

IX. GENÇ VERGİ HUKUKÇULARI SEMPOZYUMU

GENÇ AKADEMİSYENLER
YENİ YAKLAŞIMLAR
BİLDİRİ KİTABI

EDİTÖR: DR. ZEYNEP MÜFTÜOĞLU

IX. GENÇ VERGİ HUKUKÇULARI SEMPOZYUMU

GENÇ AKADEMİSYENLER / YENİ YAKLAŞIMLAR

BİLDİRİ KİTABI

Editör: Dr. Öğr. Üyesi Zeynep MÜFTÜOĞLU

Ankara 2020

Atılım Üniversitesi Yayınları No : 64
Hukuk Fakültesi Yayınları No : 2
1. Baskı Nisan 2020 - Baskı Adeti: 500
ISBN: 978-975-6707-60-9

Atılım Üniversitesi Yerleşkesi
Kızılcaşar Mah. 06830 İncek - Ankara
Tel: 0312 586 80 00 - Faks: 0312 586 80 90
www.atilim.edu.tr - info@atilim.edu.tr

Bu yapının telif hakkı Atılım Üniversitesi'ne aittir. Her hakkı saklıdır. 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre Atılım Üniversitesi'nden yazılı izin alınmadan bu yapının, herhangi bir bölümü veya tamamı iktibas edilemez, fotokopi veya herhangi bir başka yöntemle ile çoğaltılamaz, dağıtılamaz ve basılamaz.

Yer Numarası

KKX3549 |b .D65 2020

Konu Başlıkları

Vergilendirme--Hukuk ve mevzuat--Türkiye--Kongreler.

Teknik Hazırlık

Remark Reklamcılık Prod. Yay. Tic. Ltd. Şti.
Hilal Mah. Aleksander Dupçek Cad.
No: 28/9 Yıldız - ANKARA
T: 0312 436 27 28 • F: 0312 436 27 00
info@remarkreklam.com

Baskı ve Cilt

Desen Ofset A.Ş.
Birlik Mah. 448. Cad. 467. Sokak No: 2
Çankaya - ANKARA
T: 0312 496 43 43
Sertifika No: 44142

Printed in Turkey



ATILIM ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ
KURUCU DEKANIMIZ PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN ANISINA

IX. GENÇ VERGİ HUKUKÇULARI SEMPOZYUMU

GENÇ AKADEMİSYENLER / YENİ YAKLAŞIMLAR

DÜZENLEME KURULU

ATILIM ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

PROF. DR. MUSTAFA AKKAYA,

AR. GÖR. ZEYNEP MÜFTÜOĞLU

TARİH : 4 MAYIS 2019, CUMARTESİ

SAAT : 09.30-17.30

YER : ATILIM ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ
ORHAN ZAİM KONFERANS SALONU

ÖNSÖZ

Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri Prof. Dr. Nihal Saban ve Prof. Dr. Billur Yaltı'nın başlattığı; salt vergi hukukçularının bir araya geldiği, mikrofonun da sadece vergi hukukunun genç akademisyenlerine bırakıldığı 9 yıldır devam eden bir yolculuktur.

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ekonomi, politika, muhasebe, sosyoloji, psikoloji başta olmak üzere pek çok alanın doğrudan ya da dolaylı uğraş konusunu oluşturduğu açık olmakla birlikte, vergilerin hukuki rejiminden, başka bir söyleyişle vergi hukukunda söz edildiğinde alana rengini veren disiplinin hukuk olduğu da kuşkusuzdur.

9. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, vergilerin hukuki rejimini ön plana çıkartan ve bir hukuk alanı olarak benimsenmesinde öncülük etmiş, emek vermiş saygıdeğer hocalarımızdan Prof. Dr. Nami Çağan anısına ithaf edilmiştir.

Hocamızın kurucu dekanı olduğu fakültenin çatısı altında gerçekleştirilen Sempozyumda yapılan sunumları içeren bu kitabın yayına hazırlanmasında, basılmasında emeği geçen herkese teşekkürlerimizi sunuyoruz.



ATILIM ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ
KURUCU DEKANIMIZ PROF. DR. NAMI ÇAĞAN ANISINA

IX. GENÇ VERGİ HUKUKÇULARI SEMPOZYUMU

GENÇ AKADEMİSYENLER / YENİ YAKLAŞIMLAR

SEMPOZYUM PROGRAMI

AÇILIŞ KONUŞMALARI 09.30-10.00
KAYIT 10.00-10.30

I. OTURUM (10:30 - 12:00)

Oturum Başkanı: Prof. Dr. Billur YALTI, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Ar. Gör. Mevlüt UZUNÖNER, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı
Ar. Gör. Yetkin Kaan GENÇTÜRK, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı
İlave Gümrük Vergisinin Hukuki Niteliği ve Verginin Yasallığı İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi

Dr. Özgecan GÖK, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı
İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi Bir Gümrük Vergisi Midir?

Sefa GEÇİKLİ, Yasama Uzman Yardımcısı

4458 Sayılı Gümrük Kanununda Kavramsal Sorunlar: Gümrük Vergileri, Gümrük Yüklülüğü ve Gümrüklerde Temsil
Bağlamında Bir İnceleme

Ar. Gör. İmran ARITI ERDEM, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk ABD
Türkiye'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sisteminde Yer Alan "Ayrım Yapılmaması" Kuralı ve OECD Model Vergi
Anlaşması Madde 24 ile Karşılaştırılması

ÖĞLE ARASI (12:00 - 13:30)

II. OTURUM (13:30 - 15:00)

Oturum Başkanı: Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Dr. Ar. Gör. Tuğçe AKDEMİR, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı
Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sisteminde Kaçakçılıkla Mücadele Yöntemi: Tersine Vergilendirme (Reverse Charge)
Mekanizması

Ar. Gör. Zeynep MÜFTÜOĞLU, Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı
Anayasanın 161. Maddesinde Yer Alan Bütçe Türlerinin Bütçe Hakkı Bakımından Değerlendirilmesi

Ar. Gör. Kerem ÖNCÜ, Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı
1982 Anayasası ve Vergi Usul Kanunu Bakımından Vergilendirme Yetkisi ile Özel Hayatın Gizliliği Arasındaki İlişki

Ar. Gör. Gizem Nur ÖZKAYA, Kırklareti Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı
Vergi Hukuku Bakımından Tefecilik

KAHVE ARASI (15:00 - 15:30)

III. OTURUM (15:30 - 17:00)

Oturum Başkanı: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Ar. Gör. Mustafa KARATAŞ, Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı
Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırları

Yunus Emre YILMAZOĞLU, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kidelemi Tetkik Hakimisi
Mülkiyet Hakkının Korunmasında Usulî Güvenceler

Dr. Abdullah TEKBAŞ, Anayasa Mahkemesi Raportörü

Vergi Konulu Bireysel Başvuru Kararlarının Vergilendirme Sürecinin Aşamaları Bakımından Değerlendirilmesi

KAPANIŞ (17:00 - 17:30)

TARİH : 4 MAYIS 2019, CUMARTESİ
SAAT : 09:30 - 17:30
YER : ATILIM ÜNİVERSİTESİ
HUKUK FAKÜLTESİ
ORHAN ZAIM KONFERANS SALONU

DÜZENLEME KURULU
ATILIM ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI
PROF. DR. MUSTAFA AKKAYA
AR. GÖR. ZEYNEP MÜFTÜOĞLU

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	V
-------------	---

AÇILIŞ KONUŞMALARI

<i>Ar. Gör. Zeynep Müftüoğlu</i>	3
<i>Prof. Dr. Mustafa Akkaya</i>	5
<i>Dr. Öğr. Üyesi Mehmet İstemi</i>	7

I. OTURUM

İLAVE GÜMRÜK VERGİSİ'NİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

<i>Ar. Gör. Yetkin Kaan GENÇTÜRK</i>	
<i>Ar. Gör. Mevlüt UZUNÖNER</i>	11

İTHALATTA ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ BİR GÜMRÜK VERGİSİ MİDİR?

<i>Ar. Gör. Dr. Özgecan GÖK</i>	31
---------------------------------------	----

TÜRKİYE'NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI SİSTEMİNDE YER ALAN “AYRIM YAPILMAMASI” KURALI VE OECD MODEL VERGİ ANLAŞMASI MADDE 24 İLE KARŞILAŞTIRILMASI

<i>Ar. Gör. İmran ARITI ERDEM</i>	47
---	----

II. OTURUM

AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİNDE KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE YÖNTEMİ: TERSİNE VERGİLENDİRME (REVERSE CHARGE) MEKANİZMASI

<i>Ar. Gör. Dr. Tuğçe AKDEMİR</i>	71
---	----

1982 ANAYASASI'NIN 161. MADDESİNDE YER ALAN BÜTÇE UYGULAMALARININ BÜTÇE HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ar. Gör. Zeynep MÜFTÜOĞLU 89

1982 ANAYASASI VE VERGİ USUL KANUNU BAKIMINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİ İLE ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Ar. Gör. Dr. Kerem ÖNCÜ 109

VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN TEFEÇİLİK

Ar. Gör. Gizem N. ÖZKAYA 131

III. OTURUM

ANAYASA MAHKEMESİ VE AİHM KARARLARI IŞIĞINDA VERGİLENDİRME YOLUYLA MÜLKİYET HAKKINA MÜDAHALENİN SINIRLARI

Ar. Gör. Mustafa KARATAŞ 165

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN İDARİ DAVALARDA MÜLKİYET HAKKININ KORUNMASINDA USULÎ GÜVENCELER

Yunus Emre YILMAZOĞLU 197

VERGİ KONULU BİREYSEL BAŞVURU KARARLARININ VERGİLENDİRME SÜRECİNİN AŞAMALARI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Abdullah TEKBAŞ 215

KAPANIŞ KONUŞMASI

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA 237

AÇILIŞ KONUŞMALARI

- 1- **Ar. Gör. Zeynep MÜFTÜOĞLU**
Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi -Mali Hukuk Anabilim Dalı
- 2- **Prof. Dr. Mustafa AKKAYA**
Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi- Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı
- 3- **Dr. Öğr. Üyesi Mehmet İSTEMİ**
Hukuk Fakültesi Dekan Yardımcısı



Sayın Hocalarım, saygıdeğer katılımcılar,

Bu sene dokuzuncusu düzenlenmekte olan ve Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi ev sahipliğinde organize edilen Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu'na hoşgeldiniz.

Sizleri Üniversitemizde ve Fakültemizde ağırlamaktan gurur ve mutluluk duyuyoruz.

Bu sene Sempozyum, bugün bu Üniversite ve Fakültenin bu noktada olmasında büyük katkıları olan ve bu salonda belki de herkesin hayatına ya da hiç değilse kariyerine bilgi, tecrübe ve eserleri ile bir şekilde dokunmuş olan Kurucu Dekanımız, kıymetli hocamız, değerli büyüğüm, Prof. Dr. Nami Çağan anısına düzenlenmekte.

Ben Nami Hoca hayattayken aslında her sene arzu ederdim Sempozyum'u bizim üstlenmemizi ama Nami Hoca, “ne yapacaksın boşver, onun işi çok, sen git dinle” derdi. Her zamanki gibi haklıymış. Böyle gelenekselleşmiş, kapsamlı ve önemli bir etkinliğe ev sahipliği yapmak gerçekten çok zormuş.

Hocamıza, sizlere ve Sempozyum'a bu yıla kadar verilen emeklere layık olabilmek için elimizden geleni yapıyoruz ama gün içinde birtakım aksilikler çıkarsa da şimdiden affınıza sığınıyorum.

Biz Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde küçük bir anabilim dahıyız. Buna rağmen Sempozyum'un hazırlanmasında çok fazla kişinin katkısı var. Bu nedenle ben kürsüden inmeden önce teşekkürlerimi de iletmek isterim. Öncelikle böyle bir

sempozyum düşüncesinin oluşturulması, hayata geçirilmesi ve yıllardır devam etmesi konusunda kurucu unsur olan çok kıymetli hocalarımıza teşekkür ederek başlamak isterim çünkü onlar böyle bir oluşum hazırlamasaydı bizler bu şekilde tecrübe kazanma, kendimizi ifade etme ve sizlerle fikir alışverişinde bulunabilme şansına ve onuruna erişemeyecektik. Ardından, üniversiteye ve fakülteye geledi çok kısa bir süre olmuş olmasına rağmen büyük fedakarlık ve emekle çaba gösteren, hem kürsünün hem benim akademik gelişimime büyük katkılar sunan Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanımız Sayın Prof. Dr. Mustafa AKKAYA'ya çok teşekkür etmek isterim. Kendisinin çabaları ve Sempozyum'u Nami Hoca anısına yapma ince düşüncesi ve hazırlıklar boyunca verdiği sonsuz desteği olmasaydı bugün sizleri burada ağırlayamayacaktık. Tabi sizleri ağırlayabilmemiz, bizden hiçbir desteğini esirgemeyen üniversite yönetimine ve başta Dekanımız Sayın Prof. Dr. Aynur YONGALIK olmak üzere, Dr. Öğr. Üyesi Mehmet İSTEMİ ve Dr. Öğr. Üyesi Çiğdem SEVER'den oluşan fakülte yönetimimize de tüm destekleri için teşekkürlerimizi sunmak isterim. Son olarak da etkinliğin görünmez yüzü olan ama alt yapısını oluşturan idari personelimize, teknik ekibimize ve bugün Sempozyum'un mümkün olan en iyi şekilde yürütülebilmesi için gönüllü olarak bize destek veren öğrencilerimize çok teşekkür ederiz.

Tekrar hoşgeldiniz diyerek başarılı bir sempozyum diliyorum.

Sizlere saygılarımı sunarak, Sempozyum açılış konuşmasını yapmak üzere Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanımız Sayın Prof. Dr. Mustafa AKKAYA'yı kürsüye davet ediyorum.

Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

Ar. Gör. Zeynep MÜFTÜOĞLU



Sevgili Hocalarım,

Sevgili Meslektaşlarım,

Saygıdeğer Hocamız Prof. Dr. Nami Çağan'ın anısına ithaf edilen IX. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu'na hoşgeldiniz diyor ve hepinizi saygıyla selamlıyorum.

9 yıl önce Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde başlayan bu güzel, anlamlı yolculuğa devam edildiğini, sahiplenildiğini görmek ve yaşamak vergi hukuku adına gerçekten sevindirici.

Salt vergi hukukçularının bir araya geldiği, mikrofonun sadece vergi hukukunun genç akademisyenlerine bırakıldığı bu toplantıların ilkinde, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ndeki toplantıda, saygıdeğer Hocam Prof. Dr. Billur Yaltı'nın "Dün Azdık-Bugün Varız-Yarın Artacağız" söylemine uygun biçimde artarak bu toplantıları gerçekleştirmek mutluluk verici. Geçmişe şöyle bir göz attığınızda, gerçekten de hukuk fakültelerinde vergi hukuku kürsüleri, muhtemelen fakültelerin en küçük kürsüleriydi. Başka anabilim dallarındaki hoca ve asistan sayısının çokluğunu, yapılan toplantıları kıskanmasak da imrenirdik.

Evet azdık; arttık; umarım artmaya da devam edeceğiz.

Vergi hukukçularının sayısının artması, artmaya devam etmesi ve en önemlisi de vergi hukuku derslerinin hukukçular tarafından veriliyor olması, vergi hukukunun hukuk içindeki konumunu pekiştirmiş; uğraş alanımızın "vergi tekniği ve muhasebeden

müteşekkil, içinde de azıcık hukukun bulunduğu” hibrit bir alan olmadığı algısının ortadan kalkmasında etkili olmuş; hukukçuların hem akademide hem de pratikte vergi hukukuna ilgisinin artması sonucunu beraberinde getirmiştir. Bu noktaya gelmemizde de hiç kuşkusuz bizleri yetiştirenlerin, Öncel’in, Kumrulu’nun, bu Sempozyum’u anısına ithaf ettiğimiz Çağan’ın, Tezel’in, Kaneti’nin büyük emekleri var.

Vergi hukukçuları, bir alan şovenizmi içinde olmadılar ama alana rengini veren disiplinin hukuk olduğu noktasında ısrarcı oldular. İyi ki de oldular, böylelikle verginin teknik, kendine özgü bir alan olduğu, dolayısıyla da bu alanın hukukunun (!) diğer hukuk alanlarıyla özdeşleştirilemeyeceği söylemlerini de kıra kıra bugünlere geldiler. Bugün, birçok noktada eleştirilerimiz olsa da, verginin hukuk boyutunu tartışabilir hale gelmiş olmak verilen bu emeklerin sonucu.

Akademide, vergi idaresi ve vergi yargısı uygulamasında pek çok sorunlarımız var. Büyük hukuk resmindeki sorunlardan, flu alanlardan vergi hukuku ve vergi hukukçuları da paylarına düşeni almakta. Zaman zaman “bizi bu yolu yürümüştük, geride kalmıştı; şimdi niye baştan bir kez daha yürüyoruz” duygusunun yarattığı dehizlere düşsek de, vergi hukukunun şu ana kadar aldığı yol değerlidir.

Bu sempozyumun düzenlenmesinde emeği geçen herkese teşekkür ediyorum. Özellikle de doktora tezinin son dönemecindeki yoğunluğuna rağmen, bitmez tükenmez enerjisiyle bu sempozyumun düzenlenmesindeki emekleri için Ar. Gör. Zeynep Müftüoğlu’na teşekkürlerimi sunuyorum.

İyi ki varsınız; iyi ki buradasınız diyor ve tekrar saygılarımı sunuyorum.

Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA



Saygıdeğer konuklarımız,

Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi adına hepinizi saygı ile selamlıyorum. Üniversitemize hoşgeldiniz. IX. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu'na ev sahipliği yapmaktan dolayı çok gururluyuz. Sempozyum'un Kurucu Dekanımız, sevgili Hocamız Prof. Dr. Nami Çağan'a ithaf ediliyor olmasının bizleri çok mutlu ettiğini belirtmek istiyorum. Bunun için size minnettarız. Sözlerimi bitirirken sizleri saygı ile selamlıyorum.

Hukuk Fakültesi Dekan Yardımcısı

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet İSTEMİ



I. OTURUM

- 1- Ar. Gör. Mevlüt UZUNÖNER - Ar. Gör. Yetkin Kaan GENÇTÜRK
- 2- Ar. Gör. Dr. Özgecan GÖK
- 3- Ar. Gör. İmran Arıtı ERDEM

İLAVE GÜMRÜK VERGİSİ'NİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

*Yetkin Kaan GENÇTÜRK**
*Mevlüt UZUNÖNER***

ÖZ

Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulup, değiştirilip kaldırılabilse de yürütme organına, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde kalmak kaydıyla, oranları değiştirebilme yetkisi tanınabilecektir. Öte yandan söz konusu hükmün istisnası olarak düzenlenen Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre yürütmeye, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ithâl ürünlere yönelik ek mali yükümlülükler koyma yetkisi yine kanun yoluyla verilebilecektir.

Çalışmada ise, ilk kez 2011/2203 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “İlave Gümrük Vergisi” ismiyle terimleştirilen ve son yıllarda sıkça düzenlenen bir yürütme uygulamasının hukuki niteliğinin tespiti amaçlanmaktadır. Bahsedilen kararlarda ilave gümrük vergisinin gümrük idarelerince, ithâlatla alınan gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve esaslara bağlı olarak gümrük vergisinden ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunarak genel bütçeye irat kaydedileceği öngörülmüştür.

İlave gümrük vergisinin Anayasa'ya göre meşru olması ise hukuki niteliğinin; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden birisi dâhilinde Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında yapılan bir oran değişikliği olması ya da uluslararası mevzuata uygun olarak düzenlenmiş bir kanun tarafından ihdas edilmesi öngörülmüş ek mali yükümlülüklerden birisi olmasıyla mümkündür. Ancak ilave gümrük vergisini doğrudan bir vergi olarak dahi düşünmek mümkündür zira gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve esaslara bağlı olarak gümrük vergisi ile diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil olunacağı düzenlenmiştir. Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yürütmeye dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ithâlat üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koyma yetkisini veren düzenlemenin, açıkça ek mali yükümlülük ile vergi ve benzeri mali yükümlülükleri ayırıştırma amacıyla olduğu söylenebilecektir. O halde ek mali yükümlülüğün vergi ve benzeri yükümlülüklerden farkının tespit edildikten sonra Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasının yürütmeyi ihdas etmeye yetkilendirdiği yükümlülüğün sınırlarının çizilmesi gerekmektedir.

* Araştırma Görevlisi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

** Araştırma Görevlisi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

Tüm bu sınıflandırmaların sonucunda, ilave gümrük vergisinin hukuki niteliğinin tespiti sonrasında kurum; verginin yasallığı ilkesi bağlamında anayasal ve kanunni dayanaklarıyla beraber incelenerek mevcut yasal aksaklıklar sıralandıktan sonra kurumun düzenleniş amacı da göz önünde bulundurularak yürütmeye nasıl bir yol izlemesi gerektiği hakkında tavsiyelerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, İlave Gümrük Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Bakanlar Kurulu Kararı, Vergi Oranı

Jel Kodu: K34, E62, H22

I. GİRİŞ

İlk olarak 2011 yılında ihdas edilen ilave gümrük vergisi henüz doktrinde bizim dışımızda tartışılmamış bir konu olma özelliğini halen sürdürmektedir. Bu sebeple yazıyı kaleme alırken bu alanda öncü çalışmalardan birini yapmanın zorluklarıyla karşılaştığımızı belirtmemiz gerekir.

İlave gümrük vergisinin hukuki niteliğini henüz sınırlı düzeyde oluşturulmuş bir mevzuat üzerinden tespit etmeye çalıştığımız için ileride yapılacak değişikliklerle tespitlerimizin temelsiz kalması da muhtemeldir.

Öte yandan gümrük gibi devletin uluslararası taahhütleri nedeniyle kısıtlandığı fakat ekonomik menfaatlerinin ön planda olduğu önemli bir alanda, bugünkü ismiyle ilave gümrük vergisi olan ve gelecekte başka isimlerle terimleştirilebilecek nice mali yükümlülüklerin de getirilebileceği düşünüldüğünde, yaptığımız çalışmanın ileriye de ışık tutma kabiliyetinde olacağını düşünüyoruz.

Son olarak metin hazırlandıktan sonra 24.05.2019 tarihinde konu ile ilgili önem arz eden 2017/4 sayılı İthalat Tebliği ilga edilmiş ve aynı tarihte Gümrük Yönetmeliği'ne ilave gümrük vergisi hakkında eklemeler yapılmıştır. Söz konusu ilaveler tebliğ metninde birtakım değişiklikler yaratmış ve bunlara da tebliğde kısaca değinilmeye çalışılmıştır.

II. İLAVE GÜMRÜK VERGİSİ

A. İlave Gümrük Vergisinin Kökeni ve Tanımı

İlave Gümrük Vergisi ilk olarak 2011/2203 sayılı tekstil ve hazır giyim hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı'yla ihdas edilmiştir. Bu tarihten itibaren günümüze değin “ayakkabı ve aksamı, demir ve çelikten oluşan eşyalar, kırtasiye malzemeleri, güneş gözlüğü ve aksamları...” gibi pek çok eşya türüne Bakanlar Kurulu'nun çeşitli kararlarıyla ilave gümrük vergisi uygulanması öngörülmüştür.¹

Bu bağlamda ilave gümrük vergisi ismiyle tahsil edilmesi kararlaştırılan mali

¹ Detaylı bilgi için bkz.: (Çevrimiçi) <http://haber.evrin.com/files/7908.pdf>, 30.04.2019.

yükün yürütme tarafından terimleştirildiğinin, söz konusu terimin yasayla düzenlenmediğinin altı çizilmelidir.

İlk olarak 2011 yılında getirilen ilave gümrük vergisini; A.TR dolaşım belgesi ile ithâl edilen Avrupa Birliği ve Türkiye menşeli olmayan eşyalardan yürütmenin belirlediği oranlarda alınan bir mali yükümlülük şeklinde tanımlayabiliriz.

Uygulamanın esası Türkiye'ye A.TR dolaşım belgesi ile ithâl edilen eşyaların menşesine dayanmaktadır. Öyle ki bu eşyanın menşe ülkesinden Türkiye'ye doğrudan ithâl edilmesi halinde gümrük vergisi ödenmesi gerekmektedir. Ancak eşya ilk olarak gümrük birliği içerisindeki bir başka üye ülkeye ithâl edilip gümrük vergileri öndikten sonra üye ülkeden Türkiye'ye A.TR dolaşım belgesi ile ithâl edilmesi halinde Türkiye tarafından gümrük vergisi alınamamaktadır. İşte Türkiye'nin bu yöndeki uluslararası taahhüdünün sonucu olarak gümrük vergisi alınamayan Avrupa Birliği ve Türkiye menşeli olmayan belirli eşyalardan ilave gümrük vergisi; iktisadi birtakım amaçların yanı sıra tahsil edilemeyen gümrük vergilerini de telafi etme amacıyla alınmaktadır.

1. A.TR Dolaşım Belgesi

A.TR dolaşım belgesi Avrupa Topluluğu'na dâhil ülkeler ile Türkiye arasındaki doğrudan ticarete, sanayi ülkeleri ve işlenmiş tarım ürünlerinin serbest dolaşımda olduğunu kanıtlayan, ihracatçı ülke tarafından düzenlenen belge olarak tanımlanmaktadır.² O halde, bu belgenin Topluluk ile Türkiye arasında doğrudan nakledilen eşyalar için düzenlendiğini söyleyebiliriz. Bu doğrultuda, Türkiye'den Topluluğa ihraç edilen eşyaların A.TR dolaşım belgesinin TOBB tarafından düzenlendiği ifade edilmelidir.³

Öte yandan A.TR dolaşım belgesinde menşe bilgisi yer almamaktadır.⁴ Dolayısıyla bu belge sadece ilgili eşyanın serbest dolaşımda bulunduğu dair ispat aracı olarak kullanılabilir. Bu sebeple belge eşyanın menşesini ispatlayan delil niteliğini haiz değildir.

Serbest dolaşımda olan eşya; tamamen Türkiye veya Topluluk'ta elde edilmiş ya da tamamı veya bir kısmı üçüncü ülkeler menşeli olup da Türkiye ya da Topluluk'ta ithâl işlemleri gerekli gümrük vergisi, eş etkili vergi ve resimleri tahsil edilmek suretiyle tamamlanarak, vergi ve resimleri tam veya kısmi bir iadedden yararlanmamış eşya şeklinde tanımlanabilir.⁵ Serbest dolaşım ve menşe kavramları ise birbirinden farklı kavramlardır. İki kavramın farkını dâhilde işlenmek suretiyle Türkiye menşesini

² (Çevrimiçi) <http://ab.gtb.gov.tr>, 30.04.2019.

³ 5178 sayılı Kanun'un 26. maddesinin "O" fıkrası.

⁴ Örnek A.TR Dolaşım Belgesi için bkz.: (Çevrimiçi) <https://www.tobb.org.tr/DisTicaretMudurlugu/Documents/ATR/basit%20usul%20A.TR.pdf>, 17.06.2019.

⁵ (Çevrimiçi) <https://www.atso.org.tr/icerik/3/53/dolasim-belgeleri.html>, 30.04.2019.; (Çevrimiçi) <http://tim.org.tr/tr/kose-yazarlari-nazan-ozturk-atr-dolasim-belgesi.html>, 30.04.2019.

kazanan eşyanın telafi edici vergileri ödenmeden serbest dolaşıma giremeyeceği örneklenmek suretiyle belirtilebilir.⁶

2. Menşe Kavramı ve Eşyanın Menşeyini İspatlayan Belgeler

Yukarıda da açıklandığı üzere ilave gümrük vergisi eşyanın menşeyine göre uygulanan bir mali yükümlülük olduğundan menşe kavramı ile birlikte eşyanın menşeyini ispatlayan belgelerin açıklanması gerekmektedir. Bu kapsamda ilk olarak menşe kavramı açıklanacaktır.

Eşyanın menşeyi belirlenirken iki farklı ihtimal söz konusudur. Bunlardan ilki, eşyanın tüm üretim sürecinin aynı ülkede gerçekleşmesi olup bu ihtimalde eşya üretildiği ülkenin menşeyini kazanır.⁷

İkinci ihtimal ise eşyanın üretim sürecinin birden fazla ülkede gerçekleşmesidir. Bu ihtimalde ise eşya, esaslı dönüşümün gerçekleştiği ülke menşeyini kazanmaktadır. Esaslı dönüşüm ise; üretime giren hammadde veya yarı mamullerin gümrük tarifesi istatistik pozisyonu (G.T.İ.P.) numarasının değişmesi ile eşyanın üretiminde yaratılan katma değer gerçekleştiği ülkelere dağılımını ifade etmektedir.⁸ Öyle ki, uluslararası mevzuatta belirtilen esaslar 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 18’inci ve 19’uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Birden fazla ülkede üretilen eşyanın menşeyinin belirlenmesi söz konusu kanunda daha yalın olarak “Üretimi birden fazla ülkede gerçekleştirilen eşyanın bir ülke menşeli sayılabilmesi için, o ülkede yeni bir ürün imal edilmesi veya imalatın önemli bir aşamasının ve ekonomik yönden gerekli görülen en son esaslı işçilik ve eylemin o ülkede bu amaçla donatılmış işletmelerde yapılması gerekir.” şeklinde ifade edilmiştir. O halde, üretimi birden fazla ülkede gerçekleşmiş eşyanın menşeyinin ya G.T.İ.P. numarasının değiştiği ülkeye ya da eşyanın değerine en yüksek katma değer eklendiği üretim aşamasının gerçekleştiği ülkeye göre belirlendiğini söyleyebiliriz.

Eşyaların menşeyini ispatlayan belgeleri; Menşe Şahadetnamesi⁹, İhracatçı Beyanı¹⁰, Tedarikçi Beyanı¹¹ olarak sıralamak mümkündür.

⁶ Bkz.: 20.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve hâlen yürürlükte bulunan 2006/1 sayılı İhracat Tebliği’nin 33’üncü maddesine göre; şartlı muafiyet sistemi kapsamındaki sanayi ürünlerinin A.TR dolaşım belgesi eşliğinde Avrupa Topluluğu’na üye ülkelere ihracatında; işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan üçüncü ülke menşeli hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşyaya ilişkin vergi, kaynak ülkelerle var olan anlaşmalardaki lehte hükümler saklı kalmak kaydıyla ödeneceği hükme bağlanmıştır.

⁷ Bkz.: 4458 sayılı Kanun’un 18’inci maddesinin 1’inci fıkrası.

⁸ Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 9.bs., Bursa, Ekin, 2017, s. 147-148.

⁹ Menşe Şahadetnamesi örneği için bkz. 07.10.2009 tarih ve 27369 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan Gümrük Yönetmeliği’nin eki.

¹⁰ İhracatçı Beyanı örneği için bkz. 24.05.2019 ve 30783 sayılı Resmi Gazete ile ilga edilen 30.12.2017 tarih ve 30286 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan Tebliğ.

¹¹ Tedarikçi Beyanı örneği için bkz.: (Çevrimiçi) <http://www.tim.org.tr/tr/uzman-gorusu->

Menşe şahadetnamesi; uluslararası ticarete konu eşyanın menşesini belirten ve ihracatçısı ya da kanuni temsilcisi tarafından düzenlendikten sonra bulunduğu ülkenin yetkili kurumlarınca onaylanan belgedir.¹² Menşe şahadetnamesinin aranacağı haller ve düzenleniş şekli ile içereceği bilgiler 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 21'inci maddesine göre yönetmelikle belirlenecektir. İlgili düzenlemeler ise; Gümrük Yönetmeliği'nin 38'inci maddesi ile başlayan “*Menşe Şahadetnamesi*” başlıklı ikinci bölümünde yer almaktadır. Yönetmeliğe göre; menşe şahadetnamesinin ibrazı ancak menşe esaslı ticaret politikası önlemlerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişinde önlemin uygulanmaması için eşyanın önlem uygulanan ülke menşeli olmadığını veya başka bir ülkede gördüğü değişiklik ve işlemler dolayısıyla o ülke menşeli sayılmaması gerektiğini tevsik etmek üzere olacaktır.¹³ Diğer bir ifadeyle, ithâl edilen bir eşyada ilgili eşyanın önlem uygulanan ülke menşeli olmadığının tevsiki amacıyla menşe şahadetnamesi ibraz edilmek zorundadır.

2017/4 sayılı **İthalatta Alınan İlave** Gümrük Vergilerinin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ'e göre (**İthalat**: 2017/4); ilave gümrük vergisi kapsamındaki eşyanın A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ithâlinde Avrupa Birliği veya Türk menşeli olduğunu gösteren İhracatçı Beyanı'nın, ithalatçı tarafından gümrük idaresine ibraz edilmesi halinde ilave gümrük vergisi alınmayacaktır.¹⁴

Tebliğin 2'nci maddesinde ise; menşe şahadetnamesi veya tedarikçi beyanının gümrük idaresine ibrazı halinde ihracatçı beyanı aranmayacağı düzenlenmiştir.¹⁵

Sonuç olarak Gümrük Yönetmeliği'nde detayları düzenlenmiş olan menşe şahadetnamesi -konu bakımından- menşe esaslı ticaret politikası önlemlerinin ilgili eşyaya uygulanmasının önüne geçme amacıyla gümrük idaresine ibraz edilebileceği gibi, 2017/4 sayılı Tebliğ'e göre ihracatçı veya tedarikçi beyanının ibrazı halinde de kural olarak aynı sonucun doğacağını söyleyebiliriz.¹⁶

tedarikci-beyanlari.html, 17.06.2019.

¹² (Çevrimiçi) <https://www.tobb.org.tr/DisTicaretMudurlugu/Sayfalar/mense.php>, 30.04.2019.

¹³ Yönetmelikte 24.05.2019 tarihinde yapılan değişiklik ile madde metninde yer alan eşyanın önlem uygulanan menşeli olması ibaresi “**ilave gümrük vergisi veya ek mali yükümlülük gibi diğer mali yükümlülükler**” şeklinde daha detaylıca açıklanmış olup yönetmelik maddesinin belirtmek istediği yön değişmediğinden yazıda genel kastı ifade eden eski hüküm ile açıklama yapılmıştır.

¹⁴ Bkz. 30.12.2017 tarih ve 30286 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/4 sayılı **İthalatta Alınan İlave** Gümrük Vergilerinin Uygulanmasına Dair Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ (**İthalat**: 2017/4).

¹⁵ Bkz. 30.12.2017 tarih ve 30286 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/4 sayılı **İthalatta Alınan İlave** Gümrük Vergilerinin Uygulanmasına Dair Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ (**İthalat**: 2017/4).

¹⁶ Ayrıca bu konuda 24.05.2019 tarih ve 30783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 2017/10926 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı İle Yürürlüğe Konulan Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Kararın Uygulanmasına Dair Tebliğin

B. Unsurları

İlk düzenlenişi olan 2011/2203 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'ndan itibaren bugüne değin getirilmiş ilave gümrük vergilerini düzenleyen Bakanlar Kurulu Kararları incelendiğinde;

1) İlave gümrük vergisinin mevcut vergilere eklenmesi ile hesaplanan toplam vergi oranının 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'da gösterilen hadlerin %50 arttırılmış düzeyini aşamayacağı, aşması durumunda ise 474 sayılı Kanun'da gösterilen hadlerin %50 arttırılmış düzeyinin uygulanacağına,

2) İlave gümrük vergisinin, gümrük idarelerince, ithâlatta alınan gümrük vergileri ve diğer mali yükümlülüklerden ayrı olarak tahsil edilerek genel bütçeye irat kaydedileceğine,

3) Tahsil edilecek ilave gümrük vergisi hakkında gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve hükümlerin uygulanacağına,

4) A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ithâl edilen Avrupa Birliği ve Türk menşeli olmayan ilgili ürünlerden "Diğer Ülkeler" sütununda belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi alınacağı ancak ilgili ürünlerin Türkiye'nin taraf olduğu Serbest Ticaret Anlaşmaları kapsamında bir çapraz menşe kümülasyon sistemine dahil ülkeler menşeli eşyadan tercihli menşenin tevsiki halinde ilave gümrük vergisi alınmayacağına hükmedilmiştir.¹⁷

95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar niteliğindeki Bakanlar Kurulu Kararları ile getirilen ilave gümrük vergilerinin unsurlarından hareketle yürütmenin konu hakkındaki görüşü; ilave gümrük vergisi yeni bir vergisel yükümlülük olmaktan ziyade Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında yürütmeye 474 sayılı yasanın 2'nci maddesi ile tanınan Gümrük Giriş Tarife Cetveli'nde yer alan oranları arttırma yetkisinin kullanımı yönündedir.

C. Rakamlarla İlave Gümrük Vergisi

2014 yılında ithâl edilen eşyalardan alınan ÖTV, KDV, Toplu Konut Fonu... gibi mali yükümlülüklerin toplamı olan geniş anlamıyla gümrük vergileri 76 Milyar TL civarında tahsil edilmiştir. Bu gelirin yaklaşık 5 Milyar TL'si dar anlamda gümrük vergisi, yaklaşık 410 Milyon TL'si ise ilave gümrük vergisi tahsilatından oluşmakta-

Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ ile 2017/4 sayılı İthalat Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır ve bu tarihten itibaren ilave gümrük vergisi kapsamındaki eşyanın ithâlinde menşe ispatı için aranacak belgeler için artık mülga tebliğ kullanılamayacak ve Gümrük Yönetmeliği'ndeki hükümler uygulama alanı bulacaktır.

¹⁷ Bkz.: 2011/2203, 2014/6692, 2015/7713, 2016/9922, 2017/10476, 2018/11481 sayılı 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararına Ek Karar niteliğindeki Bakanlar Kurulu Kararları

dır. 2017 yılında geniş anlamda gümrük vergilerinden yaklaşık 93 Milyar TL tahsil edilmiş olup, bu gelirin 6,3 Milyar TL'si gümrük vergisinden, 3,3 Milyar TL'si ise ilave gümrük vergisinden elde edilmiştir.¹⁸

2014 yılında ilave gümrük vergisinden elde edilen gelirin miktarı gümrük vergisinden elde edilen gelirin %10'u seviyesinde iken, yıllar içerisinde bu oran %50'yi aşmıştır. Buradan hareketle gümrük vergisine yaklaşan tahsilat miktarı da göz önüne alındığında, söz konusu oransal artış ilave gümrük vergisinin hukuki mahiyetini belirlerken bir gösterge niteliğinde kullanılabilecektir. Öte yandan gümrükten alınan tüm vergiler içinde ilave gümrük vergisi tahsilatının cüz'i bir miktarda gerçekleştiği görülmektedir. Bu sebeple ilave gümrük vergisinin mali amaçların ötesinde gümrük vergisinin de taşıdığı iktisadi ve korumacı amaçlarla getirildiği söylenebilir.¹⁹

III. ANAYASA'DA ÖNGÖRÜLMÜŞ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

A. Genel Olarak

Anayasa'nın "*Temel hak ve hürriyetler*" başlıklı "*Siyasal haklar ve ödevler*" alt başlıklı ve "*Vergi ödevi*" başlıklı 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulup, değiştirilip ve kaldırılabilmesi düzenlenmiştir. Aynı maddenin 4'üncü fıkrasında ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin yürütmeye verilebileceği öngörülmüştür. Buna göre yürütme vergi oranında yapacağı değişikliği yapma yetkisini ancak ilgili kanunda öngörülen aşağı ve yukarı sınırlar dâhilinde kullanılabilecektir.

Verginin kanuniliği ilkesinin diğer bir istisnası ise Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer almaktadır. Fıkra dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma yetkisinin kanunla yürütmeye verilebileceği düzenlenmiştir.

Buna göre Anayasa'da öngörülmüş vergisel yükümlülükleri 73'üncü ve 167'nci maddeler göz önüne alındığında, vergi, resim, harç, benzeri mali yükümlülükler ve ek mali yükümlülükler şeklinde sıralayabiliriz. O halde, ilave gümrük vergisinin Anayasa'da düzenlenmiş vergisel yükümlülüklerden birisinin hukuki niteliğine sahip olması hukuk devleti ilkesinin tartışmasız gereğidir. Bu sebeple, bu bölümde öncelikle ilgili vergisel yükümlülüklerin unsurları açıklanacak, devamında ise ilave gümrük vergisi ile benzer ve farklı yönleri değerlendirilmek suretiyle sonuca ulaşılabilecektir.

¹⁸ Daha detaylı veriler için bkz.: (Çevrimiçi) <http://haber.evrin.com/files/7908.pdf>, 30.04.2019.

¹⁹ Bkz.: (Çevrimiçi) <http://haber.evrin.com/files/7908.pdf>, 30.04.2019.

B. Anayasa'nın 73'üncü Maddesi

1. Vergi

Vergi, “*kamusal gereksinmelerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarım*”²⁰ olarak tanımlanmaktadır. Tanımı genişletmek gerekirse; verginin asıl fonksiyonun kamu giderlerini karşılamak olduğunu fakat bu özelliğinin ötesinde zaman içinde mali olmayan bir diğer deyişle yönlendirici amaçlar da taşımaya başladığından söz edilebilir.²¹

Öte yandan vergilerin konu bakımından bir sınırlamaya tabi olmadığını söyleyebiliriz. Bu bakımdan vergiler genel amaçlarla tahsil edilmektedir. Bunun yanı sıra, Anayasa’da doğrudan vergi olarak düzenlenmeyen bazı mali yükümlülüklerin özel amaçlarla tahsil edilebileceği öngörülmüştür. Örnek olarak Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrasında düzenlenen ek mali yükümlülükler, dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi amacıyla getirilmektedir.

2. Harç

Harcın tanımını Kaneti, “*kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, kamu idaresinin belirli edimleri yada belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında alınan para*” şeklinde yapmıştır.²² Buna göre; kamusal bir hizmet alabilmek amacıyla kamu idaresine ödenen parasal karşılık şeklinde sade bir tanım yapmak da mümkündür. Harçlara örnek olarak; tapu harcı, noter harcı, işgal harcı ve yargı harcı verilebilir.²³

3. Resim

Resim doktrinde; “*kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlarca verilen izin karşılığında alınan para*” şeklinde açıklanmaktadır.²⁴ Resmi, harçtan farklarını vurgulayarak açıklamak gerekirse; harçlar kamu hizmetinden yararlanma karşılığında alınırken, resim bir hizmetin veya işin görülmesine izin verilmesi sonucu alınan parasal karşılıktır. Resme örnek olarak; toptancı hâlinde satılan mallardan belirli oranlarda tahsil edilen hâl rüsumu verilebilir.²⁵

²⁰ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 4.

²¹ Konu hakkında detaylı bilgi için bkz.: Cenker Göker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Ankara, Turhan, 2011.

²² Kaneti, **a.g.e.**, s. 5.

²³ İlhami Öztürk, **Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler**, Ankara, Yetkin, 2016, s. 59

²⁴ Kaneti, **a.g.e.**, s. 6.

²⁵ 26.03.2010 tarih ve 27533 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5957 sayılı Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun.

4. Benzeri Mali Yükümlülük

Benzeri mali yükümlülükler; vergi, resim ve harçlardan farklı olarak düzenlen-
dikleri yasalarda açık olarak adlandırılmamaktadır.²⁶ Bu sebeple de doktrinde fark-
lı görüşler bulunmaktadır.²⁷ Bize göre bu konuda yapılmış en kapsamlı tanım vergi
benzeri yükümlülüklerin; “...*kamu kurumları ve genel yararlar ile ilgili kuruluşların fi-
nansmanlarını sağlamak amacıyla ya da bizzat sözü geçen bu kuruluşlar ya da idare
tarafından bu kuruluşlar lehine ya bunların mensupları ya da hizmetlerinden yarar-
lananlardan tahsil edilen ancak devlet bütçesine dâhil edilmeyen gelirler.*”²⁸ olduğu
yönündedir. Tanımda bahsedilen genel yararlar ile ilgili kuruluşların mensuplarından tah-
sil ettiği şeklinde belirtilen vergi benzeri yükümlülükler örnek olarak avukatlardan
alınan baro giriş keseneği²⁹ ile ticaret borsaları tescil ücretleri³⁰ verilebilir.

C. Anayasa’nın 167’nci Maddesi

1. Ek Mali Yükümlülük

Söz konusu maddenin 2’nci fıkrasında *dış ticaretin ülke ekonomisinin yararı-
na olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri
üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve
bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanı’na yetki verebileceği* düzenlenmiştir.³¹
Hükmün düzenleniş amacının, dış ticarete ilişkin işlemleri son derece teknik konuları
içermesi sebebiyle, teknolojik ilerlemeler ve ekonomik gelişmelerin getirdiği
zorluklara ekonomik politikayla uyumlu şekilde hızlı şekilde düzenleme yapmak
olduğu söylenebilir.³²

²⁶ Figen Özer, “Vergi Hukukunda Ek Mali Yükümlülükler”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 2009, s. 17

²⁷ Benzeri mali yükümlülükler Kaneti’ye göre; “*kamunun genel ihtiyaçlarının değil, belirli gru-
pların belirli özel ihtiyaçlarının finansmanını sağlamak üzere*” alınmaktayken, Başaran benzeri
mali yükümlülükler vasıtasıyla elde edilen gelirin kullanımının belli bir gruba yönelik olmasının
dolaylı bu yükümlülüğü “grup bağlantılı bir yükümlülük” olarak nitelendirmiştir Kaneti,
a.g.e., s. 8, Funda Başaran, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, **Prof.
Dr. Oğuz İmregün’e Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını- No:715, 1998.
s. 878.

²⁸ Öztürk, **a.g.e.**, s. 40.

²⁹ Anayasa Mahkemesi’nin E. 76/54, K. 77/8 sayılı ve 3.2.1977 tarihli kararı. Karar için bkz.:
Billur Yaltı, Selçuk Özgenç, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 2. bs., İstanbul, Beta,
2007, s. 5-10.

³⁰ Anayasa Mahkemesi’nin E. 80/27, K. 81/9 sayılı ve 27.1.1981 tarihli kararı, **A.g.e.**, s. 10-15

³¹ 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile yürütmeye ek mali yükümlülükler
getirme yetkisi somut olarak verilmiştir. Bkz. 9.11.1982 tarih ve 17861 (Mükerrer) sayılı Resmi
Gazete.

³² Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşü-
mü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 6, S. 1-3, Ocak 1985, s. 75, (Çevrimiçi) <http://dergi-park.gov.tr/download/article-file/13735>, 28.03.2019.

Madde metnine göre ek mali yükümlülüklerin konusunun ve amacının sınırlandırıldığı açıktır. Buna göre ek mali yükümlülükler ancak dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ve sadece dış ticaret işlemleriyle sınırlı bir konu kapsamında getirilebilecektir.³³ O halde, başka bir deyişle ek mali yükümlülükler devlet için gelir elde etmeyi amaçlayan -mali- amaçtan ziyade dış ticaret dengesini ve fiyat istikrarını sağlamaya yönelik -iktisadi- amaçlarla getirilebilir ve getirilmelidir.

Konunun daha iyi anlaşılması için ek mali yükümlülüğün tanımının yapılması zarureti hâsıl olmaktadır. Buna göre ek mali yükümlülük; devletin kamu gücünü kullanarak zora dayalı şekilde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden farklı olarak, sadece ithâlat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerinden dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla alınan, gümrük vergilerine nazaran tarife dışı bir vergi niteliğinde olsa da fiyatlara yansımaya yoluyla tarife benzeri etkiler yaratan korumacı nitelikte bir sınır vergisidir.³⁴

Konu bakımından önemli olan bir diğer husus ise, tarife içi ve tarife dışı mali yükümlülüklerdir. Gümrük vergisi tam anlamıyla tarife içi bir vergidir, zira Gümrük Giriş Tarife Cetveli'nde her bir eşya için -belirli ülke menşee gruplarına göre farklılık gösteren oranlarda- alınacak gümrük vergisi gösterilmektedir.³⁵ İşte bu tablo sayesinde ithâl edilecek eşya sahip olduğu G.T.İ.P numarası ve menşeeine göre Gümrük Giriş Tarife Cetveli'ndeki oranlarca vergilenecektir. Buradaki tablo bütünüyle gümrük tarifesini ifade ettiğinden, ilgili eşyanın tablodan yararlanılarak vergilendirilmesi hususu tarife içi vergilendirilme olarak isimlendirilmektedir.

Ayrıca, ek mali yükümlülüklerin de kapsamına girdiği düşünülen tarife dışı korumacılık yöntemleri vardır ki bunlara örnek olarak; anti damping³⁶ ve anti sübvansiyon (telafi edici vergi)³⁷ vergileri verilebilir.^{38 39}

³³ Özer, **a.g.e.**, s. 3.

³⁴ **A.g.e.**, s. 7.

³⁵ 2019 Türk Gümrük Tarife Cetveli için bkz. 29.12.2018 tarihli ve 30640 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2018/517 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

³⁶ Anti damping kuralları; fiyatı doğal olmayan yollarla düşük tutulmuş bir mala anti damping vergisi yüklemek suretiyle malın fiyatını olması gereken seviyeye getirip haksız rekabeti ortadan kaldırmayı amaçlar. Gülören Tekinalp, Ünal Tekinalp, **Avrupa Birliği Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Beta, 2000, s. 564-565.

³⁷ Anti sübvansiyon vergisinin amacı kişilerin devletten aldıkları parasal değerlerle ölçülebilen yardımlar ile piyasadaki rekabeti bozucu etkileri önlemek amacıyla konulur. **A.e.**, s. 585.

³⁸ Yeni korumacılık yöntemleri içerisinde değerlendirilen tarife dışı korumacılık yöntemleri için bkz. Özer, **a.g.e.**, s. 62 vd.

³⁹ 01.07.1989 tarih ve 20212 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 7'inci maddesinde dampinge konu eşyanın ithâlinde damping marjı kadar anti damping vergisi alınacağı, sübvansiyon edilmiş eşyanın ithâlinde ise sübvansiyon miktarı kadar telafi edici vergi alınacağı hükme bağlanmıştır. Buradan da görüleceği üzere anti damping ve anti sübvansiyon vergileri ilgili eşyalardan belirli tarifelere göre

2018/11799 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nda da görüleceği üzere ek mali yükümlülükler belirli ülke menşeli eşyalar için getirilmektedir. Yani ilgili eşyanın it-hâl edilebileceği tüm ülke gruplarına göre ayrı ayrı vergi oranları belirlenmemekte aksine, belirli ülkelerden gelecek belirli eşyaların tabi olacakları ek mali yükümlülük oranı ilgili ülkenin Gümrük Giriş Tarife Cetveli'nde bulunduğu yerin farklılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Bir başka deyişle, ülkenin dış ticaret dengesinin korunabilmesi amacıyla belirli ülke menşeli eşyaların ülkeye girişinde gümrük vergisinden ayrı olarak -uygulamada Gümrük Giriş Tarife Cetveli'ndeki oranlardan yararlanılarak- belirli oranlarda, korumacı nitelikte ek mali yükümlülük getirilmiştir.

