı kabul edilmekle, bu temel hakkın ancak "sanık" ya da "şüpheli" konumundaki kişiler için geçerli olacağı sonucuna varılmakta ve böylelikle, hak sünjesi yönünden bir sınırlandırma yapılmaktadır. İlgili maddesinde herhangi bir sınırlama nedeni belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi veya bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur. 38. maddedeki sınırlamalar sadece, onuncu fıkranın ikinci cümlesinde silahlı kuvvetler personeli yönünden, on birinci fıkrada da Uluslararası Ceza Divanı'na taraf olmanın getirdiği yükümlülükler yönünden yapılan sınırlamalardan ibarettir. Bunlar dışında, 38.maddeye yorum ve içtihat yoluyla sınırlama getirilemez. Kaldı ki, susma hakkının sanıklık veya şüphelilik hali ile sınırlı olduğu kabul edilecek olursa, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi karşısında, kendisi sanık veya şüpheli olmayan kişinin yakınları için de susma hakkından yararlanacağı nasıl olup da

(2) Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge Düzenleyenler veya Bu Belgeleri Kullananlar

Söz konusu suç tipi aynı bendin son fıkrasında "... Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir." şeklinde düzenlenmiştir. Belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak düzenlenmesi, gerçekte kurulan sözleşme hükümleri ile bunların ekonomik görünümünün gerçeğinden uzaklaştırılarak gerçek hali yansıtmayan belgeye dökülmesi olarak tanımlanabilmektedir⁴⁹. Kısmi sahtecilikten de burada bahsetmek mümkündür. Şöyle ki; bu ihtimalde işlem bir gerçeğe dayanmakla birlikte nitelik ve miktar itibarı ile kısmen sahte olarak düzenlenmektedir⁵⁰. Bir belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge sayılabilmesi için o belgenin VUK kapsamında kalan belgelerden olması gerekmektedir. Suçun oluşabilmesi için örneğin gerçek bir satım işleminin gerçekleşmesi ancak satılan malın niteliği yahut fiyatının değiştirilmiş olması gerekir. Daha somut bir şekilde açıklamak gerekirse; 100 koli nohut alınmasına rağmen 100 koli mercimek alınmış gibi gösterilmesi veya 10000 TL'ye satılan bir malı faturada 8000 TL olarak kaydederek satış fiyatının düşük gösterilmesi bu suçu oluşturmaktadır.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek fiili, belgenin düzenlenmesi sırasında işlenebilmektedir. Zira belge düzenlendikten sonra belgenin içeriğine yönelik olarak yapılan müdahaleler yukarıda anlatıldığı şekilde tahrifat olarak kabul edilecektir⁵¹. Belgede yer alan bazı hataların varlığı belgenin yanıltıcı olduğunu göstermez. Belgede; kimlik, adres ve vergi numaralarından birisinin hatalı olması her zaman bu suçu oluşturmamaktadır. Öncelikle bu hataların kasten yapılması ve sırf yanıltılmak için öngörülmesi gerekmektedir⁵².

Yanıltıcı belgeyi kullanmak genelde üçüncü kişiler tarafından gerçekleşmektedir. Bu durumda suçun oluşabilmesi için, bu belgeyi kullananların, belgenin yanıltıcı olduğunu bilmesi gerekmektedir. Eğer yanıltıcı

Anayasada belirtilmektedir? Çoğunluk görüşünün aksine, susma hakkının kullanılmasının sanık veya şüpheli statüsü ile sınırlı olmadığı açıktır..." Aynı kararda üye olan Osman Ali Feyyaz Paksüt' ün karşı oy gerekçesi, Anayasa Mahkemesi 31.1.2007 tarih, E: 2004/31, K: 2007/11, RG. 18.05.2007. S. 26526, www.kazancı.com.

⁴⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 477.

⁵⁰ Donay, a.g.e., s. 138; Erman, . a.g.e., s. 52 vd.

⁵¹ Şenyüz, a.g.e., s. 477.

⁵² Donay s. a.g.e., 138.

belgeyi düzenleyen aynı zamanda bunu kullanırsa faille karşı fikri içtima hükümleri uygulanmalıdır⁵³.

(3) Vergi İncelemesine Yetkili Kişilere İnceleme Sırasında Defter ve Belgelerin İbraz Etme

Suçun oluşması için, ibraz edilmeyen belgelerin, varlığı noter kayıtları ve sair surette sabit olması gerekir. VUK'un 223. maddesi⁵⁴ uyarınca, VUK'un 220. maddesinde⁵⁵ belirtilen defterlerin noter tarafından tasdik edilmesi gerekmektedir. Noter tarafından onaylı olan defterlerin ibraz zorunluluğu bulunmaktadır. Onay zorunluluğu olan belgelerin mükellef tarafından onaylatılmamış olması durumunda ise; onaylatılmamasına rağmen ilgili defterlerin varlığı hukuka uygun bir şekilde kanıtlanıyor ise yine ibraz zorunluluğu bulunmaktadır⁵⁶. VUK defterlerin ibraz edilmemesini saklama olarak nitelendirmektedir. Hayatın olağan akışında bu suç; defterlerin saklanması, yangın yahut çalınma gibi mücbir sebepler ileri sürülerek işlenmektedir. Yargıtay'ın bu konudaki yaygın görüşü⁵⁷; kanıtların yeterli olarak araştırılması ve yapılan araştırma sonuçlarının değerlendirilerek sonuca varılması gerektiği yönündedir. “Sanığın yönetim kurulu başkanı olduğu Otolas A.Ş. hakkında yapılan bir ihbar üzerine vergi denetmenleri tarafından 27.01.1997 tarihinde adı geçen şirketin işyerine gidilerek fiili envanter yapılmak suretiyle vergi incelemesine başlandığı, şirketin mal aldığı yerlerden ve banka şubelerinden ihbar olduğu doğrultusunda bilgi toplanması aşamasında 28.02.1997 tarihinde iş yerinde müşteri ya da çalışanlarının bulunmadığı gece saat 02.30 sularında yangın çıktığı, bu sırada binanın elektriklerinin kesik ve bina kapılarının kilitli olduğu, yalnızca incelenen defter ve belgelerin bulunduğu bölümün yandığı, yangının iş yerinde diğer bölümlere hatta yanan yerdeki ahşap kaplamaya dahi sirayet etmediği...vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak için defter ve belgelerin yakılması suretiyle

⁵³ Donay, a.g.e., s. 138; Şenyüz, a.g.e., s.478; Bir kimse kendisinin sahte olarak vücuda getirdiği belgeyi kullanacak olursa, kullanma fiilini, değil düzenleme fiilini işlemiş olduğu yönünde bkzn: Erman, a.g.e., s. 55.

⁵⁴ VUK md. 223: Defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaları için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur.

⁵⁵ VUK md. 220: Tasdike Tabi Defterler: Yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve İstihsal Vergisi defterleri (Basit İstihsal Vergisi defteri dahil), nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteri. Bu kanunla cevaz verilen hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur.

⁵⁶ Donay, a.g.e., s. 138.

⁵⁷ Yargıtay 11. CD. 03.04.2012 tarih, E.2012/3546, K.2012/4614; Yargıtay 11. CD. 02.11.2011 tarih, E.2008/21719, K.2011/21378; Yargıtay 11. CD. 18.02.2002 tarih, E.2002/1085, K.2002/1366, www.kazanci.com.

yok edildiğinin kabulü gerektiği gözetilmeden mahkumiyeti yerine delil yetersizliğinden bahisle beraatına karar verilmesi yasaya aykırıdır.”⁵⁸

Defter ve vesikaların kaybı davalarında, ilk derece mahkemeleri, tespit yaparken konunun uzmanı olan bilirkişilerden faydalanmaktadır. Söz konusu davalar delil tespiti davaları olduğundan, genellikle alınan rapor sonucunda dosyaların kapatıldığı gözlenmektedir. Keza, ilgili defter yahut vesikanın kaybına dair ilgili vergi dairesine bildirim yapılması veya basın yolu ile ilanı bu kapsamda değerlendirilmektedir. Burada sorunu hâkimin, mükellefin saklama zorunda olduğu belgelerini saklama için gerekli özeni gösterip göstermediğini belirlemesi ve bunu belirlerken yeterli kanıt araştırması yapması, yapılan araştırma sonuçlarını ise makul düzeyde değerlendirme sureti ile çözmesi beklenmektedir⁵⁹.

c) b. Bendinde Yer Alan Suçlar

Bu bentte, defter ve kayıtları yok etme, yok ettikleri defter kayıtları yerine başka yaprak koyma veya hiç yaprak koymama, belgelerin asıl ve suretlerini sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma fiilleri sayılmaktadır. Bahsi geçen bentteki suçun oluşması için (a) bendinde de görüldüğü gibi, vergi kanunları gereğince tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan belgelerin mevcut olması gerekir. İlgili madde metni incelendiğinde ‘vergi kanunları uyarınca’ ibaresi özellikle belirtilerek, VUK dışında kalan bir vergi kanununun da bu kapsam içerisine alınmak istendiği anlaşılmaktadır. İlgili maddede “bu kanunda” denilmeyerek defter kavramı genişletilmiş, tüm vergi kanunlarınca tutulması istenen defter ve belgeler ilgili bent kapsamına almaktadır. Ayrıca maddede bahsi geçen sahteciliğin mevcut olmayan bir olgunun yeni baştan yaratılması olarak anlaşılması gerekmektedir. Zira (b) bendinin son cümlesinde “...Gerçek bir muamele ve durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.” denilerek sahteciliğin kapsamı anlaşılmaktadır⁶⁰. Ancak, yine ilgili madde içerisinde yer alan, tahrifat ile sahteciliğin farkını belirtmek gerekmektedir. Sahtecilik, doğrudan doğruya yeni bir belge yaratma, tahrifat ise, mevcut bir belge üzerinde çeşitli değişiklikler yapmaktır. Son olarak, VUK’da düzenlenen

⁵⁸ Yargıtay 11. CD. 26.03.2001 tarih, E.2001/1517, K.2001/2227, www.kazancı.com.

⁵⁹ Donay, a.g.e., s. 140.

⁶⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.03.1986 tarih, E. 1985/9, K.1986/125 sayılı kararında; sahte belgeyi, gerçek belgeleri kapsamayacak şekilde düzenlenen belge olarak tanımlamıştır. www.kazancı.com.

sahteciliği TCK'nın 204. maddesinde düzenlenen Resmi Belgede Sahtecilik⁶¹ ile muadil tutulmaması gerekmektedir⁶².

“Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak” fiili 4369 sayılı Kanun öncesinde, VUK'un 344. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenmiş bulunmaktaydı. Aynı şekilde, “Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek” fiiline de söz konusu maddenin 6. fıkrasında yer verilmiştir. Yürürlükteki en son düzenlemeyle, bu fiiller 359. maddenin, b fıkrası kapsamına alınmıştır. Bu suçun yaptırımı olarak da “...üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” şeklinde bir hüküm getirilerek, suçun cezasının, eski düzenlemeye nazaran, hem türünün hem de süresinin arttığı anlaşılmaktadır⁶³.

d) c. Bendinde Yer Alan Suçlar

Vergi Usul Kanunu'nu mükerrer 257. maddesinin, 2. fıkrası gereğince düzenlenen Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik⁶⁴ de VUK gereğince kullanılacak defter ve belgelerin Maliye Bakanlığı tarafından izin verilmiş matbaalar tarafından basılabileceği öngörülmüştür. Bu yönetmeliğin 13. maddesi başka bir yönetmelik ile değişikliğe uğramış⁶⁵, belgelerini anlaşmalı matbaalarda basmak zorunda olanların bundan böyle bağlı oldukları vergi dairesinden izin almak zorunda bulunmadığı yönünde bir düzenlemeye gidilmiştir. Yukarıda bahsi geçen ilk yönetmeliğin⁶⁶ 3. maddesi ile matbaa işletmecisi Defterdarlık veya Maliye Bakanlığı arasında gerçek veya tüzel kişilerin bir anlaşma yapacağı, 4. maddesinde ise, defterdarlıkların kendi il sınırları içerisinde bulunan matbaalar ile anlaşma yapabilecekleri düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 16. maddesinde ise; bu yönetmelik esaslarına göre hazırlanmamış belgeleri kullananlara karşı, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş olduğu kabul edilerek VUK'un ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılacağı belirtilmiştir. Yönetmeliğin 4. maddesi ile VUK'un 359. maddesinin c bendindeki düzenlemeler karşılaştırıldığında; kanun hükmünde “Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilere...”

⁶¹ TCK. md.204. Resmi Belgede Sahtecilik: *Bir resmi belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmi belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmi belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

⁶² Donay, a.g.e., s. 143.

⁶³ Gündel, a.g.e., s. 346.

⁶⁴ 2 Şubat 1985 tarih ve 18654 sayılı RG.'de yayımlanmıştır.

⁶⁵ İlgili değişikliği içeren yönetmelik 25 Mayıs 1999 tarih ve 23705 sayılı RG.'de yayımlanmıştır.

⁶⁶ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, www.mevzuat.gov.tr.

belgelerin bastırılabilceği düzenlenmişken, yönetmelikte bu konu defterdarlarında böyle bir düzenleme yapabileceği yönünde düzenlenmiştir. Ancak konuyu idare hukuku açısından yorumladığımız takdirde; Maliye Bakanlığı'nın taşra teşkilatını illerde defterdarlıkların oluşturduğunu ve bu yetkiyi Bakanlık adına kullandıklarını kabul etmemiz gerekmektedir⁶⁷.

2. Maddi Unsur

a) Hareket

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi incelediğinde; suçun hareket unsurunu oluşturan kaçakçılık fiilleri a, b ve c bentlerinde ayrı ayrı düzenlendiği görülmektedir. Söz konusu maddenin a ve b bentlerinde suçun tüm vergi kanunlarınca tutulması zorunlu olan defter ve kayıtlar üzerinde işlenmiş olmasını düzenlemekte, c bendinde ise belge basımına yönelik hangi fiillerin suç olduğu belirtilmektedir.

Suçun maddede yazılan fiillerden herhangi birinin gerçekleşmesi ile işlenebilmesi nedeniyle seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmektedir⁶⁸. Doktrinde Hakeri seçimlik (seçenek) hareketli suç şöyle tanımlanmaktadır: *“Suçun, suç tanımındaki hareketlerden bir veya birkaçının gerçekleştirilmesiyle işlenebildiği suçlardır. Bu hareketlerin bir tanesinin yapılmasıyla suç işlenebileceği gibi, bunlardan herhangi birkaçının yapılmasıyla da suç işlenebilmektedir.”* ⁶⁹. Benzer yönde Erman ise seçimlik hareketli suç; *“...kanun koyucu, o suçu işlemeye yönelik birden fazla hareket gösterir ve artık kanunda bağımsız olarak belirtilmiş fiillerden herhangi birinin yapılmasıyla eylem gerçekleşir. Fail, birden fazla hareket yapacak olursa faille yine tek ceza verilir.”* şeklinde tanımlanmaktadır⁷⁰. Hareketin şekilleri açısından bu suç tipi öğretilde yine aynı yönde tanımlanmaktadır⁷¹.

Ceza hukuku genel teorisinde, suçun konusu üzerindeki etkisi bakımından bir tasnif yapıldığında suç; zarar ve tehlike suçu olarak ikiye ayrılmaktadır⁷². Zarar suçlarında, haksızlık teşkil eden fiilin işlenmesi sonucunda suçun konusu üzerinde bir zararın meydana gelmesi gerekmektedir⁷³. TCK'nın 151. Maddesinde yer alan “Mala Zarar Verme” suçu,

⁶⁷ Donay a.g.e., s. 150.

⁶⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 405; Saban, a.g.e., s. 246; Mutluer, a.g.e., s. 303.

⁶⁹ Hakeri, a.g.e., s. 145.

⁷⁰ Erman, a.g.e., s. 51.

⁷¹ Şenyüz, a.g.e., s. 406; Artuk/Gökçen/Yeni dünya, a.g.e., s. 423.

⁷² İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012, s.206 vd; Ayhan Önder, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul 1992, s. 53 vd; Hakeri, a.g.e., s. 161 vd.

⁷³ Özgenç, a.g.e., s. 206.

zarar suçu kapsamındadır. Tehlike suçlarında ise, icra edilen fiilin suçun konusu üzerinde bir zarar meydana getirme tehlikesi söz konusudur⁷⁴. Tehlike suçları kendi içerisinde somut tehlike suçu ve soyut tehlike suçu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Somut tehlike suçlarında hareketin suç konusu bakımından gerçekte bir zarar tehlikesi yaratmış olması şarttır. Böyle bir zarar meydana gelmemiş ise, somut tehlike suçu da gerçekleşmemiş olacaktır. Soyut tehlike suçlarında ise; hareketin suç konusu üzerinde tehlike yaratmış olup olmadığının araştırılmasına gerek yoktur. Kanun koyucu soyut tehlike suçlarında kanuni tarifteki hareketin yapılmasıyla suçun konusu bakımından bir tehlikenin ortaya çıkacağını varsaymaktadır. Tipte belirtilen hareketin yapılması veya yapılmamasıyla, kanun koyucu korumak istediği suç konusunun tehlikeye maruz kaldığını kabul etmektedir⁷⁵.

Somut tehlike suçlarında ise; suçun kanuni tarifinde belirlenen fiilin icra edilmesinin haricinde, bu fiilin suç konusu bakımından somut bir tehlike meydana getirip getirmediğinin, gerçekte bir tehlikeye sebebiyet verip vermediğinin hâkim tarafından tespit edilmesi gerekmektedir⁷⁶. Somut tehlike suçlarında; böyle bir tehlikenin suç mevzuu üzerinden gerçekleşme imkânının bulunup bulunmadığı hâkim tarafından araştırılacaktır. Öğretide Özgenç, somut tehlike suçlarının icra edilen kanuni tarife uygun fiilin suç konusu açısından somut bir tehlike meydana getirmesini bu suçlar açısından bir unsur olarak değil de cezalandırılabilme şartı olarak kabul etmekte ve durumu şöyle açıklamaktadır: “... Bu tür suçlarda kanuni tarife uygun fiilin işlenmesiyle bir haksızlık gerçekleşmektedir. Bu itibarla, kanuni tarife uygun fiil, başlı başına bir haksızlık teşkil etmektedir. Bu haksızlığın oluşumu için gerçekleştirilen fiilin suç konusu açısından somut tehlikeye sebebiyet vermesi gerekmez. Ancak, bu tür fiiller dolayısıyla ceza hukukunun müdahalesi, somut tehlikenin meydana gelmesi halinde mümkün olacaktır. Bu itibarla, somut tehlikenin oluşumu, söz konusu suçlar açısından bir ‘objektif cezalandırılabilme şartı’ olarak anlaşılmalıdır.”

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesindeki hareketler incelendiğinde a.1 alt bendinde yer alan muhasebe hilesi yapma, gerçek olmayan veya kayda konu olan işlemlerle ilgisi olmayan kişilere hesap açma (bu fiilde aslında bir muhasebe hilesidir ancak kanun koyucu özel olarak bu hareketi belirtme ihtiyacı hissetmiştir) hareketlerinde suçun konusu üzerinde bir zarar meydana gelmesinin ötesinde, suç konusu bakımından gerçekte bir tehlikeye sebebiyet

⁷⁴ Özgenç, a.g.e., s. 206; Öner, a.g.e., s. 53.

⁷⁵ Öner, a.g.e., s. 54.

⁷⁶ Özgenç, a.g.e., s. 207.

verip vermediğinin hâkim tarafından tespit edilmesini aramaktadır. Bu hareketlerde somut bir tehlike meydana getirip getirmediği araştırılacaktır.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasını sağlayacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter ve kayıt ortamına kaydetme, kanunun eski halinde ve uygulamada “çift defter tutma” olarak bilinen suç tipi için, kanunda bir ön koşul aranmaktadır.. Eğer tutulan ikinci defter yahut kayıt, vergi matrahında bir azalmaya neden olmaz ise suç oluşturmayacaktır⁷⁷. Bu minvalde, çift defter tutma fiilinin vergi matrahında bir azalmaya, zarara neden olması halinde suç oluşacaktır. Bu kapsamı ile çift defter tutma, tehlike değil, zarar suçu kapsamında yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun maddi unsurunun ortaya çıkması için, VUK'un 344. Maddesinde yer alan vergi ziyayı kabahatinden farklı olarak, maddede yazılı eylemlerin sonunda vergi ziyanının doğmuş bulunması şart değildir. Hatta defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi hali dışında, yapılan eylemin vergi ziyanına neden olabilecek nitelikte olması da gerekli değildir. Bununla birlikte; maddede yazılı eylemlerin çoğu, temelinde vergi matrahının azaltılması amacıyla yapılan, defter, kayıt ve belgeler üzerinde tahrifat niteliğinde işlemlerin yapılması, sahte belgelerin düzenlenmesi, düzenlenen sahte belgelerin deftere kaydedilmesi, kaçakçılık suçunun maddi unsurlarının oluşması için yeterli eylemlerdir. Vergi ziyayı doğmamış olsa bile, eylemin yapılmış olması, suçun maddi unsuru için yeterlidir. Bunun nedeni bizzat eylemin kamu düzenini bozucu niteliğidir⁷⁸. Avrupa'da ise ülkemizdekine paralel bir düzenlemede yapılmıştır. Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Ceza Hukuku Kurallarına Dair Corpus Juris Tasarısında yer alan, Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu, “Avrupa Topluluklarının mali menfaatlerine zarar yaratacak şekilde, önemli noktaları itibariyle eksik, yanıltıcı veya sahte belgelere dayanan beyanlarda bulunmak” şeklinde bir tehlike suçu olarak düzenlenmektedir. Bahsi geçen tehlikenin somut tehlike olduğu belirtilmiş, elde edilmeye çalışılan cezaların uygulanması bakımından ağırlaştırıcı neden olarak kabul edilmiştir⁷⁹.

b) Netice

Kaçakçılık fiillerinin cezalandırılmasındaki temel amaç, kamu düzeninin korunması ve yeniden tesis edilmesidir. Bu suçun işlenme yöntemi vergi

⁷⁷ Donay, a.g.e., s.130.

⁷⁸ Candan, a.g.e., s. 366.

⁷⁹ Yaltı Soydan, *Vergi Kaçakçılığı*, a.g.e., s. 64.

matrahının azaltılması sureti ile vergi ziyayı yaratılmasıdır. Fakat VUK kaçakçılık suçunun oluşması için vergi ziyayının varlığını aramamıştır. Netice yönünden sadece “çift defter kullanmak” fiilini diğer fillere nazaran farklılaştırmıştır.

(1) Çift Defter Tutmak Fiili Açısından Netice

Çift defter tutmak, kanuni olarak tutulması gereken defterlere yazılması gereken hususların bunlara yazılmayarak, kanuni defter dışında bir yere yazılarak kayıt edilmesidir. Ancak bu defterlere kaydedilmesi gereken hususların hiçbir yere kaydedilmemesi durumunda, kanunda belirtilen “kaydetmek” koşulu oluşmayacağından suç oluşmayacaktır. Aynı şekilde, yasal deftere kayıt zorunluluğu bulunmayan işlemlerde de çift defter tutmaktan söz etmek mümkün değildir. Defter tutması gereken bir mükellefin hiç defter tutmaması, ya da deftere sahip olmaması durumunda o mali yıla ait herhangi bir kaydı bulunmayacağından suç yine oluşmayacaktır⁸⁰. Burada dikkat edilmesi gereken diğer durum da yasal defterle birlikte “aynı bilgileri taşıyan” başka defter tutulmasının suç oluşturmayacağıdır.

Bu suçun oluşabilmesi ön şarta bağlanmıştır⁸¹. Şöyle ki; öncelikle deftere kaydı gereken hesap ve işlemlerin yasal defterler haricinde başka ikinci bir defter ve kayıt ortamına aktarılması, daha sonra tutulan bu ikinci kaydın vergi matrahını azaltması gerekmektedir. Tutulan ikinci kaydın vergi matrahında azaltan bir sonuç meydana getirmesi gerekmektedir. Aksi halde suç oluşmayacaktır. Bu hareketin suç teşkil edebilmesi için, ilk şart, ortada vergi kanunlarına göre tutulması gereken bir defterin bulunması ve failin defter tutmakla yükümlü olmasıdır. İkinci koşul ise; bu deftere geçirilmesi gereken bir kaydın başka bir yere yazılması ve bu yazma sonucunda vergi matrahının azalması sonucunun ortaya çıkmasıdır. Bu cihetle, bazı kayıtlar mecburi defterlere geçirilmeyip, özel defterlere yazılsa dahi, bir matrah farkı meydana gelmiyorsa, fiil yine suç teşkil etmeyecektir. Ancak bunun yanında; özel deftere geçirilen kayıtların mükellefin anlayabileceği bir yazı hatta şifre ile yazılmış olması hali suçun meydana gelmesine bir engel teşkil etmemektedir⁸². Danıştay’ın eski tarihli de olsa bir kararında, Arap harfleriyle yazılan ve aramada ele geçen deftere kaydedilen satışlardan bazılarında alıcıların defterlerinde rastlanmamıştır. Buna rağmen, Danıştay söz konusu durumun önemli olmadığı ve çift defter kullanma fiilinin işlenmiş olduğunu belirterek, failin kaçakçılık suçunu işlediğine karar vermiştir⁸³.

⁸⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 415.

⁸¹ Donay, a.g.e., s. 130.

⁸² Erman, a.g.e., s. 52.

⁸³ Danıştay 5. D. 17.11.1948 tarih, E.48/1315-1396, K.48/1606, Ferit Saymen/Sahir Erman/Halit K. Elbir, *Türk İçtihatlar Külliyyatı*, C. II, 1950, s.1223.

(2) Çift Defter Tutma Fiili Dışında Kalan Fiiller Açısından Netice

Kanunda neticeye tabi olma şartı sadece çift defter tutma suçunda aranmıştır. Bunun dışında kalan suçlar için hareketin gerçekleşmesi ve suçun maddi unsurunun meydana gelmesi ile suç oluşmuş sayılmaktadır. Bu sebepten dolayı çift defter tutma fiili dışındaki eylemler, neticesiz suç ya da başka bir deyişle sırf hareket suçu olarak anılacaktır. Bu suçların oluşması için vergi ziyanının meydana gelip gelmediği yönünde bir netice aranmayacaktır. Yargıtay'ın, suçun oluşması sırasında netice unsuru sebebiyle gerçek vergi ziyanının aranmayacağı yönünde kararları mevcuttur. Kararlarda soyut, farazi, mefruz vergi ziyanının bulunması kâfi görülmüştür⁸⁴.

3. Manevi Unsur

a) Kusurluluk

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçunun oluşumu için gerekli olan manevi unsur konusunda açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte maddi unsuru "sahte veya yanıltıcı belge kullanmak" fiili olan kaçakçılık suçu dışındaki kaçakçılık suçlarında, öğretide suçun manevi unsurunun "genel kast" olduğu ortak görüştür. Şöyle ki; Candan: "...Bize göre, kaçakçılık suçu manevi unsuru 'kast' olan suç türüdür ve ceza davasında davacı durumunda olan (Devlet) cezalandırılabilmesi için sanığın VUK md. 359'daki fıkra ve bentlerinde yazılı eylemleri kasten yaptığını kanıtlamak zorundadır. Kuşkusuz bu kanıtlanan yöntemleri, eylemin özellik ve niteliğine göre değişiklik gösterecektir⁸⁵." yönündeki açıklaması ile manevi unsorda kastın varlığını aramaktadır. Aynı yönde; VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçlar incelendiğinde Saban, kanun koyucunun; "...Bilme ve istemeye dayalı genel kastın varlığını yeterli bulduğu" nu belirtmektedir⁸⁶. Mutluer ise; "...Madde gerekçesinden kaçakçılık suçunda suçun manevi unsurunun meydana gelmesi için kast aranmasının gerekli olduğu anlamı çıktığı gibi, gerek uygulamada ve gerek öğretide kaçakçılık suçlarının oluşumu için kast aranması gerektiği" kabul edilmektedir⁸⁷. Karakoç ise; "...VUK' da yer alan yeni şekliyle kaçakçılık fiillerinin belirlenmesinde yine ceza hukukunun

⁸⁴ Yargıtay 11. CD. E. 01.10.2001, K. 7844/8783; Yargıtay 11. CD. E. 01.10.2001, K. 7716/8782; Yargıtay 11. CD. E. 14.06.2001, K. 5792/6912, www.kazancı.com; Ali Parlar-Güleç Demirel, **Adli ve İdari Vergi Suçları**, Ankara 2002, s. 295, 297.

⁸⁵ Candan, a.g.e., s. 178.

⁸⁶ Saban, a.g.e., s. 248.

⁸⁷ Mutluer, a.g.e., s. 305; Donay, a.g.e., s. 138.

suçun maddi ve manevi unsurlarına ilişkin ilkeleri esas alınmalıdır... Kaçakçılık suçunun meydana gelmesinde hangi tür kastın aranması konusunun da açığa kavuşturulmasında yarar vardır.”⁸⁸ yönünde bir açıklamaya giderek temelde manevi unsurun genel kast olduğunu söylemekle yetinmemiştir. Kanun koyucunun bu konuyu tereddüte mahal vermeyecek şekilde düzenlemesi gerektiğine de değinmektedir.

Maddi unsuru “ sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak” fiili olan kaçakçılık suçunda suçun manevi unsurunun “kast” olup olmadığı yönünde farklı yorumlamalara gidilebilir. Zira VUK’un 359. maddesinin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki eski şeklinde, suçun, maddi unsuru “ sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek kullanma” şeklinde düzenlenmiş iken, suçun manevi unsurunun “ kast” olduğu “bilerek” ifadesi ile açıklanmaktaydı. Ancak 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede “bilerek” ifadesi kanun metninden çıkartılmıştır. Bu düzenleme ile ilgili fiilde özel kastın aranmayacağı yönünde bir yorumlama yapılabileceğine karşı Maliye Bakanlığınca, 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğde, “ Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesini verilebilir. Bu gibi durumlarda, iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal ve hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal ve hizmeti sağlayana ait olup olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka anlatımla kast söz konusu ise; burada md. 359’da belirtilen anlamda bir belge kullanma söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.” şeklindeki yorumlaması ile idare, suçun manevi unsurunun halen “kast” olduğunu açıklamıştır. Ancak, söz konusu tebliğnin tamamı incelendiğinde öğretilde Saban ve Şenyüz tarafından, manevi unsurun kast karinesi olarak görüp, kast unsurunun varlığının tespit yetkisinin Maliye Bakanlığı’nın kendi inceleme elemanlarına bırakılması konusu yönünden eleştirilmiştir. Şöyle ki; yargılama merciine ait

⁸⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara 2011, s. 499.

olan, suçun unsurlarını değerlendirme yetkisinin bir tebliğ ile Bakanlığın kendi denetim elemanlarına devredilmesinin eşitlik açısından hukuka aykırılık teşkil ettiği savunulmaktadır⁸⁹.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; TCK'nın 21. maddesinin 1. fıkrasında taksirle işlenen fiillerin, kanunun açıkça belirttiği hâllerde cezalandırılacağını düzenlenmektedir. Kanun koyucunun iradesinden anladığımız üzere; taksirli bir hareketin cezalandırılması için bu davranışın açıkça kanunda belirtilmiş olması gerekmektedir. Aksi halde bu fiillerin cezalandırılması mümkün değildir. Vergi suçları açısından kanunlarda, bu fiillerin taksirle işlenebileceği yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. O halde, taksirle vergi suçu işlenemeyecektir. Vergi suçları ancak kasten işlendiklerinde cezalandırılacaklardır.

b) İsnad Yeteneği

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki kaçakçılık suçunu oluşturacağı belirtilen eylemlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olan kişilerce işlenmesi zorunlu değildir. Bu eylemler vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmayan kişiler tarafından da işlenebilir niteliktedir⁹⁰. Örneğin defter ve bilgilerin yok edilmesi, gizlenmesi, sayfalarının yırtılması, sahte belge düzenlenmesi gibi eylemlerin faillerinin mükellef veya vergi sorumlusu olması şart değildir. Bu nedenle, TCK'nın 31. maddesinde yazılı olan cezai ehliyete sahip olan herkes, işlemiş olduğu kaçakçılık fiili dolayısıyla VUK md. 359'daki yazılı cezanın yaptırımına tabi olabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesinde velayet ve vesayet altında bulunanların veya işlerin idaresini bir kayyıma tevdi etmiş olanların kendilerine izafeten vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmayacağı düzenlenmiştir. Bu hallerde cezanın muhatabının, vasi, vasi ve kayyım olduğu yolunda yer alan hükmün hareket noktası, küçüklerin ve kısıtlıların vergi ile ilgili ödevlerinin, bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecek olmasıdır. Bu düzenlemenin getiriliş nedeni, vasi, vasi veya kayyımın küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi veya sorumlusu sıfatıyla vergi ödevlerini yerine getirirken gerçekleştirdikleri kaçakçılık suçu sayılan eylemler nedeniyle, cezaların şahsiliği ilkesi gereği yaptırımı tabi olacaklarını göstermektedir. Vergi kanunlarına aykırı hareket olarak tanımlanan vergi suçunun, vergi ödevleri ile bağlantılı olarak, küçüklerle kısıtlıların bu ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olan vasi, vasi ve kayyımlar tarafından işlenmiş olması da vergi sorumlusu müessesesinin doğal

⁸⁹ Saban, a.g.e., s. 250; Şenyüz, a.g.e., s. 444.

⁹⁰ Yargıtay 11. CD. 25.12.2001, E: 2001/1026, K. 2001/11692; www.kazancı.com.

bir sonucudur⁹¹. Öğretide Candan, “Küçük ya da kısıtlının vergi mükellefi veya sorumlusu olmadan da, VUK’un 359. maddesindeki yazılı eylemleri yapması olanaklıdır. Bu durumda biz, ceza ehliyeti, eylemi başkasının emri ve talimatı ile yapıp yapmadığı, eyleme iştirakin niteliği gibi hususlar da dikkate alınarak küçük veya kısıtlının eyleminden sorumlu tutulmasının olanaklı bulunduğunu düşünüyoruz.”⁹² demektedir. Candan’ın bu açıklamasından yola çıkılarak VUK’un 359. maddesindeki kaçakçılık suçu bu suçu oluşturacağı belirtilen eylemi yapanlar yönünden incelenebilir niteliktedir. VUK’un 333. maddesinin, 3. fıkrası “Tüzel Kişilerin Sorumluluğu” nu düzenlemiş (4369 Sayılı Kanun ile değişik) ve yukarıdaki açıklamaları doğrular şekilde bir düzenleme olma özelliğini korumaktadır. VUK’un 333. maddesinin, 3. fıkrasındaki düzenleme “Bu kanunun 359’uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360’uncü maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.” şeklindedir. TCK’nın 20. maddesinde tüzel kişiler hakkında ceza uygulanmayacağı yönünde yer alan düzenlemeye göre VUK’un 359. Maddesinde kaçakçılık sayılan eylemi kim yapmışsa onun cezalandırılması gerekmektedir.

Kaçakçılık sayılan eylemlerin bir vergi mükellefiyetiyle bağlantılı yapılması durumunda, eylemin kim tarafından gerçekleştirildiğinin tespiti kolay olmayacaktır. Vergi mükellefinin gerçek veya tüzel kişi olmasından, memur ya da müstahdem çalıştırmasına göre farklılık gösterecektir⁹³.

(1) Vergi Mükellefinin Gerçek Kişi Olması Durumu

Vergi mükellefinin gerçek kişi olup, memur olması veya olmaması sorun teşkil etmemektedir. Zira bu durumda defter, belge ve kayıtlarla ilgili kaçakçılık eylemlerinin mükellefler tarafından gerçekleştirilmiş olması beklenmektedir. Üçüncü kişilerin bu eylemle ilgili iştiraklerinden söz edilecektir.

Gerçek kişi olan mükellefin memur veya müstahdem çalıştırması durumunda VUK’un 359. maddesindeki eylemlerin bu şahıslar tarafından gerçekleştirilmesi olasılığı mevcut bulunmaktadır ancak, bu durumda da eylemlerin mükellef tarafından gerçekleştirilmiş olduğu kabul edilmektedir⁹⁴. Şöyle ki; memur ve müstahdemlerin işveren durumundaki vergi mükellef veya sorumlusunun emir ve talimatıyla hareket etmeleri asıldır. Ancak memur müstahdemın işverenin bilgisi dışında salt çıkar sağlamak ya da mükellefe zarar vermek amacıyla kaçakçılık sayılan eylemlerde bulunduğu kanıtlanırsa;

⁹¹ Candan, a.g.e., s. 368.

⁹² Candan, a.g.e., s. 369.

⁹³ Candan, a.g.e., s. 369.

⁹⁴ Candan, a.g.e., s. 370.

bundan eylemi yapan memur veya müstahdem sorumlu olup; eylem, mükellefe isnad olunmayacaktır⁹⁵. Bu durumun ispatı, mükellefe düşmektedir.

Mükellefiyetin konusu olan faaliyet adi ortaklık şeklinde ise, kaçakçılık sayılan eylemin belirlenebilmesi için, öncelikle adi ortaklığın idaresinin ortaklardan hangisinde olduğuna bakılmalıdır. Şayet idare tüm ortaklarda ise, eylemin gerçekleşmesinde etkisi olan ortak tespit edilmeye çalışılmalıdır. Bu durum olanaksız ise ortakların birlikte sorumlu olacağı esastır⁹⁶.

(2) Vergi Mükellefinin Tüzel Kişi Olması Durumu

Tüzel kişiler belli bir amacın gerçekleşmesi için bir araya gelen gerçek kişiler veya belirli bir amaca tahsis edilen mallar tarafından oluşturulmuştur. Kanunda belirtildiği üzere tüzel kişiler medeni hakları kullanma ehliyetine kuruluş amaçlarıyla sınırlı olarak sahiptirler ve bu ehliyetlerini kanuni organları aracılığıyla kullanılmaktadır. Vergi ile ilgili yükümlülükleri, ödevleri de bu organlar yerlerine getirilmektedir. Vergi kanunlarında öngörülen verginin belirli zamanlarda beyan edilerek vadesinde ödenmesi konusundaki yükümlülükler de birer vergi ödevidir⁹⁷. Defter tutmak ve belirli süre muhafaza etmek gibi ödevlerin bir bölümü tüzel kişiliğin idaresi ile ilgili iken, diğer ödevler ise tüzel kişiliğin temsil yetkisinin kullanılması ile ilgilidir. Tüzel kişinin kanuni temsilcisi sayılacak organın tüzel kişiliği temsile ve idareye yetkili olması gerekmektedir. Vergisel açıdan tüzel kişiliği idare ve temsile yetkili organ, vergi ödevinin yerine getirilmesi bakımından kanuni temsilcidir. Vergi ödevinin yerine getirilmesi bakımından kanuni temsilcinin kim olduğunun belirlenmesi; tüzel kişiyi idare ve unvanını kullanarak, onu üçüncü kişiler karşısında temsil etme yetkisini, özel kanununda, ana sözleşmesinde yahut tüzüğünde hangi organa bıraktığının bilinmesi ile ilgilidir.

Tüzel kişilerde sorumluluk konusuna değinilecek olursa; VUK'un 10. maddesi uyarınca tüzel kişilerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları durumunda, bunlara düşen vergi ödevleri, kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmektedir. VUK'un 359. maddesindeki yazılı olan eylemlerin, bu ödevlerle bağlantılı halde gerçekleşmesi durumunda asıl olan kanuni temsilcinin sorumlu olmasıdır. Bu durumda kanuni temsilci olmayan ortağın ve temsil yetkisini devreden yönetim kurulu üyesinin, cezai sorumluluğu ulunmamaktadır.

⁹⁵ Yargıtay 11. CD. 27.09.2001, E.2001/5007, K. 2001/8710: Bu karar, tüzel kişiyle ilgili olarak verilmiş olmakla birlikte, VUK md. 359'un uygulanmasında yönetimle personel arasındaki ilişkinin niteliğini ortaya koyması bakımından memur ve müstahdem çalıştıran gerçek kişi mükellefler hakkında da geçerlidir; Kandan., a.g.e., s. 370; www.kazanci.com

⁹⁶ Yargıtay 11. CD. 19.04.2001, E.2001/2745, K.2001/3841; Nuri Ok-Ahmet Gündel, **Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı ve Suçları**, Ankara 2002, s. 262.

⁹⁷ Danıştay 3. CD. 07.03.1996, E. 1995/3436, K. 1996/ 641; www.kazanci.com.

Kanuni temsilcinin birden fazla olduğu durumlarda Yargıtay suçun aidiyeti açısından, kanuni temsilcilerin eylem ve fikir birliği içerisinde olup olmadıklarını araştırmaktadır. Kaçakçılık suçunun, örneğin salt komisyon karşılığı fatura düzenleyip başkalarına vermek amacıyla (paravan olarak) kurulan şirketlerde olduğu gibi eylem ve fikir birliği içerisinde işlenmesi durumunda, kanuni temsilcilerin tamamının müştereken sorumlu olduğu kabul edilmektedir⁹⁸. Öğretide Candan “...Temsil yetkisini devreden yönetim kurulu üyesi ve yönetim kurulu üyesi olmayan şirket ortağının da müştereken sorumluluğu vardır.” demektedir. Kanuni temsilciler arasında kaçakçılık suçunun işlenmesi konusunda eylem ve fikir birliğinin varlığının saptanması durumunda, Yargıtay ise cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak, temsil yetkisinin paylaşımındaki ağırlık ve sınırlamalara göre suçun, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilciye ait olduğunu kabul etmektedir.

Yargıtay, personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesinin asıl olduğundan, bu durumun kanuni temsilciyi kurtarmayacağını söylemektedir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin bu konu ile ilgili kararını “Tüzel kişilerin kanuni temsilci dışındaki Personelin sözü edilen maddelerdeki fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi, üzerinde duyarlılıkla durulması gereken önemli bir konudur. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin; bilgileri, emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları olasıdır.

Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar, diğerleri emir ve talimatı uygulurlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığı fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir.

Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulmak için personeli, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekmektedir. Zira fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir.

⁹⁸ Yargıtay 11. CD. 27.09.2001, E. 2001/5007, K. 2001/8710; www.kazanci.com; Candan, a.g.e., s. 388.

Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında, bu niteliğin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verdiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz.⁹⁹ şeklinde açıklamıştır.

Yukarıdaki karara rağmen, tüzel kişinin örgütlenme biçim ve yapısı, personel sayısı ve iş yoğunluğu, kanuni temsilcinin her personeli ve alınan belgelerin her birinin denetlenmesine olanak vermiyorsa, personelin yapmış olduğu eylemden kanuni temsilcinin sorumlu tutulmasının hukuki hakkaniyete uygun düşmeyeceği ortadadır.

Ancak, yapılan işlemlerin ve alınan belgelerin kanuni temsilci tarafından denetlenmesi olanaklı ise ve personel tarafından getirilen belgenin sahteliği anlaşılabilir düzeyde ise bu belgeyi kayıtlara geçiren temsilcinin eylemin yapıldığından habersiz olduğu iddiası mesnetsiz kalacaktır. Örnek olarak; her zaman mal aldığı kişi ya da kuruluştan başkası tarafından düzenlenen fatura kendisine getirildiğinde, kanuni temsilcinin bu faturanın sahteliğini anlamamasının imkânsızlığı gösterilebilir. Başka bir örnek olarak; gerçekte emtia alımı olmadan, komisyon karşılığı belge düzenleyenlerden alınan faturayı kayıtlara geçirerek giderlerini olduğundan fazla gösteren ve katma değer vergisi indiriminde kullanılan mükellefinde iddiası dikkate alınmaması gösterilebilir¹⁰⁰.

Gerek öğreti gerek yüksek mahkeme kararları açısından sorumluluk konusu incelendiğinde; birden fazla kanuni temsilci olduğu takdirde, temsilciler arasındaki görev dağılımı, yönetim kurulu kararlarında detaylıca gösterilmesi gerektiğini söylemektedir. Vergi ile görevleri yerine getirmekle yükümlü olan personele yetki, görev ve sorumlulukları önceden yazılı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Bu personele yapılan ödemeler, yasalar ve ticari hayatın doğal ortamına, teamülüne uygun olarak belgelendirilmeli, ilgili hesaplara zamanında kaydedilmesi gerekmektedir.

D. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN GÖRÜNÜM ŞEKLİ

1. Kaçakçılık Suçunda İştirak

Vergi kaçakçılığında iştirak suçuna uygulanacak olan ceza VUK'un 360. maddesinde Cezadan İndirim başlığı altında (23.1.2008 tarihli 5728 sayılı Kanununun 277. maddesi) düzenlenmektedir. Bu madde asıl köklü değişikliğine

⁹⁹ Yargıtay 11. CD. 28.05.2001, E. 2001/5066, K. 2001/5823. www.kazanci.com.

¹⁰⁰ Daha fazla örnek için bkz, Candan, . a.g.e., s. 391.

4369 sayılı Kanunla uğramış bu değişiklikten önce VUK'un 338., 346 ve 347. maddelerinde yer alan iştirak, teşvik ve yardım fiili cezaları ile yer alırken 4369 sayılı Kanunda bunlar iştirak başlığı altında toplanmıştı¹⁰¹. Böylece iştirakle ilgili olan üç madde, VUK'un 360. maddesinin çatısı altında tek maddede düzenlenip, bu konudaki dağınıklık giderilmiştir. Bütün bunlara ek olarak VUK'un 359. maddesinde uygun bir düzenleme yapılmıştır¹⁰². Yukarıda da belirtildiği gibi bu düzenleme de 2008 yılında yeniden değişikliğe uğramıştır. Şuan kullanılan şekli ile VUK'un 360. maddesindeki düzenleme şöyledir. "359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." Türk Ceza Kanunu'nda iştirak, faillik başlığı altında 37. maddede "Suçun kanunî tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur. Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır." şeklinde düzenlenmiştir. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere iştirakin bulunabilmesi için üç temel şart mevcuttur:

- i) Hareketin ve failin birden çok oluşu,
- ii) Hareket ile suç fiili arasında illi bir değer taşınması,
- iii) İştirak iradesi¹⁰³.

Ceza Kanunu'nda maddi iştiraktan kastedilen amaç, suçu meydana getiren fiilin ortaya çıkmasında ilk sırada sebebiyet olan hareketin yapılmasıdır. Eğer bu hareketler icra hareketleri kapsamında iseler buna "fiili irtikâp etmek" denir ve bunun dışında olup ama suçun işlenmesinde büyük rol oynayan hareketlere ise "doğrudan doğruya beraber işlemek" adı verilmektedir. Bu şekilde iştirakte faillerin her birine ayrı ayrı kaçakçılık suçundan ceza verilecektir. Kanun koyucu menfaat gözetmek şartını da maddede aramaktadır. Müşterek faillerden her birinin faillikten doğan menfaati olmalı, her failin vergi ziyana katılmak sureti ile sebep olması gerekmektedir¹⁰⁴. TCK hükmüne göre müşterek faillerin her biri suçun faili olarak nitelendirilecektir.

¹⁰¹ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara 2004, a.g.e., s. 967.

¹⁰² Ok-Gündel, a.g.e., s. 358.

¹⁰³ Saban, a.g.e., s. 252.

¹⁰⁴ Erman, a.g.e., s. 33.

2. Kaçakçılık Suçunda İçtima

Ceza Kanununun genel gerekçesi içerisinde, içtima; ceza hukukunun temel kurallarından biri, “*kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır.*” şeklinde açıklanmıştır. Bu durumun istisnası suçların içtimai bölümünde düzenlenmiştir. Bu istisnalar dışında, “*işlenen her bir suçla ilgili olarak ayrı ayrı cezaya hükmedilecektir*” şeklinde açıklanmıştır. Ceza Kanununda suçların içtimai bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima olmak üzere üç madde de düzenlenmiştir¹⁰⁵.

Vergi suçların içtimai VUK’un 340. maddesinde “*Suçlarda Birleşme*” başlığı altında; “*Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. madde de ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*”

Bu kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.” yönünde gerçek içtimaya tabii olacağı ifade edilmiştir.

Vergi suçlarında, suç ve cezaların içtimanda fail kaç vergi cezasını gerektiren fiil işlemişse, her bir fiilinden ötürü ayrı ayrı cezalandırılacaktır¹⁰⁶. VUK’un 337. maddesindeki düzenleme de bu şekildedir. VUK’un 337. maddesinin ilk fıkrasında ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı gerçek içtima hükümlerine göre ceza kesileceği hükme bağlanmıştır.

Öğretide açıklığa kavuşturulmayan bir diğer husus da VUK’un 359. maddesinde aynı fıkra içerisinde belirtilen birden fazla hareket gerçekleştiğinde kaç suç oluşacağı ve bunlara uygulanacak olan cezanın hangi içtima kurallarına tabi olacağıdır.

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesi incelendiğinde, a, b ve c fıkralarında kaçakçılık suçunun farklı fiillerle işlenip, farklı şekillerde yaptırıma tabi tutulduğu görülmektedir. Örneğin; failin, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapıp (VUK md. 359/ a,1-2), aynı zamanda defter, kayıt ve belgeleri tahrif ettiği yahut gizlediği (VUK md.359/b) kabulü ile hareket edelim. Bu şartlar altında faile hükmedilecek ceza ve cezanın içtimai durumu nasıl ele alınacağı konusunda bir netlik bulunmamaktadır.

¹⁰⁵M. Emin Artuk-Ahmet Gökçen-A. Caner Yenidünya, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu**, Ankara 2010, s. 817.

¹⁰⁶Erman, a.g.e., s. 40.

Öğretide; yukarıdaki soruna ilişkin bir incelemeye rastlanmadığından sorunumuza TCK'nın 42. 43. ve 44m maddeleri ışığında, her bir maddeyi inceleyerek cevap arayacağız. TCK'nın 42. maddesi: *“Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz.”* şeklinde düzenlenmiştir. Yukarıda verilen örnekteki fiillere baktığımız zaman, bu fiillerin birbirinin unsuru ya da ağırlaştırıcı nedenini oluşturmadığını görmekteyiz. Her fiil birbirinden bağımsızdır. Dolayısıyla bileşik suç teşkil etmediği ortadadır.

Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinde zincirleme suç: *“Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır.”* yönünde hükme bağlanmıştır. Bu konuda kaçakçılık suçundan bir nebze uzaklaşıp geniş yorum yapıp, zincirleme suç ile VUK'un 352. maddesi ile birlikte yorumlandığında, bu maddede düzenlenen usulsüzlük fiillerinden bir takvim yılı içerisinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde, birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte birinin kesileceği şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir¹⁰⁷. Bu maddede getirilen düzenleme ile usulsüzlük suçlarının zincirleme suç şeklinde müeyyideye tabi olduğu hükme bağlanmaktadır.

Kanaatimizce; aynı maddede fakat farklı fıkralarda düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları için, suçu meydan getiren fiilin ve neticesinin farklı olması bu eylemlerin zincirleme suç olarak görülmesini mümkün kılmamaktadır. Zira (a) fıkrasındaki kaçakçılık suçunu oluşturan fiil ve bunun neticesi ve neticesine bağlı müeyyidesi (b) ve (c) fıkrasındaki suç fiili, neticesi ve müeyyidesinden farklıdır. Her üç fıkra da aynı madde içerisinde kaçakçılık suçunu ve farklı şekilde işleniş biçimleri düzenlemiş olsa bile suçu meydana getiren fiil ve neticesi, nihayetinde netice sonucundaki yaptırımları farklıdır. Bu sebeple ayrı ayrı fıkralar hakkında içtima açısından zincirleme suç olduğu yönünde hüküm kurulmaması gerekmektedir. Zincirleme suçun unsurlarına bakıldığında aynı suçun birden fazla işlenmesi, suçun tek suç işleme kararıyla işlenmesi, suçun bir kişiye karşı işlenmesi, suçların değişik zamanlarda işlenmesi, olarak koşullandırılmıştır. VUK'un 359. maddesindeki her bir fıkranın içerisinde mevcut olan seçimlik hareketlerin ayrı ayrı gerçekleştirildiğini kabul edip açıklamalarımızı bu yönde yaparsak, birden fazla seçimlik hareket vasıtası ile o fıkrada düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun oluşması durumunda her bir

¹⁰⁷ Saban, a.g.e., s. 223.

seçimlik hareket ayrı suç oluşturduğu düşünülmeceğinden tek suçun oluştuğuna hükmedilmesi gerekmektedir. Ceza hukukunun genel kaidelerine göre; bir suçun işleniş biçimleri bakımından seçimlik hareketler düzenlenmişse ve suç bu seçimlik hareketlerde düzenlenen fiillerin bir veyahut birkaçının ihlali ile işlenmiş ise, tek suçun oluşacağından bahsedilmektedir¹⁰⁸. İhlal edilen her bir seçimlik hareket sayısı kadar suçun oluştuğunu öne sürmek ceza hukukunun ana kurallarına aykırılık teşkil edecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde fikri içtima için; *“İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.”* yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Yukarıda vermiş olduğumuz örnekteki vergi kaçakçılığı suçunda (a), (b) yahut (c) fıkraların bir arada ihlal edildiği durumlarda, her bir suç kendi içerisinde farklı bir vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğundan fikri içtima değil, gerçek içtima hükümleri uygulanıp, her biri için ayrı ayrı cezaya hükmedilecektir. Bu örnek ile birden fazla fiille birden farklı vergi kaçakçılığı suçu oluşmaktadır. Harekette, fiilde teklik unsuru söz konusu değildir. Bu nedenle gerçek içtima hükümleri uygulanması gerekmektedir. Kanaatimizce, VUK'un 359. maddesinin her bir fıkrasında vergi kaçakçılığı suçunun farklı bir şekli düzenlenmesi amaçlanmıştır. Şayet kanun koyucu *“Vergi Kaçakçılığı Suçları”* başlığı altında, VUK'un 359. maddesinde yer alan her bir fıkrayı başlı başına bir madde olarak düzenleme yoluna gitseydi, bu karışıklığın önüne geçmiş olacaktı.