IV. İLAVE GÜMRÜK VERGİSİNİN HUKUKİ NİTELİĞİNİN TESPİTİ

İlave gümrük vergisinin Anayasa'da düzenlenen mali yükümlülüklerden birisinin hukuki niteliğine sahip olması -eğer ki mevcut düzenlemeler tüm mali yükümlülükleri kapsamaktaysa- gerekli ve zorunlu bir durumdur. Öte yandan ilave gümrük vergisi Anayasa'da öngörülmüş mali yükümlülüklerin hiç birisinin hukuki niteliğine sahip değilse -ki bu durumun bugün veya yarın hâsıl olmayacağını kimsenin iddia edemeyeceğini düşünmekteyiz- mevcut hukuki gelişmelerden yola çıkarak hukuki niteliği tespit edilmeye çalışılmadığı ki bu halde düzenlemenin Anayasa'ya aykırılık teşkil edeceğini de belirtmek gerekir.

A. Anayasa'nın 73'üncü Maddesi Bakımından

İlave gümrük vergisi hukuki niteliği itibarıyla harç, resim ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkili olmayıp ancak vergi ile bağlantısı olabilecek durumdadır. Bu sebeple maddede zikredilen diğer mali yükümlülüklerle ayrıca değinmeye gerek görülmemiştir.

1. Vergi ile İlişkisi

İlave gümrük vergisinin hukuki niteliğinin vergi ile bağlantısı; kendisinin bizatihi yeni bir vergi türü olduğu ya da 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun'un yürütmeye verdiği gümrük vergisi oranında artış yapma yetkisinin kullanımı şeklinde olmak üzere iki türlü olabilir. Yani ilave gümrük vergisi, hukuki niteliği bakımından ilk bakışta müstakil bir vergi veya gümrük vergisinde yapılmış bir oran artışı şeklinde görülebilecektir.

Bu noktada ilk olarak ilave gümrük vergisinin gümrük vergilerinde yapılmış bir oran artışı olup olmadığının tartışılması gerekir. Eğer ki, ilave gümrük vergisi ismiyle terimleştirilen mali yükümlülük, gümrük vergilerinde bir oran artışı niteliğinde olsaydı gümrük vergilerinden ayrı şekilde tahsil edilmemesi gerekirdi, zira mevcut verginin oranında yapılan artış aynı verginin tek seferde tahsil edilmesini gerektirir

değil haksız rekabetin ortadan kaldırılmasını sağlayacak kadarıyla her örnek bazında ayrıca belirlenip alınmaktadır.

ki ilave gümrük vergisinin karakteristiği gümrük vergilerinden ayrıca tahsil edilmesi yönündedir.

İkinci bir husus da gümrük vergilerinden ayrı şekilde tahsil edilen ilave gümrük vergisinin gümrük vergisinin usul ve hükümlerine göre tahsil edileceğinin hükme bağlanmış olmasıdır. Tek başına bu hüküm dahi ilave gümrük vergisinin, gümrük vergisinde yapılmış bir oran artışı niteliğinde olmadığını, aksine yeni bir mali yükümlülük olduğunu göstermektedir.

Bu konuda son bir örnek de 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İthalat Rejimi Kararı'na, ek karar niteliğinde olan ve ertesi yılda uygulanacak Gümrük Giriş Tarife Cetveli'ndeki tabloları güncelleyen 2018/517 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'dır. 2018/517 sayılı Karar'ın 2'nci maddesinde ilave gümrük vergisi alınmasına yönelik at rejimi kararına ek kararların uygulanmasına devam edileceği öngörülmüştür. Burada önem arz eden husus ise 474 sayılı Kanun ile yürütmenin Gümrük Giriş Tarife Cetveli'nde yer alan hadleri %50'sine kadar arttırma yetkisinin kullanılabilmesi manevra alanı mevcutken, bu oran arttırma yetkisini atırılmış oranları güncellenen tablolara neşretmek suretiyle kullanmak yerine gümrük vergisinden ayrıca tahsil olunan ilave gümrük vergisinin tahsilatına devam edilmesidir. Yani yürütme yıl içinde belirli eşya grupları için gümrük vergisinde oransal bir artışa gitmek istemiş olsaydı, yıl sonunda bahsedilen karar ile tabloları güncellerken 474 sayılı Kanun tarafından kendisine verilen yetkiyi kullanırdı. Bu husus da ilave gümrük vergisinin neden gümrük vergilerinde yapılmış oransal bir artış niteliğinde olamayacağını göstermesi bakımından önemlidir.

İlave gümrük vergisinin, gümrük vergisinde yapılmış bir oran artışı olmadığı aksine yeni bir mali yükümlülük olduğu netleştirildikten sonra vergi olarak nitelenip nitelenemeyeceğinin tartışılması gerekir. Bu bakımdan verginin unsurları ile ilave gümrük vergisinin unsurları arasındaki kesişimlerin ve ayrışmaların değerlendirilmesi önem arz eder.

Buna göre verginin konusu geneldir, fakat bu durum özel hatta mali olmayan ve iktisadi amaçlı vergi alınmasını da engellememektedir. Bu sebeple konu bakımından ayrık bir durum olmadığı söylenebilir.

Verginin genel amacı kamu giderlerini karşılamaktır. Ancak bu mali amaçla her zaman vergi alınmayabilir ki birtakım vergiler mali olmayan amaçlarla da getirilebilir. İlave gümrük vergisi de gerek mali gerekse iktisadi veya birtakım başka özel amaçlarla getirilmiş olsun, amacı bakımından verginin hukuki niteliğinin dışına taşmamaktadır. Bu sebeple amaç bakımından da ayrık bir durum olmadığı söylenebilir.

Doktrinde ise verginin unsurları; kamu giderlerini karşılamak üzere alındığı, özel kesimden kamu kesimine yapılan bir aktarım olduğu, hukuksal zora dayandığı,

karşılıksız, kesin ve parasal bir ödeme olduğu şeklinde sıralanmaktadır.⁴⁰ Unsurlardan hareketle ilave gümrük vergisi ile diğer vergilerin hukuki niteliğinin ayrışmadığı ve hatta ilave gümrük vergisinin verginin unsurlarına sahip olduğu söylenebilir.

B. Anayasa'nın 167'nci Maddesi Bakımından

1. Ek Mali Yükümlülük Niteliğinde Olup Olmadığı

Ek mali yükümlülüklerin tanımı yukarıda yapılmıştır, bu tanım biraz daha genişletilip -alt başlıkları da olacak şekilde- unsurlarına ayrıştırılırsa ek mali yükümlülüklerin; gümrük vergisine eş etkili yükümlülük olduğu, sınırdan geçme nedeniyle alındığı, sadece yabancı ülke ürünlerine uygulandığı, korumacı nitelik taşıdığı, hukuksal zora dayandığı, karşılıksız, vergiye benzer bir yükümlülük olduğu, geniş anlamda vergi hukukunun kapsamına girdiği, ekonomik parafiskal gelirlere benzediği, olağandışı hallerde ithâlatta haksız rekabetin önlenmesini sağladığı, uluslararası ticaret alanında bozulan ulusal fiyat dengesini düzenlediği söylenebilir.⁴¹

Unsurlardan, ek mali yükümlülüklerin mali amaçların ötesinde devletlerin dış ticarete ve ekonomiye yönelik amaçlarına hizmet ettiği görülecektir. Yani ek mali yükümlülükler vergilere göre daha sınırlı bir kullanım alanına sahiptir.

Öte yandan ek mali yükümlülüklerin -adeta nokta atışı şeklinde- belirli menşeli belirli eşyalar üzerinden alındığını da 2018/11799 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'na dayanarak söyleyebiliriz. Bu durum ek mali yükümlülüklerin hem korumacı amaçlarla getirildiğini hem de gümrük vergisinin aksine -sadece belirli eşyaların sahip olduğu menşe esasınca ülke gruplarına göre ayrılan sütunlardaki yerleri değiştirilmek suretiyle daha yüksek oranlarda vergilenmesi durumu göz önüne alındığında- tarife dışı bir mali yükümlülük olduğu söylenebilir.⁴²

Ek mali yükümlülüklerin tarife ile getirilmemesinin sonucunda, ortaya çıkan bir diğer önemli husus ise; getirilen ek mali yükümlülüklerin muhatabının hangi ülke menşeli eşyalar olduğu noktasındadır. Buna göre sadece nokta atışı yapılmak suretiyle belirlenen ülke menşeli eşyalar, A.TR dolaşım belgesi ile ithâl edilmesi halinde mali yükümlülüğün konusunu oluşturacaktır. Yani belirlenmiş eşya, diğer ülke grupları menşeli olduğunda mali yükümlülüğün konusunu oluşturamayacaktır. İlave gümrük vergisi açısından ise durum farklıdır. Öyle ki ilave gümrük vergileri getirildikleri Kararlar ile tarifeler yardımıyla belirlenmiştir.⁴³ Bu tablolarda belirli G.T.İ.P. numara-

⁴⁰ Kaneti, a.g.e., s. 4; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta, 2016, s. 6.

⁴¹ Özer, a.g.e., s. 189-195.

⁴² Bkz. 22.06.2018 tarihli ve 30456 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2018/11799 sayılı Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Karar ve 2018/517 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın ekinde yer alan listeler.

⁴³ Bkz. 07.06.2015 tarih ve 29379 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanarak yürürlüğe giren 2015/7713 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yer alır tablo.

ralı bir eşya belirlendikten sonra ülke gruplarına göre farklı oranlar belirlenmiş ve adeta ilgili eşya hangi ülke menşeli olursa olsun ilave gümrük vergisine tabi olmuştur. Tablolar incelendiğinde görülecektir ki ülkelerin bir kısmının yüzde “0” oranında ilave gümrük vergisine tabi olması ilgili eşyanın ilave gümrük vergisinin konusunu oluşturması hukuki sonucunu yaratacaktır. Bu durum ise ilave gümrük vergisinin ek mali yükümlülüklerden farklı olarak nokta atışı belirli menşeli eşyalar için tarife dışı yöntemlerle getirilen bir mali yükümlülük olmaktan ziyade gümrük vergisine benzediğini göstermektedir.

ABAD’ın C65/16 sayılı ve 19.10.2017 tarihli İstanbul Lojistik Kararı’nda⁴⁴ Macaristan üzerinden Avrupa’ya nakliyat yapan Türk tırlarının otobandan transit geçiş için ödedikleri 200 EURO⁴⁵ gibi bir ücretin dahi gümrük vergisine eş etkili yükümlülük teşkil etmesi nedeniyle Gümrük Birliği’ne aykırılık teşkil ettiğine hükmetmiştir.⁴⁶ ABAD içtihadından hareketle ek mali yükümlülüklerin de gümrük vergisine eş etkili yük getirdiği söylenebilir. İlave gümrük vergisi de belirlenen menşeli eşya gruplarını bazı durumlarda Gümrük Giriş Tarife Cetveli’nden daha yüksek oranlarda vergilediği için⁴⁷ muhakkak gümrük vergisine eş etkili bir mali yükümlülük olarak değerlendirilmelidir. Bu açıdan ilave gümrük vergisinin hukuki niteliği; vergi olarak değerlendirilmese de mutlaka gümrük vergisine eş etkili bir mali yükümlülük olarak değerlendirilmelidir.

Yukarıda değinildiği üzere yürütmenin ek mali yükümlülük getirmesi, bu konuda kendisine bir kanunla yetki verilmesine bağlıdır. Bu yetki ise 2.2.1984 tarih ve 18313 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’la verilmiştir. Kanun’a göre dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi sınırlı amacıyla ek mali yükümlülükler yürütme organınca getirilebilir. İlave gümrük vergisinin de esasında dış ticaret işlemleri üzerinden ve sahip olduğu korumacı niteliği sebebiyle dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla getirildiği söylenebilir.

Sonuç olarak ilave gümrük vergisinin hukuki niteliği ek mali yükümlülüklerle getiriliş amaçları bakımından benzerlik taşısa da; eşyaların menşe kıstasına göre mali

⁴⁴ Karar için bkz. <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=195747> Erişim (17.06.2019)

⁴⁵ Bkz. kararın 18’inci paragrafının 1’inci fıkrası.

⁴⁶ Tolga Candan, “Türkiye- AB Ortaklık Hukukunda Son Gelişmeler: ABAD’ın C-65/16 Sayılı “İstanbul Lojistik Ltd.” Kararı Hakkında Bir Değerlendirme”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 23, S. 38, s. 154.

⁴⁷ Bkz. 2015/7713 ve 2014/6692 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile getirilen ilave gümrük vergisi oranları ile 95/7606 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konan İthalat Rejimi Kararı’nın ekli listelerinde değişiklik yapan 2018/517 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’nın II sayılı listesindeki oranlar.

yükümlülüğün konusuna girip girmemesi ve tarife ile getirip getirilmemesi açısından iki mali yükümlülük ayrılmaktadır.⁴⁸

C. İlave Gümrük Vergisinin Şeklen ve Esasen Hukuki Niteliği

Hukukta usul esasa tekaddüm eder. Bir mali yükümlülüğün hukuki niteliği özü itibariyle unsurları üzerinden incelenmelidir. Bu sebeple, ilk olarak Anayasa'ya uygunluğunun tespit edilebilmesi için ilave gümrük vergisi şekil bakımından özellikleri itibariyle irdelenecek, ardından unsurlarından hareketle hukuki niteliği tespit edilme-ye çalışılacaktır.

Vergi hukuku, hukuk dalları içinde belki de ekonomik ilişkilerin en belirgin etkilerinin görüldüğü ve ekonomik gerçeklerin kullanılarak sonuca ulaşılmasının en gerekli olduğu hukuk dalıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde ekonomik gerçeğin esas olduğu belirtilmiştir ki, biz de ilave gümrük vergisinin hukuki niteliğinin tespiti için bu gerçeği de göz önünde bulunduracağız.

1. Şekil Bakımından İlave Gümrük Vergisi

Verginin yasallığı ilkesince vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla getirilebilir. İlave gümrük vergisi ise yürütme organınca kararlar vasıtasıyla çıkarılmaktadır. Bu sebeple şeklen bir vergi olduğunu söylemek mümkün değildir.

Ek mali yükümlülükler ise kanunun bu konuda yürütmeye verdiği yetki doğrultusunda yürütme organınca getirilebilen bir mali yükümlülüktür. 2976 sayılı Kanun'da bu yetki verildiğine ve ilgili Bakanlar Kurulu Kararları'nda dayanak olarak 2976 sayılı Kanun da zikredildiğine göre, şekli açıdan ilave gümrük vergilerinin ek mali yükümlülük olmasında bir sakınca görülmemektedir. Peki, ilave gümrük vergileri gerçekten bir ek mali yükümlülük örneği midir ya da niteliği itibariyle yeni bir vergi midir, yoksa Anayasa'da tanımlanmamış yeni bir mali yükümlülük müdür?

2. Maddi Nitelik Bakımından İlave Gümrük Vergisi

İlave gümrük vergisinin ilk bakışta göze çarpan temel özelliği gümrük vergilerinden ayrı şekilde tahsil olunmasıdır. O halde, bir gümrük vergisi oranı artışı olmayacağı rahatlıkla söylenebilir.

Diğer bir husus ise yükümlülüğün konusunun belirlenme yöntemidir. Bu yöntem ise, tablolardan yararlanma şeklinde olmuştur ki biz bu özelliği sebebiyle ilave gümrük vergisinin tarife içi bir korunma yöntemi olduğunu düşünmekteyiz, zira gümrük vergisinde olduğu gibi belirli bir eşya grubu hakkında hangi ülke menşeli olursa olsun ilave gümrük vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Tarife dışı korunma yöntemlerinde

⁴⁸ Pek tabii ek mali yükümlülüklerin diğer unsurları da açıklanıp ek mali yükümlülüklerle kıyaslanabilirdi fakat konu ile ilgisi ile sınırlı olarak esas unsurlar burada tartışılmak istenmiştir.

ise -ek mali yükümlülükler buna örnek olabilir- nokta atışı bir belirleme yapılmakta ve gümrük giriş tarifesinin aksine ek mali yükümlülüğe sadece belirlenmiş ülkelerden gelen ilgili eşyalar tabi tutulmaktadır.

Gümrük Birliği içinde gümrükleme işlemleri tamamlanarak serbest dolaşıma giren hiçbir eşyaya gümrük vergisi benzeri bir mali yükümlülük getirilemez, aksi durum Gümrük Birliği'nin kuruluş ilkelerine aykırılık içerecektir. Türkiye'nin de üyesi olduğu Gümrük Birliği'nin başlıca aktörü Avrupa Birliği'dir. Avrupa Birliği üçüncü ülkelerle serbest ticaret anlaşmaları imzalayabilmektedir. Peki, Türkiye henüz bu ülkelerle serbest ticaret anlaşması imzalamadan eşya Türkiye'ye doğrudan ithâl edilirse ne olacaktır? Elbette Türk hukukuna göre gümrükleme işlemleri yapılacaktır (Türkiye'nin gümrük tarifesi üzerinden). Peki, aynı ülke menşeli eşya ilk olarak serbest ticaret anlaşması imzaladığı gümrük birliği üyesi bir başka ülkenin gümrük sınırlarına düşük gümrük tarifesi üzerinden gümrüklendikten sonra üye ülkeden Türkiye'ye A.TR dolaşım belgesi ile ithâl edilirse bu halde ne olacaktır? A.TR dolaşım belgesini haiz olduğu için kural olarak gümrük vergisi benzeri hiçbir mali yükümlülükle karşılaşmadan Türk gümrük sınırlarından içeri girecektir. İşte, bizim görüşümüze göre; ilave gümrük vergisi ile esasında Türkiye'ye doğrudan ithâl edilmek yerine Türkiye'nin uluslararası taahhütleri gereği Gümrük Birliği'ne gümrükleme işlemleri tamamlanarak giren üçüncü ülke menşeli eşyalardan alınamayan gümrük vergisi benzer başka bir mali yükümlülük adı altında alınmaya ve bir anlamda Türkiye'nin uluslararası anlaşmalarla verdiği taahhütlerin yarattığı düzeni dolanma çabası engellenmeye çalışılmaktadır.⁴⁹

Ayrıca ilave gümrük vergisi ile gümrük vergilerinin yıllara göre tahsilât miktarları incelendiğinde gümrük vergilerinden elde edilen gelirde düzenli bir azalış ve ilave gümrük vergilerinden elde edilen gelirde ise düzenli bir artış gözlenmektedir. Acaba burada toplam hâsılatta benzer seyreden seviyeler de dikkate alındığında ilave gümrük vergisi ile gümrük vergisinden elde edilemeyen vergi gelirinin elde edilemeye çalışıldığı söylenebilir mi? Bir önceki paragrafta da bahsettiğimiz amaçlarla ilave gümrük vergisinin Türk gümrük sisteminin dolanılmasını engellemek amacıyla getirildiğini kabul ettiğimizde hâsılat rakamları bu kabulü doğrulamaktadır. O halde, ilave gümrük vergisinden elde edilen gelir ile gümrük vergisi hâsılatındaki kayıp karşılanmaya çalışılmıştır denilebilir. Ayrıca gerek gümrük vergisinden gerekse ilave gümrük vergisinden elde edilen hasılatın miktarı toplam gümrük vergileri içinde sınırlı bir miktara denk düştüğü bir kez daha vurgulanmalıdır ki bu da ilave gümrük vergisinin mali amaçlarda ziyade korumacı, iktisadi amaçların baskınlığını göstermektedir.

Bu bölümde son olarak 24.05.2019 tarih ve 30873 sayılı Resmi Gazete ile Gümrük Yönetmeliği'nde yapılan değişiklikten kısaca bahsetmek gerekir. Değişen maddelere göre ilave gümrük vergisi yönetmelikte ticaret politikası önlemleri ve ek mali

yükümlülüklerin yanında ayrıca bir “önlem türü” olarak düzenlenmiştir.⁵⁰ Çalışmanın kapsamı gereği ticaret politikası önleminin kapsamı ve unsurlarına girilmeyecektir ki, değişen hali ile yönetmelik de ilave gümrük vergisinin ticaret politikası korunma önlemlerinden birisi olmadığını vurgulamıştır.⁵¹ Öte yandan ticaret politikası önlemleri de geniş anlamda birer ek mali yükümlülük örnekleridir.

Açıklanan sebeplerle ilave gümrük vergisinin getiriliş amacını korumacı politikalar oluşturmaktadır ve bu özelliği onu yeni bir vergi olmaktan ziyade ek mali yükümlülüklerle yakın kılmaktadır ancak yeni bir vergi olmaması için de bir sebep yoktur.

V. SONUÇ VE ÖNERİ

Sonuç olarak ilave gümrük vergisi gümrük vergilerinden ayrıca tahsil edildiği için mevcut gümrük vergisi oranında yapılmış oransal bir artış niteliğinde ve resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle uzaktan yakından benzerliği olmadığı için bu mali yükümlülüklerden birinin hukuki niteliğinde değildir. Diğer yandan düzenleniş amacı ve konusu⁵² bakımından ek mali yükümlülüklerle benzer hususları bulunsun da tam anlamıyla ek mali yükümlülüğün hukuki niteliğini haiz değildir. Öte yandan, ek mali yükümlülüklerin içinde değerlendirebileceğimiz ticaret politikası korunma önlemlerinin belirli sürelerle sınırlı şekilde uygulanması gerekmektedir ki ilave gümrük vergisi için süre sınırı öngörülmemiştir. Ayrıca tarife dışı korumacılık yöntemleri olan ek mali yükümlülükler ile anti dumping ve anti sübvansiyon vergileri için ikili bir ayrıma gitmek yararlı olacaktır. Ek mali yükümlülükler belirli ülke menşeli eşyaları konu alan bir tür korumacı mali yükümlülüktür; anti dumping ve anti sübvansiyon vergileri ise dumpinge veya sübvansiyona konu eşyalardan haksız rekabete yol açan dumping marjı veya sübvansiyon miktarı kadarıyla alınan bir tür mali yükümlülüktür. O halde, tarifelerle getirilen ve ilgili eşya hangi ülke menşeli olursa olsun, oranı % 0 dahi olsa verginin konusu olan ilave gümrük vergisi bir tür ek mali yükümlülük olarak değerlendirilemeyeceği gibi ticarete haksız rekabet yaratan dumping ve süb-

⁵⁰ Bkz. 24.05.2019 tarih ve 30873 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Gümrük Yönetmeliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

⁵¹ Ticaret politikası önlemlerine ilişkin detaylar için bkz. 29.01.1995 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4067 sayılı Kanun ve Kanun’un onayladığı 15 Nisan 1994 tarihinde imzalanan Dünya Ticaret Örgütü Kurulu Anlaşması ile bu Anlaşma’nın Eki olan Koruma Tedbirleri Anlaşması’nın sırasıyla 1’inci 2’nci 3’üncü 4’üncü 5’inci 7’nci 9’uncu ve 12’nci maddeleri. Yetkin Kaan Gençtürk, Mevlüt Uzunöner, “İlave Gümrük Vergisi Uygulamasına İlişkin Güncel Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, Yayımlanmamış Tebliğ Metni, 2019.

Bu çalışma henüz yazım aşamasında iken 34’üncüsü düzenlenen Uluslararası Maliye Sempozyumu’nda sunduğumuz İlave Gümrük Vergisi Uygulamasına İlişkin Güncel Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi başlıklı tebliğimiz basılmak üzere düzenleme komisyonuna gönderilmiş olsa da henüz yayınlanmadığı için sayfa sayısı ile birlikte atıf veremiyoruz.

⁵² Buradaki konu verginin konusu olan Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrasında düzenlenen ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemlerinden bahsedilmiş olup bu konu üzerinden ilave gümrük vergisine konu olan eşyalardan bahsedilmemiştir zira, ikisi birbirinden farklıdır.

vansiyonlara karşı alınan vergilerin hukuki niteliğine de sahip değildir. Bu bağlamda ilave gümrük vergisi ya yeni tür bir vergi ya da Anayasa’da tanımlanmamış yeni bir müstakil mali yükümlülük olacaktır.

İlave gümrük vergisi, getiriliş amacı ve konusu bakımından ek mali yükümlülüklerle benzese de mali yükümlülüğün kapsamına giren eşyaların gerek tarifelerle bir bütün olarak adeta bir gümrük vergisi gibi belirlenmesi gerekse tahsilatının da ayrıca yapılması göz önünde bulundurulduğunda ilave gümrük vergisi hukuken yeni bir vergi niteliğine kavuşmaktadır.

Hukuki niteliği gereği yeni bir vergi olan ilave gümrük vergisinin mevcut düzenleniş şeklinin Anayasa’ya aykırılık taşıdığı bir gerçektir, zira vergiler ancak kanunla konulabilir. Bu sebeple derhal ilave gümrük vergisinin yasama organınca çıkarılacak bir kanunla yasal dayanağa kavuşturulması gerekmektedir.

Ayrıca yürütmenin ilave gümrük vergisini getirme amacının ticaret politikası korunma tedbirleri, ek mali yükümlülükler ve diğer tarife dışı korunma araçları ile de sağlanabileceğini düşünmekteyiz. Buna örnek olarak 07.06.2015 tarih ve 29379 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bakanlar Kurulu’nun ilave gümrük vergisi getirilmesine ilişkin 2015/7713 sayılı kararına karşı açılan ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay 7’nci Dairesi’nin gördüğü 2016/6380 E. ve 2017/6611 K. sayılı iptal davasında Danıştay Savcısı’nın verdiği görüşten anlaşıldığı üzere söz konusu mali yükümlülük, ABD’den ithâl edilen küçük ev aletlerinin ithâlatında yaşanan artışın yerli sanayi üretim dalında ciddi bozukluklara yol açması nedeniyle ilgili eşya grubunun ithâlatına ilave gümrük vergisi adıyla getirilmiştir.⁵³ Buradan hareketle ilgili amaç için ticaret politikası korunma önlemlerinin uygulanabileceği görülecektir. O halde, verilen somut örnekte de görüldüğü üzere ilave gümrük vergisi ile ulaşılmak istenen amaca ulusal ve uluslararası hukukun cevaz verdiği diğer korumacı önlemler de çare olabilir.

Sonuç olarak mevcut düzenleniş şekli ile vergi niteliğinde olan ilave gümrük vergisinin uluslararası mevzuata da uygun olarak ya bu haliyle kanunla düzenlenmesi ya da aynı amaçlar doğrultusunda yürütmenin elindeki diğer korumacı yöntemlere uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

⁵³

Danıştay 7. Dairesi, E. 2016/6380, K. 2017/6611. (Yazarın kendi arşivinden alınmıştır.)

KAYNAKÇA

Başaran, Funda: “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, **Prof. Dr. Oğuz İmregün’e Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını- No:715, 1998, s. 857-881.

Candan, Tolga: “Türkiye- AB Ortaklık Hukukunda Son Gelişmeler: ABAD’ın C-65/16 Sayılı “İstanbul Lojistik Ltd.” Kararı Hakkında Bir Değerlendirme”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 23, S. 38, s. 149-171.

Doğrusöz, Bumin: “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 6, S. 1-3, Ocak 1985, s. 65-76, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/13735>, 28.03.2019.

Gençtürk, Yetkin Kaan / Uzunöner, Mevlüt: “İlave Gümrük Vergisi Uygulamasına İlişkin Güncel Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Tebliğ Metni, 2019.

Göker, Cenker: **Yönlendirici Vergilendirme**, Ankara, Turhan, 2011.

Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

Özer, Figen: “Vergi Hukukunda Ek Mali Yükümlülükler”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 2009.

Öztürk, İlhami: **Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler**, Ankara, Yetkin, 2016.

Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta, 2016.

Tekinalp Gülören/ Tekinalp Ünal: **Avrupa Birliği Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Beta, 2000.

Ufuk, Selen: **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 9.bs., Bursa, Ekin, 2017.

Yaltı, Billur/ Özgenç, Selçuk: **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 2. bs., İstanbul, Beta, 2007.

<http://tim.org.tr/tr/kose-yazarlari-nazan-ozturk-atr-dolasim-belgesi.html>

<http://www.tim.org.tr/tr/uzman-gorusu-tedarikci-beyanlari.html>

<https://www.atso.org.tr/icerik/3/53/dolasim-belgeleri.html>

<http://ab.gtb.gov.tr>

<http://haber.evrin.com/files/7908.pdf>

<https://www.tobb.org.tr/DisTicaretMudurlugu/Documents/ATR/basit%20usul%20A.TR.pdf>

<https://www.tobb.org.tr/DisTicaretMudurlugu/Sayfalar/mense.php>

İTHALATTA ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ BİR GÜMRÜK VERGİSİ MİDİR?

*Dr. Özgecan GÖK**

GİRİŞ

Katma Değer Vergisi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu¹ hükümleri gereğince hem dahilde gerçekleşen mal ve hizmet teslimlerinde hem de ithalatta alınan bir vergidir. Kanun'un değişik maddelerinde ithalatta alınan katma değer vergisi için 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na² atıflar yapılmaktadır. Gümrük Kanunu'nda ise, ithalatta alınan vergi ve benzeri malî yükümlülükler tek tek sayılmamakta; bunları karşılamak üzere "ithalat vergileri" teriminin kullanılması tercih edilmektedir. İki kanun arasında (açık ya da örtülü) kurulmaya çalışan bağlantı, ithalde alınan Katma Değer Vergisi'nin bir ithalat vergisi sayılması konusunda net bir sonuca ulaşmaya el vermemektedir. Bu durum, gümrük kabahatleri karşılığında uygulanacak yaptırımın gümrüklenmiş değer üzerinden belirlenmesi hallerinde idarî para cezasının tutarının belirlenmesi; matrah dışındaki unsurlar bakımından ortaya çıkan farklılıklar nedeniyle kayba uğratılan Katma Değer Vergisi için Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesine göre yaptırımın uygulanıp uygulanmayacağı gibi konularda da belirsizliklere neden olmaktadır. Bu belirsizliğin giderilebilmesi için Katma Değer Vergisi'nin Gümrük Kanunu'nda düzenlenen ithalat vergileri tanımı kapsamına girip girmediği irdelenmelidir.

Bir verginin ya da malî yükümlülüğün Gümrük Kanunu anlamında ithalat vergisi sayılabilmesi için dar anlamda gümrük vergisine "eş etkili" olması gerekmektedir. Bu kapsamda (gümrük vergisine) eş etkinin neyi ifade ettiği kanunda açıkça düzenlenmemektedir. Kavramın içeriğinin doldurulabilmesi için Avrupa Gümrük Birliği'nin oluşturulması sürecinde üye devletlerin kendi aralarında gümrük vergisi ve gümrük vergisine eş etkili vergileri kaldırma yükümlülüklerini yerine getirirken geçirdikleri süreci göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Bu konuda Avrupa Topluluğu Adalet Divanı ve ardından Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları'na yansıyan birçok konunun bulunduğu bilinmektedir. Dolayısıyla bu çalışmada öncelikle ithalat vergilerine ilişkin genel açıklamalarda bulunulmakta; daha sonra Avrupa Birliği Hukuku da göz önünde bulundurularak gümrük vergisine eş etkili verginin anlamı ortaya konmakta; yapılan açıklamalar çerçevesinde ithalatta alınan katma değer vergisinin eş etkili olup

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

¹ 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 2.11.1984, 18563).

² 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu, (RG. 4.11.1999, 23866).

olmadığı değerlendirilmekte ve niteliği ortaya konulmaktadır. Son olarak değerlendirme ve önerilere yer verilerek çalışma sonlandırılmaktadır.

I. CEVAP ARAYIŞ NEDENLERİ

A. Genel Açıklama

İthalatta alınan katma değer vergisi gümrük vergi sistemi içerisinde yanyana uygulanan vergilerden bir tanesidir ve gümrük idarelerinin tahsil ettiği en büyük gelir kalemini oluşturmaktadır³. İthalatta alınan katma değer vergisinin bir ithalat vergisi mi ve dolayısıyla bir gümrük vergisi mi olduğu sorusuna cevap arayışının bazı nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenleri, bu konudaki görüş farklılığı; Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemelerden açıkça anlaşılamıyor olsa da bazı ikincil düzenlemelerde alınan katma değer vergisinin açıkça gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmesi; ve uygulamaya yönelik sebepler başlıkları altında sınıflandırma mümkündür.

B. Görüş Farklılığı

İlk sebebi bu konudaki görüş ayrılığının çok belirgin olması ve baskın görüşün belirlenemiyor olmasıdır. Bu soruya evet cevabı verildiği gibi hayır cevabının da azımsanmayacak kadar çok olduğu görülmektedir. Bu konuda yapılan nitelendirmenin temelini, ithalatta alınan katma değer vergisinin gümrük vergisine eş etkili bir vergi olup olmadığı noktasındaki değerlendirme farklılıkları oluşturmaktadır⁴.

C. İkincil Düzenlemelerde Katma Değer Vergisi'nin Gümrük Vergisi Sayılması

Bazı ikincil düzenlemelerde ithalatta alınan katma değer vergisi açıkça gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmektedir. Örneğin 2011'de gümrük mevzuatına kazandırılan uzlaşma müessesesi kanunda kapsam bakımından gümrük vergilerinden

³ **Gümüş**, s. 93. Ayrıca yıllar içinde toplanan vergi miktarının artışı hakkında bkz. **Çelik**, İthalde Alınan KDV, s. 123, 124.

⁴ İthalatta alınan katma değer vergisinin yıllar itibarıyla artış göstermesinin, onu gümrük vergisine eş etkili bir vergi uygulamasına dönüştürdüğü hakkında bkz. **Çelik**, İthalde Alınan KDV, s. 124. Gümrük vergisinin devamı ve tamamlayıcısı olduğu hakkında bkz. **Tuncer**, s. 22. Gümrük vergisine eş etkili vergi uygulaması olduğu hakkında bkz. Yıldız Tokathoğlu, s. 60. Aynı yönde bkz. **Kolçak**, s. 198. Gümrük vergisinin etkilerini taşıması nedeniyle eş etkili olduğu hakkında bkz. **Yumuk**, s. 180. Ayrıca bkz. **Derdiyok**, s. 318; **Yayla**, Matrah, s. 23 vd.; **Sarıkaya**, s. 67. İthalatta alınmıyor olmasının ithalat vergisi olduğu sonucunu doğurmadığı; ancak yıllar itibarıyla toplanan gelirin artış göstermesi nedeniyle eş etkili bir vergi haline geldiği hakkında bkz. Gültekin, s. 217. Buna karşın dahilde alınmıyor olması nedeniyle harcama vergisi olduğu hakkında bkz. **Saygılıoğlu/Gerçek**, s. 97. İthalat sırasında alınmakla birlikte Katma Değer Vergisi'nin gümrük vergisine eş etkili vergi niteliğinde olmadığı, zira bu vergilerin bir harcama vergisi olarak ithalatta uygulandığı gibi dahilde de uygulanmakta ve konu, oran, istisna ve muaflik yönünden aralarında bir fark bulunmadığı ve gümrük vergilerinin aksine yerli ürün lehine bir koruma yaratmadıkları hakkında bkz. **Yerci**, s. 32 ve 94; **Selen**, s. 254; **Öner**, s. 325; **Hacıköylü**, s. 24.

bahsetmekte⁵; Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nde ise, bu kapsama giren vergiler arasında Katma Değer Vergisi de sayılmaktadır⁶.

Bir diğer örnek ise Tahsilat İşlemleri hakkında 2 Seri No'lu **Gümrük Genel Tebliği**⁷. Geri verme ve kaldırma hükümlerinin ne şekilde uygulandığını açıklayan bu düzenlemede ithalatta alınan KDV “*gümrük vergileri kapsamındaki KDV*” olarak nitelendirilmektedir⁸. Bu tür düzenlemeler, cevap arayışında sonuca ulaşmayı güçleştirici bir etki doğurmaktadır.

Ç. Uygulamaya Yönelik Sebepler

1. Genel Olarak

Cevap arayışının daha önemli sebebi, uygulamaya yöneliktir. Çünkü soruya ve-rilecek cevap, bazı konularda uygulanacak kanun hükmünün değişmesine sebebiyet verebilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu belirli konularda Gümrük Kanunu'na atıf yapmaktadır. Yapılan atıfların kapsayıcı olmaması nedeniyle, ortaya çıkan sorunlar, ithalatta alınan katma değer vergisini gümrük vergisi sayarak çözülmeye çalışılmaktadır. Bu noktada vergiyi doğuran olay ve geri verme ve kaldırma ve yanlış beyanda bulunma kabahati⁹ bakımından uygulanacak yaptırımın belirsizliği gibi konular dikkat

⁵ “Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen **gümrük vergileri alacakları** ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabilir. Uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılır. Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar, ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde süre üç gün uzar. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.” (GK. m. 244/1)

⁶ Bu vergiler; “**Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Subvansiyona Karşı Telfi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telfi Edici Vergi (İhracat), TRT Bandrol Ücreti (Ticari olmayan eşya için)**” şeklinde belirtilmiştir. (Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, RG. 27.08.2011 – 28038).

⁷ Tahsilat İşlemleri Hakkında 2 Seri No'lu **Gümrük Genel Tebliği, (RG. 24.1.2014-28889)**.

⁸ “**Gümrük vergileri kapsamındaki Katma Değer Vergisinin** geri verme başvurusu, Gümrük Yönetmeliğinin ek-78'indeki Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu ile yapılır....”(Tahsilat İşlemleri Hakkında 2 Seri No'lu **Gümrük Genel Tebliği, m. 31/5**)

⁹ Gümrük Kanunu'nda düzenlenen kabahat fiillerinde hareket unsurunun çok ayrıntılı olması kabahat fiilinin sade ve akılda kalıcı bir şekilde ifade edilememesine sebep vermektedir. Burada Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinin 1/a bendinde düzenlenen fiil, “yanlış beyanda bulunma kabahati” şeklinde ifade edilerek sadeleştirme önerisinde bulunulmaktadır.

çekmektedir. Ayrıca ithalatta alınan katma değer vergisinin bir gümrük vergisi olup olmadığı konusu bazı gümrük kabahatleri açısından uygulanacak yaptırımlarda ölçü alınan “gümrüklenmiş değer” kavramının unsurlarının değişmesine ve uygulanacak yaptırımın miktarının da buna göre farklılaşmasına sebep olabilmektedir.

2. Vergiyi Doğuran Olay Açısından

Gümrük Kanunu’na atıf yapılan konulardan ilki ithalatta vergiyi doğuran olaydır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinin “1” bendinde ithalatta KDV, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlamasına; gümrük vergisine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tesciline bağlanmaktadır¹⁰.

Bu noktada eğer eşya için dar anlamda gümrük vergisi doğmuşsa ithalatta alınan KDV açısından da doğmaktadır. Buna karşın düzenlemenin lafzı esas alındığında ithal eşya, gümrük vergisine tabi değilse ve ortada tescil edilmiş bir beyanname de yoksa, yani kanuna aykırılık sebebiyle gümrük yükümlülüğünü doğuran olaylar gerçekleşmişse bu durumda ithalatta alınan KDV nin doğmayacağı gibi bir sonuca ulaşılmaktadır¹¹.

Ancak kanun koyucunun hukuka aykırı bir fiille ithalat sonucunun yaratılması halini bilinçli olarak vergi dışı bıraktığını da söyleyebilmek mümkün değildir. Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 48’inci maddesinin ilk fıkrasındaki düzenlemelerden dolayı ithalatta alınan KDV açısından da verginin doğacağı sonucuna ulaşılmaktadır¹².

Burada da ithalatta alınan katma değer vergisinin Gümrük Kanunu’nda yapılan ithalat vergileri tanımına uyduğu görüşü benimsenirse Gümrük Ka-

¹⁰ “...1) *İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili... anında meydana gelir.*” (KDVK. m. 10/1). Ayrıca bkz. Gümüş, s. 96 vd.

¹¹ Açıklamalar için bkz. **Yerci**, s. 25, 26; **Şişman**, s. 250-153. Ayrıca gümrük beyannamesi bulunmuyorsa ve ayrıca eşyaya ilişkin tescil edilmiş bir gümrük beyannamesi de bulunmuyorsa katma değer vergisini doğuran olayın saptanmasının Katma Değer Vergisi Kanunu’nda hüküm olmaması nedeniyle zor, belki de olanaksız olduğu; bu durumun Katma Değer Vergisi Kanunu’nda bir değişikliği zorunlu kıldığı hakkında bkz. **Yerci**, s. 35.

¹² Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 48’inci maddesine göre, vergisi ödenmeden ya da eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların eksik alınmış katma değer vergileri hakkında Gümrük Kanunu’ndaki esaslara göre işlem yapılması gerekmektedir. Bu bakımdan Gümrük Kanunu’nun 182’nci ve devamı maddeleri uyarınca katma değer vergisi açısından da vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği hakkında bkz. Gümüş, s. 98. Suç oluşturan fiiller bakımından katma değer vergisi yükümlülüğünün doğacağı hakkında bkz. **Taylar**, s. 231; ithalatta kaçakçılığın söz konusu olması durumunda katma değer vergisinin doğacağı hakkında bkz. **Taylar**, s. 235. Buna karşın Gümrük Kanunu hükümlerine aykırı olarak gümrük bölgesine giren eşyaların katma değer vergisine tâbi olması durumunda, bu eşya nedeniyle katma değer vergisinin doğduğunun kabûlü gerekli olmakla birlikte, kanunî temelinin eksikliği nedeniyle vergiyi doğuran olay olarak ele almaya imkan bulunmadığı hakkında bkz. **Yerci**, s. 36.

nunu'nun 181'inci ve devamında düzenlenen ithalatta vergiyi doğuran olaylar yalnızca gümrük vergisini değil, ithalat vergilerini esas alarak kaleme alındığı için Gümrük Kanunu hükümlerinin doğrudan uygulanması ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılan atfın dikkate alınmaması gerekecektir.

3. Geri Verme ve Kaldırma Açısından

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesinde indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, istisna hükmü dikkate alınmadan ya da fazla alındığı anlaşılan katma değer vergisinin Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca iade olunacağı belirtilmektedir¹³. Yapılan atıf Gümrük Kanunu'ndaki geri verme ve kaldırmaya ilişkin düzenlemelerin tamamını kapsamamakta; geri verme ve kaldırmaya başvuracak kişileri ise indirim hakkına sahip olmayan mükelleflerle sınırlamaktadır¹⁴.

Ancak gümrük idarelerinde, ithalatta alınan katma değer vergisi geri vere ve kaldırma açısından gümrük vergileri kapsamında değerlendirilmektedir ve yükümlü indirim hakkında sahip olsun ya da olmasın geri verilmesinde ve kaldırılmasında Gümrük Kanunu hükümleri uygulanmaktadır¹⁵.

Nitekim ikincil düzenlemelerle ilgili başlıkta sözü edilen 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği'nde indirim hakkına sahip olan ve olmayan mükellefler (ayrım yanlış ama düzeltilmedi) bakımından geri verme ve kaldırmanın ne şekilde gerçekleştirileceği açıklanmaktadır.

Burada da ithalatta alınan katma değer vergisinin gümrük vergisi olduğu görüşü benimsenirse geri verme ve kaldırma ile ilgili hükümler "ithalat vergileri-ni" esas aldığı için sonraki kanun olan Gümrük Kanunu hükümlerinin doğrudan

¹³ "İthal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan katma değer vergisi, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanununa göre iade olunur." (KDVK. m. 48/2).

¹⁴ Gümrük Kanunu'nda yer alan geri verme ve kaldırma hükümleri hakkında bkz. **Gültekin**, s. 54 vd.; **Nural**, s. 617-628; **Yayla**, Geri Verme ve Kaldırma, s. 53 vd.; **Gök**, s. 186 vd. Topluluk Gümrük Kodu kapsamında geri verme ve kaldırma hakkında bkz. **Witte/Alexander**, Vor Art. 235, Rz. 1., s. 1751 vd.; **Lux**, s. 486-489; **Tschiederer**, s. 111.

¹⁵ "Gümrük vergileri kapsamındaki Katma Değer Vergisinin geri verme başvurusu, Gümrük Yönetmeliğinin Ek-78'indeki Geri Verme veya Kaldırma Başvurusu Formu ile yapılır. Gerekli değerlendirme sonucunda Katma Değer Vergisinin geri verilmesine veya mahsuben geri verilmesine karar verilir.

a) **İndirim hakkına sahip olmayanlarla ilgili olarak, geri vernenin yapılabilmesi için yükümlülerin bağlı olduğu vergi dairesinden alınacak belgeye istinaden Gümrük Yönetmeliğinin 506 ncı maddesine göre işlem yapılır.**

b) **İndirim hakkına sahip olanlarla ilgili olarak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını, indirim hakkına sahip yükümlünün vergi dairesine doğrudan göndereceği, ekinde geri verme veya kaldırma başvurusu formu ile geri verme kararının onaylı birer örneği yer alan bir yazı ile bildirir.**" (Tahsilat İşlemleri Hakkında 2 Seri No'lu **Gümrük Genel Tebliği**, m. 31/5). **Açıklamalar için ayrıca bkz. Yayla**, Geri Verme ve Kaldırma, s. 58, 59.

uygulanması ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılan atfın dikkate alınmaması gerekecektir. Ayrıca hangi görüş benimsenirse (ayırım yanlış ama düzeltilmedi) benimsensin, olması gereken Gümrük Kanunu'nun 210'uncu ve devamı maddelerinde sebep, usûl ve sonuçlar bakımından daha kapsamlı düzenlenen geri verme ve kaldırma yolunun ithalatta alınan katma değer vergisi bakımından anlamına uygun düştüğü uygulanması sağlanmalıdır. Çünkü Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenleme, mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'ndaki geri verme ve kaldırma hükümleri göz önünde bulundurularak yapılan bir düzenlemedir. Halihazırda 2 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği buna izin veriyor gibi görülsede bu hususun kanun seviyesindeki düzenlemelerle açıkça anlaşılabilirliğinin sağlanması gerekmektedir.

4. Yanlış Beyanda Bulunma Kabahati Açısından

Diğer bir sebep Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesinde, yalnızca matrah unsurunda ortaya çıkan farklılıklar nedeniyle Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde yaptırım uygulanabileceğine ilişkin düzenlemedir. Bu bakımdan Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesinde düzenlenen, yanlış beyanda bulunma şeklinde ifade edilebilecek kabahatin yaptırımının hangi kapsamda uygulanması gerektiği tartışmalı hale gelmektedir.

Bu konuda tarife ile ilgili fark konusunda atıf yapılmaması nedeniyle ithalatta alınan KDV oranının sonradan örneğin %8 değil de %18 tesbit edilmesi durumunda yaptırım uygulanamayacağı; aynı şekilde matrah unsuru bakımından atıf yapıyor olsa da KDV Kanunu'nun 21'inci maddesinde matrah için sayılan tüm unsurlar değil, 234'üncü madde yalnızca gümrük kıymeti konusunda ortaya çıkan matrah farklılıklarını yaptırıma bağladığından ithalatta alınan KDV'de de yaptırımın sadece bu kapsamda uygulanması gerektiği yönünde karar verilmektedir¹⁶.

Yine burada da ithalatta alınan KDV'yi bir gümrük vergisi olarak değerlendirdiğimizde Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bağlantı kurduğundan bahsettiğimiz bu 51'inci maddeyi bir anlamda bypass ederek ya da göz ardı ederek doğrudan sonrakı kanun olan Gümrük Kanunu'nun 234'üncü maddesini uygulamak gerekmektedir¹⁷. Çünkü yanlış beyanda bulunma kabahtı açısından da yaptırıma bağlanan husus "ithalat vergilerine" ilişkin unsurların yanlış beyan ediliyor olmasıdır.

¹⁶ KDVK. m. 21'den hareketle KDV'ye ceza uygulanamayacağı; eksik alınan vergilerin alınacağı; cezanın sadece GK. m. 21 ilâ 31'inci maddelerine göre bir kıymet farkı bulunursa uygulanacağı hakkında bkz. Dş. 7. D. 16.4.2014 tarih ve E. 2011/9076; K. 2014/2180; Dş. 7. D. 29.4.2015 tarih ve E. 2014/1206; K. 2015/2398 sayılı kararı. (Bu yöndeki kararların değerlendirilmesi hakkında ayrıca bkz. **Yayla**, Ceza Uygulaması, s. 35 vd.).

¹⁷ **Yayla**, Ceza Uygulaması, s. 36, 37.

5. Gümrüklenmiş Değerin Hesabı Açısından

Gümrüklenmiş değer kavramı, Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde "*Uluslararası Kıymet Sözleşmesine göre belirlenecek; ithal eşyası için eşyanın CIF kıymeti ile gümrük vergileri toplamını, ihrac eşyası için FOB kıymeti ile gümrük vergileri toplamını; İfade eder.*" (GK. m. 3/26) şeklinde tanımlanmaktadır.

Gümrüklenmiş değer kavramı bazı gümrük kabahatlerinde uygulanacak yaptırımın belirlenmesinde ölçüt olarak kullanılmaktadır¹⁸. İthalatta alınan katma değer vergisinin gümrük vergisi sayılması durumunda fiilen hesaplanacak katma değer vergisinin gümrüklenmiş değer hesabına dahil edilmesi, sayılmaması durumunda ise, dahil edilmemesi gerekmektedir. Uygulamada ithalatta alınan katma değer vergisi gümrük idareleri tarafından gümrük vergisi kapsamında değerlendirilmekte ve uygulanan yaptırımda ödenen/ödenmesi gereken katma değer vergisi miktarı da para cezasına dahil edilmektedir. Buna karşın ithalatta alınan katma değer vergisinin gümrük vergisine eş etkili olmaması nedeniyle gümrük vergisi olmadığı ve gümrüklenmiş değer hesabında da dikkate alınmaması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır¹⁹.

II. GÜMRÜK VERGİSİ KAVRAMI

A. Genel Açıklama

Cevap arayışında yöntem olarak öncelikle gümrük vergisinin ne olduğunu ortaya koymak gerekmektedir. Burada kastedilen gümrük vergisi, yürürlükteki gümrük tarifesine göre alınan dar anlamda gümrük vergisi değil; eşyanın sınır aşan hareketine bağlı olarak alınan tüm vergileri karşılamak üzere kullanılan geniş anlamda gümrük vergileridir. İşte kastedilen bu kavram Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlanmaktadır. Buna göre:

"8. a) "Gümrük vergileri" deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü;...

9. "İthalat vergileri" deyimi,

a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,

b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri;

10. "İhracat vergileri" deyimi,

¹⁸ Bkz. GK. m. 235, 236, 238.

¹⁹ Açıklamalar için bkz. **Selen**, s.253 vd. Ayrıca bkz. Dş. 7. D. 10.04.2014 tarih ve E. 2011/8692; K. 2014/1982 sayılı kararı (Karar için bkz. **Selen**, s. 255 dn. 16).

a) Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,

b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri;" ifade etmektedir. (GK m. 3/8,9,10).

Burada yapılan tanım 2009 yılında bir değişikliğe uğramıştır. Ancak yapılacak analiz açısından bu değişiklik 2009 öncesine nazaran esaslı bir farklılık yaratmamaktadır.

B. Gümrük Vergisinin Etkileri ve Eş Etki

İthalatta alınan KDV'nin "ithalat vergisi" tanımına uygunluğu değerlendirirken cevap verilmesi gereken en önemli soru "gümrük vergisinin etkisinin/etkilerinin ne ya da neler olduğudur. Çünkü kanundaki tanımda eş etki ile kastedilen gümrük vergisine eş etkili olma halidir. Dolayısıyla gümrük vergisinin tespit edilen etkileri esas alınarak bir değerlendirme yapılmalıdır.

Gümrük vergisinin en temel iki etkisi hamî/korumacı etkisi ile malî etkisidir. Bu etkiler kısaca şöyle açıklanmaktadır:

Eğer bir ülkede, üzerinden gümrük vergisi alınan eşyanın aynı veya benzerinin üreticisi mevcut değilse o gümrük vergisi tamamen malî karakter taşımaktadır. Buna karşın aynı veya benzeri eşyayı üreten birileri var ise ve vergi oranı ılımlı bir seviyede ise hamî-malî amaç güdülmekte; hamî/korumacı karakter ise, tarifedeki oranın yüksek seviyelere getirildiği durumlarda söz konusu olmaktadır²⁰.

Dünya ticaretinin serbestleştirilmesi kapsamında gümrük vergileri gelir elde etme amacını büyük ölçüde yitirmiş ve daha çok bir politika aracı özelliğine bürünmüştür²¹. Korumacı gümrük vergisi politikaları da genellikle tarım ürünleri bakımından önemli bir rol oynamaktadır.

İthalat vergilerine tabi olmayan bir eşyanın vergilendirilmeye başlanması veya mevcut vergi oranlarının arttırılması, doğal olarak o malın yurtiçindeki fiyatının artmasına sebep olmaktadır. Bu da yerli üretimin genişlemesine, ithal eşyanın tüketiminin kısılmasına ve millî gelirin tüketiciden üreticiye doğru yeniden dağıtılmasına neden olur.

²⁰ Sidal, s. 14. Aynı yönde bkz. Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, §1, Rz. 85, s. 27; Witte, Rz. 15, s. 6; Lux, s. 87; Tschiederer, s. 5; Çelik, Gümrük, s. 19; Saygılıoğlu/Gerçek, s. 132. Korumacılık (himayecilik) ile ilgili açıklamalar için bkz. Toprak, s. 39 vd.; Tuncer, s. 390 vd. Korumacı gümrük vergisi politikalarının Avrupa Birliği'nde tarım ürünleri bakımından önemli bir rol oynadığı hakkında bkz. Witte, Rz. 16, s. 6, 7. Ayrıca bkz. Çelik, İthalde Alınan KDV, s. 124; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 332, 333. Gümrük vergilerinin etkileri hakkında ayrıca bkz. Saygılıoğlu/Gerçek, s. 132; Öner, Türk Vergi Sistemi, s. 323.

²¹ Yılmaz, (http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp, E.T. 18.02.2018); Şahin, s. 152.

Sonuç olarak kısaca malî ve hamî karakteri dolayısıyla gümrük vergileriyle yaratılmak istenen etkiler değişebilmekte; üretim, tüketim, gelir, ticaret ve gelirin yeniden dağıtılmasında etkili olabilmektedir²².

Eş etkili vergi ise, tek taraflı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleşikten sonra benzer yerli eşyalardan farklı olarak, dış ülkelerden ithal edilen eşyalara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu eşyanın fiyatını yükselterek/maliyet arttırarak eşyaların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yaratan vergilerdir²³.

C. Avrupa Topluluğu ve Avrupa Birliği'nde Ortak Bir Gümrük Sınırı İçin Eş Etkili Vergi Yasağı

Eş etki kavramını duyduğumuz esas alan Avrupa Topluluğu ile gümrük birliği'nin ve daha sonra Avrupa Birliği'nin oluşum sürecidir. Çünkü üye devletler ortak bir gümrük sınırı ve bu sınır içerisinde eşyaların serbest dolaşımını sağlayabilmek için kendi aralarında gümrük vergisi ve eş etkili vergi koyma yasağını benimsemişlerdir.

Avrupa Topluluğu ile Türkiye arasındaki gümrük birliğini oluşturulan 95/1 sayılı ortaklık konseyi kararında da aynı yasak benimsenmektedir.

Buna ilişkin üye ülkeler arasında eş etkili vergi yasağını getiren ilk düzenleme Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran anlaşmanın 25'inci maddesidir. Avrupa Topluluğu ile içeride bir gümrüksüz bölge, hariçte ise ortak bir gümrük sınırı oluşturmaktadır. Dâhilde serbestlik, hariçte birlik olarak ifade edilen bu durumda, üye devletlerin vergi egemenliği devam etmektedir. Bu bakımdan yerli ve yabancı ürünleri aynı özelliklere göre vergilendiren katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi genel bir yurt içi vergi düzenlemesinin parçası olan vergiler eş etkili vergi yasağı kapsamında değil, ayrımcılık yasağı olarak değerlendirilebilecek 90'ıncı madde kapsamında değerlendirilmektedir²⁴.

²² Gümrük vergisinin ekonomi/ticaret politikası bakımından etkileri hakkında ayrıca bkz. **Sidal**, s. 50 vd.; **Çelik**, Gümrük, s. 13, 14; **Yerci**, s. 27, 28; **Saygılıhoğlu/Gerçek**, s. 131; **Bulut**, s. 146; **Gültekin**, s. 7-9; **Derdiyok**, s. 63; **Yumuk**, s. 180.

²³ **Bulut**, s. 146.

²⁴ Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu oluşturan Roma Anlaşması'nın 17'nci maddesi kapsamında malî nitelikli gümrük vergilerinin de gümrük vergileri ve eş etkili malî yükümlülük koyma yasağı kapsamında değerlendirildiği; ancak bunların 95'inci maddeye uygun olmak koşuluyla iç vergilendirmeye dönüştürülebileceği ve koruyucu amacı bulunmayan gümrük vergilerinin üye devletlerin vergi sistemi içerisinde yer alabileceği hakkında bkz. Çağan, s. 686, 687. Bununla birlikte liberal ekonomik düzen için GATT ve daha sonra (günümüzde) Dünya Ticaret Örgütü tarafından ortaya konan ilkeler gereği, gümrük hukukunun eşya akımını boğucu değil düzenleyici olarak etki göstermesinin (ve ideal olarak gümrük vergilerinin tamamının kaldırılmasının) gerektiği; bu noktada eşyanın piyasaya girişinde ayrımcılık yapılmaması ve ölçülülük ilkelerinin geçerli olduğu hakkında bkz. **Seer** in: **Tipke/Lang**, Steuerrecht, §1, Rz. 85, s. 27. Avrupa Birliği Hukuku'nda da eş etkili vergilerin miktarına ve ne şekilde adlandırıldığına bakılmaksızın eşyanın sınır aşan hareketine bağlı olarak tek taraflı olarak alındığı; üye devletler tarafından eşyanın sınır aşan hareketinin dışında, iç ya da dış kaynaklı olmasına bakılmaksızın

Şu anda Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşmanın 28'inci ve 110'uncu maddelerinde muhafaza edilen bu düzenlemeler birbirini tamamlayan ve sınırlayan düzenlemelerdir. Ayrıca bir malî yükümlülüğün aynı anda her iki düzenleme kapsamında da değerlendirilebilmesi mümkün değildir.

Ç. Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları'nda Eş Etkili Vergi Kavramı

Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarına da bakıldığında, *gümrük vergisine eş etkili verginin* çerçevesinin ilk olarak *Diamandarbeiders* Kararında belirlendiği görülmektedir. Bu kararda belirlenen formül daha sonra birçok kararda tekrar edilmiştir. Buna göre amacı ne olursa olsun veya ne şekilde uygulanırsa uygulansın, belirli bir hizmetin karşılığı olmaksızın, sırf bir malın bir sınırdan diğerine geçmesi dolayısıyla o mala tek taraflı olarak yükletilen parasal ödemenin, dar anlamda gümrük vergisi olmasa gümrük vergisine eş etkili bir vergi sayılmaktadır²⁵.

Bu bakımdan yakın bir tarihte verilen İstanbul Lojistik Kararı'nda da eş etkili vergiler konusunda aynı esaslar tekrar edilmiş ve dahilde alınan Motorlu Taşıtlar vergisinden farklı olarak transit geçen araçlardan taşıdıkları eşya miktarına göre hesaplanan Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin eş etkili olduğuna karar verilmiştir²⁶.

Gümrük Kanununda gümrük vergileri için yapılan tanım, Topluluk Gümrük Kodu'nda yapılan tanımla örtüşmektedir ve bu düzenlemede aslında Avrupa Birliği içerisinde uygulanması yasak olan vergiler tanımlanmak istenmektedir²⁷. Dolayısıyla yapılan açıklamalar ışığında ithalatta alınan KDV'nin dahilde bir benzerinin alınması sebebiyle bir gümrük vergisi olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Hatta gümrük vergileri kaldırıldıktan sonra, gümrük vergisi gibi etki eden dolaylı vergileri uyumlaştırma ihtiyacının doğduğunu hatırladığımızda ithalatta alınan

alınan Katma Değer Vergisi, Çevre Vergisi gibi dış kaynaklı eşyalar bakımından bir ayırım gözetmeyen (muamele) vergilerin(in) eş etkili vergi olmadığı, bunların Avrupa Birliği'nin İşleyişine Hakkında Antlaşma'nın 110'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. *Haltern*, s. 683 vd.; *Zerres/Zerres*, s. 107.

²⁵ Bu formülün kullanıldığı bazı kararlar: 1 Temmuz 1969 tarih ve C- 2, 3/69 sayılı – *Diamandarbeiders – Belçika Kararı*; ...22 Mart 1977 tarih ve C-78/76 sayılı *Steinike & Weinling – Almanya Kararı*; ...9 Kasım 1983 tarih ve C-158/82 sayılı *Avrupa Topluluğu Komisyonu – Danimarka Krallığı Kararı*;... 1 Ağustos 1995 tarih ve C- 16/94 sayılı *Dubois/Garanor Kararı*; ... 2 Ekim 2014 tarih ve C-254/13 sayılı *Orgacom Kararı* (kararlar için bkz. https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/de/, E.T. 14.04.0219). Eş etkili vergilere ilişkin diğer bazı kararlar kapsamında açıklamalar için bkz. *Bilici*, s. 111; *Can*, s. 224, 225.

²⁶ 19 Ekim 2017 tarih ve C- 65/16 sayılı *İstanbul Lojistik Kararı* (kararlar için bkz. https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/de/, E.T. 14.04.0219).

²⁷ Topluluk Gümrük Kodu'nda yapılan tanımlar için bkz. Community Customs Code, Article, 5/9, 10, 11. (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31992R2913>, E.T. 14.4.2019)

katma değer vergisinin gümrük vergisi gibi etki edebileceği ancak bir gümrük vergisi olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır²⁸.

III. İTHALATTA ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN ETKİLERİ VE NİTELİĞİ

Konuya son olarak bir de ithalatta alınan katma değer vergisinin etkileri cephesinden bakacak olursak:

Bu verginin alınmasında ilk ve en önemli amaç ithal edilen malın katma değer vergisi ödenmeden nihai tüketiciye ulaşması engellenmesidir. Yani, ithalatçıyı yerli üretim karşısında avantajlı bir konuma geçirmemek ve dâhildeki üretim korunmak istenmektedir²⁹. Bu amaç öncelikle yerli üretici ile ithalatçı arasında katma değer vergisi bakımından bir farkın olmadığı şeklinde anlaşılmalıdır; fakat burada aynı zamanda gümrük vergisinin korumacı ve malî etkisini de görmek mümkündür.

İthalatta alınan katma değer vergisinin matrahını ele aldığımızda, matraha dâhil edilecek ve edilmeyecek unsurlar bakımından aslında dahilde alınan katma değer vergisinden farklı bir yaklaşım sergilenmemektedir. Ancak matrahın temelini gümrük kıymeti oluşturmaktadır. Ayrıca ithalat sırasında alınan diğer vergiler de matraha dahil edilmektedir³⁰.

Bu durum, bir eşyanın serbest dolaşıma girişinde alınan gümrük vergisi ve eş etkili diğer vergilerin sahip oldukları etkilerin katma değer vergisi oranında arttırılmış olacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla ithalatta alınan katma değer vergisi uygulanan diğer gümrük vergilerin etkisini kısmen bünyesinde taşımaktadır.

İthalatta alınan diğer vergilerin hiç alınmıyor olduğu ve dolayısıyla etkinin sıfır olduğu durumlarda söz konusu olabilmektedir. Öyle ki ithalat sırasında katma değer vergisinden başka bir verginin ödenmesi söz konusu olmayabilir. Gümrük tarifesinde oranın %0 olmasından ya da başka bir düzenlemeden kaynaklanan istisna halinin bir iktisadî anlamı bulunmaktadır. Bu durumu da gümrük vergisinin etkisi azaltılmak ya da yok edilmek istendiğinde ithalatta alınan katma değer vergisinin de ona uyumlu bir şekilde etki ya da etkisizlik doğurduğu şeklinde değerlendirmek mümkündür.

Etkinin gümrük vergisinin etkisine paralel olarak artıp azalmasına sebebiyet veren bu düzenleme ithalatta alınan katma değer vergisini bir gümrük vergisi saymaya

²⁸ Bkz. **Bilici**, s. 119 vd. Ayrıca Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasında ithalatta ve ihracatta gümrük vergileri, eş etkili resimler ve miktar kısıtlamaları ve koruma sağlamayı gözetken eş etkili her türlü tedbirin kaldırılması yükümlülüğü çerçevesinde kaldırılan malî yükler hakkında katma değer vergisinin yer almaması hakkında bkz. **Bilici**, s. 127.

²⁹ Şişman, s. 247, 248; **Terzi**, s. 17, 18; **Gümüş**, s. 93.

³⁰ Katma değer vergisinde matrah unsurunun Avrupa Birliği katma değer vergisi rejimine şekil veren temel direktifler arasında 6 nolu direktifte yer almasına ilişkin açıklamalar için bkz. Eğilmez, s. 66, 67; **Bilici**, s. 143. Matrah bakımından gümrük kıymeti ile kurulan bağlantı hakkında ayrıca bkz. **Öner**, s. 245. Ayrıca bkz. **Terzi**, s. 32 vd.

yetmemektedir; ancak dâhilde alınan katma değer vergisinden den farklılaştırılmış bir vergi olduğunu ortaya koymaktadır³¹.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dış ticaretten alınan vergiler arasında miktar bakımından ilk sıralarda yer alan ithalatta alınan katma değer vergisi, geniş anlamda bir gümrük vergisi değildir. Yine ithalatta alınan katma değer vergisinin etkileri açıklanırken görüldüğü üzere oranı ve konusu aynı olsa da dâhilde alınan katma değer vergisinden farklılaştırılmış bir vergidir. Dâhilde alınandan farklı olarak teslim edenin değil, varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin de benimsenmesi bu farkı belirginleştirmektedir. Etkisinin gümrük vergisine yakın olması Gümrük Kanunu anlamında olmasa da ona bir ithalat vergisi olma özelliği kazandırmaktadır.

Nitekim Gümrük Kanunu’nun 74’üncü maddesi gereğince bir eşyanın serbest dolaşıma girişinde ithali için gereken tüm vergilerin alınması gerektiği düzenlendiğinden ithalatta alınan katma değer vergisinin bu kapsama dâhil olduğunu görmek ve onu millî bir ithalat vergisi olarak değerlendirmek gerekmektedir.

Bu verginin niteliğinin ortaya konulamaması dâhilde alınan katma değer vergisi ile ya da gümrük vergisi ile aynı vergi gibi değerlendirilmesi riskini beraberinde getirmektedir. Bu algının değişebilmesi için gerek uygulamada tahakkuk kararlarında gerek ikincil düzenleyici işlemlerde bu verginin “ithalatta alınan katma değer vergisi” olarak adlandırılması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu daha eski bir kanun olsa da daha yeni olan Gümrük Kanunu hükümleri ithalatta alınan katma değer vergisini kapsamına tam anlamıyla alabilmiş değildir. Bu bakımdan Katma Değer Vergisi Kanunu’ndan Gümrük Kanunu’na yapılan atıfların sonraki kanun ile zımnî olarak ilga edildiğinden bahsedilemez. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Gümrük Kanunu’na yapılan atıfları göz önünde bulundurmaya devam etmek gerekir. Ne var ki bu düzenlemeler maddî ve şeklî anlamda vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda kapsayıcı bir atıf yapmamakta; vergi ödevine aykırılıkların yaptırıma bağlanması konusunda eksikliklere neden olmaktadır.

Bu bakımdan mevcut düzenlemeler çerçevesinde zorlama yorumlar yapmak yerine ithalatta alınan katma değer vergisinin anlamına uygun düştüğü ölçüde, Gümrük Kanunu’nda yer alan düzenlemelerin uygulanmasına imkân sağlayacak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir³².

³¹ Bu özellikleri itibarıyla Avrupa Birliği Gümrük Kodu açısından ithalat vergileri kapsamında sayılmayan ithalatta alınan katma değer vergisinin (Alman) Gümrük İdaresi Kanunu’nda ithalat vergileri arasında sayılması sebebiyle millî bir ithalat vergisi sayılması hakkında bkz. **Witte**, ABGK, Art. 5, s. 85. Ayrıca gümrük borcu ile ilgili hükümlerin dolaylı olarak ithalatta alınan katma değer vergisi gibi millî ithalat vergileri bakımından da dolaylı olarak etkili olduğu hakkında bkz. **Witte/Traub**, ABGK, Art. 87, Rz. 2, s. 818.

³² Bu öneri Alman Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 21’inci maddesinin 2’nci fıkrasında “geri

KAYNAKÇA

Bilici, Nurettin; Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme), (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2004.

Bulut, Mustafa Kemal; “Gümrük Vergisine Eş Etkili Vergi ve Mali Yüklerin Gümrük Vergisi Tanımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 334, Ekim 2007, s. 139-148)

Bulutoğlu, Kenan; Türk Vergi Sistemi, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, (Ongun Kardeşler Matbaacılık), Ankara 1979.

Can, Hacı; Avrupa Birliği İç Pazar Hukuku, (Adalet Yayınevi), Ankara 2008.

Çağan, Nami; “AET Hukukunda Vergilendirme”, (Prof. Dr. Akif Erginay’a 65inci Yaş Armağanı, Ankara 1981, s. 669-711).

Çelik, Binnur; Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku, (İmaj Yayıncılık), Ankara 1999, (Gümrük).

Çelik, Binnur; “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, (Gazi Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 2/99, s. 117-125), (İthalde Alınan KDV).

Derdiyok, Türkmen; Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013.

Eğilmez, Mahfi; Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama), (Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1982/248), Ankara 1983.

Gök, Özgecan; Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019.

Gültekin, Raşit; Türkiye’de Dış Ticaretten Alınan Vergiler ve Eş Mali Yükümlülükler, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne 2008.

Gümüş, Mustafa; İthalatta Vergi ve Mali Yükümlülükler, (Ankara Gümrük Müşavirleri Derneği), Ankara 2018.

Hacıköylü, Canatay; “İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı”, (Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.7, S. 1, Ocak 2015, s. 21-36).

ödeme sistemiyle dahilde işleme ve hariçte işleme rejimleri hariç olmak üzere ithalatta alınan katma değer vergisi için gümrük vergilerine ilişkin düzenlemelerin anlamına uygun düştüğü ölçüde uygulanır” hükmü göz önünden bulundurularak getirilmektedir. Bu önerinin soyut ve zamana göre içeriği değişebilecek dinamik bir anlamının olduğu bilinmektedir. Bu noktada çalışmanın ilk bölümünde yer alan cevap arayış nedenleri çerçevesinde etraflıca düşünülmesi gerekmektedir. Bunun hususlar dışında gümrük vergisi ile ilgili düzenlemelerin hangilerinin ithalatta alınan katma değer vergisinin anlamına uygun düştüğü bu tebliğin sınırlarını aşan daha ayrıntılı bir çalışma yapılmasını gerektirmektedir. Burada bir cümle ile ortaya koyulan tesbit yapılacak ayrıntılı çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Haltern, Ulrich; *Europarecht -Dogmatik im Kontext-*, 2. Neubearbeitete Auflage, (Mohr Siebeck), Tübingen 2007.

Kolçak, Menşure; “Dışticaret Vergilerinin Türkiye Ekonomisine Etkileri”, (Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 27, S. 4, 2013, s. 188-209).

Lux, Michael; *Das Zollrecht der EG (Handbuch für Praktiker mit Musterfällen und Praxistipps)*, 3. Auflage, (Bundesanzeiger Verlag), Köln 2009.

Nural, Ali; 4458 Sayılı Gümrük Kanunu -Açıklamalı-, [Yeni Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği İktisadi İşletmesi Yayın No: 2 (33)], Ankara, Şubat 2015.

Öner, Erdoğan; *Türk Vergi Sistemi*, 8. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2017, (Türk Vergi Sistemi).

Sarıkaya, Kadir; “Gümrük İşlemleri Açısından Ana Hatlarıyla Katma Değer Vergisi”, (Gümrük Dünyası, S. 75, 2012/4, s.63-68).

Saygılıoğlu, Nevzat/**Gerçek**, Adnan; *Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergileme*, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2007.

Selen, Ufuk; *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirmesi*, 9. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2017.

Sidal, Hulusi; *Gümrük Politikası Mevzuatı ve Tatbikatı Cilt: 1*, (İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No. 39 – 196), (Berksoy Matbaası), İstanbul 1966.

Şahin, Mustafa; “Gümrük Vergileri ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 414, Şubat 2016, s.152-157).

Şişman, Gülden; *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2014.

Taylar, Yıldırım; *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2013.

Terra, Ben/**Wattel**, Peter; *European Tax Law*, Third Edition, (Kluwer Law International), The Hague 2001.

Terzi, Gökhan; *İthalatta Katma Değer Vergisi Matrahı*, (Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği), Ankara 2017.

Tipke, Klaus/**Lang**, Joachim; *Steuerrecht*, (Otto Schmidt Verlag), Köln 2015.

Toprak, Vamık; *Dış Ticaret ve Gümrük Politikası (Ders Notları)*, (Sevinç Matbaası), Ankara 1968.

Tschiderer, Sebastian; *EU- Zollrecht*, 2. aktualisierte Auflage, (LexisNexis), Wien 2011.

Tuncer, Selahattin; *Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori – Uygulama)*, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2001, (Gümrük).

Witte, Peter; *Zollkodex Kommentar*, 6. neubearbeitete Auflage, (Verlag C.H. Beck), München 2013.

Witte, Peter; Zollkodex der Union Kommentar, 7. Auflage, (Verlag C.H. Beck), München 2018, (ABGK).

Yayla, Sefa; “Katma Değer Vergisinde Ceza Uygulaması”, (Gümrük Dünyası, S. 87, 2015/4, s. 32-38), (Ceza Uygulaması).

Yayla, Sefa; “İthalatta KDV Matrahı”, (Gümrük Dünyası, S. 69, 2009, s. 23-26), (Matrah)

Yayla, Sefa; “Gümrük Vergi ve Para Cezalarının Geri Verilmesi ve Kaldırılması”, (Gümrük ve Ticaret Dünyası, S. 96, Y. 2018/1, ss. 55-60), (Geri Verme ve Kaldırma).

Yerci, Cahit; Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2005, (İthalatta KDV).

Yıldız Tokathoğlu, Mircan; “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği”, (Akdeniz Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Dergisi, S. 10, 2005, s. 46-72).

Yilmazer, Mehmet Memiş; “Gümrük Birliğine Geçiş ve Gümrük Mevzuatımızdaki Yenileştirmeler”, (Mali Çözüm Dergisi, S. 31, Temmuz-Ağustos 1995, <http://eski.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp>, E.T. 18.02.2018).

Yumuk, Hamit; “Gümrük Hukukunda Zorunlu İdari İtiraz”, (Yedinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu -Bildiri Kitabı-, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, s. 173-224).

Zerres, Thomas/**Zerres**, Michael; Europäisches Wirtschaftsrecht, (Reiner Hampp Verlag), München und Mering 2015.

TÜRKİYE’NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI SİSTEMİNDE YER ALAN “AYRIM YAPILMAMASI” KURALI VE OECD MODEL VERGİ ANLAŞMASI MADDE 24 İLE KARŞILAŞTIRILMASI*

*İmran ARITI ERDEM***

1. GİRİŞ

Ayrımcılık yasağı, uluslararası alanda insan hakları metinlerinden ülkeler arasındaki anlaşmalara değin çok geniş kapsamda uygulama alanına sahip bir üst ilke olarak vergi hukuku bakımından da büyük önem taşımaktadır. Genel anlamdaki bu ilkenin bir alt görünümü olarak uluslararası vergi hukukunda ayrımcılık yasağı, bir ülkenin kendi uyuşu yahut bazı hallerde mukimi olmayan gerçek veya tüzel kişiler ile yabancı mal ve hizmetlere, benzer yerli ürün ve mükelleflere oranla daha ağır bir vergi yükü getirmesini engellemek amacıyla öngörülmüştür. Uluslararası ticaretin önünde büyük bir engel olarak değerlendirilen ve ülkelerin korumacı politikalarının bir sonucu olan vergi ayrımcılığına bağlı olarak ayırım yapılmaması kuralı/ayrımcılık yasağı, çeşitli uluslararası örgütlerin metinlerinde de yer bulmuştur Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) de bu örgütlerin içinde yer almaktadır.

OECD’nin ayrımcılık yasağına ilişkin düzenlemeleri, örgüt tarafından hazırlanan ve günümüzde pek çok ülke tarafından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında model olarak kullanılan Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma’nın (OECD Modeli) “Ayrımcılık Yapılmaması” (“*Non-discrimination*”) başlıklı 24. maddesinde yer almaktadır. Bu düzenleme, hem OECD üyesi olan hem de diğer ülkelerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında OECD Modeli’ni baz alan Türkiye açısından önem taşımaktadır. Bu çalışmada öncelikle OECD Modeli’nin 24. maddesinin incelenmesi, ardından Türkiye’nin bu modeli baz alarak oluşturduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları sistemi içerisinde yer alan “Ayrımcılık Yapılmaması” kuralına ilişkin genel eğilimin ortaya koyulması ve böylece ülkemiz anlaşmalar sistematığı içinde ayırım yapılmaması kuralının/ayrımcılık yasağının nasıl ele alındığının irdelenmesi amaçlanmaktadır.

* Bu bildiri, yazarın, Prof. Dr. Tekin Akdemir danışmanlığında hazırladığı “Tax Discrimination in EU Law and the OECD Model Tax Convention” isimli yüksek lisans tezinin bir bölümünden üretilmiştir.

** Arş. Gör. Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı, aritimran@hotmail.com.

2. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNDA AYRIMCILIK YASAĞI

Ayrımcılık; bir kişi ya da nesneye edilen muamelenin, aynı (benzer) koşullardaki başka bir kişi ya da nesneye edilen muameleden farklı olduğu durumlarda karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanı sıra farklı (benzer olmayan) koşullardaki iki kişi ya da nesneye aynı muamelede bulunulması halinde de ayrımcılık gündeme gelmektedir. İlk ayrımcılık hali “hukuki (*de jure*) ayrımcılık” olarak adlandırılırken, ikinci ayrımcılık hali “fiili (*de facto*) ayrımcılık” olarak adlandırılmaktadır¹.

Genel anlamda eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı bir uygulama niteliği taşıyan ayrımcılık uygulamasının engellenmesi, hem ulusal hem de uluslararası alanda büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda ayrımcılık yasağı, genel anlamıyla aynı durumda olanlara dil, din, ırk gibi belirleyiciler ekseninde farklı muamele yapılmasını yasaklamaktadır. Bu ilke ulusal düzeyde ülkelerin anayasalarında yer almanın yanı sıra uluslararası metinlerde de kendisine yer bulmaktadır. Bu çerçevede ülkeler anayasalarında doğrudan ayrımcılık yasağına yer verebildikleri gibi, anayasalarında bulunan başka ilkelerin yorumlanması yolu ile de ayrımcılık yasağını uygulayabilmektedir. Örneğin Türkiye, Belçika veya Fransa’nın anayasalarında doğrudan doğruya her türlü ayrımcılığın yasaklandığı görülürken; İngiltere’de “hukukun üstünlüğü/hukuk devleti” ilkesinin, Almanya’da ise vergi hukuku özelinde “mali güç” ilkesinin yorumlanması yoluyla ayrımcılık yasağı uygulanmaktadır².

Uluslararası metinlere bakıldığında da ayrımcılık yasağına farklı şekillerde yer verildiği ve önem atfedildiği görülmektedir. Bu çerçevede örneğin önemli insan hakları metinlerinden olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 14. maddesinde, özellikle uyruklu temeline olmak üzere, her türlü ayrımcılık yasaklanmıştır. Aynı zamanda İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye ek 12 Numaralı Protokol’ün 1. maddesi ile de her türlü ayrımcılığın yasaklandığı görülmektedir. 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 2. maddesinde de “ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasal veya başka bir görüş, ulusal veya sosyal köken, mülkiyet, doğuş” ya da herhangi başka bir kritere dayalı olarak ayırım yapılması yasaklanmıştır.

Belirtmek gerekir ki genel anlamdaki ayırım(cılık) yapılmaması ilkesinin vergi hukukundaki görünümü de vergi ayrımcılığının yasaklanması şeklindedir. Diğer bir ifade ile yukarıda zikredilen ayrımcılık yasağı, vergi hukukunda da hem ulusal hem de uluslararası düzeyde geçerliliğe sahip olan bir ilkedir. Bu kapsamda vergi ayrımcılığı; bir devletin, aynı durumda olan gerçek ve tüzel kişiler arasında farklı uyruk

¹ Davey, William J. (2012). *Non-discrimination in the World Trade Organization: The Rules and Exceptions*. Pocketbooks of the Hague Academy of International Law, [e-kitap], Brill, s. 58.

² Van De Vijver, Anne (2015). “International Double (Non-)Taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles”. *EC Tax Review*, 5, 240-257, s. 241-242.

ve bazen farklı mukimlik; benzer mal ve hizmetler arasında farklı menşe ekseninde vergisel olarak farklı ve daha ağır muamelede bulunması olarak tanımlanabilir.

Vergi ayrımcılığı kavramının temelde dört unsuru bulunmaktadır. Bunlar; iki gerçek kişi/tüzel kişi ya da iki mal veya hizmetin varlığı, bunların aynı (benzer) koşullarda olması (karşılaştırılabilirlik/mukayese edilebilirlik), bunlar arasında farklı muamelede bulunulması ve iki kişi/mal veya hizmetten biri için daha dezavantajlı bir sonuç doğmasıdır³. Dolayısıyla ülkelerin, benzer koşullardaki/mukayese edilebilir nitelikteki kişiler ya da mal ve hizmetlere farklı muamelede bulunması ile vergi ayrımcılığı söz konusu olmaktadır.

Uluslararası anlamda vergi ayrımcılığı yasağı, uluslararası vergi hukuku bakımından benzer koşullarda bulunan kişi veya mal ve hizmetlere farklı ya da daha ağır muamelede bulunulmasını engellemektedir. Burada farklı muamelenin kişiler için uyruklu, mal ve hizmetler için menşe temelinde yapılması, klasik anlamda doğrudan ayrımcılığı (*direct discrimination*) oluştururken; farklı muamelenin uyruklu ya da menşe dışındaki bir kritere dayanarak yapılmasına rağmen, uyruklu/menşe temelinde ayrımcılık etkisinin doğması halinde ise dolaylı ayrımcılık (*indirect discrimination*) söz konusudur. Uyruklu/menşe temelinde ayrımcılık ile dolaylı da olsa aynı sonuçları doğurduğu için dolaylı ayrımcılık da yasaktır⁴. Bu kapsamda örneğin içkiler için alkol oranı ya da taşıtlar için motor hacmi gibi kriterler belirlenerek, bu kriterler çerçevesinde yalnızca ithal mallara daha ağır bir vergilendirme söz konusu oluyorsa, dolaylı ayrımcılık gündeme gelecektir ve bu da ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilecektir.

Geçmişten beri ülkelerin kendi ekonomilerini ve özellikle yerli ürünlerini korumak için bir politika aracı olarak vergileri kullanması söz konusu olmuştur. Bu çerçevede ülkelerin kendi ekonomilerini, bebek endüstrilerini, yerli ürünlerini korumak ya da dış ticaret açıklarını kapatmak gibi ekonomik amaçlarla ayrımcı vergi uygulamalarına başvurduğu görülmektedir. Geçmişte neredeyse doğal bir uygulama gibi görünse de zamanla vergi ayrımcılığı pratiği, uluslararası ticaretin önünde bir engel olarak değerlendirilmeye başlanmıştır. Özellikle küreselleşme ile birlikte bu düşünce daha da önem kazanmış; küçük bir küresel köy haline gelen dünyada sermaye ile işgücünün akışkanlığı ve malların serbestçe dolaşımı bakımından vergi ayrımcılığı olumsuz bir anlama bürünmüş ve buna mukabil ayrımcılık yasaklarına daha da önem verilmeye başlanmıştır. Zira ayrımcı vergilerin hem yabancı gerçek ve tüzel kişilerin yatırım kararlarını hem de ithal ürünlerin fiyatlarında artışa sebep olarak rekabeti olumsuz yönde etkilediğinin anlaşılması, ülkeleri vergi ayrımcılığı bakımından adım atma-

³ Bammens, Niels (2012). *The Principle of Non-Discrimination In International and European Tax Law*, Volume 24 in Doctoral Series. Amsterdam: IBFD, s. 9.

⁴ Aşçı Akıncı, Nuray (2012). *Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı (Doktora Tezi)*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 110.

ya itmiştir. Buna bağlı olarak ülkelerin anayasalarında ayrımcılık yasağına ilişkin hükümlere yer verilmesi söz konusu olmakla birlikte, zaman içerisinde bu sorunun uluslararası alanda engellenebilmesi için ülkelerin tekil çabalarının yeterli olmadığı ve uluslararası işbirliğinin gerektiği anlaşılmıştır.

İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesinin ardından ve özellikle Birleşmiş Milletler (BM) Şartı'nın da etkisiyle ayrımcılık yasağı, vergi hukuku özelinde de bir ilke olarak kabul edilmiş olup bugün bölgesel veya ikili ve çok taraflı anlaşmalarda yahut ekonomik bütünleşmelerin temel metinlerinde kendini göstermektedir⁵. Bu çerçevede günümüzde ülkeler, OECD yahut BM gibi örgütlerin de katkılarıyla ikili vergi anlaşmalarında ayrımcılık yasağına yer vermektedirler. Bu düzeyde başrol, OECD'nin ya da BM'nin hazırladığı model anlaşmalardadır. Bunun yanı sıra Avrupa Birliği (AB) ya da Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) gibi çeşitli ekonomik yahut bölgesel bütünleşmeler de kendi etki alanları içinde, bazen bağlayıcı bazen de ilkesel düzenlemelerle vergisel konularda ayrımcılığı yasaklamaktadırlar.

Genel anlamda model anlaşmalardaki ayrımcılık yasakları, ülkeler için yalnızca bir “yol haritası” yahut “tavsiye” niteliği taşımakta olup bu hükümler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer aldığı müddetçe ülkeler için bağlayıcı nitelik taşımaktadır. AB yahut DTÖ gibi bütünleşmelerin öngördüğü ayrımcılık yasakları ise bu bütünleşmelerin sistemleri içerisinde daha esaslı bir yer taşımaktadır. Örneğin AB bakımından ayrımcılık yasağı “Kurucu Anlaşmalar”da yer alırken DTÖ sistematüğinde ayrımcılık yasağı “Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması”nda ele alınmıştır. Bu sistem içerisinde ayrımcılık yasağına aykırı hareket eden ülkeler bakımından çeşitli yaptırımlar söz konusu olup bu bakımdan AB veya DTÖ sistematüğü içerisinde ayrımcılık yasağının daha nitelikli bir şekilde konumlandırıldığı görülmektedir.

3. OECD MODELİ'NDE “AYRIM YAPILMAMASI”NA İLİŞKİN 24. MADDENİN İNCELENMESİ

Vergi ayrımcılığı, günümüzde uluslararası alanda önemli bir problemdir. Bahsedildiği üzere özellikle küresel ticaretin önündeki engellerin kaldırılması ve sermaye ile iş gücünün ülkeler arası akışkanlığının sağlanması açısından ayrımcılığın önlenmesi önemli bir esas olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sistem içerisinde vergi ayrımcılığının önlenmesi, diğer bir ifade ile ayrımcılık yasağının işletilebilmesi, ekonomik bir işbirliği öngörüsüyle kurulan OECD bakımından da esaslı bir amaç olarak görülmektedir. Zira ayrımcılığın bir türü olarak vergi ayrımcılığı, ülkelerin, uyrukları/mukimleri (veya yerli ürünleri) nezdinde kendi ekonomilerini korumak amacıyla diğer ülke uyruklarına/mukimlerine (yahut diğer ülke menşeli mal ve hizmetlere) vergisel

⁵ Kardachaki, Alexia (2013). “Tax Aspects of International Non-Tax Agreements”. International Fiscal Association Research Paper. <https://www.ifa.nl/Document/Research%20Papers/IFA%20Research%20paper%20-%20Tax%20Aspects%20of%20Int%20non-tax%20agreements.pdf> (Erişim Tarihi: 26.10.2017), s. 39.

anlamda farklı/dezavantajlı uygulamalarda bulunması anlamına geleceğinden; uluslararası alanda ekonomik işbirliğinin, serbest ticaretin ve buna içkin olan sermaye ve emeğin akışkanlığının önünde büyük bir engel teşkil etmektedir.

Belirtmek gerekir ki temelde ülkeler arasında ekonomik işbirliğini sağlamayı hedefleyen bir örgüt olarak OECD, uluslararası alanda ortaya çıkan vergi ayrımcılığı pratiklerini engellemek amacıyla da politikalar üretmektedir. Bu kapsamda atılan bir adım olarak OECD Modeli'nde "ayrım yapılmaması" kuralının yer aldığı görülmektedir.

Ayrım yapılmaması kuralı, Model'in bütünü içerisinde düşünüldüğünde hem gerçek hem de tüzel kişiler nezdinde, aynı durumda olan vatandaş/mukim ve yabancılar arasında farklı/dezavantajlı vergisel muamelelerin önlenmesini öngörmektedir. Zira OECD Modeli, gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkindir ve bu bakımdan mal ve hizmetlere ilişkin olarak gündeme gelen vergi ayrımcılığı pratikleri ayrım yapılmaması kuralının kapsamına girmemektedir. Modelden yararlanarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hazırlayan ülkeler, 24. maddeye aynen veya değiştirilmiş şekilde yer vermek hususunda serbest olup şayet bu maddeye yer verilerse, karşılıklı olarak birbirlerinin vatandaş/mukimlerine vergisel anlamda ayrımcılık yapmayacaklarını taahhüt etmiş olmaktadır.

OECD Modeli'nin 24. maddesinde yer alan "Ayrım Yapılmaması" kuralı 6 fıkradan oluşmaktadır. Bu altı fıkranın her birinde, uluslararası alanda en çok karşılaşılan, diğer bir ifade ile ülkeler açısından en çok problem doğurma potansiyeline sahip olan vergi ayrımcılığı pratiklerine ilişkin kurallar öngörülmektedir. Dolayısıyla bu madde vergi ayrımcılığının her türlü değil, ancak uluslararası alanda en sık gözlemlenen spesifik hallerini kapsamaktadır⁶. Bu bakımdan Model'in 24. maddesinin, çeşitli vergi ayrımcılığı türlerine ilişkin yasakların heterojen bir toplamı olarak değerlendirilmesi mümkündür⁷.

Her ne kadar her paragraf farklı ayrımcılık türlerine yönelmiş de olsa şunun altı çizilmelidir ki Model'in 24. maddesi bir bütün olarak "yabancılık" kriterine dayanarak gerçekleştirilen ayrımcı muamelelerini engellemektedir⁸. Bu yabancılık kriteri kimi zaman doğrudan diğer akit devlet uyruklarına yönelik olarak gündeme gelebileceği gibi, kimi zaman da ayrımcı muamelede bulunan devletin kendi uyruklarına karşı, yabancılık unsuru taşıyan iş ve işlemlerde bulunmaları dolayısıyla ortaya çıkmaktadır.

⁶ OECD (2007). Public Discussion Draft on Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination), s. 4.

⁷ Kostic, Svetislav V. (2014). "Nationality Non-Discrimination in Serbian Tax Treaty Law". *Annals of the Faculty of Law in Belgrade Law Review*, 62(3), 135-150, s. 137.

⁸ Rust, Alexander (2010). "International Tax Neutrality and Non-Discrimination - A Legal Perspective". İçinde: *Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics* [eds. Michael Lang vd.]. Amsterdam: IBFD, 629-647, s. 631.

OECD Modeli'nin 24. maddesinde ifadesini bulan ayırım yapılmaması kuralının kapsamının ortaya koyulması amacıyla başlangıçta bir özetle, bu kuralın; ayrımcı vergilerin diğer akit devlet vatandaşlarını, diğer akit devlet mukimlerinin işyerlerini, diğer akit devlet mukimlerinde sahip olunan ya da kontrol edilen teşebbüsleri ya da diğer akit devlet mukimlerine yapılan faiz ya da royalti gibi ödemeleri hedef alması hallerini konu edindiği söylenebilir⁹. Bu çerçevede maddenin gerçek ve tüzel kişilere yönelen çeşitli vergi ayrımcılığı pratiklerini yasaklayan ilk beş fıkrası, ayırım yapılmaması kuralının “kişisel kapsamı”nı; kuralın hangi tür vergiler bakımından uygulanacağına ilişkin altıncı ve son fıkrası ise kuralın “maddi kapsamı”nı ortaya koymaktadır¹⁰. Ayrıca altı çizilmelidir ki, maddenin altı ayrı fıkrasında yer alan kurallardan hiçbirisi bir diğerine üstün (*lex specialis*) değildir¹¹.

OECD Modeli'nin 24. maddesinin ilk fıkrası iki cümleden oluşmaktadır. Fıkranın ilk cümlesi, ayrımcılık yasağını uyruklu/mukimlik kriteri çerçevesinde ele almakta ve bir akit devletin, kendi vatandaşı gerçek kişiler ya da akit devlet kanunlarına göre kurulmuş (mukim) tüzel kişiler ile “aynı/benzer koşullarda” olan (“*in the same circumstances*”) diğer akit devlet vatandaşlarını/mukimlerini “değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere” (“*other or more burdensome*”) tâbi tutmayacağına dair bir taahhüt içermektedir.

Bu hükmü uyruğa/ikamete dayalı (*nationality based*) ayrımcılık yasağı olarak okumak mümkündür ve hükmün, ayrımcılık yasağının ana ve genel kuralını ortaya koyduğu söylenebilir. Burada yer verilen ayırım yapılmamasına ilişkin kuralda belirlenen kriterler; iki gerçek veya tüzel kişinin varlığı, bu kişilerin aynı/benzer/mukayese edilebilir koşullara sahip olması ve buna rağmen bu kişilerden birine, tâbiyeti dolayısıyla farklı ya da daha ağır vergisel muamelede bulunulmasıdır. Diğer bir ifadeyle bu hüküm ile yasaklanan, tâbiyetleri dışında içinde bulundukları tüm koşullar aynı olan kişilere farklı vergisel muamelede bulunulmasıdır.

Hükümde vatandaşlık ve mukimlik kavramlarının birlikte kullanılmasının sebebi, ülkelerin kişilerin vergi mükellefiyetlerinin türünü (tam veya dar mükellefiyet) belirlerken farklı kriterleri dikkate almalarıdır. Bu bakımdan vatandaşlık klasik yaklaşımı yansıtırken; mukimlik, günümüzde çoğu ülkenin temel yaklaşımını yansıtmaktadır¹². Ayrıca mukimlik, teknik açıdan tüzel kişilerin mükellefiyetlerinin belirlenmesinde baz alınan kriter olmaktadır. Bu bakımdan hükümde yer alan bu kavramın, tüzel kişiler açısından “mali ikametgah”ı yansıttığı söylenebilir¹³.

⁹ Warren Jr, Alvin C. (2000). “Income Tax Discrimination Against International Commerce”. *New York University Tax Law Review*, 54, 131-169, s. 150.

¹⁰ Brandstetter, Patricia (2010). *The Substantive Scope of Double Tax Treaties - A Study of Article 2 of the OECD Model Conventions* (Doctoral Dissertation). Vienna: Vienna University of Economics and Business, s. 134.

¹¹ Bammens, s. 58.

¹² Kostic, s. 138.

¹³ Kostic, s. 138.

İlk fıkranın ikinci cümlesi ise uyrukluğa/mukimliğe dayalı ayrımcılık yapılmaması kuralının kapsamını genişleterek, akit devletlerden birinin vatandaşı olmakla birlikte her iki akit devlette de ikamet etmeyen kişilere karşı ayrımcı muamelede bulunulmasını da yasaklamaktadır.

24. maddenin ikinci fıkrası, hükmün koruma alanını biraz daha genişletmekte ve akit devletlerden birinde ikamet eden vatansız kişileri de ayırım yapılmaması kuralının koruması altına almaktadır. Akit devletler, ikinci paragrafın kapsamına giren vatansız kişileri de kendi vatandaşlarından farklı veya daha ağır bir şekilde vergilendirmeyeceklerini taahhüt etmektedir. Vatansız kişiler olarak adlandırılan bu kişilere ilişkin tanım Model’de yer almamakla birlikte OECD tarafından Model’deki maddelere ilişkin yayınlanan yorumlarda (*commentaries*) 1954 tarihli Vatansız Kişilerin Statüsüne İlişkin New York Sözleşmesi’ndeki tanıma atıf yapılmıştır. Bu sözleşme uyarınca vatansız kişi, “*kendi yasalarının işleyişi içinden hiçbir Devlet tarafından vatandaş olarak sayılmayan bir kişi*”dir¹⁴. Bu kişilerin hükmün koruma alanına dahil olabilmesi için mutlaka akit devletlerden birinde mukim olması ve o devletin vatandaşları ile mukayese edilebilir koşullarda bulunması gerekmektedir¹⁵.

24. maddenin üçüncü fıkrasında ise ayırım yapılmaması kuralının kapsamına işyerleri de dâhil edilmiştir. İki cümleden oluşan fıkranın ilk cümlesine göre, akit devletlerden birinde faaliyette bulunan bir teşebbüsün diğer akit devlette sahip olduğu “işyeri” (“*permanent establishment*”), bu diğer devletin kendi teşebbüslerinin tâbi olduğu vergilendirmeden “daha az lehe” (“*less favourable*”) bir vergilendirmeye tâbi tutulmayacaktır. Hükümde, uyruklu ölçütüne ilişkin fıkralarda yer alan “farklı ya da daha ağır vergilendirme” terimini yerine “daha az lehe” teriminin tercih edildiği görülmektedir¹⁶.

Bu hükümde mukayese edilebilirlik kriterinin, “aynı faaliyetleri yürütmek” (“*carrying on the same activities*”) olarak ifade edildiği görülmektedir. Dolayısıyla bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette sahip olduğu işyerine karşı ayrımcı bir vergisel muamelede bulunulup bulunulmadığı belirlenirken, bu teşebbüslerin yürüttüğü faaliyetlerin aynı olup olmadığına bakılmaktadır¹⁷. Belirtmek gerekir ki mukayese edilecek olan teşebbüsler, işyerinin bulunduğu akit devlette bulunan tam mükellef teşebbüslerdir. Bu bakımdan örneğin bir akit devlette; diğer akit devlet

¹⁴ Bkz. 25.10.2014 tarihli ve 29156 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2014/6866 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/10/20141025-5.htm> (Erişim Tarihi: 10.06.2019).

¹⁵ Yaltı Soydan, Billur (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Yayıncılık, s. 277.

¹⁶ Aşçı Akıncı, Nuray (2017). “Uluslararası Vergilendirmede Ayrımcılık Yasağı”. İçinde: *Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı* (ed. Billur Yaltı). İstanbul: On İki Levha Yayınları, 191-226, s. 200.

¹⁷ Bennett, Mary C. (2006). “The David R. Tillinghast Lecture: Non-Discrimination In International Tax Law: A Concept in Search of a Principle”. *N.Y.U. Tax Law Review*, 59, 439-485, s. 443.

teşebbüslerinin söz konusu devlette sahip olduğu işyerlerinin elde ettiği faiz geliri üzerinden kesinti yapılmaktayken, tam mükellef teşebbüslerin elde ettiği faiz gelirleri üzerinden kesinti yapılmıyorsa, ayrımcı muamele söz konusu olacaktır¹⁸.

Fıkranın ikinci cümlesinde ise, mukimlere tanınan şahsi veya ailevi durumlara bağlı indirimler, hükmün kapsamı dışına alınmış ve bunların yabancılara uygulanmasının ayrımcılık yaratmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla ilk cümlede öngörülen kuralın istisnasının ikinci cümlede ortaya koyulduğu görülmektedir. Bu istisnanın temelinde; dünyadaki çoğu ülke tarafından tam mükelleflerin mali gücünün kavranması açısından şahsi ve ailevi indirimlerin uygulanması yatmaktadır¹⁹. Zira diğer akit devlet mukimleri, başka bir ifadeyle dar mükellefler için de söz konusu indirimlerin uygulanması durumunda bu mükellefler, her iki akit devlette de şahsi ve ailevi indirimlerden yararlanabilecek ve böylece iki kez indirim söz konusu olup “çifte vergilendirmeme” (“*double non-taxation*”) sorunu gündeme gelebilecektir. Dolayısıyla bu hüküm, bu sorunun doğmasını engellemeye yönelik olarak öngörülmüştür. Böylece bu hüküm ile birlikte, ilk cümlemin kapsamına girenlerin, şahsi veya ailevi indirimlerden yararlanmak suretiyle, o akit devlet mukimlerinden daha fazla avantaj elde etmesi engellenmeye çalışılmaktadır²⁰.

24. maddenin dördüncü fıkrasında ise indirimler ile ilgili bir düzenleme öngörülmüştür. Bu kapsamda fıkranın ilk cümlesinde, akit devletlerden birinde yer alan teşebbüslerin, o devlet mukimlerine yaptığı faiz ya da gayri maddi hak bedeli gibi ödemelerin vergilendirilebilir matrahtan indirilmesi mümkünken; yabancı devlet mukimlerine yaptığı aynı nitelikteki ödemelerin matrahtan indirilmesinin reddedilmesi ayrımcılık olarak nitelendirilmiştir. Görüleceği üzere buradaki ayrımcı vergilendirme, akit devletin kendi mukimine karşı vuku bulmaktadır; ancak bu muamelenin temelinde, faiz ya da gayri maddi hak bedeli gibi ödemelerin yapıldığı kişinin diğer akit devletin mukimi olması, dolayısıyla yabancılık unsurunun varlığı yatmaktadır. Burada ayrımcı muamele, sadece bu tür ödemelerin matrahtan indirilmesinin reddedilmesi şeklinde değil; indirim imkânının kısıtlanması şeklinde de kendisini gösterebilir²¹. Sonuç olarak bu fıkranın öngörülmesi ile birlikte, faiz ya da gayri maddi hak bedeli gibi ödemelerin indirilip indirilmeyeceğinin belirlenmesinde kime yapıldığının bir önemi olmadığı vurgulanmaktadır²².