Vergi kaçakçılığı suçunda, tartışılması gereken bir diğer soru ise, vergi kaçakçılığı suçu işlendiğinde aynı zamanda evrakta sahtecilik yapılması durumunda, burada evrakta sahtecilik fiiline karşı içtima uygulanırken bu fiilin bileşik suç olarak mı değerlendirileceği yahut fiile fikri içtima mı uygulanacağı konusudur. Vergi kaçakçılığı suçunda kaçakçılık fiilinin işlenmesi için kanunda belirtilen, 359. maddenin, 2-b bendinde *“Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”* olarak yapmış olduğu düzenlemede, şekilde evrakları tanzim etmek suçun unsuru sayılacağından bileşik suç olarak görülüp ve tek fiilin var sayılması ihtimal dâhilinde düşünülebilir. Bu suçun işlenebilmesi için evrakta

¹⁰⁸Artuk-Gökçen-Yenidünya, a.g.e., s.423.

sahtecilik suçunun unsurlarının ihlal edilmesi kaçınılmazdır. Ancak; unutulmamalıdır ki, TCK'nın 212. maddesinde evrakta sahtecilik (resmi yahut özel) suçu için ayrı bir içtima hükümü düzenlenmiştir. İlgili madde; “*Sahte resmi veya özel bir belgenin başka bir suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur.*” yönünde bir düzenleme yapmış olup, gerçek içtimanın uygulanmasını gerektirmektedir.

Son olarak öğretilerde bu hususu tartışan, Karakoç ve Mutluer birden fazla kişinin ayrı ayrı fiillerle birden çok kaçakçılık suçunu işlemesi durumunda uygulanacak cezaya ilişkin iki görüşün ortaya sürüldüğünü belirtmektedirler.

İlk görüşe göre; kaçakçılık seçimlik hareketli bir suç olduğundan, failin bu maddenin çeşitli bentlerine giren hareketlerden birkaçını işlemesi durumunda, faile ihlal ettiği bent kadar değil, tek kaçakçılık suçunun cezasının verilmesi gerekecektir. Seçimlik hareketli bir suç olduğundan bu fiillere tek ceza verilir. Ancak, hâkimin, hüküm kurarken bu durumu, asgari cezanın üzerine çıkmak için bir neden olarak görmesi mümkündür¹⁰⁹. Bu doğrultuda Donay bu görüşe katılmakta Yargıtay'ın konu ile ilgili gerçek içtimanın uygulanacağı yönünde vermiş olduğu kararını da eleştirmektedir¹¹⁰. TCK'nın 207. maddesindeki düzenlemeye paralel olarak, belge özel nitelikte de olsa, sahte olarak düzenlenmiş olması suçun oluşması için yeterli olup, bunu kullanmak zorunlu değildir. Özel evrakta sahtecilik suçunun oluşması için bunun kullanılmasını aramamaktadır. Soyut özel evrakın düzenlenmesi suçun oluşması için yeterlidir. Bunun yanında VUK'un uygulamasında, eğer bu belge ayrıca kullanılırsa, Yargıtay'ın içtihadına göre; ikinci bir suç oluşacak ve düzenleme suçun yanında ayrıca sahte evrakı kullanma suçu da meydana gelecek ve fail iki ayrı suçtan cezalandırılacaktır. Yüksek mahkeme burada *düzenlemek ve kullanmak* eylemlerini iki farklı suç saymakta ve sonuç olarak bu maddedeki suçları “seçimlik hareketli suç” kategorisinde kabul etmemektedir. Şöyle ki; kullanma, kendi düzenlediği sahte evrakı kullanmayı gerektirir ve cezası da buna göre (a) bendindeki suçlara göre daha ağırdır. Her ne kadar burada sahte olarak düzenleme ve daha sonra kullanma olarak iki ayrı eylem varsa da, maddenin yazımına göre sahte belgeyi düzenleyen kullanmasını aradığından tek ceza verilmesi gerektiğini savunmaktadır¹¹¹.

İkinci görüş; kaçakçılık suçlarında TCK'nın birleşmeye ilişkin hükümleri ile VUK'un 359. maddesindeki vergi kaçakçılığına ilişkin cezaları düzenleyen

¹⁰⁹Mutluer, a.g.e., s. 256-257; Karakoç, a.g.e., s. 259.

¹¹⁰Yargıtay 11. CD. 19.12.2005, E. 2005/2983, K.2005/13978, www.kazancı.com.

¹¹¹Donay, a.g.e., s.143 vd.

hükmü bir bütün olarak düşünmektedir. TCK'nın 43. maddesindeki zincirleme suç hükümlerini de dikkate alarak yorum yapmaktadır. Burada ikinci görüş ilkinden farklılaşmakta, verilen ilk cezanın daha sonra işlenen fiiller dolayısıyla maddede belirtilen şekilde arttırılarak verilmesi gerektiği ikinci görüşte kabul edilmektedir¹¹².

Ayrı fiillerle birden çok kaçakçılık suçunun işlenmesi durumunda, bu suçlara verilecek cezaların alt ve üst sınırlarının belirlenmesinde, bu hususun ceza hâkimine bir ölçü olması gerekmektedir¹¹³.

Ayrı zamanlarda, aynı suç işleme kastı olmaksızın VUK'un 359. maddesindeki fiillerle farklı vergi kanunlarına aykırı davranılması halinde, tek suçun değil ayrı suçların varlığı kabul edilmektedir¹¹⁴.

Kanaatimizce, öğretilerde tartışılan olaylar karşısında yüksek mahkemenin görüşüne katılmaktayız. Zira evrakı sahte olarak düzenleme ve daha sonra kullanma iki ayrı eylemi oluşturmaktadır. Ayrıca TCK'nın 204. ve 207. maddeleri sadece suçun oluşması için düzenlemeyi yeterli görmüştür. Suçun oluşması için düzenleme ve akabinde kullanmayı gerekli görmemiştir. Bu koşullar altında sahte evrakı düzenlemek bir suç oluşturacak, düzenlenen bu sahte evrakı kullanmak ise ayrıca bir suç oluşturacaktır. Bunun yanında TCK'nın 212. maddesindeki gerçek içtimanın uygulanması için açık bir hüküm düzenlenmiştir. Sahte resmi yahut özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunması gerekmektedir. Açık olan kanun hükümlerinin yorumlanması ile yüksek mahkemenin kararına katıldığımızı ifade etmekteyiz.

E. KAÇAKÇILIK SUÇLARININ KOVUŞTURULMASI VE TAKİP USULÜ

Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesine göre, “Yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

VUK 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek

¹¹²Mutluer, a.g.e., s. 257; Karakoç a.g.e., s. 530.

¹¹³Mutluer, a.g.e., s. 257; Karakoç a.g.e., s. 530.

¹¹⁴Mutluer, a.g.e., s. 257; Karakoç a.g.e., s. 530.

inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

VUK 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.” yönünde açık düzenleme mevcuttur.

Karakoç’un bu hükmün son fıkrasına yönelik eleştirisi “...Bu hüküm bugünün ihtiyaçlarına cevap vermekten uzaktır. Kaçakçılık çifte karakteri ortadan kaldırıldıktan sonra, vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesi kararlarına, ceza mahkemesi kararlarının ise vergi mahkemesi kararlarına etkisi konusunda önemli bir tartışma kalmamıştır. Ancak, kaçakçılık fiilleriyle vergi kaybına yol açılması halinde vergi ziyai cezasının üç kat olarak kesilebilmesi için, bu fiillerin kaçakçılık suçunu oluşturduğu yönünde ceza mahkemesi tarafından karar verilmiş olması şartı aranmalıdır. Bu durumda, ceza mahkemesi kararı hem idareyi hem de vergi mahkemesini bağlayıcı olmalıdır.” şeklindedir¹¹⁵.

Vergi davalarında kovuşturma bir özellik göstermez. Kovuşturma genel hükümlere yani CMK hükümlerine göre yürütülecektir. Suçun işlendiğini öğrenen ilgili vergi dairesindeki görevli memurlar ile maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ilgili Cumhuriyet savcılığına durum bildirmektedir. Cumhuriyet savcılığı delilleri toplayıp ve suçun işlendiği konusunda yeterli delile ulaşırsa kamu davasını açmaktadır. Burada dikkati çeken husus VUK’un 367. maddesi uyarınca defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığının mütalaasının alınmasının zorunluluğunun bulunmasıdır. Mütalaa dava şartıdır ve alınmadığı durumlarda mahkûmiyet hükmü verilemeyecektir¹¹⁶. Aynı şekilde vergi denetim uzmanları ve diğer görevlilerce vergi denetim raporlarının düzenlenmesi zorunludur. Vergi denetim raporları düzenlenmeden Cumhuriyet savcılığına suçun bildirilmesi durumunda, ilgili Cumhuriyet savcılığı kamu davasını açmayacak, vergi dairesine vergi denetim

¹¹⁵Karakoç, a.g.e., s. 503.

¹¹⁶Elif Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi**, Ankara 2008, s. 135.

raporunun düzenlenmesi için evrakı tevdi edecektir. Dava açılmasını da vergi denetim raporunun düzenlenmesine kadar erteleyecektir¹¹⁷.

Kanunda suç için öngörülen ceza miktarı göz önüne alındığında 5235 sayılı Kanunun 11. ve 12. maddeleri uyarınca kaçakçılık suçlarında görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesi'dir. Suçun işlendiği, yani gerçek kişinin suçu işlediği, tüzel kişinin merkezinin bulunduğu yer mahkemesi yetkili ve görevli olacaktır. 5728 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce suçun kanundaki cezası ağır hapis cezası olduğunda, görevli mahkeme de Ağır Ceza Mahkemesidir. Ancak yeni kanun düzenlemeleri ile görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesi olacaktır. Öngörülen hapis cezasının üst sınırı 5 yıl olduğu için zamanaşımı TCK'nin 66'ncı maddesi uyarınca 8 yıl olarak belirlemektedir.

5728 sayılı Kanun değişikliği öncesi ve sonrasında vergi tarhiyatı öncesi ve sonrasında vergi kaçakçılığı suçu açısından uzlaşma hükümleri uygulanamayacaktır¹¹⁸.

5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 359/b maddesinde düzenlenen suçun cezası 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası olarak yer almaktadır.. Ek olarak adli para cezası düzenlenmemiştir. Hapis cezasının alt sınırının üç yıl olarak belirlenmesi sebebiyle; hapis cezasının paraya çevrilmesi, ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerinden yararlanma imkânı zorlaştırılmıştır.

Değerlendirme yapacak olursak, TCK'daki cezalandırma rejiminde öngörülmüş olan unsurların etkileri dikkate alınarak, vergi cezalarının etkinliğinin korunabilmesi amacıyla yeni düzenlemede vergi cezalarında artış yönünde bir eğilim sergilenmiştir. Buna paralel olarak, hapis cezalarının paraya çevrilmesi ve ertelenmesinin kapsamı daraltılırken, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına olanak tanınmıştır. Eğer suç neticesinde vergi ziyayı ortaya çıkmışsa, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun uygulanabilmesi açısından devletin uğradığı zarar olan vergi ziyayı giderilmelidir. Ekonomik suça ekonomik ceza düşüncesine rağmen vergi kaçakçılığı suçunun devlete karşı işlenmiş olması ve devletin düzeninde meydana getirdiği zarar nedeniyle hapis cezası ile cezalandırılması düzenleme altına alınmıştır. Bu şekilde vergi kaçakçılığı ile etkin mücadele sağlanacaktır.

Son olarak VUK'un 359. maddesinin ilgili paragrafında, "371'inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz" şeklinde bir düzenleme yapılması pişmanlık ve ıslah müesseselerinden faydalanılması, kaçakçılık suçu

¹¹⁷Yargıtay 11.CD. 14.11.2007, E. 2006/6740, K. 2007/7940, www.kazanci.com.

¹¹⁸Yargıtay 1. CD, 28.03.2001, E. 2001/1535, K. 2001/2471, www.kazanci.com; Candan, . a.g.e., s. 395.

nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasını engellemektedir¹¹⁹. TCK'nın sisteminde etkin pişmanlık, suç tamamlandıktan sonra mahiyeti etkin pişmanlığa müsait belli suçlar bağlamında cezayı ortadan kaldıran veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep olarak kabul edilmiştir. Ancak etkin pişmanlık bütün suçlar bakımından öngörülmemiştir. Sadece kanunda kabul edilmiş olan hallerde etki pişmanlık hükümlerinin uygulanması söz konusu olacaktır¹²⁰. VUK'un 359. maddesindeki açık hükme göre, etkin pişmanlık VUK'un 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler etkin pişmanlıktan faydalanabileceklerdir.

F. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN CEZASI

Kaçakçılık suçu diğer vergi suç ve kabahatlerinden farklı ve daha ağır nitelikli olduğundan bu suçu işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmektedir. Ancak incelendiğinde bu suçun fiillerinin idari vergi suçu (vergi kabahati) olan vergi ziyayı suçunun “ağır nitelikli” fiillerinin aynı olduğu görülmektedir¹²¹. Bu fiiller iki suçun da (kaçakçılık- vergi ziyayı) fiili olarak düzenlenmiştir. Suç fiilleri ve uygulanacak olan cezai yaptırımlar VUK'un 359. maddesinde sayılmaktadır.

1. 18 Aydan 3 Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları

Bu suçlar 359. maddenin a bendinde düzenlenmiştir.

- * Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- * Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler (çift defter tutanlar),
- * Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler,
- * Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar kaçakçılık suçunu işlemiş olurlar.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge VUK'un 359. maddesinde “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak

¹¹⁹Karakoç, a.g.e., s. 500.

¹²⁰Artuk-Gökçen-Yenidünya, a.g.e., s. 774.

¹²¹Şükrü Kızılot-Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2010, a.g.e., s. 148.

tanımlanmıştır. Örnek olarak, bir gıda toptancısının gerçekte 1000 TL'lik kuru gıda satılmasına rağmen müşterisine 5000TL'lik fatura düzenlemesi durumunda, düzenlenen bu fatura muhteviyat olarak yanılıcı belge olarak değerlendirilecektir. Örneği biraz değiştirirsek, toptancının yine 1000 TL'lik mal satmasına rağmen 500TL'lik fatura kesmesi durumunda ise, özel usulsüzlük söz konusu olacaktır. Kaçakçılık suçunda, toptancı ve vergi mükellefi olan alıcı da vergi kaçırma iradelerini ortaya koyup o yönde fiillerini gerçekleştirmektedirler¹²².

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde 5728 sayılı Kanun ve 5904 sayılı Kanun'un 23. maddesinde yapılan değişikliklerden sonra hapis cezalarının paraya çevrilmesi ve/veya ertelenmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle kaçakçılık suçu failine verilen cezanın ertelenmesi ya da paraya çevrilmesinde TCK hükümleri uygulanmaktadır. Ancak bu suçun müeyyidesinin alt sınırı on sekiz aya çıkartıldığından, verilen hapis cezasının TCK'nın 49. ve 50. maddeleri gereğince ancak bir yıl ve daha az süreli hapis cezalarını para cezasına çevrilebileceği hükümleri uyarınca bu suça uygulanabilme olanağı kalmamıştır. Fakat cezanın ertelenmesi TCK'nın 51. maddesindeki düzenleme bu müesseseye cevaz vermektedir. Hüküm gereğince, işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebileceği ve bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıl olacağı yönündedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin, a-2 bendine göre; *“Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kulanlar hakkında; on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlere sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek muamele ve veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise muhteviyatı itibariyle yanılıcı belgedir.”* şeklinde bir düzenleme söz konusudur.

Konu ile ilgili olarak Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 20.04.1999 tarih, E. 1999/11-78/75 sayılı kararında defter ve belgeleri ibraz etmeme ve kaçakçılıkla ilgili olarak incelediği dosyaya göre; sanığın vergi kaçakçılığı

¹²²Benzer örnek için bkz: Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2010, s. 93.

suçundan cezalandırılmasına karar verilen olayda Özel Daire ile Yerel Mahkeme arasında arasındaki uyuşmazlık, soruşturmanın genişletilip genişletilmemesine ilişkindir.

Somut olayda, “...Hızır atölyesi işinden dolayı Ünye Vergi Dairesi Müdürlüğünde 34104 numara ile vergi mükellefi olan sanığa 1995 yılına ait defter ve belgelerini, incelemek üzere, 15 gün içerisinde ibraz etmesi için 01.08.1995 günü tebliğ edilen yazıya rağmen, mevcudiyeti sabit olan bu defter ve belgeleri verilen süre içerisinde ibraz etmediğinden, yapılan suç duyurusu üzerine hakkında kamu davası açılmıştır. Sanık savunmasında, söz konusu defter ve belgelerin kendisinde olmadığını, muhasebecisinde bulunduğunu, muhasebecinin askere gitmesi nedeniyle ibraz edemediğini bildirmesine rağmen, başkaca hiçbir incelemeye gerek görülmeden yazılı biçimde cezalandırılmasına karar verilmiştir. Bu kararın Özel Dairece, eksik soruşturma nedeniyle bozulması üzerine, Yerel Mahkeme; mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde, defter ve belgeleri sanığın kendisinin veya muhasebecisinin kaybettiğine ilişkin savunmasının yasal anlamda mazeret kabul edilemeyeceği, ayrıca sanığın defter ve belgeleri kaybettiğine ilişkin bir girişimde bulunmadığı ve bu yönde mahkemece tespit yapılmadığını belirtmiştir. Bu nedenlerle sanığın muhasebecisinin de dinlenmesine gerek olmadığı, muhasebecinin savunma doğrultusunda beyanda bulunmasının sanığı sorumluluktan kurtarmayacağı, İlgili kanun md. 358’de açıkça defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle bir vergi kaybının oluşması aranmayacağı gerekçeleri ile önceki hükmünde direnmiştir.

Somut olay, kanuni düzenlemeler ve tanımlamalar göz önüne alındığında sanığın hukuki durumunun belirlenmesi açısından sanığın defter ve belgelerinin hangi vergi türü için ve hangi vergilendirme dönemine ilişkin olarak istenildiğinin, ibraz etmeme ile vergi ziyanının bulunup bulunmadığının, kastının saptanmasında zorunluluk mevcuttur. Bunun gereği olarak da Vergi Dairesinden inceleme raporu ile mevcutsa, tarh edilmiş vergi ve cezalara ilişkin belgeler getirilmeli, sanığın savunmasında adı geçen muhasebeci dinlenilmeli, TCK md. 2’de göz önünde bulundurulmak sureti ile sanığın hukuki durumu tayin ve takdir edilmelidir.” şeklinde karar vermiştir.

2. 3 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları

Bu grupta ki suçlar VUK’un 359. maddesinin b bentlerinde düzenlenmiştir.

3 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Öngörülen Suçlar,

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (uygulamadaki adı ile naylon fatura düzenleme –kullanma),

Sahte belge ise bunlardan farklı olarak; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

Örneğin, yukarıda verdiğimiz olayı biraz daha değiştirirsek, toptancının hiç kuru gıda satmadan, mükellef adına fatura düzenlemesi ve vermesi gösterilebilir. Sahte belge kullanımı, vergi matrahını azaltmak, KDV ödememek veya vergi iadesi almak gibi amaçlarla başvurulmaktadır¹²³.

3. 2 Yıdan 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Kaçakçılık Suçları

2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülen suç, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya basılı bu belgeleri bilerek kullananlar işlemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin son fıkrasında, kaçakçılık suçu ile vergi kaybına yol açılması halinde 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyayı cezasına hükmedilmesine bir engel oluşturmamaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise bu suç ile kayba uğratılan verginin üç katı tutarında ceza uygulanacağı düzenlenmiştir.

Kaçakçılık suçu ile ilgili uyuşmazlıkların görüldüğü görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesi'dir.

¹²³Bilici, a.g.e., s. 93

SONUÇ

Bu çalışmada vergi kaçakçılığı ekonomi ve vergi bilimi açısından değil, ceza hukuku açısından bir suç olarak incelenmeye çalışılmıştır. 2005 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunumuz ile ceza hukuku alanında birliği sağlama çabaları doğrultusunda vergi kaçakçılığı da ceza hukuku anlamında bir suç haline getirilmiş ve ceza hukuku genel hükümlerine tabi kılınmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçu doğrudan devletin geliri niteliğinde olan vergilere yöneldiği için devlete ve tüm topluma karşı işlenmiş bir suç niteliğindedir. Vergi kaçakçılığı fiillerinden; hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak ve çift defter kullanmak belgeleri tahrif, gizleme, sahte ve muhteviyatı yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma defter ve belgeleri yok etme fiilleri kamu güveni aleyhine ve topluma karşı işlenmiş suçlar olarak kabul edilebilir. Bu nedenle son yıllarda yapılan değişikliklerle söz konusu cezaların ağırlaştırılması yoluna gidilmiştir. Kanaatimizce, söz konusu uygulama gelişen teknoloji ve değişen dünyamızda suçun çok farklı şekillerde işlenmesinin mümkün olması sebebiyle yerindedir. Etkin bir denetim mekanizması ve caydırıcı cezalar olması durumunda vergi kaçakçılığına engel olmak zor olmayacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçu maddede yazılan fiillerden herhangi birinin gerçekleşmesi ile işlenebilmesi nedeniyle seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun fiilleri (a), (b) ve (c) bentlerinde ayrı bentler halinde tek bir maddede düzenlenmiş olup (a) ve (b) bentlerinde suçun, tüm vergi kanunlarınca tutulması zorunlu olan defter ve kayıtlar üzerinde işlenmiş olmasını gerektirmekte, (c) bendinde ise belge basımına yönelik hangi fiillerin suç olduğu belirtilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun tespitinde, bütün fiillerin tek bir maddede toplanması yerine, suçun birden fazla maddede, karışıklığa yer vermeyecek şekilde yeniden düzenlenmesinin daha yerinde olacağı görüşünde olduğumuzu da belirtmek isteriz.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesindeki hareketler (çift defter tutma fiili hariç) tehlike suçu kapsamında yer alan fiillerden oluşmaktadır. Maddenin (a).1 alt bendinde yer alan muhasebe hilesi yapma, gerçek olmayan veya kayda konu olan işlemlerle ilgisi olmayan kişilere hesap açma hareketlerinde suçun konusu üzerinde bir zarar meydana gelmesinin ötesinde, suç konusu bakımından gerçekte somut bir tehlikeye sebebiyet verip vermediği hâkim tarafından araştırılacaktır. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasını sağlayacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter ve kayıt ortamına kaydetme, kanunun eski halinde ve uygulamada çifte defter

tutma olarak bilinen suç tipi için ise, kanunda bir ön koşul aranmıştır. Eğer tutulan ikinci defter yahut kayıt vergi matrahında bir azalmaya neden olmuyorsa suç oluşturmayacağı belirtilmiştir. Bu minvalde; çift defter tutma fiilinin vergi matrahında bir azalmaya, zarara neden olması halinde suç olacaktır. Çift defter tutma fiili, tehlike değil, zarar suçu kapsamında yer alacaktır.

Vergi suçları ekonomik içerikli olsalar dahi bu suçların temelinde kamu düzeni bozma ve devlet otoritesini sarsma tehlikesini içerdiğinden, korunan hukuki yarar açısından vergi suçları, vergi kabahatlerinden de farklılık göstermektedir. VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun maddi unsurunun ortaya çıkması için, VUK'un 344. maddesinde yer alan vergi ziyayı kabahatinden farklı olarak, maddede yazılı eylemlerin sonunda vergi ziyanının doğmuş bulunması şart olarak aranmamaktadır. Vergi kaçakçılığın suçunun maddi unsurunu "sahte veya yanıltıcı belge kullanmak" fiili dışında, genel kast oluşturmaktadır. "Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak" fiili için ise manevi unsurunun "özel kast" olup olmadığı 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede "bilerek" ifadesi kanun metninden çıkartılması ile tartışılmıştır. Bu düzenleme ile ilgili fiilde özel kastın aranmayacağına ilişkin bir yorumlamaya gidilmesinin önüne geçebilmek adına Maliye Bakanlığınca, 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini çıkarmıştır. İdare, suçun manevi unsurunun halen "kast" olduğu yönünde tebliğ yayımlayıp durumu açıklığa kavuşturmuştur.

İştirak kurumunda ise; vergi kaçakçılığı suçunda da, ceza kanunu genel teorisinde belirtilen; hareketin ve failin birden çok oluşu, hareket ile suç fiili arasında illi değer taşınması ve son olarak iştirak iradesi olan hallerde İştiraki mümkün bir suç olduğu düzenlenmiştir. Bu durumda faillerin her birine kaçakçılık suçundan ayrı ayrı ceza verilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunun; VUK'un 340. maddesinde yer alan düzenleme gereğince, gerçek içtimaya tabii olacağı ifade edilmiştir. Vergi suçlarında, suç ve cezaların içtimasında fail kaç vergi cezasını gerektiren fiil işlemişse, her bir fiilinden ötürü ayrı ayrı cezalandırılacaktır. VUK'un 359. maddesinde aynı fıkra içerisinde belirtilen birden fazla hareket gerçekleştiğinde kaç suç oluşacağı ve bunlara uygulanacak olan cezanın hangi içtima kurallarına tabi olacağı konusunda net bir görüş bulunmamaktadır.

Vergi davalarında kovuşturma ayrı bir özellik göstermemektedir. Vergi kaçakçılığı suçunda da kovuşturma genel hükümlere yani CMK hükümlerine göre yürütülecektir.

Kaçakçılık suçu diğer vergi suç ve kabahatlerinden daha farklı ve ağır nitelikli olduğundan bu suçu işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaya eylemlerin ağırlığına göre üç farklı (18 aydan 3 yıla kadar, 3 yıldan 5 yıla kadar, 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası) yaptırım düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçu ile ilgili uyuşmazlıkların görüldüğü görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesi'dir.



Erdil Yaşaroğlu © komikaze.net

KAYNAKÇA

AKTAN, Coskun Can-**DİLEYİCİ**, Dilek-**SARAÇ**, Özgür; "Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Piskolojik Sınırları", **Vergilendirme Ekonomisi ve Vergileme Piskolojisi**, Edt. **AKTAN**, Coskun Can-**DİLEYİCİ**, Dilek-**VURAL**, Y. İstiklal; Ankara 2006.

ARTUK, M. Emin-**GÖKÇEN**, Ahmet-**YENİDÜNYA**, A. Caner; **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu**, Ankara 2010. (Kanun)

ARTUK, M. Emin-**GÖKÇEN**, Ahmet-**YENİDÜNYA**, A. Caner; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 2006.

BATIREL, Ömer Faruk; "Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye" **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 10, S. 20, Güz 2011, s. 13-25.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2010.

CANDAN, Turgut; **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara 2010.

CENTEL, Nur; **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul 2001.

ÇAĞAN, Nami; **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul 1982.

DONAY, Süheyl; **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul 2008.

EDİZDOĞAN, Nihat-**TAŞ**, Metin-**ÇELİKKAYA**, Ali; **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa 2007.

ERMAN, Sahir; **Vergi Suçları**, İstanbul 1988.

GÜNDEL, Ahmet; **Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suç ve Cezaları**, Ankara 1990.

HAKERİ, Hakan; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 2013.

HIZLI, Yılmaz; **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara 1984.

KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, Ankara 2011.

KIZILOT, Şükrü-**TAŞ**, Metin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2010.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü; **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Yayın No:4, Ankara 1949.

MUTLUER, Kamil; **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul 2008.

NAZALI, Ersin; "Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil Midir?" **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2009, S.333, s. 90-103.

OK, Nuri-**GÜNDEL**, Ahmet; **Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı ve Suçları**, Ankara 2002.

ÖNCEL, Mualla-**KUMRULU**, Ahmet-**ÇAĞAN**, Nami; **Vergi Hukuku**, Ankara 2012.

- ÖNDER**, Ayhan; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul 1992.
- ÖZBALCI**, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara 2004.
- ÖZGENÇ**, İzzet; **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 2012.
- PARLAR**, Ali-**DEMİREL**, Güleç; **Adli ve İdari Vergi Suçları**, Ankara 2002.
- SABAN**, Nihal; **Vergi Hukuku**, İstanbul 2009.
- SAYMEN**, Ferit-**ERMAN**, Sahir-**ELBİR**, Halit K.; **Türk İçtihatlar Külliyyatı**, C. II, 1950.
- ŞENYÜZ**, Doğan; **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Bursa 2011.
- TANİLLİ**, Server; **Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukuku'na Giriş**, İstanbul 1981.
- TEZİÇ**, Erdoğan; **Anayasa Hukuku**, İstanbul 2012.
- TOSUN**, Öztekin; **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul 1962.
- ÜSTÜN**, Ümit Süleyman; "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, 2011, S.3, s. 363-390.
- YALTI SOYDAN**, Billur; "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adli ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?" , **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 169, *Ekim 2002*, s. 49-71. (Vergi Kaçakçılığı)
- YALTI**, Billur; **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul 2006.
- YILMAZ**, Ejder; **Hukuk Sözlüğü**, Ankara 2001.
- YILMAZ**, Elif; **Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi**, Ankara 2008.

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA ADİL YARGILANMA HAKKI AÇISINDAN ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR*

E. Sevcan Artun**

GİRİŞ

Vergilendirme işlemiyle kişinin malvarlığından bir miktar nakit kamu hizmetlerinin karşılığı olarak devletin hazinesine geçmektedir. Bu sırada birey daha az vergi ödemeyi veya hiç ödemeyi yollarını aramaktayken vergi dairesi yetkilileri daha çok vergi tahsil etmek için uğraşmakta olduğundan vergi işlemlerinin bazıları taraflar arasında anlaşmazlık konusu edilmektedir. Bu anlaşmazlıklar idari makamlara başvurmak suretiyle çözülebildiği gibi birçoğu uyuşmazlık haline getirilerek vergi yargısı önüne gitmektedir.

Her yargı dalında olduğu gibi vergi yargılamasının da adil yargılanma hakkına uygun bir süreç olması, adil yargılanmanın gerekleri kabul edilen unsurlara uygun olması gerekmektedir. Bu doğrultuda çalışmamızda adil yargılanma hakkı konusunda genel bir bilgi verildikten sonra Türk vergi yargılaması hukukunda adil yargılanma hakkı açısından tartışma konusu olan bazı konular üzerinde durulacak, özellikle AİHM içtihatları yönünde çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır. Sistematik olarak adil yargılanma hakkının unsurları benimsenmekle birlikte vergi yargılaması hukuku açısından tartışılmayan bazı unsurlar çalışma kapsamına alınmayacaktır.

* Bu çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek lisans Programı çerçevesinde başarıyla savunulan "AİHS Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Adil Yargılanma Hakkı" konulu yüksek lisans tezinin yeniden gözden geçirilerek tebliğleştirilmiş halidir. Tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ'a katkılarından dolayı teşekkür ederim.

** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, Araştırma Görevlisi

I. ADİL YARGILANMA HAKKI KAVRAMI VE TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA UYGULANABİLİRLİĞİ

A. Adil Yargılanma Hakkı Kavramı

Günümüz çoğulcu demokrasilerinde insan hakları devletlerin yerel anayasa veyahut kanunlarıyla korunmakla kalmamış bu haklar uluslararası metinlerle de korumaya alınmış, ayrıca ihlal edilen haklar için bireye yargısal korunma olanağı tanınmıştır. Bu haklardan bir tanesi olan adil yargılanma hakkı da öncesinde pek çok ulusal ve uluslararası belgede düzenlenmekle birlikte, ilk olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinde açıkça düzenlenmiş ve evrensel niteliğe bürünmüştür¹. Adil yargılanma hakkı, unsurlarından hareketle; bireylerin bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, uyuşmazlığın tarafları arasında bir fark gözetilmeksizin hakkaniyete uygun olarak, makul sürede, aleni bir biçimde yargılanması gibi hakları içeren bir haklar bütünü olarak tanımlanabilir. Bu hak sadece başlamış bir yargılamayı güvence altına almaz aynı zamanda bizzat dava etme hakkını da içerinde barındırır².

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesi de adil yargılanma hakkını tam olarak tanımlamak yerine, hakkın temel unsurlarını oluşturan birtakım hakları öngörerek, hakkı açıklığa kavuşturma yoluna gitmiştir³. Mahkeme de adil yargılanma hakkının kapsamının daralmaması için genellikle tanım vermekten kaçınmakta ve somut olayın özelliklerine göre nitelendirme yaparak unsurları ifade etmektedir⁴. Kavramı oluşturan unsurlardan birkaçı sözleşmede açıkça belirtilmekle birlikte bir kısmı da kavramın zorunlu sonuçları sıfatı ile mahkemece oluşturulmuştur⁵. Buna göre adil yargılanma hakkı, adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usuli güvenceler

¹ Erdoğan Gülnur, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, (Adalet Yayınevi), Ankara 2011, s. 28.

² Gözübüyük Şeref- Gölcüklü Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011, s. 266; Tezcan Durmuş- Erdem Mustafa Ruhan- Sancakdar Oğuz- Önok, Rifat Murat, **İnsan Hakları El Kitabı**, 4. Bası, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2011, s. 227; Yaltı Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, (Beta Yayınları), İstanbul 2006, s. 114.

³ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 80; Uzun Mehmet Cengiz, "Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 235, 2008, ss.187-206, s. 198; Turan Hüseyin, "Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki Yeri ve Önemi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, ss. 213-230, s. 216.

⁴ Erdoğan Gülnur, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s. 35.

⁵ Gözübüyük- Gölcüklü, s. 266; Kalabalık, **İnsan Hakları Hukuku**, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 499.

sağlar⁶. Adil yargılanma hakkı, davanın açılmasından sona ermesine kadarki süreçte ve hatta hükümden sonra da cebri icranın sona ermesine kadar devam etmektedir. Birey için temel hak niteliği taşıyan bu kavram, yargılama makamı yönünden ise temel bir görevdir⁷. Adil yargılanma hakkının temelini adaletin adil dağıtımının nasıl sağlanacağı sorusunun yanıtı oluşturur. Öyle ki adil yargılanma hakkı, adil bir kararın verilip verilmediğiyle değil, o karara varılması sürecinin adilliğiyle ilgilenir⁸. Bu sürecin adilliği de hâkimlik ve avukatlık mesleklerinin gereklerinin tam olarak yerine getirilmesini gerektirir⁹.

Adil yargılanma hakkını kavram olarak tanımlayabilmek ancak kendisini oluşturan unsurların belirtilmesiyle mümkündür. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkına ilişkin 6'ncı maddesi, iki bölüm halinde değerlendirilebilir. İlk bölüm genel ilkeleri düzenlerken ikinci bölüm ceza yargılamasında uyulması gereken asgari gerekleri sıralamaktadır. Adil yargılanma hakkının temelini oluşturan bu unsurlardan bir kısmı sözleşmede açıkça ifade edilmiş diğer bir kısmı ise Avrupa İnsan hakları Mahkemesi tarafından genişletici yorum yöntemi ile tespit edilerek içtihat haline getirilmiştir¹⁰. Açık olan unsurlar; yargı yerinin tarafsızlığı, bağımsızlığı, yargılamanın adil, aleni olması ve makul sürede ve hakkaniyete uygun olarak¹¹ yapılması iken mahkemeye başvurma hakkı, adli yardım hakkı, silahların eşitliği ilkesi ve susma hakkı gibi hak ve ilkeler ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadından anlaşılan unsurlardır. Bunların yanında masumiyet karnesi, susma ve kendini suçlamama hakkı gibi sanığa özgü haklar da yer almaktadır¹².

⁶ Gözübüyük- Gölçüklü, s. 266; Yaltı Soydan Billur, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, ss. 85-102, s. 87.

⁷ Gözübüyük- Gölçüklü, s. 268, Pekcanitez Hakan, "Hukukî Dinlenme Hakkı", **Seyfullah Edis'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, İzmir 2000, ss. 753-792, s. 38-39; Özkes, Muhammet, **İcra Hukukuna Temel Haklar ve İlkeler**, Adalet Yayınları, Ankara, 2009, s. 132; Zabunoğlu Yahya, "Adil Yargılama Hakkı ve İdari Yargı", **Yargı Reformu 2000 Sempozyumu**, İzmir Barosu, İzmir 2000, ss. 314-320, s. 316.

⁸ Yaltı Soydan Billur, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı - I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, 2000, ss. 151- 177, s. 87.

⁹ Erdoğan, s. 28.

¹⁰ Yaltı Soydan, **Adil Yargılanma Hakkı-I**, s. 151-152; Kaşıkara Serhat, **Adil Yargılanma Hakkı ve Türkiye**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s. 111.

¹¹ Esasen zımını olarak güvence altına alındığı belirtilen haklar sözleşmede yer alan "hakkaniyete uygun yargılama" ibaresinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır (Gözübüyük- Gölçüklü, s. 267).

¹² Gözübüyük- Gölçüklü, s. 299; Feyyaz Gölçüklü, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılama", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XLIX, Ocak-Haziran 1994, ss. 199-233, s. 222; Mahmut Gökpinar, **Adil Yargılanma Hakkının Asgari Gerekleri Karşısında Türk Kamu Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008, s. 19.

B. Hakkın Türk Hukuk Sisteminde Benimsenmesi

Türk Hukuku'nda 1982 Anayasası öncesinde; 1924 Anayasası'nda yargı hakkının ulus adına, usul ve yasaya göre, bağımsız mahkemeler tarafından kullanılacağı belirtilmiştir. Ayrıca anayasanın 4'üncü bölümünde, mahkemelerin kuruluşunun görev ve yetkilerinin kanunla gösterileceği belirtilmiş, hâkimlerin bağımsızlığı¹³ ve güvenceleri¹⁴, yargılamanın açıklığı ile kişilerin mahkemeye ulaşma hakkı¹⁵ koruma altına alınmıştır.

1961 Anayasası ise “insan haklarına dayalı” ve “hukuk devleti” ibarelerine yer veren ilk Türk Anayasası olması açısından önem taşır¹⁶. Buna ek olarak 31'nci maddede düzenlenen “hak arama hürriyeti”¹⁷, 32'nci maddede düzenlenen “doğal hâkim ilkesi”, yargı başlıklı üçüncü bölümde yer alan “mahkemelerin bağımsızlığı”(md 132) , “hâkimlik teminatı”(md 133) , “alenîlik ilkesi”(md 134) gibi düzenlemeler adil yargılanma hakkı açısından önemli olan ilkelerdir.

Ancak 12 Mart 1971 Muhtırası sonucu 1961 Anayasası'nın bazı hükümleri değişikliğe uğramıştır. Değişen hükümler arasında yukarıda bahsedilen ve adil yargılanma hakkının unsurlarını güvence altına alan maddeler de bulunmaktadır. 1961 Anayasası'nın “Doğal Yargı Yolu” başlıklı 32'nci maddesi 20 Eylül 1971' de değişikliğe uğramış, kenar baslıktaki ‘tabii’

¹³ 1924 Anayasası 54'ncü maddeye göre “ Mahkemelerin kararlarını Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Bakanlar Kurulu hiçbir türlü değiştiremezler, geciktiremezler ve hükümlerinin yerine getirilmesine engel olamazlar.”

¹⁴ 1924 Anayasası 55'nci maddeye göre “Hâkimler kanunda gösterilen usuller ve haller dışında görevlerinden alınamazlar”.

1924 Anayasası 56'ncı maddeye göre “Hâkimlerin nitelikleri, hakları, görevleri, aylık ve ödenekleri, nasıl tayin olunacakları ve görevlerinden nasıl tayin olunacakları ve görevlerinden nasıl çıkarılacakları özel kanunla gösterilir”.

¹⁵ 1924 Anayasası 59'uncu maddeye göre “Herkes mahkeme önünde haklarını korumak için gerekli gördüğü yasal araçları kullanmakta serbesttir.”

¹⁶ Bülent Tanör- Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, s. 78; Erdoğan, s. 24.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi o dönemde, Emekli Sandığı yasınının, 39'uncu maddesinin değişik (b) fıkrasının son bendini “Bu fıkra hükümlerine göre emekliye sevk edilenler hakkındaki kararlar kesindir. Bu kararlar aleyhine hiçbir surette kaza merciine başvurulamaz” kuralını Anayasanın herkesin meşru bütün vasıta ve yollardan yararlanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahip bulunduğuna ilişkin maddesine (m.31) ve idarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olduğu ilkesine aykırı görerek iptal etmiştir. AYM, 30.01.1963 gün ve E. 1962/262, K. 1963/21, (<http://www.anayasa.gov.tr>), (Erişim. 01.10.2012)

Aynı şekilde bir avukatın başka bir avukat aleyhine dava açmak için barodan izin alması gerekliliğine ilişkin şartı içeren 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 38. maddesinin f bendi de hak arama hürriyetine aykırı bulunmuştur. AYM, 21.01.1971 gün ve E. 1970/19, K. 1971/ 9. (<http://www.anayasa.gov.tr>), (Erişim. 02.10.2012)

ibaresi ‘kanunî’ ibaresi ile, madde içerisindeki ‘tabii hâkimden başka’ deyimini de ‘kanunen tabi olduğu mahkemeden başka’ ibaresi ile değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile “Sıkıyönetim Askeri Mahkemeleri” gibi mahkemeler tarafından yargılama yapılmasının önü açılmıştır. 1961 Anayasasında belirtilen “insan haklarına dayalı devlet” anlayışı, 1982 Anayasasında yerini “insan haklarına saygılı devlet” anlayışına bırakmıştır¹⁸. Bu bağlamda 1982 Anayasası’nın 19’uncu maddesinde tutuklanan kişinin, makul süre içinde yargılanmayı isteme hakkı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca 36’ncı maddede hak arama hürriyeti¹⁹, 37’nci maddede kanunî hâkim güvencesi, ve 38’inci maddede suçsuzluk (masumiyet) karinesi²⁰ hüküm altına alınmıştır. Bunlara ek olarak adil yargılanma hakkının önemli unsurlarından olan mahkemelerin bağımsızlığı 138’nci maddede, duruşmaların açık²¹ ve kararların gerekçeli olması ve makul sürede çözümlenmesi ilkesi 141’inci maddede ve mahkemelerin kanunla kurulacağı hususu 142’nci maddede düzenlenmiştir. 2001 değişikliklerinin ise adil yargılanma hakkı açısından iki önemi bulunmaktadır. Bunların ilki adil yargılanma hakkı ibaresinin açıkça anayasaya

¹⁸ Hükümün anlamsal bir farklılık içermediği konusunda bkz. Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 18. Baskı, Şubat 2015, s. 54.

¹⁹ Anayasa Mahkemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 49’uncu maddesinin hak arama hürriyetini kısıtladığı gerekçesiyle Anayasa’ya aykırılığına hükmetmiştir. “Kanun koyucu itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkanı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.” AYM, 31.05.2012 gün ve E. 2011/38, K. 2012/89 (<http://www.anayasa.gov.tr>), (Erişim.16.09.2012).

²⁰ 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 69/1’inci maddesinde; “Nakil isteği ile başvuru alan baronun yönetim kurulu, istekte bulunan avukat hakkında gerekli gördüğü her türlü inceleme ve işlemleri yapar ve özellikle avukatın disiplin kovuşturması altında olup olmadığını, ödenecek borcu bulunup bulunmadığını levhasına yazılı olduğu barodan sorar. Disiplin kovuşturmasının sonuçlanmasından veya avukatın baroya borçlarını ödemesinden evvel hiçbir işlem yapılamaz.” Hüküm Anayasa’nın 38. maddesinde, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılamayacağı kuralına aykırı görülmüştür ve madde iptalinin gerekçelerinden biri de bu olmuştur. AnyM, 20.10.2011 gün ve E. 2011/ 54, K. 2011/ 142 (<http://www.anayasa.gov.tr>). (Erişim.16.09.2012).

²¹ Anayasa Mahkemesi, Terörle Mücadele Kanunundaki, zabıta amir ve memurlarının ancak “zorunlu” durumlarda duruşmada tanık olarak dinlenmelerine ilişkin kuralı, savunma hakkını kısıtlayıcı nitelikte bulmamakla birlikte, dinlenmelerine karar verilmesi halinde bu kişilerin ifadelerinin gizli duruşmada alınmasına ilişkin kuralı, açıklık ilkesine aykırı bulmuştur.

AnyM, 31.03.1992 gün ve E. 1991/18, K. 1992/20 (<http://www.anayasa.gov.tr>) (Erişim.16.09.2012).

girmesi²² diğeri ise temel haklara ilişkin sınırlamaları daraltan 13'üncü maddenin değiştirilmesidir²³.

Anayasa'nın 36'ncı maddesi uyarınca: *Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.

Adil yargılanma hakkı bakımından Anayasanın 90'ıncı maddesinin de özel bir önemi bulunmaktadır. Şöyle ki 90'ncı maddenin 5'inci fıkrası uyarınca; *“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”* Adil yargılanma hakkı da bünyesinde birçok temel hakkı barındıran bir haklar bloğu olması münasebetiyle 90'ıncı maddenin getirdiği bu korumadan yararlanmaktadır. Özellikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi gibi adil yargılanma hakkına önem veren sözleşmelerin Türkiye tarafından usulüne uygun olarak imzalandığı göz önünde tutulacak olursa, adil yargılanma hakkına 90'ıncı madde ile de bir koruma getirildiği açıktır²⁴.

C. Adil Yargılanma Hakkının Vergi Yargılaması Hukukunda Uygulanabilirliği

1982 Anayasası'nın adil yargılanma hakkını tüm dava türlerini içerecek şekilde düzenlemesine karşın hakkın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi yönünden hakkın uygulama alanının ne olduğu, her yargılama tipi için kabul

²² Durmuş Tezcan- Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 210.

²³ Değişiklik Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine paralel genel sınırlama nedenleri içermemekte, sadece ölçülülük ilkesi açıkça belirtilmektedir (Erdoğan, s. 26).

²⁴ Esasen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde sözleşme hükümlerinin ve mahkeme kararlarının iç hukukta icrasına ilişkin fazla hüküm bulunmamaktadır. Sözleşmeciler devletlerin taraf oldukları bir davada mahkemenin verdiği karara uymayı taahhüt ettikleri, mahkeme kararlarının yerine getirilmesinin Bakanlar Komitesi tarafından yerine getirileceği hükmü yer almakla birlikte Mahkeme kararlarının iç hukukta icrasını izlemekle görevli Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin bu konudaki içtüzüğü de çok ayrıntılı değildir (Osman Doğru, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri”, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 17, 2000, ss. 194-225, s. 195).

edilip edilmeyeceği farklı kararlara konu edilmiş tartışmalı bir durumdur. Bu tartışmanın temelinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin otonom kavramlarından kabul edilen, sözleşmenin 6'ncı maddesinde yer alan "medeni hak ve yükümlülük veya suç isnadı" ifadesi yatmaktadır²⁵. Sözleşme metninde sadece medeni hak ve yükümlülükler ve suç isnadından bahsedilmiş olması ve bu kavramların açıklanmamış olması idari yargıda adil yargılanma hakkının uygulama alanının sınırını mahkeme içtihadının çizmesi sonucunu doğurmuştur.

1. Vergi Aslı Bakımından

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, adil yargılanma hakkının uygulanması için öncelikle ortada medeni bir uyuşmazlığın olması gerektiğini ifade etmektedir. Öyleyse maddenin uygulama şartlarından ilki, bir uyuşmazlık olması daha sonra bu uyuşmazlığın bir medeni hak ve yükümlülükle ilgili olmasıdır. Uyuşmazlığın sadece bir hakkın veya yükümlülüğün varlığı ile ilgili olması gerekmez, uyuşmazlık o hakkın uygulaması ve kapsamı ile de ilgili olabilir²⁶.

Sözleşme devletlerinin medeni hak ve yükümlülük kavramına ne anlam yüklediği önem taşımaksızın mahkeme Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin uygulanabilmesi için yargılamada her iki tarafın da özel kişi olmasının gerekmeyeceğini, 6'ncı maddenin 1'inci fıkrasının çok daha geniş bir anlama sahip olduğunu çeşitli kararlarıyla²⁷ vurgulamıştır. Bu çerçevede, biçim ve konusuna bakıldığında kamusal nitelik taşıyan ancak sonucu özel bir hakkın ya da özel bir yükümlülüğün içeriğinde veya belirlenmesinde doğrudan etkili olan birçok davaya Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi uygulanabilmektedir²⁸.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi aslına ilişkin davaların kamusal yönünün ağır bastığını ve medeni hak ve yükümlülükler kavramının dışında

²⁵ Adil yargılanma hakkı konusundaki diğer hukukî metinlerde böyle bir sınırlama söz konusu değildir. Örneğin İnsan Hakları Amerikan Sözleşmesinin 8'inci maddesinde "...medeni, iş, mali veya diğer herhangi nitelikteki hak ve yükümlülüklerin belirlenmesi" ibaresi kullanılmıştır. (Sözleşme metni için bkz. <http://www.oas.org>)

²⁶ Gözübüyük- Gölçüklü, s. 274-275; Akıncı, **Adil Yargılanma**, s. 25.

²⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ringelsen- Avusturya kararı, Başvuru No. 2614/65, 16.07.1961, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57565>), (Erişim. 13.11.2012)

²⁸ Yaltı Soydan, **Adil Yargılanma Hakkı-1**, s.156; Tezcan- Erdem- Sancakdar, s.320; Uzun, s.199.

kaldığını düşünmektedir²⁹. Mahkemeye göre, vergiye ilişkin düzenlemeler kamu alanına özgüdür ve bu çerçevede birer kamusal yükümlülük olarak medeni hak ve yükümlülükler arasında değerlendirilemez ve bu kapsamda 6'ncı maddenin uygulanması gündeme gelemez.

Ferrazini/ İtalya kararı³⁰ mahkemenin bu yöndeki görüşünü açıkça göz önüne seren ve müteakip davalarda da kendisine atıf yapılmış bir karardır. Karara göre; vergi davaları maddi menfaatler üzerinedir, fakat bir uyuşmazlığın nitelik olarak “maddi” olduğunu göstermek tek başına 6'ncı maddenin 1'inci fıkrasında bahsedilen “medeni hak” kapsamı çerçevesinde uygulanabilirliğini sağlamaya yetmez. Yurttaşların devlete karşı dışarıdan bakıldığında kamu hukukuna dâhil olan ve medeni hak ve ödev kavramı içinde değerlendirilmeyecek bir takım yükümlülükleri bulunmaktadır. Cezai yaptırım olarak uygulanan para cezalarının dışında vergi mevzuatından veya demokratik bir toplumda normal vatandaşlık görevlerinden kaynaklanan, ancak yapısal olarak maddi nitelikteki yükümlülükler bu türdendir ve vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin baskın doğası kamusaldir³¹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bazı kararlarında vergi uyuşmazlığının bizzat kendisini olmasa bile bu uyuşmazlığı yaratan işlemin doğurduğu maddi zarara ilişkin uyuşmazlığı kapsam dâhiline almıştır. Vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan maddi zararın giderilmesini amaçlayan tazminat talepleri³², vergi iade talepleri³³ altıncı maddenin kapsamı içerisinde

²⁹ Tezcan- Erdem- Sancakdar, s.321; Yalıt Soydan, **Adil Yargılanma Hakkı-1**, s.157; **Uzun**, s.199; Volkan Özgüven, “Adil Yargılanma İkesi ve Vergi İhtilaflarında Uygulanması II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 198, Mart 2005, ss. 146-161, s. 148.

³⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ferrazini- İtalya kararı, Başvuru No. 44759/98, 12.07.2001, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59589>), (Erişim. 23.11.2012)

³¹ Bu davada aksi yönde oy kullanan yargıçlar ise özel hukuk kişinin hukuksal konumunun bir kamu idaresince belirlendiği bütün durumların madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

³² Yukarıda adı geçen Editions Periscope v. Fransa kararında Başvurucu şirketin davasının konusu nitelik itibarıyla maddi ve dava maddi hakların ihlali iddiasına dayanmaktadır denilmiş bu nedenle, olaydaki hak, uyuşmazlığı kaynağına ve yargılamanın idare mahkemeleri tarafından yapıldığı gerçeğine bağlı olmaksızın kişisel bir hak olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Karar için bkz. <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57790>. Mahkemenin bu davadaki yaklaşımı ihlal edilen maddi menfaatin niteliğinin ne olduğu üzerine kurulmuştur. Menfaatin özel hukuk niteliği taşıdığını belirterek menfaatin kaynağını oluşturan vergi yargılaması ilişkisini dikkate almamıştır.

³³ The National & Provincial Building Society ve diğerleri v. Birleşik Krallık davasında vergi iade talebinin özel hukuk niteliği taşıdığı ve büyük miktarda paralar üzerinde özel hukuk haklarının karara bağlanmasında belirleyici olduğu sonucuna varılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi The National & Provincial Building Society ve diğerleri- Birleşik Krallık kararı, Başvuru No. 21319/93- 21449/93- 21675/93, 23.10.1997, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58109>), (Erişim. 24.11.2012)

görülmüştür. Mahkemenin bu davalardaki yaklaşımı ihlal edilen maddi menfaatin niteliğinin ne olduğu üzerine kurulmuş, menfaatin özel hukuk niteliği taşıdığı belirtilerek menfaatin kaynağını oluşturan vergi yargılaması ilişkisi dikkate alınmamıştır. Ancak bu durum içtihadattan dönüldüğü anlamına gelmemektedir³⁴. Vergi aslı bakımından yalnızca vergisel uyumsuzlıklardan doğan zararların tazmin talepleri 6'ncı maddenin kapsamı dâhilinde kabul edilmekte³⁵, vergi konması veya vergi tarhi gibi işlemlere karşı açılan davalar ise bu madde kapsamında kabul edilmemektedir³⁶.

Kararlar bütün olarak incelendiğinde karşımıza şu sonuç çıkmaktadır: Vergi ödevi biçim ve konusuna bakıldığında kamusal nitelik taşıdığından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından kamu hukukuna dâhil bir alan olarak görülmekte ve adil yargılanma hakkına aykırılık iddiaları kabul edilmemektedir. Ancak vergilendirme işleminin sonucunun özel bir hak veya yükümlülük üzerinde doğrudan etkili olduğu davalar ve daha sonra da değineceğimiz üzere vergi cezalarıyla birlikte dava konusu edilen vergi aslına ilişkin uyumsuzluklar adil yargılanma hakkının kapsamı içerisinde görülmektedir.

2. Vergi Cezaları Bakımından

Medeni hak ve yükümlülük kavramının olduğu kadar suç isnadı kavramının içeriği de mahkeme içtihadına konu edilmiştir. Tıpkı “kişisel hak ve yükümlülükler” kavramının içeriğinin belirlenmesinde olduğu gibi “suç isnadı” kavramının da içeriği belirlenirken ulusal sınıflandırmalar ne olursa olsun bir yaptırımın 6'ncı maddenin kendine özgü anlamı çerçevesinde cezai olup olmadığı önem teşkil etmektedir³⁷. Mahkemeye göre suç isnadı kavramı özerktir ve sözleşmenin bütünlüğü içerisinde düşünülmelidir³⁸.

³⁴ Yaltı Soydan, **Adil Yargılanma Hakkı-1**, s.158.

³⁵ Yaltı Soydan, **Adil Yargılanma Hakkı-1**, s.158.

³⁶ Gözübüyük- Gölçüklü, s. 272; Uzun, s. 200.

³⁷ Tezcan- Erdem- Sancakdar- Önok, s. 220, 224; Metin Feyzioğlu, . “Suçsuzluk Karinesi, Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, Yıl: 1999, ss. 135-163, s. 146; Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 299, Temmuz 2006, ss. 116-147, Müslim Akıncı, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 127-128.

³⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Üzeltürk, s. 149, C.J.F Kidd, “Disiplinary Proceedings and The Right to a Fair Trial Under the European Convention on Human Rights”, **The International and Comparative Law Quarterly**, Vol.:36, No: 4, October 1987, ss. 858-860, Feyzioğlu, s. 146; Akıncı, s. 33. Komisyon önceleri sorunu iç hukuka atf yaparak çözme yolunu tercih etmiş ve fakat bu tutumunu sonraki kararlarıyla terk etmiştir. Cezai isnadın da medeni hak ve ödev kavramı gibi otonom bir kavram olduğu daha yeni tarihli divan ve komisyon kararlarında açıkça belirtilmektedir. Örneğin Campbell ve Fell/ Birleşik Krallık

Adil yargılanma hakkının klasik ceza hukukunda uygulanması gereken bir ilke olduğu açıktır. Tartışma, genel olarak idari suç olarak nitelendirilen kabahatlere verilen cezalara karşı yapılan itirazlar sonucu yapılan yargılamalarda adil yargılanma hakkının uygulanabilirliğinin kabulüne ilişkindir³⁹. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu konuda olumlu karar vererek, para cezası içeren ve idare tarafından uygulanan vergi cezalarını bir suç isnadı olarak değerlendirmiş bu cezalara ilişkin yargılama süreçlerinin 6'ncı maddenin uygulama alanı içerisinde olduğuna hükmetmiştir⁴⁰. Mahkemenin bu konuda verdiği ilk karar Bendenoun kararıdır ve bu davada Mahkeme'nin Engel kriterleri olarak bilinen üçlü kriteri açıkça uyguladığı ve buna göre bir değerlendirme yaptığı görülmektedir⁴¹. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne

Kararında Mahkeme, "Sözleşme, Devletlerin, kamu menfaatinin koruyucuları olarak görevlerini yerine getirirken iç hukuklarındaki suç kategorileri arasında ayırım yapmalarına ve aralarına bir çizgi çekmelerine karşı değildir; fakat bu suretle yapılan sınıflandırma Sözleşme bakımından belirleyici değildir. Sözleşmeci devletler bir suçu ceza olmak yerine "idari" olarak sınıflandırma yetkilerini, Sözleşme'nin 6'ncı ve 7'nci maddelerinin temel hükümlerinin işleyişini dışarıda bırakmak için kullanacak olurlarsa, Sözleşme'nin bu hükümlerinin uygulanması Devletlerin egemenlik iradelerine tabi kılınmış olacaktır. Bu suretle genişleyen serbestlik, Sözleşme'nin amacına uygun olmayan sonuçlara yol açabilir" şeklinde görüş açıklamıştır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Campbell ve Fell/ Birleşik Krallık kararı, Başvuru No.7819/77- 7877/77, 28.06.1984, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57456>), (Erişim. 28.11.2012) Kararın Türkçe çevirisi için bkz. Osman Doğru, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları**, Cilt: 1, Legal Yayınları, İstanbul, 2004, s. 743. Aynı yönde; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer- Belçika kararı, Başvuru No. 6903/75, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57469>), (Erişim.09.04.2013)

³⁹ Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suç ve cezaların bir kısmında fiil ve yaptırım idari usullerle saptanmakta ve ceza idari bir mercii tarafından uygulanmakla birlikte, diğer bazı fiiller suç niteliği taşımakta ve bu suçlara hüriyeti bağlayıcı cezalar Ceza Mahkemesi tarafından uygulanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 22. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s.210; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.446; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Bası, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s.7; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 6. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s.217; Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2013, s.373; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Suç ve Kabahatleri**, 2. Baskı, Celepler Matbaa, Afyon, 2011, s.180; Kamil Mutluer- Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara 2014, s.168-178.

⁴⁰ Yalıtı Soydan, **Uygulanabilirlik**, s. 91; Durmuş Tezcan, "Türk İdari Yargı Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Değerlendirilmesi", **2000 Yılında İdari Yargı, Danıştay 2000 Sempozyumu-Bildirileri**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2000, ss. 149-180, s. 175; Başaran Yavaşlar, **Suç ve Ceza**, s. 127-128; Özgüven, s. 156; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Bası, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2014, s. 239.

⁴¹ **Frommel**, <http://search.proquest.com/docview/230179569>, Erişim. 18.03.2013.

Davanın açılmasına sebep olan idari süreçte, vergi idaresi tarafından yapılan denetlemeler üzerine Bendenoun'a şirketin yönetim kurulu başkanı olarak biri kurumlar vergisi diğeri katma değer vergisi ile ilgili olan ayrıca şahsi gelir vergisi tarhiyatını ve bunlara bağlı vergi cezalarını içeren ihbarnameler tebliğ edilmiştir. Bunun üzerine konu olan bütün işlemlere itiraz edilmiş ancak İdare Mahkemesinde reddedilmiş, temyiz aşamasında da idare lehine davanın sonuçlanması üzerine konu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne taşınmıştır. Mahkemeye göre; *Mahkeme daha önceki içtihadının ışığında, dört*

göre ilk olarak, dava konusu olay Genel Vergi Kanunu'nun 1729'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenmektedir ve tüm vergi mükelleflerine ilişkindir. İkincisi, vergi cezaları, tekrar suç işlenmesini önlemeye yönelik olarak cezalandırmayı amaçlamaktadır. Üçüncüsü, vergi miktarlarındaki artış nedenleri hem önleyici hem de cezalandırıcı amacı olan bir genel kural çerçevesinde uygulanmaktadır. Ayrıca, mevcut davada uygulanan yaptırım olan para cezalarının miktarı oldukça fazladır. Bunlar hep birlikte ele alınınca Fransa'da verginin katları olarak uygulanan vergi cezasına ait yargılamayı "ceza yargılaması" kapsamına sokmak gerekir⁴².

II. KANUNÎ, BAĞIMSIZ VE TARAFSIZ BİR VERGİ MAHKEMESİ TARAFINDAN MAKUL SÜREDE YARGILANMA HAKKI

A. Vergi Mahkemelerine Başvurma Hakkı

Mahkemeye başvurma hakkı, etkin hukuki korumanın sağlanması için gerekli olup hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez unsurlarından biridir. Hak, önce bireyler arasındaki ihtilaflar için bireylere tanınmış böylelikle kişilerin birbirleriyle kısasa kısas yöntemiyle hesaplaşması ve toplumsal anarşi önlenmeye çalışılmıştır. Daha sonra bireyle devlet arasındaki anlaşmazlıklar

unsurun aksi gösterdiği sonucuna varmaktadır. Birincisi, Bendenoun suçlandığı fiiller Genel Vergi Yasası'nın 1729'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenmektedir. Bu hüküm özel statü sahibi belli bir gruba değil, vergi yükümlüsü sıfatıyla bütün vatandaşları kapsamaktadır. Belirli yükümlülükler getirmekte ve bunlara aykırılıkları cezalandırmaktadır. İkincisi, vergi cezaları, mali zararın tazminini değil, esas olarak tekrar suç işlenmesini önlemeye yönelik olarak cezalandırmayı amaçlamaktadır. Üçüncüsü, bu cezalar, amacı hem önleyici hem de cezalandırıcı olan bir genel kural çerçevesinde uygulanmaktadır. Son olarak, mevcut davada para cezalarının miktarı ağırdır. Davanın çeşitli yönleri değerlendirildikten sonra, Mahkeme, ceza göstergesi olan noktaların ön planda olduğu sonucuna varmıştır. Bunların hiçbirisi tek başına yeterli değildir, ancak hep birlikte ele alındıklarında olaydaki isnad 6/1'inci madde anlamında bir "suç" haline getirmektedir. Bu nedenle söz konusu madde uygulanabilir." Kararın Türkçe çevirisi için bkz. Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s.162- 165.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bendenoun- Fransa, Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57863>), (Erişim. 01.12.2012)

⁴² Kararın Türkçe çevirisi için bkz. Yaltı Soydan, **Adil Yargılanma Hakkı-1**, s.162- 165. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadına göre fiilin hafif bir yaptırıma tabi olması fiilin cezai niteliğini değiştirmez. Aynı şekilde trafik suçlarına uygulanan cezaların değerlendirildiği Öztürk davasında, kuralın genel karakteri ve yaptırımın hem caydırıcı hem de cezalandırıcı amaca sahip olmasının, söz konusu suçun Avrupa İnsan Hakları Sözleşme'nin 6'ncı maddesi bakımından cezai nitelikte olduğunu göstermek için yeterli olduğu bu nedenle cezanın hafif bir yaptırım niteliğinin taşınmasının, suçun cezai karakterini değiştirmeyeceğini belirtilmiştir. Öztürk Almanya'ya karşı (21.02.1984) (Doğru, C.I, s.672).

için de yargı yolu açılmış, bu vesileyle bireylerin devlet otoritesinin keyfililiğinden kurtarılması amaçlanmıştır⁴³.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesi mahkemeye başvurma hakkını “Herkes davasının, (...) görülmesini isteme hakkına sahiptir.” diyerek zımnem düzenlemiştir⁴⁴. Anayasa'nın 36'ncı maddesi de; “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz” demek suretiyle mahkemeye başvuru hakkını ulusal hukukta güvence altına almıştır⁴⁵. Mahkemeye başvurma hakkının bireylere sağlanması demek sadece mahkemeler kurup, kanunlara bireylerin bu mahkemelere başvurabileceği yönünde maddeler koymak demek değildir, adil yargılanma hakkının pozitif statü hakkı olarak kabul edildiğini de gösterirsek⁴⁶ ulusal hukuktaki düzenlemelerin hakkın uygulanabilirliğini zorlaştırmaması, kesinleşmiş mahkeme kararlarının gerektiğinde cebri icra yoluyla yerine getirilmesinin sağlanması gerekir⁴⁷. Hakkın kullanımı olabildiğince kolaylaştırılmalı, yargılamadan sonuç almayı geciktiren ve güçleştiren engeller kaldırılmalı, gerekli sosyal ve ekonomik önlemler alınmalıdır.

1. Mahkemeye Başvurma Hakkını Kullanabilecek Kişiler

Vergi davalarında genel olarak idare davalı konumundadır ancak takdir ve tadilat komisyonu kararlarına karşı dava açılması gibi istisnai hallerde vergi idaresi de davacı olabilmektedir⁴⁸. Davacı ise genel olarak hakkında işlem yapılan vergi mükellefidir. Şayet ikame mekanizması işliyorsa, İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan “menfaatleri ihlal edilenler” ibaresi gereği vergi

⁴³ Sibel İnceoğlu, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s. 105.

⁴⁴ Gözübüyük- Gölçüklü, s. 277; Tezcan- Erdem- Sancakdar- Önok, s. 227; Yaltı, **Yükümlünün Hakları**, s. 114.

⁴⁵ Anayasa maddesinde “Herkes” denilmek suretiyle bu hakkın sadece vatandaşlara tanınmaması isabetli olmuştur.

⁴⁶ Bu görüş için bkz. Esra Atalay, “Yargısal Temel Haklar”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, İzmir, 1997, ss. 437-454, s. 443-444.

⁴⁷ Gözübüyük- Gölçüklü, s. 277, 279; Safa Reisoğlu, **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001, s. 105; Atalay, s. 449. Şekli ve teorik bir hukuki koruma ile yetinmemeli, hak arama yolları hukuken ve fiilen açık tutularak etkin bir koruma sağlanmalıdır (Özekes, **Temel Haklar**, s. 124).

⁴⁸ Karakoç, **Çözüm Yolları**, s. 162.

sorumluları da dava açma hakkına sahiptir⁴⁹. Danıştay ise bu konuda; bazı kararlarında⁵⁰ “yükümlü ve sorumlunun aynı vergi tarhiyat nedeniyle dava açmasının karışıklığa yol açacağı” gerekçesiyle sorumlunun dava açamayacağına, bazı kararlarda⁵¹ ise Vergi Usul Kanunu’nun 8’nci maddesinin 4’üncü fıkrasındaki atıf dolayısıyla açabileceğine hükmetmiştir. Ancak yeni tarihli Dava Daireleri Genel Kurulu kararı ile bu konudaki tartışmalara son vermiş, vergi sorumlusu olarak davacının dava açma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı Kanunun 15/1-b maddesi uyarınca reddeden vergi mahkemesi ısrar kararını hukuka aykırı bulmuştur⁵².

Vergi kanunlarının bazılarında, idarenin belirli işlemlerine karşı dava açabilecek kişiler özel olarak belirtilmiş, hatta bu düzenlemelerin bazıları adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil ettiği gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesinde dava konusu edilmiştir. Bunlardan biri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3.4.2002 günlü, 4751 sayılı Kanun’un 1. maddesi ile değiştirilen mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan “*Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler.*” hükmüdür. Kanun koyucunun itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekle; idari bir tasarruf olan ve mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları için yargı yolunun kapatılmasının Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı gerekçesiyle ilgili hüküm Anayasa

⁴⁹ Karakoç, **Çözüm Yolları**, s. 160. Mustafa Akkaya, Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-4, Cilt: XLVI, 1997, ss.185-208., s. 191. Daha önce 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu’nun 2. maddesinde 4001 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonucu, idarî işlemlere karşı açılacak iptal davalarında "menfaat ihlâlî" yerine "kişisel hak ihlâlî" davacı olabilmenin koşulu sayılmıştı. Ancak Anayasa Mahkemesi iptal davasında kişisel hak ihlali koşulunu getiren hükmü iptal etmiştir. (Any.M , 21.09.1995 gün ve E. 1995/27 gün ve K. 1995/47 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr), (Erişim. 31.01.2013).

⁵⁰ Dş. 4.D., E.1988/1810, K.1989/1681, (Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, dn.29).

⁵¹ Dş. 7.D., E.1984/127, K. 1984/ 1074, (Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, dn.30).

⁵² “Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı, aynı Kanunun 8’inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtlı beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları olanaklıdır.”. Dş. VDDK, 12.10.2011 gün ve E. 2011/ 390, K. 2011/ 583, (www.kazanci.com, Erişim. 13.08.2013).

Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir⁵³. Gerçekten de matrahın tespitinde takdir komisyonunca yüksek tutarlı metrekare birim değeri belirlenmesi durumunda bu belirlemeye göre hesaplanan verginin hukuka uygun olmadığından ilgililer tarafından yargı mercileri önüne taşınmasına olanak tanınmaması mahkemeye başvurma hakkının ihlali sonucu doğuracağından iptal kararı yerindedir.

Daha eski tarihli bir karar olan Belediye Gelirleri Kanunu'nun 04/12/1985 günlü, 3239 sayılı yasa ile değişik 89'uncu maddesinde yer alan "*Katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerekir.*" hükmünün iptaline ilişkin kararında ise hak arama hürriyetinin ortadan kaldırılmadığı, sadece bu hürriyetin kullanılabilmesi için katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesini bir ön şart olarak belirleyerek hak arama hürriyetine kamu yararı nedeniyle bir istisna getirildiği gerekçesiyle başvuru reddetmiştir⁵⁴. Anayasa Mahkemesi burada kamu yararını, katılma paylarının hatalı hesaplanmış olması her zaman mümkün olabileceği ancak bu gerekçeye dayalı olarak dava açma hakkının hiçbir sınırlamaya tâbi tutulmadan verilmesinin, bakılacak dava sayısını son derece arttıracığı gibi, katılma paylarının ödenmesini dava sonuçlanıncaya kadar geciktireceği için, belediyeleri finansman güçlüğü içine sokarak, başlamış projelerin tamamlanmasını da imkânsız kılacağı temeline dayandırmıştır. Ancak aynı madde hükmü 2002 yılında tekrar dava konusu edilmiş bu defa Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 13'üncü maddesine göre temel hakların ancak Anayasa'nın ilgili hükmünde yer alan sebeplerle sınırlandırılabilmesi ve 36'ncı maddede mahkemeye başvurma hakkının sınırlandırılması konusunda özel bir sınırlama nedenine yer verilmemesi nedeniyle başvuruyu kabul ederek kanun hükmünün iptaline karar vermiştir⁵⁵. Vergi mahkemelerinde dava açabilecek kişilere dair bir karar da damga vergisinin iadesi talebiyle mahkemeye başvurabilecek kişilere ilişkin Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararıdır. Kararda; ihale kararı üzerine işin üstlenilmesinden sonra ihale makamınca 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilâtının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi

⁵³ AnyM, 31.05.2012 gün ve E. 2011/38 K. 2012/89, (<http://www.anayasa.gov.tr>, Erişim .21.01.2013).

⁵⁴ AnyM, 24.11.1987 gün ve E. 1987/19, K. 1987/31, (<http://www.anayasa.gov.tr>, Erişim .21.01.2013).

⁵⁵ AnyM, 28.03.2002 gün ve E. 2001/5, K. 2002/42, (<http://www.anayasa.gov.tr>, Erişim .22.01.2013).

istemiyle işi üstlenen şirket tarafından vergi mahkemesinde dava açılabileceğine hükmedilmiştir⁵⁶.

2. Mahkemeye Başvurma Hakkının Kullanımı

a. Yargılama Giderleri

İdari yargılama hukukunda dava giderleri konusu İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atf yapılan hallerdendir. Yargılama giderlerinin kapsamı, yani yargılama giderlerinin nelerden oluşacağı, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323'üncü maddesinde belirtilmiştir. Kabaca bu giderler; harçlar, masraflar ve vekâlet ücreti şeklinde sınıflandırılabilir.

Başta yargı harcı⁵⁷ olmak üzere yargılama giderlerinin hak arama özgürlüğüne ve sosyal hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği çok eskiden beri üzerinde konuşulan bir konudur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önceki tarihli kararlarında⁵⁸ “orantısız bile olsa yargı harcının mahkemeye ulaşma hakkı açısından bir problem teşkil etmediği” sonucuna hükmetse de yeni tarihli kararlarında başvurucunun mali durumunu dikkate almayan uygulamaların 6'ncı maddenin ihlaline yol açtığına karar

⁵⁶ “... Açılmış olan bu davalarda uyumsuzluklar 488 sayılı Kanuna uygun bir vergilendirme olup olmadığına ilişkindir. Bu hukukî sorunlardan kaynaklanan uyumsuzlukların görüm ve çözümü de, vergi hukukundan doğan uyumsuzlukları görüp çözmekle görevli vergi yargısının görev alanına girmektedir.

Öte yandan, yüklenicilerin ihale makamları aleyhine adli yargıda hak edişlerindeki azalma nedeniyle dava açmaları mümkün olmakla birlikte; sebepsiz zenginleşmeyle ilgili olarak açılacak bu davalarda, vergi idarelerinin damga vergisi tahsilât işlemlerinin denetiminin yapılamayacağı, vergi dairesinin hasım olmayacağı ve davalarda vergi dairesi aleyhine hüküm kurulamayacağı açıktır. Dolayısıyla adli yargıda ihale makamları aleyhine dava açılabileceğinden bahisle vergi dairelerinin vergi tahsilât işlemlerinin yargısal denetiminden kaçınılması; hak arama özgürlüğü ve idari işlemlerin, Anayasada sayılan istisnalar dışında yargı denetimine tabi tutulacağı yolundaki Anayasanın 125'nci maddesinde yer alan kuralla bağdaşmayacaktır. Ayrıca, ihale makamlarınca damga vergilerinin vergi dairelerine yatırılması, sonuçta vergi idareleri tarafından yapılmış tahsilât işlemleridir. Bu tahsilât işlemlerinin, vergilendirmeyle ilgili idari işlemler olduğunda duraksama bulunmamaktadır. Anılan tahsilât işlemleriyle hak edişlerinin eksildiğini öne süren yüklenicilerin, haklarının ihlal edildiği iddiasıyla damga vergisi tahsilâtının iptali veya tutarlarının iadesi istemiyle 2577 sayılı Kanunun 2'nci maddesine göre vergi yargısında dava açmaları mümkündür.

SONUÇ: İhale kararı üzerine ihale makamınca 488 sayılı Kanuna göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak ihale makamınca vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilâtının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirketin vergi mahkemesinde dava açabilmesi gerekir.” (Dş. İBK, 26.02.2013 gün ve E. 2009/1, K. 2012/2, (www.kazanci.com, Erişim. 10.05.2013).

⁵⁷ Yargı harçları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Burak Pınar, **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2009.

⁵⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Tolstoy- Birleşik Krallık kararı, Başvuru No.18139/91, 13.07.1995 (Akıncı, s. 192).

vermektedir⁵⁹. Türk yargı sisteminin harçlara ilişkin düzenlemeleri de zaman zaman Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne götürülmüş ve bazı düzenlemelerin hak arama özgürlüğünü ihlal ettiği sonucuna hükmedilmiştir. Bunlardan biri Yiğit- Türkiye davasıdır. Dava; idareye karşı dava açmak isteyen başvurunun adli yardımdan yararlanma isteğinin “avukatla temsil edilen kimselerin adli yardımdan yararlanacak yoksullukta olmadığı” içtihadı nedeniyle reddedilmesi ve harç ödenmediğinden davanın açılmamış sayılması sonucu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne gitmesinden kaynaklanmaktadır⁶⁰. Mahkeme; hiç bir gelirleri olmayan başvurulardan, o sırada aylık asgari ücretin dört katı bir miktarı bulan mahkeme harçlarını ödemelerinin istenmesinin, orantılı bir kısıtlama olarak kabul edilemez bulmuş, mahkemeye başvurma hakları üzerinde orantısız bir kısıtlama bulunduğu, bu nedenle Sözleşme’nin 6’ncı maddesinin 1’inci fıkrasının ihlal edildiği sonucuna varmıştır⁶¹. Bazı avukatların ücretlerini dava sonunda kazanılan paradan aldığı ülkemizde böyle bir kıstası ölçüt almak mantıklı gözükmemektedir.

Yargı harçlarına ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne götürülen bir diğer dava Ülger/ Türkiye davasıdır⁶². Dava karar harcını ödememesi nedeniyle karar kendisine tebliğ edilmemiş olan başvurunun başvurusundan kaynaklanmaktadır. Mahkeme burada icraya koymak için gerekçeli kararı almak zorunda olan başvurunun, kararı icraya koyamamasını mahkemeye başvurma hakkıyla bağdaşamaz bulmuştur. Çünkü mahkemeye göre bir mahkeme tarafından verilen hükmün yerine getirilmesi, Sözleşme’nin 6’ncı maddesi bakımından yargılamanın bütünüyle bir parçası olarak görülmelidir⁶³. Mahkeme, kararın bir kopyasını alabilmek için başvuru harcını ödemekle yükümlü tutmanın, kendisine aşırı bir külfet

⁵⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Garcia Manibardo- İspanya kararı, Başvuru No. 38695/97, 15.02.2000, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58494>) (Erişim. 01.02.2013), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kruez- Polonya kararı (Akıncı, s. 192).

⁶⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yiğit- Türkiye kararı, Başvuru No. 3976/05, 02.11.2010, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-101579>), (Erişim. 03.02.2013). Bkz. Burak Pınar- Nedim Meriç, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harç İlişkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, Yıl: 2009, ss. 188-211.

⁶¹ Böyle bir kıstas kabul edilemeyeceği yönünde bkz. Osman Doğru, “Siz Hala Yargı Harcı Ödüyor Musunuz?”, **Legal Hukuk Dergisi**, Kasım 2007, ss. 3449-3470, s. 3454.

⁶² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ülger-Türkiye kararı, Başvuru No. 28505/95, 28.03.2002, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60397>), (Erişim. 04.02.2013). Kararın ayrıntılı değerlendirmesi için bkz. Pınar- Meriç, s. 190-211.

⁶³ Mahkeme bu hususu önceki kararlarında da ifade etmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hornsby-Yunanistan kararı, Başvuru No. 18357/91, 01.04.1998, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58020>), (Erişim. 06.02.2013)

yüklediğine ve mahkemeye başvurma hakkının özünü zedeleyecek ölçüde başvuru hakkını sınırlandırdığına hükmetmiştir.

Mahkemeye başvurma hakkı karşısında harç engelinin olduğunun öne sürülmesine gerekçe olarak, 492 sayılı Harçlar Kanununun değiştirilen 28/a maddesi gösterilmekteydi. Söz konusu düzenleme; “*Karar ve ilâm harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Karar ve ilâm Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilâm verilmez.*” şeklindeydi. Anayasa Mahkemesi tarafından Harçlar Kanunu’nun 28’inci maddesinin yukarıda belirtilen hükmünün iptalinden önce, kanunun açık hükmü gereğince karar ve ilâm harcı ödenmedikçe ilgiliye ilâm verilmemektedir. Aynı şekilde, yargı işlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmamakta, karar tebliğ çıkarılmamakta, kanun yoluna başvuru talepleri kabul edilmemekte ve ilâmın icra edilmesi talepleri reddedilmektedir⁶⁴. Ancak bu düzenleme Anayasa Mahkemesi’nin 14.01.2010 tarihli kararıyla iptal edilmiş⁶⁵ yerini “*Karar ve ilâm harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Şu kadar ki, ölüm ve cismani zarar*

⁶⁴ Leyla Akyol Aslan, “Anayasa Mahkemesinin 14.01.2010 Tarihli Kararı Çerçevesinde Yargı Harçlarına İlişkin Bazı Sorunlar ve Güncel Gelişmeler”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, Cilt: I, 2011, ss. 32–52, s. 43.

⁶⁵ “*...Harç idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan bu hizmet dolayısıyla alınan para, diğer bir deyişle verginin özel ve ayrı bir türüdür. Bu nedenle diğer harçlarda olduğu gibi, yargı harçlarında da kural; harcın, davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişi tarafından ödenmesidir. Ancak yargı yoluna başvurmak, başvuran kişiye bir harç yükümlülüğü yüklediği gibi, başvuranın haklı çıkması halinde bu yükümlülük yer değiştirmekte ve davada haksız çıkan tarafa yükletilmektedir. Bu nedenle nisbi harca tabi davalarda, yargılama sonunda ödenecek harç miktarıyla birlikte, harcın gerçek sorumlusu da mahkeme kararıyla belirlenmektedir. Anayasanın 2. maddesinde, Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, konulan kurallarda adalet ve hakkaniyet ölçülerini göz önünde tutan hakların elde edilmesini kolaylaştıran ve hak arama özgürlüğünün önündeki engelleri kaldıran devlettir.*

Anayasa’nın 36’ncı Maddesinin birinci fıkrasında “herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkı ile adil yargılanma hakkına sahiptir” kuralı yer almaktadır.

Hak arama özgürlüğü, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biri olmakla birlikte aynı zamanda toplumsal barışı güçlendiren, bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır.

Anayasa’nın 36’ncı maddesinde ifade edilen hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, sadece yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunmada bulunma hakkını değil, yargılama sonunda hakkı olanı elde etmeyi de kapsayan bir haktır. Dava açarken peşin harcı ödeyen ancak nispi harca tabi davalarda işin niteliği gereği dava sonuna bırakılan bakiye harçtan yasal olarak sorumlu olmadığı mahkeme kararıyla belirlenen davacıya, sorumlusu olmadığı bir harcın tahsil koşuluyla ilâmın verilmesi; hak arama özgürlüğünü engelleyici nitelik taşımaktadır. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa’nın 2. ve 36’ncı maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.” AnyM, 14.01.2010 gün ve E. 2009/27, K. 2010/9, (RG, 17.03.2010- 27524)

sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan harcın oranı yirmide bir olarak uygulanır. Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez⁶⁶.” hükmüne bırakmıştır⁶⁷. Kanun düzenlemesi ne kadar yerinde olsa da bir hakkın tanınıp tanınmadığının tespitinde önemli olan uygulamadır. Bazı icra daireleri kanunun açık hükmüne rağmen harç ödenmediği gerekçesiyle ilâmın icraya konulması talebini reddetmeye devam ederken mahkemeye başvurma hakkına ilişkin engelin tam olarak kaldırıldığını söylemek mümkün değildir.

Harçların gerekliliği devletin verdiği adli hizmet masraflarının karşılanmasına ortak olma veya bu yolla asılsız olan davaların açılmasının önüne geçilmesi şeklinde açıklanabilir⁶⁸. Harç dahil yargılama giderlerinin, bireylerin hak arama özgürlüğüne engel oluşturmasını engellenmek amacıyla getirilen adli yardım kurumu; mahkeme masraflarını ve avukatlık ücretlerini karşılayamayacak durumda olan bireylerin geçici olarak bu masraflardan muaf tutulması üzerine dayalı bir sistemdir⁶⁹. Adli yardım, bireyin hak arama özgürlüğünü kullanması bakımından kendisine mâni olan, ekonomik imkânsızlığından kaynaklanan engelleri kaldırmaya hizmet eder⁷⁰. Bu durum sosyal devlet olmanın bir gereği ve insan onurunu korumanın bir sonucudur⁷¹. Bu korumadan Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 334’üncü maddesine göre; kendisi ve ailesinin geçimini önemli ölçüde zor duruma düşürmeksizin, gereken yargılama veya takip giderlerini kısmen veya tamamen ödeme gücünden

⁶⁶ Benzer bir düzenleme Hukuk Muhakemeleri Kanununda da mevcuttur. Buna göre; “Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez. 492 sayılı Harçlar Kanunu dâhil, diğer kanunların bu maddeye aykırı hükümleri uygulanmaz”.

⁶⁷ Buna rağmen değiştirilen kanun hükmüyle aynı yönde hüküm içeren “Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmaz” şeklindeki 32. madde varlığını korumaktadır. Ancak özellikle medeni yargılamada Hukuk Muhakemeleri Kanununun 302. Maddesinin 3. fıkrasının açık hükmü gereği 32. maddede söz edilen yargılama işleminden anlaşılması gerekenin ne olduğu önem taşır. Şöyle ki; Zira, “yargı işlemi” sadece, mahkeme işlemleriyle sınırlı tutulursa, icra makamlarının harç gerektiren işlemleri yapılmadığı takdirde, müteakip işlemlerin yapılabileceği anlamına gelir (Erdal Tercan- Cumhuriyet Rüzgaresen. “Harçlar Kanunu m. 28/a ve m. 32’nin Mahkeme Kararları ve Yeni Kanunî Düzenlemeler Işığında Değerlendirilmesi”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1–2, 2010, ss. 137-169, s. 164).

⁶⁸ Pınar, s. 18.

⁶⁹ Bkz. Kuru/ Arslan/ Yılmaz, s. 744 ; Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenme Hakkı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 306; Nihan Esendal, “Yabancıların Adli Yardımdan Yararlanması ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 31, Mart 2009, ss. 179-194, s. 179.

⁷⁰ Tezcan- Erdem- Sancakdar- Önok, s. 230; Özkes, **Hukukî Dinlenme**, s. 307.

⁷¹ Özkes, **Hukukî Dinlenme**, s. 306.

yoksun olan kimseler, iddia ve savunmalarında, geçici hukukî korunma taleplerinde ve icra takibinde, haklı oldukları yolunda kanaat uyandıranlar faydalanabilir⁷². Haklılık unsurunun aranmasının adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil ettiği yönünde görüş hâkimdir⁷³.

b. Mahkemeye Başvuru Süresi

Hak arama özgürlüğünün en belirgin unsuru olan mahkemelere başvurma hakkı birçok yargı sisteminde belirli bir süreyle sınırlandırılmış bulunmaktadır. Mahkemelere başvuru süresi gibi bir sınırlandırmanın varlığı idari istikrar ve kamu hizmetlerinin devamlılığı için önemlidir. Bir idari işlemin sürekli olarak dava konusu olma tehdidi altında tutulmasının olumsuzluğu dava açma hakkının belirli sürelerle kısıtlanması suretiyle giderilebilir ve dava açma sürelerinin kısa tutulmasında kamu yararı olduğu kabul edilmektedir⁷⁴.

⁷² Bu şartlara ek olarak yabancıların adli yardımdan faydalanması için karşılıklılık esası gerekmektedir. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Esendal, s. 187- 189. Halk arasında 4. Yargı Paketi olarak adlandırılan, 6459 sayılı İnsan Hakları ve İfade Özgürlüğü Bağlamında Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun da adil yargılanma hakkına ilişkin bir takım düzenlemeler içerir. Buna göre; 6100 sayılı Kanunun 337 nci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki cümleler eklenmiş ve ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Ancak, talep hâlinde inceleme duruşmalı olarak yapılır. Adli yardım taleplerinin reddine ilişkin mahkeme kararlarında sunulan bilgi ve belgelerin kabul edilmeme sebebi açıkça belirtilir."

"(2) Adli yardım talebinin reddine ilişkin kararlara karşı, tebliğinden itibaren bir hafta içinde kararı veren mahkemeye dilekçe vermek suretiyle itiraz edilebilir. Kararına itiraz edilen mahkeme, itirazı incelemesi için dosyayı o yerde adli yardım talebi yapılan hukuk mahkemesinin birden fazla dairesinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen daireye, son numaralı daire için birinci daireye, o yerde adli yardım talebi yapılan hukuk mahkemesinin tek dairesi bulunması hâlinde ise aynı işlere bakmakla görevli en yakın mahkemeye gönderir. İtiraz incelemesi neticesinde verilen karar kesindir. Adli yardım talebi reddedilirse, ödeme gücünde sonradan gerçekleşen ciddi bir azalmaya dayanılarak tekrar talepte bulunulabilir."

Ayrıca 6100 sayılı Kanunun 339 uncu maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"(2) Adli yardım kararından dolayı Devletçe ödenen veya muaf tutulan yargılama giderlerinin tahsilinin, adli yardımdan yararlananın mağduriyetine neden olacağı mahkemece açıkça anlaşılırsa, mahkeme, hükümde tamamen veya kısmen ödemededen muaf tutulmasına karar verebilir."

⁷³ Bu görüşü savunanlar, zengine haklı olup olmadığına bakılmaksızın dava hakkı tanıdığı ve fakat fakirin dava açma hakkına sahip olması için ancak haklı olması yönünde kanaat uyandırması gerektiği yönünde bir sonuç doğurduğu gerekçesiyle madde hükmünü eleştirmektedir Bkz. Ejder Yılmaz, "Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 1984, ss. 200-225, s. 219; **Pekcanitez**, Adil Yargılanma, s. 37; **Pekcanitez**, **Hukukî Dinlenilme**, s. 784; Mustafa Köksal, "Adli Yardım (Müzaheretli Adliye) Kurumunun İdari Yargıda Uygulanması", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 40, Aralık 2009, ss. 97-112, s. 102. Ayrıca yargılamanın başında böyle bir "haklı bulma" kanaatinin ihساس-rey kurumuyla çelişeceği ifade edilmektedir bkz. **Köksal**, s. 102.

⁷⁴ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 396, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 1019; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 814; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılanması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 41-42; Akıncı, **Adil Yargılanma**, s. 177; Özgecan Gök, "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi

Türk idari yargılama alanında çok çeşitli dava açma sürelerinin bulunması kaynaklı bir karmaşa mevcuttur. Genel dava süresi vergi mahkemelerinde otuz gün, idare mahkemelerinde ve Danıştay'da atmış gün; Bölge İdare Mahkemesi açısından ise, ilk derece davaya bakılmamakla birlikte 4483 sayılı yasa uyarınca itirazın bakılan işlerde on gün, idare ve vergi mahkemesinin esasa ilişkin kararları açısından otuz gün, yürütmeyi durdurma ile ilgili kararlarında yedi gün ve karar düzeltmelerde on beş gün; bunun yanında idare mahkemelerinin görevli olduğu başka dava türlerinde yedi gün-on beş gün, otuz gün gibi çok çeşitli dava açma süreleri bulunmaktadır. Bu durum mevzuatın ulaşılabilir olmasına rağmen karmaşık olmasına ve hukukî belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmesine sebebiyet vermektedir⁷⁵.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava Açma Süresi" başlıklı 7'nci maddesinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olarak belirlenmiştir⁷⁶. Malatya Vergi Mahkemesi, mükelleflerin vergi mahkemelerinde dava açmak için gerekli hazırlığı yapılabilmesi, gerek hukukî yardımdan gerekse teknik yardımdan yararlanabilmesi için zamana ihtiyacı olduğu, bu zamanın makul bir süre olması gerektiği ve otuz günlük başvuru süresinin makul olmadığı gerekçesiyle hükmü Anayasa Mahkemesi önüne taşımıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi otuz günlük sürenin kanun koyucu tarafından, Danıştay ve idare mahkemelerinin görevine giren konuların özellik ve nitelikleri ile vergi mahkemelerinin görevine giren konuların özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için vergilendirme işlemlerindeki kamu yararı gözetilerek konduğu gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir⁷⁷. Vergi yargılamasına başvurmak için öngörülen otuz günlük sürenin makul olduğu düşünülmektedir. Ancak mükelleflerin davayı idare mahkemesinde açması gerektiği zannıyla otuz günlük süre dışında ve fakat idare mahkemesinde dava açma süresi içerisinde yaptığı başvurularda; görev yönünden dava reddedilip, dosya vergi mahkemelerine gönderildiğinde vergi

Kararının Düşündürdükleri" **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, Basım Yılı 2012, ss. 381-433, s. 382.

⁷⁵ Gök, s. 414-415. Bu belirsizliği Danıştay 4. Dairesi "Kamu borçlusuna gönderilen ödeme emrine karşı, 7 günlük dava açma süresinin gösterilmesinin karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama hürriyetlerinin korunması açısından zorunlu olduğu" görüşüyle desteklemiştir. (Dş. 4.D. 13.11.2006 gün ve E. 2005/2134, K. 2006/2156 sayılı kararı) (<http://www.kazanci.com>) (05.02.2013).

⁷⁶ Farklı düzenlemelere örnek olarak Vergi Usul Kanunu'nun 41. maddesine göre götürü matrahlar hakkındaki takdir komisyonu kararlarına karşı vergi mahkemelerine başvurmak için öngörülen 15 günlük süre, ek 7. maddesine göre uzlaşma yoluna başvuran yükümlüler için uzlaşmaya varılmaması halinde vergi mahkemelerinde dava açmaları için tanınan 15 günlük ek süre gösterilebilir.

⁷⁷ AnyM, 04.02.2010 tarih ve E. 2006/23, K. 2010/27, www.resmigazete.gov.tr, 21.02.2013).

mahkemelerinin davayı süre yönünden reddettiği görülmektedir. Bunun önüne geçmenin tek yolu ise idare mahkemelerinde dava açma süresi ile vergi mahkemelerinde dava açma süresini eşitlemektir⁷⁸.

Vergi davalarında dava açma sürelerine ilişkin Anayasa Mahkemesi'nde itiraza konu edilen bir başka hüküm de özel kanun niteliği taşıyan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinin birinci fıkrasında ödeme emrine karşı dava açma süresi olarak gösterilen yedi günlük süredir⁷⁹. Bu yedi günlük sürenin çok kısa olması, sırf işlem türüne ilişkin farklılık sebebiyle esasen vergi yargılaması kapsamında olan ödeme emrine karşı dava açılmasının farklı süreye tabi tutulmasının gerekmemesi sebebiyle Anayasanın 2'nci ve 36'ncı maddelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise; kanun koyucu tarafından, ödeme emrinin özellik ve niteliği ile diğer idari işlemlerin özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmamasındaki kamu yararı gözetilerek, ödeme emrine karşı açılacak davalar için dava açma süresinin yedi gün olarak öngörüldüğü gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu karara katılmak mümkün değildir. İdari yaptırımlarla ilgili mahkemeye başvuru ve itiraz sürelerinin yasalarda yedi gün gibi kısa bir süre ile sınırlandırılması, bu sürenin iki gününün hafta sonu tatiline denk geldiği de göz önünde bulundurulursa, idareye karşı hak arama özgürlüğünü daraltarak yargısal korumayı etkisiz hale getirir. Sınırlı sürelerin kabulünde etkili olan idari uyumsuzlukların gecikmeden yargı önüne çıkarılarak çözüme ulaştırılması gibi müspet bir amaç da, sürenin

⁷⁸ Konu hakkında fikrimizin oluşmasına katkıda bulunan Hocam Yrd. Doç. Dr. Yıldırım Taylar'a teşekkür ederim.

⁷⁹ Esasen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinde "Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir" diyerek vergi itiraz komisyonlarına itirazdan bahsetmektedir. Fakat Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 13. maddesine göre "itiraz" deyimini "vergi mahkemelerinde dava açılması" anlamını taşımaktadır. (Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 200) Aynı yönde Dş. 9.D. 23.12.1986 gün ve E. 1984/ 1630 ve K. 1986/ 3688, (kazanci.com.tr, Erişim.06.02.2013). Bu konuda kanun metninde yeniden düzenleme yapıp "itiraz komisyonu" ibaresi yerine "vergi mahkemesi" ibaresinin getirilmesinde hukukî belirlik ilkesi bakımından yarar bulunmaktadır.

kısa tutulması durumunda tersine dönerek idarenin kusur ve sakatlıklarını korur duruma gelmektedir⁸⁰.

c. Haksız Çıkma Zammı

Haksız çıkma zammı⁸¹, 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre; (...) *İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir...*".

Söz konusu yüzde onluk haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı dava açan vergi ödevlisinden dava tamamen aleyhe sonuçlanmasa dahi davanın aleyhe sonuçlandığı tutar kadar uygulanır⁸². Bu yönüyle düzenleme, mahkemenin vereceği kararın mükellef aleyhine olması ihtimali her zaman bulunduğundan mahkemeye başvurma hakkının kullanılmaktan caydırıcı bir işleve sahiptir⁸³. Uygulamada vergi dairelerinin lehlerine verilen kararın kesinleşmesini bile beklemeden haksız çıkma tazminatına ilişkin ödeme emri düzenleyip gönderdikleri görülmektedir⁸⁴.

⁸⁰ Akıncı, **Adil Yargılanma**, s. 181-182. Aynı madde hükmüne karşı yapılan eleştirilerden biri de "vergi itiraz komisyonuna itirazda bulunulabileceği" hükmüdür. Bilindiği üzere itiraz komisyonları kaldırılmış ve idarî yargıda mahkemeye başvuru yollarında oldukça geniş çaplı değişiklikler yapılmıştır fakat buna rağmen maddede herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Özellikle hukukumuzda avukatla temsil zorunluluğunun bulunmaması da göz önüne alındığında yedi günde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasından dolayı yapılan işlemlere karşı başvurulacak kanun yolunun tespiti bile çok kolay değildir. Bu durum, etkin hukukî koruma ve hak arama özgürlüğünü zedeleyebilecek niteliktedir bu nedenle kanunda bu yönde bir güncelleme yapılması gerekmektedir. Görüş için bkz. Pınar Çiftçi, "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", Prof. Dr. Burhan Ceyhan Armağanı, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı 2010, Cilt: XII, ss. 313-379, s. 340-341.

⁸¹ Danıştay kişinin dava açarak haksız çıkması durumunda ödediği bu yüzde onluk fark için haksız çıkma zammı tabirini kullanmakta ise de bunun bir tür tazminat olduğu görüşü de doktrinde kabul görmektedir. (Bumin Doğrusöz, "Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 179, Kasım 2007, ss. 31-32, s. 31-32). "Zam" terimi niteliği itibarıyla düzenlemeyi daha iyi ifade ettiği için bu terimin kullanılmasında yarar görmekteyiz.

⁸² Doğrusöz, s. 31.

⁸³ Soner Yakar, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 250, Temmuz 2009, ss. 186-197, s. 250.

⁸⁴ "Yukarıda anılan 6183 sayılı Kanununun 58. maddesine göre amme alacağının %10 zamla tahsili için, amme alacağının tahsiline dair düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın retle sonuçlanması ve bu ret kararının temyiz edilmiş olması halinde temyiz istemi reddedilerek mahkeme kararının onanması ve karar düzeltme isteminin de reddedilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, alacak aslının tasdikine yönelik mahkeme kararının kesinleşmesi halinde haksız çıkma zammının doğması ve tahsili aşamasına gelinmesi mümkün olduğundan, dava konusu ödeme emrinin düzenlenme tarihi itibarıyla temyiz edildiği tartışmasız olan asıl alacağı yönelik mahkeme kararının onanarak kesinleşmesi beklenilmeden düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmemiştir." Dş. 9.D., 04.05.2006 gün ve E. 2005/4620, K. 2006/1689, www.kazanci.com, Erişim. 20.05.2013)

Bu düzenlemeye ilişkin Anayasa'ya aykırılık iddiası İstanbul 2. Vergi Mahkemesi ve Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi tarafından ciddi bulunarak; düzenlemenin, Anayasa'nın 2, 36 ve 125'inci maddeleri yönünden incelenmesi istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne gidilmiştir. Anayasa Mahkemesi ise⁸⁵ düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığına "oybirliğiyle" karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi'nin görüşüne göre; kamu alacakları kamu hizmetlerinin ifasında kullanıldığından tahsilinde öncelik ve ayrıcalık tanınan alacaklardır ve 6183 sayılı Kanunun esası, vergiler başta olmak üzere kamu alacağını güvence altına almak ve ödenmediği takdirde kamu alacağını zora dayanarak, Devlet gücü ve memurları eliyle tahsil etmektir. İtiraz konusu kural ile yapılan düzenleme de kamu alacağının mümkün olduğunca kısa sürede tahsiline yöneliktir. Ayrıca düzenlemede hak arama özgürlüğünü engelleyen bir durum söz konusu değildir çünkü kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden önce kamu alacağının esası hakkında yargı yoluna başvurabileceği gibi, itiraz konusu kural ile ödeme emrinin tebliğinden sonra da tahsile ilişkin olarak dava açabilme olanağına sahiptir⁸⁶. İdari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır.

Doktrinde Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı hem dava açma hakkına hem de eşitlik ilkesine engel olması itibarıyla eleştirilmektedir. Hak arama özgürlüğüne engel olması; düzenlemenin kişileri dava açmaktan korkutacak nitelikte olması, eşitlik ilkesine aykırılık ise idarenin davayı kaybetmesi halinde yanlış idari işlem nedeniyle idare aleyhine herhangi bir tazminata hükmedilmemesi savunmasıyla desteklenmektedir⁸⁷.

Haksız çıkma tazminatı ile dava açma hakkına getirilen sınırlamanın, ölçülü olduğunu söylemek güçtür. Esasen haksız çıkma tazminatına ilişkin hükmün amacı ödeme emirlerine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemektir. Fakat ödeme emirlerine karşı açılan davalarda, kural olarak takip işlemlerinin

⁸⁵ AnyM, 03.02.2011 gün ve E. 2009/83, K. 2011/29, (<http://www.anayasa.gov.tr>, Erişim:15.02.2013)

⁸⁶ Ancak, ödeme emri noktası gelmeden önceki aşamalarda yapılan usulsüz işlemlerle borcun kesinleştiği durumlar için aynı yaklaşımın kabul edilmesinin mümkün olmadığı kabul edilmektedir. Örneğin, bir vergi mükellefi adresinden hiç ayrılmamasına rağmen ilan tebligatla borcun kesinleştirilmesi ve sonrasında ödeme emri tebliğ edilmesi halinde, bu mükellefin ilk aşamada idari işlemin hukuka uygunluğunu denetletme hakkı elinden alınmış olmaktadır. Böyle bir durumda, mükellef ödeme emrine karşı dava açtığında risk almak zorunda kalacaktır. (**Şahan**, <http://www.adaletbiz.com/haksiz-cikma-zamminda-anayasaya-aykirlilik-makale.177.html>, Erişim: 13.05.2013).

⁸⁷ Mustafa Akkaya, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Cilt: I, Ankara 2009, ss. 339-347, s. 340, 342- 347; Doğrusöz, s. 31; Yakar, s. 196.

durmadığı⁸⁸ hususu dikkate alındığında, ödeme emrine karşı dava açılmasının idare için bir zarara yol açtığını söylemek mümkün değildir⁸⁹. Buradan hareketle düzenlemenin; idarenin maddi kayba uğramasının değil, bir ödeme emrine karşı dava açmak suretiyle mahkemelerin gereksiz yere meşgul edilmesinin yaptırımını olduğunu söylemek mümkündür ancak davanın reddedilmiş olması mahkemelerin gereksiz yere meşgul edildiği anlamına gelmediğinden bu amacı da savunmanın mümkün olmadığı söylenmektedir⁹⁰.

Haksız çıkma tazminatına benzer bir kurum da İcra İflas Hukuku'nda mevcut olan icra inkâr tazminatıdır. İcra inkar tazminatı, kendisine gönderilen ödeme emrine karşı haksız itiraz eden borçlunun mahkûm edileceği tazminata verilen addır⁹¹. İcra İflas Kanunu'nun 67'nci maddesine göre; *"Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, red veya hükmolunan meblağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkum edilir"*⁹². Görüldüğü üzere bu düzenlemenin kamu icra hukukuyla arasındaki temel farklar tazminatın yargılamanın her iki tarafı için de öngörülmüş olması, alacaklı için haksızlık yanında kötü niyetinde aranması ve kesin bir oran belirtilmeyip sadece asgari oranın belirtilmiş olmasıdır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki düzenlemenin esasına girilerek tamamıyla red olunmuş davalar için ve hâkimin üst sınırı kanunca belirtilmek şartıyla duruma göre belirlediği tutarda tazminata⁹³ hükmedebilmesi şeklinde değiştirilmesinde fayda olduğu düşünülmektedir. Böyle bir hüküm hem vergi ödevlisini haksız yere dava açmaktan alıkoyacak hem de kısmen haklı bulunan ödevlileri koruyacaktır⁹⁴. Nitekim vergi hukukunun mükellefler için zor ve karmaşık bir hukuk dalı olduğu da düşünülecek olursa mükellef haklı olduğu zannıyla dava açabilir. Bu nedenle

⁸⁸ İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinde öngörülen, açık hukuka aykırılık ve uygulanması halinde telifisi güç veya imkânsız zarar koşullarının gerçekleşmesi nedeniyle mahkemece teminatlı ya da teminatsız olarak yürütmenin durdurulması kararı verilmesi kuralın istisnasını oluşturur.