Belirtmek gerekir ki bu kural bakımından dikkat çekilen bir husus, akit devlet-

¹⁸ OECD (2015). Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>, s. C(24)-21.

¹⁹ Ault, Hugh & Sasseville, Jacques (2010). “Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration”, *World Tax Journal*, 2(2), 101-125, s. 107.

²⁰ OECD (2015), C(24)-11.

²¹ OECD (2015), C(24)-24.

²² Aşçı Akıncı (2017), s. 207.

lerin iç hukuklarında ve aralarındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında yer alan örtülü sermaye hükümlerinin uygulanması suretiyle bu tür indirimlerin reddedilmesinin, ayrımcılık yasağına aykırı muamele teşkil etmeyeceğidir. Bu bakımdan kuralda Model'in 9. maddesinin ilk fıkrası, 11. maddesinin altıncı fıkrası ve 12. Maddesinin dördüncü fıkrası hükümlerine, kuralın istisnası olarak atıf yapıldığı görülmektedir. Bu çerçevede genel hatlarıyla şu kurallar istisna kapsamında olup ayrımcı vergilendirmeye yol açmamaktadır; (1) İki akit devletteki teşebbüsler arası ilişki bağımsız teşebbüsler arasındaki ilişkiden farklılaştığında, teşebbüslerden birinde olması gereken fakat bu ilişkiler nedeniyle gösterilmeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenerek vergilendirilir. (2) Alacak nedeniyle iki akit devlet teşebbüsü arasında ödenen faizin emsalleri aşması halinde, aşan kısım her iki akit devlet kanunlarına göre vergilendirilebilir. (3) Gayri maddi hak bedelinin ödendiği yabancı, diğer akit devletteki işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ya da serbest meslek kazancı elde ederse, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı hükümleri uygulanır.

Benzer bir kural fıkranın ikinci cümlesinde, vergilendirilebilir sermayenin belirlenmesi bakımından da ortaya koyulmuş olup bu hüküm ile mukimlerden alınan borçların indirilmesi imkânı söz konusu iken, diğer akit devlet mukimlerine bu imkânın tanınmaması da ayrımcılık olarak nitelendirilmiştir.

24. maddenin beşinci fıkrası ise, bir akit devlette faaliyette bulunan ve diğer akit devlet mukimlerinin doğrudan ya da dolaylı olarak, tamamına veya bir kısmına sahip olduğu ya da tamamını veya bir kısmını kontrol ettiği teşebbüslerin, o devlet mukimlerinin sahip olduğu veya kontrol ettiği teşebbüslerden farklı ya da daha ağır ("*other or more burdensome*") vergilendirmeye tâbi tutulmasını yasaklamaktadır. Dolayısıyla bu fıkra, bir akit devlette faaliyet gösteren teşebbüslerin, kime ait olduğu yahut kim tarafından kontrol edildiğine bağlı olmaksızın, aynı vergisel muamelelere tâbi tutulması gerektiğini ortaya koymaktadır²³.

Belirtmek gerekir ki bu fıkra kapsamında teşebbüsler bakımından aynı muamelelerin söz konusu olabilmesi için, teşebbüslerin benzer ("*similar enterprises*") nitelikte olması gerekmektedir²⁴. Bu çerçevede aynı faaliyetleri yürüten teşebbüslerden ziyade, benzer teşebbüsler şeklinde bir belirlemenin tercih edildiği; dolayısıyla faaliyetten çok bir teşebbüs olma hususunun ön plana çıkarıldığı görülmektedir²⁵. Bunun anlamı, hükmün korumasından yalnızca teşebbüslerin yararlanması, teşebbüslere sahip olanların ya da onları kontrol edenlerin kapsam dışında bırakılması yönündedir.

24. maddenin son fıkrası ise ayırım yapılmaması kuralının maddi kapsamını or-

²³ OECD (2015), s. C(24)-24).

²⁴ Bennett, s. 453.

²⁵ Harris, Peter & Oliver, J. David B. (2010). *International Commercial Tax*. New York: Cambridge University Press, s. 172.

taya koymaktadır²⁶. Bu fıkra uyarınca ayırım yapılmaması kuralı, yalnızca anlaşmanın ikinci maddesinde belirtilen ve anlaşmanın kapsamına giren vergiler değil, her tür ve tanımdaki vergilere uygulanacağını belirtmektedir. Bunun yanı sıra esasında Model'in 2. maddesindeki tanıma, merkezi idare ya da yerel yönetimlerin topladığı gelir ve servete ilişkin vergilerin dahil olduğu görülmektedir. Ancak 24. maddenin altıncı fıkrası, ayırım yapmama hükmünün kapsamının 2. madde hükmüyle sınırlandırılmadığını belirtmek suretiyle; devlet, onun siyasi alt birimleri veya yerel makamları tarafından veya bunlar adına toplanan her tür ve tanımdaki vergiler için uygulanacağını ortaya koymaktadır²⁷.

4. TÜRKİYE’NİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI SİSTEMİNDE YER ALAN “AYRIM YAPILMAMASI” KURALI İLE OECD MODELİ’NİN 24. MADDESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

1980'lere değin yalnızca Avusturya ve Norveç ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış olan Türkiye, 1980 yılından sonra hızlı bir şekilde bu anlaşmaların sayısını artırmıştır²⁸. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02.01.2019 tarihinde güncellenen verilerine göre, Türkiye'nin diğer ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması sayısı seksen beştir²⁹.

Belirtmek gerekir ki ülkemizde anlaşmalar yapılırken esas alınan model OECD Modeli'dir; ancak ayırım yapılmaması kuralı özelinde düşünüldüğünde, Model'in 24. maddesinin tüm anlaşmalarımızda aynen benimsendiği söylenemez. Bu bakımdan Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları sistemi içerisinde ayırım yapılmaması kuralının durumunun incelenmesi için, seksen beş anlaşmanın hepsinde yer alan ayırım yapılmamasına ilişkin maddelerin tek tek irdelenmesi ve buradan hareketle genel eğilimin ortaya koyulması gerekmektedir.

Bu noktada belirtmek altı çizilmelidir ki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının amaçlarından birisi de vergi ayrımcılığının önlenmesidir. Bu çerçevede diğer ülkelerle gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, diğer akit devlette yatırım yapan, oraya teknoloji götüren veya hizmet sunan kişilerin bu devletin tüm yükümlülerine kıyasla daha ağır vergilendirilmesinin önüne geçmek amacıyla aktedilmekte olduğu söylenebilir³⁰.

²⁶ Brandstetter, s. 134.

²⁷ OECD (2015), s. C(24)-26-27.

²⁸ Pehlivan, Osman & Öz, Ersan (2015). *Uluslararası Vergilendirme*. Trabzon: Celepler Matbaacılık, s. 204.

²⁹ Bkz. [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat / VERGIANLASMA-LIST.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat_VERGIANLASMA-LIST.htm) (Erişim Tarihi: 12. 06. 2019).

³⁰ Güçlü, Yücel (2003). “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”, *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, 11. http://www.mfa.gov.tr/uluslararasi-ekonomik-sorunlar-_ka

Türkiye’nin diğer ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları incelendiğinde görülmektedir ki, genel çerçevede ayırım yapılmaması kuralı bakımından OECD Modeli’nin 24. maddesinin altı fıkrasında çeşitli değişiklikler yapıldığı, kiminin bazı anlaşmalarda hiç kapsama alınmadığı, kiminin ise değiştirilmeksizin benimsendiği görülmektedir. Belirtilmelidir ki ülkemizin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 84 tanesinde ayırım yapılmamasına ilişkin hüküm bulunmaktadır. Yalnızca Suudi Arabistan ile olan anlaşmamızda ayırım yapılmaması hükmü yer almamaktadır. Bu anlaşmaya göre;

“Suudi Arabistan, Suudi Arabistan mukimi olan vatandaşlarına uygulanmak üzere bir gelir vergisi ihdas ettiğinde veya mevcut vergileri buna göre düzenlediğinde, iki Akit Devlet, Anlaşmada ayırım yapılmamasına ilişkin bir maddeye yer vermek için görüşmelere başlayacaktır”³¹.

Belirtmek gerekir ki Suudi Arabistan ile olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması dışındaki diğer seksen dört adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında yer alan ayırım yapılmaması kuralları, OECD Modeli’nin 24. maddesinin altı fıkrası bakımından, Türkiye’nin imzaladığı seksen beş adet çifte vergilendirme anlaşması ayrı ayrı incelendiğinde ortaya şu sonuç çıkmaktadır;

İlk olarak Model’in 24. maddesinin uyruklu/mukimlik temelindeki ayrımcılığı yasaklayan ilk fıkrasının ilk cümlesine bakıldığında, ayırım yapılmaması kuralını içeren bütün çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarımızda bu cümlenin yer aldığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, ayırım yapılmaması kuralının ana gövdesini oluşturan bu hüküm, Suudi Arabistan ile olan anlaşmamız hariç seksen dört adet anlaşmamızda bulunmaktadır.

Model’in 24. maddesinin ilk fıkrasının, akit devletlerden birinin vatandaşı olmakla birlikte bu ülkelerden birinde mukim olmayan kişileri de ayırım yapılmaması kuralının kapsamına alan ikinci cümlesi ise sadece otuz altı adet anlaşmamızda³² yer bulmuştur; geriye kalan kırk sekiz anlaşmamızda³³ ise belirtilen kişiler hükmün koru-

sim-2003_.tr.mfa (Erişim Tarihi: 12.06.2019).

³¹ Bkz. 03.02.2009 tarihli ve 27130 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Suudi Arabistan Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması.

³² Bu anlaşmalar; Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Avusturya, Bangladeş, Belçika, Brezilya, Çekya, Estonya, Fas, Fransa, Finlandiya, Güney Afrika, Gürcistan, Hırvatistan, Hollanda, İran, İrlanda, İspanya, İsviçre, İtalya, Japonya, Katar, Letonya, Litvanya, Lübnan, Lüksemburg, Malta, Meksika, Mısır, Norveç, Portekiz, Rusya, Sırbistan, Türkmenistan, Ukrayna ve Yunanistan ile yapılan anlaşmalardır.

³³ Bu anlaşmalar; Arnavutluk, Avustralya, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Beyaz Rusya, Bosna-Hersek, Bulgaristan, Çin, Danimarka, Endonezya, Filipinler, Gambiya, Güney Kore, Hindistan, İngiltere, İsrail, İsveç, Kanada, Kazakistan, Kırgızistan, Kosova, Kuveyt, Kuzey Kıbrıs, Macaristan, Makedonya, Malezya, Moğolistan, Moldova, Özbekistan, Pakistan, Polonya, Romanya, Singapur, Slovakya, Slovenya, Suriye, Sudan, Tacikistan, Tayland, Tunus,

ması kapsamına dahil edilmemiştir. Dolayısıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarımızın daha büyük çoğunluğunda, akit devletlerden birinin vatandaşı olmakla birlikte iki ülkede de ikamet etmeyen kişilerin, ayrımcılık yasağı kapsamı dışında bırakılması tercih edilmiştir.

OECD Modeli'nin, vatansız kişilere karşı ayrımcılık yasağını düzenleyen ikinci fıkra hükmünün ise Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında çoğunlukla yer almadığı görülmektedir. Anlaşmalarımızın yalnızca on bir tanesinde³⁴ bu fıkraya ayırım yapılmaması kuralı içerisinde yer verilmiştir. Geriye kalan yemiş üç adet anlaşmada³⁵, vatansız kişiler ayırım yapılmaması kuralının koruması dışında bırakılmıştır. Belirtmek gerekir ki ikinci fıkraya yer veren on bir anlaşmamızın, uyrukluk/mukimlik temelinde vergi ayrımcılığı yasağının kapsamını daha geniş tuttuğu söylenebilir.

OECD Modeli'nin 24. maddesinin üçüncü fıkrasının, akit devletlerden birinin mukimlerinin diğer akit devlette sahip olduğu işyerlerine karşı ayrımcılık yapılmasını yasaklayan ilk cümle hükmü ile şahsi ve ailevi indirimlerin yalnızca mukimlere tanınmasının ayrımcılık oluşturmayaacağına yönelik ikinci cümle hükmü açısından incelendiğinde, yalnızca on bir adet anlaşmamızda³⁶ üçüncü fıkra hükmünün aynen alındığı görülmektedir. Bunlar dışında kalan dokuz anlaşmamızda³⁷ ise ilk ve ikinci cümlelere aynı fıkroda yer verilmeyle birlikte, ilk cümle bakımından istisna öngörülmüştür. Altmış beş adet anlaşmamızda³⁸ ise OECD Modeli'nin 24. maddesinin

Umman, Ürdün, Vietnam, Yemen ve Yeni Zelanda ile yapılan anlaşmalardır.

³⁴ Bu anlaşmalar; Almanya, Avusturya, Fas, Gürcistan, Letonya, Lübnan, Moldova, Norveç, Pakistan, Slovenya ve Ukrayna ile yapılan anlaşmalardır.

³⁵ Bu anlaşmalar; Amerika Birleşik Devletleri, Arnavutluk, Avustralya, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Bangladeş, Belçika, Beyaz Rusya, Brezilya, Bosna-Hersek, Bulgaristan, Cezayir, Çekya, Çin, Danimarka, Endonezya, Etiyopya, Estonya, Filipinler, Fransa, Finlandiya, Gambiya, Güney Afrika, Güney Kore, Hindistan, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, Japonya, Kanada, Katar, Kazakistan, Kırgızistan, Kosova, Kuveyt, Kuzey Kıbrıs, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Makedonya, Malezya, Malta, Meksika, Mısır, Moğolistan, Özbekistan, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya, Sırbistan, Singapur, Slovakya, Suriye, Sudan, Tacikistan, Tayland, Tunus, Türkmenistan, Umman, Ürdün, Vietnam, Yemen, Yeni Zelanda ve Yunanistan ile yapılan anlaşmalardır.

³⁶ Bu anlaşmalar; Almanya, Bangladeş, Çin, Güney Kore, Hırvatistan, Japonya, Kanada, Kuveyt, Pakistan, Tunus ve Ürdün ile yapılan anlaşmalardır.

³⁷ Bu anlaşmalar; Arnavutluk, Avusturya, Bosna-Hersek, Danimarka, Estonya, Fas, İsrail, Letonya ve Litvanya ile yapılan anlaşmalardır.

³⁸ Bu anlaşmalar; Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Belçika, Beyaz Rusya, Brezilya, Bulgaristan, Cezayir, Çekya, Çin, Endonezya, Etiyopya, Filipinler, Fransa, Finlandiya, Gambiya, Güney Afrika, Gürcistan, Hindistan, Hollanda, İngiltere, İran, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, Katar, Kazakistan, Kırgızistan, Kosova, Kuzey Kıbrıs, Lübnan, Lüksemburg, Macaristan, Makedonya, Malezya, Malta, Meksika, Mısır, Moğolistan, Moldova, Norveç, Özbekistan, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya, Sırbistan, Singapur, Slovakya, Slovenya, Suriye, Sudan, Tacikistan, Tayland, Türkmenistan, Ukrayna,

üçüncü fıkrasının ilk cümlesi bakımından istisnalara yer verilmiş ve fıkranın ikinci cümlesinde yer alan hüküm, ayırım yapılmaması kuralı içerisinde ayrı bir fıkra olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla işyeri ayrımcılığında anlaşmalarımızdaki genel eğilimin, OECD Modeli'nin 24. maddesinin üçüncü fıkrasının ilk cümlesi bakımından bir istisna getirme yönünde olduğu görülmektedir. Bu istisna, temettüleri bakımından söz konusu olup buna göre, “*diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunan bir akit devlet teşebbüsünün kazancı, 7. maddeye göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden, bu işyerinin bulunduğu akit devlette bu maddenin 2. fıkrasına uygun olarak vergilendirilebilir*”. Dolayısıyla bu halde temettülerin vergilendirilmesi ayrımcılık teşkil etmeyecektir. Bunun dışında anlaşmalarımızdaki genel eğilim, Model'in 24. maddesinin üçüncü fıkrasının şahsi ve ailevi durumlara ilişkin uygulanan vergisel kolaylıklar bakımından getirilen istisnaya yönelik ikinci cümlesinin ayrı bir fıkra olarak ele alınması yönünde olduğu görülmektedir.

OECD Modeli'nin 24. maddesinin dördüncü fıkrası ikili bir ayırımla incelenecek olursa; bu fıkranın, diğer akit devlet mukimlerine yapılan faiz veya gayri maddi hak bedeli gibi ödemelerin vergi matrahından indirilmesinin reddedilmesini engelleyen ilk cümlesi ve diğer akit devlet mukimlerinden alınan borçların vergilendirilebilir sermaye belirlenirken mahsup edilmesinin reddedilmesini engelleyen ikinci cümlesi bakımından farklı bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Bu kapsamda Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yalnızca dokuz tanesinde³⁹ bu fıkra hükmünün değiştirilmeksizin alındığı görülmektedir. Dolayısıyla bu anlaşmalar, hem ödemeler hem de borçlar bakımından getirilen iki kuralı da içermektedir. Yirmi beş adet anlaşmamızda⁴⁰ ise indirimlere ilişkin OECD Modeli'nin 24. maddesinin dördüncü fıkra hükmüne hiç yer verilmemiştir. Geriye kalan elli adet anlaşmamızda⁴¹ ise yalnızca fıkranın ilk cümlesi kapsama alınmış, ikinci cümlesi ise ayırım yapılmaması kuralından dışlanmıştır.

Belirtmek gerekir ki İsveç ile yapılan anlaşmamızda Model'in 24. maddesinin dördüncü fıkrasının ilk cümlesine yer verilmiş olmakla birlikte, bu hükme bir istisna getirilerek diğer çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından farklı bir kural öngö-

Umman, Vietnam, Yemen, Yeni Zelanda ve Yunanistan ile yapılan anlaşmalardır.

³⁹ Bu anlaşmalar; Arnavutluk, Bosna-Hersek, Bulgaristan, Lüksemburg, Makedonya, Polonya, Sırbistan, Tunus ve Ukrayna ile yapılan anlaşmalardır.

⁴⁰ Bu anlaşmalar; Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Arap Emirlikleri, Cezayir, Endonezya, Etiyopya, Gambiya, Hindistan, İran, Kanada, Kazakistan, Kuveyt, Macaristan, Malezya, Mısır, Moğolistan, Özbekistan, Romanya, Singapur, Sudan, Tacikistan, Tayland, Umman, Ürdün, Vietnam ve Yeni Zelanda ile yapılan anlaşmalardır.

⁴¹ Bu anlaşmalar; Almanya, Avustralya, Avusturya, Azerbaycan, Bahreyn, Bangladeş, Belçika, Beyaz Rusya, Brezilya, Çekya, Çin, Danimarka, Estonya, Fas, Filipinler, Fransa, Finlandiya, Güney Afrika, Güney Kore, Gürcistan, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsraill, İsveç, İsviçre, İtalya, Japonya, Katar, Kırgızistan, Kosova, Kuzey Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lübnan, Malta, Meksika, Moldova, Norveç, Pakistan, Portekiz, Rusya, Slovakya, Slovenya, Suriye, Türkmenistan, Yemen ve Yunanistan ile yapılan anlaşmalardır.

rülmüştür. Buna göre “teşebbüsün yurt dışında bulunan ana merkezinin veya diğer işyerlerinin masraflarına veya zararlarına katılmak üzere, işyeri tarafından teşebbüsün ana merkezine veya başka herhangi bir işyerine gayri maddi hak bedeli, faiz, komisyon veya diğer benzeri adlar altında yapılan ödemeler gider olarak indirilemeyecektir” hükmü ayırım yapılmaması kuralının dışında tutulmuştur⁴².

Bu tabloya bakıldığında görülmektedir ki, genel olarak anlaşmalarımızda indirimler bakımından ayrımcılık yapılmamasına ilişkin dördüncü fıkra hükmü yer almakla birlikte; bu hükmün yalnızca faiz ya da gayri maddi hak bedeli gibi ödemelere ilişkin kısmının anlaşmalara dâhil edilmesi, borçların mahsup edilmesine ilişkin ikinci cümle hükmünün ise anlaşmalardan dışlanması söz konusudur.

OECD Modeli’nin 24. maddesinin, bir akit devlet mukimlerinin sahip olduğu ya da kontrol ettiği diğer akit devlet teşebbüslerine ayrımcılık yapılmamasına ilişkin beşinci fıkra hükmü, Türkiye’nin imzaladığı ve ayırım yapılmaması kuralını içeren seksen dört anlaşmanın seksen üç tanesinde aynen yer almaktadır. Yalnızca Kuveyt ile olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmamızda bu hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla Kuveyt ile Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında yer alan ayırım yapılmaması kuralının korumasından, akit devletlerden birinin mukimlerinin diğer devlette sahip olduğu ya da kontrol ettiği teşebbüslerin yararlanamayacağı söylenebilir.

Model’in 24. maddesinin maddi kapsamını veren altıncı ve son fıkra hükmünün ülkemizin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları içerisindeki durumuna bakıldığında ise, çoğunlukla bu hükme yer verilmediği görülmektedir. Yalnızca beş adet anlaşmamızda⁴³ bu fıkra hükmü aynen alınmış olup elli dokuz adet anlaşmamızda⁴⁴ ise bu hüküm bulunmamaktadır. Geriye kalan yirmi adet anlaşmada⁴⁵ ise maddi kapsama ilişkin hüküm yer almakla birlikte OECD Modeli’nin 24. maddesinin 6. fıkrasının değiştirildiği görülmektedir. Bu anlaşmaların hepsinde, Model’de olduğu

⁴² Bkz. 30.09.1990 tarihli ve 20651 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti ile İsveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması.

⁴³ Bu anlaşmalar; Amerika Birleşik Devletleri, Arnavutluk, Gürcistan, İspanya ve Meksika ile yapılan anlaşmalardır.

⁴⁴ Bu anlaşmalar; Almanya, Avusturya, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Belçika, Beyaz Rusya, Bulgaristan, Cezayir, Çekya, Çin, Danimarka, Endonezya, Etiyopya, Fransa, Filipinler, Gambiya, Güney Kore, Hindistan, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, İran, İrlanda, İsrail, İsveç, Katar, Kazakistan, Kırgızistan, Kosova, Kuveyt, Kuzey Kıbrıs, Lübnan, Macaristan, Makedonya, Malezya, Malta, Mısır, Moğolistan, Moldova, Norveç, Özbekistan, Pakistan, Polonya, Romanya, Rusya, Slovakya, Suriye, Sudan, Tacikistan, Tayland, Tunus, Türkmenistan, Ukrayna, Umman, Ürdün, Yemen, Yeni Zelanda ve Yunanistan ile yapılan anlaşmalardır.

⁴⁵ Bu anlaşmalar; Avustralya, Bangladeş, Bosna-Hersek, Brezilya, Estonya, Fas, Finlandiya, Güney Afrika, İsviçre, İtalya, Japonya, Kanada, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Portekiz, Sırbistan, Singapur, Slovenya ve Vietnam ile yapılan anlaşmalardır.

gibi her tür ve tanımdaki vergilerin ayırım yapılmaması hükmünün kapsamına girdiği şeklinde bir kabule yer verilmemiş ve kuralın kapsamı, anlaşmanın konusuna giren vergilerle sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla bizim çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarımızda genel eğilim, ayırım yapılmaması hükmünün kapsamına Model'deki hükmün son fıkrasının dâhil edilmemesidir. Bu fıkranın eklendiği anlaşmalarda ise genellikle OECD Modeli'nden farklı olarak, ayırım yapılmaması hükmünün kapsamının sadece anlaşmaya dâhil olan vergilerle sınırlı olduğu düzenlenmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki altıncı fıkrayı içermeyen anlaşmalarda da ayırım yapılmaması hükmünün maddi kapsamını belirlerken, anlaşmanın kapsadığı vergileri düzenleyen 2. madde hükmü devreye girecektir. Diğer bir ifadeyle, altıncı fıkra hükmü ayırım yapılmaması kuralına dahil edilmese bile, anlaşmanın bütünlüğü dolayısıyla kuralın maddi kapsamı, anlaşmanın kapsamına giren vergilerle sınırlı olacaktır.

Belirtmek gerekir ki OECD Modeli'nin ayırım yapılmamasına ilişkin 24. maddesi hükmü yalnızca bir tavsiye boyutunda olduğu için, ülkelerin bu hükmü değiştirerek benimseyebilmeleri mümkün olduğu gibi, ikili anlaşmalarda bu hükümde hiç yer almayan farklı kurallara da yer verebilmeleri olasıdır. Bu çerçevede ülkemizin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ayırım yapılmaması hükümleri incelendiğinde görülmektedir ki, bazı ülkelerle yapılan anlaşmalarda, Model'de hiç yer almayan ekstra hükümlere de yer verilmektedir.

Ayırım yapılmaması kuralı içerisinde, OECD Modeli'nin 24. maddesinde yer almayan birtakım ekstra hükümlere yer verilen anlaşmalardan birisi Türkiye ile Katar arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıdır. Bu anlaşma uyarınca ayırım yapılmaması kuralı, *“bir Akit Devletin, o devlet mukimi olan vatandaşlarına istisna veya indirim tanıma hakkını etkilemez”*⁴⁶. Bu hüküm, OECD Modeli'nde şahsi ve ailevi indirimlere ilişkin getirilen istisnanın daha da genişletilmiş bir versiyonudur. Dolayısıyla bu anlaşmada, ayırım yapılmaması hükmünün kapsamının daraltıldığı görülmektedir.

Benzer bir hüküm, Türkiye ile Romanya arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında da mevcuttur. Bu anlaşmaya göre akit devletler; mukim olmayanların, yatırımların desteklenmesine ilişkin bazı indirim ve istisnalardan yararlanamayacağını düzenleyebilir. Buradaki istisna, Katar ile yapılan anlaşmadaki kadar geniş değildir ve belli bir konu ile sınırlandırılmıştır.

Türkiye ve Singapur arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında ise, sosyal ve ekonomik gelişimin desteklenmesi amacıyla sadece mukimlere tanınan vergisel teşviklerin mukim olmayanlara tanınmamasının ayrımcılık oluşturmayacağı belirtilmiştir. Bu hüküm ile indirim ve istisnalardan ziyade teşvikler bakımından ayırım yapılmaması kuralının esnetildiği görülmektedir.

⁴⁶ Bkz. 05.02.2008 tarihli ve 26778 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Katar Devleti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması.

Ekstra hüküm içeren anlaşmalar arasında Türkiye ve Kuzey Kıbrıs arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ile Türkiye ve Yeni Zelanda arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması da yer almaktadır. Her iki anlaşmada da “karşılıklı anlaşma usulü” öngörülmüştür. Kıbrıs ile olan anlaşmamızda, şayet gerekliyse indirimlere ilişkin fıkranın uygulanmasında karşılıklı anlaşma usulünün işletilebileceği; Yeni Zelanda ile olan anlaşmamızda ise akit devletlerden birinin ayırım yapılmaması kuralının ihlal edildiğini iddia etmesi halinde yetkili makamların karşılıklı anlaşma usulünü kullanabileceği düzenlenmiştir.

Türkiye ile Pakistan arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında ise ayırım yapılmaması kuralının; hisseleri Pakistan’da bulunan bir sermaye borsasına kayıtlı şirketlere indirim ve vergi iadesi sağlayan ya da sadece Pakistan’da tescil edilmiş şirketlere vergi tatili tanıyan hükümlerin uygulanmasını engellemeyeceği öngörülmüştür. Dolayısıyla bu anlaşmada yer alan ayırım yapılmaması kuralına Pakistan lehine istisna getirildiği görülmektedir.

Türkiye ile Avustralya arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında ise ayırım yapılmaması kuralının; bir akit devletin, (a) vergiden kaçınma ve vergi kaybını önlemek amacıyla düzenlenen, (b) araştırma ve geliştirme giderleri için indirim sağlayan mevzuat hükümlerine uygulanmayacağı öngörülmüştür.

Türkiye ile Mısır arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması uyarınca ayırım yapılmaması kuralı; bir akit devleti, bir teşebbüsün o devlette bulunan işyerine atfedilen kazançları üzerinden o devlette bulunan bir milli şirkete uygulanacak vergiye ek olarak vergi alınmasını engellemeyecektir.

Türkiye ile Vietnam arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması uyarınca, akit devletlerden birinin mukimlerinin diğer akit devlette sahip olduğu ya da kontrol ettiği teşebbüslere ayrımcılık yapılmayacağına dair hüküm, Vietnam gelir havale vergisi ve tarımsal üretim faaliyetlerine ilişkin vergiye uygulanmayacaktır. Dolayısıyla bu anlaşmada her ne kadar ayırım yapılmaması kuralının anlaşmanın kapsamına giren vergilere uygulanacağı öngörülse de, kuralın kapsamının Vietnam’ın yararına olacak şekilde sınırlandırıldığı görülmektedir.

Türkiye ile Ukrayna arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında ise, işyerlerine ayrımcılık yapılmamasına ilişkin fıkra hükmüne istisna getirilmiştir. Buna göre, esasında akit devletlerden birinin mukimi olan bir teşebbüsün diğer akit devletteki işyerinin dağıttığı temettüleri üzerinden, işyerinin bulunduğu devlet vergi alamamakta iken; şayet bu temettülerin o devletteki bir mukime ödenmesi ya da temettünün elde edilişi ile bu devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması halinde vergilendirme mümkün olacaktır. Diğer bir ifadeyle bu vergilendirme, ayırım yapılmaması hükmünün ihlal edilmesi anlamına gelmeyecektir. Dolayısıyla bu hüküm ile esasında Türkiye’nin işyerlerine ayrımcılık yapılmaması

kuralına ilişkin temettüleri müstesna tutma yönündeki yaklaşımının sürdürüldüğü görülmekle birlikte, diğer anlaşmalardan farklı bir ifadeye yer verildiği anlaşılmaktadır.

Model'in 24. maddesinin altı fıkrasına ilişkin ülkemizin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki genel yaklaşım ayrı ayrı özetlenecek olursa, sonuç itibarıyla şu şekilde bir çerçeve çizilebilir;

- Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının biri hariç hepsinde ayırım yapılmaması kuralı yer almaktadır.

- OECD Modeli'nin 24. maddesinin, uyruklu/mukimlik temelinde ayrımcılığı yasaklayan ilk fıkrasının ilk cümlesi anlaşmalarımızda yer almaktadır.

- Model'in 24. maddesinin üçüncü fıkrasının ilk cümlesinde yer alan işyerlerine ayrımcılık yapılmamasına ilişkin hüküm anlaşmalarımızda yer alır fakat genellikle temettülerin vergilendirilmesi bakımından bu kurala istisna getirilmiştir.

- Model'in 24. maddesinin üçüncü fıkrasının kişisel ve ailevi durumlara ilişkin indirimlere yönelik olan ikinci cümlesi hükmü ise tamamen yakın anlaşmada ayrı bir fıkra olarak düzenlenmiştir.

- Model'in 24. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan ve diğer akit devlet mukimlerine yapılan faiz veya gayri maddi hak bedelleri gibi ödemelerin matrahın belirlenmesinde indirilmesinin engellenmemesine ilişkin ilk cümlesinin hemen hemen tüm anlaşmalarımızda yer aldığı görülmektedir.

- Model'in 24. maddesinin, bir akit devlet teşebbüsünün sermayesinin diğer akit devlet mukimlerine ait olması ya da teşebbüsün diğer akit devlet mukimlerinde kontrol edilmesi hallerinde bu teşebbüse karşı ayırım yapılamayacağına ilişkin beşinci fıkra hükmü neredeyse tüm anlaşmalarımızda yer almaktadır.

- Buna karşılık OECD Modeli'nin 24. maddesinin ilk fıkrasının, her iki ülkede de mukim olmayan vatandaşların da kapsama alınmasına ilişkin ikinci cümlesi hükmünün anlaşmaların çoğunluğunda yer almadığı görülmektedir.

- Model'in 24. maddesinin, akit devletlerden birinde mukim olan vatansız kişilerin de hükmün kapsamına alınmasına ilişkin ikinci fıkra hükmü, neredeyse tüm anlaşmalarımızda ayırım yapılmaması kuralının kapsamı dışında bırakılmıştır.

- Model'in 24. maddesinin üçüncü fıkrasının, vergilendirilebilir servetin belirlenmesinde mukim olmayan teşebbüsten alınan borçların mahsup edilebilmesine ilişkin ikinci cümlesi hükmü çoğunlukla anlaşmalarımızda yer almamaktadır.

- Model'in 24. maddesinin maddi kapsamını veren altıncı fıkra hükmü ise genellikle anlaşmalarımızın kapsamına dahil edilmemiştir. Bu hükmü içeren anlaşma-

larımızın kahir ekseriyetinde ise Model'in altıncı fıkrasının kapsamı daraltılarak ele alınmıştır.

5. SONUÇ

OECD, uluslararası ticaretin ve ülkeler arasındaki ekonomik işbirliğinin önünde önemli bir engel olarak görülen vergi ayrımcılığına son vermek için, kendi sistemi içerisinde oluşturduğu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılırken ülkeler için bir rehber niteliği taşıyan Model Vergi Anlaşması'nın 24. maddesinde ayırım yapılmaması hükmüne yer vermiştir. Buna bağlı olarak, diğer ülkelerle imzaladığı anlaşmalarda OECD Modeli'ni baz alan ülkemizin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları sisteminde de ayırım yapılmaması kuralı yer almaktadır. Ancak bu kural, ikili anlaşmalardaki menfaatler dengesi ve ülkemizin de tecihleri doğrultusunda, OECD Modeli'nin 24. maddesi ile benzerlik ve farklılıklar taşımaktadır.

Ülkemizin günümüze değin imzaladığı seksen beş adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması incelendiğinde, ayırım yapılmaması kuralına yönelik genel eğilimin, anlaşmalarda bu kurala yer vermek yönünde olduğu görülmektedir. Anlaşmalarımızda kuralın ele alınış biçimi, OECD Modeli'nin 24. maddesinin altı fıkrası için farklı yönelimler içermektedir. Bu yönelimler özetlenecek olursa ortaya şöyle bir tablo çıkmaktadır;

- Ülkemizin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan ayırım yapılmaması kurallarında, uyruklu/mukimlik ekseninde gerçek ve tüzel kişilere karşı her türlü ayrımcılığın yasaklandığı görülmektedir. Akit devletlerden birinin vatandaşı olmakla birlikte her iki ülkede de mukim olmayan kişiler ile vatansız kişilerin ise ayırım yapılmaması kuralının koruma kapsamı dışında bırakılmasına yönelik bir eğilim mevcuttur. Dolayısıyla uyruklu temelinde ayrımcılığın yasaklanması noktasında, OECD Modeli'nden daha sınırlı bir yaklaşım benimsenmektedir.

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarımızda, bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devletteki işyerine karşı ayrımcılık yapılmasının da yasaklandığı görülmektedir. Ancak anlaşmalarımızdaki genel eğilim, bu kurala temettüler bakımından istisna getirilmesi yönündedir. Dolayısıyla genel hatları itibarıyla işyerlerine karşı ayrımcılık yapılmayacağı ortaya koyulduktan sonra; akit devletlerden birinde yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunan ve diğer akit devlet mukimi olan bir teşebbüsün kazancının, bu işyerinin bulunduğu devlette anlaşmanın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden de vergilendirilebileceği ve bunun ayrımcılık teşkil etmeyeceği kabul edilmektedir. Bu kapsamda anlaşmalarımızda OECD Modeli'nden ayrılarak, işyeri ayrımcılığına ilişkin hükme istisna getirmek suretiyle ayırım yapılmaması kuralının kapsamını daralttığımız söylenebilir.

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarımızda yer alan ayırım yapılmaması

kuralların kahir ekseriyetinde, şahsi ve ailevi indirimlerin yalnızca mukimlere tanınmasının ayrımcılığa vücut vermeyeceği yönünde ayrı bir fıkra yer almaktadır. Bu bakımdan şahsi ve ailevi indirimlere yönelik teknik açıdan OECD Modeli'nden farklı bir yol çizilerek, bu istisnaya ayrı bir fıkra olarak yer verilmekle birlikte; içerik olarak Model ile benzer bir yaklaşım sergilenmektedir.

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarımızda genel olarak, bir akit devlet teşebbüsünün, diğer akit devlet mukimlerine yaptığı faiz ya da gayri maddi hak bedeli gibi ödemelerin vergi matrahının belirlenmesine indirilmesinin engellenmesinin ayrımcılık oluşturacağı kabul edilmektedir. Ancak vergilendirilebilir servetin belirlenmesinde diğer akit devlet mukimlerinden alınan borçların mahsup edilmesinin kabul edilmemesi hali, ayırım yapılmaması hükmünün kapsamı dışında tutulmaktadır. Bunun altında teknik bir nedenin yattığı ve bunun da, ülkemizin vergilendirme rejimi olduğu düşünülmektedir.

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarımızda yer alan ayırım yapılmaması kuralı; bir akit devletin, ülkesinde faaliyet gösteren bir teşebbüse, sırf sahibi ya da kontrol edeni diğer akit devlet mukimi olduğu için ayrımcılık yapmasını da yasaklamaktadır.

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarımızda yer alan ayırım yapılmaması kuralının maddi kapsamının çerçevesine yönelik genel eğilim, bu kuralın her tür ve tanımdaki vergileri değil; yalnızca anlaşmanın kapsamındaki vergileri kapsadığı yönündedir. Dolayısıyla bizim anlaşmalarımızdaki ayırım yapılmaması kuralının maddi kapsamı, OECD Modeli'nin ayırım yapılmaması kuralından daha dar bir niteliğe sahiptir.

KAYNAKÇA

Ault, Hugh & Sasseville, Jacques (2010). “Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration”, *World Tax Journal*, 2(2), 101-125.

Aşçı Akıncı, Nuray (2012). *Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı* (Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aşçı Akıncı, Nuray (2017). “Uluslararası Vergilendirmede Ayrımcılık Yasağı”. İçinde: *Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı* (ed. Billur Yaltı). İstanbul: On İki Levha Yayınları, 191-226.

Bammens, Niels (2012). *The Principle of Non-Discrimination In International and European Tax Law*, Volume 24 in Doctoral Series. Amsterdam: IBFD.

Bennett, Mary C. (2006). “The David R. Tillinghast Lecture: Non-Discrimination In International Tax Law: A Concept in Search of a Principle”. *N.Y.U. Tax Law Review*, 59, 439-485.

Brandstetter, Patricia (2010). *The Substantive Scope of Double Tax Treaties - A Study of Article 2 of the OECD Model Conventions* (Doctoral Dissertation). Vienna: Vienna University of Economics and Business.

Davey, William J. (2012). *Non-discrimination in the World Trade Organization: The Rules and Exceptions*. Pocketbooks of the Hague Academy of International Law, [e-kitap], Brill.

Güçlü, Yücel (2003). “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”, *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, 11. http://www.mfa.gov.tr/uluslararasi-ekonomik-sorunlar-_kasim-2003_.tr.mfa (Erişim Tarihi: 12.06.2019).

Harris, Peter & Oliver, J. David B. (2010). *International Commercial Tax*. New York: Cambridge University Press.

Kardachaki, Alexia (2013). “Tax Aspects of International Non-Tax Agreements”. International Fiscal Association Research Paper. <https://www.ifa.nl/Document/Research%20Papers/IFA%20Research%20paper%20-%20Tax%20Aspects%20of%20Int%20non-tax%20agreements.pdf> (Erişim Tarihi: 26.10.2017).

Kostic, Svetislav V. (2014). “Nationality Non-Discrimination in Serbian Tax Treaty Law”. *Annals of the Faculty of Law in Belgrade Law Review*, 62(3), 135-150.

OECD (2007). *Public Discussion Draft on Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)*.

OECD (2015). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>

Pehlivan, Osman & Öz, Ersan (2015). *Uluslararası Vergilendirme*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Rust, Alexander (2010). “International Tax Neutrality and Non-Discrimination - A Le-

gal Perspective”. İçinde: *Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics* [eds. Michael Lang vd.]. Amsterdam: IBFD, 629-647.

Van De Vijver, Anne (2015). “International Double (Non-)Taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles”. *EC Tax Review*, 5, 240-257..

Warren Jr, Alvin C. (2000). “Income Tax Discrimination Against International Commerce”. *New York University Tax Law Review*, 54, 131-169.

Yaltı Soydan, Billur (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Yayıncılık.



II. OTURUM

- 1- Ar. Gör. Dr. Tuğçe AKDEMİR
- 2- Ar. Gör. Zeynep MÜFTÜOĞLU
- 3- Ar. Gör. Dr. Kerem ÖNCÜ
- 4- Ar. Gör. Gizem Nur ÖZKAYA

AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİNDE KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE YÖNTEMİ: TERSİNE VERGİLENDİRME (REVERSE CHARGE) MEKANİZMASI*

*Arş. Gör. Dr. Tuğçe AKDEMİR***

GİRİŞ

1960'lı yıllarda katma değer vergisi (KDV) ile tanışan Avrupa Birliği üye devletlerinde bu vergi, milyonlarca kişiyi etkisi altına almaktadır.¹ Ulusal bütçe açıklarının azaltılması ve ortalama işgücüne katılım oranının artırılması adına getirilen katma değer vergisi, başta önemli bir araç olarak görülmüş olsa da günümüzde, artan kaçakçılık faaliyetleri yüzünden Avrupa Birliği'ni yeni stratejiler geliştirme içerisine sokmuştur.

Vergi kaçakçılığı, kanuna aykırı yollara başvuru olarak yapılan vergi kaçırmanın nitelikli hali olup ekonomik yaşamın her anında karşımıza çıkabilecek bu türden faaliyetlere karşı alınacak tedbirlerin belirlenmesi ve uygulanması ile elde edilen tecrübelerin kalıcı hale dönüştürülmesi oldukça önem arz etmektedir. Kaçakçılıkla mücadele, yılda milyarlarca avroluk kayıpla² üye devletlerin en zorlu uğraşlarından birisini oluşturmaktadır. Bu kapsamda üye devletler birbirlerine yardımcı olabilmek adına önemli oranda idari iş birliği araçları geliştirmeye devam etmektedir. Buna göre başta Döngüsel Kaçakçılık (Carousel Fraud) olmak üzere katma değer vergisi kaçakçılığına karşı alınan/alınacak önlemler çeşitlendirilmekte ve gittikçe önemi artan ve kalıcılığı tartışılan “Katma Değer Vergisinde Tersine Vergileendirme Mekanizmasının (Reverse Charge Mechanism)” uygulaması tartışılmaktadır.

Bu kapsamda çalışmanın belirttiği esas sorun, Avrupa Birliği tersine vergileendirme mekanizmasının temelinde yatan katma değer vergisinde, döngüsel kaçakçılığın etkili yollarla ortadan kaldırılıp kaldırılamayacağıdır. Giriş bölümünden sonra, ilk olarak Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi sisteminin temeli açıklanacak olup öncelikle Avrupa Birliği katma değer vergisi sisteminde görülen kaçakçılık faaliyetlerinden en önemlisi olan Döngüsel Kaçakçılık (Carousel Fraud) faaliyetine

* Bu çalışma yazarın Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yayınlanan doktora tezin- den üretilmiştir.

** Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, takde- mir@ankara.edu.tr.

¹ Lejeune, Ine- Daou, Jeanine, “Designing a Simple and Fraud-Proof VAT System”, Improving VAT/GST, (Ed. Michael Lang, Ine Lejeune), Amsterdam, IBFD, 2014, s.683.

² Lewis, Alexander, “European Commission VAT Proposals Coming in Next Few Weeks”, Tax Notes International, Cilt: 87, Sayı: 11, 2017, s.1059.

değinnilecektir. Daha sonra, döngüsel kaçakçılıkla mücadele yöntemi olan tersine vergilendirme mekanizması ile genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizması ay-
rıntılanıdırılacak olup yapılacak değerrlendirmelerle birlikte çalışma sonlandırılacaktır.

I. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ

KDV, harcama vergisinin içinde sınıflandırılan, üretimden tüketime kadar geçi-
rilen her aşama üzerinden mallara ya da hizmetlere eklenen matrahın kazandığı her
değer üzerinden alınan dolaylı bir vergi türüdür.³

Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkındaki Antlaşma'nın "Vergi Hükümleri" baş-
lıklı 2. bölümünde düzenlenen 113. maddesine göre, Konsey, Tek Pazarın (İç Paza-
rın- Single Market) kurulması ve işleyişinin sağlanması ölçüsünde 1960'lı yıllarda
var olan muamele vergisinin zaaflarını inceleyerek, üretim ya da satış aşamasında
ortak tek aşamalı bir verginin getirilmesi yönünde araştırmalarda bulunmuştur. Bu-
nun sonucunda kademeli muamele vergilerinin Ortak Pazarın işleyişine zarar vere-
ceği konusunda hemfikir olmuş ve katma değer tabanlı bir vergi sistemine geçilmesi
yönünde oy birliği ile karar vermiştir. Aynı şekilde bu karara paralel olarak 25 Nisan
1960 tarihinde Prof. Dr. Fritz Neumark tarafından başkanlık edilen Mali ve Finan-
sal Komite de o dönemde Fransa hariç diğer üye devletlerde uygulanan kademeli
muamele vergisinin (turnover taxes) uluslararası ticarete doğurduğu zararlar üzerine
çalışma yapmış (Temmuz 1962-Neumark Raporu) ve KDV'nin kabulü için tavsiyede
bulunmuştur.⁴

1967 yılından itibaren Avrupa Birliği'nin çıkarmış olduğu direktiflerle uygula-
maya giren uyumlaştırılmış KDV sisteminin temeli, Avrupa Birliği'nde kural olarak
tüm mal ve hizmetler için uygulanabilmekte ve genellik, orantılılık, tüketimden alın-
ma, yansıma ve indirim mekanizmalarına dayanmaktadır. KDV, harcama vergisi ol-
duğu için tedarik zincirinin sonundaki tüketicinin harcamasına ilave edilmektedir. Her
ne kadar KDV en son tüketici tarafından ödense de tedarik zinciri boyunca işletmeler
tarafından yapılan tüm işlemleri kapsayan geniş bir tabanda vergilendirilmekte ve
toplanmaktadır.⁵ Tarafsızlık ise, KDV sisteminin temel parçasını teşkil etmektedir.
Avrupa Birliği KDV sisteminde tarafsızlık, girdiler üzerinden alınan KDV'nin indirimi
dikkate alınarak sağlanmaktadır.

Avrupa Birliği'nin ikincil kaynakları arasında sayılan ve Avrupa Birliği'nin
İşleyişi Hakkındaki Antlaşma'nın 288. maddesine dayanılarak çıkarılan direktifler,
Avrupa Birliği'nin "çerçeve yasaları" olarak sayılmakta ve bütün üye devletlerin ulu-

³ Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 385-386.

⁴ Fantorini, Stefano- Üzeltürk, Hakan, Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türki-
ye'nin Uyumu, (Ed. Hürrem Cansevdi), İstanbul, İktisadi Kalkınma Vakfı, 2001, s.11.

⁵ Tumpel, Michael, "A Hybrid VAT System in the European Union", Tax Notes International,
Cilt: 47, Sayı: 2, 2007, s.171.

sal yasalarını söz konusu direktifler kapsamında uyumlaştırmaları beklenen zorunlu hükümleri içermektedir.⁶

Günümüz itibarıyla Avrupa Birliği üye devletlerinin KDV gelir kaynağına temel teşkil eden son Direktifini, “2006/112/EC sayılı ve 28 Kasım 2006 tarihli Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi Konsey Direktifi” oluşturmaktadır.⁷ Buradaki temel amaç, rekabetin bozulmasını önlemek ve Avrupa Birliği içindeki malların, sermayenin, hizmetlerin serbest dolaşımına izin vermek için, bu verginin işleyişinin altında yatan temel ilkelerin tüm üye devletlerinde uygulanabilir olmasıdır.

II. AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNDE GÖRÜLEN KAÇAKÇILIK FAALİYETİ: DÖNGÜSEL KAÇAKÇILIK (CAROUSEL FRAUD)

1 Ocak 1993 tarihi öncesinde Topluluk içi işlemlerde gümrükçüler ihracat üzerinden vergi almazken; ithalat için uygulanabilir oranlardaki KDV’yi tahsil etmekte; gümrükler Avrupa sınırlarında normal bir idari yönetim sağlamaktaydı.

1958’den 1993 yılına kadar uluslararası ticaret anlamında gümrük birliği kurulmasını amaçlayan⁸ ve Avrupa Ekonomik Topluluğu Antlaşması ile getirilen; Ortak Pazar ile ivme kazanan Avrupa Ekonomik Bütünleşme Hareketi sonucunda; Avrupa Birliği Konseyi tarafından, 1991 yılında 91/680/AET No.lu Avrupa Birliği Konsey Direktifi⁹ uygulamaya konulmuştur. Bu kapsamda, 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren Avrupa Birliği, malların, kişilerin, hizmetlerin, sermayenin serbestçe dolaşabildiği, sınırda gümrük kontrollerinin kaldırıldığı Tek Pazara (İç Pazara) dönüşmüş;¹⁰ ancak, mallar İç Pazara KDV’siz girebildiği için – diğer bir ifadeyle Topluluk içi mal tedarihinin KDV oranı sıfıra indirildiği için - kaçakçılık oranı da her geçen gün artış göstermiş ve denetim zorlaşmıştır.¹¹ Bu durumdan hareketle Avrupa Birliği’nin dolaylı vergiler üzerinde çalışma yaptığı en kapsamlı yakınlaştırma konuları, KDV alanında gerçekleştirilmeye başlanmış ve günümüze değin devam etmiştir.

⁶ Bilici, Nurettin, Avrupa Birliği ve Türkiye, 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s.68.

⁷ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax, OJ L347.

⁸ Dönmez, Murat, “Türkiye –Avrupa Birliği İlişkilerinde Gümrük Birliği”, Lizbon Antlaşması Sonrası Avrupa Birliği Serbest Dolaşım ve Politikalar, (Ed. Belgin Akçay- Gülüm Bayraktaroğlu Özçelik), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s.525.

⁹ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 Supplementing the Common System of Value Added Tax and Amending Directive 77/388/EEC With a View to the Abolition of Fiscal Frontiers, 31 December 1991, OJ L376.

¹⁰ Göçmen, İlke, “İç Pazar”, Avrupa Birliği Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar, (Ed. Belgin Akçay-İlke Göçmen), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s.332-338.

¹¹ Amand, Christian - Bocquez, Kris, “A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud?”, International VAT Monitor, IBFD, Cilt: 22, Sayı: 4, 2011, s.234.