⁸⁹ Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, s. 340, 342.

⁹⁰ Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, s. 344.

⁹¹ Ejder Yılmaz; "İcra İnkâr Tazminatı Açısından Likit Alacak Kavramı", **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 67, 2008, ss. 85-93, s. 86.

⁹² 2/7/2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan "yüzde kırkıncıdan" ibaresi "yüzde yirmisinden" şeklinde değiştirilmiştir.

⁹³ Mevcut düzenlemenin kötü niyetli itirazları amacı taşımakla birlikte yüzde onluk bir zammın çok büyük meblağlara itiraz etmekten davacıyı alıkoyacağı görüşü için bkz. Kumrulu, **Vergi İcra**, dn. 65, s. 666.

⁹⁴ Düzenlemenin tamamıyla kaldırılması gerektiği görüşü için bkz. Akkaya, **Haksız Çıkma Zammı**, s. 345-347; Yakar, s. 250-251; Uzun, s. 47.

haksız çıkma zammının yukarıda belirtilen esaslar doğrultusunda yeniden düzenlenmesi yerinde olacaktır.

d. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilememesi

Uzlaşma; Türk vergi hukukuna 1963 yılında giren⁹⁵, tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki aşamada söz konusu olabilecek, vergi dairesi ile vergi ödevlisinin vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları⁹⁶ üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları amaçlı bir kurumdur⁹⁷.

Uzlaşma kurumu gündeme getirildiği günden itibaren birçok eleştiriye maruz kalan bir kurumdur. Eleştirilen yanların başında eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılığı gelmektedir. Gerçekten de her bakımdan aynı konumda olan, biri uzlaşmaya başvurup biri başvurmayan vergi ödevlileri için eşitliğe aykırı sonuçlar doğmaktadır⁹⁸. İkinci bir eleştiri noktası vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi durumunun vergi ilişkisinin kamusal niteliğine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olmasıdır⁹⁹. Bu eleştirilerden başka, konumuz itibarıyla bizi yakından ilgilendiren ve bu başlık altında inceleyeceğimiz bir diğer eleştiri vergi uzlaşma komisyonu kararlarına karşı dava yolunun kapalı olması durumudur.

Uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir (TÖUY m.16). Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava

⁹⁵ Anılan kanunun gerekçesinde uzlaşma kurumunun getiriliş amacı ile ilgili olarak şu ifadeler yer verilmiştir: "... Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlanması amacıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır".

⁹⁶ 1998 tarihli ve 4369 sayılı Yasa ile uzlaşma kurumunda değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu yasa ile 1.1.1999 tarihinden itibaren cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşma vergi asılları sınırlandırılmıştır. Bu yeni düzenlemeye bağlı olarak uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi esasına geçilmiştir. 4369 Sayılı Yasanın kısa süreli uygulamasından sonra, uzlaşma kurumunda 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Yasa ile bir değişiklik daha yapılmış ve önceden olduğu gibi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabilme imkânı getirilmiştir.

⁹⁷ Öncel- Kumrulu- Çağan, s. 171; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 701-702; **Kırbaş**, s. 193; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 260; **Karakoç**, **Çözüm Yolları**, s. 56-57; Bilici, s. 115; Kızılot/ Kızılot, s. 223; Bekir Baykara, "Uzlaşma Talebinde Bulunmak Haksız Olunduğu Anlamına Gelmez", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 319, Mart 2008, ss. 8-10, s. 8; Güneş, **Yasallık**, s. 179.

⁹⁸ Candan, **Uzlaşma**, s. 263; Aksoy, s. 110; Karakoç, **Çözüm Yolları**, s. 58.

⁹⁹ Karakoç, **Çözüm Yolları**, s. 58; Güneş, **Yasallık**, s. 182- 183.

açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz (VUK ek m.11)¹⁰⁰. Bu hükümlerin; idarenin her türlü eylemine karşı kanun yolunun açık olduğu (Any. m. 125) ve herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu (Any. m. 36) hükümlerine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir¹⁰¹.

Uzlaşma, yargı organlarının yükünü hafifletmek, kamu alacağının tahsilini hızlandırmak gibi amaçlarla getirilmiş bir kurumdur¹⁰². Uygulamada taraflar borç konusunda bir nevi pazarlık yapmaktadırlar. Uzlaşmaya varan ve usulüne ilişkin düzenlenmiş uzlaşma tutanağının altına imza atan veya dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildiren mükellefin uzlaşma sonucundan memnun olduğu ve dava açmakta bir menfaatinin olmadığı düşünülmekte bu açıdan hüküm mahkemeye başvuru hakkını engeller nitelikte gözükmemektedir. Doktrinde tarhiyat sonrası uzlaşmada sadece vergi veya cezası üzerinde uzlaşmaya varılsa dahi hem aslı hem de cezası için dava açma hakkının ortadan kalkması

¹⁰⁰213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 11 inci maddesinin anlamı konusunda Danıştay'ın farklı yönde kararları mevcuttur. Şöyle ki Danıştay bir kararında tarh olunan vergi ve kesilen cezada uzlaşma sağlandıktan sonra, idarenin matrahın azlığından bahisle incelemeyi yenilemesi ve genişletmesi uzlaşmanın bütünlüğü ve muamelelerin kesinliği kuralı ile bağdaşmayacağından aynı konuda her ne suretle olursa olsun sonradan yapılan vergi incelemesi yoluyla ikinci bir tarhiyat yapılmasının mümkün olmadığını savunurken (Dş. 3.D., 26.04.1994 gün ve E. 1993/2643, K. 1994/2059, (www.kazanci.com, Erişim.21.02.2013); diğer bir kararında aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukukî dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde, uzlaşmanın idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırmadığına hükmetmiştir (Dş. 3.D., 20.10.2005 gün ve E. 2004/852, K. 2005/2230, (www.kazanci.com, Erişim. 21.02.2013).

¹⁰¹Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: XXV, Sayı: 2, ss. 309-337, s. 329. Karşı görüş için bkz. Candan, **Uzlaşma**, s. 361- 362. Aynı yönde Dş. 4.D., 25.01.1989 gün ve E. 1988/ 1461, K. 1989/ 386; "Kendi iradesi veya idarenin çağırısı üzerine uzlaşmaya başvuran yükümlüler için uzlaşma tek ve vazgeçilmez bir seçenek olmayıp, uzlaşma koşullarını durumlarına uygun bulmayan yükümlüler için uzlaşmamak hak ve olanağı mevcuttur. Bu haklarını uzlaşma tutanağını imzalayınca dek kullanabilmeleri mümkündür. Bu şekilde uzlaşmaktan vazgeçen yükümlüler dava açmak, Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesiyle düzenlenen cezada indirim hakkından yararlanmak gibi başka yolları kullanmak suretiyle, haklarını bu şekilde de aramaları olanağına sahiptirler. Tüm bu nedenlerle yasa koyucu uzlaşmanın vaki olması hallerinde artık yükümlülerin tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamayacaklarını ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamayacaklarını öngörmüştür.

Olayda da, yükümlünün inceleme raporuna dayanılarak adına salınan kaçakçılık cezalı vergilere karşı kendi iradesi ile uzlaşma talep ettiği, uzlaşma için belirlenen günde yapılan görüşmeler sonucunda vergilerin bir kısmı, cezaların ise tamamı kaldırılmak suretiyle uzlaşmanın vaki olduğu ve bu hususun bir tutanakla tespit edildiği taraflar arasında tartışmasıdır.

Bu durumda yükümlünün başvurusu üzerine uzlaşma vaki olduğuna göre, artık bu konuda herhangi bir şekilde dava veya şikâyet yoluna gidilmesi mümkün olamaz ve bu hususu düzenleyen Ek 6'ncı madde hükmünün hak arama özgürlüğünü kısıtladığı da düşünülemez."

¹⁰²Karakoç, **Genel Vergi**, s. 555; Başaran Yavaşlar, **Uzlaşma**, s. 311; Güneş, **Yasalık**, s. 179.

durumu mahkemeye başvuru hakkını engelleyeceği söylenmekle birlikte¹⁰³ uygulamada uzlaşma komisyonlarında vergi aslı ve cezasına ilişkin uzlaşma talepleri ayrı ayrı değerlendirilmeyip ortak bir karar verildiğinden bu düzenlemenin pratikte bir önemi bulunmamaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vergi hukuku ile ilgili verdiği Deweer kararında mahkeme, yargı organına başvurma hakkından feragat etmenin hukuk davalarında olanaklı olduğunu ve bu yöntemin ceza yargılamasında da uygulanabileceğini kabul etmiştir. Ancak, suç isnat edilen kişinin ceza yargılamasını engellemek için uzlaşmaya gitmesi durumunda özel bir dikkatin gösterilmesi gerektiğini örneğin zorlama olmaması gibi koşulların da aranması gerektiğini ifade etmiştir. Bu doğrultuda mahkeme, işyerinin geçici olarak kapatılması sonucu oluşacak maddi kayıp baskısı altında dostane çözüme yani uzlaşmaya giden başvuruçunun zorlama altında adil yargılanma hakkından vazgeçtiği sonucuna vararak Sözleşme 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının ihlal edildiği kanaatine varmıştır¹⁰⁴. Ancak kararın ülkemiz açısından da uygulanabilir, yerinde bir karar olduğunu söylemek güçtür. Bahsedilen psikolojik veya mali sebepler mükellefleri uzlaşma yolunu kullanmaya sevk eden nedenlerdir ve uzlaşmanın avantajları olarak sıraladığımız bu hususları zorlayıcı sebep olarak nitelendirmek yanlıştır. Nitekim mükellefler çeşitli sebeplerle uzlaşma yolunu tercih edebilirler bunlardan bazıları; dava sürecinin yorucu aşamalarına girmeyi istememek, vergi davasının getireceği kötü imajdan korkmak¹⁰⁵, uzlaşma ortamının sağlayacağı güven, belirlilik ve huzurdan yararlanmaktır. Bu sebeplerin, kişiyi uzlaşmaya iten ve iradesini sakatlayan faktörler olarak görülmesi uzlaşma kurumunun amacının gözden kaçırılması anlamına gelmektedir.

Sonuç olarak dava sayılarının çok yüksek olduğu, yargılamaların uzun sürmesi kaynaklı adil yargılanma ilkesinin ihlal edildiği ülkemizde dava yoluna başvurmaya alternatif olarak düzenlenmiş, uzlaşma gibi kurumlara ilişkin düzenlemelerin *aksaklıklarının ortadan kaldırması şartıyla* desteklenmesi gerekmektedir¹⁰⁶. *Her şeyi yargılamak istemenin, hiç bir şeyi tam olarak*

¹⁰³ Başaran Yavaşlar, **Uzlaşma**, s. 329.

¹⁰⁴ **Ağar**, s. 350. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer- Belçika kararı, Başvuru No. 6903/75, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57469>), (Erişim.09.04.2013).

¹⁰⁵ Örneğin kredi kurumu olan bankayla çalışan bir teşebbüs için vergi davası bir risk olarak görülüp, kredi sözleşmelerini yenilemek konusunda çekingen davranılabilir (Baykara, s. 9).

¹⁰⁶ Uzlaşma için "vergi hukukunun gülüryüzlü kurumu" benzetmesi yapılmaktadır (Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan CEYHAN Armağanı, İzmir, 2012, ss. 3-26, s.17).

yargılayamamak anlamına geldiği¹⁰⁷ göz önünde tutularak bu noktada yapılması gereken söz konusu kurumu kaldırmak değil, adil yargılanma, kanunîlik, eşitlik ilkelerine daha uygun hale getirmektir.

e. Vergi Affı Niteliğindeki Kanunlarda Yer Alan Dava Yoluna Gitmeme Şartı

Sözlük anlamı olarak bir suç, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama anlamına gelen af kavramı¹⁰⁸ Türk hukuk sistemi içerisinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından bir yasayla kamu davası ve cezanın ya da sadece cezanın ortadan kaldırılması yahut cezalarda indirim yapılması olarak tanımlanabilir¹⁰⁹.

Vergi hukukunda af kavramı ise vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir¹¹⁰. Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukukî yaptırımların ortadan kaldırılması olarak da tanımlanabilir¹¹¹. Vergi tarihimiz birçok af ile doludur¹¹². Af kanunlarının siyasal amaçlarla sık sık çıkartılması, vergi cezalarının önleyicilik amacının etkinliğini azalttığı, devlet bakımından kamu gelirlerinin azalması sonucunu doğurduğu, kişileri yeni bir af çıkar beklentisiyle vergi borçlarını ödememeye sevk ettiği, eşitsizlik yarattığı¹¹³ gerekçeleriyle eleştirilmekle birlikte¹¹⁴ aftan yararlanmak, vergi aslının ödenmesi şartına bağlı tutulduğu takdirde, bu durumun vergi

¹⁰⁷ İzmir 4. Uluslararası Hukuk Kongresi, **Prof. Dr. İzzet Özgenç**'in konuşmasından alınmış bir ibaredir.

¹⁰⁸ (www.tdk.gov.tr) (Erişim.21.04.2013).

¹⁰⁹ **Ağar**, s. 327; Recep Aygün, "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, ss. 88-92, s. 88.

¹¹⁰ Bilici, s. 122; Zülküf Ayranğöl- Mustafa Tekdere. "Ana Hatlarıyla Vergi Afları", **İzmir Üniversitesi International Symposium, Regional and Global Dynamics: Economic and Political Issues of Turkey and Its Near Abroad**, 2011, ss. 421-441, s. 423.

¹¹¹ Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1, ss. 111-122, s. 115; Saban, s. 455; Taşkın, s. 123; Ayranğöl- Tekdere, s. 423.

¹¹² Yaltı, **Vergi Affı**, s. 7. Cumhuriyet tarihi boyunca kırk bir adet mali af çıkartılmıştır. Bunların yakın tarihlilerini; 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 5736 sayılı Uzlaşma Yoluyla Tahsilât, 5811 sayılı Vergi Varlık Barışı, 5917 sayılı Varlık Barışını Uzatma ve 6111 sayılı Yeniden Yapılandırma Kanunu ve adı konulmuş konulmamış dolaylı-dolaysız, gizli-örtülü birçok kanun oluşturmaktadır (Yaltı, **Vergi Afları**, s. 8).

¹¹³ Anayasa Mahkemesi, afların "eşitsizlik" yarattığını kabul etmekle birlikte eşitsizliğin kamu yararı söz konusu olduğunda var olabileceğini, tahsilatı hızlandırmak, ihtilafları azaltmak gibi amaçlara hizmet ettiğini ileri sürerek Anayasaya aykırılık iddialarını reddetmiştir. (AnyM, 24.06.2010 gün ve E. 2008/116, K. 2010/85, (www.anayasa.gov.tr, Erişim.20.04.2013).

¹¹⁴ Çağan, **Vergi Affı**, s. 121-122; Karakoç, **Hukuklaşmayan**, s. 138; Saban, s. 461; Recep Aygün, "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, ss. 88-92, s. 89.

alacaklarının zamanında ödenmesi bakımından büyük yarar sağlayacağı da kabul edilmektedir¹¹⁵.

Vergi aflarına ilişkin genel eleştiriler bir yana, kurumu düzenleyen kanunlarda yer alan “dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartı ile gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının da tahsilinden vazgeçileceği” benzeri düzenlemelerin hak arama hürriyetine aykırılık teşkil ettiği yönünde eleştiriler¹¹⁶ çalışmamızın konusuyla ilgilidir. Bu eleştiriye göre; suç isnadına uğrayan kişi bakımından mahkemeye başvurma hakkı, aynı zamanda kişinin kendisine yöneltilen isnadın bir hakim ya da bir mahkeme tarafından karara bağlanmasını isteyebilmesi anlamına gelir. Eğer bir yargısal karar savunma hakkını kullanma olanağı vermeksizin, resmi olarak suçluluk saptanmamasına karşın, kişinin suçlu olduğu düşüncesini yansıtır ya da ima ediyor ise Sözleşmenin 6’ncı maddesinin 2’nci fıkrasında yer alan “masumluk karinesi” ihlal edilmiş sayılmalıdır; dolayısıyla vergi affı kanunundan yararlanmak suretiyle, açılan dava kişinin suçlu olduğuna ilişkin bir imaj yaratılarak düşmüşse, mahkemeye başvurma hakkını da ihlal edilmiş sayılır¹¹⁷. Ancak vergi cezasını gerektirmeyecek şekilde üzerine düşen tüm vergi borçlarını eksiksiz ve zamanında yerine getirdiğine inanan vergi mükellefinin vergi affından yararlanmak yerine mahkemeye başvurup masumiyetinin kanıtlanmasının yolu hiçbir vergi affı yasası ile kapatılmadığından bu görüşün yerinde olduğunu söylemek güçtür.

B. Vergi Mahkemelerinde Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Davaların uzun sürmesi, özellikle dava sayısının çok fazla olduğu ülkeler olmak üzere pek çok ülkede temel bir sorun olarak kabul edilmektedir. Gecikerek gelen adalet, kişilerin mağduriyetlerine çözüm getirmek bir yana dava sürecindeki çabaların bile karşılığını verememektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi “herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile hakkındaki bir suç isnadının karara bağlanmasında, makul bir sürede yargılanma hakkına sahiptir” diyerek makul sürede yargılanma hakkını adil yargılanma hakkının kapsamına sokmuştur. Bu nedenle makul

¹¹⁵ Çağan, **Vergi Affı**, s. 121-122; Karakoç, **Değerlendirme**, s. 26; Saban, s. 457; Aygün, s. 89.

¹¹⁶ Açar, s. 352-354.

¹¹⁷ Açar, s. 354.

sürede yargılanma hakkına riayet edilmesi için yeterli sayıda mahkeme kurulması ve hâkim görevlendirilmesi de devletin ödevidir¹¹⁸.

Türk yargılama hukuku bakımından hak, 1982 Anayasasının davaların mümkün olduğu süratle çözülmesini yargının görevleri arasında sayan 141'inci madde düzenlemesiyle anayasal koruma altına alınmıştır. Bunun haricinde ilgili kanunlarda makul sürede yargılanmayı gerçekleştirebilmek için idarenin ve yargı organlarının görevlerinin gereklerini belli bir sürede yapmalarını düzenleyen düzenleyici süreler de öngörülmüştür. Yaptırımları olmayan ve uygulamada genellikle riayet edilmeyen bu süreler, idare ve yargı organlarının ihmallerine engel olmak ve kamu görevlilerinin görevlerini ihmal etmemeleri için düzenlenmişlerdir¹¹⁹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi makul süre konusunda somut olayın özelliklerini göz önünde tutarak karar vermekte ve üç ölçüt kullanarak sonuca ulaşmaktadır. Bunlar; dava konusunun niteliği, başvuruçunun ve ulusal makamların tutumudur¹²⁰. Vergi davalarının niteliği itibariyle derin inceleme gerektiren davalar olması¹²¹ ve ülkemizde görülmekte olan dava sayısının oldukça fazla olması sebebiyle davaların sonucuna ulaşması kimi zaman oldukça uzun zaman almaktadır. Uzun sürede sonuçlanan davalar hem vergi mükellefi veya sorumlusu hem de devlet bütçesinde zarar doğurabilmektedir.

Uzun süren davaların mükellef nezdinde zarara yol açmasına örnek olarak, mükellefin davayı kaybetmesi durumunda ödeyeceği gecikme faizi verilebilir. Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Bu faiz davanın kısa sürede çözülmesi halinde

¹¹⁸Gözübüyük- Gölcüklü, s. 268.

¹¹⁹Karakoç, **Süreler**, 163.

¹²⁰Jayawickrama, **Judicial Application of Human Rights Law: (National, Regional and International Jurisprudence**, Cambridge University Press, West Nyack, 2002, s. 513.

¹²¹Makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne giden bir vergi davasında mahkeme bu durumu şöyle ifade etmiştir. "İlk aşamada FİOD sonra da soruşturma yargıcı, yetkililerin vergi ve sigorta primi kaçakçılığını tespit etmelerini mümkün olduğunca zorlaştıracak şekilde ayarlanan girift bir şirketler ve hesaplar ağını çözümlenebilmek için çok sayıda tanıktan delil toplamak ve çok önemli hacimde malzemeyi bir araya getirmek ve incelemek zorunda kalmışlardır... Bu nedenlerle ve dava öncesi soruşturmada yetkililere atfedilecek bir adaletin bulunmadığı gerçeğinden hareketle yargılamanın bu aşamasında geçen sürenin makul olmadığı sonucuna varılamaz". Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hozee- Hollanda kararı, Başvuru No. 21961/93, 22.05.1998, (Kararın çevirisi için bkz. Yaltı, **Yükümlü Hakları**, s. 124).

küçük bir meblağ olarak ödenebilecekken, davanın makul süreyi aşan bir sürede sonuca bağlanması durumunda büyük meblağlara ulaşarak mükellefi zarara uğratabilir.

Uyuşmazlıkların idare ve mükellef arasında idari aşamada barışçıl yollarla istenilen düzeyde çözümlenemeyişi, tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar sebebiyle yargı organına başvurmanın yürütmeyi durdurması yargı organlarına başvuruyu çoğaltmaktadır¹²². İdari aşamada çözüm yollarının işlerliğinin artırılması, dava sayılarının azalmasını ve yargı önüne getirilen davaların daha hızlı çözüme ulaştırılmasını sağlayacağından makul sürede yargılanmama sorununa bir çözüm olarak sunulabilir¹²³. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesinin dördüncü fıkrasındaki on beş günlük ilk inceleme süresi gibi kanunlarca yargılamanın işleyişini hızlandıracak süreler uyuşmazlıkların yargılamanın daha kısa sürede çözümlenmesine hizmet edecektir. Yargılamanın daha hızlı yürütülmesi için taraflara tebliğ edilen dilekçelere cevap verme süresi olan otuz günün (İYUK m.16/3) kısaltılması¹²⁴ elektronik ortamdan daha çok yararlanma¹²⁵ gibi öneriler de sunulmaktadır.

III. VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA HAKKANİYETE UYGUN YARGILANMA HAKKI

A. Genel Çerçeve

Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, adil yargılanmanın gereklerinden olduğu gibi amaçlarından da biri olan¹²⁶, sözleşme metninde içeriğine ilişkin bir açıklama yapılmamasına rağmen hangi haklardan oluştuğu konusunda içi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatıyla doldurulmuş bir hak. "Hakkaniyete uygun yargılanma" terimi, adil yargılanmanın unsurlarını oluşturan maddedeki diğer hakların sınırlı olmadığı sonucunu doğurur ve

¹²²Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri", Prof. Dr. Burhan Ceylan'a Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı: 2010, ss. 257-312, Basım Yılı: 2012, s. 295.

¹²³Yusuf Karakoç, . "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1999, Sayı: 129, ss. 84-96, s. 89; Karakoç, **Çözüm Yolları**, s. 30-31, 57; Aksoy, s. 110.

¹²⁴Demirbaş Aksüt, s. 296. Görüşe katılmakla birlikte bu gibi sürelerin fazla kısaltılmasının da adil yargılanma hakkının kullanılmasını engelleyeceğini ifade etmek gerekmektedir.

¹²⁵Oğuz Sancakdar, "AİHM Kararlarının Türk İdare Hukukuna Etkileri Konusunda Genel Gözlemler", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 38, Sayı: 1, 01.03.2005, ss. 89-112, s. 103.

¹²⁶Erdoğan, s. 134.

hakkaniyete uygun yargılamayı gerçekleştirmek için başka bir takım hakların da söz konusu olabileceğini belirtir¹²⁷.

Tüm olgu ve hukuksal sorunları yeterli biçimde ortaya koyabilme, delil ileri sürebilme, davaya katılanların delil ve görüşlerinden bilgi sahibi olabilme olanağı hakkın özünü oluşturur¹²⁸. Bu unsurları genel olarak silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi, hukukî dinlenilme hakkı, gerekçeli karar hakkı, avukatla temsil hakkı ve ceza davalarına ilişkin suçlu olduğu sabit olununcaya kadar masum sayılma hakkı, susma ve kendini suçlamama hakkı olarak saymak mümkündür. Sözleşmede aleni yargılanma hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma hakkından farklı bir hak olarak ayrıca ifade edilmiş olsa da, bu hakkın da hakkaniyete uygun yargılamaya dâhil olduğu düşünülerek, aleni yargılanma hakkı hukukî dinlenilme hakkının bir unsuru olarak ifade edilecektir.

B. Silahların Eşitliği Ve Çelişmeli Yargılama İlkesi

1. Vergi Yargılaması Hukuku'nda Silahların Eşitliği İlkesi

Silahların eşitliği ilkesi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde açıkça yer almasa da adil yargılanma hakkının en önemli unsurlarındandır ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında Neumrister- Avusturya kararı ilk olmak üzere yerini almıştır¹²⁹. Silahların eşitliği ilkesi adil yargılanma hakkının doğal bir ögesidir¹³⁰ ve tarafların ırk, cinsiyet, dil, din, siyasi parti ayrımı yapılmaksızın davaya eşit müdahalesini gerektirir¹³¹. Silahların eşitliğinin sağlanabilmesi için, tarafların yargılama sonunda verilecek karara, eşit şekilde etki edebilmelerine ve eşitlik temelinde dayalı bir biçimde, karşılıklı olarak iddia ve savunmalarda bulunabilmelerine, bunları tartışabilmelerine olanak veren bir ortamın, tüm yargılama boyunca yaratılması şarttır¹³². Silahların eşitliği ilkesini; delil sunulması konusunda eşitlik, yargılamada taraflar arasındaki usuli eşitlik ilkeleri oluşturmakla birlikte yargılama giderlerinin, bireylerin hak arama özgürlüğüne engel oluşturmasını engellenmek amacıyla getirilen adli yardım kurumu ve yargılamada kullanılan dili anlamama veya konuşmama nedeniyle

¹²⁷ Gözübüyük- Gölçüklü, s. 267, 290.

¹²⁸ Tezcan- Erdem- Sancakdar- Önok, s. 233.

¹²⁹ İnceoğlu, **Adil Yargılanma**, s. 220; Erdoğan, s. 142.

¹³⁰ Jayawickrama, s. 505.

¹³¹ Jayawickrama, s. 493.

¹³² Pekcanitez, **Adil Yargılanma**, s. 46; İnceoğlu, **Adil Yargılanma**, s. 220.

oluşabilecek yargılama eşitsizliğini bozmaya yönelik bir hak olan tercümandan yararlanma hakkı da silahların eşitliği ilkesine hizmet etmektedir.

a. Delillerin Sunulması Konusunda Eşitlik

Delil kelimesi çoğu zaman anlamından daha geniş yorumlanarak, delil muhtevasının öğrenilmesi ve değerlendirilmesi araçlarını ve kaynaklarını da içine alacak şekilde, örneğin bilirkişi, keşif ve tanığa da delil denilmek suretiyle kullanılmaktadır¹³³. Kural olarak delillerin kabulü ve değerlendirilmesi mahkemelerin yetkisi dâhilinde olup Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin mahkemenin bu delilleri iyi değerlendirip değerlendirmedikini inceleme yetkisi yoktur¹³⁴. Mahkemenin inceleyeceği, taraflara delil sunma imkânının verilip verilmediği ve bu imkânın taraflara eşit olarak sunulup sunulmadığıdır.

Yeminin vergi hukukunda kabul edilmemesinin tarafların eşitliği ilkesiyle ilişkilendirildiği görülmektedir¹³⁵. Buna göre taraflardan biri idare diğeri yükümlüdür ve idarenin temsilcisi arayıcılığıyla yemin etmesi mümkün olmadığına göre sadece bir tarafa yeminle isbat hakkı vermek silahların eşitliği prensibine aykırıdır¹³⁶. Ne idare ne de mükellef isbat yükünün kendisinde olması halinde iddialarını kanıtlamak üzere karşı tarafa yemin teklif edebilir¹³⁷.

Vergi yargılama hukukunda yasaklanan yemin, delil niteliğindeki yemindir ve kanaatimizce her ne kadar uygulamada tanık dinleme yoluna gidilmese de tanığın yeminle dinlenilmesinde herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır¹³⁸. Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir" ifadesinin tersine yorumundan vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan hususlarda vergi hâkiminin re'sen araştırma kapsamında yemin deliline

¹³³Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77, İzmir, 1997, s. 9.

¹³⁴Gökpinar, s. 97.

¹³⁵Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 53.

¹³⁶Gözübüyük, s.463; **Karakoç, Çözüm Yolları**, s. 269.

¹³⁷Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.850.

¹³⁸Danıştay'ın karşı yöndeki görüşü için bkz. "2577 sayılı Kanunda yazılı yargılama usulünün esas alınmış bulunması ve aynı Kanununun 31'inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmamış olması nedeniyle vergi mahkemesince bir şahsın duruşmada sabit olarak dinlenmesinde, sahte yemin edilmesinde ve yemine isabet etmemesi nedeniyle yemin teklif edilen hususun ilan edildiğinin kabulü suretiyle verilen kararda kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır." Dş. 3. D., 24.12.1986 gün ve E. 1986/1201, K. 1986/2706, (Kazancı İçtihat Bankası) (E.T. 22.03.2013)

başvurabileceğini savunmaktadır¹³⁹. Ancak vergi davasının niteliği ve silahların eşitliği ilkesi değerlendirildiğinde böyle bir kabul mümkün değildir.

b. Davanın Tarafları Arasında Usulî Eşitlik

Silahların eşitliği ilkesinin bir unsuru olarak karşımıza çıkan bu kavram genellikle ceza hukuku yönünden incelenen, savunmanın iddia makamı ile eşit şekilde davasını hazırlama ve sunma¹⁴⁰ konusunda makul olanaklara sahip olması şeklinde açıklanmaktadır¹⁴¹.

Davanın tarafları arasındaki usuli eşitlik yargılamada kendisini müdafii ile görüşme hakkı, dosyayı inceleme hakkı ve karar ve işlemleri öğrenme hakkı olarak göstermektedir¹⁴². Bunun dışında taraflara tanınan sürelerin eşit olması, tarafların usuli yükümlülükleri yerine getirmemesi gibi durumlarda işleyen prosedürün aynı olmasının da bu kapsam içine sokulabileceği düşünülmektedir.

Taraflar arasındaki usulü eşitlik, taraflardan birinin daha güçlü konumdaki idare olması sebebiyle vergi yargılaması hukukunda da en az ceza yargılamasında olduğu kadar önem arz etmektedir. İdarenin yurttaş karşısında

¹³⁹Dş. 3. D., 12.12.1990 gün ve E. 1989/ 1724, K. 1990/3422, (www.kazanci.com, Erişim. 12.03.2013) ; Dş. 3. D., E. 1989/ 452, K. 1989/2340, (www.kazanci.com, Erişim. 12.03.2013).

¹⁴⁰İzmir Bölge İdare Mahkemesi; 659 sayılı Kanun Hükmünde Karamamenin 6'ncı maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen " idareleri adli ve idari yargıda, icra mercileri ve hakemler nezdinde vekil sıfatıyla doğrudan temsil yetkisi; hukuk birimi amirleri, hukuk müşavirleri, muhakemat müdürleri ve avukatlara aittir." hükmünün "**hukuk birimi amirleri, hukuk müşavirleri, muhakemat müdürleri**" kısmı ile,

2) 14. maddenin 1. fıkrasında düzenlenen "tahkim usulüne tabi olanlar dahil adli ve idari davalar ile icra dairelerinde idarenin vekili sıfatıyla hukuk birimi amirleri, muhakemat müdürleri, hukuk müşavirleri ve avukatlar tarafından yapılan takip ve duruşmalar için, bu davaların idareler lehine neticelenmesi halinde, bunlar tarafından temsil ve takip edilen dava ve işlerde ilgili mevzuata göre hükmedilmesi gereken tutar üzerinden idareler lehine vekalet ücreti takdir edilir." hükmünün "**hukuk birimi amirleri, muhakemat müdürleri, hukuk müşavirleri**" kısmının Anayasanın 2-10-36 ve 135. maddelerine aykırı olduğu düşüncesiyle iptali istemi ile Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Bölge idare mahkemesine göre; "kişiler hak arama süresinde yargı mercileri nezdinde, usul kurallarında ve maddi kurallarda davanın taraflarının eşit olduğuna inanmak ister. Bu durumda adil yargılanmaya inanır ve hak arama yollarını işletir. Bu inancın olmadığı, silahların eşitliği görüntüsü olmayan yargı sistemlerine inanç peşinen olmayacağından adil yargılanma hakkı zaafa uğrar. Yine, tarafların eşit olmadığı bir sistemde etkili başvuru hakkının kullanılabildiğinden söz edilemez.

Nitekim, anılan kurallarla, kişiler Avukat dışında temsil hakkını kullanamazken, idareler bu hakkını memurları vasıtası ile ve de, VEKİL SIFATIYLA kullanmaktadırlar. Yine bu kişiler avukatla temsil dışında vekalet ücreti alamazken idareler Avukatla temsil edilmediğinde bile vekalet ücreti alabilmektedir. Bu görüntü kişilerde, hukuk sisteminin devlete öncelik ve ayrıcalık tanıdığı peşin hükmünü oluşturacak ve pek çok ihtilafta adil yargılanma hakkı konusunda güvensizlik oluşacaktır. Hatta bu sebeble hak arama mücadelesinden peşinen vazgeçenler olacaktır. Bu bağlamda, anılan kurulların Anayasanın 36'ncı maddesine de aykırı olduğu düşünülmektedir.". (www.izmirbim.adalet.gov.tr) (31.03.2013).

¹⁴¹Inceoğlu, s. 235; Gökınar, s. 101. Doktrinde tarafların usuli eşitliği silahların eşitliği ilkesiyle eş anlamlı olarak da kullanılmaktadır. Bkz. Jayawickrama, s. 59.

¹⁴²Gökınar, s. 102-110.

ayrıcalıklı bir muameleye tabi tutulması vergi yargılaması hukuku için kabul edilebilir değildir. Taraflar arası usuli eşitliğin bir gereği olan bilgi ve belgelere ulaşmada bunları değerlendirmede fırsat eşitliği aynı zamanda çelişmeli yargılama ilkesinin bir unsuru olduğundan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi zaman zaman bu iki ilkeyi birlikte ve birbirinin yerine geçecek şekilde değerlendirmektedir¹⁴³.

2. Vergi Yargılaması Hukuku'nda Çelişmeli Yargılama İlkesi

Çelişmeli yargılama ilkesi, dava sırasında gerek iddia makamı gerekse karşı tarafın, mahkemenin kararını etkilemek amacıyla sunduğu delillerden haberdar olup bunlar hakkında yorum yapma hakkına sahip olma anlamına gelmektedir¹⁴⁴. Bu ilke silahların eşitliği ilkesi ile yakın ilişki içerisinde olduğundan birçok mahkeme kararında birlikte kullanılmaktadırlar¹⁴⁵. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre silahların eşitliği ilkesi, ceza yargılamasının çelişmeli olma temel hakkını da içeren adil yargılanma hakkının sadece bir özelliğidir¹⁴⁶. Mahkemeye göre çelişmeli yargılama usulü ile adil yargılanma hakkının sair gereklerinin karşılanmış sayılabilmesi için dava dosyasına giren her türlü bilgi ve belgenin, tarafların yazılı bir şekilde yanıt ve savunma hakkını kullanabilmelerine olanak tanıyacak şekilde ve mahkemenin kendisi tarafından bildirilmesi gerekir¹⁴⁷.

¹⁴³ İnceoğlu, s. 245. Örneğin Beer – Avusturalya kararında yerel mahkemede davayı kazanan başvurucuya dava masraflarının davalı işveren şirket tarafından ödenmesine karar verilmiş, davalı işveren de dava masraflarının hatalı hesaplandığı gerekçesiyle istinaf mahkemesine başvurmuştur. Bu başvuru dilekçesi başvurucuya gönderilmemiş ve şirketin davası abul edilere miktar düşürülmüştür. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi; davanın her bir tarafının dosyaya giren delil ve mütalaalar hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma imkânına sahip olması gerektiği konusunda çelişmeli yargılama ilkesinin, istinaf başvurusundan başvurucunun haberdar edilmemesi ve buna cevap verme olanağının bulunmaması konusunda ise silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiği kanaatine varmıştır.

¹⁴⁴ İnceoğlu, s. 249; Yaltı, **Yükümlünün Hakları**, s. 125. İlke yargılamada çelişkilik, vicahilik, yüzyüzelik olarak da kullanılmaktadır (Gözübüyük- Gölcüklü, s. 267)

¹⁴⁵ İki kavram arasında yakın bir ilişki olmasına karşın çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi her durumda silahların eşitliği ilkesinin de ihlal edildiği anlamına gelememektedir. İlk derece mahkemesinin Federal Mahkemeye gönderdiği kendi görüşünü içeren belgenin tarafların her ikisine de sunulmadığı Niderost Huber – Switzerland davasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi silahların eşitliği ilkesinin değil çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edildiği kanaatine varmıştır (İnceoğlu, s. 249-250).

¹⁴⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ruiz Mateos – İspanya kararı, Başvuru No. 12952/87, 23.06.1993, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57838>), (Erişim. 02.03.2013)

¹⁴⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Akgül- Türkiye kararı, Başvuru No. 65897/01, 16.01.2007, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-79008>), (Erişim. 03.03.2013)

Çelişmeli yargılama ilkesi dava dosyasına ulaşma, dosyadaki bilgi ve belgelere karşı görüş bildirme gibi unsurları içerdiğinde barındırır¹⁴⁸.

Dava dosyasına ulaşma hakkı dosyanın içerisinde yer alan bilgi ve belgelerden haber olmayı sağlayan, karşı delil sunma, savunma hakkı bakımından büyük önem arz eden bir haktır¹⁴⁹.

Bu konuda vergi yargılaması alanında bilindik en önemli karar Bendenoun kararıdır¹⁵⁰. Dava konusu olayda Bendenoun şirketine karşı yapılan vergi incelemesi sonucu gümrük yetkilileri 24 adet inceleme tutanağı ve 352 adet belgeden oluşan gümrük dosyasını vergi idaresine göndermiştir. Vergi idaresi açılan davada bu belgeler arasından şirketi suçlayıcı olanları seçip mahkemede delil olarak sunmuştur. Şirket defalarca Hazine'den ve Strasbourg İdare Mahkemesinden dosyanın fotokopisinin kendisine verilmesini ve isimsiz ihbarcının kim olduğunun bildirilmesini istemiş ve bu talepleri reddedilmiştir. Mahkeme öncelikle başvuruçunun talep ettiği belgelerin vergi yetkililerinin dayanak olarak kullandığı belgeler olmaması ve çelişmeli yargılama ilkesinin taraflara dosyanın tamamını verme yükümlülüğünü yüklenmediğini ifade etmiştir. Ayrıca Bendenoun'un dosyanın kopyasını elde edemediği için vergi kaçakçılığı suçunun aksini iddia edememesinin söz konusu olmadığını da belirterek savunma hakkının ve silahların eşitliği ilkesinin ihlal edilmediğine hükmetmiştir. Uygulamada vergi inceleme raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesi bilgi ve belgelere ulaşma hakkıyla birlikte karşı görüş bildirme hakkını da ihlal ettiği gerekçesiyle sıklıkla eleştirilmektedir.

İdari yargıda görülen bir davada uyuşmazlık konusunu aydınlatacak bilgi ve belgeler çoğu zaman idaren elindedir. Bu nedenle mahkeme; belirttiği sürede gerekli gördüğü evrakın gönderilmesinin ve gerekli konularda bilgi verilmesinin istenmesine karar vermektedir. Bu kararların ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi zorunludur¹⁵¹.

Dava dosyasındaki belgelere ulaşmak tek başına çelişmeli yargılama ilkesinin uygulanmasını sağlamak açısından yeterli değildir. Aynı zamanda bu belgelere karşı görüş bildirme ve açıklama yapma olanağının sağlanması gerekmektedir.

¹⁴⁸ İnceoğlu, s. 125-130.

¹⁴⁹ Pekcanitez, **Hukukî Dinlenme**, s. 774; Özkes, **Hukukî Dinlenme**, s. 86, 92-93.

¹⁵⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bendeneun – Fransa kararı, Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994, Kararın ayrıntılı çevirisi için bkz. Yaltı, **Yükümlü Hakları**, s. 125-127.

¹⁵¹ Akıncı, s. 243-244.

Karşı görüş bildirme olanağının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önünde tartışıldığı vergi davalarından biri J. J.- Hollanda davasıdır¹⁵². Serbest çalışan olan başvurucuya ek gelir vergisi ve buna bağlı para cezası uygulanmıştır. Bunun üzerine dava yoluna giden başvurucunun davası, dava harcını yatırmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Başvurucunun, dava harcını havale etmesi için bankaya talimat verdiği, fakat bu talimatın bankanın ihmali sebebiyle yerine getirilmediği iddiası ise bunu denetleme sorumlğunun kendisinde olduğu gerekçesiyle yerinde bulunmamıştır. Başvurucu bu kararı temyiz etmiş, Yüksek Mahkeme davayı karara bağlayana kadar başvurucuya Yüksek Mahkeme Savcılığı tarafından verilen danışma mütalaasının kopyası Yüksek Mahkeme temyiz talebini reddedene kadar başvurucuya gönderilmemiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu davada öncelikle dava konusu olayın adil yargılanma hakkının kapsamına girip girmediğini¹⁵³ değerlendirdikten sonra başvurucunun savcının danışma mütalaasına cevap verememesini çelişmeli yargılama ilkesine aykırı görmüştür. Ayrıca çelişmeli yargının unsuru olan karşı görüş bildirme hakkını da “çelişmeli yargılama ilkesi, bir ceza veya hukuk davasında tarafların öne sürülen kanıtlara ilişkin öğelerden ve gözlemlerden bilgi edinmesini ve bunlar üzerinde görüş bildirmelerini ifade eder” diyerek tanımlamıştır.

Davanın taraflarına, toplanan bütün kanıtlar ve dosyada bulunan bütün belgeler hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma fırsatının tanınmasıyla ilgili olarak Ordu Vergi Mahkemesinin itirazı üzerine Anayasa Mahkemesinin verdiği 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245. maddesinin 2 ve 3 numaralı fıkralarının iptali kararı konumuz açısından önem taşımaktadır. Kararda yükümlülerin gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılmayacağı ve alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmayacağı hükümleri silahların eşitliği ilkesine aykırı bulunmuştur¹⁵⁴. Anayasa Mahkemesi kararı, söz konusu yasal düzenlemenin

¹⁵² J.J. – Hollanda kararının ayrıntılı çevirisi için bkz. Yaltı, **Yükümlü Hakları**, 127-128. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi J.J.- Hollanda kararı, Başvuru No. 21351/93, 27.03.1998, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58147>)

¹⁵³ Hükümet dava konusunun para cezası değil dava harcı olduğu yönünde iddiada bulunmuştur fakat mahkeme, davanın vergi cezasına ilişkin ve suç isnadının kesinleşmesiyle alakalı bir husus olduğunu belirterek davayı 6'ncı madde kapsamında değerlendirmiştir.

¹⁵⁴ Silahların eşitliği ilkesine aykırı olan ve Mahkemece iptal edilen 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesi şu şekildeydi: “1- **Yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda bulunamazlar. 2-İdari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi**

savunma hakkının kısıtlanmasına yol açarak, yargı merciinin doğru ve adil bir sonuca ulaşılabilmesini engelleyeceği şeklinde gerekçelendirmiştir¹⁵⁵.

C. Hukukî Dinlenme Hakkı

Bir devlette hukukî korunmanın sağlanması ancak hukukî dinlenme hakkının eksiksiz tamamlanması ile mümkündür¹⁵⁶. Hukukî dinlenme hakkı, hukuk devletinin bir göstergesi; hukuk devleti, hukukî dinlenme hakkının güvencesidir¹⁵⁷. Hukukî dinlenme hakkına eksiksiz biçimde itibar edildiği oranda adli gerçek, maddi gerçeğe yaklaşacak; hem şeklen hem de madden doğru ve gerçeğe uygun bir kararın verilmesi sağlanacaktır. Bilgilendirilme, açıklama ve dikkate alınma haklarını da içerisinde barındıran hukukî dinlenme hakkı öncelikle aleni bir yargılamanın yapılmasını, bu yargılamada tarafların iddiasını ispatlamak için gerekli delilleri sunabilmesini ve mahkemece bu deliller doğrultusunda karar verilmesini gerektirir.

1. Vergi Yargılaması Hukuku'nda Aleni Yargılanma İlkesi

İdari Yargılama Usulü Kanununa göre; Danıştay, Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır (İYUK.m.1/2). Bu ilke doğrultusunda taraflar iddia ve savunmalarını yazılı şekilde bildirirler. Yapılan inceleme de dosya ve belgeler üzerinden yürür¹⁵⁸. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesi duruşma yapılabilecek halleri sınırlı sayımla düzenlemiştir. Maddeye göre bu haller; ilk derece yargı yerlerinde, iptal davaları ile uyuşmazlık konusu belli bir tutarı geçen tam yargı davaları ve vergi davaları olarak sayılmıştır. İptal davalarında taraflardan birinin talebi duruşma yapılması için yeterli iken, tam yargı davalarında hem uyuşmazlığın tutarı hem de taraflardan birinden gelen istem bir arada değerlendirilmektedir. Ayrıca duruşma talep eden tarafın, duruşmadan vazgeçme isteğinin kamu yararına aykırı olmaması ve açık olması kaydıyla duruşmadan vazgeçmesi de mümkündür¹⁵⁹.

ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılmaz. 3-Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz."

¹⁵⁵ AnyM, 18.10.2005 gün ve E.2003/7, K.2005/71 sayılı karar. Karar için bkz. http://www.anayasa.gov.tr/index.php?!=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2040 (28.03.2013)

¹⁵⁶ Yeşilova, s. 48

¹⁵⁷ Özekes, **Hukukî Dinlenme**, s. 42.

¹⁵⁸ Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 54; Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s.79; Aksoy, s. 177.

¹⁵⁹ Akıncı, **Duruşma**, s. 129-130.

Vergi yargılaması hukukunda söz konusu olan yazılılık ilkesi ve duruşmanın ancak belirli koşullarda yapılması aleniyet ilkesine aykırı gözükmeyle birlikte Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi aleniyetin sağlanması için duruşma yapılmasını olmazsa olmaz bir şart olarak görmemektedir. Mahkemeye göre mahkeme kararının ilgililerin bilgi edinmesi amacıyla mahkeme kalemine bırakılması ve kolayca görülebilecek şekilde mahkeme binasının uygun bir yerine asılması halinde de aleniyet sağlanabilir¹⁶⁰. Hukukî dinlenme hakkı yazılı ve sözlü yargılamadan bağımsız bir ilke olduğundan her iki ilkenin geçerli olduğu yargılama alanlarında da uygulama alanı bulabilir¹⁶¹. Bu nedenle salt yazılı yargılamanın yapılması nedeniyle vergi yargılamasında hukukî dinlenme ve alenilik ilkesinin ihlâl edildiğini söylemek güçtür. Duruşmalar şekli bir gereklilik olarak değil; dosya hakkında karar verilecek aşamaya gelmeden evvel, tarafların dava hakkındaki fikirlerini beyan edebileceği şekilde yapıldığı takdirde duruşma amacına ulaşılacaktır. Bu nedenle hukukî dinlenme hakkının tam olarak sağlanması için idari yargıda duruşmalı yargılama yapılması gerektiği ileri sürülse de¹⁶² Türk yargılamasında alışlagelmiş bir uygulama olan “dilekçemizi tekrar ediyoruz” beyanından öteye geçemeyen duruşmalı yargılamanın, hukukî dinlenme hakkına hizmet etmediği ve sadece tarafları tatmin etmek için yapıldığı açıktır.

2. Vergi Yargılaması Hukuku'nda Gereççeli Karar Hakkı

Yargılama sonunda kararların gereççeli olarak verilmesi gerekliliği silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinde olduğu gibi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinde açıkça öngörülmemen fakat Mahkeme'nin yerleşmiş içtihatlarıyla varlığı tanınan haklardan bir tanesidir¹⁶³. Vergi yargılaması hukukunda, kararların gereççeli olması ilkesini değerlendirirken öncelikle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesi ile 54'üncü maddelerine bakmak gerekir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesinin birinci fıkrasının e bendinde gereççenin kararda belirtilmesi gerektiği; 54'üncü maddesinde ise kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazlara kararda yer

¹⁶⁰Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Sutter- İsviçre kararı, Başvuru No. 8209/78, 22.02.1984, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57585>), (Erişim. 09.03.2013); Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Campbell ce Fell- İngiltere kararı, Başvuru No. 7819/77-7878/77, 28.06.1984, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57456>), (Erişim. 13.03.2013)

¹⁶¹Özekes, **Hukukî Dinlenme**, s. 71.

¹⁶²Kurt Konca, s. 71. Karşı görüş için bkz. Aksoy, s. 177.

¹⁶³İnceoğlu, s. 322.

verilmemiş olmasının, kararda birbirine aykırı hükümler bulunmasının, kararın usul ve kanuna aykırı bulunmasının kararın düzeltilme sebebi olduğu hükme bağlanmıştır ki bu hususlar ancak gerekçeli bir kararla tespit edilebilir.

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da esas hükmün yanında ara kararların da gerekçeli olması gerekir. Örneğin davanın açılması ile yürütmenin kendiliğinden durmadığı dava türlerinde şayet yürütmeyi durdurma kararı veriliyorsa bunun gerekçeli verilmesi gerekmektedir. Birden fazla hâkim tarafından yapılan yargılamalarda da karara katılamayan hâkimlerin kararlarının da gerekçeli olması gerekmektedir. Uygulamada sıkça rastlanıldığı üzere “Çoğunluk kararına katılmıyorum” şeklinde cümleler karardan sonraki denetimin sağlanması açısından yetersizdir. Kararların gerekçelerin hukukun genel ilkelerine, Anayasaya, kanunlara, vicdani kanaate göre verilmesi gerekmektedir. İlkelere değil hazinenin ihtiyaçlarına dayanan gerekçeler vergi hukuku alanının hukuklaşmasını engeller¹⁶⁴.

IV. VERGİ CEZA DAVALARINA ÖZGÜ GÜVENCELER

A. Masumiyet Karinesi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasına göre “*Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.*”. Buna göre herkes adil yargılanma hakkının asgari gereklerini içeren bir yargılama sonucunda hukuka uygun bir şekilde suçu işlediği sabit olmadıkça suçsuz sayılma ve buna göre muamele görme hakkına sahiptir¹⁶⁵.

Sadece vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, yükümlünün özel işlerini yapma gibi vergi suçlarına ilişkin ceza yargılamasında değil, vergi mahkemesince yapılan vergi kabahatlerine ilişkin vergi ziyaı ve usulsüzlük cezasına yönelik yargılamalarda da adil yargılanma hakkının uygulanması gerekir. Adil yargılanma hakkının gereklerinden olan, aksi ispat olununcaya kadar masum sayılma hakkı da, bu doğrultuda idari yaptırım niteliğindeki vergi ziyaı ve usulsüzlük cezalarının kesilmesini gerektiren fiillere yönelik yargılamalarda geçerli kabul edilecektir.

¹⁶⁴Karakoç, **Yargılama Sorunları**, s. 312.

¹⁶⁵Kalabalık, **İnsan Hakları**, s. 512. Bu haklar Avrupa İnsan Hakları sözleşmesinde örnekseyici olarak sayılmıştır ve artırılabilir (Üzeltürk, s. 145).

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan isbat yükünü vergi idaresine yükleyen kimi hükümlerin, masumiyet karinesine hizmet ettiği görülmektedir. Buna örnek olarak, kanuna karşı hile, peçeleme, ikmalen ve resen tarhiyat nedenlerinin varlığını ve ilk görünüş karinesinden yararlanan defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığını iddia eden vergi dairesine ispat yükü verilmesi sayılabilir¹⁶⁶. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre masumiyet karinesine sadece yargılama makamları değil, devletin bütün resmi makamları sahip çıkmalıdır¹⁶⁷. Bu yorumdan hareketle vergi dairesinin de mükellefin suçlu olduğu tespit edilinceye kadar suçsuz sayılma hakkına sahip çıkması gerekir.