Tarihsel süreç içerisinde KDV, her daim kaçakçılık faaliyetlerine karşı savunmasız olmuştur. Vergilendirilebilir kesimin genişliği dikkate alındığında, KDV sistemi suçlulara, kaçakçılık için geniş olanaklar sunmuştur. Bunlardan bazıları ise, diğerlerine göre biraz daha fazla oranda görülmüştür. Günümüz itibarı ile bu faaliyetlerden en önemlisi Avrupa Birliği içerisinde önemli boyutlara ulaşan, “Carousel Fraud” olarak da adlandırılan “Döngüsel Kaçakçılık” türü olmuştur. Bu kaçakçılık faaliyeti, bir başka Avrupa Birliği üye devletinden ithal edilen “KDV’siz” mallar ile başlamakta kendi ülkesi içerisinde kişinin söz konusu malı KDV’li olarak satın ilgili vergi dairesine KDV’yi bildirmemesi ile devam eden ve sistematik bir hale dönüşen kayıp tüccarların (missing trader) faaliyetinden ibaret olmaktadır.

Kayıp tüccarın tek hedefi, kısa süre içerisinde yüksek bir ciro oluşturmak ve mümkün olduğu kadar daha çok KDV tahsil etmektir. Bu kapsamda sistematik bir kaçakçılık olan döngüsel kaçakçılık (Topluluk İçi Kayıp Tüccar/Missing Trader Intra-Fraud kaçakçılığı) en çok, “yükte hafif/pahada ağır mallarda” meydana gelmektedir. Bilgisayar çipleri ile parçaları, cep telefonları ve diğer elektronik eşyalar bunların klasik örneklerini oluşturmaktadır.¹² İşlemlerdeki tek amaç belirli bir iş hacminin yaratılması olduğundan, bazıları zararına bile yapılabilir. Gerçek hasılat, kaçırılan KDV olduğu için bu durum kaçakçılar açısından fark etmemektedir.

Karakteristik olarak Topluluk içi kayıp tüccar kaçakçılığı, her ne kadar son zamanlarda Topluluk içi hizmet tedarikine yönelmiş olsa da genel olarak Topluluk içi mal tedarikindeki sıfır oranlı vergiden (mal muafiyetlerinden) faydalanmaktadır.¹³ Buradaki önemli husus, “vergisiz” tedarikin bir işletme tarafından kâr marjıyla tekrar satılmasıdır. Yeniden satıştaki kâr payı, toplanan ancak ödenmeyen KDV ile aynı miktarda olmaktadır. Bu kaçakçılık, takip edildiği zaman, yer (Bir Avrupa Birliği üye devletinden diğerine) ve şekil değiştirmektedir (Bir arz türünden başka bir arz türüne). Böylece kaçakçılar için, bir pazardan öğrendikleri tekniklerin başka bir pazara transferi de kolaylaşmaktadır.¹⁴

Bununla birlikte, kayıp tüccarın iyi niyetli müşterileri prensipte KDV’yi iade alma hakkına sahip olduğu için vergi daireleri aslında hiç almadıkları KDV’yi geri

¹² “2007 yılında, Birleşik Krallık Lordlar Kamarası’nın özel bir komitesi, bu olgunun bazı sektörlerde kontrol dışına çıktığını ve diğer sektörlerde de muhtemelen sıçrayacağını belirtmiştir. O tarihlerde, döngüsel kaçakçılık bilgisayar bileşenleri veya cep telefonları gibi ürünlerin ticareti ile bağlantılıydı. O zamandan beri, kaçakçılık, emisyon hakları ve telefon dakikaları ticareti gibi diğer sektörlerde gerçekten sıçramıştır. 2008-2009 boyunca, emisyon haklarındaki döngüsel kaçakçılık Avrupa Birliği’nde yaban ateşi gibi yayılmıştır ve hesaplamalara göre 5 Milyar avro vergi zararına yol açmıştır ki bu döngüsel kaçakçılığın yalnızca bir çeşididir.” Wolf, Redmar A., “VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective”, Intertax, Cilt: 39, Sayı: 1, 2011, s.27.

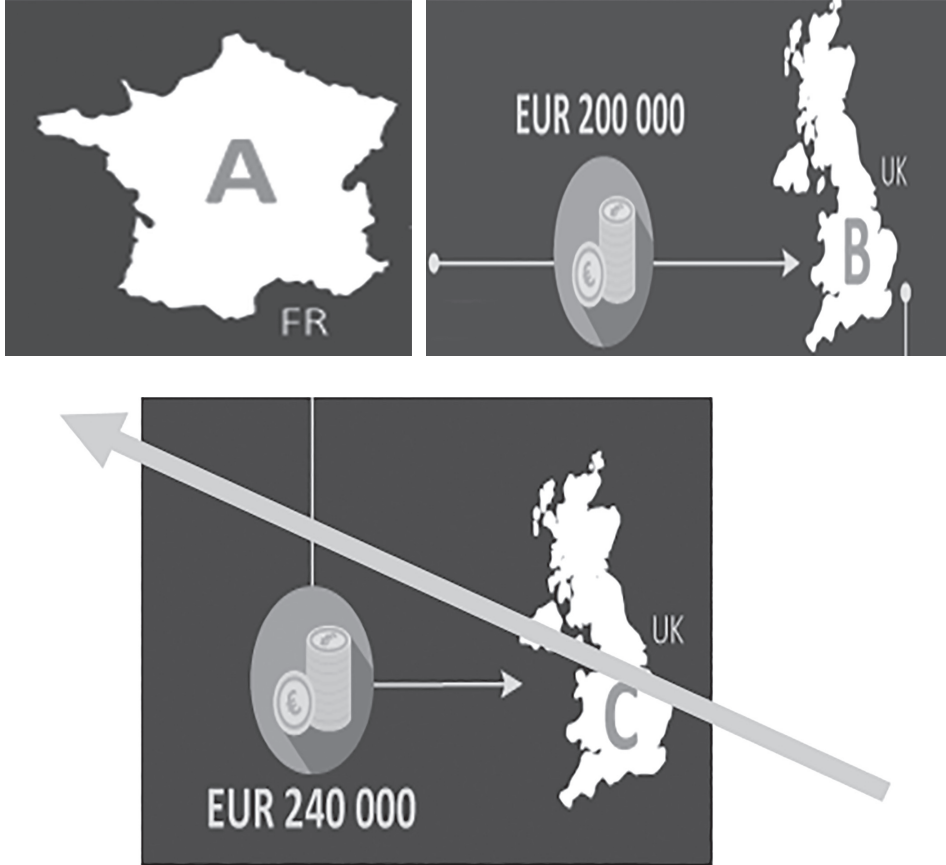
¹³ Consultation Paper on a Generalised Reverse Charge System, Tax Executive, 2007, s. 451.

¹⁴ Ainsworth, Richard T., “VAT Fraud: MTIC&MTEC- the Tradable Services Problem”, Boston University School of Law Working Paper, Sayı: 10-39, 2010, s.2,3,4.

ödemek zorunda kalmaktadır ki aksi bir yöntem, vergi dairelerini, öteki türlü var olmayacak bir ticareti sübvansetme içerisine sokmuş olacaktır.¹⁵

Bu durum aşağıdaki şekil üzerinden örnekle açıklanacak olursa;¹⁶

Şekil 1: Döngüsel Kaçakçılık Faaliyetinin İşleyişi



Kaynak: Europol, MTIC (Missing Trader Intra Community) Fraud <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>, Erişim Tarihi: 15.05.2019. (Aynen alınmıştır.)

Döngüsel kaçakçılık, (X) Avrupa Birliği üye devletindeki bir satıcının (A'nın), başka bir (Y) Avrupa Birliği üye devletindeki (yakında kaybolacak olan) “kayıp tüccara” istisna edilmiş bir Topluluk içi mal tedariki yapması ile gerçekleşir. Bu şirket

¹⁵ Wolf, agm., s.27.

¹⁶ Aronowitz, Alexis A.-Laagland, D.C.G.-Paulides, Gerard, Value-Added Tax Fraud in the European Union, Amsterdam, Kugler Publications, 1996, s. 65.

(B), malları KDV ödemedi alı ve ardından kendisi ile aynı ülkede bulunan ((Y) üye devleti) üçüncü bir şirkete yurtiçi tedarik eder “(C’ye)”. (C) şirketi ise, sıklıkla “Ara Tedarikçi-Aracı” olarak adlandırılır.

“Kayıp tüccar” (B), “Aracıya” (C’ye) satış yaparken KDV’yi alır; ancak KDV’yi devletine/vergi dairesine ödemez. (B) şirketi KDV ile ortadan kaybolur.

“Aracı” (C), “kayıp tüccar” (B)’ye ödediği KDV üzerinden indirimde bulunduğu zaman üye devlet (Y) zarara uğrar. Tam operasyonel bir döngüde “aracı” (C) malları sınır üzerinden ilk satıcıya (A’ya) ((X) üye devletine) geri satar. Bu satış da Topluluk içi tedarikin bir istisnasıdır. Ardından, aynı mallar bu “döngüde” tekrar (B)’ye satılarak sistem kurulmuş olur.

Sık bir uygulama da “tampon” adı verilen (kendilerine haber verilmeden) yasal şirketleri, arka plandaki işletmeler arasına yerleştirerek hem ticaret modellerini bozup soruşturmayı zorlaştırmak hem de KDV kanunlarında ortak ve farklı yükümlülükleri uygulamayı zorlaştırmak üzere geliştirilmiştir. “Tamponlar”, her ne kadar işlemlerin düzensizliğinden şüphelenseler de bir şeylerin ters olduğu konusunda doğrudan bir bilgiye sahip olmayıp kaçakçılıktan tamamen habersiz olabilirler. Bu durum da döngüsel kaçakçıların tespit edilmesini daha karmaşık hale getirir.

III. TERSİNE VERGİLENDİRME MEKANİZMASI (REVERSE CHARGE MECHANİSM)

Döngüsel kaçakçılık ve kayıp tüccar kaçakçılığı başta olmak üzere, KDV kaçakçılığı ile mücadelede getirilen ve uygulanan yöntemler incelendiğinde, bugün için ileri sürülen en kapsamlı önerinin KDV’de tersine vergilendirme mekanizmasının (Reverse Charge Mechanism) olduğu görülmektedir.

Tersine vergilendirme mekanizması, KDV gelirlerinin ve toplanan verginin hesaba katılması yükümlülüğü kapsamında ekonomik işlemler zincirinin sadece birinde yoğunlaştırılmasına izin vermektedir. Tersine vergilendirme mekanizması altında, söz konusu işlemler üzerinden KDV ödemeye yükümlü olan kişi, ticari müşteri/alıcı olmaktadır. Tedarikçi/hizmet sağlayıcı ise, işlemi sadece vergi dairesine göstermekle sorumlu kişi olacaktır.¹⁷

Tersine vergilendirme mekanizması, yalnızca ticari müşterilere yapılan arzlarda uygulanabilmekte; tedarikçi KDV’yi vergi dairesine ödemeyip müşteriye yüklemektedir. Ticari müşteri ise, bu durumu takiben mal veya hizmetler ticari amaçlarla kullanıldığında toplu olarak faturalandırılmış KDV miktarını indirebilme imkânına sahip olmaktadır.¹⁸

¹⁷ International VAT Association, “Combating VAT Fraud in the EU- the Way Forward”, Report Presented to the European Commission, 2007, s.22.

¹⁸ Avrupa Birliği Komisyonu, EU Coherent Strategy Against Fiscal Fraud – Frequently Asked Questions, (MEMO/06/221), Brüksel, 31.12.2006, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-06-221_en.htm?locale=en, Erişim Tarihi: 15.05.2019.

Buna göre, vergi daireleri tarafından verginin tahsil edilme şekli Avrupa Birliği KDV sistemi ile tersine vergilendirme mekanizması arasındaki tek farkı oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle tersine vergilendirmede KDV, tam olarak KDV zincirinin son aşamasında tahsil edilirken; genel KDV sisteminde KDV, katılan her bir değerden, yani üretim-dağıtım süreci boyunca parçalı bir şekilde, bir dizi ara vergilendirme işlemleri sonucunda elde edilmektedir.¹⁹

Tüm üye devletlere böyle bir mekanizmayı uygulama olanağı sunmak için, Topluluk düzeyinde 2006/112/EC sayılı Direktif üzerinde özel bir değişiklik yapılması gerekli görülmüş ve 2006/112/EC sayılı Direktife eklenen madde 199a ile emisyon izinleri ve diğer bazı öğeler ile sınırlı olmak üzere üye devletlere tersine vergilendirme mekanizmasını uygulamalarına izin verilmiştir. Böylece isteğe bağlı ve geçici süreli tersine vergilendirme yöntemi ilk olarak, kaçakçılığa yatkın belirli hizmet tedarikiyle ilişkili olarak 16 Mart 2010 tarih ve 2010/23/AB sayılı Konsey Direktifi ile kabul edilmiştir.²⁰

Daha sonra 2006/112/EC ortak KDV Direktifinin değiştirilmesiyle ilgili olarak, isteğe bağlı ve geçici bir tersine vergilendirme mekanizması uygulamasının kaçakçılığa yatkın belirli mal ve hizmet tedarikiyle ilişkili olan 22 Temmuz 2013 tarih ve 2013/43/AB sayılı Konsey Direktifi, bir önceki Direktifin üzerine güncellenerek kabul edilmiştir.²¹

Bununla birlikte Komisyon en son, sektörel bazlı tersine vergilendirme mekanizmasının 30 Haziran 2022 tarihine kadar uzatılması yönünde 25 Mayıs 2018 tarihinde bir Öneri daha sunmuştur.²²

Kısacası, 2006/112/EC sayılı KDV Direktifi, tersine vergilendirmeyi madde 199²³ ve 199a’da riskli olduğunu ispatlamış bazı alanlarla (inşaat hizmetleri, gayri-

¹⁹ Cnossen, Sijbren, “German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud”, EC Tax Review, Cilt: 18, Sayı: 4, 2009, s.193.

²⁰ Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112/ec on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud, OJ L72.

²¹ Council Directive 2013/43/EU of 22 July 2013 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud, 26.7.2013, OJ L201.

²² Avrupa Komisyonu, Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as Regards the Period of Application of the Optional Reverse Charge Mechanism in Relation to Supplies of Certain Goods and Services Susceptible to Fraud and of the Quick Reaction Mechanism Against VAT Fraud, COM (2018) 298 final, 25.05.2018, Brüksel.

²³ (a). Bakım, temizlik, tamir, tadilat ve yıkım dâhil olmak üzere inşaat işleri,
(b). (a) bendinde belirtilen işlerde kullanılan personelin tedariki,
(c). Madde 135(1)(j) ve (k) hükmünce, tedarikçinin madde 137’ye göre vergilendirmeyi tercih

menkul işlemleri, atık metal, iflas durumundaki işlemler ve emisyon izinleri) sınırlı olarak belirlemiştir. Diğer taraftan, Ortak KDV Direktifinin 44. ve 196. maddeleri gereğince, işletmeler arası sınır ötesi hizmet tedariklerinde (B2B)²⁴, tersine vergilendirme mekanizması ana kural olarak uygulanmaktadır.

IV. GENELLEŞTİRİLMİŞ TERSİNE VERGİLENDİRME MEKANİZMASI

Genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizması, vergilendirilebilir olayların belirli kategorilerle sınırlandırılmış olduğu tersine vergilendirme mekanizmasından ayrılmakta; işletmeler arasında yapılan tüm mal ve hizmet işlemlerine bu sistemi uygulama imkânı vermektedir.

Genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizması aşağıda yer alan şekil üzerinden örnek ile açıklanacak olursa; A, B, C ve D arasında yapılan işlemler KDV’den istisna sayılacak; ancak her biri zincirleme olarak bir sonraki konumda olduğundan dolayı KDV mükellefi olmaya devam edeceklerdir. Buna göre; A, B’ye 100 avro karşılığında mal satışı yapar ve B karşılığında yalnızca 100 avro öder. KDV tahsil edilmediğinden vergi dairesine ödenecek KDV de bulunmaz. KDV yalnızca nihai tüketiciye satışta tahakkuk eder ve bu durumda D, söz konusu malı nihai tüketiciye 480 avroya satar (400+80 KDV). Vergi dairesine ise KDV’yi yalnızca “D” ödemekle sorumlu tutulur. A’nın hatalı olduğu bir durumda, bu işlemten sonra başka bir işlem gelmiyorsa KDV ödeme yükümlüğü B’nin üzerinde kalacak veya aynı durum bir sonraki işlem için de geçerli olmaya devam edecektir.

ettiği taşınmaz mülk tedariki,

(d). Kullanılmış malzeme, tekrar aynı şekilde kullanımı mümkün olmayan malzeme, hurda, endüstriyel olan ya da olmayan atık, yeniden kullanılabilir atık, kısmen işlenmiş atık ve belli ürün ve hizmetlerin tedariki,

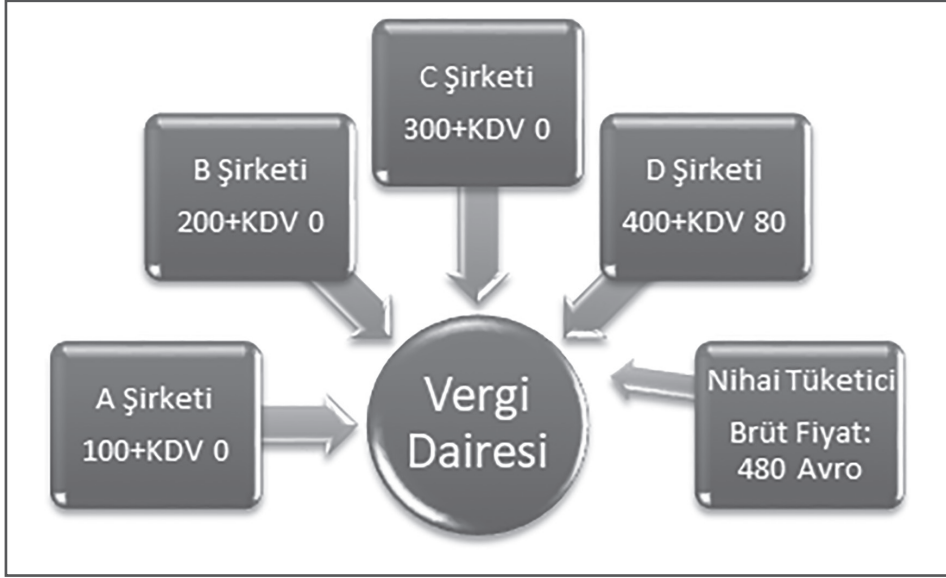
(e). Bir menkulün tesliminde vergiye tabi bir şahıs tarafından teminat olarak kullanılan ürünlerin tedariki,

(f). Temellük eden lehine bir ihtirazi kayıttan feragati takip eden ürünlerin tedariki ve temellük eden tarafından bu hakkın kullanımı,

(g). İlamlı borçlu tarafından icra yoluyla satılan gayrimenkulün tedariki.

²⁴ Business to Business: “Elektronik ortamda işletmeler arası pazarlama ya da satış uygulamalarıdır.”, “İşletmeler arası hizmetlerin (B2B) vergilendirilmesi müşterilerin bulunduğu yerde (alıcının olduğu yerde) yapılır.” Schenk, Alan- Thuronyi, Victor- Cui, Wei, Value Added Tax A Comparative Approach, 2. Baskı, Cambridge, Cambridge Tax Law Series Cambridge University Press, 2015, s.215.

Şekil 2: Genel Tersine Vergilendirme Mekanizmasının Muhasebe Örneği (KDV Oranı %20 olarak alınmıştır.)



Kaynak: *The Authority of the House of Lords, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU- Report with Evidence, 20th Report of Session 2006–07, London, 2007, s. 24 (Aynen alınmıştır).*

Komasyon'un ilk olarak yayınladığı 20 Ekim 2003 tarihli Tebliği'nde, KDV'de başta döngüsel kaçakçılığı durdurmanın/azaltmanın bir yolunun Topluluk içinde yapılan işletmeler arası tüm işlemlerin, aynı üye devlet içerisindeki işletmeler arasında yapılan işlemler de dâhil olmak üzere, KDV sistemi dışında bırakılması olduğuna işaret edilmiştir.²⁵

31 Mayıs 2006 tarihli Avrupa Birliği Komisyonu'nun, Avrupa Birliği Konseyi'ne, Avrupa Parlamentosu ile Avrupa Ekonomik ve Sosyal Komitesi'ne yaptığı Tebliği'nde ise, "Mali Kaçakçılıkla (Fiscal Fraud)" olan mücadeleyi iyileştirmek için koordineli bir stratejinin geliştirilmesine duyulan ihtiyaç işaret edilerek, KDV sisteminin muhtemel adaptasyonu üzerine birtakım gözlemlerde bulunulmuştur. Buna göre Komisyon, genelleştirilmiş bir tersine vergilendirme mekanizmasının, KDV sisteminin temellerinden sayılan parçalı ödeme sistemini sorgulatacak olsa da böylesi bir sisteme karşı "açık görüşlü" olduğunu belirtmiştir.²⁶

²⁵ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee Review and Update of VAT Strategy Priorities, 614 final, 20.10.2003, Brüksel.

²⁶ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, "Concerning The Need to Develop A Co-Ordinated

Bu kapsamda 27 Ekim 2005 tarihinde Avusturya, 18 Nisan 2006 tarihinde ise, Almanya ilk kez genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasının ulusal ekonomi ekseninde uygulanabilmesi adına Komisyon’a başvuruda bulunmuştur. 31 Mayıs 2006 tarihli Tebliğ’in yayınından kısa süre sonra da Komisyon, Avusturya ve Almanya’nın döngüsel kaçakçılıkla mücadele için genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasını yürürlüğe koyma isteklerine ilişkin olarak Konsey’e bir Tebliğ daha göndermiştir.²⁷

Ancak Komisyon, Avusturya ve Almanya’ya bu konuda izin tanınmanın KDV sisteminde ciddi değişikliklere yol açacağı gerekçesiyle itiraz etmiştir. Komisyon’a göre genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasının yürürlüğe girmesi, başta parçalı ödeme ilkesi gibi KDV sisteminin temel özelliklerini ortadan kaldırmasına sebep olacaktır. Sonuç olarak, işletmeler üç farklı KDV sistemiyle karşı karşıya kalacaklardır. Bunlar:

- Klasik KDV sistemi;
- Özel şartlar sağlandığı takdirde işletmeler arası uygulanan tersine vergilendirme mekanizması ve
- Topluluk içi işlemler için oluşturulan sistemdir.

Komisyon’a göre genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasının yürürlüğe girmesi ise, vergi denetimini görece zorlaştıran, toplam gelirin, daha büyük ve uyumlu olan bir grup olan işletmelerden toplanması etkisini doğuracak döngüsel kaçakçılıkla mücadeleye pek de fazla katkı sağlamayacak; ayrıca “kayıt dışılık” için de bir çözüm olmayacaktır.

Sonuç olarak Komisyon, Almanya ve Avusturya tarafından talep edilen genelleştirilmiş tersine vergilendirme uygulamasının Avrupa Adalet Divanı içtihatlarında da geçerli olan orantılılık ilkesi ile bağdaşmadığına hükmetmiştir.

Genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizması gibi ciddi önlemler konusunda var olan siyasi uzlaşi eksikliği nedeniyle Komisyon ve Konsey, 2008 yılından bu yana KDV kaçakçılığıyla mücadelede geleneksel yöntemleri iyileştirmeyi hedeflemiştir.²⁸ Bu önlemlerden biri, belirli mal veya hizmetlerdeki işlemlere ilişkin üye devletlere ayrı ayrı olarak, tersine vergilendirme mekanizmasını kullanma izni vermek iken; diğer önlem ise, 2010/23/EU sayılı Direktif ile kaçakçılığa yatkın görülen

Strategy to Improve the Fight Against Fiscal Fraud”, COM (2006) 254.

²⁷ Communication from the Commission to the Council in Accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC, 404 final, 19.07.2006, Brüksel.

²⁸ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee on a Coordinated Strategy to Improve the Fight Against VAT Fraud in the European Union, 807 final, 01.12.2008, Brüksel.

bazı hizmetlerde, üye devletlerin geçici olarak tersine vergilendirme mekanizmasını uygulama hakları olmuştur.

18 Haziran 2015 tarihinde, dört Avrupa Birliği üyesi devlet (Avusturya, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti-Çekya ve Slovakya) KDV'nin fatura yapısı ile sistemin denetleme yapısını koruyacak geliştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasına geçiş için bir hamle daha yapmıştır.²⁹

Söz konusu istek ile Avrupa Birliği üye devletlerine verilecek bu yetki sayesinde, ulusal ekonominin herhangi bir sektörüne, mal veya hizmetlerine geliştirilmiş tersine vergilendirme uygulanabilecek ve KDV sistemine hâkim olan parçalı ödeme ilkesi temelden değiştirebilecektir.

İşte bu sebeple Komisyon bir kez daha 2006 yılında olduğu gibi bu dört ülkenin mevcut KDV sisteminden farklı bir sisteme geçiş isteğini daha önceki sebeplere paralel olarak aynı şekilde reddetmiştir.

Komisyon, tersine vergilendirme mekanizmasının belirli ekonomik sektörlerde uygulanması şartıyla, üye devletlere avantaj sağlayacağına inanmaktadır. Ancak, belirli ürünlerle kısıtlı tersine vergilendirme mekanizmasını uygulamanın zorluğu, kaçakçılığın bu sistemin kapsamında olmayan diğer mallara ve hizmetlere yayılma olasılığını artıracaktır.

Bütün bunlara rağmen geliştirilmiş tersine vergilendirme mekanizması konseptini artık reddetmeyen Komisyon'un, 7 Nisan 2016 tarihli yayınladığı KDV Eylem Planı³⁰ kapsamında yer alan çalışma ile ilgili vardığı temel sonuç, Avrupa Birliği KDV sisteminin modernize edilmesi için öngörülen çeşitli hedefler ve önlemler arasında yer alan “Geliştirilmiş Tersine Vergilendirme Mekanizması” ile başta döngüsel kaçakçılığın sebep olduğu KDV kaybının kapatılması olmuştur.

Böylece geçici düzenlemelerden kaynaklanan büyük eksiklik, KDV sisteminin temel özelliklerine dokunmadan ortadan kaldırılabilir. Buna göre alınması gereken acil önlemlerden biri olarak görülen geçici bir geliştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasının uygulanması öngörülmüş ve bu konu hakkında bir Öneri yayınlanmıştır.³¹

²⁹ Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC, 28.10.2015, 538 final, Brüksel.

³⁰ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an Action Plan on VAT Towards a Single EU VAT Area- Time to Decide, COM (2016) 148 final, 07.04.2016, Brüksel.

³¹ Avrupa Komisyonu, Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as regards the Temporary Application of a Generalised Reverse Charge Mechanism in relation to Supplies of Goods and Services above a Certain Threshold, COM (2016) 811 final, 23.12.2016, Brüksel.

Buna göre KDV’de kaçakçılığın önüne geçilebilmesi ve yayılmasının önlenmesi adına, üye devletler, geçici olarak genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasını uygulamayı tercih ettikleri takdirde, sistemin herhangi bir sektör ile sınırlandırılmadan fatura başına tanımlanan bir eşğin üzerinde bulunan (10.000 avronun üzeri) tüm mal ve hizmet tedariklerine uygulanması öngörülmüştür.

Konseyde tartışmalar sürerken, 21 Mart 2017 tarihli ECOFIN (Avrupa Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi) toplantısında Avrupa Birliği maliye bakanları, genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizması ile ilgili Konsey Direktifi Önerisi’ni görüşmüştür.³² Tartışmanın amacı; önerilen Direktifin kapsamı, tersine vergilendirme mekanizmasının uygulanması için kriterler, yürürlükten kaldırılması ve uygulamanın süresi hakkında rehberlik yapmak olmuştur.

02 Ekim 2018 tarihli ECOFIN toplantısında uzlaşmaya varılan son durumda;

- Sadece yerel mal ve hizmet tedariklerinde “işlem başına tanımlanan” değer 17.500 avro eşğinin üzerinde olması,
- Döngüsel kaçakçılık faaliyetlerinin oranının toplam KDV kaybı içerisinde %25’i aşması ve
- Alınan diğer tedbirlerin döngüsel kaçakçılığı önlemeye yeterli olmadığının kanıtlanması üzerine,

Üye devletlere, sıkı teknik şartlar altında³³ 30 Haziran 2022 tarihine kadar geçici süreli genelleştirilmiş vergilendirme mekanizmasını uygulama imkânı getirilmiştir.³⁴

Bu konu hakkındaki ilgili direktif önerisi Avrupa Parlamentosu’nun da görüşünü sunması üzerine daha fazla tartışma yapılmadan Konsey tarafından oybirliği ile kabul edilmiş; nihayet, 27 Aralık 2018 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylece 2018/2057 sayılı Direktif³⁵, üye devletlere, bu meka-

³² Council of the European Union, Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as Regards the Temporary Application of a Generalised Reverse Charge Mechanism in Relation to Supplies of Goods and Services Above a Certain Threshold- Orientation Debate, 10.03.2017, Brüksel.

³³ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Committee on Economic and Monetary Affairs, Draft Report on the Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as Regards the Temporary Application of a Generalised Reverse Charge Mechanism in relation to Supplies of Goods and Services above a Certain Threshold, 2016/0406(CNS), 09.10.2018.

³⁴ VAT Fraud: Council Agrees to Allow Generalised, Temporary Reversal of Liability, Basın Duyurusu 534/18 <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/10/02/vat-fraud-council-agrees-to-allow-generalised-temporary-reversal-of-liability/>, Erişim Tarihi: 15.05.2019.

³⁵ Council Directive (EU) 2018/2057 of 20 December 2018 Amending Directive 2006/112/EC on

nizmayı sıkı teknik şartlar altında 30 Haziran 2022 tarihine kadar geçici süreli olarak uygulama imkânı getirmiştir.³⁶

SONUÇ VE ÖNERİLER

KDV'nin doğası, kaçakçıların vergi yasasındaki boşluklardan yararlanmalarına imkân vermektedir. Bu nedenle yakın zamanda, özellikle KDV iadesi konusu mali sistemlerin sorunlu araçlarından birisi haline dönüşmüştür.

Vergi idareleri, kayıt dışı sektörün en aza indirgenmesi, kaçakçılık faaliyetlerine karışan vergi mükelleflerinin sayısının azaltılması ve vergi gelirinin artırılması için vergi kaçırma faaliyetlerinin durdurulmasına yönelik çeşitli işlemler yürütmektedir. Bundan dolayı, Avrupa Birliği üye devletlerinde kaçakçılıkla mücadelede ve KDV iadesi işlemlerinin basitleştirilmesinde kullanılan tersine vergilendirme mekanizmasına ilgi de her geçen gün artmaktadır.

Avrupa Birliği, malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımına neden olan engelleri ortadan kaldırmak adına ekonomik faaliyetlerin uyumlu, dengeli ve önemli bir şekilde gelişmesi için her zaman çabalamakta; aynı zamanda, rekabetin iç pazarda bozulmamasını ve ekonomik, sosyal tutarlılığın güçlendirilmesini sağlayan sistemlere sahip olmayı amaçlamaktadır. Ancak Avrupa Birliği'nde, vergi kaçakçılığı son yıllarda karmaşık hale gelmekte ve bu durum kaçakçılıkla mücadele için gerekli olan teknikleri oldukça zorlamaktadır. Hem üye devletler hem de Avrupa Komisyonu, kendi çıkarlarını etkilemekte olan Avrupa Birliği içindeki mali kaçakçılık ve yasadışı faaliyetlere karşı etkili bir koruma yolu aramakta ve tersine vergilendirme mekanizmasının etkililiği üzerine araştırmalar yapmaktadır. Ancak Tek Pazarın oluşumunu, adil rekabeti ilke edinen bir sistem ile tersine vergilendirme mekanizması arasında iyi bir denge kurulmalıdır.

Tersine vergilendirme mekanizmasının etkin işleyişinin en önemli şartlarından biri olan iş faaliyetleri açık bir şekilde sınıflandırılmalıdır. Böylece KDV tahsilatından kaynaklanan gelir artışı (kaçakçılık faaliyetleriyle mücadele sonucunda), mükellefler ve vergi idareleri için hem idari maliyetlerin hem de vergi uyumu maliyetlerinin azalmasıyla sonuçlanacaktır.

the Common System of Value Added Tax as regards the Temporary Application of a Generalised Reverse Charge Mechanism in relation to Supplies of Goods and Services above a Certain Threshold, 27.12.2018, OJ L 329/3-7.

³⁶ Bu kapsamda ilk olarak 16 Ocak 2019 tarihinde Çek Cumhuriyeti, 2018/2057 tarihli Konsey Direktifi uyarınca genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasını uygulamak için Komisyona başvuruda bulunmuştur. Çek Cumhuriyeti genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasının uygulanmasına ilişkin yetkilendirildiğinde ise yerel KDV Kanununda bir değişiklik yapılmalıdır. Ancak söz konusu değişiklik hükmü, Çek Maliye Bakanlığı'nın demecine göre, büyük olasılıkla Temmuz 2020 yılından önce de yapılamayacaktır. Asquith, Richard, Czech VAT Generalised Reverse Charge 2020, <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/czech-vat-generalised-reverse-charge-2020.html>, Erişim tarihi: 15.05.2019.

Diğer taraftan tersine vergilendirme mekanizması, yüklenici zincirindeki son tedarikçi üzerindeki baskıyı artırır. Bu mekanizmasının uygulanması KDV zincirinin bozulmasına yol açacaktır. Diğer bir ifadeyle, avantajlarıyla (basitlik) ve standart KDV sisteminin dezavantajlarıyla (karmaşık muhasebe ve idare) birlikte KDV, perakende satış vergisine dönüşmektedir. Tersine vergilendirme mekanizması, tedarik zincirinin tüm aşamalarında vergi uyumu maliyetlerinin artmasına yol açabilecektir. Tersine vergilendirme mekanizmasının uygulanması dikkate alındığında, bu tür işlemler için satış vergisinin kullanılması daha mantıklı olabilir. Tersine vergilendirme, KDV yükümlülüklerinin alıcı üzerine kaydırılmasında etkili bir araçtır. Fakat bu mekanizma yalnızca üzerinde daha fazla kaçakçılığa yatkın belirli mallar için yararlı olabilecektir.

Avrupa Birliği KDV sistemi ile tersine vergilendirme mekanizmasının uygulandığı Avrupa Birliği KDV sistemi arasındaki tek farkı vergi daireleri tarafından verginin tahsil edilme şekli oluşturmaktadır. Yapılması gereken şu an için mevcut Avrupa Birliği KDV sistemi ile aynı nihai amaca hizmet edecek alternatif daha sağlam, daha güçlü bir KDV sisteminin getirilmesidir. Bu durum şu an için “Nihai KDV Sistemine” geçiş ile tamamlanabilecek gibi görünmektedir. Ayrıca kalıcı olmayan genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasının KDV’nin ilkelerine bağlı kalınarak uygulanabilmesi Tek Pazarın amacı ile örtüşmüş olacaktır.

Genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasının uygulanmasına yönelik belirlenecek parasal eşik sınırı Avrupa Birliği’nde politik mücadeleye dönüşebilir. Bu durum ise, uyum maliyetlerinin azalan etkisi sebebiyle olumsuz sonuçlara sebep olabilir ve daha küçük işletmelerin kaçakçılık faaliyetlerinin önüne geçilememesi ile sonuçlanabilir.

Anlaşılabileceği üzere sınırları belirlenmiş bir genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasına geçiş ile globalleşen, dijitalleşen ve mobil ekonomiye dönüşen Avrupa Birliği KDV sistemi, mevcut uygulamaya yakın; ancak, Melez/Hibrit/Karma bir sistem haline gelmiş olacaktır. KDV’de var olan kaybın azaltılabilmesi ya da ortadan kaldırılabilmesi adına alınacak orta vadeli önlemler, Avrupa Birliği’ni daha sağlam bir KDV bölgesine doğru götürebilecektir.

KAYNAKÇA

Avrupa Birliği Komisyonu, EU Coherent Strategy Against Fiscal Fraud – Frequently Asked Questions, (MEMO/06/221), Brüksel, 31.12.2006, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-06-221_en.htm?locale=en, Erişim Tarihi: 15.05.2019.

Ainsworth, Richard T., “VAT Fraud: MTIC&MTEC- the Tradable Services Problem”, Boston University School of Law Working Paper, Sayı: 10-39, 2010.

Amand, Christian - Bocquez, Kris, “A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud?”, International VAT Monitor, IBFD, Cilt: 22, Sayı: 4, 2011, s.234-241.

Aronowitz, Alexis A.-Laagland, D.C.G.-Paulides, Gerard, Value-Added Tax Fraud in the European Union, Amsterdam, Kugler Publications, 1996.

Avrupa Komisyonu, Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as Regards the Period of Application of the Optional Reverse Charge Mechanism in Relation to Supplies of Certain Goods and Services Susceptible to Fraud and of the Quick Reaction Mechanism Against VAT Fraud, COM (2018) 298 final, 25.05.2018, Brüksel.

Avrupa Komisyonu, Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as regards the Temporary Application of a Generalised Reverse Charge Mechanism in relation to Supplies of Goods and Services above a Certain Threshold, COM (2016) 811 final, 23.12.2016, Brüksel.

Bilici, Nurettin, Avrupa Birliği ve Türkiye, 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013.

Cnossen, Sijbren, “German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud”, EC Tax Review, Cilt: 18, Sayı: 4, 2009, s.192-197.

Committee on Economic and Monetary Affairs, Draft Report on the Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as Regards the Temporary Application of a Generalised Reverse Charge Mechanism in relation to Supplies of Goods and Services above a Certain Threshold, 2016/0406(CNS), 09.10.2018.

Communication from the Commission to the Council in Accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC, 404 final, 19.07.2006, Brüksel.

Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC, 28.10.2015, 538 final, Brüksel.

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee Review and Update of VAT Strategy Priorities, 614 final, 20.10.2003, Brüksel.

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, “Concerning The Need to Develop A Co-Ordinated Strategy to Improve the Fight Against Fiscal Fraud”, COM (2006) 254.

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the

European Economic and Social Committee on a Coordinated Strategy to Improve the Fight Against VAT Fraud in the European Union, 807 final, 01.12.2008, Brüksel.

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an Action Plan on VAT Towards a Single EU VAT Area- Time to Decide, COM(2016) 148 final, 07.04.2016, Brüksel.

Consultation Paper on a Generalised Reverse Charge System, Tax Executive, 2007, s. 451-456.

Council Directive (EU) 2018/2057 of 20 December 2018 Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as regards the Temporary Application of a Generalised Reverse Charge Mechanism in relation to Supplies of Goods and Services above a Certain Threshold, 27.12.2018, OJ L 329/3-7.

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax, OJ L347.

Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 Amending Directive 2006/112/ec on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud, OJ L72.

Council Directive 2013/43/EU of 22 July 2013 Amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud, 26.7.2013, OJ L201.

Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 Supplementing the Common System of Value Added Tax and Amending Directive 77/388/EEC With a View to the Abolition of Fiscal Frontiers, 31 December 1991, OJ L376.

Council of the European Union, Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax as Regards the Temporary Application of a Generalised Reverse Charge Mechanism in Relation to Supplies of Goods and Services Above a Certain Threshold- Orientation Debate, 10.03.2017, Brüksel.

Dönmez, Murat, “Türkiye –Avrupa Birliği İlişkilerinde Gümrük Birliği”, Lizbon Antlaşması Sonrası Avrupa Birliği Serbest Dolaşım ve Politikalar, (Ed. Belgin Akçay- Gülüm Bayraktaroğlu Özçelik), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.

Europol, MTIC (Missing Trader Intra Community) Fraud <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>, Erişim Tarihi: 15.05.2019.

Fantorini, Stefano- Üzeltürk, Hakan, Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin Uyumu, (Ed. Hürrem Cansevdi), İstanbul, İktisadi Kalkınma Vakfı, 2001.

Göçmen, İlke, “İç Pazar”, Avrupa Birliği Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar, (Ed. Belgin Akçay-İlke Göçmen), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.

International VAT Association, “Combating VAT Fraud in the EU- the Way Forward”, Report Presented to the European Commission, 2007.

Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

Lejeune, Ine- Daou, Jeanine, “Designing a Simple and Fraud-Proof VAT System”, Improving VAT/GST, (Ed. Michael Lang, Ine Lejeune), Amsterdam, IBFD, 2014.

Lewis, Alexander, “European Commission VAT Proposals Coming in Next Few Weeks”, Tax Notes International, Cilt: 87, Sayı: 11, 2017, s.1023-1124.

Richard, Czech VAT Generalised Reverse Charge 2020, <https://www.avalara.com/vat-live/en/vat-news/czech-vat-generalised-reverse-charge-2020.html>, Erişim tarihi: 15.05.2019.

Schenk, Alan- Thuronyi, Victor- Cui, Wei, Value Added Tax A Comparative Approach, 2. Baskı, Cambridge, Cambridge Tax Law Series Cambridge University Press, 2015.

Tumpel, Michael, “A Hybrid VAT System in the European Union”, Tax Notes International, Cilt: 47, Sayı: 2, 2007, s.165-183.

VAT Fraud: Council Agrees to Allow Generalised, Temporary Reversal of Liability, Basın Duyurusu 534/18 <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/10/02/vat-fraud-council-agrees-to-allow-generalised-temporary-reversal-of-liability/>, Erişim Tarihi: 15.05.2019.

Wolf, Redmar A., “VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective”, Intertax, Cilt: 39, Sayı: 1, 2011, s.26-37.

1982 ANAYASASI'NIN 161. MADDESİNDE YER ALAN BÜTÇE UYGULAMALARININ BÜTÇE HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

*Ar. Gör. Zeynep MÜFTÜOĞLU**

ÖZET

Bir ülkede, halkın, toplanacak kamu gelirleri ve gerçekleştirilecek kamu harcamaları üzerinde, seçtikleri temsilciler aracılığı ile söz sahibi olması, gelirlerin toplanması ve harcamaların gerçekleştirilmelerinin ardından bunları denetleyebilmeleri olarak özetlenebilecek bütçe hakkı, tarih boyunca demokrasinin gelişimi ile paralel bir süreç izlemiş; günümüzde adeta demokrasinin olmazsa olmazlarından biri haline gelmiştir. Bu nedenle bütçe hakkının gereği gibi sağlanması ve güvence altına alınması, demokrasinin varlığı bakımından büyük önem arz etmektedir. Bu önemden yola çıkarak, çalışmada, ülkemizde bütçe hukukunun temeli olan Anayasa'nın Bütçe ve Kesinhesap başlıklı 161. maddesi incelenmektedir. Bu inceleme sırasında, 161. maddede öngörülen olağan mali yıl bütçesi, geçici bütçe ve bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerlendirme oranına göre artırılarak uygulanacağı bütçe uygulamaları, bütçe hakkı bakımından ele alınmaktadır.

GİRİŞ

Bütçeler, yürütme organının, gelecek yıl içinde sunmayı planladığı kamu hizmetlerini, bunları sunmak için toplamayı hedeflediği kamu gelirlerini, gerçekleştirmeyi planladığı kamu harcamalarını, borçlanmaya gidilecekse buna dair öngörülere içeren tahmin nitelikli metinlerdir. Bu nedenle devlet yönetimi ve toplum yaşamı bakımından büyük önem arz etmektedirler. Bütçe hakkı, bir ülkede yaşayan halkın, kamu gelirleri ve kamu harcamaları üzerinde söz sahibi olması; bunlara karar verilmesi aşamalarında yer alması ve bütçe uygulamalarını denetleyebilmesini kapsamaktadır. Bu nedenle bir ülkede, bütçenin hazırlanma, onaylanma, uygulanma ve denetlenme şekli, bütçe hakkının sağlanması ve güvence altına alınması bakımından temel kriterdir.

Çalışmada, bütçe türlerinin bütçe hakkı bakımından incelenmesinde eleştirel bir yaklaşım benimsenmekte; öngörülen bütçe uygulamalarının bütçe hakkı bakımından zayıf ya da eksik kalabilecek yanları üzerinde durulmaktadır. Söz konusu irdelemenin yapılabilmesi için ilk bölümde bütçe kavramı ve işlevleri kısaca ele alınmakta, bütçe hakkının içeriği ve tarihsel süreci özetlenmektedir. Ardından ülkemizde bütçe hakkının durumunun daha net ortaya konabilmesi amacı ile ikinci bölümde, bütçe hakkının

* Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, zeynep.muftuoglu@atilim.edu.tr.

Osmanlı Devleti'nden günümüze tarihi gelişimi genel hatları ile açıklanmaktadır. Çalışmanın son üç bölümünde, 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (6771 sayılı Anayasa değişikliği) bütçe ve kesin hesaba dair hükümleri tek maddeye toplaması ile ortaya çıkan 161. madde incelenmektedir. Bu inceleme, maddede yer alan olağan mali yıl bütçesi, geçici bütçe ve geçmiş yılın bütçesinin yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak uygulanacağı bütçe uygulamalarının bütçe hakkı bakımından irdelenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Çalışmanın sonuç bölümünde ise, son üç bölümde saptanan problemlere çözüm önerileri üretilmesi hedeflenmektedir.

I. BÜTÇE VE BÜTÇE HAKKI

Bütçeler, bir ülkede bir yılda toplanacak kamu gelirlerinin ve gerçekleştirilecek kamu giderlerinin karara bağlandığı belgeler olduklarından, içerikleri gereği çok önemli işlevler yerine getirmektedir. Bütçelerin söz konusu bu işlevlerinin hukuka uygun ve demokratik şekilde hayata geçirilebilmeleri ise bütçe hakkının tam olarak sağlanmış ve güvence altına alınmış olmasına bağlıdır.

Bütçe, günümüze kadar pek çok farklı şekillerde tanımlanmış; geleceğe dair bir plan, kaynak dağıtımı gerci, etkinliğin sağlanması aracı, ekonomik gelişmenin güvencesi, gelir dağıtımı mekanizması, siyasi pazarlığın bir ürünü, ulusal politikaların kamu sektöründeki ifadesi gibi tasvirlerle nitelendirilmiştir¹. Bütçeler, içerikleri gereği çok önemli işlevler yerine getirmekte; bir nevi "hükümet programı"² niteliği taşımaktadır. Yürütme organı tarafından hazırlanıp yasama organına sunulmaları ve bu tahminlerin yasama organı tarafından onaylanması yürütme organının, meclisten adeta güvenoyu aldığının göstergesi olmaktadır. Bütçe kanunları, çok geniş bir kurumlar demeti tarafından hazırlanmakta, sınırlı süre için uygulanmakta, kural olarak bir yıl için uygulanıp yıl sonunda son bulmaktadır. Bu şekilde devri nitelik taşıyan ve tekerrür eden bütçe kanunları, gelecek yıl için hazırlandıklarından yapılan işlemlerin dökümünü değil, tahmin ve planları içermektedir. Bütçe, kamunun yönetilmesini sağlamakta; kamu hizmetleri ve ulusal kalkınma için gereken parayı sağladığından harcaması planı işlevi görmektedir. Aynı zamanda yürütme organının gerçekleştirebileceği harcamaların ve toplayabileceği gelirlerin sınırı niteliği taşımaktadır. Bütçeler, ekonominin düzenlenmesinde ve kaynakların etkin kullanımında rol oynamakta, siyasi iradenin, devletin büyüklüğüne dair tercihini ortaya koymakta, izlenecek mali, siyasi, ekonomik ve sosyal politikaların ne olacağına dair hem gösterge niteliği hem de bu

¹ Aaron, Widalcky, *Budgeting: A Comparative Theory of Budgetary Processes*, Little Brown Company, Boston, 1975. (Aktaran: Overseas Development Institute, "Why Budgets Matter: The New Agenda of Public Expenditure Management", ODI Briefing Paper, May 2004, s. 2, <https://www.odi.org/sites/odi.org.uk/files/odi-assets/publications-opinion-files/2023.pdf> (E.T. 29.01.2019)).

² Bedri, Görsoy, *Kamusal Maliye, İkinci Cilt Bütçe*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436, Ankara, 1980, s. 12.

politikaların gerçekleştirilmesinde araç ve destek niteliği taşımaktadır. Bütçelerin bir yandan da gelir gider dağılımını sağlayıcı özelliği bulunmaktadır³.

“Vergi ve sari kaynaklardan elde edilen gelirlerle yapılacak amme masraflarının nev’i ve miktarını tayin ve tasdik eyleme hakkı⁴” olarak da tanımlayabileceğimiz bütçe hakkı, halkın vergi toplanmasına izin ve harcama yapılmasına onay verme unsurlarından meydana gelmektedir⁵. Bu hakkın kapsadığı alanı “toplumsal ihtiyaç sayılan faaliyet ve hizmetlerin ne olacağı ve kamu hizmetlerine nasıl yansıtılacağı; bu ihtiyaçların karşılanmasında kullanılacak kamu gelirinin çeşidi ve toplanması; bu unsurlara dair karar verme yetkisini kimin, nasıl, ne zaman kullanacağı sorunu⁶” olarak çizmek mümkündür. Bu açıdan bakıldığında bütçe hakkı, “bütçenin yapımını düzenleyen demokratik yöntemi ve ona esas olan kamu hukuku kurallarını içerirken bir yandan da borçlanma, açık bütçe politikası gibi kararların alınmasını da kapsamaktadır⁷.” Bu nedenle bütçe hakkının devlet yönetimine dair tercih ve kararlar toplamı olduğunu ve siyasi bir nitelik taşıdığını söylemek kaçınılmazdır⁸.

Bütçe hakkının elde edilmesi için sarf edilen çabalar, halkın yönetimde söz sahibi olmasını ve demokratik yönetim biçiminin yerleşmesini sağlamıştır⁹. Bütçe hakkının nasıl başladığının söylenemeyeceği, bu hakkın doğuşunun tarihin karanlıklarında olduğu iddia edilse de¹⁰, demokrasi ile yaşıt olduğunu ve hatta demokrasinin beşiği olduğunu söylemek mümkündür¹¹.

Bütçe hakkının temelleri İngiltere’de atılmış; ardından kıvılcımlar Kıta Avrupası’na ve Amerika’ya sıçramıştır. İngiltere’de kral, yüzyıllar boyunca sınırsız şekilde vergi koyma yetkisi kullanmış, 13. yüzyılın başında, halkın, giderek artan ve ağırla-

³ Age, s. 11-18, 21, 35; Kamil, Mutluer; Erdoğan, Öner; Ahmet, Kesik, Bütçe Hukuku, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları: 99, Hukuk: 7, İstanbul, 2018, s. 80, 81.

⁴ Nihad, Sayar, Amme Maliyesi Devlet Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı, C.I, Sermet Matbaası, İstanbul, 1956, s. 17; Bedri, Gürsoy, “1876 Anayasasının Mali Hükümleri”, Prof. Dr. Hakkı Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, s. 181.

⁵ Kemal, Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, C.I, Ekin Basın Yayın, Bursa, 2011, s. 746.

⁶ Nihat, Edizdoğan; Özhan, Çetinkaya, Kamu Bütçesi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa, 2016, s. 21.

⁷ Bedri, Gürsoy, Kamusal Maliye, s. 56.

⁸ Nihat, Edizdoğan; Özhan, Çetinkaya, s. 21.

⁹ Kamil, Mutluer; Erdoğan, Öner; Ahmet, Kesik, s. 53.

¹⁰ Macaulay, essays sur l’Histoire d’Angleterre, Paris, 1854, s. 8. (Aktaran: Bedi Necmeddin, Feyzioğlu, Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, Fen Fakültesi Döner Sermaye Yayını, İstanbul, 1969, s. 16).

¹¹ Kenan, Bulutoğlu, Kamu Bütçesi Kamu Harcamaları Kamu Borçları, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 75.

şan vergilere karşı ayaklanması ile krala karşı hak ve borçların kurala bağlandığı bir ferman düzenlenmiştir¹². İngiltere’de halk ve saray arasında yetki paylaşımına dair ilk yazılı belge¹³ olan 1215 tarihli Magna Carta (Büyük Ferman) ile günümüz anlamında ilk defa parlamento kurulmuş, kralın vergilendirme yetkisi sınırlandırılmıştır. Belge ile kralın vergi salabilmesi belirli şartlara bağlanarak diğer haller için halk meclisinin onayı aranmıştır. Belge, yeni mükellefiyetler getirilebilmesi için parlamentoya danışma zorunluluğunu sağlanması¹⁴, halktan vergi alma yetkisini meclislere ait bir hak olarak düzenlenmesi ve halktan yardım istenmesinin meclis iznine bağlanması¹⁵ nedeni ile önemli bir adımdır. Magna Carta’dan yüzyıllar sonra, 17. yüzyılda, kralın savaş finansmanı için vergi salma talebinin halk meclisi tarafından, getirilecek vergi miktarının önceden belirlenmesi ve elde edilecek hasılatın sadece savaşa harcanması şartı ile kabul edilmesi, parlamentonun kamu harcamaları üzerinde de söz sahibi olmasını sağlamıştır¹⁶. Hemen ardından, parlamentoya gelir ve giderleri her sene tekrar görüşüp onama hakkı tanınmasıyla bütçe hakkının oluşumu tamamlanmıştır¹⁷.

Tarihi akışa bakıldığında, uzun yıllar verilen mücadelelerle oluşan bütçe hakkının, başlıca üç aşamadan geçerek olgunlaştığını söylemek mümkündür. Söz konusu aşamalar aynı zamanda da bütçe hakkının unsurları olarak kabul edilmiştir. Bunlar, hükümdarın halktan kamu gelirleri için onay alması, kamu harcamaları için onay alması ve hükümdarın topladığı gelirlerin ve gerçekleştirdiği harcamalarının denetlenmesidir¹⁸. Günümüzde, halkın devlet yönetiminde doğrudan söz sahibi olması, nüfusun artması, devletin faaliyet alanlarının genişlemesi gibi birçok nedenden dolayı,

¹² 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, s. 37.

¹³ Blick, Andrew, *Beyond Magna Carta, A Constitution for the United Kingdom*, Hart Publishing, Oxford, 2015, s. 39; Bedri, Gürsoy, *Kamusal Maliye*, s. 58.

¹⁴ Gaetano, Mosca, s. 37, 39.

¹⁵ Nihad, Sayar, s. 18; Kemal, Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, s. 873; Kemal, Gözler, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, C. I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 372.

¹⁶ Bedri, Gürsoy, *Kamusal Maliye*, s. 59; Bernard, Chantebout, *Droit constitutionnel et science politique*, 11. Baskı, Armand Colin, Paris, 1994, s. 103. (Aktaran: Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, s. 874); Elliot, Michael, “The Control of Public Expenditure”, *The Changing Constitution*, Ed. Jeffrey Jowell, Dawn Oliver, 2nd Edition, Clarendon Press, Oxford, 1989, s. 167.

¹⁷ Bedi Necmeddin, Feyzioğlu, s. 19; Bedri, Gürsoy, *Kamusal Maliye*, s. 60; Nihat, Edizdoğan; Özhan, Çetinkaya, s. 20, 21; Nihad, Sayar, s. 20, 21; Przeworski, Adam; Asadurian, Tamar; Bohlken, Anjali Thomas, “The Origins of Parliamentary Responsibility”, *Comparative Constitutional Design*, Ed. Tom Ginsburg, Cambridge University Press, USA, 2012, s. 105, 106; Silk, Paul, *Financial Control and Accountability, How Parliament Works*, 4th Edition, Longman, New York, 1993, s. 161.

¹⁸ Bedi Necmettin, Feyzioğlu, s. 15, 16.

neredeyse imkansızdır. Bu gerekçeyle, özünde halka ait olan bütçe hakkı, temsilciler aracılığıyla meclislerde kullanılmakta; temsilciler halktan aldıkları yetkiyle, bütçeyi ön izin mekanizmasıyla onamakta; milletlerin egemenliğinden doğan bir hak olan bütçeyi onama yetkisi¹⁹, parlamentolara devredilerek kullanılmaktadır. Bu devir ile parlamentolar bütçe yetkisi kullanmakta; sahip oldukları bu yetki ile yürütme organının kamu gelirlerini toplamasına izin ve kamu harcamalarını gerçekleştirmesine onay vermektedir²⁰.

II. ÜLKEMİZDE BÜTÇE HAKKININ GELİŞİMİ VE 161. MADDE İLE GELİNER NOKTA

Temelleri 13. yüzyılda atılan ve demokrasi ile paralel bir gelişim izleyen bütçe hakkı, ülkemizde, Avrupa ve Amerika'dan yüzyıllar sonra gelişebilmiştir. Osmanlı Devleti'nde, Tanzimat Dönemi'nden itibaren, padişahın yetkilerinin kısıtlanmasına dair adımlar bulunmakla birlikte, bütçe hakkının oluşması ancak Anayasal nitelikli ilk düzenleme olarak kabul edilen 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin kabulü ile mümkün olmuştur²¹. Kanun-i Esasi'de, seçimle işbaşına gelen meclisler oluşturulması öngörülmüş; bütçenin hükümet tarafından hazırlanacağı, bütçe tasarının meclise sunulacağı ve meclisin bütçe tasarını aynen ya da değiştirerek onama yetkisine sahip olacağı, kesin hesap kanununun Sayıştay denetimine tabi olacağı kurala bağlanmıştır. Bu olumlu yönlerine rağmen Anayasa'nın, hükümete, meclis toplanmadığında icra yetkisi vermesi, meclisin, hükümetin sunduğu bütçeyi kabul etmemesi durumunda, padişahın meclisi feshetme etme ve eski yıl bütçesini tekrar yürürlüğe koyma yetkisi bütçe hakkının kullanılmasını zedelemektedir²². Kanun-i Esasi'nin ilanının ardından Anayasa'nın ilanının ardından, söz konusu düzenlemeler doğrultusunda bütçe oluşturulmuş fakat ilk anayasal nitelikli bu düzenlemenin bir yıl içinde askıya alınması bütçenin de uygulamasını engellemiştir. Bu nedenle bütçe hakkı da daha yerleşmeden askıya alınmıştır.

¹⁹ Nihat, Edizdoğan; Özhan, Çetinkaya, s. 15.

²⁰ Nami Çağan, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamentonun Rolü”, Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyum Bildiriler ve Makaleler, 8-9 Ekim 2008, TBMM Basım Evi, Ankara, 2009, s. 183.

²¹ Akif, Erginay, “Anayasamızın Mali Hükümleri”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S. 9, 2012, s. 57, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7678> (E.T. 29.01.2019); Bedi Necmettin, Feyzioğlu, s. 30; Bedri, Gürsoy, 1876 Anayasası, s. 182; Bedri, Gürsoy, Kamusal Maliye, s. 88, Nihad, Sayar, s. 29, 51; Nihat, Edizdoğan; Özhan, Çetinkaya, s.25.

²² Bedi Necmettin, Feyzioğlu, s. 30, Bedri, Gürsoy, Kamusal Maliye, s.88, 89; Bülent, Tanör, Osmanlı- Türk Anayasal Gelişmeleri, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 1998, s. 142-144; İlber, Ortaylı, “İlk Osmanlı Parlamentosunun Yapısında Eyalet İdare Meclislerinin Etkisi”, Türk Parlamentoculuğunun İlk Yüzyılı 1876-1976, Kanun-u Esasinin 100. Yılı Sempozyumu, 9-11 Nisan 1976, Siyasi İlimler Türk Derneği, Ajans-Türk Gazetecilik ve Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1976, s. 439; Nihad, Sayar, s. 51, 52; Mustafa, Erdoğan, Türkiye’de Anayasalar ve Siyaset, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Liberte Yayınları, Ankara, 2003, s. 15-17.

1908 yılında II. Abdülhamit'in tahttan indirilmesi ile yaklaşık otuz yıldır rafa kalkmış olan 1876 Kanun-i Esasi'si²³ tekrar uygulama bulmuş; toplanan meclis, Kanun-i Esasi'nin bütçe hükümlerini muhafaza etmiştir. Buna göre bütçe, hükümet tarafından hazırlanacak ve meclise sunulacaktır. Bütçe yıllık olacak ve her yıl mali yıl başlamadan önce mecliste görüşülecektir²⁴. Bu kural önemli olmakla birlikte, benimsenen iki meclisli sistemde, hangi meclisin bütçe üzerinde son ve kesin söz söyleme yetkisine sahip olduğunun belirlenmemiş olması, bütçenin yapılamadığı ya da meclisin toplanmadığı hallerde padişahın eski bütçenin uygulanmasına izin vermesi gibi hususlar bütçe hakkının kullanılması önünde engel teşkil etmektedir. Bunun yanında Bakanlar Kurulu da olağanüstü durumlarda zorunluluk varsa, bütçede öngörülen kalemler dışında veya miktarları aşacak şekilde harcama yapma yetkisine sahip olması da uygulamada, hükümetin, kanun gücünde kararnamelerle bütçe ödeneklerinde serbestçe değişiklik yapması sonucunu doğurmuştur²⁵.

Osmanlı Devleti'nin 1875 yılında devletin borçlarını ödeyemeyecek olduğunu ilan etmesiyle, kurulan uluslararası komisyona vergilerin tahsili, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi yetkileri verilmiştir²⁶. Başta kapitülasyonlar olmak üzere bozulan siyasi ve mali yapının, mali egemenliğin tamamen yitirilmesine neden olması ile sonuçlanmış²⁷; Düyun-u Umumiye'nin kurulması bütçelerin parçalanması ve halkın, temsilcileri aracılığıyla bütçe hakkını kullanmalarını olanaksız hale getirmiştir²⁸.

Yaşanan olumsuz gelişmelerin ardından mali egemenliğin ve bütçe hakkının oluşması, Kurtuluş Savaşı'nın kazanılması, Osmanlı Devleti'nin borçlarının üstlenilmesi ve meclisin tekrar kurulması ile mümkün olabilmektedir. 1920 yılında Büyük Millet Meclisi toplanmış; parlamentonun yetkileri arasında vergilendirme yetkisi de sayılmıştır²⁹. Meclis, kanun çıkarma yetkisini ilk defa 1 sayılı Ağnam Resmi Kanunu³⁰ ile vergilendirme yetkisinin kullanımı ile hayata geçirmiş; vergilerin, mecliste, halkın temsilcileri tarafından düzenlenmesi sağlanmıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk anayasası 1921 yılında yapılmış; savaş ortamı nedeni ile tüm yetkiler mecliste toplanmış, Anayasa'da, bütçe hakkına dair bir düzenleme yer almamış; 1923 tarihli Lozan Anlaşması ile kapitülasyonların kaldırılması ve Düyun-u Umumiye'nin, vergi

²³ Bülent, Tanör, s.160, 161.

²⁴ Bedri, Gürsoy, Kamusal Maliye, s. 90

²⁵ Bedi Necmettin, Feyzioğlu, s. 31.

²⁶ Nami, Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 42, 150, 151.

²⁷ A.g.e., s. 38-40.

²⁸ Bedri, Gürsoy, Kamusal Maliye, s. 90, 91.

²⁹ Mümtaz, Soysal, Yüz Soruda Anayasanın Anlamı, 2. Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1974, s. 37.

³⁰ 1 Nolu Ağnam Resmi Kanunu, Ceridei Resmîye ile neşir ve inalı: 7 Şubat 1337.

idare ve tahsil yetkisine son verilmesi³¹ sayesinde bütçe hakkı için adımlar atılmaya başlanabilmiştir.

1924 yılında yeni bir anayasa düzenlenmiş, egemenliğin kayıtsız şartsız milletin olduğu hükmüne yer verilmiş; bütçe hakkı “en geniş ve eksiksiz” biçimde düzenlenmiştir³². 1924 Anayasası’nın 85. maddesinde, vergilerin ancak kanunla salınacağı ve alınacağı; 96 ve 97. maddesinde, devlete ait kaynakların kullanım şeklinin yıllık bütçelerle düzenleneceği ve bütçe dışında hiçbir harcama yapılamayacağı; 98 ve 99. maddesinde, kesin hesap kanununun ‘ilişkin olduğu yıl bütçesinin hesap dönemi içinde elde edilen gelir ve yapılan giderler tutarını gösteren kanun’ olduğu ve ilişkin olduğu yılsonunda belirlenen süre içinde meclise sunulacağı kurala bağlanmıştır. 1924 Anayasası’nın 98. maddesine göre bütçe kanunu ve kesin hesap kanununun birbirini karşılar nitelikte olması; 100 ve 101. maddeye göre ise devletin gelir ve giderlerini meclis adına denetlemesi için kurulacak Sayıştay’ın, ilişkin olduğu kesin hesap kanununa dair genel uygunluk bildirimi meclise sunması gerekliliği düzenlenmiştir. Bu hükümler, bütçe hakkının tam ve sarıh ifadeleri olup; 1924 Anayasası, bütçe hakkını en gelişmiş ve geniş biçimiyle düzenlemiştir³³.

1961 Anayasası da bütçe hakkını en açık şekilde ifade eden ve gereklerini, en modern şekli ile tespit ve ifade eden bir anayasa olarak yorumlanmaktadır³⁴. 1961 Anayasası’nın 61. maddesinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla koyulacağı düzenlenmiş; 126. maddesinde devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamalarının bütçelerle yapılacağı hükme bağlanmış; bütçe kanununa bütçe ile ilgili olmayan hükümler konulamayacağı düzenlenmiştir. Sayıştay da gelir ve giderlere dair denetim mercii olarak varlığını 127. maddede devam ettirmiştir. Benimsenen çift meclisli yapıda meclis üyelerinin, bütçe kanunu tasarılarının genel kurullarda görüşülmesi sırasında gider artırıcı veya belli gelirleri azaltıcı teklifler yapmaları yasaklanmış; bütçenin onanması yetkisi her hizmetin gerektirdiği ödenek ve her gelir türü için ayrı ayrı tanınarak bütçe üzerinde denetim yetkisi güçlendirilmiş³⁵ bütçe hakkı pekiştirilmiştir.

1982 Anayasası’nda da, prensip olarak, bütçe hakkı, bileşenleri olan, halkın temsilciler aracılığı ile kamu gelirleri ve kamu giderleri üzerinde söz sahibi olması ve bunları denetleyebilmesi unsurları bakımından tam olarak düzenlenmiştir. 1982 Anayasası, günümüze kadar birçok değişiklik geçirmiş olmakla birlikte bunlardan en esaslısı 2017 yılında yapılan referandum ile yaşanmış, on sekiz maddelik bir paketten oluşan ve hükümet sistemi değişikliği öngören 6771 sayılı Anayasa değişikliği

³¹ Nami, Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 48- 50.

³² Bedri, Gürsoy, Kamusal Maliye, s. 92; Nihat, Edizdoğan; Özhan, Çetinkaya s. 26.

³³ Bedi Necmettin, Feyzioğlu, s. 32, Bedri, Gürsoy, Kamusal Maliye, s. 93.

³⁴ Bedi Necmettin, Feyzioğlu, s. 33; Bedri, Gürsoy, Kamusal Maliye, s. 64.

³⁵ Bedi Necmettin, Feyzioğlu, s. 35.

yürütme organını tek başlı hale getirirken oldukça güçlü bir konuma yükseltilmiş, bu değişiklik mali yetkilerin kullanımı üzerinde de sonuç doğurarak 1982 Anayasası'nın bütçe hakkı bakımından konumunda birtakım değişiklikler yaratmıştır. 1928 Anayasası'nın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinde düzenlenen vergilerin yasallığı ilkesi korunurken, Bütçenin Hazırlanması ve Uygulanması, Bütçenin Görüşülmesi, Bütçelerde Değişiklik Yapılabilme Esasları başlıkları ile 161-164. maddeler arasında yer alan bütçe hükümleri 161. maddede toplanmıştır. Son hali ile Bütçe ve Kesinhesap başlıklı 161. madde, mali sistemimizde bütçe hukukunun ve bütçe hakkının anayasal temelini oluşturmaktadır. 1982 Anayasası'nın, Mali ve Ekonomik Hükümler kısmında yer alan madde, kamu idarelerinin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağını belirterek bütçenin yıllık olma prensibini benimsemekte, ikinci fıkrada bunun istisnalarına yer vermektedir. Ardından bütçe teklifinin hazırlanma, meclise sunulma, komisyon ve mecliste görüşülme ve karara bağlanma usulleri kurala bağlanmaktadır. Maddede, bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hüküm koyma yasağı getirilmekte; merkezi yönetim bütçesiyle verilen ödeneğin, harcanabilecek tutarın sınırını göstereceğine işaret edilmektedir. Ayrıca bütçe kanununa, harcanabilecek tutarın Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle aşılabileceğine dair hüküm konması da yasaklanmaktadır. 1982 Anayasası'nın Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) görev ve yetkilerini düzenleyen 87. maddesinin “bütçe ve kesin hesap tekliflerini görüşmek ve kabul etmek...” ibaresi ve 161. maddenin bütçe teklifinin TBMM'ye sunulması burada karar bağlanacağı ve kesinhesap kanunu düzenlemeleri, parlamentonun bütçe teklifi ve sonuçları üzerinde onay ve denetim mekanizmalarını güvence altına almaktadır.

1982 Anayasası'nın son hali ile 161. madde incelendiğinde, bütçe hukukuna temel olacak üç farklı bütçe uygulamasına yer verildiği görülmektedir. Bunlardan ilki, geleneksel anlamda, olağan bütçe sürecinden geçerek yasalaşan ve uygulanan mali yıl bütçesidir. İkinci olarak bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması hali için öngörülen geçici bütçedir. Son olarak, maddede öngörülen üçüncü bütçe şekli ise geçici bütçe kanunun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerlendirilmesine göre artırılarak uygulanacağı bütçedir. Bunlardan geçici bütçe, değişiklik öncesinde 1982 Anayasası'nda yer almamakla beraber mali tarihimizde uygulamaları bulunan bir bütçe uygulamasıydı. Yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerlendirilmesine göre artırılarak uygulanacağı model ise hem sistemimize hem 1982 Anayasası'na, söz konusu Anayasa değişikliği ile girmiştir.

III. OLAĞAN MALİ YIL BÜTÇESİ

Olağan mali yıl bütçe kanun teklifinin hazırlanmasında kural, bütçenin yıllık olması, yürütme organı tarafından, gelecek mali yıl içinde toplanması hedeflenen kamu gelirlerinin ve gerçekleştirilmesi planlanan kamu harcamalarının tahmin ve planlarını

içermesidir. Yasama organının, yürütmenin tahminlerini içeren bu metni onaylaması, gelirlerin toplanmasına izin ve giderlerin gerçekleştirilmesine onay verilmesi niteliği taşımaktadır. Bu süreçte bütçe hakkının varlığından söz edilebilmesi için söz konusu onayın varlığı elzem olup, mali yıl bitiminde bütçe uygulamalarının yine yasama organı tarafından denetleniyor olması gerekmektedir³⁶.

Sistemimizde, yukarıda da belirtildiği gibi, bütçe hukukunun anayasal temeli, 1982 Anayasası'nın Bütçe ve Kesinhesap başlıklı 161. maddesi oluşturmakta, bu madde, geleneksel bütçe hukuku uygulamaları ve bütçe hakkı ile uyumlu bir olağan mali yıl bütçe süreci içermektedir. Bu maddeye göre *“Cumhurbaşkanı bütçe kanun teklifini, mali yılbaşından en az yetmişbeş gün önce, TBMM'ye sunar. Bütçe teklifi Bütçe Komisyonunda görüşülür. Komisyonun ellibeş gün içinde kabul edeceği metin Genel Kurulda görüşülür ve mali yılbaşına kadar karara bağlanır...TBMM üyeleri, Genel Kurulda kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini her bütçenin görüşülmesi sırasında açıklarlar, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar. Genel Kurulda kamu idare bütçeleri ile değişiklik önergeleri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır.”*

Anayasa'da çerçevesi yukarıda açıklanan şekilde çizilen bütçe kanunu, teklifin meclise sunulması ve Plan ve Bütçe Komisyonu'na (Komisyon) gelmesi ile beraber bütçe hakkı bakımından birtakım aksaklıklar yaşamaya başlamaktadır. Bu aksaklığın temelinde Komisyon'da muhalefet partilerinin etkin şekilde temsil edilmesinin Anayasa ile güvence altına alınmaması yatmaktadır. Komisyon, taşıdığı öneme rağmen, TBMM İçtüzüğü'nde de özel bir madde ile düzenlenmemekte; diğer tüm komisyonlar için öngörülen genel hükme tabi kalmaktadır. Buna göre Plan ve Bütçe Komisyonu, İçtüzüğün 20. maddesinde diğer komisyonlarla birlikte listelenmekte; parti gruplarının komisyonlarda temsili, İçtüzüğü'n 21. maddede 11. maddeye yapılan atıf gereği parti gruplarının Başkanlık Divanında temsili kuralına göre uygulanmaktadır. Buna göre parti grupları, Komisyon'da, meclisteki yüzde oranlarına göre temsil edileceklerdir. Söz konusu hüküm, partilerin, parlamentoda dengeli bir dağılım içinde olması durumunda muhalefetin de bütçe teklifi üzerinde söz söyleme yetkisine sahip olmasını sağlayabilecektir. Fakat Cumhurbaşkanı'nın mensup olduğu siyasi partinin parlamentoda ezici bir çoğunluğa sahip olması halinde, muhalefet grubunun Komisyon'da çok yetersiz temsilci ile temsil edilmesine dolayısı ile bütçe teklifi üzerinde gider arttırıcı, gelir azaltıcı teklifler getirilebilecek tek yasama aşamasının bütçe hakkına uygun şekilde geçirilememesine açık hale gelmektedir.

Komisyon bileşimi, bu hali ile 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesine göre bir derece daha olumlu hale gelmiş görünmektedir. Anayasa değişikliği öncesinde

³⁶ Sistemimizde, kesin hesap kanunun da bütçe hakkı bakımından yarattığı birtakım aksaklıklar bulunmakla birlikte, Giriş bölümünde de yer verildiği üzere, çalışma 1982 Anayasası'nın 161. maddesinde öngörülen üç bütçe türünün bütçe hakkı bakımından incelenmesine odaklandığından kesin hesap kanunu konusuna değinilmeyecektir.

Bütçenin Görüşülmesi başlıklı 162. maddede, “*Bütçe tasarıları ve rapor, kırk üyeden kurulu Bütçe Komisyonunda incelenir. Bu komisyonun kuruluşunda, iktidar grubuna veya gruplarına en az yirmi beş üye verilmek şartı ile siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili göz önünde tutulur*” ibaresi bulunmaktaydı. Düzenleme bu hali ile iktidar grubu veya gruplarını korumakta, muhalefetin etkin şekilde temsil edilmesi konusunda yine bir güvence içermemekteydi. Madde metninde, iktidar grubuna kırk üyeden oluşan komisyon’da en az yirmi beş kişilik bir temsil oranı öngörülerek bu sayının daha da artmasının önü açık bırakılmaktaydı. Bu hali ile Anayasa, iktidar partisi ya da parti grubunun Komisyon’da kaplayacağı sandalye sayısına bir sınır getirilmediği için muhalefete alan bırakılmamasına varabilecek sonuçlara açık durumdaydı. Mevcut uygulamada, en azından parlamentoda partiler arası dengeli bir dağılım olması durumunda muhalefetin Komisyon’da etkin şekilde temsili sağlanabilecektir. TBMM’de, partiler arasında dengeli bir dağılım olmaması halinde ise muhalefetin bütçe teklifi üzerinde sahip olması beklenen söz hakkının korunması mümkün olmayacaktır.

Komisyon oluşumunun, muhalefetin söz hakkını güvence altına alacak şekilde anayasal düzenlemeye kavuşturulmamasına ek olarak, Komisyon’un, partilerin mecliste sahip oldukları sandalye sayısı oranına göre temsil edilmesinin de teknik olarak bir güvencesi bulunmamaktadır. Çünkü bütçe kanunu, Anayasa Mahkemesi’nin anayasaya uygunluk denetimine açık olmakla beraber, 1982 Anayasası’nın Anayasa Mahkemesi’nin görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddesinde açık şekilde düzenlendiği üzere, kanunlar üzerinde gerçekleştirebileceği şekil denetimi, son oylamanın öngörülen çoğunlukla yapıp yapılmadığı ile sınırlandırılmıştır. Bu nedenle mecliste yer alan partilerin sandalye sayıları oranında oluşturulmamış bir Komisyon’dan çıkan bütçe teklifinin, kanunlaştıktan sonra Komisyon oluşumundaki aykırılık nedenine dayanarak anayasaya aykırılık nedeni ile iptal edilmesi mümkün görünmemektedir. Bütçe hakkının sağlanması bakımından çok önemli bir işlev üstlenen Komisyonun, muhalefetin söz hakkını güvence altına alacak bir denetime sahip olmaması da bu hakkın tam olarak sağlandığının söylenmesinde engel teşkil eder niteliktedir.

Bütçe teklifinin, yürütme organının, mali yıl içinde uygulayacağı politikaların bir planı olduğu ve bu planın bütünlüğü, bozulmamasında bulunan fayda kuşkusuz ki göz ardı edilemeyecektir. Bu nedenle Komisyon’da, iktidar grubunun ağırlıkta olması, bütçenin doğasından kaynaklanmaktadır. Bütçe hakkının sağlanması bakımından problem, iktidarın Komisyon’da ağırlıkta olduğu değil; ezici çoğunlukta olduğu noktada başlamaktadır. Komisyon, bütçe teklifinin onaylanmadan önce mecliste görüşülmesi bakımından çok önemli bir işlev üstlenmektedir. Komisyon üyeleri, her ne kadar, bazı hallerde, bütçenin karmaşık ve teknik içeriğine tam olarak hakim olacak donanımda olmasalar da Genel Kurul’a göre daha üstün durumdadırlar. Ayrıca Komisyon, bütçe teklifinde yer alan maddelerin teker teker görüşüldüğü, gelir azaltıcı ya da gider arttırıcı tekliflerin sunulabildiği aşamadır. Bu nedenle Komisyon bileşiminin

oluşumunun muhalefetin bütçe üzerinde söz söyleme hakkını anayasal düzeyde güvence altına alan bir düzenlemeye kavuşturulması ihtiyacı bulunmaktadır.

Bütçe teklifinin TBMM Genel Kurulu'nda görüşülmesi aşaması, maddede Cumhurbaşkanı'nın bütçe kanunu teklifini, malî yılbaşından en az yetmiş beş gün önce meclise sunacağı, teklifin Komisyon'da elli beş gün içinde kabul edilmesi ve ardından metnin Genel Kurul'da görüşülerek malî yılbaşına kadar karara bağlanacağı şeklinde düzenlenmiştir. Maddeye göre, meclis üyeleri, kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini, teklifin Genel Kurul'da her bütçenin görüşülmesi sırasında açıklarlar. Bu aşamada üyelerin gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunmaları mümkün değildir. Yine aynı maddede düzenlendiği üzere, Genel Kurul'da kamu idare bütçeleri ile değişiklik önergeleri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunup onaylanacaktır. Kuşkusuz ki Genel Kurul'da görüşmelerin sınırlandırılması, bütçenin içeriği gereği taşıdığı önem ve malî yıl başlamadan önce yasalaşmasının, kamu yönetimi bakımından sahip olduğu öncelikten kaynaklanmaktadır.

IV. GEÇİCİ BÜTÇE

1982 Anayasası'nın 161. maddesinde öngörülen bütçe uygulamalarından ikincisi geçici bütçedir. Geçici bütçe, malî yıl bütçesinin, meclise zamanında sunulamaması, mecliste zamanında yasalaşamaması, meclis tarafından reddedilmesi gibi nedenlerle malî yılbaşında uygulanmaya başlanamayacağı haller için istisnai olarak öngörülmüş bir uygulamadır. Bütçe kanunu, çalışmanın ilk bölümünde de ele alındığı üzere, yıl boyunca toplanacak kamu gelirlerini ve gerçekleştirilecek kamu harcamalarını içeren yapısı nedeni ile, kamu kurumlarının işleyişi, kamu yönetiminin gerçekleştirilmesi, kamu hizmetlerinin sunulması gibi devletin yönetiminde ve toplum hayatının düzenlenmesinde büyük önem arz eden konuları düzenlemektedir. Bu nedenle bütçenin zamanında uygulamaya konamaması tüm devlet sisteminin durma noktasına gelmesi etkisi yaratabilecektir. Bu nedenle, geçici bütçe, malî yıl bütçesinin anılan nedenlerle zamanında yürürlüğe konamaması halinde adından da anlaşılacağı gibi geçici bir süre için yürürlüğe girmekte ve kamu yönetiminin devamlılığını sağlayıcı itici gücü oluşturmaktadır.

Ülkemizde geçici bütçe, birçok defa uygulama bulmuş, hükümetin gensoru ile düşürülmesi, seçimler nedeni ile bütçenin görüşülememesi gibi farklı nedenlerle geçici bütçe çıkarılmıştır. Geçici bütçe, ülkemizde sıklıkla uygulanıyor olmakla birlikte, anayasal düzenlemeye 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile kavuşmuştur. Geçici bütçe, 1982 Anayasası'nın 161. maddesinde tek cümle ile karşılık bulmakta, "bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır" ibaresi ile düzenlenmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (5018 sayılı Kanun), Merkezî Yönetim Bütçe Kanun Teklifinin Görüşülmesi başlıklı 19. maddesinde de 1982 Anayasası ile paralel şekilde, merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanununun

çıkarılacağına yer verilmekte ardından geçici bütçede yer alacak ödeneklerin düzenlenmesi esasını benimsenmektedir. Kanuna göre geçici bütçe uygulamasına gidilmesi halinde bu bütçede yer alacak ödenekler, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenecektir. Ödeneklerin, hangi oranda belirleneceği konusunda 1982 Anayasası'nda veya 5018 sayılı Kanun'da bir alt ya da üst sınır bulunmamakta; tercih yürütme organına bırakılmaktadır. 5018 sayılı Kanun'un söz konusu 19. maddesi, geçici bütçenin, doğası gereği geçici niteliğini de vurgular şekilde, cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe uygulamasının sona ereceğini ve o tarihe kadar yapılan harcamaların, girilen yüklenmelerin ve tahsil olunan gelirlerin cari yıl bütçesine dahil edileceğini göstermektedir.

Geçici bütçe, doğası gereği, olağan mali yıl bütçesine göre daha kısa sürede çıkarılmakta ve devlet işlerinin durma noktasına gelmemesi için asgari şartları yerine getirmeyi hedefleyen bir uygulama olarak başvurulmaktadır. Bu nedenle meclise gelme ve görüşülme usulleri mali yıl bütçesi ile aynı olup, süre bakımından hızlandırılmış bir süreç geçirmektedir. Geçici bütçe uygulaması da kanun olarak yürürlüğe girmekte, geçici bütçe kanunu teklifi yürütme organı tarafından meclise sunulmakta; meclise gelen teklif önce Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmekte ardından Genel Kurul'da oylanarak yasalaşmaktadır.

1982 Anayasası'nda öngörülen geçici bütçe, bütçe hakkı bakımından incelendiğinde, uygulamanın kanun yolu ile yapılması bütçe hakkının sağlanması bakımından olumlu bir nitelik taşımaktadır. Teklifin, Komisyon'da ve Genel Kurul'da görüşülme sürecinin kısa olması, yasama organının, yürütme organının, geçici süre için de olsa toplayacağı gelirleri ve gerçekleştireceği harcamaları ayrıntılı şekilde incelemesi engellemekte ise de bu durum, geçici bütçe uygulamasının doğasından ve bu duruma ihtiyaç duyulmasını ortaya çıkaran şartlardan kaynaklanmaktadır. Olağan mali yıl bütçesi için öngörülen kadar süre öngörülmesi, zaten reddedilmiş, yetişmemiş ya da görüşülememiş olan mali yıl bütçesinin yasalaşamamış olmasının sakıncalarının bertaraf edilmesini engelleyici sonuçlar doğuracaktır. Kaldı ki geçici bütçenin görüşülmesi için olağan mali yıl bütçesi için öngörülen kadar süre olması durumunda zaten geçici bütçeye ihtiyaç kalmayacaktır. Dolayısı ile sürelerin hızlandırılmış olması her ne kadar yasama organının yürütme organına vereceği iznin içeriğini zayıflatırsa da geçici bütçenin Komisyon ve Genel Kurul'da görüşülerek yasalaşması bütçe hakkı bakımından söz konusu zayıflatmayı telafi edici niteliktedir.

Geçici bütçenin bütçe hakkı bakımından eleştiriye açık noktası, ne kadar süre ile kullanılabileceğinin güvence altına alınmamış olmasıdır. 6771 sayılı Anayasa değişikliğinden önce de 1982 Anayasası'nda, geçici bütçenin ne kadar süre ile kullanılabileceğine dair bir düzenleme yer almamaktaydı fakat 5018 sayılı Kanun'un Merkezî Yönetim Bütçe Kanun Tasarısının Görüşülmesi başlıklı 19. maddesinde geçici bütçe uygulamasının altı ayı geçemeyeceği düzenlenerek süre bakımından bir sınır getiril-

mekteydi. Bu düzenlemelerden de yola çıkarak, ülkemiz uygulamasında geçici bütçeler, istisnalar olmakla beraber³⁷, çoğunlukla üç aylık süreler için hazırlanmıştır³⁸. 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile 161. maddeye geçici bütçe eklenirken bu bütçenin uygulanması süresiyle ilgili bir sınır konmadığı gibi 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin³⁹ 213. maddesi ile 5018 sayılı Kanun'un, geçici bütçeyi düzenleyen 19. maddesinde yapılan değişiklik ile geçici bütçenin en fazla altı ay süre ile düzenlenebileceğine dair ibare Kanun metninden kaldırılmıştır. Geçici bütçe, her ne kadar, önceki paragraflarda ele alındığı üzere, yürütme organı tarafından meclise sunulmakta ve Bütçe Komisyon'da görüşülüp Genel Kurul'da oylanarak yasalaşmakta ise de süreler bakımından ayrıntılı şekilde incelenememiş bir uygulama niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, ne kadar süre ile uygulanabileceğine dair bir kısıtlama öngörülmeince, bütçe teklifi yasama organı tarafından reddedilen bir cumhurbaşkanının örneğin dokuz ay süre için öngörülmüş bir geçici bütçe kanunu teklifi sunmasının önünde hiçbir engel olmamaktadır. Bu durum da ülkenin, geçmiş yıl bütçe ödeneklerinin belli oranı esas alınarak hazırlanmış; Komisyon'da birkaç saat ya da Genel Kurul'da birkaç gün görüşülerek yürürlüğe girmiş bir geçici bütçe ile aylarca belki de neredeyse bütün yıl yönetilmesi sonucunu doğuracaktır. Bunun yanında, geçici bütçe bakımından, üst başlıkta Plan ve Bütçe Komisyonu hakkında vurgulanan çekinceler de geçerliliğini sürdürmektedir.

V. GEÇMİŞ YILIN BÜTÇESİNİN YENİDEN DEĞERLEME ORANINA GÖRE ARTIRILARAK UYGULANMASI

1982 Anayasası'nın bütçe ve kesin hesabı düzenleyen 161. maddesinde öngörülen üçüncü ve son bütçe, bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerlendirme oranına göre artırılarak uygulanacağı bütçedir. Çalışmada bu bütçe türü, kullanım kolaylığı sağlaması açısından 'uyarlanmış bütçe' tabiri ile anılacaktır. Daha önce anayasalarımızda ve bütçe hukuku uygulamamızda yer almayan bu bütçe uygulaması şekli, sistemimize 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile girmiştir. Söz konusu anayasa değişikliği ile olağan mali yıl bütçesinin zamanında yasalaşamaması ihtimaline karşı geçici bütçe uygulaması anayasal düzenlemeye kavuşturulmuş; ardından geçici bütçenin de çı-

³⁷ 1999 yılı geçici bütçe kanunu, 4393 sayılı 1999 Mali Yılı Bütçe Tasarısının 29.06.1999 tarihinde kabul edilmesine kadar altı ay süre ile uygulanmıştır.

³⁸ 4776 sayılı 2003 Mali Yılı Genel ve Katma Bütçeleri Kanunlaşımına Kadar Devlet Harcamalarının Yapılmasına ve Devlet Gelirlerinin Tahsiline Yetki Verilmesine Dair Kanunun ve 6654 sayılı 2016 Yılı Merkezi Yönetim Geçici Bütçe Kanunun, 1. maddesinde, Kanunun yürürlük süresi 1 Ocak-31 Mart olarak gösterilmiştir. <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10284,4776pdf.pdf?0>, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/9792,2016gecicibutcekanunupdf.pdf?0> (E.T. 25.01.2019)

³⁹ 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, R.G. 09.07.2018, S. 30473, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.703.pdf> (E.T. 25.01.2019)

karılamaması ihtimaline karşı bir alternatif daha düzenlenmiştir. 161. maddeye göre “... Geçici bütçe kanununun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak uygulanır.” 5018 sayılı Kanunun, Merkezî Yönetim Bütçe Kanun Teklifinin Görüşülmesi başlıklı 19. maddesinde de, Anayasa ile paralel şekilde “Geçici bütçe kanunu’nun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak uygulanır” düzenlemesi yer almakta, ardından da uyarlanmış bütçenin, cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesi ile sona ereceği ve o tarihe kadar yapılan harcamaların, girilen yüklenmelerin ve tahsil olunan gelirlerin cari yıl bütçesine dahil edileceği kurala bağlanmaktadır.

Mali yıl bütçesinin, zamanında çıkarılamamasının neden olacağı olumsuzluklar, üst başlıkta ele alınmıştır. Geçici bütçe de bu olumsuzlukların yaşanmasının önüne geçilmesi için kullanılan bir araç olarak varlık sürdürmektedir. Bunlara ek olarak Anayasa’da, yasama ve yürütme organının, bütçe üzerinde anlaşamaması hali için bir yöntem daha öngörülmesi, devlet yönetimi açısından yaşanabilecek olumsuzlukların bertaraf edilmesi bakımından olumlu görülebilecek bir güvencedir. Fakat devlet yönetiminin yürütülebilmesi ve kamu hizmetlerinin istikrarlı şekilde sürdürülmesinin güvence altına alınmaya çalışılması sırasında benimsenen araçların bütçe hakkını ihlal etmeleri durumunda doğabilecek olumsuzluklar, bu araçların sağlayacakları güvencelerle yarışır hale gelebilecektir.

1982 Anayasası’nın 161. maddesinde yer verilen uyarlanmış bütçe uygulaması, bütçe hakkı bakımından oldukça çekince yaratacak bir konumdur. Başlıca sorun, söz konusu bütçenin hukuki niteliğinin belirsiz olmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin, geçici bütçe için Anayasa’da, “geçici bütçe kanununun da çıkarılamaması durumunda...” ibaresi ve 5018 sayılı Kanun’un 19. maddesinde “merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır” cümlesi yer almaktadır. Geçici bütçeler, üst başlıkta da ele alındığı gibi, bütçe kanunu sürecinden geçmekte, Genel Kurul’da yapılan oylama ile yasalaşmaktadır. Fakat uyarlanmış bütçe hakkında ne Anayasa’da ne de 5018 sayılı Kanun’da, bu bütçenin hukuki niteliği ile ilgili bir ibare bulunmaktadır. 6771 sayılı Anayasa değişikliği gerekçesinde de Anayasa’nın 161. maddesinde öngörülen değişiklik için “bütçe ve kesin hesap ile ilgili hükümler tek madde ile düzenlenmektedir⁴⁰” açıklaması yer almakta; sistemimize yeni giren bu uygulama hakkında ayrıntılı bir açıklamaya, uygulamanın hukuki niteliğine, kullanım amacına dair bilgilere yer verilmemektedir. 6771 sayılı Anayasa değişikliğinin yürürlüğe girmesinden, bu çalışmanın hazırlan-

⁴⁰ Adalet ve Kalkınma Partisi Genel Başkanı İzmir Milletvekili Binali Yıldırım ve Grup Başkanvekilleri Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş, Amasya Milletvekili Mehmet Naci Bostancı, Aksaray Milletvekili İlkunur İnceöz, Çanakkale Milletvekili Bülent Turan ve İstanbul Milletvekili Mehmet Muş ile 310 Milletvekilinin Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2/1504) ve Anayasa Komisyonu Raporu, Sıra Sayısı: 447, s. 14. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss447.pdf> (E.T. 25.01.2019).

ması aşamasına kadar geçen kısa süre içinde uyarlanmış bütçenin bir uygulaması da yaşanmamıştır.

Olması gereken bakımından ele alındığında uyarlanmış bütçenin kanun olarak düzenlenmesi gerekliliği tartışmasızdır. Fakat Anayasa maddesinin olağan mali yıl bütçesi ve geçici bütçe için açık şekilde “kanun” ibaresini kullanması ama uyarlanmış bütçenin hukuki niteliği için sessiz kalması, bu bütçenin düzenleyici işlem ile hayata geçirilme ihtimaline de meydan vermektedir. 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile benimsenen hükümet sisteminin yürütme organını tek başlı hale getiren ve Cumhurbaşkanını geniş yetkilerle donatan niteliği, uyarlanmış bütçenin düzenleyici işlem ile oluşturulması riski doğurmaktadır; böyle bir uygulama bütçe hakkı bakımından çok sakıncalı görünmektedir. Gelecek yıla dair kamu gelirleri ve kamu giderlerini içeren bir metnin düzenleyici işlemle yapılması hali, mali yılın belirli bir bölümünde, kamu yönetiminin, yasama organının hiçbir izin ve onay mekanizmasından geçmemiş bir bütçe uygulaması ile yürütülmesine neden olacaktır.

Uyarlanmış bütçenin hukuki niteliğinin belirsizliği, bütçenin denetimi bakımından da belirsizliklere neden olmaktadır. Bu bütçenin, kanun ya da Cumhurbaşkanlığı kararnamesi olarak düzenlenmesi halinde denetimi, Anayasa’nın, Anayasa Mahkemesi’nin görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddesinin “Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ... Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler...” düzenlemesi gereği Anayasa Mahkemesi denetimine tabi olacaktır. Aynı bütçe, Cumhurbaşkanı kararı ile düzenlenmesi halinde ise 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun İlk Derece Mahkemesi Olarak Danıştay’da Görülecek Davalar başlıklı 24. maddesinde yer alan “Danıştay ilk derece mahkemesi olarak ... Cumhurbaşkanı kararlarına ... karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ... karara bağlar” düzenlemesi gereği, Danıştay denetimine tabi olacaktır. Bu durumda, aynı içerik ve nitelikteki bütçe düzenlemesinin sadece adı nedeniyle farklı denetim rejimlerine tabi olması sonucu doğabilecektir. Bütçe hakkının üçüncü ve çok önemli bir ayağı olan bütçenin denetim aşamasının bu şekilde belirsizlik ve farklılığa açık olması bu hakkın tam olarak sağlandığının ileri sürülmesini engeller niteliktedir.

Söz konusu problem, uyarlanmış bütçelerin ne kadar süre ile uygulanabileceğine Anayasa’da veya 5018 sayılı Kanun’da bir sınır getirilmemiş olması nedeni ile daha da vahim bir hal almaktadır. Böyle bir sınırlamaya yer verilmemesi, bütün bir mali yılın, parlamentonun izin ve onay mekanizmasından geçmemiş bir bütçe uygulaması ile geçirilmesi tehlikesi doğurmaktadır; dahası, uyarlanmış bütçenin uygulanma sayısı ile ilgili de bir sınırlama olmadığından, üst üste birkaç mali yılın sadece düzenleyici işlemlerle, geçmiş yıl uygulamasının yeniden değerlendirme oranına göre uyarlanarak uygulanmasının önünde bir engel bulunmamaktadır.

Sistemimizde, bütçenin reddinin, siyasi sorumluluk doğuran bir sonucu ya da yaptırımı bulunmaması nedeni ile cumhurbaşkanının mensup olduğu parti ve par-

lamentonun çoğunluğuna sahip olan partinin farklı olmaları halinde, cumhurbaşkanının bütçe teklifinin üzerinde uzlaşma sağlanamamasının önünde teknik olarak bir engel bulunmamaktadır⁴¹. Böyle bir durumda, Cumhurbaşkanının, uyarlanmış bütçe uygulaması alternatifi, zor durumda kaldığında bir can simidi şeklinde Anayasa'da duruyor olduğu sürece, pratikte çok düşük bir ihtimal olmakla birlikte teoride, yıllarca, her yıl tekrarlanabilecek red mekanizması ile ülkenin uyarlanmış bütçe üzerinden yönetilmesi mümkün görünmektedir. Her ne kadar, uygulamada böyle bir durumun gerçekleşme olasılığı çok düşük görünse de Anayasa hükmünün, teorik açıdan böyle bir probleme mahal verecek şekilde bırakılmış olması bile başlı başına bütçe hakkını sarsıcı niteliktedir. Yukarıda da belirtildiği gibi bütçeler, devlet işlerinin ve kamu yönetiminin devam ettirilebilmesi için yakıt niteliğinde olduklarından, ülkenin bütçesiz kalmaması için çözüm önerileri geliştirilmesi olumlu olmakla beraber, bu çözümlerin idari işlemlerle yürütülmesi, süre ve sayı sınırının bulunmaması bütçe hakkının tamamen rafa kaldırılması sonucunu doğurabilecek durumlardır.

Düzenleme bu hali ile cumhurbaşkanının yeni bir bütçe teklifi sunmamasını zorlayıcı hiçbir düzenleme içermemektedir. Mali yıl bütçesi veya geçici bütçenin, Genel Kurul'da süre yetersizliğinden kanunlaşmaması nedeni ile uyarlanmış bütçe uygulamasına gidilmiş olması halinde, cumhurbaşkanının meclise yeni bir bütçe teklifi getirmemesi durumunda, meclisin, halihazırda önünde bulunan bütçe teklifini Komisyon ve Genel Kurul aşamalarından geçirerek kanunlaştırması yöntemi mümkündür. Fakat uyarlanmış bütçeye, bütçe teklifinin reddedilmiş olması nedeni ile başvurulmuş olması halinde, uyarlanmış bütçe uygulanırken Cumhurbaşkanının yeni bir bütçe teklifi sunmaması halinde, meclisin, daha önce reddettiği bütçe teklifini Komisyon ve Genel Kurul aşamasından geçirerek kanunlaştırma mekanizması yürütülebilecek midir? Cumhurbaşkanının yeni bütçe teklifi sunmaması durumunda gerçekleşebilecek ihtimallerden bu ikincisinin olması halinde meclisin, bütçe teklifini yasalaştırması mümkün olabilecek olsa dahi bu çıkış yolu, ülkenin, bu kanunlaşma anına kadar yasama organının hiçbir izin ve onay aşamasından geçmemiş bir düzenleyici işlem niteliğindeki bütçe ile yönetildiği, bu uygulamaya bir süre sınırı konmadığı ve Cumhurbaşkanının yeni bir bütçe teklifi getirmesini zorlayıcı hükme yer verilmediği noktasındaki sıkıntıları ortadan kaldıramayacak; bu sakıncaların bütçe hakkı üzerinde yarattığı ihlali giderecek nitelikte olamayacaktır.

Uyarlanmış bütçe ile ilgili değinilebilecek bir başka nokta da uygulamanın 'yeniden değerlendirme oranı' esas alınarak yapılmasıdır. Yeniden değerlendirme oranı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı başlıklı 298. mükerrer maddesinin (b) bendinde, "yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik

⁴¹ Kaldı ki, özünde halka ait olan bütçe hakkının, temsilciler aracılığı ile parlamentoya devredilmiş olan niteliği göz önüne alındığında zaten yasama organının, Cumhurbaşkanının getirdiği teklifleri reddetme konusunda bir sayı sınırına tabi olması da düşünülememek gerekir.

Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır” şeklinde tanımlanmakta; bu oranın Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edileceği kurala bağlanmaktadır. Aynı maddenin (c) bendi, vergi kanunlarında yer alan “toptan eşya fiyatları genel endeksi” ibaresinin “üretici fiyatları genel endeksi” olarak uygulanacağını düzenlemektedir. Bu hali ile yeniden değerlendirme oranı, Devlet İstatistik Enstitüsü üretici fiyatları genel endeksine göre belirlenen ve Hazine ve Maliye Bakanlığının genel tebliği ile ilan edilen bir düzenleme niteliğindedir. Bu nitelikte bir düzenlemenin, yargıya taşınmış olması ve hatta Danıştay tarafından iptal edilmesi ihtimali bulunmaktadır. Böyle bir durumda 1982 Anayasası’nın 161. maddesinde öngörülen uyarlanmış bütçe uygulamasının güncellenme noktası dayanaksız kalmaktadır. Böyle bir belirsizlik, hukuki güvenlik ve bütçe hakkı bakımından oldukça problemlidir.

SONUÇ

Sonuç olarak, bütçe, mali yıl boyunca ülkede gerçekleştirilecek kamu hizmetlerinden, kamu personeli maaşlarına, kamu yatırımlarından, borçlanma politikalarına, vergi yükünden transfer harcamalarına kadar birçok konuyu düzenleyen; istihdam, kalkınma, gelir dağılımı, ekonominin düzenlenmesi gibi birçok alanda doğrudan etki yaratan belgedir. Bu nedenle ülkede yaşayan herkes üzerinde bir şekilde sonuç doğurmaktadır. Sahip olduğu bu kapsam, önem ve işlevler nedeni ile bütçe hakkının güvence altına alınması, o ülkede yaşayan kişilerin, içeriğinden doğrudan etkilenecekleri bu metnin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesinde söz sahibi olması beklenmektedir. Temelleri, temsili demokrasi ile birlikte atılan bütçe hakkı, halkın parlamentolara seçtikleri temsilcilere bu hakkın kullanımını devretmesi, yasama organının da kendisine devredilen bu bütçe yetkisi aracılığı ile yürütme organına gelecek mali yılda kamu gelirlerini toplaması için izin; kamu harcamalarını gerçekleştirmesi için onay vermesi şeklinde işlemektedir.