Uygulamada masumiyet karinesini ihlal eden tutumlara, vergi dairelerinin uzlaşma talebinde bulunan fakat uzlaşma sağlanamadığından yargı yoluna başvuran mükellefin suçlu olduğuna kanıt olarak uzlaşma talep etmesini göstermesini örnek verebiliriz. Tarafların zor ve yorucu olan dava yoluna gitmektense uzlaşmayı seçmeleri pek tabiidir ve buradan onların suçlu olduğunu varsaymak masumiyet karinesine aykırı düşecektir¹⁶⁸. Vergi mahkemesi hâkiminin bu gibi iddialara değer vermemesi, araştırmalarına ön yargısız olarak başlaması gerekir.

Vergi yargılaması hukukunda masumiyet karinesinin geçerliliğini destekleyen bir kural da dava yoluna başvurmakla birlikte kural olarak yürütmenin durmasıdır. İdarenin işlemlerinin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması kuralının aksini oluşturan bu hüküm vergi mükellefinin masumiyetinin varsayıldığı şekilde yorumlanabilir. Doktrinde suç ve cezada şahsilik ilkesi de masumiyet karinesinin içinde değerlendirilmektedir¹⁶⁹. Bu kabulden yola çıkarak, kimseyi işlemediği bir vergi suçu veya kabahatinin sonucuna katlanmaya yükümlü tutmamak gerekmektedir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ölüm başlıklı 372'nci maddesi uyarınca; "*Ölüm halinde vergi cezası düşer*". Bu vergi cezasının bir vergi kabahati veya 359'uncu maddede yazılı fiillere ilişkin kesilmesinin herhangi bir önemi yoktur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de A.P., M.P., ve T.P – İsviçre kararında ödenmemiş vergilerin terekeden tahsil edilmesinde bir sakınca olmadığını yalnız ölen kişinin vergi cezalarının mirasçılara intikalinin hukuk devletiyle bağdaşmayacağını bildirmiştir¹⁷⁰.

¹⁶⁶ Öncel- Kumrulu- Çağan, s. 203.

¹⁶⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi *Allenet de Ribenot* kararı, 10.02.1995, (FeYZioğlu, s. 149).

¹⁶⁸ Baykara, s. 8.

¹⁶⁹ Bkz. Yaltı, **Yükümlünün Hakları**, s. 135.

¹⁷⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi A.P., M.P., ve T.P - İsviçre Kararı, 29.08.1997. Karar hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. (Yaltı, **Yükümlünün Hakları**, ss. 135-136).

B. Susma ve Kendisini Suçlamama Hakkı

1982 Anayasası'nın 38'nci maddenin 5'inci fıkrasına göre; “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz”. Türk vergi yargılaması hukukunda susma hakkı denilince akla gelen ilk husus mükellefin tutmakla yükümlü olduğu defter, kayıt ve belgeleri kendisi aleyhinde kullanılacağını bildiği için idareye vermemesinin yaptırıma bağlanmış olmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi defter ibraz etmeme fiilini vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarından kabul ederek bu konuda mükellefe bir susma hakkı öngörmemiştir. Defter, kayıt ve belgelerin ibrazı Vergi Usul Kanunu ile zorunlu kılınmıştır¹⁷¹. Bunun nedeni devletin kamu hizmetlerinin finansmanı olan verginin önemi ve en az kayıpla değerlendirilmesi isteğidir¹⁷².

Kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırım, idari para cezası veya hapis cezasının, kişinin kendini suçlamaya zorlanması anlamına geldiği hususu¹⁷³ Funke davasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından ifade edilmiştir. Davada Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, gümrük yetkililerinin sadece var olduğunu tahmin edip başka yoldan ele geçiremedikleri suç kanıtlarının bizzat zanlı tarafından kendilerine teslimi için zorlamaları ve bu isteği yerine getirmeyen kişinin sırf bu nedenle cezalandırılmasının sanığın susma ve kendi mahkûmiyetine yardımcı olmama hakkının ihlali niteliğinde olduğuna karar vermiştir¹⁷⁴. JB kararında ise, başvurucaan şirketlerle ilgili olarak elindeki tüm belgeleri idareye vermesi sekiz kere istenmiş, ancak verilmediği için farklı dönemlerde dört kez kesilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu durumun, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesindeki susma hakkına aykırı olduğu sonucuna varmıştır¹⁷⁵. Ancak burada aykırılık, vergi idaresinin vergi suçunun

¹⁷¹Mustafa Sakal- Mustafa Alpaslan-Yaşar Şahin, Vergi İnceleme Elemanlarına Defter ve Belgelerin İbraz Yükümü ve AIHM Kararı Uyarınca Adil Yargılama Hakkı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 55, Temmuz 2008, s. 193; Tunahan Soylu, “Hangi Suçun Cezası Daha Ağırdır; Yasal Defterleri Tasdik Ettirmemek mi, Yoksa İbraz Etmemek mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009, s. 183.

¹⁷²Yasal defterleri ibraz etmemenin tek sonucu vergi kaçakçılığı suçuyla yargılanmak değildir. Aynı zamanda re'sen tarhiyata tabi tutulurlar, KDV indirimleri reddedilir ve haklarında üç kat vergi ziyai cezası kesilir (Candan, **Uzlaşma**, s. 81).

¹⁷³Yalıt, **Yükümlünün Hakları**, ss. 141-142.

¹⁷⁴Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Funke- Fransa'ya kararı, 25.02.1993, (Gözübüyük- Gölcüklü, ss. 293-294).

¹⁷⁵“...Bu davada, başvuru hakkında sürdürülen türden incelemelerin hakkaniyete uygun olup olmadığı değerlendirilmemektedir. Tersine, Mahkemeden, başvurucaanın bir kısım belgeleri vermemesi dolayısıyla cezaya çarptırılmasının Sözleşme gereklerine uygun olup olmadığını değerlendirmesi istenmiştir. Mahkeme, bir devletin, sırf verginin doğru tarh edilmesini sağlamak amacıyla, bir vergi yükümlüsüne bilgi

işlendiğini ortaya koyacak bir delili vergi mükellefinden elde etmek için onu zorlaması noktasında ortaya çıkmaktadır. Yoksa vergi idaresinin bilgi toplama, vergi mükelleflerinin bilgi verme yükümlülüğü olabilir. Nitekim Mahkeme başka bir kararında; İç Gelir İdaresi'ne malvarlığı bildiriminde bulunmasına yönelik talep, talebe olumlu yanıt verilmediğinde para cezası uygulanacak olsa dahi susma hakkının ihlali niteliği taşımadığına çünkü verginin hesaplanabilmesi ve tarhiyat yapılabilmesi için gelir ve servet hakkında bilgi verme yükümlülüğünün Sözleşme'ye taraf devletlerin vergi sistemlerinin ortak noktası olduğuna ve bu araç olmadan sistemin etkin çalışmasının zor olacağına değinmiştir¹⁷⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi mahkeme kararları doğrultusunda değerlendirildiğinde hakkaniyete aykırı bir takım sonuçlar doğurduğu görülmektedir. Bunlardan ilki Türk vergi hukukunda defterlerini ibraz etmemenin kaçakçılık suçunu, hiç defter tutmamanın basit usulsüzlük kabahatini oluşturmasıdır¹⁷⁷. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu bakımından, defter tutmamak, Vergi Usul Kanunu'nun 352'inci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmekle, bu durumda vergi ziyayı da ortaya çıktığında cezası daha ağır olan vergi ziyayı cezası vergi mükellefi aleyhine kesilecektir. Diğer yandan defterleri gizleyenler ise, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi uyarınca kaçakçılık suçunu işlemiş olacaklar ve kaçakçılık suçunun Ceza Mahkemelerinde kesinleşmesi üzerine temel vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanacaktır.

Defter ibraz etmemenin kanunda suç sayılmış olmasının susma hakkını ihlal edip etmediği ise doktrinde iki farklı görüşe yol açmıştır. Bunlardan ilki, vergi usul hukukunda bilgi toplama hükümlerine bağlanan cezai yaptırımın susma hakkını ihlal ettiği yönündedir¹⁷⁸. Bu görüşe göre vergi hukukunda susma hakkı, yani vergi mükellefinin kendi aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi ve belgeleri ya da beyanları vergi idaresine vermeme hakkı, vergi idaresinin bilgi ve belgeye ulaşma yetkisinin sınırını oluşturur¹⁷⁹. Diğer görüş ise vergi

verme yükümlülüğü getirip getiremeyeceği meselesini değerlendirmemektedir...". Kararda susma hakkının, vergi idaresinin denetim yetkisinin ve yöntemlerin haklılığı veya meşruiyeti ile ilgili olmadığını, vergi idaresinin, vergi yükümlüsünün hukuka aykırı eylemlerini baskı yöntemlerine başvurarak elde edilen kanıtlara dayanmaksızın ispatlaması zorunluluğu ile ilgili olduğunu da eklemiştir JB İsviçre'ya karşı (03.05.2001) (Yalıtı Soydan, **Uygulanabilirlik**, s. 96).

¹⁷⁶Yalıtı, **Yükümlünün Hakları**, ss. 147-148.

¹⁷⁷Ümit Süleyman Üstün, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı: 3, 2011, s. 375. Anayasa Mahkemesi ise madde için ileri sürülen eşitsizlik iddiasını kabul etmemiştir (AnyM., 11.03.2003 gün ve E. 2002/55, K. 2003/8 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr, (20.04.2013)).

¹⁷⁸Yalıtı, **Yükümlünün Hakları**, s. 149.

¹⁷⁹Yalıtı, **Yükümlünün Hakları**, s. 139.

yargılama ve vergilendirme sürecinde susma hakkının vergi mükellefi tarafından her zaman mutlak olarak savunulmasının mümkün olmadığını, defter ibrazı konusunda mevcut yükümlülüğün kamu yararı nedeniyle daha önemli olduğu görüşündedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de; “susma hakkı suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevidir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukukî ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası’nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa’nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez¹⁸⁰.” demek suretiyle ikinci görüşü destekler bir karar vermiştir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türk vergi yargılaması hukukunda adil yargılanma hakkı kavramı Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi ve iç hukuk çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda vergi davalarının büyük bir kısmının vergi cezalarıyla birlikte dava konusu edilmesi, davanın sonucunun medeni bir hakkı doğrudan ilgilendirmesi gibi sebeplerle, kamu yönü ağır basmasına karşın sözleşmenin koruması kapsamına girdiğini söyleyebiliriz.

Vergi mahkemelerine başvurma hakkı özelinde başvuru hakkına sahip kişiler konusunda, vergi sorumlusunun dava açma hakkının bulunduğu ilişkin gelişen içtihatın yerinde olduğunu söyleyebiliriz. Bunun dışında mahkemeye başvurma hakkına engel olarak görülen dava masrafları, adli yardım kurumunun iyi işlemesi şartıyla engel olmaktan çıkarılabilir. Vergi affından yararlanma veya uzlaşma sağlanması sonrasında dava hakkının olmamasını kurumların niteliğinden kaynaklanan doğal sonuçlar olarak görmekte ve bu yönleriyle adil yargılanma hakkına aykırılık taşımadı kanaatindeyiz. Mahkemeye başvuru sürelerinin karmaşıklığı ve bazı

¹⁸⁰AnyM. 31.01.2007 tarih ve E.2004/31, K.2007/11, (RG.18.05.2007- 26526).

durumlarda kısıtlı mahkemeye başvurma hakkına engel olarak görülmektedir. Bu doğrultuda 7 günlük, ödeme emrine karşı itiraz süreleri gibi düzenlemelerin elden geçirilmesi ve yeniden düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Vergi yargılaması hukukunda mükellefin bilgi ve belgelere erişim hakkının iyi işletilememesi de, hem silahların eşitliği hem de savunma hakkını ihlal etmektedir. Nitekim inceleme raporlarına ulaşamayan mükellef savunma hakkından da mahrum kalmaktadır. Bu yönde uygulamanın değişmesi gerekmektedir.

Metin içerisinde her ne kadar adil yargılanma hakkı açısından olumlu veya olumsuz mevzuat hükümlerine değinsek de, aslolan kanun uygulayıcılarının bu hakka sahip çıkmasıdır. Bu konuda hâkimlere, avukatlara, vergi idaresine ve hatta kalem personeline dahi çok büyük yük düşmektedir.

KAYNAKÇA

AĞAR Serkan, “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 59, 2005, ss. 327-358

AKINCI Müslim, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

AKKAYA Mustafa, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Cilt: I, Ankara 2009, ss. 339-347, (Haksız Çıkma Zammı).

AKKAYA Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-4, Cilt: XLVI, 1997, ss.185-208.

AKKAYA Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-4, Cilt: XLVI, 1997, ss.185-208. (Vergi Sorumlusu).

AKSOY Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

AKYOL ASLAN Leyla, “Anayasa Mahkemesinin 14.01.2010 Tarihli Kararı Çerçevesinde Yargı Harçlarına İlişkin Bazı Sorunlar ve Güncel Gelişmeler”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, Cilt: I, 2011, ss. 32–52.

ATALAY Esra, “Yargısal Temel Haklar”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, İzmir, 1997, ss. 437-454

AYGÜN Recep, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, ss. 88-92.

AYRANGÖL, Zülküf – TEKDERE Mustafa, “Ana Hatlarıyla Vergi Afları”, **İzmir Üniversitesi International Symposioum, Regional and Global Dynamics: Economic and Political Issues of Turkey and Its Near Abroad**, 2011, ss. 421-441, s. 423.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “İdari Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 299, Temmuz 2006, ss. 116-147. (Suç ve Ceza)

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: XXV, Sayı: 2, ss. 309-337, (Uzlaşma).

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Suç ve Kabahatleri**, 2. Baskı, Celepler Matbaa, Afyon, 2011.

BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 31. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.

CANDAN Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, (İdari Yargılama Usulü Kanunu).

CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Uzlaşma).

ÇAĞAN Nami, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1, ss. 111-122.

ÇİFTÇİ Pınar, "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", Prof. Dr. Burhan Ceyhan Armağanı, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı 2010, Cilt: XII, ss. 313-379.

DEMİRBAŞ AKSÜT Burcu, "Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri", Prof. Dr. Burhan Ceylan'a Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı: 2010, ss. 257-312, Basım Yılı: 2012.

DOĞRU Osman, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 17, 2000, ss. 194-225, (İç Hukuk).

DOĞRU Osman, "Siz Hala Yargı Harcı Ödüyor Musunuz?", **Legal Hukuk Dergisi**, Kasım 2007, ss. 3449-3470, (Yargı Harcı).

DOĞRU Osman, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları**, Cilt: 1, Legal Yayınları, İstanbul, 2004. (C.1)

DOĞRUSÖZ Bumin, "Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 179, Kasım 2007, ss. 31-32

ERDOĞAN Gülnur, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011

ESENDAL Nihan, "Yabancıların Adli Yardımdan Yararlanması ve Adil Yargılanma Hakkı", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 31, Mart 2009, ss. 179-194

FEYZİOĞLU Metin, "Suçsuzluk Karinesi, Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, Yıl: 1999, ss. 135-163.

GÖK Özgecan, "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri" **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, Basım Yılı 2012, ss. 381-433

GÖKPINAR Mahmut, **Adil Yargılanma Hakkının Asgari Gereklere Karşısında Türk Kamu Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008

GÖLCÜKLÜ Feyyaz "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılama", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XLIX, Ocak-Haziran 1994, ss. 199-233.

GÖZLER Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 18. Baskı, Şubat 2015

GÖZÜBÜYÜK Şeref- GÖLCÜKLÜ Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011

GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Bası, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

İNCEOĞLU Sibel, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.

JAYAWICKRAMA, Nihal. **Judicial Application of Human Rights Law: (National, Regional and International Jurisprudence)**, Cambridge University Press, West Nyack, 2002.

KALABALIK Halil, **İnsan Hakları Hukuku**, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

MUTLUER Kamil - DAYANÇ Nilay, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara 2014

KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Genel Vergi).

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, (Çözüm Yolları).

KARAKOÇ Yusuf, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan CEYHAN Armağanı, İzmir, 2012, ss. 3-26, (Değerlendirme).

KARAKOÇ Yusuf, Vergi (Hukuku) Alanının Düzenleme, Uygulama ve Yargılama Sorunları", **23. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi"**, 7-11 Mayıs 2008, Belek-ANTALYA, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Ankara, 2009, ss. 301-313, (Yargılama Sorunları).

KARAKOÇ Yusuf, "Hukuklaşmayan Bir Alan: Vergi Mevzuatı – Vergi Hukuku", "Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar –II" Sempozyumu, 7-11 Eylül 2004 İstanbul, Bildiriler/4, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, Sayı: 14, **İstanbul Barosu Yayınları**, İstanbul 2005, ss.135-141, (Hukuklaşmayan).

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Süreler).

KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1999, Sayı: 129, ss. 84-96, (Yargılama Hukukunun İşlevleri).

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77, İzmir, 1997, (Delil Sistemi).

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, (Vergi Yargılaması).

KIZILOT Şükrü- Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

KİDD C.J.F, "Disiplinary Proceedings and The Right to a Fair Trial Under the European Convention on Human Rights", **The International and Comparative Law Quarterly**, Vol.:36, No: 4, October 1987, ss. 858-860.

KÖKSAL Mustafa, "Adli Yardım (Müzaheret Adliye) Kurumunun İdari Yargıda Uygulaması", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 40, Aralık 2009, ss. 97-112.

KURT KONCA Nesibe, **Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

SABAN Nihan, **Vergi Hukuku**, 6. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2014.

SAKAL, Mustafa- ALPASLAN Mustafa- ŞAHİN Yaşar, "Vergi İnceleme Elemanlarına Defter ve Belgelerin İbraz Yükümü ve AİHM Kararı Uyarınca Adil

Yargılama Hakkı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 55, Temmuz 2008, ss. 192-194.

OKTAR Ateş, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2013.

ÖNCEL Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

ÖZEKES Muhammet, **İcra Hukukuna Temel Haklar ve İlkeler**, Adalet Yayınları, Ankara, 2009.

ÖZEKES Muhammet, **Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenme Hakkı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, (Hukukî Dinlenme).

ÖZGÜVEN Ali Volkan, “Adil Yargılama İlkesi ve Vergi İhtilaflarında Uygulanması I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 197, Şubat 2005, ss. 189-206, (Uygulanabilirlik I).

ÖZGÜVEN Ali Volkan, “Adil Yargılama İlkesi ve Vergi İhtilaflarında Uygulanması II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 198, Mart 2005, ss. 146-161, (Uygulanabilirlik II).

PEKCANITEZ Hakan, “Hukukî Dinlenme Hakkı”, **Seyfullah Edis’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, İzmir 2000, ss. 753-792.

PINAR Burak- Nedim Meriç, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harç İlişkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, Yıl: 2009, ss. 188-211.

PINAR Burak, **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2009.

REİSOĞLU Safa, **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.

SANCAKDAR Oğuz, “AİHM Kararlarının Türk İdare Hukukuna Etkileri Konusunda Genel Gözlemler”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 38, Sayı: 1, 01.03.2005, ss. 89-112.

SOYLU Tunahan, “Hangi Suçun Cezası Daha Ağırdır; Yasal Defterleri Tasdik Ettirmemek mi, Yoksa İbraz Etmemek mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009, ss. 180-184

ŞENYÜZ Doğan- YÜCE Mehmet – GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 6. Bası, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.

ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Bası, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.

TAN Turgut, **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.

TANÖR Bülent- YÜZBAŞIOĞLU Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2012.

TERCAN Erdal- RÜZGARESEN Cumhur, “Harçlar Kanunu m. 28/a ve m. 32’nin Mahkeme Kararları ve Yeni Kanunî Düzenlemeler Işığında Değerlendirilmesi”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1-2, 2010, ss. 137-169,

TEZCAN Durmuş- ERDEM Mustafa Ruhan- SANCAKDAR Oğuz- ÖNOK Rifat Murat, **İnsan Hakları El Kitabı**, 4. Bası, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2011

TEZCAN Durmuş, "Türk İdari Yargı Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Değerlendirilmesi", **2000 Yılında İdari Yargı, Danıştay 2000 Sempozyumu-Bildirileri**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2000, ss. 149-180.

TEZCAN Durmuş-Mustafa Ruhan ERDEM, SANCAKDAR Oğuz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

TURAN Hüseyin, "Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki Yeri ve Önemi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, ss. 213-230.

UZUN Mehmet Cengiz, "Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 235, 2008, ss.187-206.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XV, Sayı: 3, 2011, ss. 363-390.

ÜZELTÜRK Hakan, "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point No Point", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 250, Haziran 2002, ss. 144-156.

YAKAR Soner, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 250, Temmuz 2009, ss. 186-197.

YALTI Billur, "Vergi Afları: Devlet (Siyasetten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 34, Sayı: 272, Mayıs 2011, ss. 7-11, (Vergi Afları).

YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, (Beta Yayınları), İstanbul 2006.

YALTI SOYDAN Billur, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, ss. 85-102, (Uygulanabilirlik).

YALTI SOYDAN Billur, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, 2000, ss. 151- 177, (Adil Yargılanma-I)

YILMAZ Ejder, "İcra İnkâr Tazminatı Açısından Likit Alacak Kavramı", **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 67, 2008, ss. 85-93. (İcra İnkâr).

YILMAZ Ejder, "Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 1984, ss. 200-225, (Yargılama Giderleri).

ZABUNOĞLU Yahya, "Adil Yargılama Hakkı ve İdari Yargı", **Yargı Reformu 2000 Sempozyumu**, İzmir Barosu, İzmir 2000, ss. 314-320



ÜÇÜNCÜ OTURUM

Özel Hukuk Penceresinden Vergi Hukuku Kavramlarına Bakış

OTURUM BAŞKANI

Prof. Dr. Doğan Şenyüz

(Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

FRANSIZ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ŞİRKETLERİN YAPMIŞ OLDUKLARI GİDERLERİN İNDİRİLEBİLME PRENSİPLERİ*

Neslihan KARATAŞ DURMUŞ^{1**}

Şirketlerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için harcama yapmaları ve bunları gider olarak kaydetmeleri normal ve olağan bir durumdur. Ancak bunların kaydedilmelerinde daha açık bir ifade ile muhasebeleştirilmelerinde uyulması gereken birtakım prensipler vardır. Bunlar, şirketlerin matrahlarının tespitinde çok önemli olmalarının yanında, Devletler açısından da önemli bir yer teşkil etmektedirler. Şirketler ilgili prensiplere uyarlarsa vergi idaresi vergiyi düzgün şekilde tahsil etme imkanı elde etmiş olmaktadır. Aksi bir durumda, yapılan giderlerin miktarları artırılarak matrah azaltılmış olmaktadır. Bununla birlikte, giderlerin muhasebeleştirilmesindeki herhangi bir hata ya da eksiklikte devletlerin “temel gelir kaynağı”² olan vergi ve vergi benzeri gelirlerde azalmalar gerçekleşebilmektedir.

İndirilecek giderlere uygulanacak olan kurallar ülkeden ülkeye farklılık arz etmekle birlikte bazı ülkelerde birbirine paralel düzenlemeler de mevcuttur. Bu çalışmada Fransız ve Türk vergi sisteminde geçerli olan prensipler üzerinde durulacaktır.

Fransa ve Türkiye’de, bir çok modern ülkede olduğu gibi, “vergi hukuku, temel olarak, beyan esaslı üzerine kurulmuştur: mükellefler vergiye tabi olan gelirlerini beyan ederler, vergi idaresi de değişik şekillerde bunun denetimini yapar.”³. Vergi beyannamelerinin kanunda belirtilen sürede

* V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu’nda sunulan bu tebliğ, 10 Aralık 2013 tarihinde “Les Principes Applicables A La Déductibilité Des Charges En Fiscalité Des Entreprises : Approche Comparée France Et Turquie” konulu doktora tezinin ilk bölümü olan ‘İndirilecek Giderler Teorisi: Şirket Malvarlığının Gerçek ve İspatlanabilir Şekilde Azalması’ başlıklı bölümünden yararlanılarak, konuya ilişkin temel kurallar esas alınarak, hazırlanmıştır.

^{1**} Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yardımcı Doçent

² Gaston JEZE, **Cours de Finances Publiques**, 1929-1930 Paris, Marcel Giard, 1930, s.349.

³ Thierry LAMBERT, **Le contribuable face à l’administration fiscale**, Psychologie et Science Administrative, 1985, s. 104, <http://www.u-picardie.fr/labo/curapp/revues/root/17/lambert.pdf> son erişim tarihi 29.05.2015.

verilmesi bir zorunluluktur. Fransız vergi sisteminde şirketlerin beyannamelerini verecekleri süre hesap yılının kapandığı tarihe göre değişmektedir⁴.

- Hesap yılı 31 Aralık N-1'de kapanıyorsa: beyannameler 1 Mayıs N'i takip eden ilk iş günü
- Hesap yılı ocak ile kasım ayı arasında kapanıyor ise: beyannameler en geç hesap kapanma tarihini takip eden 3 ay içerisinde (örneğin, 30 Haziran tarihinde kapanan bir hesap yılı için beyannameler 30 Eylül'den önce, 31 Ocak'ta kapanan hesap yılı için de 30 Nisan'dan önce verilmelidir)
- Şirket faaliyetlerine son verilmesi halinde de, faaliyete son verildiği tarihten itibaren 60 gün içerisinde beyannameler verilmek zorundadır.

Türk vergi sisteminde de şirketlerin gelirlerinin beyanına ilişkin düzenleme KVK m.14'te düzenlenmektedir. İlgili maddenin 3'üncü fıkrasına göre beyanname verilecek olan süre hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadardır.

Fransız vergi sisteminde vergi deklarasyonlarının (beyannamelerinin) doğruluğu ve kesinliği karine olarak kabul edilir⁵ ve idarenin denetleme ve düzeltmeye yetkili elemanları tarafından aksi ispatlanana kadar bu karine geçerlidir.⁶ Bu durum vergi kontrolünün önemini bir defa daha ortaya çıkarmaktadır.

İdare, mükelleflerin yapmış olduğu beyanların doğru olduğunu kontrol etmekle yükümlüdür. Ancak şunu da unutmamak gerekir ki, Maurice COZIAN'nın da belirtmiş olduğu gibi "idare şirketlerin yönetiminin denetimsi değildir".⁷ Şirketler yönetimlerinde tamamen serbesttirler. Hangi tür yatırımları yapacakları, ne kadar bütçe ayıracakları, hangi mal ve hizmet alımında bulunacakları vs. gibi konularda serbestçe karar verebilmektedirler. İdare, kanuni düzenlemeler çerçevesinde şirketlerin bu serbestisini sınırlandırabilir, fakat idarenin şirketin yönetimine müdahale etmesi kesinlikle söz konusu değildir.

⁴ Bakınız <http://vosdroits.service-public.fr/professionnels-entreprises/F23510.xhtml> son erişim tarihi 05.12.2014.

⁵ Bakınız BOI-CF-DG-10-20120912, n° 1 <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/ext/pdf/createPdfWithAnnexePermalien/ExportDocument.pdf?doc=453-PGP&identifiant=BOI-CF-DG-10-20120912> son erişim tarihi 05.12.2014.

⁶ Jean-Jacques BIENVENUE/ Thierry LAMBERT, **Droit Fiscal**, 4^{ème} édition PUF 2010, Paris, s. 122

⁷ Maurice COZIAN "La théorie de l'acte anormal de gestion": **Les grands principes de la fiscalité des entreprises**, Litec 4^{ème} édition, 1999, s. 92

Genel olarak şirketler vergi matrahlarını düşürebilmek için giderlerini maksimum oranda indirme yönünde davranışlar içerisine girebilmektedirler. Bu tür davranışlar yasal veya yasal olmayan yollardan olabilmektedir. Böyle bir durumda, herhangi bir kanun dışılığın tespiti halinde, şirketler bu fiillerinin karşılığı olan vergisel ve cezai sonuçlara katlanmak zorundadırlar. Bu tür olumsuzluklarla karşılaşmaması için, şirketlerin giderlerini indirebilmelerinde uymaları gereken birtakım prensipler vardır. Her iki ülke vergi hukukunda kabul edilemiş olan bu prensipler çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Fransız vergi sisteminde Genel Vergi Kanunu'nun 39'uncu maddesi (Code Général des Impôts – CGI art. 39) ile Türk Vergi sisteminde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 8 ile Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40'ıncı maddeleri indirilecek giderlerle ilgili düzenlemeleri içermektedirler. Bunlar yanında KVK m. 10'da da diğer indirimler belirtilmiştir. Her ne kadar kanun koyucu hangi giderlerin indirileceğini saymış olsa da bu sayım tahdidi değildir. Çünkü CGI 39'uncu madde metninde “her türlü genel giderler”, GVK 40'ıncı maddede ise “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler” ifadeleri kullanılmıştır.

“Şirket giderleri” terimi çok geniş bir kapsama sahiptir. Bu giderlerin bir kısmı gelirlerden indirilerek matrah tespit edilebildiği halde, bir takım giderler şirketin alım gücünde azalışa sebep olsa da indirilemezler. Hangi giderin indirilip indirilemeyeceği hususuna kanun koyucu açıklık getirmiş ve bunları kanun metninde sıralamıştır. Yukarıda da bahsedildiği gibi kanun koyucu indirilecek giderler konusunda sınırlayıcı bir liste belirlememiş olsa da indirilemeyecek giderler konusunda sınırlama yöntemini seçmiş olup, kanunda açıkça belirtilmiş olan giderler indirilememektedir. Kural olarak bu maddede sayılanlar dışındaki giderler indirilemeyecek gider olarak nitelendirilemez, ama uygulamada bazı istisnai durumlar ile de karşılaşmak mümkündür ki bunlar aşağıda açıklanacaktır.

İndirilecek giderlerle alakalı olarak uygulamada Fransa ve Türk vergi sistemi arasında bir takım farklılıklar olsa da, uyulması gereken prensipler her iki ülkede de aynıdır. Giderler bu prensiplere uygun olarak muhasebeleştirilmek zorundadır.

Prensip 1 : Giderler, şirket faaliyetleri ile ilgili olmalı ve şirketin normal yönetimi kapsamında olmalı

Vergi alanında, özgürlük prensibi çok önemlidir ve 1789 'dan beri mevcuttur⁸. Bu özgürlük kapsamına kişilerin özgürlüğü⁹, ticaret ve endüstrinin özgürlüğü¹⁰ de dahildir. Uygulamada her iki ülke sistemi de şirketlerin serbest yönetimi ilkesini kabul etmiştir. Bu ilkeye göre vergi hukuku açısından kabul edilmesi gereken olmazsa olmaz birtakım kurallar vardır: vergilerin kanuniliği¹¹, vergilendirmede eşitlik¹², vergilerin yıllık olması¹³ ve ödeme gücüne göre vergilendirme.¹⁴

Bununla birlikte, vergi hukukunda mükelleflere tanınan bir takım seçimlik haklar da bulunmaktadır. Örneğin, Türk vergi sisteminde mükelleflere ilk tesis ve kuruluş giderlerinin muhasebeleştirilmesinde seçimlik hak tanınmıştır: mükellef ister gider olarak bir defada indirir, isterse 5 yıl üzerinden amorti eder. Buna benzer haklar Fransız vergi hukukunda geçerlidir, örneğin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde mükellef seçim

⁸ 1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin 5'inci maddesine göre "Yasa sadece topluma zarar verebilecek eylemleri yasaklar. Yasaların yasaklamadığı hiçbir şey engellenemez ve kimse yasanın emretmediği bir şeyi yapmaya da zorlanamaz."

⁹ Bununla alakalı olarak Fransız Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlardan bazıları: Le Conseil Constitutionnel n°89-268 DC du 29.12.1989 <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/1989/89-268-dc/decision-n-89-268-dc-du-29-decembre-1989.8658.html> son erişim tarihi 05.12.2014 ve n° 84-184 DC du 29 décembre 1984 <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/1984/84-184-dc/saisine-par-60-deputes.102809.html> son erişim tarihi 05.12.2014.

¹⁰ **Le principe de la liberté de gestion fiscale des entreprises**, par INES, Institut Supérieur de Finances et de Fiscalité de Sousse - Maîtrise Fiscalité 2008 <http://www.memoireonline.com/03/10/3228/Le-principe-de-la-liberte-de-gestion-fiscale-des-entreprises.html> erişim 05.12.2014. Bu özgürlük kapsamında herkes istediği şirketi kurabilir, istediği faaliyeti gerçekleştirebilir. Bu prensip, mükelleflerin, şirketleriyle alakalı olarak finansal, ticari ve operasyonel açıdan strateji ve politika belirleme konusunda karar verecek tek merci olmalarını kapsayacak niteliktedir.

¹¹ 1789 İnsan ve yurttaş Hakları Bildirgesi'nin 14'üncü maddesine göre "Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini belirlemeye, vergilemeyi serbestçe kabul etmeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını gözlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır."

¹² Her iki ülke anayasasında eşitlik ilkesi kabul edilmiş olup, herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi ilkesi kabul edilmiştir. (1982 Anayasası'nın 73 'üncü maddesi- Fransız 1958 Anayasası'nın 34'üncü maddesi). Aynı zamanda İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin 13'üncü maddesinde de bu durum düzenlenmiştir. "Kamu gücünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesin vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi, tüm yurttaşlar arasında olanakları oranında eşit olarak dağıtılır".

¹³ Michel BOUVIER, **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**, 11^{ème} édition LGDJ, 2012, s. 61: Bu ifade 1 Ağustos 2001 tarihli bütçe kanununa ilişkin organik kanunun (kuruluş kanunu) 1 ve 6'ıncı maddelerinde kullanılmıştır. 1. madde « Faaliyet yılı bir takvim yılını kapsar»; 6. madde « Bütçe devletin bir yıl içindeki gelirlerinin tamamını ... tanımlar».

¹⁴ 1789'dan beri geçerli bir ilkedir. Buna göre vergi yükü dengeli bir şekilde dağıtılmak zorundadır.

hakkına sahiptir. Buna göre de mükellef ya ilgili olduğu yıl giderleri arasında gösterir ve direkt olarak indirir ya da giderin niteliğine göre en fazla 5 yıllık sürede normal amortisman yöntemine göre indirir.(CGI art.236,I)

Şirketler yapmış oldukları işlemlerle ilgili olarak kanun, yönetmelik ve diğer idari düzenlemeler çerçevesinde serbestçe karar verebilmektedirler. Bu süreç içerisinde yapmış oldukları giderleri de şirket faaliyetleri ile bağlantılı ve şirketin normal olarak yönetimi kapsamında olması halinde indirebilmektedirler. Bunun aksi bir durum söz konusu olduğunda, hukuki ve cezai sonuçlarına katlanmak durumundadırlar. Diğer bir deyişle şirket faaliyetlerindeki serbestlik ilkesi, şirketin anormal yönetilmesi kavramı ile sınırlandırılmış olmaktadır.

Anormal yönetimi, şirketlerin daha az vergi ödemek için kullanmış oldukları bir yöntem şeklinde tanımlamak mümkündür. Ne zaman şirket faaliyetlerinin ve menfaatlerinin aksine bir işlem gerçekleştirilirse şirketin anormal yönetiminden bahsedilebilir. Fransız vergi hukukunda geçerli olan anormal yönetim nitelendirmesi hakkında kanun koyucu açıkça bir tanımlama yapmamış olup doktrin, yargı kararları ve idari görüşler aracılığıyla kapsamı belirlenmiş bir kavramdır¹⁵.

Normallik veya anormallik nitelendirilmesi vergi denetimi esnasında vergi inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır. Şirketin anormal yönetimi, her zaman şirketin yasal olmayan şekilde fakirleştirilmesi ve buna bağlı olarak da üçüncü kişilerin zenginleştirilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Şirket faaliyetlerinin anormal olarak yönetildiği iddiasında bulunurken iki durumun varlığı gündeme gelir: birincisi, ya gider miktarının fazlalığı sebebiyle ya da ana faaliyet konusuna aykırılık sebebiyle anormallik olur, ikinci durumda da üçüncü kişiler lehine bir işlem yapmak şeklinde gerçekleşir. Ancak bu durumda dikkat edilmesi gereken bir husus vardır ki o da, üçüncü kişiler lehine yapılan her işlem anormal yönetim şeklinde nitelendirilemez. Bir işlemin anormal yönetim şeklinde nitelendirilebilmesi için hem yapılış amacına hem de elde edilen sonuca bakmak gerekir. Bu durumu le Conseil d'Etat (CE- Fransız Danıştay) 10 Temmuz 1992¹⁶ tarihli kararında açıkça belirtmiştir. Bu kararda le Conseil d'Etat, “şirketin ana faaliyet konusu kapsamında yapılan bir işlem söz konusu olduğunda, bu işlem sonunda üçüncü kişilerce elde edilen avantajlı

¹⁵ Bkz. Charles Robbez MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, préface de Maurice Cozian LGDJ Paris 1990, s.291

¹⁶ CE 10.07.1992, n°110213, Musel, RJF 8-9/92, n°673, concl. Fouquet

bir durum olsa dahi anormal yönetimden bahsedebilmek mümkün değildir” demektedir.

Kanun koyucu açıkça anormal yönetimin tanımını yapmamakla birlikte bazı durumların gerçekleşmesi halinde ise yapılan giderlerin anormal olmasından dolayı indirilemeyeceğini açıkça kanunda belirtmiştir. Örneğin, yat, kotra, tekne gibi taşıtlar için yapılmış giderler şirket faaliyet konusu ile ilgili olmadığı halde indiriliyorsa bu durum şirketin anormal yönetimi kapsamında değerlendirilip, indirilemeyen gider olarak değerlendirilebilir.

Bunun yanında, şirketin yapmış olduğu giderler şirketin faaliyet alanı dışındaki bir işlem/durum için yapılmış ise o zaman da anormal yönetimden bahsetmek mümkün olabilmektedir. Ancak bir durumun anormal yönetim şeklinde nitelendirilmesi için her olayın özelliğine göre değerlendirmek gerekmektedir. “Yüksek Mahkemelerdeki hakimler için, ceza alma riski olması halinde her zaman anormallik vardır”¹⁷ denilebilir.

Kural olarak, bir işlemin anormal olduğunun ispatlanmasını idare yapmaktadır. Fransız vergi kanunlarına göre anormalliğin ispat külfeti idare üzerine düşmektedir. Türk vergi hukukunda VUK m. 3’e göre de eğer bir kişi ticari, ekonomik ve teknik icaplara göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia edene düşer. Uygulamada da bunun idare üzerinde olduğunu söylemek mümkündür, çünkü genel olarak idare şirketlerin yapmış oldukları faaliyetlerin normal olmadığı iddiasında bulunmaktadır.

Burada üzerinde durulması gereken diğer bir husus, Fransız sisteminde detaylıca açıklanmış olan “hakkın kötüye kullanımı” ile “ şirketin anormal yönetimi” kavramlarıdır. Normal şartlarda hakkın kötüye kullanımı kavramı özel hukukun özellikle de ticaret hukukunun kapsamı içerisinde bulunmaktadır. Vergi hukukunda hakkın kötüye kullanımı, Türk vergi sistemindeki peçelemeye benzer bir durum olup, Fransız vergi usul kanununun L64. maddesinde (art. L64 du LPF) düzenlenmiştir. Bu hüküm hangi durumların hakkın kötüye kullanımını teşkil ettiği, böyle bir durum olması halinde nasıl bir prosedür uygulanacağı ve sorun çözümünde başvurulabilecek bir kurum niteliğinde olan “Comité de l’abus de droit fiscal”¹⁸ hakkında bilgiler içeren bir düzenlemedir.

Hakkın kötüye kullanımı ile şirketin anormal yönetimi arasındaki farklılığın en net olduğu nokta amaç konusundadır. “Hakkın kötüye

¹⁷ Rémi GOUYET, “Acte anormal de Gestion : vers une évolution des critères d’appréciation de l’anormalité ?” Petites Affiches, 13.07.1998, n°83, s.4.

¹⁸ “Vergi Hukukunda Hakkın Kötüye Kullanımı Komitesi” şeklinde mealen çevrilebilir.

kullanımındaki amaç vergisel bir avantaj sağlama olduğu halde, anormal yönetim halindeki amaç finansal yani ekonomik niteliktedir”¹⁹.

Anormal yönetim kavramı Türk vergi hukukunda açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte, Türk Ticaret Kanununun 20. maddesinde basiretli iş adamı gibi davranma yükümlülüğünden bahsedilmektedir. Bu kapsamda bakıldığında da şirketin yapacağı iş ve işlemlerde mükellefin ticari ve ekonomik icaplara ve kendi finansal kapasitesine uygun şekilde davranması bir yükümlülüktür. Herhangi bir şekilde bir sözleşme imzalarken bütün riskleri ve avantajları göz önüne alarak değerlendirme yapmalıdır”. Konuyla alakalı olarak Danıştay 23 Mayıs 2006 tarihli kararında²⁰ “...her tacirin, ticari faaliyetlerinde, basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerektiği...” şeklinde ifade edilmiştir.

Fransız mahkeme kararlarına bakılacak olursa da hangi durumların anormal yönetimi olduğunun her olayda mahkemece ayrı ayrı tespit ettiği görülecektir. 5 Nisan 2000 Tarihli La Cour Administrative d'Appel de Marseille (CAA Marseille- Marseille İstinaf Mahkemesi)²¹in kararına göre ihtiyacı olmadığı halde kapanan bir şirketin hisselerini almak anormal yönetimdir. Fransız vergi hukukundaki temel ve yol gösterici nitelikteki ünlü kararlardan biri olan Loiseau²² kararında da le Conseil d'Etat şirketin kendi finansal kapasitesine göre çok büyük nitelikte riskler alarak işlem yapmasını anormal yönetim şeklinde nitelendirmiştir. Bununla alakalı olarak La Cour de Cassation (C.Cass.- Fransız Yargıtayı) göre de ceza riski kesin nitelikte ise cezayı gerektiren işlemin anormal yönetim olarak değerlendirilmesi²³ mümkündür.

Prensip 2: Herhangi bir düzenleme ile indirim konusunda yasaklama yapılmamış olmalı

Yukarıda da bahsedildiği gibi bazı giderlerin indirilemeyeceği açıkça kanun koyucu tarafından belirlenmiş ve kanun maddesinde sıralanmıştır. Maddelerde açıkça belirtilmiş olan harcamaların gider olarak indirilmesi söz konusu değildir. Herhangi bir şekilde (bilerek veya bilmeyerek) indirilmiş olan bir giderin bulunması halinde bu miktarın matraha ilave edilmesi ve bunun üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir. Duruma göre cezai hükümlerin uygulanması da mümkün bulunmaktadır. İndirilmesi mümkün olmadığı halde

¹⁹ Maurice COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, quatrième Edition 1999, Paris, s. 102.

²⁰ Danıştay 7. Dairesi 23.05. 2006, E.2004/1826, K.2006/1665. Aynı yöndeki karar için bkz. Danıştay 2. Dairesi 11.03.2003, E.2003/166, K.2003/451.

²¹ CAA Marseille (Marseille İstinaf Mahkemesi) 5.04.2000, n°97MA00135.

²² CE 17.10.1990, n° 83310, Loiseau, Revue de Droit Fiscal 1991, n°48, comm.2281, concl. Fouquet

²³ Cour de Cassation, crim. 27.10.1997, n° 96-83.698, aff. Carignon

indirilmiş olan gider de şirketin bir anlamda anormal yönetimi olarak nitelendirilebilmektedir.

CGI art. 39, alinéa 4'te hangi giderlerin indirilemeyeceği sıralanmıştır. Aynı durum KVK m.11'de belirtilmiştir. Her iki sistemde de kanun koyucu benzer giderlerin indirilemeyeceğini kabul etmiştir. Fransız sisteminde “*la charge somptuaire*” şeklinde tanımlanan lüks harcamalar bu kapsamda değerlendirilmektedir. Örneğin, yat, kotra, sürat teknesi, uçak helikopter gibi taşıtların esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderleri indirilemez veya, Fransız sisteminde geçerli olan “*résidence de plaisance*”(Türkçeye dinlenme evleri gibi çevrilebilir) ile ilgili olarak yapılan giderler indirilemez²⁴.

Türk vergi sisteminde indirilemeyecek giderler konusunda kanun koyucu genel anlamda tek bir maddede sıralama yolunu seçmiş olmakla birlikte, Fransız sisteminde bu durum biraz daha dağınıktır. Diğer bir anlatımla, indirilemeyecek giderler başlığı adı altında KVK m.11'de nelerin indirilemeyeceği tek tek sıralanmıştır. Ancak, CGI art. 39, alinéa 4'te sadece “*la charge somptuaire*’ olarak nitelendirilen lüks harcamalar yer almaktadır. İndirilemeyecek gider olarak nitelendirilen örtülü sermaye²⁵ ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç²⁶ dağıtımını değişik maddelerde düzenlenmiştir.

Kanun koyucunun böyle düzenlemeler yaparak hangi giderlerin indirilemeyeceğini sınırlama düşüncesi, idarenin keyfi uygulamalarını engellemek içindir. Aksi takdirde, idare kötü niyetli davranarak, herhangi bir gider indirilemez diyerek ek tarhiyat yapabilir. Ancak bu konu ile alakalı olarak Fransız hukukunda mükelleflere bir hak tanınmıştır. Kanun koyucunun indirilemez diye belirlemiş olduğu giderlerin, indirilebileceğini eğer mükellef ispatlaya bilirse, onları indirebilir. ²⁷ Çünkü CGI art. 39, alinéa 4'te açıkça “*ispat edilememesi hali hariç*” şeklinde bir ifadeye yer vermiştir. Bu durumda da lüks harcama dahi olsa mükellef ispatlayabilirse, yapılan gider indirilebilir. Buradaki ispattan kasıt da şirket faaliyetleri kapsamında olduğunun ispatıdır²⁸. Ancak ispat şekli konusunda ne kanun koyucu ne de idare açıkça bir düzenleme yapmamıştır.

²⁴ La CAA Bordeaux 27.03.2008, n°06BX00509, aff. Société Château Mondot, RJF 7/08, n°782

²⁵ Örtülü sermaye- sous capitalisation l'art. 212 du CGI.

²⁶ Transfer fiyatlandırması- prix de transfert l'art. 57 ve 238 A du CGI.

²⁷ Bu yöndeki kararlar için : CAA Marseille 16.11.1999, n° 97-5490, RJF 6/00, n°758 ve TA Rouen 10.11.1998, n°95667, Sarl Pompes Funèbres Bertholet, RJF 3/99, n°285 (cenaze taşıma işi yapan şirketin kullandığı olduğu cenaze aracının masrafları).

²⁸ Bakınız BOI-BIC-CHG-30-10-20120912, n° 10. <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1454-PGP> son erişim tarihi 08.06.2015

Bu konuda dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da “şirketin esas faaliyet konusu ile irtibatlı olma” halidir. İşletmenin esas faaliyet konusu şirket kuruluş tüzüğünde belirtilen ifadelerle bakılarak değil fiilen yapılan faaliyetlere göre belirlenmektedir. Örneğin, Danıştay 7. Dairesinin 13 Ekim 2005 tarih ve E.2005/574, K2005/2452 sayılı kararında «Olayda, şirket aktifine kaydedilen bir trilyon dört yüz milyar değerindeki deniz aracıyla, iki yılda altı kez kiraya verilerek toplam 5.500.000.000-lira gezi bedeli tahsil edilmiş ise de; devamlılık arz etmeyen bu faaliyetin gerçek mahiyetinin ticari faaliyet olarak kabulüne olanak bulunmadığı gibi, yapılan tespitler karşısında, söz konusu yatın ticari faaliyette kullanıldığı iddiası da, iktisadi, ticari ve teknik icaplara ve normal ve mutad duruma uymadığından; aksi yolda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.» denilmektedir. Eğer bir gemi kira sözleşmesi periyodları dışında hiçbir şekilde kullanılmıyor ise şirket, gemiye ait bütün giderleri ve amortismanları indirebilir²⁹.

Fransız vergi idaresine göre, şirketin kullanmış olduğu araçlar kendi faaliyet konusu ile bağlantılı ise, örneğin ambulans, taksi, sürücü kursu, vs. gibi, bu durumda bu araçların amortismanları ve giderleri indirilebilir³⁰. Diğer bir anlatım ile yapılan gider şirket faaliyetleri için zorunlu nitelikte olmalıdır.³¹

Prensip 3: Şirket aktifinde azalma olmalı

Şirketin yapmış olduğu gider karşılığında aktifte azalma oluyorsa yapılan bu harcama gider olarak indirilir. Yapılan gider karşılığında malın kullanım ömrü uzamıyor³² veya şirket aktifinde bir artış meydana gelmiyor ise giderin yapıldığı yıl indirilmesi mümkündür. Ancak şirket yaptığı harcama karşılığında belirli bir bedel elde ediyorsa, bu durumda şirket aktifinde azalma değil artış söz konusu olmaktadır ve yapılan masraf gider olarak indirilemez. Bu durumda şirket elde ettiği malı sabit bir değer olarak kaydeder ve bunu amortisman yoluyla amorti edebilmektedir. Örneğin, bilgisayar, otomobil veya bir makine alımı halinde her ne kadar şirket bir harcama yapmış olsa dahi aktifte bir artış olduğu için harcamanın yapıldığı yıl gideri olarak indirilemez.

Le Conseil d'Etat ticari mümessillik sözleşmesinin fesh edilmesi karşılığında ödenen tazminatın mal varlığında bir azalma yaptığı için

²⁹ CAA Lyon, 16.03.2010, n°07LY02075, Société civile de gestion Renaud, RJF 12/10, n°1145

³⁰ BOI 4 C-6-06, Instruction du 20.09.2006, n°5.

³¹ “Attention aux dépenses somptuaires” L'usine Nouvelle, 12.03.1998, n°2632. <http://www.usinenouvelle.com/article/juridiqueattention-aux-depenses-somptuaires-la-reglementation-fiscale-encadre-rigoureusement-les-depenses-des-entreprises-qui-ne-sont-pas-deductibles-fiscalement-il-en-est-ainsi-des-depenses-somptuaires.N86915>, son erişim tarihi 06.06.2015

³² Fransız vergi idaresini konu ile ilgili yapmış olduğu özel açıklama için : Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques- Impôts, BOI-BIC-CHG-20-20-20-20120912.

indirilebilmesine imkan tanımıştır, ancak bu tazminat karşılığında hiçbir şekilde müşterilerin şirkete devredilmesi gibi bir durumun söz konusu olmaması şartını koymuştur³³. Aynı konuda CAA Lyon'nun vermiş olduğu kararda da plastik cerrah ile özel klinik arasındaki işbirliğinin sona erdirilmesi karşılığında ödenen tazminat indirilemez, çünkü plastik cerrah tazminata karşılık müşterilerini kliniğe devredeceği yönünde anlaşmıştır³⁴. Tazminat karşılığında şirket aktifinde artışın olduğunun açık ve net bir durum olduğu da karar gerekçesinde belirtilmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, şirket aktifinde kayıtlı olan ve amortisman yolu ile itfa edilecek olan malların bakım onarım vs. gibi giderlerinin ne olacağı hususudur. Bununla ilgili olarak Danıştay'ın farklı kararları olmakla birlikte, bir kararında kaza yapmış olan bir aracın tamir masraflarının gider olarak hemen indirilebileceğini kabul etmiştir³⁵. Le Conseil d'Etat'nın bu konudaki görüşlerinde farklılıklar var. Yapılan masrafın malın değerini artırıp arttırmamasına veya malın kullanımı için zorunlu olup olmamasına göre bir ayırım yapmaktadır.³⁶ Örneğin, ikinci el aracın trafiğe çıkabilmesi için gerekli masrafların yapılması halindeki giderlerin de hemen indirilmesine imkan tanınmamıştır.³⁷

Yapılan giderler bir malın kullanılması için zorunlu nitelikte ise amortisman olarak değil gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Örneğin, bir binanın boyanması, duvar kağıtlarının değiştirilmesi gibi giderler bakım masrafları niteliğinde olduğundan dolayı gider olarak indirilir. Ancak yapılan gider karşılığında malın değerinde artış oluyor ise bu durumda amortisman yolu ile itfa edilmesi gerekmektedir. Bu konuda Conseil d'Etat, bir işyerinin banyo ve tuvaletinin tamamen değiştirilmesini, kalorifer sisteminin yenilenmesini ve ilave radyatörler takılması halinde binanın değerinde artış oluşturacağından dolayı gider olarak değil amortisman yolu ile itfa edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir³⁸.

³³ CE, 23.12.1981, n°16561, RJF 2/1982, n°127.

³⁴ CAA Lyon, 25.02.1998, n°96-410, SA Polyclinique Saint Odilon, RJF 7/1998, n°766, concl. BONNAUD. BDCF 4/1998, n°66 : « ...considérant que cette contrainte a bénéficié à la société qui a ainsi acquis un élément d'actif ; que dès lors, cette acquisition ne saurait constituer une charge déductible de bénéfice social. »

³⁵ Danıştay 3. Daire, 11.03.1986, E. 1986/3639, K. 1986/789.

³⁶ CE, 06.05.1985, n°43391 : RJF 7/1985, n°1002.

³⁷ CE, 02.03.1990, n°67828, Sarl Entreprise Guitton et Denis, RJF 4/1990, n° 380.

³⁸ CE, 2.10.1985, n°31097, RJF 11/1985, n°1402.

Prensip 4: Yapılan harcama gider olarak muhasebeleştirilmeli ve gider olduğu belge ile ispatlanmalı

Yapılan bir giderin muhasebeleştirilip gider olarak indirilebilmesi için geçerli bir belgenin olması gereklidir.³⁹ Belgenin olmaması halinde yapılan giderin varlığı ispat edilemez ve bunun sonucu olarak da indirilemez. “Herhangi bir şekilde belgenin hiç alınmamış olması, yıpranması veya yırtılması halinde mükellef belgenin varlığını veya yokluğunu her türlü araç ile ispat etmek zorundadır”⁴⁰. Bu durum delil serbestisi ilkesinin de bir gereğidir.

Türk vergi sisteminde VUK m. 227 ve devamı maddelerinde ispat edici belgelerden, mükelleflerin belge düzenleme konusundaki sorumluluklarından bahsedilmektedir.

Fransız vergi hukukunda da CGI art.54, ispat edici belgelerden bahsetmektedir. Yapılan giderlerin indirilmesi düzgün olarak ispat edilebilmesi şartına bağlanmıştır. Bu durum le Conseil d’Etat tarafından da açıkça ifade edilmiştir⁴¹. Bu konuda CAA Bordeaux’nun vermiş olduğu kararda da bunu net olarak görebilmekteyiz : “Mobilya kiralama faaliyeti ile uğraşan mükellef tarafından alınan malzemelere ve yapılan işçiliğe ilişkin geçerli bir ispat edici belge olmaması halinde yapılan giderler indirilemez.”⁴²

Danıştay VDDGK’nun ispat edici evraklarla alakalı olarak vermiş olduğu bir kararında harcamalarını belgelendiremeyen davacı adına yapılan vergilendirmede kayıtlı giderlerin yasaya uygunluğu incelenerek karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir⁴³.

Mükelleflerin indirmiş oldukları giderlere yönelik olarak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaları halinde yapılan giderin ispat edilmiş olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. İdare bu gideri de vergi matrahına ilave ederek buna göre ek vergi hesaplaması yapmaktadır.

CGI art.289 ise faturaların içeriğini ve mükelleflerin fatura verme yükümlülüğünden bahsetmektedir. Mükellefler bu maddelerde belirtilen düzenlemelere uygun hareket etmek zorundadırlar. VUK m. 227/3’e göre de,

³⁹ İstisnai durumlar hariç. VUK m.228’de belirtilen şu giderlerle alakalı olarak ispat edici belge aranmaz: Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler; vesikanın teminine imkan olmayan giderler; vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler

⁴⁰ Christophe de la MARDIERE « **La preuve en droit fiscal** » Edition Lexis Nexis LITEC 2009, p.47.

⁴¹ CE, 20.05.1998, n° 159877, Revue de Droit Fiscal 1998, n°44, comm. 979, concl. J.ARRIGHI DE CASANOVA.

⁴² CAA Bordeaux 10.07. 2003, n° 99-2745.

⁴³ Danıştay VDDGK 26.12.2008, E.2007/702, K.2008/758.

eğer belgeler öngörülen zorunlu bilgileri taşıyorsa bunlar vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

Konuyla alakalı olarak, CAA Lyon, ulaşım gideri ile ilgili faturada ulaşımın konusu belirtilmediği için, bu faturayı geçerli bir belge gibi kabul etmemiş ve gider olarak indirimini kabul etmemiştir.⁴⁴

Mükellefler, yapmış oldukları giderleri muhasebeleştirirken herhangi bir hata yapmışlarsa bunun düzeltilmesi mümkündür, ancak bu yanlışlığın bilerek ve isteyerek yapılmamış olması gerekir.

Bununla birlikte, belgelerde düzensizlik/yanlışlık olması veya giderlerin belgesiz olarak muhasebeleştirilmesi durumunda idarenin ceza⁴⁵ kesmesi mümkündür⁴⁶.

Bu belgelerin Türk vergi sistemine göre 5 yıl (VUK m. 254), Fransız vergi sistemine göre de 10 yıl (Fransız Ticaret Kanunu- Le Code de Commerce art. L123-22) saklanması gereklidir.

Prensip 5: Dönemsellik prensibi: Giderler ilgili olduğu yıl kayıtlarına geçirilmeli ve o yıl ki gelirler üzerinde indirilmeli

Yapılan giderler, gerçekleştirildiği yıl gelirleri üzerinden indirilir. Diğer bir anlatımla, şirketler, yapmış oldukları kesin nitelik taşıyan giderleri yaptıkları ve ilişkili oldukları yıl gelirleri üzerinden indirirler. Bu genel kuraldır. Buna dönemsellik ilkesi ve giderlerin bağılılığı prensibi dememiz mümkündür ve her iki hukuk sisteminde de geçerlidir. Ancak Fransız vergi sisteminde açıkça bir düzenleme mevcut olmayıp, vergi kanunlarının içeriğinden bu prensibi çıkartabiliyoruz. Bu prensiplerin geçerliliğini le Conseil d'Etat 29 Temmuz 1998 tarihli kararı ile tespit etmiştir⁴⁷. CGI art. 38-2'de de bunu görmek mümkündür ve le Conseil d'Etat'ın bu kararına paralel nitelikte bir düzenlemedir. Giderlerin yapıldıkları yıla bağlı olmaları diğer bir anlatımla o yıl giderleri olarak kaydedilmeleri bir kural haline gelmiştir.

Her ne kadar Türk vergi sisteminde bu prensiplerin varlığı açıkça ve net olarak bir kanun maddesinde belirtilmemişse de, KVK, VUK ve GVK'nın

⁴⁴ CAA Lyon 30.05.2002, n°99-2709.

⁴⁵ Fransız vergi sisteminde CGI art. 1740A et 1741'de para cezası ile ilgili düzenleme mevcuttur. Fransız Ticaret Kanununun L441-4'üncü (Le Code de Commerce art. L441-4) maddesinde de faturalardaki uygunsuzluklarla ilgili para cezaları öngörülmüştür. Türk vergi sistemimizde cezalar VUK 344-353'üncü maddeler arasında düzenlenmiştir.

⁴⁶ Danıştay 3. Dairesi 14.03.1995, E.1994/1111, K.1995/770. Danıştay 4. Dairesi'nin 25.03.1995, E.1994/769, K.1995/1329; 04.07. 1996, E.1996/191, 1996/3135; 07.05.1996, E.1995/2974, K.1996/1857 kararları.

⁴⁷ CE, 29.07.1998, n°149517, Bergères de France, RJF 10/98, n°1083.

değişik maddelerinin kapsamından dönemsellik prensibinin varlığı sonucu çıkartılabilmektedir⁴⁸.

Bu prensibe göre şirket faaliyetleri süreklilik arz etmesine rağmen hesapların belirlenmesi ve kurum kazanç ve zararlarının tespiti açısından sorun yaşanmaması için belirli periyodlara/dönemlere ayrılır ve her dönemin diğerinden ayrı olarak hesapları yapılır. Bununla alakalı olarak Danıştay bir kararında eğer şirket giderleri birkaç yılı ilgilendiriyorsa, dönemsellik ilkesi gereğince bu giderler ilgili yıllara dağıtılmalıdır demiştir⁴⁹.

Dönemler kural olarak 1 yıl (12 ay) kabul edilir. Aksi kararlaştırılmadığı müddetçe⁵⁰ takvim yılı mali yıl olarak kabul edilir.

Dönemsellik ilkesi gereğince bir giderin indirilebilmesi için olmazsa olmaz kural, giderin kesinlik kazanmasıdır. Yani ihtimal dahilindeki harcamalar ilgili oldukları yıl gideri değil, bütün şartları taşımaları halinde, karşılık ayırma şeklinde muhasebeleştirilirler.

Sonuç olarak, çalışmamızda da belirtmeye çalıştığımız gibi, şirketlerin yapmış oldukları giderlerin indirilebilmesi için uyulması gereken prensipler her iki ülke vergi sisteminde de aynıdır. Ancak uygulamada birtakım farklılıklar ile karşılaşılabilir. Bu prensiplere uygun davranma hem idare hem de mükellefler açısından önemlidir. İdare açısından önemlidir, çünkü usulüne uygun şekilde giderler indirilir ise, vergi matrahının hukuka aykırı şekilde aşındırılması veya azaltılmasının karşına geçilmiş olmaktadır. Mükellefler açısından önemlidir, çünkü giderlerini usulüne uygun olarak indirerek gerçek matrah üzerinden vergisini öder ve ileride idare ile uyuşmazlık çıkma ihtimalini bertaraf etmiş olur. Ancak bu konuda üzerinde durulması gereken husus yargı kararları konusundadır. Fransız vergi sistemi karşısında, özellikle Türk vergi sisteminde yargı kararları arasında zaman zaman zıtlıkların olması, içtihat oluşumu konusunda sıkıntılı sonuçlar doğurmaktadır. Bunun sonucunda da mükelleflerin korunması müessesesi zarar görmektedir.

⁴⁸ VUK 174,283,287 ve 288'inci maddeler; GVK 1 ve 38'inci maddeler; KVK 6 ve 14'üncü maddeler.

⁴⁹ Danıştay 3. Dairesi 18.12. 2002, E.2001/2263, K.2002/4277: "...birden fazla hesap dönemine yansıyan giderlerin dönemsellik ilkesinin gereği olarak ilgili dönemlere paylaştırılmasının zorunlu olduğu...". Aynı yöndeki diğer kararlar için, Danıştay 3. Dairesi, 30.01.2003, E.2001/279, K.2003/663; Danıştay 3. Dairesi, 4 Nisan 2002, E. 2001/930, K.2002/1438

⁵⁰ Şirketler hesap yılı/mali yılı takvim yılından farklı olarak kendi belirleyecekleri 12 aylık bir dönemi belirleyebilirler.

TÜRKİYE'DE ENERJİ VERGİLENDİRMESİ, ENERJİ ALANINDA VERGİ HARCAMALARI VE DESTEK MEKANİZMALARI

Cansu Dağ

GİRİŞ

Yaşam için vazgeçilmez nitelikte olan ve ikamesi bulunmayan enerji, ülkeler açısından büyük önem arz etmekte ve politikaların ağırlıklı gündem maddesini oluşturmaktadır. Üretim hızının, nüfus, teknoloji ve sanayi gibi faktörlerin etkisiyle günümüzde katlanarak artan enerji talebine cevap verecek düzeyde olmaması, enerji güvenliği problemlerini de beraberinde getirmektedir. Talebin yerli üretimle karşılanma oranının düşük olduğu ülkeler, zorunlu olarak enerji ithalatına yönelmekte; enerji ithalatının hızla artması ise bir yandan ülke ekonomileri üzerinde ağır bir yük oluşturmakta; diğer yandan ise ülkenin dışa bağımlı olması ve enerji açısından sıkça darboğaz yaşaması riskini arttırmaktadır. Türkiye açısından duruma bakmak gerekirse, enerji tüketiminin ithalatla karşılanma oranı 2012 verilerine göre %72 şeklinde gerçekleşmiş olup ; Türkiye'nin toplam ithalatının dörtte birine tekabül eden 60 milyar 113 milyon dolar (\$) sadece enerji için ödenmiştir .

Enerji kaynaklarına göz atıldığında, kömürün 18. ve 19. yüzyıllara damgasını vurduğu dikkat çekmektedir. İngiltere bu dönemde, kömürü en iyi kullanmayı bilen ülke olmuş; öyle ki kömürün itici güç olduğu Sanayi Devrimi ilk kez İngiltere'de ortaya çıkmıştır. 1850'li yılların sonlarında ise Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nin Pennsylvania eyaletinde, ilk ticari amaçlı petrol arama faaliyetleri gerçekleştirilmiş; yaptığı yatırımlarla ABD, 1900'lü yıllara kadar petrol piyasasına hakim olmuştur . Dünyada enerji stratejileri, kömür kullanımından petrol kullanımına doğru seyir izlerken; İngiltere de böylece bayrağı ABD'ye devretmiştir. Petrolün giderek artan önemi ise, başta Fransa olmak üzere Batı'nın enerji stratejilerinin nükleer enerjiye yönelmesine yol açmıştır. İçinde bulunduğumuz son yüzyılda, fosil kaynakların dezavantajlarının göz önünde bulundurulması neticesinde yenilenebilir kaynaklara yönelme eğilimi vardır.

I. ENERJİ KAYNAKLARI VE POLİTİKALARI

Enerji kaynaklarının dönüşümden geçmiş olup olmadıklarına göre yapılan ayrıma göre kaynaklar, birincil enerji kaynakları ve ikincil enerji kaynakları olarak sınıflandırılabilir. Birincil enerji kaynağı, tabiatta buldukları haller ile temsil edilen, dönüşümden geçmemiş, kaynağından çıktığı gibi tüketilen enerji formlarıdır. Kömür, petrol, doğal gaz gibi fosil kaynaklar; rüzgar, jeotermal, güneş ve biyokütle gibi yenilenebilir kaynaklar; nükleer kaynaklar ve hidrolik kaynaklar bu türün içerisinde yer alır. İkincil enerji kaynağı ise birincil enerji kaynaklarının dönüştürülmüş, işlemde geçmiş formudur. Elektrik enerjisi, bu türün yaşantımızda en çok yer etmiş örneğidir. Elektrik enerjisinin yanı sıra “21. yüzyıl yakıtı” olarak adlandırılan hidrojen enerjisi; kömür, doğal gaz gibi bir fosil enerji kaynağı yahut su veya biyokütle tüketilerek elde edilen sentetik yakıt durumundaki bir enerji taşıyıcısı olup bu sınıfta yer alır.

Dünyada mevcut olan her enerji kaynağının diğerlerine göre ayrı avantajları ve dezavantajları, çevreye pozitif ve negatif etkileri bulunmaktadır. Söz gelimi fosil yakıtların kullanımı, süreklilik açısından faydalı olmakla birlikte, hava kirliliğine ve sera gazı emisyonu salınımına neden olmaktadır. Nükleer enerji santralleri hava kirliliği yaratmaması bakımından avantajlıdır; ancak nükleer kaza riskini ve radyoaktif atıkların ortadan kaldırılması sorununu beraberinde getirir. Oldukça çevre dostu gözükken yenilenebilir kaynakların dahi ekosistem açısından olumsuz etkileri bulunabilmektedir. Örneğin rüzgar enerjisi, gürültü kirliliği yaratmakta; hidrolik santraller ise nehir havzalarında değişime yol açarak bölgede yaşayan bitkileri, hayvanları ve yöre iklimini etkilemektedir. Enerji politikaları oluşturulurken, her ülkenin, kendi koşullarına göre, avantaj ve dezavantajları titizlikle değerlendirmesi ve bu doğrultuda seçimlerini yapması gerekmektedir.

Türkiye'nin enerji hususunda durduğu konum ise ayrıca incelenmeye değerdir. Enerjide dışa bağımlılık, uzun vadeli ve istikrarlı politika uygulama zaafı ve malî araçların amaca uygun kullanılması yerine Hazineye gelir yaratma amaçlı kullanılması hususları bir kenara bırakıldığında; Türkiye'nin esasen önemli potansiyellere sahip olduğu göze çarpmaktadır. İlerleyen teknolojiye bağlı olarak gelişen sondaj teknikleriyle yeni kömür ve linyit rezervleri ortaya çıkarılabilecektir. Bunun yanı sıra Türkiye'nin dünya bor rezervlerinin %72'sini elinde bulundurması ve jeotermal enerji potansiyeli bakımından dünyada 7. sırada, Avrupa'da 1. sırada yer alması özellikle üzerinde düşünülmesi gereken hususlardır. Bu kaynakların haricinde

Türkiye'nin, güneş enerjisi, rüzgar enerjisi ve biyokütle alanlarında da önemli potansiyellere sahip olduğu unutulmamalıdır.

Sahip olunan enerji kaynaklarının yanında Türkiye'nin jeopolitik konumu da oldukça önemlidir. Türkiye, enerji üretim ve tüketim hatları arasında köprü vazifesi görebilecek konumdadır. Zira enerji kaynaklarının %75'i doğusunda, tüketim kaynaklarının %80'i ise batısındadır . Bu husus da başta boru hatları olmak üzere Türkiye'yi enerji zincirinde önemli bir halka haline getirmektedir.

Fosil kaynaklara giderek artan talep neticesinde, kömüre 150 yıl, doğal gaz 60 yıl, petrole ise 40 yıl ömür biçilmektedir . 2030 yılı itibarıyla dünya petrol rezervlerinin %80'inin, doğal gaz rezervlerinin %65'inin, kömür rezervlerinin ise %25'inin tükenmiş olacağı tahmin edilmekte olup ; dünyanın geneline hakim söz konusu fosil kaynakların yakın gelecekte tükenenleri gerçeği, bu kaynaklara alternatif oluşturma telaşını beraberinde getirmektedir.

Fosil kaynaklar, aynı zamanda çevre üzerinde büyük bir tahribat yaratmakta ve sera gazı emisyonları nedeniyle küresel ısınmaya neden olmaktadır. Nitekim küresel enerji talebi 1980'li yıllardan itibaren neredeyse iki katına çıkmıştır ve bu şekilde devam ettiği takdirde 2050 yılına kadar %85 daha artacağı tahmin edilmektedir. Talep artış tahminleri doğrultusunda, fosil kaynaklar nedeniyle, 2050 yılına kadar 6°C'ye varan küresel ısınmanın yaşanacağı öngörülmektedir . Böylesine yüksek bir değişim ise, doğa ve insan yaşamı üzerinde telafisi imkânsız zararlar meydana getirecektir. Bu kapsamda, emisyonların azaltılması ve yenilenebilir enerjinin payının artırılması hususlarında, uluslararası alanda da düzenlemeler yapılmaktadır. Kyoto Protokolü ile taraf devletlere sorumluluklar yüklenirken; Avrupa Birliği ise üye devletler için hedefler koyarak bir takım mekanizmaları devreye sokmuştur.

Enerji alanında malî politikalar incelenmeden önce, enerji kaynaklarının durumunun ve bu alanda izlenen stratejilerin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Enerji kaynaklarının kullanıldığı alanlardan en önem arz edeni günümüzde elektrik üretimidir. Aşağıda yer alan Grafik 1 ve Grafik 2'den anlaşılacağı üzere, enerji kaynaklarının elektrik üretiminde payına bakıldığında, dünya genelinde 1970'lerden günümüze büyük değişiklikler yaşanmıştır. Nükleer kaynakların ve doğal gazın payı artış kaydederken, petrolün payı ise önemli ölçüde azalmıştır. Zira yaşanan petrol krizleri, maliyet artışları ve yüksek vergi yükü, petrolü elektrik üretimi için pahalı bir kaynak haline getirmiştir. Güneş, rüzgar, jeotermal, biyokütle ve atık gibi yenilenebilir kaynakların elektrik

üretiminde payı ise yavaş yavaş artmakla birlikte, bütün pasta içerisinde hala çok küçük bir yüzde teşkil etmektedir.

Grafik 1: Dünya genelinde 1973 verileriyle, elektrik üretiminde kullanılan birincil kaynaklar

Grafik 2: Dünya genelinde 2010 verileriyle, elektrik üretiminde kullanılan birincil kaynaklar

Türkiye’de ise aşağıda yer alan Grafik 3’ten anlaşılacağı üzere, elektrik üretiminde kullanılan kaynakların %75’inden fazlası fosil yakıtlara aittir. Nükleer kaynakların ise henüz payı bulunmamaktadır. “Diğerleri” grubuna dahil olan jeotermal, rüzgar, güneş gibi YEK’lerin önemi son yıllarda anlaşılmiş olup; bu kaynakların payı yavaş da olsa artış eğilimindedir. Kömürün payı ise uzun yıllardır yüksektir. Özellikle 1989 yılından itibaren doğal gazın payı çok hızlı şekilde artmış; günümüzde doğal gaz elektrik üretiminde en çok kullanılan kaynak durumuna erişmiştir. Çevre açısından oldukça yararlı yenilenebilir kaynaklarda değil de doğal gazda böylesine bir yükselişin yaşanmasının sebebinin ise; piyasanın, ekonomik açıdan riskli olarak kabul edilebilecek kaynaklar yerine, ticari ve ekonomik olarak karlı olduğunu kanıtlamış bir kaynağa yatırım yapma arzusu olduğu düşünülmektedir. Ancak, elektrik üretiminde kullanılan doğal gazın çok büyük bir çoğunluğunun ithal edildiği göz önünde bulundurulduğunda; söz konusu payın büyüklüğünün ekonomi üzerinde oluşturduğu yükün yanı sıra, enerji bağımlılığı açısından teşkil ettiği risk de ortadadır.

Grafik 3: Türkiye’de 1971-2012 arasında elektrik üretiminde kullanılan kaynaklar, IEA 2013

Sosyal maliyet konusu üzerinde yapılan ciddi çalışmalar, fosil yakıtların çevreye verdiği zararın yılda yaklaşık 5 trilyon dolar olduğunu ortaya çıkarmıştır. Günümüzde fosil yakıtlar, yenilenebilir enerji kaynakları ile karşılaştırıldığında, sosyal maliyet hesapları göz önüne alınmadığı için fosil yakıt santrallerinden üretilen elektrik daha az maliyetli gözükmemektedir .

Türkiye’nin fosil kaynaklar karşısındaki durumu incelendiğinde; kömür açısından avantajlı konumda olduğu düşünülüyor ise de; esasen Türkiye’nin düşük miktarlardaki kömür üretimi, talebi dahi karşılayamamakta; bu yüzden Türkiye, en çok kömür ithalatı yapan ülkeler arasında yer almaktadır. Türkiye’nin jeolojik yapısının kıvrımlı ve kırıklı olması, ülkenin petrol potansiyelini olumsuz etkilemiş; komşuları Azerbaycan, Irak ve İran gibi büyük rezervlere sahip olmasını engellemiştir. Türkiye’nin petrol üretim ve tüketim miktarlarına bakıldığında; üretimin her geçen yıl düzenli olarak azaldığı;

tüketimin ve dolayısıyla ithalatın ise yüksek oranda arttığı söylenebilmektedir . Doğal gaz, havayı kirletme bakımından diğerlerine nazaran çevreci bir fosil yakıttır. Ancak Türkiye'nin bilinen doğal gaz rezervleri oldukça sınırlı olup; üretilen doğal gaz, toplam doğal gaz tüketiminin sadece %3'ünü karşılayabilmektedir . Bu nedenle Rusya, İran ve Azerbaycan'a karşı giderek artan bir doğal gaz ithalatı bağımlılığı mevcuttur . Dünya toplam bor rezervi sıralamasında ise Türkiye yaklaşık %72,5'lik pay ile ilk sırada olup; Türkiye'deki borun rezerv ömrünün 412 yıl olduğu tahmin edilmektedir . Türkiye bor alanında hedefini, ülkeyi bir dünya merkezi haline getirmek, teknoloji ve üretimde dünya liderliğine soyunmak olarak belirlemiştir .

Fosil yakıtları esas alan enerji kullanımı; rezerv ömrünün dolması, yakıt konusunda dışa bağımlılık ve yüksek ithalat giderleri, karbondioksit emisyonu neticesinde oluşan küresel ısınma ve buna benzer pek çok çevre sorunu gibi olumsuzlukları beraberinde getirmiştir . Bu yüzden başta Avrupa Birliği olmak üzere pek çok uluslararası kuruluş ve ülke tarafından yenilenebilir enerji kaynakları teşvik edilmektedir. Avantajlar ve dezavantajlar kaynağın türüne göre değişiklik gösterebilmektedir. Yenilenebilir kaynakların dünya çapında giderek paylarının artmasının sebepleri arasında; hükümet destekleri, düşen maliyetler, bazı bölgelerde uygulanan karbondioksit fiyatlandırmaları ve fosil yakıt fiyatlarının uzun vadede artması gösterilebilmektedir. Uluslar arası Enerji Ajansı (IEA) tarafından, global elektrik üretiminde yenilenebilir enerji kaynaklarının payının, 2035 yılında toplam üretimin %31'ine erişeceği öngörülmektedir .

Türkiye'de hidrolik kaynaklar ile elektrik üretimi, büyük ölçekli hidroelektrik enerji santralleri (HES)'nin devreye girmesinden sonra giderek artmış; toplam elektrik üretimi içinde hidrolik enerjinin payı 1988 yılında %60 ile maksimum düzeye çıkmıştır . Günümüzde ise, uygulanan enerji politikaları çerçevesinde, HES'lere yapılan yatırımların termik santrallere kaydırılması sonucu bu oran %25'in altına düşmüştür . Devlet Su İşleri (DSİ)'nin teknik ve ekonomik olarak değerlendirilebilir kabul ettiği potansiyel kullanıldığında, Türkiye'nin toplam elektrik enerjisi üretiminin yarısından fazlası hidrolik enerjiden karşılanabileceği öngörülmektedir. Ancak, hidrolik kaynaklar pek çok avantaja ve dezavantaja bir arada sahip olup; projeler yürürlüğe konmadan önce, dikkatli ve özenli değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir.

Nükleer enerji üretiminin tamamına yakını Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development) ülkelerinde gerçekleşmektedir. Ancak son yıllarda, OECD dışı ülkeler, nükleer enerji bakımından atağa kalkmış olup, pastadan giderek daha

fazla pay almaya başlamışlardır . Enerji talebi yüksek, gelişmekte olan ülkelerde yaşanan nükleer enerjiye yönelim bir kenara bırakıldığında; Japonya'da yaşanan Fukuşima nükleer kazasından sonra birçok gelişmiş ülkedeki enerji stratejilerinin, nükleer enerjiden yenilenebilir enerji kaynaklarına çevrildiği göze çarpmaktadır. Nitekim Kuzey Amerika ve pek çok Batı Avrupa ülkelerinde, yeni nükleer santraller kurulmamaktadır . Türkiye'de ise enerji politikaları, doğal gaz bağımlılığından kurtularak nükleer enerjiye yönelme stratejisi çerçevesinde şekillenmektedir.

II. ENERJİ ALANINDA MALİ DÜZENLEMELER

Devletlerin enerji alanında belirledikleri hedefler çok çeşitli olabileceği gibi; kullanılan malî düzenlemeler de, ülkelerin jeopolitik konumuna, sahip olduğu kaynaklara, ekonomik yapıya ve öncelik tanınan diğer politikalara bağlı olarak farklılaşabilmektedir. Modern enerji politikalarında; enerjinin güvenliği, verimliliği, çeşitliliği ve çevre dostu olması ön planda tutulmaktadır. Bu alanda, Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkeler başı çekmektedir. Çoğunluğunu AB üyesi ülkelerin oluşturduğu OECD de, başarılı politikaları ile öne çıkmaktadır. Bu tebliğ kapsamında, OECD düzleminde ağırlıklı gündem maddesi konumundaki enerji sübvansiyonları ve enerji alanındaki vergiler ve AB düzleminde üzerinde durulan enerji vergilendirmesi ve AB Emisyon Ticareti Sistemi (ETS) üzerinde kısaca durduktan hemen sonra; Türkiye düzleminde enerji vergilendirmesi ile vergi harcamaları ve destek mekanizmalarından bahsedilecektir.

A. OECD DÜZLEMİNDE MALİ DÜZENLEMELER

Günümüzde dünya çapında 34 üye ülkeye sahip olan OECD; kuruluşundan itibaren ekonomik problemlerin tespiti, tartışılması, analiz edilmesi ve bu problemlerin çözülebilmesi amacıyla hükümetlerin birlikte çalışabildikleri, tecrübelerini paylaşabildikleri ve ortak problemlere beraber çözüm arayabildikleri bir forum imkânı sunmaktadır . Ticaretten tarıma, vergilendirmeden kimyasalların güvenliğine kadar geniş bir yelpazede çalışmalarını sürdüren örgüt; ölçümler yapmakta, gelecek trendlerine ilişkin tahminler yürütmekte, kararlar almakta ve üye ülkelere tavsiyelerde bulunmaktadır.

1973'te yaşanan ilk petrol krizi ve IEA'nın kurulmasından sonra, çoğu OECD ülkesi, ithal petrol bağımlılıklarını azaltmak için, alternatif enerji kaynaklarını kullanmaya ve kendi petrol rezervlerini açığa çıkarmaya yönelmişlerdir . Birleşmiş Milletler, yenilenebilir enerjinin payının 2030

itibariyle ikiye katlanması hususunda küresel bir hedef belirlenebilmesi amacıyla “Herkes için Sürdürülebilir Enerji (Sustainable Energy for All)” girişimini lanse etmiş olup; IEA da bu hedef ve kontrol sürecinin ana hatlarının tanımlanması hususunda Birleşmiş Milletler ile birlikte çalışmaktadır . AB ise 2009 yılında yayınladığı “Yenilenebilir Enerji Direktifi” ile her üye ülkenin, 2020 itibariyle brüt enerji tüketimlerinde yenilenebilir enerji payının toplamda %20’ye çıkarılması için yasal olarak bağlayıcı hedefler düzenlemiştir.

Enerjinin son kullanıcı fiyatları; vergiler, CO2 emisyonu fiyatlandırmaları ve sübvansiyonlar hesaba katılmak suretiyle belirlenmektedir. Bahsi geçen başlıca mekanizmalar, enerji alanında malî düzenlemelerin yapıldığı konulardır. Şimdi bu mekanizmaların çok kısa bir şekilde ne anlama geldiğine bakalım.

Emisyon üst sınır ve ticareti yahut karbon vergileri yoluyla gerçekleştirilen CO2 emisyonu fiyatlandırmaları, rekabet halindeki diğer kaynakların maliyetlerini değiştirmek suretiyle, enerji sektöründeki yatırım kararlarını etkilemektedir. Bir dizi ülke, CO2 için fiyat biçen emisyon ticareti planlarını uygulamaktayken birçok ülke de geliştirme aşamasında planlara sahiptir. Diğer ülkeler ise ya yakıtların emisyonlarına bağlı vergiler öngören karbon vergilerini yürürlüğe koymuş durumda ya da yürürlüğe koymayı tasarlar haldedirler .

Enerji sübvansiyonlarının başlıca türleri fosil kaynak sübvansiyonları ve yenilenebilir enerji sübvansiyonlarıdır. Ekonomik olarak vergi mükellefleri açısından maliyetli olduğu, mürşif tüketimi arttırdığı ve sera gazı emisyonları neticesinde çevreye daha çok zarar verdiği gerekçeleriyle, birçok ülkenin, fosil kaynak sübvansiyonlarını aşamalı olarak devre dışı bıraktıkları ya da bırakmaya hazırlandıkları göze çarpmaktadır. Aynı zamanda birçok ülke, uzun vadede rekabet güçlerini ve enerji güvenliklerini arttırmak ve sera gazı emisyonlarını azaltmak amaçlarıyla, sahip oldukları potansiyelleri açığa çıkarabilmek için, gelişiminin erken safhalarında olan yenilenebilir enerji teknolojilerine sübvansiyon sağlamaya başlamışlardır . Yenilenebilir kaynaklara sağlanan sübvansiyonlar, genellikle üreticilere ödenmektedir. Bu sübvansiyonlar doğrudan olabileceği gibi dolaylı da sağlanabilmektedirler. Doğrudan sübvansiyonlar, yatırım ve üretim için vergi kredisi veya indirimini, yüksek fiyat ve öncelikli alım oranlarını veya tarife garantilerini içermektedir. Dolaylı sübvansiyonlar ise direktiflerden, kotalardan ve portföy standartlarından oluşmaktadır. Sübvansiyonların maliyeti ise ya doğrudan hükümet bütçesinden ya da son tüketiciler ile müştereken karşılanmaktadır . Netice itibariyle enerji sübvansiyonları, hükümetler tarafından uzunca bir zamandır, belirli politik, ekonomik, sosyal ve çevresel hedeflere ulaşılmasında

ilerleme kaydetmek ya da işlem yapılan piyasalardaki sorunların üzerine gitmek amaçlarıyla kullanılmaktadır. Sübvansiyonların maliyetli oldukları açıktır. Özellikle, fosil kaynaklara tanınan sübvansiyonların maliyeti, faydalarından daha ağır basmaktadır. İyi tasarlandıkları takdirde, yenilenebilir kaynaklara veya düşük karbon teknolojilerine tanınacak sübvansiyonlar, uzun vadede ekonomik ve çevresel fayda sağlanması açısından oldukça elverişlidir . İyi tasarlanmamaları halinde ise, enerji sübvansiyonlarının tüm türleri, kaynakların etkin olmayan bir şekilde dağılmasına ve üretimin veya tüketimin gereğinden fazla teşvik edilmesi neticesinde piyasada tahrifat oluşmasına sebebiyet verebilmektedir .

Vergilendirme, çeşitli türlerdeki enerjilerin fiyatlarını ve dolayısıyla kullanımlarını etkilemektedir . Özellikle fosil kaynak vergilendirmesinin, iklim değişikliği politikaları açısından arz ettiği önem bir yana , fosil kaynak fiyatlarında yaşanan artış dalgasının konut bütçelerine ve firmaların rekabet gücüne etkisi, politika belirleyicilerini mecburen ilgilendirmektedir . Son on yılda çevreyle ilintili vergiler , hükümet politikalarının önemli bir aracı haline gelmiştir. Çevreyle ilintili vergiler, fosil yakıtlar üzerindeki tüketim vergilerinden, motorlu taşıtlar vergilerine, su kirliliği üzerindeki vergilerden, atık üzerindeki vergilere kadar birçok vergiyi kapsamaktadır . Bir ülkede, çevreyle ilintili vergilerden elde edilen gelirin yüksek olması, o ülkenin vergi sistemi bütünüünün çevre dostu olduğu anlamına gelmemektedir. Bu vergiler gelirleri önemli ölçüde arttırsalar dahi, vergi konuları itibariyle arzu edilen yönelim değişikliklerini gerçekleştirme açısından elverişsiz olabilmekte; oranları yüksek olsa dahi, neden oldukları çevresel zararı yansıtmada hususunda etkisiz kalabilmektedirler . Enerji üzerindeki vergi oranları, enerji kaynağının türüne bağlı olarak değişiklik gösterdiği gibi, enerjinin kullanım alanlarına (ulaşım, ısıtma, elektrik üretimi gibi) bağlı olarak da farklılıklar arz edebilmektedir. Enerji kaynakları üzerindeki en ağır vergi yükünü, petrol ve petrol ürünleri taşımaktadır. Kullanım alanları bakımından ise ulaşım kategorisinde daha yüksek oranlara rastlanmaktadır . Neredeyse bütün OECD ülkelerinde son on yıllık periyotta, ulaşım sektöründeki tüm yakıtlar üzerindeki vergi oranları artmış olup; en ciddi artışlara ise Türkiye’de rastlanmıştır .

B. AB DÜZLEMİNDE MALİ DÜZENLEMELER

OECD’nin ardından, enerji alanında AB düzenlemelerinin incelenmesi gerekmektedir. AB’nin çevreci politikalara duyarlılığı, bu alanda pek çok uygulamanın öncüsü olmasına yol açmış; AB üyesi ülkelerin OECD ortalamalarına dâhil olması, OECD’nin çevreci amaçlara ulaşmasını

desteklemiştir. Türkiye açısından ise AB, gerek üyesi olmayı hedeflediği bir kurum olması, gerekse jeopolitik konumu dolayısıyla özellikle incelenmeye değerdir.

AB mevzuatına bakıldığında enerji güvenliği, yenilenebilir enerjinin payının artırılması, sera gazı emisyonlarının azaltılması ve enerji verimliliğinin artırılması hususlarına ilişkin düzenlemeler olduğu göze çarpmaktadır. Enerji ve iklim bağlantılı çevresel koruma için uygulanabilir politika araçlarının seçilmesinde AB, üç kollu bir yaklaşım tercih etmiştir. Bu yaklaşım türleri; enerji vergilendirmesi, AB emisyon ticareti sistemi ve yenilenebilir enerjinin teşviki (Yenilenebilir Enerji Direktifi) olarak sıralanabilir .

AB, doğrudan vergilendirme üzerinde bir yetkiye sahip olmamakla birlikte; dolaylı vergilendirme kapsamında, KDV gibi tüketim vergilerinin enerji gibi belli ürünler üzerindeki asgari vergi oranlarına ilişkin düzenlemeler yapabilmektedir . Asgari oranlar 2003 tarihli Enerji Vergilendirmesi Direktifi'nde belirlenmiş olmakla birlikte, üye ülkelerin uygulamaları kendi içlerinde farklılıklar arz edebilmektedir . Elektrik alanında ise, genellikle endüstrinin elektrik tüketimi, sübvansiyonlara ve düşük vergi oranlarına tabi iken; hane halkının elektrik tüketimi, yüksek fiyatlara ve yüksek vergi oranlarına tabidir . Onaylandığı takdirde 2013 yılından itibaren eski direktifin yerine yürürlüğe girecek yeni Enerji Vergilendirmesi hakkında Direktif'te , AB Emisyon Ticareti Sistemi'ne dahil olmamış tüm sektörler açısından, CO2 emisyonları için tek bir asgari oranın belirlenmesi ve asgari vergi oranlarının, kaynağın enerji içeri baz alınarak konulması öngörülmektedir.

AB Emisyon Ticareti Sistemi (ETS)'nin temel amacı, iklim değişiklikleri ile ilintili olarak, kömür gibi çevreyi en fazla kirleten enerji üreticilerinden kurtulmaktır. AB karbon emisyonlarının yaklaşık %50'sini kapsamı altına alan sistemin kapsama alanındaki sektörlerden kaynaklanan emisyonların 2020 yılında, 2005 yılındaki miktarlardan %21 daha az olacağı öngörülmektedir. 2030 itibarıyla ise emisyonların 2005 yılına göre %43 oranında düşürülmesi, Komisyon tarafından tasarlanmaktadır .

Yenilenebilir Enerji Kaynakları hakkında Beyaz Belge'de, üye ülkelere yenilenebilir kaynaklar için ilave malî teşvikler tanınmasının önü açılmıştır. Bu malî araçlar arasında; yenilenebilir enerji yatırımlarında esnek amortisman, yenilenebilir enerji kaynaklarının finansmanında üçüncü kişiler lehine uygun vergi anlaşmaları, yeni üretim tesisleri için tanınan sübvansiyonlar ve yenilenebilir enerji ekipmanları ile hizmetlerinin alımında tüketicilere tanınan teşvikler sayılabilmektedir . IEA tarafından, AB'nin gidişatı doğrultusunda,

yakın gelecekte fosil kaynak üretimine doğrudan sübvansiyon tanınmayacağı tahmin edilmektedir . Bunların yanı sıra AB’de, yenilenebilir enerji kaynaklarından yapılan üretime tanınan tarife garantileri ve yeşil sertifika ticareti gibi malî mekanizmalar da uygulanmaktadır .

C. TÜRKİYE DÜZLEMİNDE MALİ DÜZENLEMELER

Türkiye, OECD ülkeleri içerisinde son 10 yıllık dönemde enerji talep artışının en hızlı gerçekleştiği ülkelerin başında gelmektedir. Bununla birlikte, doğuda yer alan kaynakların batıya ulaştırılması için bir köprü konumunda olan ülke, coğrafi açıdan da uluslararası alanda önemli bir yere sahiptir. Bu konumu itibarıyla gerek ulusal gerekse de uluslararası alanlarda, enerji altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmesi, enerji piyasalarının rekabete dayalı olarak yeniden yapılandırılması, enerji ve maden kaynaklarının verimli, etkin, güvenli, zamanında ve çevreye duyarlı şekilde değerlendirilmesi konularında çalışmalar sergilenmektedir .

1990-2007 yılları arasında Türkiye, toplam enerji talebinde en büyük artış gösteren OECD ülkesi olmuştur . 2012 yılında ise, birincil enerji talebi 119,5 milyon TEP olarak gerçekleşmiştir. Birincil enerji talebinin sektörlere göre dağılımı incelendiğinde; %27’sinin sanayi sektöründe, %26’sının konut ve hizmet sektöründe, %24’ünün çevrim sektöründe, %14’ünün ulaşım sektöründe, %5’inin ise tarım sektöründe kullanıldığı göze çarpmaktadır. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’nın beklentilerine göre, 2023 yılında enerji talebi, %90 oranında artarak 218 milyon TEP’e ulaşacaktır .

Aşağıda yer alan Grafik 4’te, 2012 yılında Türkiye’de toplam birincil enerji talebi içerisinde çeşitli kaynakların payları yer almaktadır .

Grafik 4: Türkiye’de Toplam Birincil Enerji Talebi İçerisinde Kaynak Payları (2012)

Türkiye, 2004 yılında BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi’ne ve Ağustos 2009’da Kyoto Protokolü’ne EK-I üyesi olarak resmen taraf olmuştur. Bu kapsamda, başta CO2 emisyonu olmak üzere, enerji kaynaklarının yol açtığı kirliliklerin azaltılmasına, iklim ve enerji politikalarının oluşturulmasına, enerji ve tabii kaynaklar alanındaki faaliyetlerin çevreci bir anlayışla gözden geçirilmesine ilişkin çalışmaların hız kazanması gerekmektedir.

Enerji verimliliği hususunda ise, 2007 yılında 5627 sayılı Enerji Verimliliği Kanunu ’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, enerjinin ve enerji kaynaklarının verimli kullanımını teşvik eden ve zorunlu kılan düzenlemeler getirilmiş ve uygulamalara başlanmıştır. Nitekim 5627 sayılı Kanun’un 8. ve 9.

maddelerinde, gönüllülük esasına bağlı olarak enerji verimliliğini sağlayacak projelere malî destek verilmesi, ARGE çalışmalarının desteklenmesi, kojenerasyon yatırımlarının teşviki ve KOBİ'lerin teşviki gibi hususlara yer verilmektedir . Bunun yanı sıra 2023 yılına kadar enerji yoğunluğunun en az %20 azaltılması hedefine yönelik olarak, enerji verimliliği çalışmalarını desteklemek amacıyla, “Enerji Verimliliği Strateji Belgesi”, 25.02.2012 tarih ve 28215 sayılı RG’de yayımlanmıştır .

Enerji sektörünün hedefler doğrultusunda gelişebilmesi için kamunun yanı sıra, özel sektörün de katkıda bulunması gerekmektedir. Zira, Enerji Bakanlığı, enerji sektörünün 2023 yılına kadar olan toplam yatırım ihtiyacının, 122 milyar \$’ı aşacağını tahmin etmektedir .

1. Türkiye’de Enerji Vergilendirmesi

Türkiye’de enerjiyle ilgili vergiler; ulaşımda, ısıtmada ve elektrik üretiminde kullanılan kaynaklar üzerindeki vergileri ve bizzat elektrik tüketimi üzerindeki vergileri kapsamı altına almaktadır. Türk Vergi Sistemi’nde enerjiye uygulanan vergiler, tüketim vergileri olan KDV ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)’dir. ÖTV, yakıt vergilendirmesinin yanı sıra ulaşım araçları üzerinde de uygulanmaktadır. Bunların yanı sıra, çevreyle ilintili vergi kapsamında taşıtlar üzerinde, bir servet vergisi türü olan Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) bulunmaktadır.

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür . 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV’ye tabi olduğu için, enerji ürünleri ve hizmetleri de bu Kanun’un kapsamındadır. KDV Kanunu m.1/3/e’de, “boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları”ndan da KDV alınacağı belirtilmiştir. “Teslim” kavramının düzenlendiği 2. maddenin 3. fıkrasında ise “Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.” ibaresi yer almaktadır. Nitekim “vergiyi doğuran olay”, KDV Kanunu m.10/g gereği; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım ve kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuku ettirilmesi anında meydana gelecektir. Tüm enerji ürünleri üzerindeki KDV oranı, kanuna ekli (I) ve (II) sayılı listelerde yer almadıkları için, asli oran olan %18’dir .

Geçmişte sürekli olarak yaratılan ek malî yükümlerle iyice karmaşık hale gelen malî yapıyı basitleştirmek, AB’nin dolaylı vergiler sistemi ile uyum sağlamak gayretleri sonucunda özel tüketim vergilerine tabi vergi konuları

üzerinde KDV reformuna ilaveten ikinci bir reform yapılmıştır. Böylece genel vergi niteliğindeki KDV'nin yanında, ÖTV niteliğindeki vergi, fon ve paylar tek çatı altında toplanmıştır. Bu doğrultuda çıkarılan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile on altı malî yükümlülük yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Kaldırılan malî yükümlülükler arasında; akaryakıt tüketim vergisi, akaryakıt fiyat istikrar payı, taşıt araçları trafik tescil harcı, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan eğitime katkı payı ve özel işlem vergisi, taşıt alım vergisinin dörtte biri oranında alınan çevre kirliliğini önleme fonu sayılabilmektedir.

ÖTV Kanunu'na ekli dört adet listede yer alan, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımı verilmiş mallar, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuş olup; petrol ve doğal gaz gibi enerji ürünleri (I) sayılı listede, motorlu araçlar ise (II) sayılı listede yer almaktadır. (I) sayılı listede yer alan enerji ürünleri için spesifik matrah esası benimsenmiş ve ürünün litresi, kilogramı ve metreküpü başına, ürünün sahip olduğu kimyasal muhteviyata göre değişen maktu vergi miktarları öngörülmüştür. (II) sayılı listede ise ad valorem matrah esası benimsenmiş olup; motorlu aracın özelliklerine göre değişen farklı vergi oranlarına yer verilmiştir.

Malvarlığına girebilen tüm değerlerin içerisinde sadece motorlu taşıtları yükümlendirdiği için özel servet vergisi olarak nitelendirilen MTV'nin konusunu kara ve hava taşıtları oluşturmaktadır. Türkiye'de motorlu taşıt sahipliği oranı OECD ortalamasının altında kalmaktadır. 2010 yılında Türkiye'de her 1000 kişiye 131 taşıt düşerken; örneğin İsveç'te her 1000 kişiye 523, Almanya'da ise 623 taşıt düşmektedir. Nitekim Türkiye'de MTV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da oldukça düşüktür. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu uyarınca, bir motorlu taşıtın vergilendirilebilmesi için, MTV Kanunu'nda yazan tarifelerde (I, II ve IV sayılı tarifeler) yer alması ve ilgili resmi kuruluşlara kayıt ve tescil edilmiş olması gerekmektedir. MTV, her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılıp; her yılın Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenmektedir (MTV Kanunu, m.9). MTV'de matrah, spesifik esasa göre hesaplanıp birim başına vergi alınmaktadır. Tarifelere bakıldığında aracın yaşı arttıkça ödenecek vergi miktarının azaldığı dikkat çekmektedir. Halbuki çevreci bir açıdan bakıldığında, belli bir yaşın üzerindeki araçlar CO2 emisyonu bakımından çevreye daha çok zarar verebilmektedirler. Aracın yaşı haricinde, taşıtların motor silindir hacmi (I sayılı tarife), taşıt cinsi ve oturma yeri ile azami toplam ağırlığı (II sayılı tarife) ve azami kalkış ağırlığı (IV sayılı tarife), vergi miktarının belirlenmesinde etkili olmaktadır. Sayılan bu özellikler arttıkça, taşıt üzerindeki vergi de artmaktadır.

Araçların motor silindir hacmi arttıkça daha yüksek oranda vergiye tabi tutulması çevreci yaklaşıma da uygunluk arz etmektedir. Ancak bu kanun kapsamında, yeni nesil çevre dostu taşıtları teşvik için bir düzenleme yer almadığını da belirtmek gerekmektedir.

Çevreyle ilintili vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki yerinin incelenmesi; çevreyle ilintili vergilerin, toplam devlet bütçesi üzerindeki öneminin anlaşılabilmesi bakımından oldukça önemlidir. Her çevreyle ilintili verginin “çevreci vergi” anlamına gelmediğini ise özellikle vurgulamak gerekmektedir. Türkiye’de, toplam vergi gelirlerinin yüzde kaçını çevreyle ilintili vergi gelirlerinin oluşturduğuna bakıldığı zaman ise ortaya oldukça çarpıcı bir sonuç çıkmaktadır. Zira Türkiye’de bu oran, 1996 yılında %9.5, 2002 yılında %14.2 ve 2008 yılında %13,7 şeklinde gerçekleşerek; Türkiye’yi OECD’nin bu alanda en yüksek orana sahip ülkesi konumuna yerleştirmiştir. OECD aritmetik ortalamasında bu oranın 1996 yılında %7.2, 2002 yılında %7.4 ve 2008 yılında %6.1 şeklinde gerçekleştiği düşünüldüğünde ; Türkiye’de 1996 ve 2002 yılları arası yaşanan büyük artış daha iyi gözler önüne serilmektedir.

Türkiye’de vergi gelirleri içerisinde çevreyle ilintili vergi gelirlerinin yerinin bu kadar büyük olması; Türkiye’de gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi kaynaklardan daha az, tüketimden ise daha fazla ilave gelir yaratma kapsamındaki vergi reformu yaklaşımlarının bir sonucudur. Bu doğrultuda yüksek yakıt vergileri, Türkiye’nin ulusal kalkınma planlarının kasıtlı bir parçası haline gelmiştir . Yakıt vergilerinin bu denli yüksek olmasının temel sebebi, malî politikalaradır. Zira, özellikle 2000’li yılların başlarında malî konsolidasyon için ilave gelire ihtiyaç duyulmuştur. Yakıt vergilerinde ise, gelir vergisi sistemine kıyasla, görece olarak vergi kaçırma yahut vergiden kaçınma daha zordur . Ayrıca bu vergilerin tahsilatı ve denetimi de daha kolay olmaktadır. Böylelikle, son on yılda bu alandaki vergi oranları, daha yüksek gelirli ülkelerde genellikle gerilemekteyken, Türkiye’de kayda değer miktarda artış sergilemiştir.

Türkiye’nin 2007 yılında kişi başına satın alma gücü paritesinin, OECD ortalamasının %37’si düzeyinde kalmış olmasına rağmen; çevreyle ilintili vergilerinin düzeyi OECD ülkeleri arasında başı çekmektedir . Nitekim Türkiye’de 2000 yılında dizel yakıtların litresi üzerinde 0.09 Euro vergi bulunmakta iken; 2010 yılında dizel yakıtların litresi üzerindeki vergi 0.6 Euro’ya yükselmiştir. Benzinde ise 2000 yılında litre başına 0.14 Euro vergi düşmekteyken; 2010 yılında bu oran altı kattan fazla artarak 0,88 Euro’ya ulaşmıştır . Türkiye’deki bu vergi oranı artışlarının, motorlu taşıt yakıtlarının yanı sıra lüks tüketim ürünlerinde de yaşandığını ise ayrıca belirtmek gerekmektedir .

Türkiye’de enerji vergileri, ağırlıklı olarak ulaşım sektörü üzerinde yoğunlaşmış durumdadır . Motor yakıtları arasından petrole bakıldığında, Türkiye’nin OECD ülkeleri arasında, petrol üzerinde en yüksek vergi oranına sahip ülke olduğu göze çarpmaktadır. Kişi başına düşen GSYH bakımından OECD ülkeleri bakımından en alt sıralarda yer almasına rağmen, petrol üzerindeki en yüksek vergi oranına Türkiye’de rastlanması; çevreyle ilintili vergiler açısından Türkiye’nin aykırı değer teşkil etmesine ve uluslararası alanda dikkatleri üzerine çekmesine neden olmaktadır. Aşağıdaki Tablo 1’de , ilgili sektörler de göz önünde bulundurulmak suretiyle, 1 Nisan 2012 itibariyle, Türkiye’de TRL (Türk Lirası) bazında, enerji kaynakları üzerine birim başına düşen vergiler yer almaktadır. Tablo 2’de ise, OECD ortalamasına ilişkin önceki tablolar ile kıyaslama yapılabilmesine imkân tanıyabilmek amacıyla, 1 Nisan 2012 itibariyle, Euro bazında, enerji kaynakları üzerine GJ ve CO2 tonu başına düşen vergi miktarlarına yer verilmektedir.

Tablo 1: Türkiye’de Enerji Kaynakları Üzerine Birim Başına Düşen Vergiler (TRL)

KULLANIM TÜRLERİ ULAŞIM	ENERJİ KAYNAKLARI	VERGİ (TRL)	BİRİM
	Benzin	98 oktandan yüksek 2,01* (2,30) 98 oktandan düşük 1,89* (2,18)	litre
	Dizel	%0.05 sülfürün altında 1,30* (1,59) %0.05 ile %2 sülfür arası 1,23* (1,52)	
	Biyodizel	0,91* (1,12)	
	LPG	1,28* (1,58)	kg
	Doğal Gaz	0,70* (0,86)	m ³
	Uçak Yakıtları	0,00	
	Denizcilik Yakıtları	0,22	kg
ISITMA VE İŞLETME	LPG	1,21	kg
	Fuel oil (a) Sülfür %1'in altında	0,24	
	Fuel oil (b) Sülfür %1 ile %2 arasında	0,48	
	Fuel oil (c) Sülfür %2 ile %2.8 arasında	0,22	
	Propan	1,21* (1,49)	
	Bütan	1,21* (1,49)	
	Doğal Gaz	0,02	m ³
	Petrol Gazı	0,00	
	Petrol Koku	0,00	
ELEKTRİK	Hane halkı	17,74	MW
	Hane halkı dışı	7,5421	

* Bu mallara ilişkin ÖTV tutarları, 22/9/2012 tarihli ve 28419 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 20/9/2012 tarihli ve 2012/3735 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 3’üncü maddesiyle, 22/9/2012 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş olup, güncel oranlar tabloya parantez içerisinde işlenmiştir.