Sistemimizde bütçe hukukunun anayasal temelini oluşturan Anayasanın 161. maddesi, öngördüğü olağan mali yıl bütçesi ve istisnai nitelikteki geçici bütçe ve uyarlanmış bütçe uygulamalarının üçü bakımından da bütçe hakkını ihlal edici nitelikte görmektedir. Bu sorunların ortadan kaldırılabilmesi için Plan ve Bütçe Komisyonu’nun bileşiminin Anayasa’da özel olarak güvence altına alınması, cumhurbaşkanının tabi olduğu siyasi parti dışındaki siyasi parti ve kişilerin Komisyon’da söz söyleme hakkının ve bütçe teklifine etki etme gücünün teslim edilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Komisyon başkanının muhalefet partisi üyelerinden seçilmesi seçeneği de muhalefetin bütçe üzerinde söz hakkını güçlendireceğinden bütçe hakkının sağlanması bakımından olumlu sonuçlar doğurabilecektir. Bütçe hakkının sağlanmasında Komisyon bakımından isabetli olabilecek bir diğer öneri ise Komisyon bileşiminin, partilerin mecliste sahip oldukları sandalye sayısı ile orantılı olmasının Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenebilmesinin önünün açılmasıdır.

Olağan mali yıl bütçesinin zamanında yürürlüğe konamaması ihtimaline karşı geçici bütçe ve uyarlanmış bütçe için bir mali yıl için sadece bir defa başvurulabilecek olma ve üç ay ya da altı aylık süreler için uygulanabilme sınırı getirilmesi, özellikle uyarlanmış bütçenin, bütçe hakkını sarsıcı etkisini hafifletmede yardımcı olabilecektir. Bu süre ve sayı sınırı Anayasada düzenlenebileceği gibi 5018 sayılı Kanun'da da yer alabilecektir. Söz konusu bütçe uygulamasının uyarlanma dayanağının Danıştay tarafından iptal edilmeye açık bir düzenleyici işlem olması da oldukça sakıncalı bir ortam yarattığından bu bütçe uygulamasının yasama organı tarafından belirlenecek bir orana göre uyarlanması gibi daha objektif, hukuki güvenliği haiz ve bütçe hakkı bakımından uygun bir yöntem benimsenebilecektir.

Son olarak da 1982 Anayasası'nın 161. maddesinde yer alan bütçe uygulamalarının bütçe hakkı bakımından en zedeleyici noktası olan 'uyarlanmış bütçenin hukuki niteliğinin belirsizliği' sorunun acilen çözülmesi gerekmektedir. Bu belirsizliğin bütçe hakkının sağlanmasının yanında demokrasi, hukuki güvenlik, temel haklar ve ödevlerin güvence altına alınması bakımından neden olabileceği problemler de göz önünde tutularak; Anayasa ve 5018 sayılı Kanun'un metninde söz konusu uygulamanın kanun ile gerçekleştirileceğinin açık şekilde düzenlenmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Olağan mali yıl bütçesinin çeşitli nedenlerle zamanında yürürlüğe konamadığı ve geçici bütçenin dahi yasalaşmadığı bir ortamda olağan bütçe kanunu usullerinin izlenmesi beklenemeyecek olsa da yasama organının izin ve onay aşamasından geçmesi sağlanacak özel bir yöntem geliştirilmesi düşünülebilir. Komisyon aşamasının atlanması ya da Genel Kurul'da daha düşük bir toplantı ve karar yeter sayısının öngörülmesi gibi bütçe kanunun özel önemi gereği uyarlanmış bütçeye özel bir yasalaşma formülü üretilmesi düşünülebilir.

KAYNAKLAR

Adam, Przeworski; Tamar, Asadurian; Anjali Thomas, Bohlken, “The Origins of Parliamentary Responsibility”, Comparative Constitutional Design, Ed. Tom Ginsburg, Cambridge University Press, USA, 2012.

Akif, Erginay, “Anayasamızın Mali Hükümleri”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S. 9, 2012, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7678> (E.T. 29.01.2019).

Andrew, Blick, Beyond Magna Carta, A Constitution for the United Kingdom, Hart Publishing, Oxford, 2015.

Bedi Necmeddin, Feyzioğlu, Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, Fen Fakültesi Döner Sermaye Yayını, İstanbul, 1969.

Bedri, Gürsoy, “1876 Anayasasının Mali Hükümleri”, Prof. Dr. Hakkı Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, ss. 159-197.

Bedri, Gürsoy, Kamusal Maliye, İkinci Cilt Bütçe, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436, Ankara, 1980.

Bülent, Tanör, Osmanlı- Türk Anayasal Gelişmeleri, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 1998.

Elliot, Michael, “The Control of Public Expenditure”, The Changing Constitution, Ed. Jeffrey Jowell, Dawn Oliver, 2nd Edition, Clarendon Press, Oxford, 1989.

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.

Hazım Atıf, Kuyucak, Bütçe, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1952.

İlber, Ortaylı, “İlk Osmanlı Parlamentosunun Yapısında Eyalet İdare Meclislerinin Etkisi”, Türk Parlamentoculuğunun İlk Yüzyılı 1876-1976, Kanun-u Esasinin 100. Yılı Sempozyumu, 9-11 Nisan 1976, Siyasi İlimler Türk Derneği, Ajans-Türk Gazetecilik ve Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1976, ss. 433-442.

Kamil, Mutluer, Erdoğan, Öner; Ahmet, Kesik, Bütçe Hukuku, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2018.

Kemal, Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, C.I, Ekin Basın Yayın, Bursa, 2011.

Kemal, Gözler, “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, C. I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, ss.365-374.

Kenan, Bulutoğlu, Kamu Bütçesi Kamu Harcamaları Kamu Borçları, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.

Mustafa, Erdoğan, Türkiye’de Anayasalar ve Siyaset, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Liberte Yayınları, Ankara, 2003.

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

Nami, Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk, İstanbul, 1982.

Nami, Çağan, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamantonun Rolü”, Bütçe Sürecinde Parlamantonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyum Bildiriler ve Makaleler, 8-9 Ekim 2008, TBMM Basım Evi, Ankara, 2009.

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

Nihad, Sayar, Amme Maliyesi Devlet Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı, C.I, Sermet Matbaası, İstanbul, 1956.

Nihat, Edizdoğan; Özhan, Çetinkaya, Kamu Bütçesi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa, 2016.

Overseas Development Institute, “Why Budgets Matter: The New Agenda of Public Expenditure Management”, ODI Briefing Paper, May 2004, <https://www.odi.org/sites/odi.org.uk/files/odi-assets/publications-opinion-files/2023.pdf> (E.T. 29.01.2019).

Paul, Silk, Financial Control and Accountability, How Parliament Works, 4th Edition, Longman, New York, 1993.

1982 ANAYASASI VE VERGİ USUL KANUNU BAKIMINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİ İLE ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

*Dr. Kerem ÖNCÜ**

GİRİŞ

Vergilendirme, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayan ve devletin egemenliğinden kaynaklanan anayasal bir yetkidir.¹ Vergilendirme aracılığı ile devlet, birçok temel hak ve hürriyeti sınırlandırabilmektedir.² Bu noktada vergilendirme yetkisi ve özel hayatın gizliliği arasındaki ilişki de oldukça önemlidir. Zira söz konusu yetkinin kullanılabilmesi, devletin vergi yükümlüleri hakkında doğru bilgilere ulaşabilmesine bağlıdır.³ Vergi idaresi, yükümlülerin mali durumu hakkında bilgi ve belgeleri elde etmekte, bunlara dayanarak vergi ve ceza tesis etmekte, saklamakta, başka kurumlarla veya yabancı devletlerle paylaşmaktadır.

Bununla birlikte söz konusu yetkiler, vergilendirme ile özel hayatın gizliliğini karşı karşıya getirmektedir. 1982 Anayasası'nda özel hayatın gizliliği adı altındaki temel hak ve hürriyetlerin koruma alanı, vergi yükümlülerine ait mali bilgileri, sırları, işyerini, defter ve vesikaları kapsamaktadır. Hukuk devleti ilkesi açısından olması gereken, vergi yükümlülerinin özel hayatın gizliliğinin korunması altında olması, devletin bu alana anayasanın koyduğu kurallar çerçevesinde sınırlı bir şekilde müdahale edebilmesidir. Ancak 1982 Anayasası ve Vergi Usul Kanunu dikkate alındığında, bu dengenin sağlanamadığı düşünülmektedir.

Anayasa koyucu özel hayatın gizliliği adı altındaki temel hak ve hürriyetleri ceza muhakemesi hukukuna göre düzenlemiştir. Sınırlandırma sebepleri, müdahale yöntemleri vergilendirme yetkisini kapsamamaktadır. Ancak devletin ceza muhakemesine ait müesseseler dışında da özel hayatın gizliliğini Anayasa'ya uygun bir şekilde sınırlandırabilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda ise, vergi yükümlülerinin özel hayatın gizliliğinin bir öznesi olduğu göz ardı edilmiştir. Özel hayatın gizliliğini

* Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, Araştırma Görevlisi
keremnc@hotmail.com.

¹ Çağan, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınlar, İstanbul, 1982, s. 3, 4.

² Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 46–48; Çağan, age., s. 165.

³ Öner, Cihat, Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 23.

sınırlandığı düşünölen yasal düzenlemelerde, söz konusu yetkilere ilişkin bir sınır çizilmediği gibi, vergi yükömlöleri lehine güvencelere de yer verilmemiştir.

Tüm bu sebeplerle, 1982 Anayasası ve Vergi Usul Kanunu bakımından vergilendirme yetkisi ile özel hayatın gizliliği arasındaki ilişkinin ele alınması ve tespit edilen sorunlarla ilgili olarak olması gereken hukuk yönünden bazı önerilerde bulunulması gerekmektedir.

1. 1982 ANAYASASI BAKIMINDAN ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNİN KAPSAMI

1.1. Özel Hayatın Gizliliği

1982 Anayasası'nda özel hayatın gizliliği ve korunması üç maddede ele alınmıştır. Anayasa madde 20'de özel hayatın, aile hayatının gizliliği ve kişisel verilerin korunması, madde 21'de konut dokunulmazlığı, madde 22'de ise haberleşme hürriyeti düzenlenmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ve Anayasa Mahkemesi, söz konusu temel hak ve hürriyetleri geniş şekilde yorumlamaktadır. AİHM, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) madde 8'deki özel hayata saygı gösterilmesi hakkının, diğer insanlarla ilişki kurma ve geliştirme hakkını da belli bir dereceye kadar içerdğini, iş ilişkilerinin de özel hayat kapsamında olabileceğini değerlendirmiştir.⁴ Özel hayatın iş ilişkilerini kapsar şekilde yorumlanması, söz konusu hürriyetin vergi yükömlüsü açısından da birçok hususu kapsamasını sağlamaktadır. Nitekim AİHM vergi yükömlüsüne ait mali bilgileri özel hayat kapsamında saymaktadır.⁵ Bunun dışında, bu bilgilerin büyük kısmı, Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 5'teki vergi mahremiyeti bakımından sır veya gizli kalması gereken hususlar kapsamında olup, sır ve mahremiyet alanı da özel hayat kapsamında sayılmaktadır.⁶ Bu noktada, söz konusu bilgilerin yer aldığı defter, vesika gibi düzenleme, saklama ve ibraz yükömlölüğü bulunan belgelerin, söz konusu hürriyetin koruma alanı içinde olduğu düşünülmektedir.

Anayasa madde 20/3'te yer alan kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı, devletle birey arasındaki dikey vergilendirme ilişkisini kapsayabilen bir haktır. 1982 Anayasası madde 20/3 uyarınca söz konusu hak, kişinin kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme, bunlar hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bun-

⁴ Niemetz v. Germany, App. No: 13710/88, 16.12.1992, par. 29. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu karara atfen verdiği benzer bir kararı: AYM, Bir. Baş. No: 2013/4825, 24.03.2016.

⁵ X. v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982; X. v. United Kingdom, App. No: 9702/82, 06.10.1982.

⁶ Araslı, Oya, Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T.C. Anayasasında Düzenlenişi, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Ankara 1979, s. 58 – 60; Donay, Süheyl, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1978, s. 11, 14, 18; Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2016, s. 407; Solak Akman, İnci, Vergi Mahremiyetini İhlal, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2012, s. 17-19.

ların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi kapsamaktadır.

Kişisel veri, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) madde 3/d’de tanımlanmış olup, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgidir. Vergi yükümlülerine ait mali bilgilerin çoğu, yükümlünün kimliğini belirlenebilir kılabileninden, kişisel veri niteliği taşımaktadır. Bununla birlikte, hakkın korunması ile ilgili olarak VUK’ta bir hüküm bulunmamaktadır.⁷

KVKK, kişisel verilerin işlenmesi hususunda özel sektör ile devlet arasında bir ayırım yapmamakla birlikte, devletle birey arasındaki vergilendirme ilişkisi Kanun’un kapsamı dışındadır. Anılan Kanun’un 28. maddesinin 2. fıkrasının ç bendindeki kişisel veri işlemenin; bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması durumunda, madde 10, 11 ve 16 uygulanmayacaktır. Aynı maddenin 1. fıkrasının ç bendi uyarınca ise, kişisel verilerin ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen; önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi durumunda KVKK uygulanmayacaktır.⁸ Bu durumda Anayasa madde 20/3 dışında vergi yükümlüsünü koruyan bir düzenleme bulunmamaktadır.

1.2. Konut Dokunulmazlığı

Anayasa madde 21’de düzenlenen konut dokunulmazlığı kapsamında, konut kavramı geniş bir şekilde yorumlanmaktadır. Anayasa Mahkemesi, işyeri ve eklentiyi de konut dokunulmazlığı kapsamında saymıştır.⁹ AİHM, şirketin kanuni merkezi, şubesi ve diğer şirket binalarını da AİHS 8 uyarınca konut kapsamında saymıştır.¹⁰

⁷ Solak Akman, age.,s. 49.

⁸ Benzer bir istisna, Kişisel Verilerin Otomatik Olarak İşlenmesi Esnasında Bireylerin Korunması Sözleşmesinde de yer almaktadır. Sözleşme’nin 9. maddesinin 2. fıkrası uyarınca taraf devletin kanunlarında öngörülmüş olması ve demokratik bir toplumda; devlet güvenliğinin korunması, kamu güvenliği, devletin mali menfaatleri veya suçların önlenmesi ile ilgili kişinin veya başkasının hak ve özgürlüklerinin korunmasının sağlanması için gerekli bir önlem oluşturması durumunda, Sözleşme’nin 5, 6 ve 8. maddelerine istisna getirilebilecektir. İstisna kapsamındaki 5. maddede ilkeler, 6. maddede bazı verilerin otomatik işleme tabi tutulmaması, 8. maddede ise ek güvenceler yer almaktadır. Bu noktada, mali menfaat, vergilendirme ilişkisini kapsayabilecek bir kavramdır. Bunun dışında, Sözleşme’nin 3. maddesinin 2. fıkrasının a bendi uyarınca Türkiye Cumhuriyeti’nin kanun tarafından öngörülen kamu kayıtlarına, kanuna uygun olarak kamu bilgisine sunulan bilgilere Sözleşme’nin uygulanmayacağını bildirmesi, kapsamı daraltan başka bir husustur. Sözleşme’nin 3. maddesinin 2. fıkrasının b bendi uyarınca; topluluklar, dernekler, vakıflar, şirketler, kurumlar ve tüzel kişiliğe sahip olsun veya olmasın, doğrudan veya dolaylı olarak gerçek kişilerin bir araya gelmesiyle oluşmuş her çeşit diğer kuruluş hakkında Sözleşme’nin uygulanması ile ilgili Türkiye Cumhuriyeti’nin bildirimde bulunmaması, yine birçok vergi yükümlüsünü Sözleşme kapsamından çıkarmaktadır.

⁹ AYM, E.1973/41, K.1974/13, 25.4.1974.

¹⁰ Stes Colas Est and Others v. France, App. No: 37971/97, 16.04.2002.

Konut kavramının içtihadı olarak işyerini de kapsar şekilde yorumlanması, konuyu vergi yükümlüsü açısından önemli hâle getirmektedir. Nitekim VUK uyarınca vergi denetimi ağırlıklı olarak yükümlünün işyerinde gerçekleşmektedir. Böylece söz konusu içtihat ile konut dokunulmazlığının koruma alanının vergi yükümlüleri lehine de genişletildiğinden söz etmek mümkündür.

1.3. Haberleşme Hürriyeti

Anayasa madde 22’de düzenlenen haberleşme hürriyeti, haberleşmenin gizliliğinin bozulmaması dışında ayrıca engellenmemesini de gerekli kılmaktadır.¹¹ Söz konusu hürriyet, haberleşmenin yollarını korumaktadır.¹² Haberleşme hürriyetini koruyan ve sınırlandıran düzenlemelere VUK’ta rastlamak mümkündür. VUK madde 151/2’de Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyetin saklı olduğu belirtilmiştir. Bunun dışında VUK madde 144/2’de, arama esnasında el koyulan yükümlüye ait mektupların iade edilmesi hususu düzenlenmiştir.

2. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİNİN SINIRLANDIRILMASININ ŞARTLARI

2.1. Sınırlandırma Sebepleri

1982 Anayasası madde 13 uyarınca bir temel hak ve hürriyetin sınırlandırılabilmesi için ilgili maddede belirtilen sebeplere bağlı kılınması gerekmektedir. 1982 Anayasası madde 20, 21 ve 22 dikkate alındığında, aynı sınırlandırma sebeplerine yer verilmiştir. Bunlar; millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır. Söz konusu sınırlandırma sebepleri ile vergilendirme arasında bir uyumsuzluk söz konusudur.

Sınırlandırma sebeplerinden bazılarına yakından bakmak gerekirse, sınırlandırma sebeplerinden biri olan millî güvenlik, 2945 sayılı Kanun madde 2/a’da tanımlanmıştır. Buna göre millî güvenlik, devletin anayasal düzeninin, millî varlığının, bütünlüğünün, milletlerarası alanda siyasi, sosyal, kültürel ve ekonomik dâhil bütün menfaatlerinin ve ahdi hukukunun her türlü dış ve iç tehditlere karşı korunması ve kollanmasıdır. Vergi yükümlüsünün vergi kanunlarına aykırı fiilleri, devleti içerden veya dışardan tehdit edecek nitelikte veya ekonomik anlamda yıkıma uğratacak boyutta değildir. Bu sebeple vergi yükümlüsünün özel hayatına müdahale yetkisi veren kanun hükümlerinde söz konusu sınırlandırma sebebine dayanıldığından söz edilemez.

¹¹ Araslı, age., s. 132.

¹² Kilkelly, Ursula, Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı, AİHS 8. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz, İnsan Hakları El Kitapları, No: 1, s. 34.

Bir diğer sınırlandırma sebebi kamu düzenidir. Söz konusu kavram doktrinde, “amme nizamı ve menfaati, ammeye taallük eden ve gayri muayyen menfaatlara müstenit bulunan nizam”,¹³ “toplum yaşantısında maddi bir karışıklığın olmaması, kaba kuvvetin, kargaşa ve anarşinin hüküm sürmemesi, aksine, belli bir düzenliliğin ve barışın hâkim olması”¹⁴ şeklinde tanımlanmaktadır. Anayasa Mahkemesi de kamu düzenini benzer şekilde tanımlamaktadır.¹⁵ Tanımlar dikkate alındığında, vergi yükümlülerinin özel hayatlarına müdahale yetkisi veren yasal düzenlemelerin kamu düzenine dayandığından söz edilebilir. Bununla birlikte, kamu düzeninin unsurları olan güvenlik, dirlik ve esenlik ile sağlık dikkate alındığında,¹⁶ vergileendirme ile bir örtüşme söz konusu değildir.

Vergi kanunlarında söz konusu sınırlandırma sebebine dayanılmamıştır. VUK madde 127’deki “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek”, madde 134’teki “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak” ifadeleri, kamu düzeninden ziyade vergi sisteminin düzenli işleminin amaçlandığına işaret etmektedir. Bu sebeple kamu düzeni, vergi yükümlüsünün özel hayatına müdahale yetkisi veren düzenlemeler için bir sınırlandırma sebebi değildir.

Suç işlenmesinin önlenmesi ifadesi, Anayasa madde 23’te ve madde 28’de yer alan suç soruşturma veya kovuşturmasından farklıdır. Anayasa madde 20, 21 ve 22 uyarınca, kanun koyucu suç işlendikten sonraki soruşturma ve kovuşturmayı değil, önlemeyi amaçlamalıdır.

VUK’taki özel hayata müdahale yetkisi veren düzenlemelere göz atıldığında, önlemeden söz etmek mümkün olamamaktadır.¹⁷ Söz konusu yetkiler, suç işlenmesi-

¹³ Onar, Sıddık, Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. III, 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 1479’dan aktarılmıştır.

¹⁴ Tanör, Bülent, Siyasi Düşünce Hürriyeti ve 1961 Anayasası, Öncü Kitabevi, İstanbul, 1969, s. 138’den aktarılmıştır.

¹⁵ AYM, E.1963/128, K.1964/8, 28.01.1964: “...cemiyetin her sahadaki düzeninin temelini teşkil eden bütün kuralları kapsamaktadır.”

¹⁶ Onar, age., s. 1479-1483; Günday, Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, imaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2011, s. 292.

¹⁷ VUK madde 142/1’de aramanın şartları arasında gösterilen vergi kaçırmaya delalet eden emare ifadesinin, Anayasa madde 20 ve 21’de belirtilen “suç işlenmesinin önlenmesi” kavramı içinde yer aldığı ifade edilmektedir. Saban, Nihal, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, Polis Dergisi, S. 36, Y. 2003, s. 95. AİHM Erduran ve EM Export Dış Tic. A.Ş. kararında, VUK’a göre şirket nezdinde yapılan arama ve el koyma işlemlerinin meşru amacı olarak ülkenin ekonomik refahı ve suç işlenmesinin önlenmesine işaret etmiştir. Erduran and EM Export Dış Tic. A.Ş. v. Turkey, App. No: 25707/05, 28614/06, 20.11.2018, par. 83. Bununla birlikte, VUK madde 142’deki ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması durumunda vergi idaresi açısından önlemeden değil, soruşturma için gerekli işlemlerin yapılmasından söz edilebilir. Anayasa koyucu, suç işlenmesinin önlenmesi ile suç soruşturma ve kovuşturmasını

nin önlemlerinden ziyade, suçun veya kabahatin tespiti ile soruşturulması veya para cezası kesilmesine yöneliktir. Bilgi toplamada ise diğerlerinden farklı olarak yükümlülere ait işlem akışının takibi amaçlanmaktadır. Bu noktada suç işlenmesinin önlenmesinden de söz edilebilir.¹⁸ Bunun dışında, VUK'taki düzenlemeler açısından kanun koyucunun önlemeden ziyade bastırıcı bir işlev amaçladığı belirtilebilir.

Anayasa Mahkemesi, çalışma ve sözleşme hürriyetini sınırlandırdığını düşündüğü VUK mük. madde 257/6'nın, vergi ödevine işaretlerle anayasal meşru amacı olduğunu belirtmiştir.¹⁹ Ancak Anayasa madde 48'den farklı olarak özel hayatın gizliliğine ilişkin maddelerde sınırlandırma sebepleri bulunmaktadır. Bu sebeple konu, sınırlandırma sebebine yer verilmeyen temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ile ilgili değerlendirmelerden farklıdır. Başka bir kararında ise, Anayasa madde 20/2 ve 21'deki sınırlandırma sebeplerinin arama tedbirine özgü olduğunu, bilgi toplama için bir sınırlandırma sebebi yer almadığını belirtmiş, Anayasa'nın diğer maddelerinde devlete bir görev olarak yüklenen millî güvenlik, kamu düzeninin sağlanması ile suç işlenmesinin önlenmesini sınırlandırma sebebi olarak ele almıştır.²⁰ Ancak bu değerlendirmenin, Anayasa madde 13'teki temel hak ve hürriyetlerin yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlandırılacağı kuralı ile uyumlu olduğunu belirtmek mümkün değildir.

Anayasa madde 20/3'te yer alan kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı açısından ise, fıkra da özel sınırlandırma sebebi yer almamakla olup, basit yasa kaydı niteliğinde bir düzenlemedir.²¹ Kanun koyucu kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını sınırlandırmak istediğinde bir sınırlandırma sebebine dayanmak zorunda değildir.

2.2. Ek güvenceler ve Müdahale Yöntemleri

1982 Anayasası madde 20/2, 21 ve 22/2'de sınırlandırma sebepleri dışında ek

birbirinden ayırdığı müddetçe doktrindeki görüşe ve AIHM'in kararına katılmak mümkün gözükmemektedir.

¹⁸ Anayasa Mahkemesi, ceza infaz kurumunda hükümlü tarafından gönderilen ve kendisine gelen mektup, faks ve telgrafların denetlenmesi ve kurumun asayiş ve güvenliğini tehlikeye düşüren, görevlileri hedef gösteren, terör ve çıkar amaçlı suç örgütü veya diğer suç örgütleri mensuplarının haberleşmelerine neden olan, kişi veya kuruluşları paniğe yönlentecek yalan ve yanlış bilgileri, tehdit ve hakareti içerenlerin hükümlüye verilmemesi ve gönderilmemesi ile düzenin, güvenliğin ve disiplinin sağlanması ve suç işlenmesinin önüne geçilmesinin amaçlandığını ve özel sınırlandırma sebeplerine bağlı kıldığını belirtmiştir. AYM, E.2013/54, K.2013/161, 26.12.2013.

¹⁹ AYM, E.2014/87, K.2015/112, 8.12.2015: "Bu sınırlama ticaret yapmak isteyen kişilerin vergi borcu dahil kamuya olan borçlarını ödemeye zorlayıcı nitelik taşıdığından anayasal açıdan meşru bir amaca dayanmaktadır."

²⁰ AYM, E.2014/122, K.2015/123, 30.12.2015; AYM, E.2012/100, K.2013/84, 4.7.2013.

²¹ Sağlam, Fazıl, Temel Hakların Sınırlanması ve Özütü, AÜSBF Yayınları No: 506, Ankara, 1982, s. 108.

güvencelere ve müdahale yöntemlerine de yer verilmiştir. Özel hayatın gizliliğinin, konut dokunulmazlığının ve haberleşme hürriyetinin nasıl sınırlandırılacağı müdahale yöntemleri belirtilmek suretiyle kısıtlanmış, bu yöntemler eşya, kişinin üstü, özel kâğıt gibi kavramlara özgülenmiş ve hâkim kararı, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yetkili merci kararı ve bunun hâkimin onayına sunulması şeklinde ek güvencelere tabi tutulmuştur.

Ek güvenceler, yasa koyucunun temel hakları sınırlama yetkisi karşısında kesin bir engel niteliğindedir.²² Ek güvencelerin yasada karşılanmaması, hakkın özüne müdahale olarak nitelenmektedir.²³ Bunun dışında anayasa koyucu müdahale yöntemlerini de sınırlamıştır. Anayasa madde 20’de müdahale yöntemi olarak üstün özel kâğıtların ve eşyanın aranması ve el koyulması, madde 21’de konuta girme, arama yapma ve eşyaya el koyma düzenlenmiştir. Anayasa madde 22’de diğerlerinden farklı olarak haberleşmenin engellenemeyeceği ve gizliliğine dokunulamayacağı belirtilmek suretiyle belli bir müdahale yöntemine yer verilmemiştir.

1982 Anayasası’nda özel hayatın gizliliğine ilişkin maddelerin sınırlandırılması ile ilgili fıkra ve cümlelerde, ceza muhakemesi hukuku etkisi dikkati çekmektedir.²⁴ Anayasa koyucu, 80’li yıllarda özel hayata en ağır müdahale olarak düşündüğü arama ve el koymayı, doğrudan Anayasa ile sınırlandırmak istemiştir. Ancak arama el koyma dışında özel hayatın nasıl sınırlandırılacağı sorusunu cevapsız bırakmıştır. Anayasa Mahkemesi de arama ve el koyma dışında söz konusu temel hak ve hürriyetin sınırlanması konusunda Anayasa’daki soruna işaret etmiştir.²⁵

Anayasa’daki arama ve el koyma terimleri sadece ceza muhakemesi hukukundaki tanımlarına hasredilmemeli, geniş kapsamlı olacak şekilde ele alınmalıdır.²⁶ Arama ve el koyma kavramlarına yer verilmemekle birlikte, kişinin konutuna veya işyerine rızası hilafına girme ve evrakları eşyaları tetkik etme ve alma yetkisi veren düzenlemelerin de arama ve el koyma kavramları içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi düşünce, söz konusu müdahale yönteminin Anayasa’ya uygunluğu için adına mutlaka arama denmesi gerektiği şeklinde hukuk dışı ve bir değerlendirmeye yol açacaktır.

²² Sağlam, age., s. 158, 159.

²³ Özbudun, Ergun, “Anayasa Hukuku Bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği”, Ellinci yıl Armağanı 1925-1975, Cilt 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 406, Ankara, s. 292; Sağlam, age., s. 156; AYM, E.1973/1, K.1974/13, 25.04.1974.

²⁴ Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, 131. Birleşim, s. 252 vd.

²⁵ Anayasa Mahkemesi, Anayasa madde 20/2 ve 21’deki ek güvencelerin arama tedbirine özgü olduğunu, bilgi toplama için bir sınırlandırma sebebi yer almadığını belirtmiş, çözüm olarak da Anayasa’nın diğer maddelerinde devlete bir görev olarak yüklenen millî güvenlik, kamu düzeninin sağlanması ile suç işlenmesinin önlenmesini sınırlandırma sebebi saymıştır. AYM, 2014/122E, 2015/123K, 30.12.2015; AYM, 2012/100E, 2013/84K, 4.7.2013.

²⁶ Araslı, age., s. 172.

Anayasa'daki müdahale yöntemleri; eşya, kişinin üstü, özel kâğıt gibi kavramlarla ayrıca sınırlanmıştır. Anayasa madde 20/2 uyarınca kişinin üstü, eşyası, özel kâğıtları aranabilir ve bunlara el koyulabilir. Madde 21 uyarınca ise konuta girilebilir, arama yapılabilir ve eşyaya el koyulabilir. Bir örnekle konuyu açıklamak gerekirse, vergi yükümlüsünün işyerinde yapılan arama neticesinde, defter, vesika, harici bellek bulunması itimalinde, bunlardan eşya sayılmayanlara el koyulması Anayasa'ya aykırı olacaktır. Burada eşya, üst, özel kâğıt gibi kavramların tanımı oldukça önemli olmakla birlikte, aynı zamanda da oldukça zordur. Bu, konuyu içinden çıkılmaz bir noktaya taşımaktadır.

2.3. Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkının Sınırlandırılması

Anayasa madde 20/3'te sınırlandırma sebebi yer almamakta olup, kanun koyucu bir sebebe dayanmak zorunda değildir. Bununla birlikte, söz konusu hakkın sınırlandırılması esnasında yasa koyucu Anayasa madde 13'teki sınırlandırmanın sınırını oluşturan ilkelere uymak zorundadır.²⁷

Anayasa'ya göre söz konusu hak, kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkındaki bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsamaktadır. Görüldüğü üzere anayasa koyucu, kanunda olması gereken güvencelere doğrudan Anayasa'da yer vermiştir. Bu, söz konusu güvencelerin kanunda karşılanmadığı durumda, ölçülülük ilkesi kapsamında, amaçla araç arasındaki dengenin sağlanmadığı yönünde eleştirileri de beraberinde getirecektir.

3. YASAL DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Yoklama

VUK madde 127 uyarınca yoklama, yükümlünün işyerinde ve aracında gerçekleştirilmektedir. VUK'un 353. maddesinin 4. ve 10. fıkralarında, yoklama memurlarına gerekli belgelerin ibraz edilmemesi ve görevlinin ikazına rağmen aracın durdurulmaması durumunda para cezası kesilmektedir. Bu durumda, işyerinde ve araçta yapılacak denetimler için yükümlünün rızasından söz etmek mümkün değildir. Anayasa madde 20/2 ve madde 21 uyarınca, kişinin rızası hilâfına arama yapılabilmesi için hâkim kararı gerekmektedir. Oysa VUK madde 127'de Anayasa'daki ek güvenceler karşılanmamıştır.

Bunun dışında, VUK madde 127/c'de vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delilleri alma, 127/e'de ise, nakil vasıtalarını trafikten alıkoyma, malı bekletme ve muhafaza altına alma yetkilerinin el koyma niteliğinde olduğu ve ek güvenceleri içermediği için Anayasa'ya aykırı olduğu belirtilmektedir.²⁸ Vergi

²⁷ Küzeci, Elif, Kişisel Verilerin Korunması, Turhan Kitabevi, Ankara, Haziran 2010, s. 266.

²⁸ Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 140-141;

yükümlüsünün söz konusu belgeler üzerindeki hâkimiyetine rızası hilafına son verildiğinden, doktrindeki görüşlere katılmak mümkündür.

3.2. İnceleme

VUK madde 139 uyarınca, vergi incelemesi kural olarak yükümlünün işyerinde yapılmaktadır. Ancak, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi sebeplerin bulunması veya mükellef ve vergi sorumluları istemesi durumunda inceleme vergi dairesinde yapılabilir. Vergi incelemesi dairede yapılacaksa, yükümlüden defter ve vesikaların ibrazı istenmektedir. İbraz etmeme ise VUK madde 359/2 uyarınca hapis cezasını gerektiren bir suçtur. Bu durumda yükümlü açısından rızai bir teslimden söz edilememekte olup, vergi idaresi geçici de olsa defter ve vesikalar üzerindeki tasarruf yetkisini sona erdirmektedir. El koyma olarak nitelenebilecek bu yetki ile ilgili olarak Anayasa'nın aradığı ek güvenceler ise Kanun'da yer almamaktadır.

Vergi incelemesi ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka husus, VUK madde 141/2 uyarınca yükümlülerin tutanakları imzalamamaları durumunda defter ve vesikaların alınıp, vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmemesidir. Bu yetki doktrinde el koyma olarak nitelenmektedir.²⁹ Vergi yükümlülerine ait mali bilgileri içeren defter ve vesikalar, yükümlüyü aleyhe tespitlerin yer aldığı tutanağı imzaya zorlamak için alınmaktadır. Bu sebeple doktrindeki görüşe katılmak mümkündür. Bununla birlikte, bu düzenleme açısından da Anayasa'nın el koyma için aradığı ek güvencelere yer verildiğinden söz edilememektedir.

3.3. Arama

VUK madde 142 uyarınca arama kararı sulh yargıcı tarafından verilmektedir. Bunun dışında, el koyma yetkisi veren düzenlemeler de yer almaktadır. Doktrinde, VUK madde 143/3'te yer alan “bulunan” ve 145/1'de yer alan “alınan” ifadeleri ile kastedilenin el koyma olduğu belirtilmektedir.³⁰ Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. VUK madde 143/3'e göre bulunan defter ve vesikalar tetkik edilip işyerinde bırakıldığı takdirde el koyma gerçekleşmemiş olacaktır. VUK madde 145/1'deki düzenleme ise, daha önce el koyulan evrakların incelemesinin ne zaman biteceğine ilişkindir. Kanımızca, VUK madde 143/3'te defter ve vesikaların “kabler içinde daireye nakledilmesi” el koyma yetkisi vermektedir.

Bunun dışında, tutanağın imzalanmaması durumunda defter ve vesikaları alma

Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 2. B., On İki Levha Yayınları, İstanbul 2008, s. 54; Saban, Nihal, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Beta, İstanbul, Ekim 2015, s. 449.

²⁹ Çavuş, Adnan, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2006, s. 231.

³⁰ Taşdelen, Aziz; “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 5, Sayı 2, 2003, s. 177.

yetkisi veren benzer bir düzenleme, VUK madde 145/3'te de yer almaktadır. Söz konusu düzenleme açısından da, vergi incelemesindeki eleştiriler yapılmakta ve söz konusu yetki el koyma olarak nitelenmektedir.³¹

VUK'taki arama müessesesinde, arama kararı hâkim tarafından verilmekle birlikte, el koyma yetkisi veren düzenlemelerde, Anayasa'daki ek güvenceler karşılanmamıştır. Bu durumda, söz konusu düzenlemeler daha önce üzerinde durulduğu üzere doktrin ve Anayasa Mahkemesi'nin içtihadı uyarınca hakkın özüne müdahale niteliğindedir.

3.4. Bilgi Toplama

Vergi yükümlülükleri hakkındaki mali bilgiler, daha önce de belirtildiği üzere özel hayat kapsamında sayılmaktadır. Bununla birlikte bu bilgilerin çoğu, kişinin kimliğini belirlenebilir kılabilirdiği için aynı zamanda da kişisel veridir. Bilgi verilmemesi durumunda VUK mük. madde 355 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Bu durumda zorlamadan bahsetmek mümkündür.³² Bununla birlikte, özel hayatın Anayasa'ya göre arama ve el koyma dışında sınırlanması mümkün olmadığı için, konu ancak Anayasa madde 20/3 uyarınca kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı kapsamında değerlendirilebilir.

VUK'taki bilgi toplama ile ilgili maddelere bakıldığında; madde 86, 148 ve 149'da hangi bilgilerin kimlerden isteneceği konusunda bir sınır çizilmemiştir.³³ Tek sınırlama, VUK madde 151'dedir. Anılan maddede sayılanların bilgi vermekten imtina edebilecekleri düzenlenmiştir. Bu düzenleme, hem bilgi istenecek kişi veya kurumlar hem de istenecek bilgi konusunda getirilmiş bir sınırlama hükmüdür.

Anayasa Mahkemesine göre, her türlü verinin tüm kişi ve kuruluşlardan toplama yetkisi verilmesi, hakkı ölçsüzce sınırlandırmaktadır.³⁴ Bununla birlikte, vergi idaresi açısından söz konusu yetkinin sınırlanmamış olması anlaşılabilir bir durumdur. Nitekim vergi yükümlüsü birçok kişi veya kurumla hukuki muamele yapabilir. Bu noktada devletin bilgi sahibi olmasında zorlayıcı toplumsal menfaatin karşılanmasından söz edilebilir. Ancak bu durumda söz konusu yetkiyi dengeleyecek yükümlü lehine birtakım güvence hükümlerine yer verilmelidir.

Anayasa madde 20/3'te hakkın kapsamında sayılan güvenceleri vergi yükümlü-

³¹ Çavuş, age., s. 301.

³² Yaltı, Billur; "Vergi Hukukunda Susma Hakkı – VUK 359(a)(2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", Vergi Dünyası, Sayı 285, Mayıs 2005, s. 4.

³³ Başaran Yavaşlar, Funda; "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü İle Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-", Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2000, Sayı143, s. 186; Öner, age., s. 300.

³⁴ AYM, E.2014/87, K.2015/112, 08.12.2015; AYM, E.2013/114, K.2014/184, 04.12.2014.

sü açısından düşünmek gerekirse, VUK ve ilgili kanunlardaki düzenlemeler, öğrenme, silinmesini ve düzeltilmesini istemeyi kapsayabilmektedir. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, vergi yükümlüsünün kendisi ile ilgili bilgileri öğrenme imkânı sağlayabilir. Bunun dışında, İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) madde 10 ve 11 aracılığıyla yükümlü hakkındaki verilerin silinmesini veya düzeltilmesini talep edebilir.³⁵ Ancak bunlar, Anayasa madde 20/3'teki bilgilendirilmeyi sağlamamaktadır. Bu durumda, VUK ve ilgili kanunlarda yükümlü lehine yeterli güvenceye yer verilmediği belirtilebilir. Anayasa Mahkemesi, ölçülülük ilkesi kapsamında, sınırlama aracının sınırlama amacına uygun ve orantılı olarak kullanılmasını temin edecek güvenceye yer verilip verilmediğini araştırmaktadır.³⁶ Anılan düzenlemelerde yükümlü, kendisi hakkında hangi bilgilerin kimlerden toplandığı konusunda bilgi sahibi olamamaktadır.³⁷ Bu durumda söz konusu bilgi toplama işleminin menfaatini ihlal ettiği gerekçesi ile dava açma imkânı da bulunmamaktadır. Bu durumda VUK madde 86, 148 ve 149'un Anayasa madde 20/3'ü ölçüsüz biçimde sınırlandırdığı ifade edilebilir.

Bilgi toplama ile ilgili bir diğer hüküm VUK madde 150'dir. Burada kanun koyucu hangi bilgilerin kimlerden toplanacağı konusunu sınırlandırmıştır. Hükme göre toplanacak bilgiler sadece ölüm ve intikallerdir. Bunun dışında, bilgi vereceklerden ilk üç fıkrada sayılanlar kamu görevlisi, diğerleri banka ve şirketlerdir. Devletin vatandaşın ölümünü ve bu sebeple malvarlığının intikalini bilmesinde menfaatinin olduğu tartışmadan uzaktır. Belirtilen sebeplerle, sınırlandırmanın ölçülü olduğu düşünülmektedir.

3.5. Vergi Mahremiyetinin İstisnaları

VUK madde 5'te, sınırlı sayıdaki görevlinin, görevi sebebiyle, mükellef ve ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sır veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmeleri ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamayacakları düzenlenmiştir. Bununla birlikte maddenin devamında söz konusu bilgileri açıklama veya başka kişi veya kurumlarla paylaşma yetkisi veren birçok istisna düzenlenmiştir. Vergi yükümlüleri hakkındaki sır niteliğindeki mali bilgilerin, rızaları dışında başka kişi veya kurumlarla paylaşılması özel hayata müdahaledir. Bu bilgilerden kişisel veri niteliğinde sayılanlar için de kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına müdahaleden söz etmek mümkündür. Bununla birlikte özel hayatın arama ve el koyma dışında

³⁵ Saban, Nihal “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 7.

³⁶ AYM, E.2013/114, K.2014/184, 04.12.2014.

³⁷ Saban; “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 10; Öner, Cihat, “Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Beta, İstanbul, 2016, s. 48.

sınırlandırılması mümkün olmadığı için konu kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı kapsamında ele alınacaktır.

VUK madde 5/3'te gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketlerinin beyannamelerinde gösterdikleri matrah ve tarh edilen vergilerin, adlarının, unvanlarının beyan edilen yıl içinde ilan olunacağı düzenlenmiştir. Düzenlemenin amacı vergi güvenliğini sağlamak olarak belirtilmektedir. Bununla birlikte doktrinde, sadece yıllık beyanname veren gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinden sermaye şirketlerinin seçilmiş olması eleştirilmektedir.³⁸ Ölçülülük ilkesinin alt unsurlarından birisi elverişlilik olup, söz konusu ilke müdahalenin, amacın gerçekleşmesine katkı sağlaması anlamına gelmektedir.³⁹ Doktrindeki eleştiri doğrultusunda düzenlemenin bu haliyle vergi güvenliğini sağlama amacına kısmen de olsa katkı sağlamaktan uzak olduğu ve elverişlilik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Benzer bir düzenleme de VUK madde 5/4'te yer almakta olup, vergi tarhına esas beyanların, kesinleşen vergi ve cezaların ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanması düzenlenmiştir. Madde gerekçesine göre söz konusu fıkra ile kamuoyunun bilgilendirilmesi ve bu yolla mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarının sağlanması amaçlanmaktadır. Vergi ve cezaların açıklanması, kamuoyu baskısı ile ödevlerin yerine getirilmesini sağlayabilir. Ancak vergi tarhına esas beyanların da açıklanması, müdahaleyi amacından uzaklaştırmaktadır. Bu durum, amaç için en yumuşak aracın seçilmemesi şeklinde ifade edilebilecek⁴⁰ gereklilik ilkesine aykırı gözükmektedir.

VUK madde 5/4'ün 3. ve 4. cümlelerinde iki istisna daha düzenlenmiştir. Bunlardan biri, kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili bilgi ve belgelerin paylaşılmasıdır. Paylaşılacak kişinin yetkili kamu görevlisi olması ve paylaşımın adli veya idari bir soruşturma ile ilgili olması önemli sınırlardır. Ancak paylaşp paylaşmama konusunda değerlendirmeyi vergi idaresinin yapması ve durumdan haberdar olmayan yükümlünün müdahale imkânına sahip olmaması, Anayasa madde 20/3 kapsamında eleştiriye açıktır. Cümlelerin devamındaki vergi tahsiline ilişkin bilgilerin bankalara verilmesine ilişkin hüküm ise, kamu alacağının tahsili ile ilgili genel kanun olan AATUHK madde 107'de benzer bir maddenin yer alması sebebiyle eleştirilmektedir.⁴¹

VUK madde 5/4'te son olarak düzenlenen, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olu-

³⁸ Taş, Fatma, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 109; Ürol, Gürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Haziran 2016, s. 76.

³⁹ Sağlam, age., s. 114

⁴⁰ Sağlam, age., s. 115.

⁴¹ Solak Akman, age., s. 81.

nanların, mesleki kuruluşlarına, birlik ve meslek odalarına bildirilmesi hususudur. Kaçakçılık suçu ile mücadele kapsamında sorumluluğu bulunan meslek mensuplarına söz konusu bildirimin yapılmasında zorlayıcı toplumsal ihtiyacın karşılandığı yadsınamaz. Ancak bu bildirimin yapılması için vergi inceleme raporu ile tespitin yeterli görülmesi, özellikle masumiyet karinesi bakımından doktrinde eleştirilmektedir.⁴²

VUK madde 5'e 7103 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile eklenen 6. fıkrada, kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı düzenlenmiştir. Bu, adli veya idari soruşturmalarla ilgili paylaşım yapılmasına ilişkin fıkradan daha kapsamlıdır. Vergi yükümlüsüne ait bilgilerin, kurum ve kuruluşlar tarafından görevlerin ifası için ihtiyaç duyulması mümkün olup, bunun paylaşımında devletin menfaatinden söz edilebilir. Ancak bilgi ve kurum konusunda hiçbir sınırlandırma yapılmamış olması eleştiriye açıktır. Bunun dışında, Anayasa madde 20/3 uyarınca yükümlünün bilgilendirilmemesi ve müdahale edebilme imkânının olmaması ile ilgili eleştiriler söz konusu fıkra için de geçerlidir.

4. 1982 ANAYASASI VE VERGİ USUL KANUNU İLE İLGİLİ ÖNERİLER

5.1. 1982 Anayasası Bakımından Öneriler

5.1.1. Konunun Düzenlendiği Maddeler

1982 Anayasası'nda "IV. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması" başlığı altındaki temel hak ve hürriyetler, üç maddede düzenlenmiştir. Söz konusu maddeler birbirine oldukça benzemektedirler. Bu durumda aynı üst kavrama dâhil üç maddenin tek bir madde şeklinde kaleme alınması düşünülebilir. Nitekim AİHS'de özel hayatın gizliliği tek maddede düzenlenmiştir.

Anayasa madde 20/1, 21 ilk cümle ve 22/1'de "haberleşme gizlidir", "konuta dokunulamaz" gibi benzer ifadeler yer almaktadır. Madde 20/1, 21 ilk cümle ve 22/1'deki hükümler, tek cümle içinde olacak şekilde kaleme alınabilir. Bu durumda ilk fıkra şu şekilde düşünülebilir: "Kimsenin, özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine dokunulamaz."

Benzer değerlendirmeler 1982 Anayasa madde 20/2, 21 ve 22/2 hükümleri açısından da yapılabilir. Anılan hükümlerde, söz konusu hakların sınırlandırılmasının şartları düzenlenmektedir. Bununla birlikte sınırlandırma sebepleri, ek güvenceler aynı olup, madde 22 dışında madde 20 ve 21'de müdahale yöntemi olarak arama ve el

⁴² Taş, age., s. 128-130; Ateş, Leyla, "Türkiye'de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında", Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Beta, İstanbul, 2016, s. 186.

koyma kavramlarına yer verilmiştir. Bu noktada, söz konusu maddelerin sınırlandırma ile ilgili kısımlarının tek bir fıkrada kaleme alınıp alınamayacağı ile ilgili olarak; sınırlandırma sebepleri, ek güvenceler, müdahale yöntemlerine biraz daha yakından bakılacaktır.

5.1.2. Sınırlandırma Sebepleri

1982 Anayasası'nda özel hayatın gizliliğine ilişkin hükümlerdeki sınırlandırma sebepleri ile vergilendirme arasındaki uyumsuzluğun en önemli sebebi, 2001 Anayasa değişikliği ile madde 13'te yer alan genel sınırlandırma sebeplerinin Anayasa'dan çıkarılmasıdır. Zira genel sınırlandırma sebepleri arasında da yer alan kamu yararı, mülkiyet hakkına ilişkin Anayasa madde 35'te de yer almakta olup, söz konusu kavramla vergilendirme yetkisi arasında bir örtüşmeden söz edilmektedir.⁴³

Genel sınırlandırma sebepleri Anayasa'da yer almadığı için, özel hayatın gizliliği ile ilgili maddede vergilendirme yetkisini de kapsayan bir sınırlandırma sebebine ihtiyaç duyulmaktadır. AİHM vergilendirme ile ilgili konularda AİHS madde 8'deki sınırlandırma sebeplerinden ülkenin ekonomik refahına işaret etmektedir.⁴⁴ Ülkenin ekonomik refahı 1982 Anayasası'na yabancı olmayıp, Anayasa madde 23'ün yürürlüğe girdiği halinde de yer almaktadır. Bu durumda, kapsamı oldukça geniş olan kamu yararı yerine,⁴⁵ ülkenin ekonomik refahının eklenmesi düşünülebilir. Böylece; millî güvenlik, kamu düzeni, suç soruşturma ve kovuşturması, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması ve ülkenin ekonomik refahı kavramlarının sınırlandırma sebepleri olarak seçilmesi tavsiye edilmektedir.

5.1.3. Ek Güvenceler ve Müdahale Yöntemleri

Anayasa koyucu, “Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması” başlığı altındaki temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ile ilgili bölümlerde, ek güvenceler ve müdahale yöntemlerini belirlemek suretiyle sınırlandırma konusunda oldukça hassas davranmıştır. Ancak söz konusu müdahale yöntemleri dışında özel hayatın gizliliğinin nasıl sınırlandırılacağı sorusunu cevapsız bırakmıştır. Anılan müdahale yöntemlerinin ayrıca eşya, özel kâğıt gibi kavramlara özgülenmesi ise, konuyu içinden çıkılmaz bir noktaya taşımıştır.

AİHS madde 8/2'de ek güvencelere ve müdahale yöntemlerine yer verilmemiştir. Eleştiri ve incelemeler doğrultusunda, ilk olarak önerilmesi gereken, arama ve el

⁴³ Başaran Yavaşlar, Funda; “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 160.

⁴⁴ Funke v. France, App. No: 10828/84, 25.02.1993, par. 52; Stes Colas Est and Others, v. France, App. No:37971/97, 16.04.2002, par. 44; X. v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982.