Tablo 1’de de görüldüğü üzere benzin, dizel ve fuel-oil’de vergi oranları, yakıtın kimyasal muhteviyatına göre kendi içerisinde farklılaşmaktadır. Benzinde oktan seviyesi, dizel ve fuel oil’de ise sülfür içeriği, uygulanacak vergi oranında etkili olmaktadır. Böyle bir ayrıma gidilmesinin çevreci bir yaklaşım olduğundan bahsetmek mümkündür.

Ulaşım sektöründe benzin, üzerindeki vergiler dolayısıyla (98 oktandan yüksek türlerinde 2.30 TRL, 98 oktandan düşük türlerinde 2,18 TRL), Türkiye’de liderliği elinde bulundurduğu gibi, OECD ülkeleri arasında da en yüksek orana sahiptir. Sırasıyla takip eden dizel ve LPG birbirlerine yakın oranlara sahip olup; doğal gaz üzerinde ise sayılanlara kıyasla çok daha az vergi (m^3 başına 0.86 TRL) bulunmaktadır. Uçak yakıtlarına vergi istisnası tanınmıştır. Denizcilikte kullanılan yakıtların üzerinde ise düşük oranda vergi yükü (kg başına 0.22 TRL) bulunmakla birlikte, bu yakıt türü ile ilgili çeşitli hususlarda istisna hükümleri mevcuttur . Pek çok ülkede teşvikine oldukça önem verilen biyodizeller üzerindeki verginin (litre başına 1.12 TRL), doğal gazdan yüksek olması ise düşündürücüdür.

LPG’nin litre başına hâl-i hazırda daha düşük olan vergi hariç fiyatları, bir de düşük vergi oranlarının uygulanmasıyla birleşince, LPG’li araçlara yönelim oldukça artmıştır . Aynı zamanda, toplam benzin tüketimi sabit düzeylerde kalırken, dizel tüketimi büyük oranlarda artış sergilemiştir . Netice itibariyle ulaşım sektöründeki toplam enerji tüketiminin sadece %16’sını benzin oluşturmakta olup; dizel ise %50’den fazla payı temsil etmektedir . Bahsi geçen bu sonuçlar, vergilerin ve vergilerin uygulandığı enerji fiyatlarının, tüketici karar ve davranışları üzerinde ne denli büyük etkileri olduğunu gözler önüne sermektedir.

Isıtma ve işletim kategorisinde, LPG ve doğal gaz üzerindeki tüketim vergileri, ulaşım kategorisine kıyasla daha düşük oranlarda düzenlemeye tabi tutulmuştur. Özellikle doğal gazda aradaki fark (m^3 başına ulaşımında 0.86 TRL, ısıtmada 0.02 TRL) oldukça belirgindir. Diğer gazlara ve kömüre ise bu kategoride vergi istisnası tanınmıştır . Halbuki kömürden kaynaklanan CO2 emisyonları, sektördeki CO2 emisyonlarının %40’ından fazlasını, ülke çapında enerjiden kaynaklanan tüm CO2 emisyonlarının ise %20’sinden fazlasını oluşturmaktadır. Linyit ise, Türkiye’nin en önemli enerji kaynaklarından biri olup, ısıtma amaçlı olarak konutlarda kullanımı yaygındır . Bu nedenlerle, kömüre istisna tanınmasının; yerli sanayiye destekleme hedeflerinin ve sosyal politikaların, çevreci politikalara tercih edildiğinin bir göstergesi olduğu düşünülmektedir.

Türkiye’de elektrik üretiminde kullanılan kaynaklar ağırlıklı olarak doğal gaza ve kömüre dayanmakta olup; kömürün %38, doğal gazın ise %47 payı bulunmaktadır . Elektrik üretiminde kullanılan petrol ürünleri üzerinde vergi bulunmamakta; bu kategoride en ağır vergi yükünü doğal gaz sırtlamaktadır. Kömür, atık ve yenilenebilir kaynaklardan elde edilen elektrikte, aşağıda yer alan Tablo 2’de görüleceği üzere, GJ başına aynı vergi tutarının düşmesi (0.4 Euro), bu alandaki vergilendirme politikalarının çevreci bir anlayışla yeniden değerlendirilmesi gereğini ortaya koymaktadır.

Tablo 2. Türkiye’de Enerji Kaynakları Üzerine GJ ve CO2 Tonu Başına Düşen Vergiler (Euro)

KULLANIM TÜRLERİ	KAYNAK TÜRLERİ								
	GJ Başına Euro		CO2 Tonu Başına Euro						
	Petrol	Kömür	Doğal Gaz	Atık	YEK	TOPLAM	Petrol	Kömür	Doğal
Gaz	Atık	TOPLAM							
Karayolu	16,4	0,0	7,7	13,2	0,0	16,4	231,2	0,0	136,7
	185,9	231,0							
Karayolu dışı	1,1	0,0	0,0	0,3	0,0	0,0	1,0	15,4	0,0
	4,5	0,0	14,6						
Toplam Ulaşım	14,9	0,0	1,6	13,2	0,0	0,0	14,7	209,3	0,0
	27,7	185,9	207,5						
Konut & Ticari	0,0	0,0	0,3	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0
	4,5	0,0	1,0						
Endüstri & Enerji Dönüşümü	2,1	0,0	0,3	0,0	0,3	0,0	0,0	0,7	29,2
	0,0	4,5	0,0	9,5					
Toplam Isıtma ve İşletim	1,7	0,0	0,3	0,0	0,3	0,0	0,0	0,4	24,2
	0,0	4,5	0,0	5,4					
Elektrik	0,0	0,4	1,4	0,4	0,4	0,8	0,5	4,6	24,6
	3,7	11,8							
TOPLAM	9,4	0,2	0,9	0,0	0,3	2,9	132,5	2,2	15,4
	0,2	38,9							

Türkiye’de elektrik tüketimi de ayrıca bir tüketim vergisi konusudur. Konutsal kullanım üzerinde, endüstriyel ve ticari kullanıma kıyasla 2 kattan daha fazla vergi olduğu dikkat çekmektedir. Nitekim hane halkı MW başına 17.74 TRL vergi ödemekteyken, hane halkı dışındakiler 7.54 TRL ödemektedirler.

Terajoule (TJ) bazında kömür, doğal gaza göre yaklaşık %77, petrole göre ise yaklaşık %27 daha fazla karbon yoğunluğuna sahip olmasına rağmen; Türkiye’de vergilendirilmemektedir . Doğal gazda, daha düşük karbon yoğunluğu ve çok düşük oranlarda kükürtdioksit zararlarının yanı sıra; bölgesel kirlilik zararlarına da daha az rastlanmaktadır. Bununla birlikte IMF tarafından,

doğal gaz vergilendirmesinin, temel olarak karbon zararlarını kapsayacak şekilde gözden geçirilmesi önerilmektedir . Fuel-oil'in ise karbon ve azot yoğunlukları doğal gazdan daha fazla olup; verdiği çevresel zarar düzeyi kömür ile doğal gaz arasındadır. Çoğu ülkede fuel-oil, ortaya çıkardığı dışsallıklar tam olarak göz önüne alınmadan, olması gerekenin altında vergiye ve bedele tabi tutulmaktadır. Bunun istisnası ise Türkiye'deki konut tüketiminde vergi oranlarının oldukça yüksek olmasıdır .

2. Türkiye'de Vergi Harcamaları ve Destek Mekanizmaları

Vergi harcaması, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması olarak tanımlanabilmektedir . Devletin mevcut vergi kaynaklarının ne kadarından vergi topladığı, ne kadarını vergi dışı bıraktığı, vergi dışı bırakmış olduğu bir kaynağın vergilendirilmesi halinde ne kadar ek vergi tahsil edeceği makroekonomik politikalar açısından önem arz etmektedir .

Türkiye'de, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu 'nun 15. maddesinin 2. fıkrasında "Merkezi yönetim bütçe kanununda; ..., vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vaz geçilen vergi gelirleri,... yer alır." şeklindeki hüküm tesisi suretiyle; vergi harcamalarının, her yıl bütçe kanununda yer alması sağlanmıştır.

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün 2014 yılına ilişkin Vergi Harcamaları Listesi'ne bakıldığında, vergi harcamalarının üçte ikisinden fazlasının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'ndan kaynaklandığı göze çarpmaktadır. Bu listede, 2014 yılına ilişkin toplam vergi harcaması tahmini, 23.888.412.239 TRL olarak belirtilmiştir .

Vergi harcamaları doğası gereği, belirli sektör ve kişileri koruma ve destekleme, bir takım ekonomik ve sosyal faaliyetleri ise teşvik etme amacı güderler. Enerji ve çevre politikalarına yön vermede kullanılan en büyük malî araçlardan birini de başta vergi istisnaları olmak üzere, vergi harcaması niteliğindeki bu teşvikler oluşturmaktadır. Üreticilere sağlandıkları takdirde, faaliyetlerin teşvik edilen alana yöneltilmesi anlamında bir etki doğurması beklenmektedir. Bunun yanı sıra, ekonomik yönden zayıf olanı korumak amacıyla, sosyal devlet ilkesi kapsamında, tüketiciler açısından da destek mekanizması işletilmektedir.

Türkiye'de enerji üretimi hususunda en önemli destek aracı, taş kömürü endüstrisine sağlanan finansal yardımlardır. Destek çoğunlukla, Hazine'den,

Türkiye Taşkömürü Kurumu Genel Müdürlüğü (TTK)'ne yapılan transfer harcamaları vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir . Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, ekonomik açıdan güçsüz durumdaki hanelere, ısıtma amaçlı kömür dağıtımında bulunmaktadır. Türkiye, aynı zamanda kömürün gazlaştırılması, CO2 depolaması ve taşınması, biyokütle ve kömür karışımından yakıt üretimi dâhil temiz kömür teknolojilerine ilişkin ARGE çalışmalarını, malî olarak desteklemektedir. Ayrıca, belirli yakıt tiplerini ve sektörleri hedef alan çeşitli vergi istisnaları ve vergi iadeleri mevcuttur. Bunların başlıcaları yerel denizcilikte ve ulusal güvenlik amaçlarıyla kullanılan taşıtlardaki yakıtlar; belirli ürünlerin tarımsal faaliyetlerinde kullanılan yakıtlar ile petrol ve doğal gaz arama, taşıma ve dağıtım faaliyetleri üzerinde bulunmaktadır .

a) Üreticilere Sağlanan Destekler

Türkiye'nin taş kömürü rezervleri linyite kıyasla düşük miktarlardadır ve üreticiler, maliyetlerin kompanse edilebilmesi amacıyla, önemli oranda malî destek almaktadırlar. 2008 yılında, TTK'nın üretim maliyetleri, ton başına ortalama 289 \$ şeklinde gerçekleşirken; çelik üreticileri ve güç santralleri, kömürü ton başına 50 \$ ile 180 \$ arasında değişen fiyatlardan satın almışlardır. Üretimin düşüş kaydettiği yıllar boyunca, kömür tonu başına verilen devlet destekleri ise önemli oranlarda artmıştır. Hazine tarafından, maliyetlerini kapatabilmesi için TTK'ya, hükümet sübvansiyonu niteliğinde sermaye aktarımları yapılmıştır .

Linyitin ise, Türkiye'nin yerel toplam kömür arzına önemli katkıları bulunmaktadır. Türkiye Kömür İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TKİ), yerel linyit ve asfaltitin aranması, üretilmesi ve pazarlanması konusunda yetkili kurumdur . TKİ, eskiden Hazineden destek almış olmakla birlikte, 1995 yılından itibaren maliyetlerini kapatmakta ve kar elde etmektedir .

Türk Vergi Hukuku sisteminde, petrol, doğal gaz ve değerli metallere ilişkin arama faaliyetlerini teşvik amacıyla, 1984 yılından itibaren bir takım vergi istisnaları uygulanmaktadır. KDV Kanunu m.13/c'ye göre "Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler" ile m.13/d'ye göre "Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri", KDV'den müstesnadır. Vergi Harcamaları Raporu 2007'ye göre; petrol ve maden arama

faaliyetlerinde bulunanlara, bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler (m.13/c) kapsamında tahmini vergi harcamaları tutarı 42.678.838 TRL; yatırım teşvik belgesi sahiplerine bu belge kapsamında yapılan makine ve teçhizat teslimleri (m.13/d) kapsamında tahmini vergi harcamaları tutarı ise 91.262.425 TRL'dir .

ÖTV Kanunu ise m.7/1/b uyarınca, (I) sayılı listede yer alan malların, “6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi” ile m. 7/3/c uyarınca “(II) sayılı listedeki 8701.20, 87.04, 87.05 ve 87.09 G.T.İ.P numaralarında yer alan malların, münhasıran petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere ilk iktisabı”nı vergiden müstesna tutmuştur. Bu düzenleme kapsamında, 2007 yılına ilişkin tahmini vergi harcamaları tutarı, 9.470.546 TRL olarak belirtilmiştir .

Petrol, doğal gaz ve bunların ürünlerine ilişkin taşıma faaliyetleri açısından ise, KDV Kanunu m.17/4/j ise “Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri”ni vergiden istisna tutmuştur. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu da bu alanda çeşitli hükümlerine yer vermektedir. Emlak Vergisi Kanunu m.4/n uyarınca “enerji nakil hatları ve direkleri” ve m.4/v uyarınca “doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtımını amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar (Pompa, kompresör, basınç düşürme ve ölçüm, hat vana grupları, haberleşme, pik, katodik koruma gibi)”, kiraya verilmemek şartıyla, Bina Vergisinden daimi olarak muaftır. Emlak Vergisi Kanunu m.14/h uyarınca ise, “Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki veya irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş gayrimenkuller”, kiraya verilmemek şartıyla Arazi Vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur.

Türkiye’de enerji ve tabii kaynaklar yatırımlarına uygulanabilecek Genel Yatırım Teşvik Rejimi; temel olarak yatırım ekipmanlarının alımında ya da ithalinde KDV istisnası, yatırım ekipmanlarının ithalinde gümrük vergisi istisnası içermektedir. Bunların haricinde bir takım fon ve ilave bedellerden istisnalar da söz konusudur .

Yukarıda yer alan düzenlemelerin yanı sıra YEK özelinde de pek çok düzenleme bulunmaktadır. 5346 sayılı Kanun, 6094 sayılı “Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 8 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe

girmesi ile esaslı değişikliklere uğramıştır. 6094 sayılı Kanun ile YEK'lerin elektrik enerjisi üretimi amaçlı kullanımının yaygınlaştırılarak, bu kaynakların ekonomiye kazandırılması, kaynak çeşitliliğinin artırılması, atıkların değerlendirilmesi ve çevrenin korunması ile ilgili imalat sektörünün geliştirilmesi amaçlanmıştır .

6094 sayılı Kanun ile getirilen “YEK Destekleme Mekanizması” uyarınca (5346 s. Kanun, m.6), 18/5/2005 ila 31/12/2015 tarihleri arasında işletmeye girmiş veya girecek, mekanizmaya tabi üretim lisansı sahipleri için, 5346 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı Cetvelde yer alan fiyatlar, on yıl süre ile uygulanacaktır. Bahsi geçen fiyat destekleri, tarife garantisi niteliğindedir. (I) sayılı cetvel doğrultusunda üretim tesislerine; hidro kaynaklarda kWh başına 7.3 ct, rüzgar enerjisinde kWh başına 7.3 ct, jeotermal enerjide kWh başına 10.5 ct, güneş enerjisinde kWh başına 13.3 ct ve biyokütlede kWh başına 13.3 ct fiyat desteği sağlanmıştır.

Fiyat desteğine ilişkin teşvik mekanizmasının, 31.12.2015 tarihine kadar işletmeye girecek üreticileri kapsamamasının sebebinin; yatırımcıları, gelecekte daha yüksek fiyat desteklerini beklemek yerine, bir an evvel YEK alanında yatırım yapmaya itmek olduğu düşünülmektedir .

6094 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile, 5346 sayılı Kanun'a eklenmiş, “Muafiyetli Üretim” başlıklı 6/A maddesinin 2. fıkrasında “...yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üreten gerçek ve tüzel kişiler; ihtiyaçlarının üzerinde ürettikleri elektrik enerjisini dağıtım sistemine vermeleri halinde, I sayılı Cetveldeki fiyatlardan on yıl süre ile faydalanabilir. Bu kapsamda dağıtım sistemine verilen elektrik enerjisinin perakende satış lisansını haiz ilgili dağıtım şirketi tarafından satın alınması zorunludur.” hükmü yer almakla, üreticiler lehine, fiyat desteğinin yanı sıra, üretilen enerji fazlasının satın alınma zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır.

Yerel katkı zorunlulukları, yerel imalat endüstrisini teşvik etmek için en dolaysız mekanizmalardan biridir. Bu zorunluluklar, enerji projelerinde, belli bir yüzdedeki yerel üretim teknolojisinin kullanımını öngörmektedirler. Yerel katkı zorunluluklarının çeşitli ülkelerde kullanımı giderek artmakta olup, bazı ülkeler tarife garantilerine ek olarak, yerel katkı primlerini uygulamaya koymuşlardır . Türkiye’de de, 6094 sayılı Kanun’un 4. maddesi ile 5346 sayılı Kanun’a eklenmiş “Yerli Ürün Kullanımı” başlıklı 6/B maddesi uyarınca, “Lisans sahibi tüzel kişilerin bu Kanun kapsamındaki yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı ve 31/12/2015 tarihinden önce işletmeye giren üretim tesislerinde kullanılan mekanik ve/veya elektro-mekanik aksamın yurt içinde imal edilmiş olması

halinde; bu tesislerde üretilerek iletim veya dağıtım sistemine verilen elektrik enerjisi için, I sayılı Cetvelde belirtilen fiyatlara, üretim tesisinin işletmeye giriş tarihinden itibaren beş yıl süreyle; bu Kanuna ekli II sayılı Cetvelde belirtilen fiyatlar ilave edilir.” (II) sayılı Cetvel kapsamında “yerli katkı ilaveleri”, enerji üretim tesisi tipi ve yurt içinde gerçekleştirilen imalatın türüne göre değişmektedir. Bu kapsamda ayrıca, “Yenilenebilir Enerji Kaynaklarından Elektrik Enerjisi Üreten Tesislerde Kullanılan Aksamın Yurt İçinde İmalatı Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” çerçevesinde ilave fiyat destek tutarları, kWh başına 0.4 ct ile 3,5 ct arasında değişmektedir. Dolayısıyla belirtilen mekanik ve elektromekanik ekipmanlar, Türkiye’de üretildikleri takdirde, YEK üreticilerine ilave bir teşvik sağlayacaklardır. Örneğin, güneş enerjisine dayalı elektrik üretim santralleri için, ünitelerin tamamen yerli olması durumunda, Kanunda 13.3 ct/kWh olan fiyat desteği, 20 ct/kWh’ye ulaşmaktadır . Böylelikle YEK üretiminin yanı sıra, yerli imalat sanayii de desteklenmiş olmaktadır. Fakat, özellikle belirtmek gerekir ki yerel katkı zorunluluklarının uygulanması için büyük bir pazar gereklidir. Böylelikle, yerel üretimde önemli yatırımlara el atmaları için yabancı firmalar cezbedilebilecektir. Bununla birlikte, eğer pazar yeteri kadar büyük ve stabil değilse ya da yerel katkı zorunlulukları çok sıkıysa, yenilenebilir enerjinin maliyeti artabileceği ve uluslararası ticaret olumsuz etkilenebilecektir .

5346 sayılı Kanun’un “Yatırım Dönemi Uygulamaları” başlıklı 7. Maddesinde, “Yenilenebilir enerji kaynaklarını kullanarak sadece kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla azami bin kilovatlık kurulu güce sahip izole elektrik üretim tesisi ve şebeke destekli elektrik üretim tesisi kuran gerçek ve tüzel kişilerden kesin projesi, planlaması, master planı, ön incelemesi veya ilk etüdü DSİ veya EİE tarafından hazırlanan projeler için hizmet bedelleri alınmaz.” hükmü yer almaktadır. Ayrıca 5346 sayılı Kanun kapsamında; enerji üretim tesis yatırımlarının, kullanılacak elektro-mekanik sistemlerin yurt içinde imalat olarak temininin, güneş pilleri ve odaklayıcı üniteler kullanan elektrik üretim sistemleri kapsamındaki yapılacak ARGE ve imalat yatırımlarının ve biyokütle kaynaklarını kullanarak elektrik enerjisi veya yakıt üretimine yönelik ARGE tesis yatırımlarının, Bakanlar Kurulu kararı ile teşviklerden yararlandırılacağı belirtilmiştir.

5346 sayılı Kanun’un 8. Maddesinde ise YEK üreticilerinin arazi ihtiyaçlarına ilişkin çeşitli teşviklere yer verilmektedir. Bu doğrultuda, YEK’ten elektrik enerjisi üretimi yapılmak amacıyla, tesis, ulaşım yolu ve enerji nakil hattı için; orman vasıflı, Hazine mülkiyetindeki ya da Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmazlar kullanılacak ise; Çevre ve Orman Bakanlığı veya

Maliye Bakanlığı tarafından bedeli karşılığında izin verilecek, kiralama yapılacak, irtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecektir. Bu taşınmazların mera, yaylak, kışlak ile kamuya ait otlak ve çayır olması halinde ise, taşınmazların tahsis amacı değiştirilecek ve Hazine adına tescil edilecektir. Ayrıca, m.8/f.3 uyarınca “...yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesislerinden, ulaşım yollarından ve lisanslarında belirtilen sisteme bağlantı noktasına kadarki TEİAŞ ve dağıtım şirketlerine devredilecek olanlar da dâhil enerji nakil hatlarından yatırım ve işletme dönemlerinin ilk on yılında izin, kira, irtifak hakkı ve kullanma izni bedellerine yüzde seksenbeş indirim” uygulanacak; Orman Köylüleri Kalkındırma Geliri ile Ağaçlandırma ve Erezyon Kontrolü Geliri ise alınmayacaktır.

Elektrik piyasasında üreticilere ilişkin en önemli düzenlemelerden biri de kuşkusuz lisanssız elektrik üretimine ilişkin düzenlemelerdir. Bu hususta EPDK tarafından, “Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmelik” çıkartılmış; Yönetmelik 02.10.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Yönetmelik, 6446 sayılı Kanun’un 14. Maddesi kapsamında; tüketicilerin elektrik ihtiyaçlarının tüketim noktasına en yakın üretim tesisinden karşılanması, arz güvenliğinin sağlanmasında küçük ölçekli üretim tesislerinin ülke ekonomisine kazandırılması ve etkin kullanımının sağlanması ile elektrik şebekesinde meydana gelen kayıp miktarlarının düşürülmesi amacıyla çıkarılmış olup; lisans alma ve şirket kurma yükümlülüğü olmaksızın, elektrik enerjisi üretebilecek gerçek veya tüzel kişilere uygulanacaktır. Lisanssız elektrik üretimine ilişkin 500 KW’lık sınır 1 MW’ye çıkarılmış; Bakanlar Kurulu’na ise, bu sınırı kaynak bazında 5 katına kadar arttırma yetkisi verilmiştir. Netice itibariyle, bahsi geçen Yönetmelik kapsamında tüketiciler, maliyeti çok yüksek olmayan santraller, paneller ve düzenekler aracılığıyla elektrik ihtiyaçlarını karşılayabilecekler; ihtiyaç fazlası enerjiyi ise üretici konumuna geçerek, belirlenen teknik kriterlere göre sisteme bağlanarak satabileceklerdir . Bu yolla esasen rüzgâr enerjisi ve güneş enerjisi gibi kurulumu basit ve kolay, küçük ölçeklerde enerji üretmeye elverişli YEK’lerin yaygınlaşmasının sağlanabileceği düşünülmektedir.

b) Tüketicilere Sağlanan Destekler

1991-2001 yılları arasında Türkiye, LPG’nin pişirme amaçlı konutsal kullanımını, hem KDV hem de ÖTV kapsamında desteklemiştir. Bu vergi istisnaları sonucunda, LPG’nin fiyatı hem benzinin hem de dizel yakıtların altına düşmüştür. O dönemde ulaşımda kullanılan taşıtların motorları LPG’ye elverişli olmadığı için, hükümet ulaşım sektöründe LPG kullanımının sınırlı

kalacağını düşünmüştür . Bununla birlikte yan sanayi, bu alanda hızlı bir şekilde gelişme kaydetmiş; iki yıldan daha kısa bir sürede, sürücüler için ucuz ve basit yollarla, benzin ve dizel kullanan motorları LPG kullanır hale getirme imkânı tanınmıştır. Motorların bu şekilde dönüştürülmesi neticesinde, vergi geliri kaybına uğranılmış ve hükümet 2000 yılının sonunda bahsi geçen vergi harcamalarını sonlandırmıştır .

Dizel yakıtlar üzerinde yüksek miktarda vergi oranları bulunduğu için, kar oranı düşük olan çiftçiler, ağır vergi yükü altında kalmaktadırlar . T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı , 2007 yılında çiftçilere ilk kez mazot desteği vermiştir . 2007 yılından günümüze kadar bu destek sürdürülmüş olup, desteğin yasal dayanakları ise birçok kez değişmiştir. 2012/3106 sayılı 2012 Yılında Yapılacak Tarımsal Desteklemelere İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı ile, “çevreye duyarlı tarımsal üretimi yaygınlaştırmak, verimi ve kaliteyi yükseltmek, uygulanan politikaların etkinliğini sağlamak, sektörün öncelikli problemlerinin çözümüne katkıda bulunmak, sürdürülebilirliği sağlamak ve tarımsal kayıtların güncel tutulması” amaçları göz önünde bulundurularak, 2012 yılı Çiftçi Kayıt Sistemi'ne dahil olan çiftçilere, alan bazlı olarak mazot ödemesi yapılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, farklı ürün gruplarına ilişkin farklı destek miktarları belirlenmiştir. Tarım Bakanlığı'nın 2013/14 sayılı “Çiftçi Kayıt Sistemine Dâhil Olan Çiftçilere Mazot, Gübre ve Toprak Analizi Destekleme Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ ”ine göre mazot destekleme tutarları; 1. ürün grubundaki (peyzaj ve süs bitkileri, özel çayır, mera ve orman emvali) alanlara, dekar başına 2,9 TRL; 2. ürün grubundaki (hububat, yem bitkileri, baklagiller, yumru bitkiler, sebze ve meyve) alanlara, dekar başına 4,3 TRL; 3. ürün grubundaki (yağlı tohumlu bitkiler ve endüstri bitkileri) alanlara, dekar başına 7 TRL'dir. Belirtmek gerekir ki, 2012 yılı içinde mazot, kimyevi gübre ve toprak analizi için toplam 1 milyar 323 milyon TRL destekleme ödemesi yapmıştır .

Yerel ticari havacılık açısından da yakıt vergileri bakımından istisna hükümleri mevcuttur. ÖTV'nin yürürlüğe girmesinden itibaren, yerel havacılıkta kullanılan yakıtlar vergiden müstesna tutulmuştur . Nitekim ÖTV Kanunu'na ekli (I) Sayılı listede; uçak benzini, benzin tipi jet yakıtı, jet yakıtı (kerosen) için uygulanacak vergi tutarı, 0 TRL olarak gözükmektedir.

Enerji tüketicisi konumundaki ihracatçılara destek sağlamak amacıyla, KDV Kanunu m.14/3, “4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve

soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.” hükmünü içermektedir. Bu hükmün benzeri ÖTV Kanunu’nun 7/A maddesinde de mevcut olup; “Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.13 ve 2710.19.45.00.12 G.T.İ.P. numaralı malların” teslimi vergiden istisna tutulmuştur. ÖTV Kanunu m.8 ile, “Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde” tecil-terkin sistemi getirilmiştir.

İmalat sanayinin desteklenmesi amacıyla ise, ÖTV Kanununda vergi indirimini sağlayan bir mekanizma bulunmaktadır. ÖTV Kanunu m.9 uyarınca; “Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir.”

Kabotaj hattında bulunan deniz taşımacılığını ve balıkçılığı desteklemek amacıyla , 2003 yılından itibaren, kabotaj hattında yakıt istisnası mevcuttur. 01.07.2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, “Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir.” 2007 yılında kabotaj hattında yapılan taşımacılık işleri için akaryakıt teslimleri istisnası uyarınca yapılan tahmini vergi harcamaları miktarı, 171.509.419 TRL olup ; bu tutar ÖTV Kanunu uyarınca yapılan tüm vergi harcamalarının neredeyse tamamına yakınına oluşturmaktadır.

Ulusal güvenlik amaçlı kullanılan taşıtlar açısından ise, hem KDV Kanunu hem de ÖTV Kanunu uyarınca, yakıt vergisi istisnası tesis edilmiştir. KDV Kanunu m.13/f uyarınca, “Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve

nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler”, vergiden müstesna tutulmuştur. ÖTV Kanunu m.7/1/a uyarınca ise (I) sayılı listede yer alan malların, “Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilâtının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi” istisna kapsamında ele alınmaktadır.

Tüm bu belirtilenlerin yanı sıra, tüketicilere sağlanan destek mekanizmaları kapsamında, ekonomik açıdan güçsüz durumdaki hanelere, ısıtma amaçlı kömür dağıtımına da değinmek gerekmektedir. 2003 yılında Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’na başlatılan bu program kapsamında TKİ tarafından temin edilen linyit, yerel idarelerce dağıtılmıştır . 2003-2013 yılları arasında her yıl ortalama 1 milyon 800 bin aileye kömür yardımı yapılmış olup; 2013 yılı Eylül ayı sonu itibarıyla toplam dağıtılan kömür miktarının 16 milyon tona ulaştığı, Bakanlık tarafından belirtilmektedir .

III. DEĞERLENDİRMELER VE SONUÇ

AB ve OECD üyesi ülkeler başta olmak üzere, gelişmiş ülkelerde yoğunlukla enerji vergilendirmesinin, öncelikle kaynakların sahip olduğu karbon içeriği ve emisyon salınımı göz önünde bulundurulmak suretiyle ayarlandığı göze çarpmaktadır. Bu durum, çevreyle ilintili vergilerin çevreci bir anlayışla ele alındığını ortaya koymaktadır. Türkiye’de, çevreyle ilintili vergilerin toplam gelirler içerisinde ağırlığı oldukça yüksektir. Ancak bu durum, enerji vergilendirmesinin çevreci bir anlayışla sistematize edildiği anlamına gelmemektedir. Vergi yükü, ağırlıklı olarak ulaşım yakıtları üzerinde toplanmış; ulaşım yakıtları üzerinde sürekli oranın artan vergiler, Türkiye’yi bu alanda en yüksek vergi oranına sahip OECD üye ülkesi konumuna getirmiştir. Trafik yoğunluğu, trafik kazaları, gürültü gibi negatif dışsallıkların fiyatlandırılması amacıyla, tüm dünyada ulaşım sektöründe vergilendirme oranları diğer sektörlerle kıyasla daha yüksektir. Fakat Türkiye’de bu farkın aşırı ölçüde açık olması; malî araçların çevreci amaçlardan ziyade, devlet hazinesine gelir yaratma amacıyla kullanıldığının bir göstergesidir. Tüketici tercihleri üzerinde etki doğurmak, negatif dışsallıklarla mücadele etmek ve malî araçları çevreci amaçlar doğrultusunda kullanmak bağlamında; ulaşım yakıtları üzerindeki vergi oranlarını sürekli arttırmak yerine; toplu taşıma araçlarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına, hibrid ve elektrikli taşıtların üreticiler ve tüketiciler kapsamında teşvik edilmesine, biyoyakıtların vergi indirim ve muafiyetlerin

faýdalandırılmasına yönelik harekete geçilmesinin daha işlevsel olduğu düşünölmektedir.

Ulaşım yakıtları açısından dikkat çeken bir başka husus ise benzin ve dizel yakıtlar arasındaki vergi oranı farklılıklarıdır. Çoğu OECD ülkesinde olduğu gibi Türkiye’de de, dizel yakıtlar benzine nazaran daha düşük oranlarda vergilendirilmektedir . Bununla birlikte, dizelin ortaya çıkardığı sosyal maliyetler, aracın aynı litre ile ne kadar uzağa gittiğinden bağımsız olarak, benzine kıyasla daha fazladır. Dolayısıyla ister enerji bazında ister emisyon bazında olması gereken, dizelin benzine kıyasla daha yüksek oranda vergilendirilmesi iken, somut durumda bunun tam tersi gözlemlenmektedir. Bu nedenle Türkiye’de, dizel ve benzin üzerindeki vergi oranlarının, yakıtların performans kriterlerine göre değil, çevreye etkileri bakımından ele alınarak gözden geçirilmesinin gerekli olduğu düşünölmektedir.

Biyoyakıtlar konusundaki gelişmelere bakıldığında, OECD ülkelerinde biyogaz ve biyodizel kullanımını arttırmaya yönelik politikalar sayesinde, biyoyakıtların ulaşım sektöründe payının artmakta olduğu göze çarpmaktadır. 2011 yılında yenilenebilir kaynaklara ayrılan tahmini 88 milyar \$ sübvansiyonun, 24 milyar \$’lık kısmı biyoyakıtlara sağlanmıştır . Türkiye’de ise, 6094 sayılı Kanun ile getirilen “YEK Destekleme Mekanizması” uyarınca biyokütleye kWh başına 13.3 ct fiyat desteği sağlanmaktadır. OECD ortalamasında, biyoyakıtlar, benzin ve dizelin yaklaşık üçte biri oranında, fakat doğal gaz ve LPG’den yüksek oranlarda vergilendirilmektedir. AB mevzuatına bakıldığında, 2003 tarihli Enerji Vergilendirmesi Direktifi’nde, aralarında biyoyakıtların da bulunduğu bazı ürünler üzerinde, kısmi veya tam vergi muafiyeti veya indiriminin uygulanabileceği belirtilmektedir. Türkiye’de ise, biyodizeller üzerindeki vergi (litre başına 1.12 TRL), LPG’den düşük olmakla birlikte (kg başına 1.58 TRL), doğal gazdan (m³ başına 0.86 TRL) yüksektir. Türkiye’de biyoyakıtların payının halen çok düşük olduğu göz önünde bulundurulduğunda, biyoyakıtlar üzerindeki vergi oranının düşürölmesinin, tüketicileri bu kaynağı kullanmaya daha fazla teşvik edeceği kanısına varılmaktadır.

Yenilenebilir kaynaklara veya düşük karbon teknolojilerine tanınacak sübvansiyonların, uzun vadede ekonomik ve çevresel fayda sağlanması açısından oldukça elverişli olduğu bilinmektedir. Kısa vadede ise sübvansiyonlar, devletler açısından maliyetli araçlardır. IEA’nın 2035 yılında CO2 emisyonunu 4.1 Gt üzerinde azaltma hedefine erişilebilmesi için, yenilenebilir kaynaklara sağlanan toplam sübvansiyonların, 2020 yılında 185 milyar \$ dolaylarına, 2035 yılında ise yaklaşık 240 milyar \$ tutarına erişmesi

gerekmektedir. Sübvansiyonlar tamamen devlet tarafından karşılandığında maliyetleri, vergi mükellefleri göğüslemekte; son kullanıcı fiyatlarına yansıtıldığında ise maliyetler, tüketiciler üzerinde kalmaktadır. Türkiye açısından, karma bir modelin benimsenerek maliyetlerin ağırlıklı olarak devlet tarafından karşılanması, tüketicilerin bütçesini çok fazla sarsmayacak bir oranın ise son kullanıcı ücretlerine yansıtılması mantıklı gözükmektedir.

YEK'lerde üreticilere sağlanan en temel teşvik mekanizmaları, tarife ve öncelikli alım garantileri şeklinde gözükmektedir. Tarife garantilerinin en genel politika alternatifleri ise, genellikle “yeşil sertifika ticareti”nin kullanılmasıyla yerine getirilen miktar bazlı kota yükümlülükleridir. Bu yolla, yeni kurulacak yenilenebilir elektrik santrallerine doğrudan yatırım yapılması yahut diğer üreticilerden veya arz edenlerden yeşil sertifikaların satın alınması için teşvik sağlanmaktadır. Türkiye’de son dönemlerde fiyat desteği ve öncelikli alım garantilerine yönelik düzenleme yapılmış olmakla birlikte, kota yükümlülüğüne ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu yönde atılacak bir adımın, karbon emisyonlarında azalma ve YEK'lerin payında artış etkisi doğurmaya elverişli olduğu düşünülmektedir.

Günümüzde gelişmiş ülkelerde adından yeni söz ettirmeye başlamış başka bir imkân ise, “yeşil banka”ların ya da düşük karbonlu enerji teknolojilerine finansman sağlayan hususi bankaların geliştirilmesidir. Kuruluş sermayeleri hükümet fonlarından karşılanan özel amaçlı finansal kurumlar, temiz enerji şirketlerinin erken gelişim evrelerini desteklemek için krediler temin edeceklerdir. Türkiye’de buna benzer bir yapılanmanın önünün açılmasının, kuşkusuz yenilenebilir kaynaklar bakımından yatırım yapmak isteyen üreticilerin önünü açacağı kanısına varılmaktadır.

Yenilenebilir kaynakların teşvikine vergisel araçlar bağlamından bakıldığında ise, dolaylı vergilerde sağlanan indirim ve istisnaların yanı sıra, dolaysız vergilendirme bakımından da ayrıcalık sağlanmasının önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Yenilenebilir kaynaklardan enerji üreten kuruluş ve kişiler bakımından, en azından yatırım ve kuruluş dönemi sayılabilecek dönemler açısından, belli bir kar düzeyine erişinceye kadar, gelir ve kurumlar vergisi bakımından getirilecek vergi istisnaları veya tecil-terkin düzenlemelerinin, özel sektör yatırımlarına ivme kazandırabileceği düşünülmektedir.

Enerji kaynakları üzerine GJ başına düşen vergi yüküne bakıldığında, ağır vergi yüküne sahip petrol ürünleri bir kenara bırakıldığında; tüm sektörler bakımından toplamda, doğal gaz üzerinde 0.9 Euro, YEK'lerde 0.3 Euro,

kömürde ise 0.2 Euro vergi bulunduğu göze çarpmaktadır. Bu durum ise, kömürün en az YEK'ler kadar teşvik edildiği sonucuna ulaştırmaktadır.

OECD üyesi ve AB üyesi ülkelerin ağırlıklı kısmı, çevresel amaçlarla, kömürü aşamalı olarak devre dışı bırakmaya yönelik politikalar izleseler de; endüstrisi kömüre dayalı kimi üye ülkeler, kömür tüketimine vergisel istisnalar tanıma ve sübvansiyon sağlama yanlısıdır. Türkiye'de ısıtma ve işletim kategorisinde, kömüre vergi istisnası tanınmış bulunmaktadır. Halbuki kömür tı bazında, doğal gazı göre yaklaşık %77, petrole göre ise yaklaşık %27 daha fazla karbon yoğunluğuna sahip olup ; kömürden kaynaklanan CO2 emisyonları, sektördeki CO2 emisyonlarının %40'ından fazlasını, ülke çapında enerjiden kaynaklanan tüm CO2 emisyonlarının ise %20'sinden fazlasını oluşturmaktadır . Bu hususlara rağmen Türkiye'de kömürün vergilendirilmemesinin, yerli sanayiye destekleme hedeflerinin ve sosyal politikaların, çevreci politikalara tercih edildiğinin bir göstergesi olduğu düşünülmektedir.

Türkiye'de kömür endüstrisine sağlanan teşvikler sadece vergi istisnalarından ibaret olmayıp, bu alanda sağlanan ciddi bir sübvansiyon söz konusudur. Bu sübvansiyonlar, ağırlıklı olarak Hazine'den yapılan transfer harcamaları ve ekonomik açıdan güçsüz durumdaki ailelere yakacak kömür yardımları vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir. Türkiye, aynı zamanda kömürün gazlaştırılması, CO2 depolaması ve taşınması, biyokütle ve kömür karışımından yakıt üretimi dâhil temiz kömür teknolojilerine ilişkin ARGE çalışmalarını, malî olarak desteklemektedir.

Kömüre sağlanan tüm bu sübvansiyonları, fosil yakıt sübvansiyonları bağlamında ele almak gerekmektedir. Fosil yakıt sübvansiyonları, çoğunlukla ekonomik gelişmeyi teşvik ya da enerji yoksulluğunu azaltmak gerekçeleriyle kullanılmakta ise de; ekonomik olarak vergi mükellefleri açısından maliyetli olduğu, mürif tüketimi arttırdığı ve sera gazı emisyonları neticesinde çevreye daha çok zarar verdiği gerekçeleriyle gelişmekte olan ülkelerin bakış açısına göre, bir an önce sona erdirilmesi gereken sübvansiyon çeşididir. IEA, 2020 yılında fosil yakıt sübvansiyonları tamamen sona erdirilmiş olursa; global birincil enerji talebinin %5, CO2 emisyonunun ise %5.8 azalacağı öngörüsünde bulunmaktadır . Nitekim gerek OECD'nin "Yeşil Büyüme hakkında Haziran 2009 Deklarasyonu"nda, gerekse G20 zirvesinde "fosil kaynak sübvansiyonlarını orta vadede rasyonelleştirmek ve sona erdirmek" yönünde kararlar alınmıştır. Türkiye de hem OECD üyesi hem de G20 üyesi olması bakımından, fosil kaynak sübvansiyonlarını kaldırmak yükümlülüğü altındadır. Ayrıca araştırmalar, ekonomik açıdan güçsüz ve ihtiyacı olan

tüketicilerin desteklenmesinde, Türkiye’de kömür dağıtım örneği bulunan bu tarz sübvansiyonların, etkili olmadığını; çok daha düşük maliyetler ile doğrudan etki doğurabilecek diğer sosyal yardım türlerinin uygulanabileceğini gözler önüne sermektedir. Netice itibariyle, fosil kaynaklara tanınan sübvansiyonların maliyeti, faydalarından daha ağır basmaktadır.

Nükleer enerjiye tanınan devlet sübvansiyonlarının da, fosil kaynak sübvansiyonlarında olduğu gibi, elektrik üretiminde rekabetçi pazara zarar veren etkileri bulunmaktadır. Çünkü yenilenebilir kaynaklardan elektrik üretiminin maliyeti, fosil kaynaklardan ve nükleer enerjiden daha yüksek olmaktadır. Nükleer enerjide piyasa satış maliyeti 3-4 ct kWh civarındadır . Türkiye ise, Rusya ile imzalamış olduğu uluslararası anlaşma hükümlerine göre, Mersin/Akkuyu’da kurulması hazırlıklarına girilen nükleer tesiste üretilen enerjiyi Rusya’dan, tanımış olduğu sabit alım garantisiyle, dünya ortalamasının çok üstünde olan 12,35 ct ortalama fiyattan, 15 yıl boyunca satın alacaktır. Bu fiyat, Türkiye’de “YEK Destekleme Mekanizması” uyarınca, çoğu YEK’e sağlanan fiyat desteği tutarından fazladır .

Liberal elektrik piyasalarında yüksek karbon fiyatlandırmaları, nükleer enerjinin rekabet gücünü ciddi oranlarda arttırmaktadır. Vergilendirme açısından da, nükleer enerjinin, YEK’ler kadar az vergilendirildiği göze çarpmaktadır. Örneğin OECD ortalamasında, tüm sektörler toplamına bakıldığında, YEK ve nükleer enerjiye, GJ başına 1.0 Euro vergi düşmektedir. IMF’nin çevreyle ilintili vergi reformu hususunda politika önerilerine bakıldığında, nükleer kaynakların vergilendirilmesi uygun bulunmakla birlikte, verimli olacak vergilendirme seviyesinin ölçümlerle belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

CO2 emisyonlarının azaltımı için başta AB üyesi ülkeler olmak üzere bir dizi ülke, CO2 için fiyat biçen emisyon ticareti sistemini ve/veya yakıtların emisyonlarına bağlı vergiler öngören karbon vergilerini yürürlüğe koymuş durumda ya da yürürlüğe koymayı tasarlar haldedirler. AB ETS’nin temel amacı, iklim değişiklikleri ile ilintili olarak, kömür gibi çevreyi en fazla kirleten enerji üreticilerinden aşamalı olarak kurtulmaktır. Karbon emisyonları için gölge fiyatlandırma kabul eden ülkelerde ise, enerji projeleri sadece, karbon fiyatlandırması uygulandığı varsayımında bu tesisler hala karlı kalacaklarsa, onaylanmaktadır. AB ülkelerinde başarıyla uygulanan sistem sayesinde; bu sistem kapsamındaki sektörlerden kaynaklanan emisyonların, 2005 yılındaki miktarlarına kıyasla, 2020 yılında %21, 2030 itibariyle ise %43 azalacağı öngörülmektedir. Çevre üzerinde bu denli büyük bir olumlu etkisi bulunan

sistemin, Türkiye’de uygulanabilirliğinin araştırılması için acilen masaya yatırılması gerekmektedir.

Yenilenebilir kaynakların yaygınlaştırılması açısından Türkiye’de son dönemde üreticileri teşvik amacıyla etkili olması beklenen malî araçların devreye sokulduğu dikkat çekmektedir. 6094 sayılı Kanun ile getirilen “YEK Destekleme Mekanizması”, “yerli katkı ilaveleri”, “Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmelik” bu kapsamda oldukça önemli düzenlemelerdir. Söz konusu malî araçlar yeni olduğu için henüz etkileri saptanamamış olmakla birlikte, bu düzenlemeler vasıtasıyla YEK’lerin yaygınlaşmasının sağlanabileceği düşünülmektedir.

Netice itibariyle, enerji ve çevre bağlamındaki düzenlemeler bakımından AB ülkelerinin bir miktar gerisinde kalmış Türkiye’de, son dönemde olumlu kabul edilebilecek düzenlemeler de uygulamaya konmakla birlikte hazineye gelir yaratma amaçlarından ziyade çevreci amaçları ön plana çıkaracak uzun vadeli enerji hedeflerinin belirlenmesi ve bu kapsamda oluşturulacak politikaların istikrarlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu politikaların hayata geçirilmesinde ise kuşkusuz en büyük araçlardan birini malî düzenlemeler oluşturacaktır.

KAYNAKÇA

ALEMDAROĞLU, Nusret Enerji Sektörünün Geleceği Alternatif Enerji Kaynakları ve Türkiye'nin Önündeki Fırsatlar, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2007, Yayın No: 2007/29.

ALKİN, Kerem ve diğ. Türkiye'nin Stratejik Yeraltı Kaynakları, Ekonomik Değerleri ve Uluslararası Yeri, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Kasım 2003, Yayın No:2003/37.

ASLAN, Yılmaz ve diğ. Enerji Hukuku Cilt 1: Elektrik Piyasasında Rekabet ve Regülasyon, Bursa: Ekin, 2007. (Enerji Hukuku Cilt 1)

DAĞ, Cansu

DELOITTE TÜRKİYE Enerji Alanında Malî Düzenlemelerin Rolü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014.

“Vergi Sirküleri No: 2012/41”. http://www.verginet.net/dtt/11/4760SayiliOzelTuketimVergisiKanunu_4709.aspx (e.t.18.04.2015).

HASSELKNIPPE, Henrik; Atle Christer CHRISTIANSEN “Energy Taxation in Europe: Current Status, Drivers and Barriers, Future Prospects”, Fridtjof Nansen Institute (FNI Report 14/2003), 2003.

HEINE, Dirk; John NORREGAARD; Ian W. H. PARRY “Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date”, IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department (WP/12/180), July 2012.

IEA Energy Balances of OECD Countries 2013, ISBN: 9789264203013 (PDF), Temmuz 2013. (EBOC 2013)

IEA Energy Policies of IEA Countries: Turkey 2001 Review, 2001. (Turkey 2001)

IEA Energy Policies of IEA Countries: Turkey 2009 Review, ISBN: 9789264060418, 2010. (Turkey 2009)

IEA Energy Technology Perspectives 2010: Scenarios & Strategies to 2050, ISBN: 9789264085978, 2010. (ETP 2010)

IEA Energy Technology Perspectives 2012-Pathways to a Clean Energy System, ISBN: 9789264174894 (PDF), Haziran 2012. (ETP 2012)

IEA IEA Energy Policies Review: The European Union 2008, ISBN: 9789264043374, 2008. (EU 2008)

IEA Key World Energy Statistics 2012, ISBN: 9789264196414 (PDF), Şubat 2013. (KWES 2012)

IEA Natural Gas Information 2013, ISBN: 9789264203150 (PDF), Ağustos 2013. (Gas 2013)

IEA Oil Information 2013, ISBN: 9789264203136 (PDF), Temmuz 2013. (Oil 2013)

IEA World Energy Outlook 2011, ISBN: 9789264124141 (PDF), Kasım 2011. (WEO 2011)

IEA World Energy Outlook 2012, ISBN: 9789264181342 (PDF), Kasım 2012. (WEO 2012)

KENT, Bülent, Türk ve Alman Hukukunda Elektrik Piyasasının Düzenlenmesi ve Düzenleyici Kurumları, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.

KPMG INTERNATIONAL "Taxes and Incentives for Renewable Energy", Haziran 2012, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/taxes-incentives-renewable-energy-2012.pdf> (e.t.18.04.2015).

KUBAT, Jan; Aidan KENNEDY "Feed-in Tariffs in Selected EU Countries", Energy Prices and Taxes: First Quarter 2011-Volume 2011 Issue 1 (Energy Prices and Taxes 2011/1), IEA, Mayıs 2011, s. xi-xvii.

NEA Nuclear Energy Data 2012, ISBN: 9789264183803 (PDF), Eylül 2012. (NED 2012)

OECD Inventory of Estimated Budgetary Support and Tax Expenditures for Fossil Fuels 2013, OECD Publishing, ISBN: 9789264187610 (PDF), 2012. (Tax Expenditures)

OECD Linking Renewable Energy to Rural Development, OECD Green Growth Studies, OECD Publishing, ISBN: 9789264180444 (PDF), 2012. (Linking Renewable Energy)

OECD OECD Environmental Outlook, OECD Publishing, ISBN: 9789264188563 (PDF), Nisan 2001.

OECD Taxation, Innovation and the Environment, OECD Green Growth Studies, OECD Publishing, ISBN: 9789264087637 (PDF), 2010.

OECD Taxing Energy Use: A Graphical Analysis, OECD Publishing, ISBN: 9789264183933 (PDF), 2013. (Taxing Energy Use)

ÖNCEL, Mualla; Ahmet KUMRULU; Nami ÇAĞAN Vergi Hukuku, 20. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

T.C. ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI 2014 Yılı Bütçe Sunumu, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 14.11.2013.

T.C. GIDA TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI "2012 Yılı Faaliyet Raporu", http://www.tarim.gov.tr/SGB/Belgeler/Bakanl%C4%B1k_Faaliyet_Raporlar%C4%B1/2012_Faaliyet_Raporu.pdf (e.t.18.04.2015).

T.C. MALİYE BAKANLIĞI "Vergi Harcamaları Raporu 2007" (09.10.2007 tarih ve B.07.0.GEP.10.10-2007 sayılı)

T.C. TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI "2007 Yılı Faaliyet Raporu", http://www.tarim.gov.tr/SGB/Belgeler/Bakanl%C4%B1k_Faaliyet_Raporlar%C4%B1/2007_Yili.pdf (e.t.18.04.2015).

TASAM Enerji Üretimi ve Çevresel Etkileri, edt. Ferruh Ertürk ve diğ., İstanbul: TASAM Yayınları, Stratejik Rapor No: 14, Nisan 2006.

TOMMILA, Miika “Energy Prices and Taxes in Turkey”, Energy Prices and Taxes: Fourth Quarter 2010- Volume 2010 Issue 4 (Energy Prices and Taxes 2010/4), IEA, Ocak 2011, s. xi-xv.

TÜRE, Engin “Geleceğin Enerjisi: Hidrojen”, <http://www.utb.org.tr/makaleler/gelecegin-enerjisihidrojen.html> (e.t.18.04.2015).

ÜZELTÜRK, Hakan Enerjinin Zamanda Yolculuğu-Vergi Etkisi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Elektronik Kaynaklar

<http://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/139734--enerji-ithalati-60-milyar-dolar> (e.t.18.04.2015).

<http://www.boren.gov.tr/tr/bor/bor-rezervleri> (e.t.18.04.2015).

<http://dx.doi.org/10.1787/888932317198> (e.t.18.04.2015).

<http://dx.doi.org/10.1787/888932317255>. (e.t.18.04.2015).

http://ec.europa.eu/clima/policies/ets/index_en.htm (e.t.18.04.2015).

<http://www.energyworld.com.tr/root.vol?exec=page&nid=514055> (e.t.18.04.2015).

<http://www.gep.gov.tr/web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=969> (e.t.18.04.2015).

<http://www.oecd.org/about/> (e.t.18.04.201).

http://www.pigm.gov.tr/dunyada_petrol.php (e.t. 18.04.2015).

VERGİ HUKUKU UYGULAMASINDA İHBAR TAZMİNATI

Erdem Utku ÇAKIR*

GİRİŞ

Devletin tartışmasız bir biçimde üstün olduğu hukuki ilişkileri düzenlemesi nedeniyle Vergi Hukuku, kamu hukuku dalları arasında yer almaktadır. Ancak bilhassa vergilemeye temel teşkil eden olaylar ve işlemler özel hukuk alanında cereyan etmektedir. Temel olarak sorumluluk hukukundan doğan ve özel hukuk başta olmak üzere hukuk uygulamasında yer alan en önemli kurumlardan birisi de tazminatlardır. Tazminat, hukuk kurallarına aykırı davranış sergileyen kimselere karşı uygulanan yaptırımlardan bir tanesidir. Suç denildiği zaman akıllara nasıl ceza ve güvenlik tedbirleri geliyorsa, aynı şekilde zarar denildiğinde de tazminatlar kendini gösterir. Zarar görenin malvarlığı, zarar verenin kendi iradesi ile eski haline getirilmezse, zararın tazminini sağlamak devlete düşen en büyük görevlerden birisidir. Kanunların çizdiği sınırlar içerisinde, zararının giderimi hakkını elde etmiş kişilerin bu beklentisinin karşılanmaması, toplumda adalet duygusunun zedelenmesine yol açar. Zarar, aynen ve nakden olmak üzere iki biçimde giderilir. Pratikliği sebebiyle uygulamada daha çok nakden tazmin yoluna başvurulduğu görülmektedir. Yani bir kimsenin malvarlığındaki değer bir başka kişiye aktarılmaktadır. Özü itibarıyla bir ödeme olan tazminatın, hem ödeyen hem de kendisine tazminat ödenen açısından bir takım vergisel sonuçlarının olması kaçınılmazdır. Tebliğe kaynaklık eden “Tazminatların Vergi Hukuku’ndaki Sonuçları” adını taşıyan yüksek lisans teziyle bu sonuçların neler olduğu sorusuna cevaplar aranmaya çalışılmıştır. Tezde hukuk uygulamasında yer alan tazminatlar tespit edilmek suretiyle çeşitli vergiler açısından durumları irdelenmiştir. Hem tazminat ödeyen taraf hem de tazminat alacaklısı açısından ortaya çıkan sonuçlar bölümler halinde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tezin bölümlerden birisi de iş hukukunda yer alan tazminatların vergi hukukundaki sonuçlarıdır. Bu kısımda incelenen tazminatlardan ilki olan kıdem tazminatları için yapılan hukuki nitelendirmelerde görüş birliği olduğu ve gerek iş hukuku

* Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, Araştırma Görevlisi

mevzuatında gerekse vergi mevzuatına yapılan düzenlemeler nispeten açıklık gösterdiği için, kıdem tazminatlarının çeşitli vergiler açısından durumunu belirlemekte güçlük çekilmemiştir. Ancak iş hukuku uygulamasında kendisine en az kıdem tazminatları kadar yer bulan ihbar tazminatları için aynı şeyleri söylemek mümkün değildir. Öncelikle hukuki niteliği konusunda doktrinde ve yargı organları arasında görüş farklılıkları olan ihbar tazminatı bu özelliğiyle diğer tazminatlar arasında temayüz etmektedir. Bu nedenle her yıl bir hukuk fakültesi öncülüğünde gerçekleştirilen ve genç vergi hukukçularının çalışmalarını sunma fırsatı bulduğu Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumunun beşincisinde Vergi Hukuku Uygulamasında İhbar Tazminatı başlıklı tebliğ tarafımda sunulmak istenmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde tazminat kavramı açıklanmaya çalışılacak ve tazminat türlerine kısaca değinilecektir. Daha sonra iş hukuku uygulamasında yer alan iki önemli tazminattan ilki olan kıdem tazminatlarına kısaca bakılacak müteakiben asıl konuya yani ihbar tazminatlarına geçilecektir. Bu kısımda ihbar tazminatının çeşitli tanımlarına yer verildikten sonra, hukuki niteliği üzerinde ayrıntılı olarak durulacak ve gelir vergisi karşısındaki durumu değerlendirilecektir. Son olarak da vergi uygulamasında ihbar tazminatlarının damga vergisi ile olan ilişkisi ortaya konmaya çalışılacaktır.

I. SORUMLULUK HUKUKU VE TAZMİNATLAR

Sorumluluk hukukunun ilk amacı; bir kimsenin malvarlığında iradesi dışında meydana gelen eksilmeyi, yani zararı, aynen veya nakden gidermek, zarar verici olay sonunda zarar görenin malvarlığında eksilmiş olan değer yerine, nitelik ya da nicelik yönünden eş bir değeri koymaktır¹. Eksilen değer yerine mümkün olduğu takdirde aynı nitelikte, aksi halde nicelik yönünden, yani para ile ona denk ve eşit başka bir değer konulur. Zarar verenin, yerine getirmek zorunda olduğu bu yükümlülüğe tazminat adı verilir. Tazminat, Arapça kökenli bir sözcük olup; “Zarar ve ziyana karşı ödenen bedeller, zararların bedellerini ödetme” anlamına gelmektedir². Sorumluluk hukukunun enstrümanlarından birisi olan tazminatların amacı, malvarlığındaki eksilmenin giderilmesi ve malvarlığının eski durumuna getirilmesinin sağlanmasıdır. Yargıtay’ın kökleşmiş birçok kararında tazminatın amacı bu şekilde

¹ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 15. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 724. ; Haluk N. Nomer, **Haksız Fiil Sorumluluğunda Maddi Tazminatın Belirlenmesi**, İstanbul, 1996, s.33. ; Hüseyin Hatemi, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm Sözleşme Dışı Sorumluluk**, İstanbul, 1998, s. 9.

² <http://www.osmanlicaturkce.com/?k=tazminat&t=%40> (08.03.2015)

açıklanmaktadır³. Tazminat, hem sözleşmeden doğan sorumlulukta hem de haksız fiilden doğan sorumlulukta öngörülmüş bir müeyyidedir. Bilhassa haksız fiilden doğan borçlarda, kendisi bir ceza çeşidi olmamakla birlikte, zarar veren kimseye adeta bir ceza gibi tesir etmekte, cezanın yanında zararı da giderecek olması faile oldukça ağır gelmektedir⁴. Tazminatlar borca aykırılıktan kaynaklanan tazminatlar ve haksız fiilden kaynaklanan tazminatlar olmak üzere iki başlıkta incelenebilir.

A. BORCA AYKIRILIKTAN KAYNAKLANAN TAZMİNATLAR

Borca aykırılık nedeniyle alacaklıya zarar veren borçluya, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 112. madde hukuki yaptırım olarak tazmin yükümlülüğü öngörmektedir. Buna göre “ *Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür.*” Madde uyarınca tazmin yükümlülüğü, borcun hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi ve borçlunun kusursuzluğunu ispat edememesi şartlarına bağlanmıştır. Sorumluluğun ve tazminat borcunun kapsamı ise TBK m. 114/2 gereği haksız fiil sorumluluğuna ilişkin hükümler, kıyas yoluyla uygulanarak bulunacaktır⁵.

B. HAKSIZ FİİLLERDEN KAYNAKLANAN TAZMİNATLAR

Haksız fiillerden kaynaklanan tazminatların iki temel görünümü vardır. Bunlar maddi tazminat ve manevi tazminattır.

1. Maddi Tazminat

Maddi tazminatın amacı, zarar verici olay meydana gelmeseydi, zarar gören, malvarlığı açısından hangi durumda bulunacak idiyse, o durumun yeniden tesis edilmesidir. Maddi tazminat, mümkün olduğu ölçüde zarar

³ Yarg. 4. HD, 15.12.1997, E. 1997/7385, K. 1997/11975 “ ...zarar, mal varlığında meydana gelen bir azalmayı yani eksilmeyi ifade eder. Bu eksilme, mal varlığının zarar verici eylemin işlenmesi sonucu içine düştüğü durum ile bu eylem olmasa idi mal varlığının bulunacak olduğu durum arasındaki farktan ibarettir. Nitekim tazminatın amacı da mal varlığındaki eksilmenin giderilmesi ve onun eski duruma getirilmesinin sağlanmasıdır.” (www.hukukturk.com)

⁴ Haluk Tandoğan, **Türk Mesuliyet Hukuku**, 1961 yılından tıpkı bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 316.

⁵ TBK m.114/ 2'nin haksız fiil hükümlerine yaptığı yollama, zamanaşımı yönünden uygulanmaz. Sözleşmeden doğan sorumluluk, TBK m.72 de düzenlenen iki yıllık, on yıllık veya daha uzun ceza zamanaşımı sürelerine değil, TBK m.146 da düzenlenmiş bulunan on yıllık veya bazı hallerde TBK m.147 ye göre beş yıllık zamanaşımı süresine tabidir.

nedeniyle bozulan dengeyi tekrar kurmak ve mağduru, masrafları sorumluya ait olmak üzere zarar verici fiilden önceki duruma getirmeyi amaçlar⁶. Maddi tazminat, zarar görenin malvarlığında meydana gelen eksilmeyi karşılamalı, zararın tamamını gidermelidir. Zarar verici eylemin işlenmesinden sonra malvarlığının durumu ile o eylem gerçekleşmeseydi, aynı malvarlığının göstereceği olduğu durum arasındaki farka zarar denir⁷. Tazminat bu eksikliği ortadan kaldırmayı, zarara uğrayanın ekonomik durumunu değer yönünden elverdiği ölçüde dengelemeyi amaç edinen bir araçtır⁸. Zararın tazmini maruz kalınan zararı tam olarak karşılamaya yönelik olmalı, zararı hiçbir şekilde aşmamalıdır. Yargıtay'a göre tazminatın, bir tarafın zararını karşılarken, diğer tarafın ekonomik veya ticari hayattan silinmesi gerektirecek boyutlara ulaşması engellenmelidir⁹. TBK m.50 hükmü gereği zarar gören, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat yükü altındadır.

Maddi tazminat aynen tazmin ve nakden tazmin olmak üzere ikiye ayrılır:

a. Aynen Tazmin

Zararın aynen tazmininde ya ihlal edilen hak veya hukuki değere denk bir durum aynen, fiilen yeniden kurulur ya da böyle bir hak veya hukuki değer düzeltilmek ya da benzer bir değer verilmek suretiyle zarar görenin malvarlığı tekrar kurulur, eski durumuna getirilir¹⁰. Çalınan bir malın geri verilmesi, hasar gören otomobilin tamir edilmesi, sağlığı bozulan birinin tedavi edilerek

⁶ Mustafa Kılıçoğlu, **Tazminat Esasları ve Hesaplama Yöntemleri**, Adil Yayınevi, Ankara, s. 64

⁷ Yargıtay da zararı aynı şekilde tanımlamaktadır. Yarg. 4. HD, 4.10.1983, E. 1983/6510, K. 1983/8025 "Zarar, malvarlığının zarar meydana getiren olaydan evvelki durumu ile sonraki durumu arasındaki farkından ibarettir." (www.hukukturk.com)

⁸ Mustafa Reşit Karahasan, **Tazminat Hukuku Maddi Tazminat**, 6.b., Beta Yayınevi, İstanbul, 2001, s. 68.

⁹ Yarg. 21. HD, 17.03.1998, E.1998/815, K.1998/1867 "Hakim, bu tür davalarda, sonuca ulaşırken, hesaplama ilişkin, maddi unsurları, tarafların kusur durumlarını, sorumluluğa ilişkin temel hukuk ilke ve esasları yanında, tarafların, sosyal ve ekonomik koşullarını hep birden değerlendirmek zorundadır. Maddi tazminatın, hiç bir zaman zenginleştirme aracı olmadığı ve özendirici nitelik göstermemesi gereği gözardı edilmemelidir ve bu arada, sözü edilen tazminatın bir tarafın zararını karşılarken, diğer tarafın, ekonomik veya ticari hayattan silinmesini gerektirecek boyutlara ulaşması önlenmelidir. Bu nedenle, tarafların ekonomik ve sosyal durumları araştırılmalı, zararı ödemekle yükümlü işverenin iş hacmi, işletmesinin büyüklüğü, kaç işçi çalıştırdığı saptanmalı, tazminatın sonuçlarına katlanıp katlanmayacağı yönünde ön bilgiler toplanmalıdır. Kısaca tazminat belirlenirken bunun toplumda yaratacağı olumsuz durumlar gözardı edilmemelidir ve toplumsal denge ve çıkarlar da korunmalıdır. Bu durumda hâkim toplayacağı kanıtlar sonucu gerektiğinde BK'nun 43. maddesinin kendisine verdiği yetkiyi kullanmak suretiyle, hakkaniyete uygun indirim yoluna gitmeli ve tazminat belirlenmenin gerçekçi niteliğini ortaya koymalıdır." (www.hukukturk.com)

¹⁰ Eren, a.g.e., s. 775.

tamamen iyileştirilmesinde durum böyledir¹¹. Roma hukukunda da aynen tazmin zararı giderme şekilleri arasında yer almaktaydı. Haksız olarak alınan şey ve varsa semereleri iade edilir, yani zarardan evvelki durum yeniden tesis edilirdi¹².

b. Nakden Tazmin

Zararın nakden tazmininde ihlal edilen hak veya değer yerine, zarar veren para ödemekte ve bu suretle zarar gören, zarar verici fiil veya olay olmasaydı hangi ekonomik durumda bulunacak idiye yeniden o duruma getirilmektedir. Örneğin, A'nın malvarlığı bir milyon Türk Lirası olup, bunun içinde yüz bin lira değerinde antika vazo bulunmaktaysa, bu vazanın Z tarafından kırılması halinde, kırılan antika vazo aynen tazmin edilemeyeceğinden, Z A'ya yüz bin lira tazminat ödediği takdirde, A vazo kırılmasaydı hangi ekonomik durumda bulunacak idiye, o duruma getirilmiş olur.

Modern hukuk sistemlerinde hem aynen tazmin hem de nakden tazmin geçerlidir. Alman Hukuku prensip olarak aynen tazmin esasını kabul etmişken, Fransız ve İngiliz hukuk sistemlerinde daha ziyade nakden tazmin esasını benimsenmiştir. İsviçre ve Türk hukukunda ise tazminatın biçimini tayin hususunda hâkime takdir hakkı verildiği görülmektedir. Gerçekten, TBK m.51/I “*Hakim, tazminatın ödenme biçimini, ...durumun gereğini...göz önünde tutarak belirlerler.*” hükmünü taşımaktadır. Uygulamada pratikliği sebebiyle sıklıkla nakden tazmin yoluna başvurulduğu gözlemlenmektedir.

(1) Maddi tazminatta zararın ve tazminatın hesaplanması

Zararın varlık ve miktarının kesin olarak ispatı, bazı hallerde çok zor ve hatta imkânsızdır. Özellikle yoksun kalınan karın hesaplanması, faturası alınmamış bir şeyin telef olması ya da içinde değerli eşya ve para bulunan çantanın çalınmasında durum böyledir. TBK m.50/2 uyarınca, uğranılan zararın miktarı tam olarak ispat edilemiyorsa hâkim, olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri göz önünde tutarak, zararın miktarını hakkaniyete uygun olarak belirler. Bu fıkraya göre zararın varlık ve miktarının belirlenmesinde hâkim, geniş bir takdir yetkisine sahiptir¹³. Hâkim takdir

¹¹ Yarg. 13. HD, 07.12.1981, E. 1981 / 7372, K. 1981 / 7937 “...BK. m. 43/1'e göre, hâkim, aynen giderime de hükmetmek yolunda takdir yetkisine sahip olduğundan, davacının zararı için aynen giderime hükmederek kira sözleşmesinin konusunu oluşturan dükkanın ona teslimine karar verebilir. (www.hukukturk.com)

¹² Türkan Rado, *Roma Hukuku Dersleri Borçlar Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 47.

¹³ Doğan Şenyüz, *Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, 7. b. , Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, s. 108.

hakkını kullanarak zarar ve miktarını belirlerken, genel hayat tecrübelerini, olayların olağan akışını ve zarar görenin almış olduğu önlemleri göz önünde tutar. Hâkim, hayat tecrübelerine, olayların olağan akışına, istatistiklere göre zarar verici olayın iddia edilen zararı doğurup doğurmayacağını, doğuracaksa bunun miktarını serbestçe belirler¹⁴. Bu serbestiyle beraber hâkim tazminat miktarını belirlerken şu hususları da göz önüne alır:

- İstisnai de olsa tazminatın sınırların kanunla belirlenmişse bu sınırlar arasında hüküm kurma
- Zarar verenin kusurunun derecesi
- Zarar görenin kusuru
- Durumun gereği
- Tazminat yükümlüsünün durumunun bozulması ve hakkaniyetin gerektirmesi

2. Manevi Tazminat

Manevi tazminat, zarar görenin kişilik değerlerinde iradesi dışında meydana gelen eksilmenin giderilmesidir¹⁵. Yargıtay'ın artık yerleşik hale gelmiş kararları uyarınca manevi tazminat bir ceza olmadığı gibi, malvarlığı hukukuna ilişkin bir zararın karşılanmasını da amaç edinmemiştir¹⁶. Manevi tazminat, maddi tazminatta olduğu gibi aynen ve nakden olarak karşılanabilir. Uygulamada sık rastlanan durum, manevi tazminatın para olarak kararlaştırılmasıdır¹⁷.

II. İŞ HUKUKUNDAN KAYNAKLANAN TAZMİNATLAR

İşçi ile işveren arasındaki iş ilişkilerini düzenleyen karma nitelikli bir hukuk dalı olan İş hukukunda, tazminatlar oldukça geniş uygulama alanına sahiptir. Hepsini irdeleme olanağı bulunmadığından uygulamada en çok

¹⁴ Eren, a.g.e., s. 726; Karahasan, a.g.e., s.74.

¹⁵ Tandoğan, a.g.e., s. 330; Eren, a.g.e., s. 780.

¹⁶ Yarg. 4. HD, 31.03.2010, E:2009/7006, K:2010/3708 “ 818 sayılı Borçlar Yasası'nın 47. maddesi gereğince yargıcın, özel durumları göz önünde tutarak manevi zarar adı ile hak sahibine verilmesine karar vereceği para tutarı adalete uygun olmalıdır. Takdir edilecek bu tutar, zarara uğrayanda manevi huzuru doğurmayı gerçekleştirecek tazminata benzer bir işlevi (fonksiyonu) olan özgün bir nitelik taşır. Bir ceza olmadığı gibi malvarlığı hukukuna ilişkin bir zararın karşılanmasını da amaç edinmemiştir. O halde bu tazminatın sınırı onun amacına göre belirlenmelidir. Takdir edilecek tutar, var olan durumda elde edilmek istenilen doyum (tatmin) duygusunun etkisine ulaşmak için gerekli olan kadar olmalıdır.” (www.hukukturk.com)

¹⁷ Bkz Anayasa Mahkemesi 11.02.1969 tarih E:1968/33, K:1969/12 (www.anayasa.gov.tr)

görülen tazminat türü olan kıdem tazminatlarına kısaca değinilecek ve daha sonra çalışmaya esas teşkil eden ihbar tazminatlarına geçilecektir.

A. KIDEM TAZMİNATI

Kıdem tazminatı, hizmet sözleşmesi belirli hallerde sona eren işçiye (veya mirasçılara), duruma göre aynı veya farklı işverenler nezdindeki hizmet süreleri dikkate alınarak ödenmesi gereken bir miktar para olarak tanımlanabilir¹⁸. Yargıtay' a göre de kıdem tazminatı; işverene ait bir ya da birkaç işyerinde belli bir süre çalışmış bir işçinin işini kaybetmesi halinde, işinde yıpranması, yeni bir iş edinmede karşılaşacağı güçlükler ve işyerine sağladığı katkı göz önüne alınarak, geçmiş hizmetlerine karşılık işveren tarafından işçiye, kanuni esaslar çerçevesinde verilen toplu paraya denir¹⁹.

Kıdem tazminatına hak kazanmak için İş Kanunu'na tabi olarak sürekli bir işte iş sözleşmesiyle çalışılmalı, iş sözleşmesi belirli nedenlerle sona ermeli ve kıdem koşulu gerçekleşmiş olmalıdır. Söz konusu koşulların gerçekleşmiş olması halinde, işçiye işe başladığı tarihten itibaren, iş sözleşmesinin devamı süresince her geçen tam yıl için otuz günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Kıdem tazminatı, işçinin son ücreti üzerinden hesaplanır²⁰.

1. Kıdem Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m.25/7 gereği 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatları gelir vergisinden istisnadır. Basın İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatının ise, 24 aylığı aşmayan miktarı vergi dışıdır²¹. Tazminat yükümlüsü işveren açısından duruma bakılacak olursa GVK m.40/3 uyarınca işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınmaktadır. Kıdem tazminatının gider kaydı konusunda GVK m.40'da özel bir hüküm olmamakla birlikte aynı maddenin 3 üncü bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye

¹⁸ Ercan Akyiğit, **Kıdem Tazminatı**, 2. b. , Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010, s. 27.

¹⁹ Yarg. 9. HD, 25.06.2009, E.2009/3611, K.2009/18066 (www.hukukturk.com)

²⁰ Nuri Çelik, **İş Hukuku Dersleri**, 25. b. , Beta Yayınevi, İstanbul, 2012, s. 335.

²¹ Ayşe Yiğit Şakar, "İşçiye Ödenecek Bazı Tazminatların Vergi Hukuku Bakımından Durumu", **Sicil**, Yıl 5, Mart, 2010, S.17, s. 287.

ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir²².

B. İHBAR TAZMİNATI

Bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmeye iş sözleşmesi adı verilir²³. Gerek 4857 sayılı İş Kanunu'nda gerekse de Türk Borçlar Kanunu'nda iş sözleşmeleri çeşitli açılardan ayrımlara tabi tutulmuştur. Bu ayrımlardan birisi de belirli-belirsiz iş sözleşmesi ayrıdır. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 11. maddesinin ilk fıkrasına göre iş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı halde sözleşme belirsiz süreli sayılır. Aynı hüküm uyarınca belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi ise belirli süreli iş sözleşmesidir.

İş sözleşmesi işçi veya işverenin tek taraflı bir irade beyanıyla sona erdirilebilir. Bu beyan, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin süre verilerek sona erdirilmesinde olduğu gibi, belirli veya belirsiz süreli iş sözleşmelerinin işçi ya da işveren tarafından haklı nedenlerle süre verilmeksizin sona erdirilmesinde de söz konusudur. İş sözleşmesini belirli bir sürenin geçmesiyle veya derhal sona erdiren, karşı tarafa yöneltilmesi gerekli tek taraflı bu irade beyanına fesih bildirim denir²⁴. Fesih bildirim yoluyla iş sözleşmesinin sona erdirilmesi, kanunla bir takım şartlara ve sürelerle bağlanmıştır. İş Kanunu'nda gösterilen bildirim koşuluna uymadan işi terk eden işçi ya da aynı şekilde işçinin işine son veren işveren, m.17/4 uyarınca kanundaki bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarını tazminat olarak ödemek zorundadır. Brüt ücret üzerinden hesaplanan bu tazminata ihbar tazminatı adı verilir. İhbar tazminatını isteyebilme koşulları şu şekilde sıralanabilir²⁵:

- İş sözleşmesi belirsiz süreli olmalıdır²⁶

²² İVDB'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı özelgesi (www.gjb.gov.tr)

²³ Çelik, a.g.e., s. 81.

²⁴ Çelik, a.g.e., s. 199.

²⁵ Kazım Yücel Sönmez, **İş Hukukunda Tazminatlar**, 2. b. , Yetkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 70.

²⁶ Yargıtay'a göre de ihbar tazminatı, süresi belirli olmayan sürekli iş sözleşmelerinin feshinde söz konusu olup, süresi belirli olanların feshinde bu tazminata hükmedilemez. Yarg. 9.HD, 28.03.2001, E:2001/5272, K:2001/4939, "Süreli akdin feshi halinde ihbar tazminatı ve buna bağlı olarak kötüniyet tazminatı istenemez." Yarg. 9.HD, 17.01.1991, E:1990/9157, K:1991/189, "İhbar tazminatı 1475 sayılı İş Kanunu'nun 13. maddesine göre süresi belirli olmayan sürekli hizmet akitlerinin feshinde söz konusudur. Süresi belirli hizmet akitlerinin feshinde ise ihbar öneli, dolayısı ile ihbar tazminatı gerekmez. Bu husus göz önünde tutulmaksızın ihbar tazminatına karar verilmiş olması doğru değildir." (www.hukukturk.com)

- İş sözleşmesi konusu iş sürekli işlerden olmalıdır
- İş sözleşmesi bildirim şartına uyulmadan feshedilmelidir

İhbar tazminatının doğumu için, fesih bildirim süresine uyulmadan, sözleşmenin derhal veya daha kısa sürede feshedilmiş olduğunun ispatı gerekir. Ayrıca zararın ispatı zorunluluğu yoktur²⁷. Zira kanunda ihbar tazminatı kesin ve maktu olarak belirlenmiştir.

Kanuna aykırı olarak, işten çıkarılan işçi kısa sürede bir iş bulmuş veya işçinin işini terk etmesi üzerine işveren derhal bir işçi bulmuş olsa dahi, ihbar tazminatı istenebilir.

Kıdem tazminatında olduğu gibi, ihbar tazminatının hesaplanmasında çıplak ücrete ek olarak, işçiye sağlanmış olan para ve parayla ölçülmesi mümkün bütün menfaatler göz önünde bulundurulur²⁸. İhbar tazminatı, işçinin fesih bildirim süresine ilişkin gün sayısı ile kıdem tazminatına esas tutulan (giydirilmiş) bir günlük ücretinin çarpılması suretiyle hesaplanır²⁹.

1. İhbar Tazminatının Vergiler Karşısındaki Durumu

İhbar tazminatının vergiler karşısındaki durumuna bakmadan önce bu tazminatın hukuki niteliğini tespit etmek önem arz etmektedir.

a. İhbar Tazminatının Hukuki Niteliği

Yargıtay ihbar tazminatını, “belirsiz süreli iş sözleşmesini haklı bir nedeni olmaksızın ve usulüne uygun bildirim öneli tanımadan fesheden tarafın, karşı tarafa ödemesi gereken bir tazminattır.” şeklinde tanımlamaktadır³⁰. Ancak ödenen bu tutarın gerçek manada bir tazminat olup olmadığı noktasında soru işareti mevcuttur. İhbar tazminatının hukuki nitelendirilmesinde, kıdem tazminatlarında olduğu gibi bir görüş birliği bulunmamaktadır.

Süzek'e göre ihbar tazminatının, kanundan doğan götürü bir tazminat olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Kanun ihbar tazminatını kesin ve götürü bir miktar olarak belirlediğinden, klasik sorumluluk hukuku ilkelerinden farklı bir biçimde usulsüz feshe maruz kalan tarafın zararı bildirim sürelerine ilişkin tutarın altında da olsa, hatta işçinin derhal daha yüksek ücretle yeni bir iş bulması durumunda olduğu gibi bu fesih nedeniyle hiçbir zararı olmasa bile bu

²⁷ Çelik, a.g.e., s. 214.

²⁸ Sönmez, a.g.e., s. 82.

²⁹ Çelik, a.g.e., s. 216.

³⁰ Yarg. 9.HD, 12.03.2009, E:2007/41150, K:2009/6661 (www.hukukturk.com)

tazminat yine istenebilir. Bu tazminatı elde edebilmek için zararın ispatlanmasına da gerek yoktur. Sadece bildirim koşuluna uyulmadan iş akdinin feshedildiğinin ispatı yeterlidir³¹. İhbar tazminatını taraflar bakımından ayrı ayrı ele alan diğer bir görüş de ihbar tazminatını işçi için bir tazminat değil, ücret alacağı, işveren açısından ise tazminat niteliğinde kabul eder³².

Ekonomi 'ye göre ihbar tazminatı, genel hükümlerde olduğu gibi herhalde bir zarar karşılığı olarak kabul edilmemiş, bildirim şartına gerektiği gibi uyulmasını sağlamak amacıyla birlikte, diğer taraf için bir zarar doğabileceğini de dikkate alarak bunu da karşılayacak çift karakterli özel bir tazminat olarak kabul edilmiştir.

İhbar tazminatı, Yargıtay'ın eski tarihli kararlarında "işsizlik tazminatı" olarak değerlendirilmektedir. Yargıtay'a göre bu tazminat, iş akdinin önel verilmeden feshi halinde işçinin yeni bir iş buluncaya kadar geçecek süre için ödemesi gereken bir tazminattır. Danıştay' a göre ise ihbar tazminatı adıyla yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilmelidir. Danıştay 3.Dairesi 27.01.1993 tarih, 1992/1706 Esas, 1993/478 sayılı kararında "İhbar tazminatı adı altında yapılan ödemenin işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabulü mümkün olmadığından, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekir." diyerek ihbar tazminatının GVK'da yer alan istisnalardan biri olmadığı yönünde görüşünü açıklamıştır³³.

b. İhbar Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu geliri, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlarının safi tutarıdır şeklinde tanımlamıştır. Dikkat edilecek olursa madde bu şekliyle, gelir kavramını bir veri olarak almakta ve yaptığı tanımında bu kavramı açıklamak yerine, kanun kapsamında

³¹ Sarper Süzek, **İş Hukuku**, 8. b., Beta Yayınları, İstanbul, 2012, s. 548.

³² Tankut Centel, **İş Hukuku**, 2. b., Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s.190.

³³ Aynı doğrultuda görüşleri için bkz. Dan. 3.D, 27.1.1993, E. 1992/1705, K. 1993/473, "...ihbar tazminatı adı altında yapılan ücret ödemesinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinde öngörülen işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabulünün mümkün bulunmadığı, yapılan ödemenin ihbarsız işten çıkarılma sebebiyle önellere ilişkin olarak mahrum kaldığı ücretin karşılığı olduğu, dolayısıyla da gelir (stopaj) vergisine tabi tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır." Dan. 4.D, 26.1.1993, E. 1992/849, K. 1993/344, "İş Kanununun 13 üncü maddesinde yazılı ihbar önellerine uyulmadan işverenin iş akdini feshetmesi halinde, belirtilen sürelerle ilgili olarak tazminat adı altında işçiye yapacağı ödeme, yine aynı maddenin ikinci fıkrasında açıklandığı gibi peşin olarak yapılmış bir ücret ödemesidir. Esasen hizmet akdine göre çalışılması gereken, ancak kanun hükmü uyarınca hizmet ifa edilmeksizin yapılan bu ödeme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yukarıda değinilen hükmü karşısında ücret niteliğindedir". (www.hukukturk.com)

vergilendirilecek gelir için belli nitelikler aramaktadır³⁴. GVK m.2 de gelir unsurlarını³⁵ saymak suretiyle, gelir tanımını yapan m.1 i tamamlamış olmaktadır. GVK m.2 ye göre gelir kapsamına giren irat ve kazançlar yedi ayrı kalemde şöyle sayılmıştır: Ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar.

Belirli bir ekonomik varlığın vergilendirilebilmesi için önce genel niteliği itibariyle gelir olarak kabul edilmesi, ayrıca kanun kapsamında vergilendirilen kazanç türlerinden birinin kapsamına dâhil olması gerekir³⁶. Ticari kazançlar ve zirai kazançlarda bir müteşebbis, kurduğu işletmeye bir sermaye tahsis eder, ayrıca kendi emeğini de teşebbüs faaliyeti çerçevesinde üretime katabilir. Yürütülüş biçimi sermaye ağırlıklıdır. Çünkü bir işletme varlığı ve süreklilik bu faaliyetler ve bunlardan kaynaklanan gelir türleri bakımından asıldır³⁷. Ücret ve serbest meslek kazançlarının özelliği ise bunların emek karşılığı elde edilmeleri ya da emek ağırlıklı olarak yürütülen faaliyetten doğmalarıdır. Serbest meslek kazancında belirli koşullarda sermaye unsuru da üretime katılabilir, ne var ki faaliyet esas olarak emek ağırlıklı olarak yürütülür³⁸. Gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları sahip olunan servetin başkasının kullanımına bırakılması karşılığı elde edilen iratlardan oluşmaktadır. Bu yüzden bir nevi servet geliri olarak değerlendirilirler.

İhbar tazminatları gelir unsurları arasında sayılan ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile örtüşmemektedir. GVK'da bu 6 unsur için yapılan tanımlamalara bakıldığında ihbar tazminatlarının, hiçbirine dâhil olmadığı görülecektir. İhbar tazminatlarının hukuki nitelendirilmesinin yapıldığı bölümde de değinildiği üzere ücretle yakın ilişkisi bulunmaktadır. Bu nedenle ihbar tazminatının ücret olup olmadığı tartışmaya değer bir konudur.

Ücreti, İş Kanunu m.32 de “*bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.*” şeklinde

³⁴ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 21.b. , Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 240.

³⁵ Nihal Saban'a göre unsur, birleşik bir şeyi oluşturan elemanlara gönderme yapar. O halde gelir unsurları terimi kullanıldığında, bu yedi elemanın oluşturduğu bir bütünden söz edilmiş olur. Bu yedi unsur bir arada olmadığında vergilendirilecek gelir olmayacak diye düşünmek gerekir. Saban'a göre doğru terim “gelirin sınıflandırılması-türleri” olmalıdır. Bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. b. , Beta, İstanbul, 2009, s. 279.

³⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 241.

³⁷ Doğan Şenyüz-Mehmet Yüce-Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 9.b. , Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, s. 11.

³⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 243.

tanımlamaktadır. Ücret, İş hukukunda işverenin borçları kapsamında değerlendirilir. Ücret ödeme borcu, işçinin iş görme borcu karşısında yer alan ve işverenin iş sözleşmesinden doğan başlıca borcudur³⁹. Ücret iş akdinin kurucu unsuru olduğundan, ücret olmaksızın bu sözleşmenin varlığından söz edilemez⁴⁰. İşçiler için taşıdığı hayati önem nedeniyle ücret, anayasal güvenceye kavuşturulmuş ve sosyal haklar arasında yer almıştır. Anayasa m.55 uyarınca Ücret, emeğin karşılığıdır. Ücretin İş Kanununda yapılan tanımında her şeyden önce işçi tarafından yapılan bir işin karşılığı olduğu belirtilmiştir. Ancak günümüzde sosyal düşüncelerin etkisiyle bu kurala istisnalar getirilmiş ve bazı hallerde işçinin bir çalışma karşılığı olmaksızın ücret talep edebileceği yasayla kabul edilmiştir. İşçilere, zorlayıcı nedenlerle çalışamadığı günlere, hafta tatillerinde, ulusal bayram ve tatil günlerinde, yıllık ücretli izinlerinde bir iş karşılığı olmaksızın ödenen bu tür ücrete “sosyal ücret” adı verilmektedir⁴¹. Ücret kavramı, Vergi hukukunda, İş hukukuna göre daha farklı ve kapsamlıdır. Ücret, GVK m.61’de işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Anılan maddenin ikinci fıkrasına göre ücretin; ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Görüleceği üzere fıkırada sayılan isimlerle yapılmış olsa dahi bu ödemeler ücret olarak nitelendirilir.

GVK’da yer alan ücret tanımından üç unsur çıkarılır. Bunlar;

- Bir işverene bağlı olarak çalışma
- Belli bir işyerine bağlı olarak çalışma
- Ödemenin bir hizmet karşılığı yapılmış olmasıdır

Yapılan bu tanımlar ve ücretin unsurları birlikte değerlendirildiğinde ilk olarak ihbar tazminatının bu unsurların dışında kaldığı görülmektedir. Şöyle ki, ihbar tazminatı iş sözleşmesinin sona ermesi neticesinde ortaya çıkmaktadır. Yani sözleşmenin taraflarından biri olan işçinin bir işverene bağlı olarak, belli bir işyerinde çalışma hali, fesihle birlikte ortadan kalkmıştır. Bu haliyle ortaya çıkan ödemenin ücret olarak kabulü mümkün görünmemektedir.

³⁹ Çelik, a.g.e., s. 149.

⁴⁰ Süzek, a.g.e., s. 307.

⁴¹ Süzek, a.g.e., s. 307. ; Centel, a.g.e., s. 144.

İhbar tazminatının ücret olduğundan bahisle gelir vergisine tabi tutulmasını savunanların ileri sürebileceği argümanlardan birisi de yukarıda da zikredilen GVK m.61/2'dir. Fıkra uyarınca ücretin; ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması onun mahiyetinde değişikliğe neden olmaz. Fıkra söz geçen tazminat sözcüğünün ne ifade ettiği tartışmaya açıktır. Burada kanun koyucunun tazminat ile kastettiği, iş hukuku uygulamasında ücretle birlikte veya ücrete ek yapılan birtakım ödemelerdir. Pilotlara verilen uçuş tazminatları veya deniz altına dalanlara verilen dalış tazminatları bunlara örnek verilebilir⁴². Bu ödemeler iş hukuku uygulamasında tazminat olarak adlandırılmakla birlikte teknik anlamda birer tazminat değildirler. Haksız fiilden doğan zararı gidermek için ödenen maddi ve manevi tazminatlar başta olmak üzere gerçek manadaki tazminatların buraya dâhil edilemeyeceği kanaatindeyiz. Kaldı ki kıdem tazminatının ücret olmadığı ve gelir vergisinden istisna tutulduğu da daha önce ifade edilmişti. Dolayısıyla ihbar tazminatı da bu fıkra da zikredilen tazminatlardan değildir.

Ücretle emek arasındaki sıkı bağ, ücretin çeşitli kanunlarda hukuki güvence ile çevrenmesi sonucunu doğurmuştur. Zira ücret sadece kazanan açısından değil, ona ihtiyacı olan, ücrete hak kazanan kimsenin bakmakla yükümlü olduğu kimseler açısından da hayati bir önemi haizdir. Ücretin sadece bir bölümünün haczedilebilmesi, rıza olmaksızın takas ve temlik edilememesi gibi bu güvencelerden bazılarıdır. İhbar tazminatında ise haczedilemezlik ya da temlik veya takas yasağı bulunmamaktadır.

İhbar tazminatının ücretten ayrıldığı bir başka nokta ise tabi olduğu zamanaşımı hükümleridir. Ücretler için TBK'da genel zamanaşımı süresi dışında özel bir zamanaşımı süresi öngörülmemişken, ihbar tazminatı, TBK 146. Maddede düzenlendiği üzere 10 yıllık genel zamanaşımı süresine tabidir.

İhbar tazminatını ücret olarak nitelendirenlerin atladığı bir husus da bu tazminatın çift yönlü oluşudur. Kanunda belirlenen bildirim sürelerine uymaksızın belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden bir işçi, işverene ihbar tazminatı ödemek zorundadır. Peki, işçi tarafından işverene yapılan bu ödeme nasıl nitelendirilecektir. Elbette bu ödemeye ücret demek mümkün değildir. İhbar tazminatının işçiden işverene ödenmesi, hukuki niteliğinin bir götürü tazminat olduğunun kanıtlarından birisidir. İşveren de işçinin bildirim sürelerine uymadan işini terk etmesi neticesinde bir takım zararlara uğrama olasılığıyla

⁴² İş hukuku uygulamasında, makam tazminatı, imza tazminatı gibi tazminat adı altında daha birçok ödeme bulunmaktadır.

karşı karşıyadır. Örneğin yapmış olduğu bir sözleşme neticesinde belirlenen sürede, taahhüt ettiği edimi ifa edemediğinden ötürü cezai şart ödemek zorunda kalabilir. İşten aniden ayrılarak böyle bir sonuca sebebiyet veren işçinin kanunda belirlenen oranda bir tazminatı ödemesi makul gözükmektedir. İhbar tazminatına hak kazanan taraf olan işveren açısından gerçek kişi veya kurum olması itibariyle gelir vergisi ya da kurumlar vergisi açısından sorumluluk ortaya çıkacak mıdır? Böyle bir durumda ortaya çıkacak sonuç yukarıda açıklananlardan pek farklı olmayacaktır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ücreti; Tanımlar başlıklı 3.maddenin 12. bendinde “...sigortalı sayılanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak para ile ödenen ve **süreklilik** niteliği taşıyan brüt tutar” şeklinde tanımlanmaktadır. Aynı kanunun prime esas kazancın nasıl tespit edileceğini hüküm altına 80.maddesinde ihbar tazminatlarının kıdem tazminatlarıyla birlikte prime esas kazançta tabi tutulmayacağı belirtilmektedir. Bu veriler ışığında hem ücretin tanımlandığı maddedeki süreklilik vurgusu hem de prime esas alınmaması itibariyle ihbar tazminatlarının ücret niteliği taşımadığı sonucu, 5510 sayılı kanun uygulamasından da çıkarılabilmektedir.

İdarenin ihbar tazminatlarına bakış açısı da çok farklı değildir. Özelge talebinde bulunan bir apartman yöneticisi, kapıcılarına ödenecek ihbar ve kıdem tazminatının gelir vergisine tabi tutulup tutulmayacağı hususunda görüş istemiştir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı cevaben ihbar ve kıdem tazminatlarının GVK m. 61 kapsamında ücret niteliği taşıması ve aynı kanunun m. 23/6’ya göre ticaret mahalli olmayan yerlerde çalıştırılan kapıcılara ödenen ücretlerin de bir sınırlamaya tabi olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmesi nedeniyle kapıcıya ödenen ihbar ve kıdem tazminatlarının tamamının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir demiştir⁴³. Görüleceği üzere idare, ödenen ihbar tazminatının gelir vergisinden müstesna olduğunu belirtmiştir. Ancak bu sonuca farklı bir yoldan ulaşmıştır. Özelgede varılan bu sonuç kapıcılara özgüdür. Yoksa başta belirtildiği üzere idare, ihbar ve hatta kıdem tazminatlarının ücret kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini söylemektedir. Bu düşünce bütünüyle yanlıştır.

Son olarak peşin ödeme kavramına değinmekte yarar vardır. 4857 sayılı İş Kanunu’nun 17. maddesinin 5. fıkrasında “İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.” düzenlemesi mevcuttur. Burada kanun koyucu bir peşin ödemededen bahsetmektedir. Bildirim sürelerine

⁴³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.03.2013 tarih ve 90792880-155 sayılı özelgesi. (www.ozelge.net)

ait ücretin peşin ödemek suretiyle hizmet akdinin feshi ile ihbar tazminatı amaçları, koşulları ve nitelikleri bakımından farklı ödemelerdir⁴⁴. Peşin ödeme uygulaması, bildirimli fesih müessesesiyle doğrudan ilgilidir ve bildirimli feshin özel bir şeklidir. Bildirim süresi içinde işçinin işyerinde kalmasını ve çalışmasının istemeyen işveren, kendisine bu hükümlerle tanınan olanağı kullanarak, bildirim süresine ait ücreti peşin ödeyerek işçiyi derhal işten uzaklaştırabilmektedir⁴⁵. Dolayısıyla bu bende dayanarak yapılan ödeme bir müeyyide özelliği taşımadığından, ücret hakkındaki hukuki rejime tabidir⁴⁶.

(1) Safi kazancın tespitinde ihbar tazminatı

İhbar tazminatı kanun emrine istinaden ödenmesi nedeniyle GVK m.40/3 uyarınca safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

c. İhbar Tazminatının Damga Vergisi Karşısındaki Durumu

Damga vergisi, gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve kanunda kâğıt olarak ifade edilen belgeler üzerinden alınan bir mali yükümlülüktür⁴⁷. Damga vergisinin mükellefi vergi konusuna giren kâğıtları imza edenlerdir. Vergiyi doğuran olay ise işlemin varlığı değil, işleme ilişkin kâğıdın düzenlenmesidir. Damga vergisinin konusuna, kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar girer. Kişilerin kendi aralarında veya devletle ilişkilerinde kullanılan, vergi konusuna giren kâğıtlar dört grupta toplanmıştır. Bunlar akitlerle ilgili kâğıtlar (mukavele, taahhüt, temlik, teklif, kefalet, teminat ve rehin senetleri, tahkim, sulh, fesih, kararlar ve mazbatalar (ihale kararları, hakem kararları), ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar (emtia senetleri, konşimento, ipotekli borç senedi, irat senedi, bilançolar ve işletme hesabı özetleri), makbuzlar ve diğer kâğıtlardır.

İhbar tazminatının ödenmesi neticesinde düzenlenecek makbuz 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun damga vergisine tabi kâğıtların belirlendiği (I) sayılı tablonun IV. Kısmı c bendi gereği Binde 7,59 oranında damga vergisine tabidir. Ancak aynı kanunun damga vergisinden istisna edilen kâğıtların yer aldığı (II) sayılı tablonun IV. Kısmı 34.bendi uyarınca GVK m.23'te belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edilmedikçe damga vergisinden istisna tutulmuştur.

⁴⁴ Osman Usta, *İş Hukukunda Akin Feshinde Doğan Tazminatlar ve Uygulamaları*, Ankara, 1998, s. 875.

⁴⁵ Usta, a.g.e., s. 875.

⁴⁶ Peşin ödeme konusunda bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.1.1994 tarih 1993/143 Esas, 1994/1 sayılı kararı

⁴⁷ Şenyüz-Yüce-Gerçek, a.g.e., s. 317.

SONUÇ

Bir ekonomik varlığın vergilendirilmesi için öncelikle gelir olarak kabul edilmesi ve ayrıca kanunda yer verilen kazanç unsurlarından birine dâhil olması gerekir. Bu nedenle bu tür değerlerin vergi hukukundaki yerleri tespit edilmeden önce hukuki niteliklerinin belirlenmesi şarttır. İhbar tazminatlarının hukuki nitelikleri konusundaki tartışmalar onun vergileme kapsamına alınıp alınmaması sorununu da beraberinde getirmektedir. Belirsiz süreli iş sözleşmelerinde, İş Kanunu'nda gösterilen bildirim koşuluna uymadan işi terk eden işçi ya da aynı şekilde işçinin işine son veren işveren tarafından ödenmek zorunda kalınan ve brüt ücret üzerinden hesaplanan tazminata ihbar tazminatı adı verilir. İş sözleşmesinin ne zaman sonlanacağı taraflarca önceden belirlenmemiş olabilir. Sürenin belirsiz olması, taraflardan birinin istediği zaman sözleşmeyi feshederek diğer tarafı muhtemel bir zararla karşı karşıya bırakması sonucunu doğurmaktadır. Buna karşılık iş ilişkilerini düzenleyen en temel kanun olan İş Kanunu'nda fesih iradesi belirli bildirim sürelerine bağlanmış, buna uymayan tarafın ise tazminat ödemesi hüküm altına alınmıştır. Zira belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalışan ve işine son verilen işçi bu durum kendisine kanuna uygun bir biçimde önceden haber verilmez ise başka bir iş bulana kadar ücret elde edememe tehlikesi ile yüzleşmektedir. Bu tehlike, kendisi için önemli olduğu kadar, bakmakla yükümlü olduğu kişiler açısından da önemlidir ve telafisi mümkün olmayan zararlar oluşmasına sebebiyet verebilir. Diğer taraftan işveren açısından da işçinin yasal süreleri uymaksızın işi terk etmesi sonucu zarara uğrama ihtimali vardır. Bu nedenle ihbar tazminatı çift yönlü bir tazminattır. Ancak belirtmek gerekir ki işten çıkarılan işçi kısa sürede bir iş bulmuş veya işçinin işini terk etmesi üzerine işveren derhal bir işçi bulmuş olsa dahi, ihbar tazminatı istenebilir. Çünkü ihbar tazminatının doğumu için, fesih bildirim süresine uyulmadan, sözleşmenin derhal veya daha kısa sürede feshedilmiş olduğunun ispatı yeterlidir. Ayrıca zararın ispatı zorunluluğu yoktur. Zararın ispat zorunluluğunun olmaması ihbar tazminatının teknik bir tazminat olması neticesini değiştirmemektedir. Kanun, ihbar tazminatını kesin ve götürü bir miktar olarak belirlediğinden, klasik sorumluluk hukuku ilkelerinden farklı bir biçimde usulsüz feshe maruz kalan tarafın zararı, bildirim sürelerine ilişkin tutarın altında da olsa, hatta işçinin derhal daha yüksek ücretle yeni bir iş bulması durumunda olduğu gibi bu fesih nedeniyle hiçbir zararı olmasa bile bu tazminat yine istenebilir. Bu durum ihbar tazminatının bir götürü tazminat olduğunu niteleyen hallerden yalnızca birisidir. İş sözleşmesinin ortadan kalktığı andan sonra ödenmesi, süreklilik niteliği taşıması, ücretlerden farklı zamanaşımı süresine tabi olması, rehin ve takas

yaşığı olmaması ve tamamının haczedilebilir özellikte olması, iddia edildiğinin aksine ihbar tazminatının ücretlerin tabi olduğu rejime ait olmadığına kanıtlardır. Bütün bu açıklanan nedenlerle ihbar tazminatına hak kazanan kimsenin elde ettiği değer, gerçek bir tazminat olması nedeniyle gelir unsurlarından hiçbirleriyle örtüşmediği ve dolayısıyla gelir vergisi kapsamına dâhil olmadığı kanaatindeyiz. Eğer idarenin düşündüğü gibi ihbar tazminatları ücretler kapsamına alınarak stopaja tabi tutulursa, kanunda var olmasının asıl sebebi ortadan kalkmış olacaktır. Uygulamadaki görüş farklılarının kaynaklarından birisi de mevzuatta yer alan tazminat kavramının birden fazla anlamda yorumlanacak şekilde kullanılmasıdır. Örneğin ihbar tazminatlarının ücret olduğundan bahisle gelir vergisine tabi olduğunu ileri sürülen dayandığı GVK m.61/2'de yer verilen tazminat kavramı gerçek manada tazminat karşılamamaktadır. Hükümde geçen tazminat kelimesi uygulamada tazminat adı altında yapılan bir takım ödemelere karşılık gelmektedir. Bu karışıklığın ortadan kaldırılabilmesi için de bu nevi ödemelerin başka terimlerle ifade edilmesi gerekmektedir. Son olarak gelir vergisinden istisna edilen tazminatların yer aldığı GVK m.25'in kıdem tazminatlarının bulunduğu 7. bende ihbar tazminatlarının da eklenmesi problemi bütünüyle ortadan kaldıracaktır.

KAYNAKÇA

- AKYİĞİT Ercan, **Kıdem Tazminatı**, 2. b. , Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010
- CENTEL Tankut, **İş Hukuku**, 2. b. , Beta Yayınları, İstanbul, 1994
- ÇELİK Nuri, **İş Hukuku Dersleri**, 25. b. , Beta Yayınevi, İstanbul, 2012
- EREN Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 15. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2013
- HATEMİ Hüseyin, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm Sözleşme Dışı Sorumluluk**, İstanbul, 1998
- KARAHASAN Mustafa Reşit, **Tazminat Hukuku Maddi Tazminat**, 6.b. , Beta Yayınevi, İstanbul, 2001
- KILIÇOĞLU Mustafa, **Tazminat Esasları ve Hesaplama Yöntemleri**, Adil Yayınevi, Ankara
- NOMER Haluk N. , **Haksız Fiil Sorumluluğunda Maddi Tazminatın Belirlenmesi**, İstanbul, 1996
- ÖNCEL Mualla - KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 21.b. , Turhan Kitabevi, Ankara, 2012
- RADO Türkan, **Roma Hukuku Dersleri Borçlar Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997
- SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, 5. b. , Beta, İstanbul, 2009
- SÖNMEZ Kazım Yücel, **İş Hukukunda Tazminatlar**, 2. b. , Yetkin Yayınları, Ankara, 2008
- SÜZEK Sarper, **İş Hukuku**, 8. b., Beta Yayınları, İstanbul, 2012
- ŞAKAR Ayşe Yiğit, "İşçiye Ödenecek Bazı Tazminatların Vergi Hukuku Bakımından Durumu", **Sicil**, Yıl 5, Mart, 2010, S.17
- ŞENYÜZ Doğan, **Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 7. b. , Ekin Yayınevi, Bursa, 2013
- ŞENYÜZ Doğan - YÜCE Mehmet - GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Sistemi**, 9.b. , Ekin Yayınevi, Bursa, 2013
- TANDOĞAN Haluk, **Türk Mesuliyet Hukuku**, 1961 yılından tıpkı bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010
- USTA Osman, **İş Hukukunda Akdin Feshinde Doğan Tazminatlar ve Uygulamaları**, Ankara, 1998