⁴⁵ Akıllıoğlu, Tekin, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C. 9, S. 1-3, 1988, s. 11.

koyma dışında söz konusu temel hak ve hürriyetin sınırlandırılabilmesinin önünün açılmasıdır. Bu durumda AİHS madde 8'deki gibi "müdahale" veya "sınırlandırma" ifadeleri tercih edilebilir. Bunu somut olarak ortaya koymak gerekirse, her üç madde için de geçerli olabilecek şöyle bir fıkra düşünülebilir: "Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması veya ülkenin ekonomik refahı sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak ancak kanunla sınırlama mümkündür."

Böylelikle özel hayatın gizliliği, arama ve el koyma dışında zorlayıcı toplumsal ihtiyacın karşılanmasını sağlayan farklı ve gerekli müdahale yöntemlerle de sınırlandırılabilir olacak, arama el koyma niteliğindeki müdahale yöntemleri ise kişinin üstü eşyası gibi tanımlaması güç sınırlamalara tabi olmayacaktır.

Önerilen maddede ek güvencelere de yer verilmemesi gerektiği düşünülmektedir. Kişiler lehine yeterince güvence tanınıp tanınmadığı hususu yargı organı tarafından da değerlendirilebilir. AİHM arama el koyma niteliğindeki müdahalelerle ilgili olarak hâkim veya yetkili merci kararına önem atfetmekle birlikte,⁴⁶ somut olayın şartlarına göre, yasada kişiler lehine yeterli güvencelere yer verilmesi durumunda, hâkim kararı yer almasa bile müdahaleyi hukuka uygun sayabilmektedir.⁴⁷ Anayasa Mahkemesi de tıpkı AİHM gibi yasada bazı ek güvencelere yer verilip verilmediğini somut olayın şartlarına göre içtihadı olarak da denetleyebilir.

5.1.4. Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkı

Anayasa madde 20/3'teki düzenlemeyle ilgili olarak eleştirilmesi gereken hususlar söz konusudur. Öncelikle, kişisel veri tanımlanması güç bir kavram olup, bir bilginin kişisel veri sayılıp sayılmayacağı kolay bir değerlendirme değildir. Bunun dışında, kişinin özel hayatına ait bilgilerden kişisel veri sayılanlar özel hüküm gereği Anayasa madde 20/3 kapsamında, kişisel veri sayılmayalar ise madde 20/1 kapsamında korunmaktadır. Düzenleme haliyle bir iki başlılık ortaya çıkarmaktadır.

Bunun dışında, Anayasa madde 20/3'te kişiler lehine bazı güvenceler hakkın kapsamına dâhil edilmiştir. Bu, söz konusu güvenceleri içermeyen yasal düzenlemelerin ölçülülük ilkesine aykırı olabileceği değerlendirmesini de beraberinde getirmektedir. Oysa bu güvencelere mutlak yer verme zorunluluğu, hukuken bazı sorunlara yol açabilecektir. Örneğin vergi yükümlüsüne ait bir kişisel verinin bir soruşturmada delil olarak kullanılmadan önce yükümlünün bilgilendirilmesi, soruşturmanın gecikmesine yol açabilir.⁴⁸

Arama ve el koyma dışında da özel hayatın sınırlandırılabilmesinin önü açıldığında, madde 20/3'e Anayasa'da yer verilmemesi düşünülebilir. Daha önce de belir-

⁴⁶ Stes Colas Est and Others v. France, App. No: 37971/97, 16.04.2002, par. 48.

⁴⁷ Camenzind v. Switzerland, 21353/93, 16.12.1997, pg. 42, 43.

⁴⁸ Öner, age., s. 257.

tildiği üzere, özel hayat kişiye ait sırları, bilgileri içerdiğinden konu öncelikle anayasal dayanaktan yoksun kalmayacak ve eleştirilen iki başlık ortadan kalkacaktır. Ek güvencelerin Anayasa’da yer almaması, kanunda bunlara mutlaka yer verilmesini önlemekle birlikte, bu Anayasa Mahkemesinin bu ek güvenceleri somut olayın özelliklerine göre içtihadi olarak denetlemesine engel değildir.

Şimdiye kadar ki belirtilenler kapsamında önerilen Anayasa maddesi şu şekildedir:

“Kimsenin, özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine dokunulamaz.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması veya ülkenin ekonomik refahı sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak ancak bir kanunla sınırlama mümkündür.”

5.2. Yasal Düzenlemeler ile İlgili Öneriler

Önerilen Anayasa hükmü dikkate alındığında, yasal düzenlemelerle ilgili eleştirilerin birçoğu giderilmiş olacaktır. Bunun dışındaki eleştirilerle ilgili olarak yapılacak önerilerde ise, Anayasa madde 13’teki sınırlamanın sınırını oluşturan ölçütlere uygun olmasına gayret edilecektir.

5.2.1. Yoklamayla İlgili Öneriler

Kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin alınması yetkisi ile ilgili olarak doktrinde hâkime itiraz edebilme imkânı verilmesi gerektiği ifade edilmektedir.⁴⁹ Söz konusu görüşe katılmakla birlikte, CMK’daki el koyma müessesesine paralel bir öneri getirilebilir. El koyma kararı vergi mahkemesi hâkiminin onayına sunulması, aksi halde söz konusu belgenin yükümlüye iadesi düşünülebilir. Vergi kaybı ihtimali söz konusu olduğundan, sulh ceza hâkimi yerine vergi mahkemesinin daha sağlıklı karar verebileceği düşünülmektedir. Nitekim ihtiyati haczin iptali davasında, vergilendirme ile mülkiyet hakkı arasında bir seçim yapan vergi mahkemesi, özel hayatın gizliliği ile vergilendirme arasında da benzer bir değerlendirme yapabilir. Hâkimin kararına karşı taraflar itiraz edebilmelidir. İtiraz mercii olarak değerlendirilebilecek Bölge İdare Mahkemesi’nin vereceği kesin karara göre, itiraza konu belge yükümlüye iade edilmeli veya sürecin devamı için vergi idaresine verilmelidir. Karar vergi idaresi lehine kesinleşene kadar, söz konusu evraka dayanarak idare yükümlü hakkında bir işlem tesis edememeli, ancak bu süre de tarh zamanaşımına eklenmelidir.

5.2.2. İncelemeyle İlgili Öneriler

Vergi incelemesi ile ilgili olarak üzerinde durulan konu, VUK madde 141/2 hük-

⁴⁹ Kaneti, age., s. 140-141.

mü uyarınca tutanağın ilgililer tarafından imzalanmaması durumunda defter ve vesikaları alma yetkisidir. VUK madde 141/2'nin Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir. İnceleme elemanına inceleme konusu defter ve vesikalardan suret çıkarabilme yetkisi verilmesi, belgeler üzerinde tahrifat yapılması ihtimaline son verecektir. İnceleme elemanının defter ve vesikaları alma yetkisi ise, bunların suç delili teşkil etmesi durumu ile sınırlı olmalıdır. Bu durumda vakit kaybetmeksizin mütalaa ile birlikte durum Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmeli ve vergi yükümlüsü hakkında CMK'daki el koyma ile ilgili güvenceler devreye girmelidir.

5.2.3. Aramayla İlgili Öneriler

Arama müessesesinde el koyma yetkisi açıkça düzenlenmemiş olup, VUK madde 143/3'teki kablarda daireye nakledilmesine ilişkin hükmün el koyma yetkisi verdiği ileri sürülmüştür. Bu sebeple Kanun'da el koyma yetkisinin yükümlü lehine bazı güvencelerle birlikte açıkça düzenlenmesi önerilmektedir. Müfredatlı tutanağın düzenlenmesi üzerine, yetkili merciin verdiği el koyma kararı, CMK'daki düzenlemeler kapsamında hâkim onayına sunulmalı, taraflar itiraz edebilmelidir. Bu şekilde bir düzenleme yapıldığında, vergi kaçakçılığı ile bağlantısı olmayan özel hayat kapsamındaki evraklar da, el koymaya karar veren vergi idaresi kararı ile değil, CMK madde 122/3 hükmündeki gibi hâkim kararı ile iade edilmiş olacaktır. Bu durumda inceleme de itiraz süreci tamamlandıktan sonra başlamalıdır.

VUK madde 145/1 uyarınca inceleme için üç aylık süre öngörülmüş olmasına rağmen VUK madde 145/2 uyarınca ne kadar daha uzatılacağı belirsizdir. Bu durumda, ek sürenin sınırsız şekilde artırılması yerine, VUK 140/6'ya benzer biçimde yine belirli bir süre daha uzatılması düşünülebilir.

VUK madde 145/3 ve devamında yine defter vesikaları alma tehdidi ile tutanağı imzaya zorlama söz konusudur. Bu sebeple VUK madde 145/3'ün ikinci cümlesinin Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir. Bunun dışında, madde 145/5'teki tutanak imzalanırsa bile, defter ve vesikalardan suç delili teşkil edenlerin geri verilmemesine ilişkin hüküm, arama müessesesi uyuşmamaktadır. Arama, ihbar veya vergi kaçakçılığına delalet eden emare bulunması durumunda söz konusu olup, suç delili niteliğindeki defter ve vesikalara el koyulması zorlayıcı toplumsal ihtiyacı karşılamaktadır. Bu sebeple el koyulan belgelerin suç delili teşkil etmesi durumunda yükümlüye geri verilememesi, zaten arama müessesesinin bir gereğidir. Bu sebeple VUK madde 145/5'teki tutanağın imzalanması durumunda defter ve vesikaların geri alınmasına ilişkin fıkranın da Kanun'dan çıkarılması gerektiği tavsiye edilmektedir.

5.2.4. Bilgi Toplamayla İlgili Öneriler

Bilgi toplamayla ilgili eleştiriler, söz konusu yetkiye ilişkin sınır ve güvenceye yer verilmemesidir. Bu noktada Alman Vergi Usul Kanunu'ndaki (AO) gibi bilgi toplamının kademeli olarak yapılabilmesi, söz konusu yetkiye ilişkin önemli

bir sınır olup, VUK bakımından da önerilmektedir.⁵⁰ Vergi idaresinin kural olarak önce yükümlünün, daha sonra üçüncü kişilerin bilgisine başvurusu durumunda, mükellef bilgilendirilmiş ve müdahale edebilme imkânına kavuşmuş olur. Yükümlüden bilgi talep edilmesi, kesin ve yürütülebilir bir işlem olduğu düşünüldüğünden, menfaatinin ihlal edildiği gerekçesi ile iptali istenebilmelidir. Bu noktada İYUK'taki hükümler yeterlidir. Ancak bilginin verilmiş olması, yükümlünün özel hayatını ihlal edeceğinden, iptal davası açıldığında, tarh işlemindeki gibi dava sonuna kadar söz konusu işlemin yürütmesinin durması düşünülebilir. Diğer taraftan, ivedi yargılama usulündeki gibi kısa süreler, vergi idaresinin talebinin uzun süre süruncemede kalmasını sağlayabilir.

Bu şekildeki bir düzenlemenin istisnalarına da yer verilmelidir. Alman Vergi Hukukundaki gibi, yükümlünün bilgilendirilmesi durumunda vergi denetimi tehlikeye girecekse, vergi idaresi önceden bilgi vermeme imkânına sahip olmalıdır.⁵¹ Bu durumda ise yükümlünün sonradan bilgilendirilmesi önerilmektedir. Bunun dışında, AO'daki düzenlemelere paralel biçimde, kişinin kendini veya yakınlarını suçlayıcı bilgi talep edilmesi durumunda kaçınma imkânına sahip olması da yükümlü lehine önemli bir güvence olup VUK bakımından da düşünülebilir.

Devamlı bilgi verme yükümlülüğü konusunda idareye yetki veren VUK madde 149'un Kanun'dan çıkarılması önerilmektedir. Bu şekilde bir düzenleme yapılacaksa, VUK madde 150'de olduğu gibi kanunla ve sınırları belli bir şekilde yapılmalıdır.

5.2.5. Vergi Mahremiyetinin İstisnalarıyla İlgili Öneriler

Vergi mahremiyetinin istisnaları ile ilgili olarak yapılan eleştiriler doğrultusunda ilk önerilmesi gereken, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişsiz ve zorlayıcı toplumsal ihtiyacı karşılamaktan uzak olan 5/3'ün Kanun'dan çıkarılmasıdır.

VUK madde 5/4'ün ilk cümlesindeki düzenlemeyle ilgili olarak belirtilmesi gereken, kapsamı oldukça geniş olan vergi tarhına esas beyanların kamuoyuna açıklanmamasıdır. Vergi mahremiyeti kapsamındaki birçok bilgiyi açığa çıkarabilecek bu düzenlemenin Kanun'dan çıkarılması tavsiye edilmektedir. Zira vergi ve cezaların kamuoyuna açıklanması, mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yapmalarının sağlanması için baskı oluşturmaya yeterlidir.

VUK madde 5/4'te adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak yapılacak bilgi ve belge paylaşımında, bilgi toplama müessesesinde de önerildiği gibi, yükümlünün önceden bilgilendirilmesi sağlanmalıdır. Bu sayede özel hayatına ait bilgi ve belgelerle

⁵⁰ Öner, age., s. 298, 299.

⁵¹ Anwendungserlass zur Abgabenordnung 93/1.2.6; http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2014-01-31-Neubekanntmachung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=2, Erişim Tarihi: 10.06.2019.

ilgili olarak müdahale etmene imkânına kavuşmuş olur. Söz konusu işlemin iptali için açılacak davada da yine bilgi toplamada belirtildiği üzere, dava sonuna kadar yürütmenin durması, yargılamanın ise hızlı yapılabilmesi için ivedi yargılama usulüne benzer bir düzenleme yapılması tavsiye edilmektedir.

VUK madde 5/4'teki bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi ile ilgili hüküm, 6183 sayılı Kanun madde 107'deki benzeri dikkate alındığında,⁵² VUK'tan çıkarılması önerilmektedir. VUK madde 5/4'teki son düzenleme olan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, mesleki kuruluşlarına, birlik ve meslek odalarına bildirilmesi ise, tespit üzerine değil, kesinleşmiş mahkeme kararı üzerine yapılmalıdır.⁵³

Son olarak VUK madde 5/6 uyarınca kamu kurum ve kuruluşları ile yapılacak bilgi paylaşımında, yükümlü kural olarak paylaşımın önce bilgilendirilmelidir. Bu sayede hukuka aykırı olduğu düşünülen paylaşımların iptali istenebilecektir. Söz konusu davada ise, yargılamanın sonuna kadar bilgi paylaşımının yürütmesinin durması, yargılamanın ise hızlı yapılabilmesi için ivedi yargılama usulündeki gibi kısa süreler gerekmektedir.

SONUÇ

Vergilendirme yetkisi aracılığıyla özel hayatın gizliliğinin sınırlandırılabilmesi ve vergi yükümlülerinin özel hayatın gizliliğinin korunması altında yer alması için, hem 1982 Anayasası hem de Vergi Usul Kanunu ile ilgili bazı önerilerde bulunulmuştur. 1982 Anayasası ile ilgili önerilere değinmek gerekirse, arama el koyma dışında da özel hayata müdahale yetkisi veren birçok yasal düzenleme söz konusudur. Vergi yükümlülerinin özel hayatlarına müdahale yetkisi veren düzenlemeler de, devletin kişileri vergilendirebilmesi için bilgi ve belge sağlayan, zorlayıcı toplumsal ihtiyacı karşılayan düzenlemelerdir. Bunların tamamının Anayasa'ya aykırı olduğunu düşünmek mümkün değildir. Bu sebeple söz konusu temel hak ve hürriyet vergilendirme aracılığıyla da sınırlandırılabilir şekilde kaleme alınmalıdır. Arama ve el koyma dışında başka yöntemlerle de özel hayatın gizliliğine müdahale edilebilmesi mümkün olmalıdır. Ek güvencelere yer verilip verilmediği, yargı organı tarafından somut olayın şartlarına göre içtihadı olarak araştırılmalıdır. Bunun dışında, temel hak ve hürriyetin daha fazla korunmasına imkân sağlamayan kişisel verilerin korunmasına ilişkin fıkra Anayasa'dan çıkarılmalıdır.

Vergi Usul Kanunu ile ilgili önerilere değinmek gerekirse, özel hayatı sınırlandıran düzenlemeler açısından, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasındaki kısıtların göz önüne alınması gerekmektedir. Sınırsız bir şekilde bilgi ve belge toplama,

⁵² Solak Akman, age., s. 81.

⁵³ Taş, age., s. 128-130; Ateş, agm., s. 186.

bunları açıklama, paylaşma yetkisi veren düzenlemeler, özel hayatın gizliliğini aşırı sınırlandırmakta olup, bu yetkilerin sınırları kanunla çizilmelidir. Bunun dışında, vergi yükümlülerine tanınacak güvenceler de söz konusu yetkinin yükümlüler lehine dengelenmesi açısından önemlidir. Vergi yükümlülerinin hak arama özgürlüklerinin teminat altına alınabilmesi için özellikle bilgilendirilmeleri ile ilgili eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir. Vergilendirme yetkisi ile özel hayatın gizliliği arasındaki dengenin ancak bu şekilde sağlanabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akıllıoğlu, Tekin, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C. 9, S. 1-3, 1988.

Araslı, Oya, Özel Yaşamın Gizliliği Hakkı ve T.C. Anayasasında Düzenlenişi, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Ankara 1979.

Ateş, Leyla, “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Beta, İstanbul, 2016.

Başaran Yavaşlar, Funda; “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü İle Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-“, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2000, Sayı143.

Başaran Yavaşlar, Funda; “Vergileendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Çağan, Nami, Vergileendirme Yetkisi, Kazancı Yayınlar, İstanbul, 1982.

Çavuş, Adnan, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2006.

Donay, Süheyl, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1978.

Günday, Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, imaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2011.

Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 2. B., On İki Levha Yayınları, İstanbul 2008.

Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

Kilkelly, Ursula, Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı, AIHS 8. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz, İnsan Hakları El Kitapları, No: 1.

Küzeci, Elif, Kişisel Verilerin Korunması, Turhan Kitabevi, Ankara, Haziran 2010.

Onar, Sıddık, Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. III, 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.

Öner, Cihat, Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Öner, Cihat, “Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Beta, İstanbul, 2016.

Özbudun, Ergun, “Anayasa Hukuku Bakımından Özel Haberleşmenin Gizliliği”, Ellinci yıl Armağanı 1925-1975, Cilt 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 406, Ankara.

Saban, Nihal, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, Polis Dergisi, S. 36, Y. 2003.

Saban, Nihal, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Beta, İstanbul, Ekim 2015.

Saban, Nihal “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998.

Sağlam, Fazıl, Temel Hakların Sınırlanması ve Özü, AÜSBF Yayınları No: 506, Ankara, 1982.

Solak Akman, İnci, Vergi Mahremiyetini İhlal, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2012.

Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Tanör, Bülent, Siyasi Düşünce Hürriyeti ve 1961 Anayasası, Öncü Kitabevi, İstanbul, 1969.

Taş, Fatma, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Taşdelen, Aziz; “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 5, Sayı 2, 2003.

Ürol, Gürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Haziran 2016.

Yaltı, Billur; “Vergi Hukukunda Susma Hakkı – VUK 359(a)(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Vergi Dünyası, Sayı 285, Mayıs 2005.

VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN TEFECİLİK*

Gizem N. ÖZKAYA**

GİRİŞ

Alternatif bir finansman yöntemi olarak tefecilik, insanlık tarihinin en eski ticari faaliyetleri ve suçları arasında yer almaktadır. Finansman ihtiyacı duyan kişiler, bazen kredi durumlarının elverişsizliği bazen de kanuni prosedürleri bekleyecek zamanlarının olmaması nedeniyle yasa dışı faaliyette bulunan kurumlara ve yahut kişilere başvurabilmektedirler.

Böyle durumlarda kayıt dışı ekonominin belirli bir bölümünü oluşturan tefecilik faaliyetleri, vergi hukuku bakımından hassas bir alana işaret etmektedir. Tefecilik faaliyetlerini gerçekleştiren kişiler şube, personel gibi masraflara maruz kalmaksızın çeşitli maliyet avantajlarından yararlanmakta, kayıt dışı şekilde çalışmaları sebebiyle de devlet hazinesini vergi kaybına uğratmaktadır. Ayrıca finansman ihtiyacı nedeniyle bu gibi yöntemlere başvuran kişiler her ne kadar o an için rahatlamış gibi görünseler de uzun vadede bu tablo tersine dönmekte, mağdur durumda bulunan kişilerin ihtiyaçlarına anlık olarak buldukları cevaplar ilerleyen dönemlerde durumlarını daha da güçleştirmektedir.

Sonuçları itibarıyla büyük önem taşıyan tefecilik faaliyetlerinin suç olarak düzenlendiği Türk Ceza Kanunu'nun 241'inci maddesi, uygulamadaki ihtiyaçlara cevap vermekten uzaktır. Özellikle teknolojinin ilerlemesiyle birlikte tefecilik faaliyetlerinin işleniş biçimleri de değişmiş, bu gibi durumlarda nasıl bir çözüm yolu izleneceği hususunda gerek yargı kararlarında gerekse öğretide görüş birliğine varılamamış, madde düzenlemesinin revizeye duyduğu ihtiyaç, sık sık dile getirilmiştir.

Faaliyetlerin kapsamı, özellikle *kanunilik ilkesi* noktasında ceza hukukçuları tarafından tartışılıyor olmasına rağmen bu husus ceza hukukunda olduğu kadar vergi hukukunda açmazlar barındırmamaktadır. Öyle ki vergi hukuku bakımından vergilendirmenin yapılması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi yeterli görülmedikçe, Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'inci fıkrası gereğince de faaliyetin kanunlarla yasak edilmiş olması vergilendirmenin gerçekleştirilmesine engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla tefecilik faaliyetleri, özel vergi kanunlarında düzenlenen

* Bu çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yazılmış olan "Vergi Hukuku Bakımından Tefecilik" adlı Yüksek Lisans Tezi'nin yeniden gözden geçirilerek tebliğ haline dönüştürülmüş şeklidir.

** Kırklareli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, gizemnuozkaya@klu.edu.tr.

vergiyi doğuran olayı oluşturduğu sürece o vergi türü bakımından vergilendirmenin yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan vergi hukuku kapsamına giren bu faaliyetler, tahakkukun gecikmesi durumunda vergi ziyai kabahatine, sahte belge kullanılması durumunda kaçakçılık suçuna sebebiyet vererek vergi ceza hukukundaki vergi suç ve kabahatlerinin uygulama alanına girmektedir.

Bu kapsamda, çalışmada öncelikle tefecilik faaliyetlerinin suç olarak düzenlendiği Türk Ceza Kanunu'nun 241'inci maddesi çerçevesinde suçun unsurları irdelenecektir. Daha sonra tefecilik faaliyetlerinin, gelir vergisi, kurumlar vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve katma değer vergisi ile olan ilişkisine yer verilecektir. Bir sonraki bölümde ise tefecilik faaliyetleri, vergi ziyai kabahati, usulsüzlük kabahati ve kaçakçılık suçu bakımından değerlendirilecek ardından non bis in idem ilkesine kısaca değinilecektir. Çalışma, yapılan değerlendirmelerin ve önerilerin bulunduğu sonuç kısmı ile tamamlanacaktır.

I. TÜRK CEZA KANUNU ÇERÇEVESİNDE TEFEÇİLİK FAALİYETLERİ ve TEFEÇİLİK SUÇU

A. Genel Çerçeve

Ekonomik anlamda güçsüz kişilerin, çeşitli ihtiyaçlarını gidermek adına ekonomik olarak daha güçlü kişilerden yardım istemesi durumunda baş gösteren tefecilik ya da faizcilik faaliyetleri, özel mülkiyetin doğduğu, malların özel mülkiyete konu olduğu ve paranın ekonomik bir değer olarak insan yaşamına girdiği günden beri çeşitli hukuk dallarına konu olmuştur¹.

Ceza hukuku bağlamında, ilk olarak 2279 sayılı Ödünç Para Verme İşlemleri Hakkındaki Kanun'da karşılaşılan bu suç tipi, daha sonra 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de ve ardından 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer almıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile suç tipi bakımından köklü denilebilecek değişikliklere gidilmişse de tefeciliğe ilişkin bir tanımlamaya yer verilmemiştir. Mülga 2279 sayılı Kanun'da ve 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de ise tefecilik, ikrazatçılık faaliyetine bağlı olarak tanımlanmıştır.

90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin *Tanımlar* başlıklı 3'üncü maddesinde ikrazatçılık, *"Devamlı ve mutad meslek halinde, faiz veya her ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle, ödünç para verme işleriyle uğraşan veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ve kendilerine faaliyet izni verilen gerçek kişileri... ifade eder"* şeklinde; tefecilik, *"ikrazatçılık yapmak üzere izin alınmaksızın veya ikrazatçılık izni iptal edildiği halde ödünç para verme işlerine*

¹ Z. Özen İnci, **Tefecilik**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 21; Serkan Kalaycı, **İkrazatçılık Tefecilik Faaliyetleri ve Vergilendirilmesi**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 5, Ankara, 2002, s. 10.

devam edilmesi”² şeklinde tanımlanmıştır.

B. Türk Ceza Kanunu’nda Tefecilik Suçu

1. Genel Açıklama

Tefecilik suçu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun *Özel Hükümler Kitabının, Topluma Karşı Suçlara* ilişkin üçüncü kısmının *Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar* başlığını taşıyan dokuzuncu bölümünde düzenlenmiştir. Suçun düzenlenmiş olduğu 241’inci madde şöyledir; “*Kazanc, elde etmek amacıyla başkasına ödünç, para veren kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır*”.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden önceki duruma göre birçok noktada farklılık arz eden tefecilik suçuna ilişkin söz konusu düzenlemenin, suçun unsurları çerçevesinde değerlendirilmesi gereklidir. Fakat suç, tipinin unsurları incelenirken bu hususta doktrinde yapılan tüm tartışmaların etraflıca ele alınması ayrı bir çalışma konusu oluşturmaktadır. Çalışmanın boyutlarını aşmamak adına bu başlık altında suç, tipinin unsurları, suçun vergisel sonuçlarına yer verilen diğer başlıklardaki açıklamalarla paralellliğini koruyacak şekilde sınırlı olarak ele alınmaktadır.

2. Suça Korunan Hukuki Değer

Hukuki değer genel olarak, kanun koyucuyu suç tipini düzenlemeye iten soyut menfaat olarak tanımlanmaktadır³. Tefecilik suçuyla korunan hukuki değer hususunda doktrinde çeşitli görüşler ileri sürülmüştür⁴.

Bir görüş, tefecilik suçunun “Topluma Karşı Suçlar” içinde yer alan “Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar” başlığı altında düzenlenmiş olmasına vurgu yaparak suçla korunan hukuki değer, serbest rekabet mekanizmasının işleyişinin bozulması ve kamu güvenliğinin korunması olduğunu ileri sürmüştür⁵. Diğer bir görüş,

² 2279 sayılı Kanun’un 14’üncü maddesinde yer alan tefecilik tanımı şöyledir; “*1’inci maddeye göre izin almaya mecbur olan hakiki veya hükmi şahıslardan bu mecburiyete riayet etmeyenlere veya 9’uncu madde hükümlerine göre Bakanlar Kurulunca ittihaiz edilecek kararlara aykırı hareket eyleyenlere ve beyannamelerindeki şartları ve faiz hadlerini muvazaa ile gizleyenlere tefeci denir*”.

³ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (Genel Hükümler), s. 196; Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 9. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım A. Ş., İstanbul, 2016, (Ceza Hukukuna Giriş), s. 285; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 21. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 314

⁴ Alman hukukunda bu hususta ileri sürülen “Malvarlığı ve İrade Özgürlüğü”, “Sözleşme Özgürlüğü”, “Ekonomik ve Ticari Hayatın İşleyişi ve Güvenliği” ve “Karma Görüş” teorileri ile ilgili yapılan değerlendirmeler için bkz. İnci, ss. 98-105.

⁵ İzzet Özgenç, “Tefecilik Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı:

Türk Ceza Kanunu'nun 241'inci maddesinde mağdur için zor durumda olması veya özel zayıflık halleri gibi herhangi bir kriter getirilmemiş olsa da suçla korunan hukuki değer, malvarlığı ve/veya kişi özgürlüğü ya da sözleşme özgürlüğü olduğunu ileri sürmüştür⁶. Doktrinde ileri sürülen ve bizim de katıldığımız diğer görüş ise tefecilik suçuyla hem ekonomik yaşamın güvenilirliği gibi toplumsal değerlerin hem de bireysel menfaatlerin korunduğunu, dolayısıyla korunan hukuki değer karma bir niteliğe sahip olduğu yönündedir⁷.

3. Suçun Maddi Unsurları

i. Suçun Konusu

Tefecilik suçunun konusu bakımından, Türk Ceza Kanunu'nun 241'nci maddesinde başkasına ödünç *para* vermekten söz edilmiştir. Madde metni göz önünde bulundurulduğunda, suçun konusunu yalnızca para oluşturabilir. Geçmişte para olarak kullanılmış olsa bile günümüzde para sayılmadığından altın gibi değerli madenler, taşınır ve taşınmaz mallar tefecilik suçuna konu olamaz⁸.

Her ne kadar *akıllı bir failin*⁹ kanunda yer alan boşluklardan yararlanması ve eylemin cezasız kalması ihtimali bulunsa da Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan kıyas ve genişletici yorum yasağı karşısında para dışındaki değerlerin madde kapsamında düşünülmesi mevcut düzenleme karşısında mümkün görünmemektedir¹⁰.

ii. Fail

Tefecilik suçunda ödünç alan ve ödünç veren olmak üzere iki taraf vardır. Kanun koyucu bu sözleşmenin ödünç para veren tarafını cezalandırmakta, madde gerekçesinde belirtildiği üzere *izlenen suç politikası gereği* ödünç para alan tarafı cezalandırmamaktadır.

Madde düzenlemesinde ödünç *para veren kişi* ifadesine yer verilmiş olup, bunun dışında failde herhangi bir özellik aranmamıştır. Dolayısıyla bu suç herkes tarafından işlenebilir. Önceki kanuni düzenlemelerden farklı olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu sonrasında tefecilik suçunun oluşması için failin bu işi sürekli yapması, *meslek ittihaz etmiş olması* aranmamaktadır¹¹.

1, Yıl: 2010, s. 544.

⁶ Necati Meran, "Türk Ceza Kanunu'nda Tefecilik Suçu ve 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Uygulanması", **Terazi Hukuk Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 51, Kasım 2010, s. 104.

⁷ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe, **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (Özel Hükümler), s. 931.

⁸ Özbek ve diğerleri, Özel Hükümler, s. 931; Özgenç, s. 546; Meran, s. 109.

⁹ İnci, s. 117.

¹⁰ Özbek ve diğerleri, Özel Hükümler, s. 931.

¹¹ Özgenç, s. 547; İnci, s. 121.

iii. Mağdur

Tefecilik suçuyla korunan hukuki değer kapsamında doktrindeki ayrılıkların bir uzantısı olarak suçun mağduru hususunda da çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşler genel olarak, ödünç alan kişinin izlenen suç politikası gereği cezalandırılması nedeniyle mağdur olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve toplumun genelinin mağdur kabul edilip edilemeyeceği noktalarında yoğunlaşmaktadır.

Doktrindeki görüşlerden ilkinin göre, suçun mağduru icra hareketleri üzerinde gerçekleşen, ödünç para alan kişidir. Bu görüşteki yazarlara göre, kredi kurumlarına başvurarak kredi temin etmek belirli bir prosedüre bağlandığı için ödünç alan kişi ya söz konusu kurumlara yasal nedenlerden dolayı müracaat edememekte ya da acil ihtiyacı nedeniyle kolay olan bu yolu seçmektedir. Nihayetinde de zaruret veya özel bir zayıflık halinde bulunan ödünç para alan taraf, yüksek faiz ödemek durumunda kalarak tefecilik suçunun mağduru olmakta, kamu yani toplum ise suçtan zarar gören konumunda bulunmaktadır¹². Diğer görüşe göre ise her ne kadar tefecilik suçu ödünç para alan tarafı da koruyucu bir fonksiyon gösterse ve ödünç para alan kişi suç siyaseti gereği cezalandırılmasa da bu durum ödünç para alan kişiyi tefecilik suçunun mağduru olarak kabul etmeyi gerektirmez. Tefecilik suçunun mağduru, kamu ve/veya toplumdur¹³.

iv. Eylem: Ödünç Para Vermek

a. Eylemlerde Süreklilik ve Meslek İttihaz Etmiş Olma Şartlarının Bulunmasının Gerekip Gerekmediği

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan önce 2279 sayılı Kanun'da olduğu gibi 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 9'uncu maddesindeki¹⁴ tefecilik tanımında, ödünç para verme eylemlerinin tefecilik suçu oluşturmaları için bu eylemleri gerçekleştiren kişilerin bu işi meslek ittihaz etmiş olması şartı aranmıştır. Yargıtay da bu dönemde vermiş olduğu kararlarında, tefecilik suçundan dolayı mahkûmiyet hükmü verilebilmesi için birden fazla kişiye sürekli ve sistematik olarak faiz karşılığı ödünç para verilmesini ve eylemlerin meslek ittihaz edilmiş olmasını aramıştır¹⁵.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra da kimi yazarlar bu şartları aramaya devam etmiştir. Bu görüşteki yazarlara göre, suça ilişkin

¹² Özbek ve diğerleri, Özel Hükümler, s. 932; Meran, s. 107.

¹³ Özgenç, s. 552.

¹⁴ "...ikrazatçılık yapmak üzere izin alınmadan...ivaz karşılığı, ödünç para verme işlemlerinin yapılması veya bu işlerin meslek ittihaz edilmesi, ...ikrazatçılık izni iptal edildiği halde ödünç para işlerine devam edilmesi..."

¹⁵ Yarg. 7. CD. 08.02.2002 gün ve E. 2002/1341, K. 2002/1276, (www.kazanci.com, Erişim: 21.11.2017); Yarg. 7. CD. 29.04.2002 gün ve E. 2002/4930, K. 2002/5903, (www.kazanci.com, Erişim: 21.11.2017).

değerlendirmeler tefecilik suçu için ödünç para verme işlemlerinin meslek ittihaz edilmesini şart koşan 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri uyarınca yapılmalıdır¹⁶.

Bizim de iştirak etmiş olduğumuz öğretilerdeki hâkim görüş ise 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, tefecilik suçunu oluşturan eylemlerin sürekliliğini aramamakta, bir kez dâhi bu eylemlerin gerçekleştirilmesini suçun oluşması için yeterli görmektedir¹⁷.

Ayrıca belirtmek gerekir ki sanığın lehine olacağı iddiası ile süreklilik ve meslek edinme şartlarının aranması, kanunun aramadığı bir şartı aramak anlamını taşımakta, *kanunilik ilkesine* aykırı durumları ortaya çıkarmaktadır. Kaldı ki Türk Ceza Kanunu hem lehe hem de aleyhe kıyası yasaklamaktadır.

b. Senet Kırdırmak Suretiyle Gerçekleştirilen Eylemlerin Tefecilik Suçunu Oluşturup Oluşturmayacağı

Henüz vadesi gelmemiş bir bono veya vadeli düzenlenmiş bir çek verip, üzerinde yazılı bedelden daha düşük bir bedelin nakit olarak alınması suretiyle gerçekleşen çek veya senet kırdırmak şeklindeki eylemler ile de tefecilik suçunun işlenebileceği Türk Ceza Kanunu'nun 241'inci maddesinin gerekçesinde yer almıştır. Madde gerekçesinden hareket eden bazı yazarlar, bu yöntem ile müzayaka haline düşmüş olan kişilerden haksız kazanç elde edildiğinden bahisle senet kırdırmak şeklindeki eylemleri de tefecilik suçu kapsamında değerlendirmiştir. Yazarlara göre bu suretle işlenen tefecilik suçunda ödünç verme eylemi yerine süreç tersten işlemekte, çekin üzerinde yazılı bedel ile nakit verilen miktar arasındaki farkın kazanç olarak ileriki bir tarihte alınacağı öngörülmektedir¹⁸.

Ancak senet kırdırmak şeklindeki eylem 241'inci maddenin gerekçesinde tanımlanmış olsa dâhi hükümde açıkça ödünç para veren ifadesi yer aldığından, gerekçeyi esas alarak kıymetli evrakı da madde kapsamında değerlendirmek kanaatimizce mümkün değildir. Bu şekilde gerçekleşen eylemlerde fail, ödünç ilişkisi çerçevesinde hareket etmemektedir. Kanunilik ilkesinin bir gereği olarak, madde değiştirilip eylemin kapsamı genişletilebilir ancak mevcut haliyle bu şekilde gerçekleştirilen eylemlerin tefecilik suçu kapsamında değerlendirilmesi hem tipiklik hem de kanunilik bakımından sakıncalar barındırmaktadır¹⁹.

Senet kırdırmak suretiyle kazanç elde etmek faaliyetinin tefecilik suçu kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesi, suça ilişkin vergisel sonuçlarla da yakından

¹⁶ Meran, s. 110; Hüsamettin Uğur, "Tefecilik Suçunun Pozitif Dayanakları, Unsurları ve Uygulama İlkeleri", *Terazi Hukuk Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 8, Nisan 2007, s. 68.

¹⁷ Özbek ve diğerleri, Özel Hükümler, s. 939; Özgenç, s. 548.

¹⁸ Özgenç, ss. 549-550; Meran, s. 109; Uğur, s. 69.

¹⁹ Özbek ve diğerleri, Özel Hükümler, s. 941; İnci, s. 147.

ilişkilidir. Öyle ki bu eylemler, tefecilik suçu kapsamında değerlendirildiği ölçüde, elde edilen gelirin unsurlarına göre vergilendirmenin yapılması söz konusu olacaktır. Danıştay 2001 tarihli kararında, iştirak etmiş olduğumuz görüş doğrultusunda değerlendirmesini şu şekilde yapmıştır; “.....gerek ikrazatçılığın, gerekse tefeciliğin tanımında, faizden para kazanmak amacıyla ödünç, para verme işleriyle uğraşılması hususu üzerinde durulmuştur. Kısacası, faaliyet ikrazatçılık veya tefecilik olarak nitelendirilip, elde edilen faizin vergilendirilebilmesi için, öncelikle faiz elde edebilmek amacıyla ödünç, para verilmiş, olması gerekmektedir. Olayda, Ş.’in ifadesine göre müşterilere ait çekleri kırdırmak suretiyle faiz geliri elde edildiğinin anlaşıldığından bahisle, tespit edilen bu tutarlar vergilendirilmiş, ise de, yukarıda bahsi geçen kararname hükümleri göz önüne alındığında, çek kırdırmanın ikrazatçılık veya tefecilik olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, davacının çek kırdırmak suretiyle elde ettiği ileri sürülen faiz geliri, tefecilik faaliyeti kapsamında değerlendirilerek yapılan tarhiyatta yasal isabet görülmemiştir...”²⁰.

c. Kredi Kartı ile Gerçekleştirilen Eylemlerin Tefecilik Suçunu Oluşturup Oluşturmayacağı

Gelişen ve değişen teknolojik koşullar, ekonomik hayatta köklü değişikliklere yol açmaktadır. Modern ticari yaşam içinde kredi kartlarının alışverişlerde değişim aracı olarak kullanılması bir kolaylık olarak değerlendirilebilecekken; kredi kartlarının finansman amacıyla kullanılmasıyla birlikte suç teşkil eden eylemlerin gerçekleştirilmesi bu durumun olumsuz tarafı olarak kendisini göstermektedir. *Kredi kartının kullanılması suretiyle tefecilik ya da pos tefeciliği* olarak adlandırılan yöntem de bu çerçevede ortaya çıkmıştır.

Borçlar hukuku açısından muvazaalı bir satış işlemi olan bu yöntemin Türk Ceza Kanunu’nun 241’inci maddesi karşısındaki durumu için çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüş bu şekilde gerçekleştirilen eylemleri cezalandırılabilir bir eylem olarak kabul ederken²¹ kanaatimizce bu eylemlerin cezalandırılabilmesi için madde metninde eyleme açıkça yer verilmesi gerekmektedir²².

Kredi kartı kullanmak suretiyle gerçekleşen eylemlerde banka, kredi kartı ile mal veya hizmet alan taraf ve söz konusu mal veya hizmeti satan taraf olmak üzere üçlü bir ilişki vardır. Kredi kartı ile yapılan her alışverişte kart sahibine açılmış olan gayri nakdi kredi nakdi krediye dönüşmekte, banka alacaklı olurken, mal veya hizmet almış gibi görünen ancak gerçekte para alan taraf borçlu konumuna düşmektedir. Bu şekilde gerçekleşen eylemleri, konusu para olan ödünç sözleşmesi olarak nitelemek mümkün değildir. Türk Ceza Kanunu’nun 241’inci maddesinde *para vermekten* değil

²⁰ Dş. 7. D. 06.06.2001 gün ve E. 2000/806, K. 2001/2032, (www.kazanci.com, Erişim: 12.12.2017).

²¹ Özgenç, s. 550; Meran, s. 110.

²² Özbek ve diğerleri, Özel Hükümler, s. 940; İnci, s. 152.

ödünç para vermekten söz edildiği için söz konusu eylemlerin, maddede yer alan tipik eyleme uygun olduğunu söylemek mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla kredi kartı kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen söz konusu eylemlerin madde kapsamında değerlendirilmesi, *belirlilik ilkesi* bakımından sakıncalar barındırmaktadır.

Kredi kartının kullanılması suretiyle gerçekleştirilen bir diğer yöntemle kuyumcudan altın alımlarında karşılaşılmaktadır. Bu yöntemde, ilk olarak kuyumcu alıcıya altın satmakta ve altının bedelini alıcının kredi kartından genel olarak taksitli biçimde tahsil etmektedir. Karttan bedel ödendikten sonra alıcı, almış olduğu altınları yine aynı işyerine satmakta, böylelikle altın alımı ve satımı arasındaki fark kuyumcunun ticari kârı olmaktadır.

Pos tefeciliğini tefecilik suçu kapsamında değerlendiren bazı yazarlar, kuyumculuk faaliyetini suç olarak görmemiştir. Yazarlar, satış ve satın alma işlemlerinin usulüne uygun olarak muhasebeleştirilmesinden yola çıkıp, kuyumcunun niyetini temel alan bir değerlendirme yaparak, kuyumculuk faaliyetinin esasının altın alış ve satış fiyatı arasındaki fark üzerinden gelir elde etmek olduğunu ileri sürmüştür²³. Ancak 241'inci maddede açıkça tefecilik suçunun oluşumu ödünç para verme eylemine bağlandığından usulüne uygun muhasebeleştirme yahut kuyumcunun niyetinden ziyade söz konusu faaliyetlerde ödünç ilişkisinin bulunmaması gerçekleştirilen kuyumculuk faaliyetlerinin suç oluşturmamasının önündeki asıl engeldir²⁴. Ancak Yargıtay gerek pos cihazının kullanıldığı eylemlerde gerekse kuyumculuk faaliyetlerinde tefecilik suçunun oluştuğu yönünde karar vermektedir²⁵.

4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Türk Ceza Kanunu'nun 241'inci maddesinde tefecilik suçu için özel bir hukuka uygunluk sebebi öngörülmemiştir. Doktrinde bazı yazarlar, ivaz karşılığı ödünç para vermeye yetkili kılınan hallerde, ilgili mevzuatla belirlenen esaslar çerçevesinde ivaz karşılığı ödünç para verme işlemlerini hukuka uygunluk sebebi olarak kabul etmiş-tir²⁶.

5. Suçun Manevi Unsuru

Madde metninde tefecilik suçunun *kazanç elde etme amacıyla* işlenebileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla suçun oluşması için failde ödünç para vermek suretiyle

²³ Özgenç, s. 551.

²⁴ İnci, s. 151.

²⁵ Yarg. 5. CD. 12.05.2014 gün ve E. 2013/1379, K. 2014/5264, (www.kazanci.com, Erişim: 15.01.2018); Yarg. 5. CD. 25.09.2014 gün ve E. 2013/4151, K. 2014/9056, (www.kazanci.com, Erişim: 22.12.2017); Yarg. CGK. 12.05.2015 gün ve E. 2014/4-655, K. 2015/152, (www.kazanci.com, Erişim: 17.01.2018).

²⁶ Cüneyd Altıparmak, "Tefecilik Suçu", **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Köksal Bayraktar'a Armağan, Cilt: II, İstanbul, 2010, s. 1293.

kazanç elde etme kastının bulunması, failin özel kast ile hareket etmesi gerekmektedir²⁷.

Türk Ceza Kanunu'nun 241'inci maddesinde özel kast ile hareket eden failin amaçlamış olduğu kazancın miktarı ile ilgili bir belirleme yer almamaktadır. Bu kapsamda paranın geri ödenmesine kadar geçen sürede muhtemel değer kaybıyla sınırlı ek ödemelerin tefecilik suçunu oluşturup oluşturmayacağı hususunda doktrinde ayrılık bulunmaktadır. Bir görüş, kişinin parasını bankaya yatırmaktaki amacının paranın değer kaybetmesini önleyerek kazanç elde etmek olduğunu, banka yerine kişi olduğunda da bu durumun değişmeyeceğini yalnızca kazanç elde etme amacının yardım etme amacıyla birleşmiş olduğunu ileri sürerek bu durumda da suçun oluşabileceğini ileri sürmüştür²⁸.

Bizim de iştirak etmiş olduğumuz bir diğer görüş ise paranın geri ödenmesine kadar geçen sürede muhtemel değer kaybı tutarı ile sınırlı ek ödemelerin tefecilik suçunu oluşturmayacağı yönündedir²⁹. Bu görüşün daha makul olmasının temeli, mali bir bakış açısı çerçevesinde enflasyon olgusu ile birlikte değerlendirildiğinde daha da sağlamlaşır. Şöyle ki enflasyon oranının %15-20 civarında olduğu ülkemizde, geçen sene ödünç vermiş olduğu bir miktar parayı, aynı miktarda geri alan kişinin, aynı ekonomik düzeyde bulunduğu söylenebilir mi? Söylenemez ise iktisat bu kişinin zarar etmesini gerektirir mi? Sorulara verilen hayır cevabı karşısında enflasyon oranı ile sınırlı ek ödemelerin, *kazanç elde etme amacı* kapsamında değerlendirilmemesi, ancak enflasyon oranını aşan oranların söz konusu olduğu durumlarda tefecilik suçundan söz edilmesi gerekmektedir. Aksi bir tutum, ödünç veren kişiyi *sen zarar etmek zorundasın* gibi bir durumla karşı karşıya bırakabilir. Diğer taraftan kanaatimizce paranın geri ödenmesine kadar muhtemel değer kaybı tutarı ile sınırlı ek ödemelerin tefecilik suçunu oluşturmaması, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) bendinde ifadesini bulan *iktisadi, ticari ve teknik icaplar* ile de daha uyumlu olmaktadır.

6. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

i. Teşebbüs

Tefecilik suçu sırf hareket suçudur ve tipte ayrıca netice öngörülmediği için failin eylemi sonucu kazanç elde edip etmemesinden bağımsız olarak suç ödünç para verilmesiyle tamamlanır³⁰.

²⁷ “Uygulamada tefecilik suçunun işlendiğinin kabulü bakımından süreklilik ya da meslek edinmiş olmak unsurlarının aranmasının sebebi budur. Bu koşul suçun maddi unsuru bakımından değil olsa olsa failin “kazanç elde etmek amacıyla” hareket etmiş olup olmadığının belirlenmesi bakımından önem taşıyabilir”. Özbeke ve diğerleri, Özel Hükümler, s. 942. Ayrıca bkz. Özgenç, s. 553; Meran, s. 111.

²⁸ İnci, ss. 168-169.

²⁹ Özbeke ve diğerleri, Özel Hükümler, s. 938.

³⁰ Dönmezer/Erman, s. 455; Özbeke ve diğerleri, Özel Hükümler, s. 942; Meran, s. 111; İnci, ss. 178.

ii. İştirak

Tefecilik suçunda ödünç para alan taraf *izlenen suç politikası gereği* cezalandırılmadığı için ödünç alan tarafın iştirak hükümlerine göre cezalandırılması da mümkün görünmemektedir.

Tefecilik suçu iştirak bakımından herhangi bir özellik taşımamakta, iştirakin her türlü tefecilik suçu için mümkün görünmektedir³¹.

iii. İçtima

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan sonra tek bir ödünç para verme faaliyeti dâhi tefecilik suçunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla *zincirleme suç* hükümlerinin tefecilik suçu bakımından uygulanması hususu önem taşımaktadır. Yargıtay “*Bir suç, işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda birden fazla kişiye kazanc, elde etmek amacıyla ödünç, para vermek suretiyle zincirleme şekilde tefecilik suçunu işleyen sanık ... hakkında TCK'nın 43/1. maddesinin uygulanması gerekirken...*”³² şeklindeki kararında olduğu gibi, birden çok kişiye farklı zamanlarda birden çok defa ödünç verilmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceğini kabul etmektedir.

Uygulamada en sık karşılaşılan durumlardan biri de tarafların, ödünç verme ilişkisini geçerli bir hukuki duruma dayandığını göstermek adına sahte fatura düzenlemeleridir. Bu gibi durumlarda failin ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendine göre kaçakçılık suçundan sorumluluğu gündeme gelecektir.

7. Muhakeme

i. Soruşturma Evresi

Tefecilik suçunun soruşturma aşamasında uygulama tarafından geliştirilen *zabıta araştırmasının yapılması* yöntemine başvurulmaktadır. Bu yöntemde, failin tefecilik suçunu oluşturan eylemleri meslek ittihaz etmiş olup olmadığının tespiti için failin yaşadığı veya işlerini yürüttüğü çevrede ilgili kolluk birimlerince sosyal araştırma yapılmaktadır.

90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin uygulandığı dönemde tefecilik suçunun oluşması için aranan süreklilik ve meslek edinme şartının tespitinde bu yöntem başvurulma sebebi bir parça anlaşılabilir ise de 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan sonraki dönemde suçun bir defa dâhi ödünç verme işleminin gerçekleşmesiyle oluşacağı göz önünde tutularak bu yöntem başvurma zorunluluğunun ve ihtiyacının kalmadığı belirtilmelidir. Benzer bir durumla *vergi idaresinin*, vergi incelemesi sıra-

³¹ Altıparmak, s. 1293.

³² Yarg. 5. CD. 07.11.2017 gün ve E. 2017/2743, K. 2017/4788, (www.kazanci.com, Erişim: 30.01.2018); Yarg. 5. CD. 09.11.2017 gün ve E. 2017/5117, K. 2017/4856, (www.kazanci.com, Erişim: 30.01.2018)

sında *tefecilik suçunun işlendiği yönünde bir tespit yapmasında* karşılaşılmaktadır. Bu şekilde geliştirilen uygulamaların birçok temel hukuk ilkesine aykırılık teşkil ettiği ortadadır³³. Öyle ki Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 206’ncı maddesinin 2’nci fıkrasının a bendine göre “*Delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse reddedilecektir*”. Benzer şekilde Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 217’inci maddesinin 1’inci fıkrasına göre “*Hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir*”. Dolayısıyla yüklenen suç hukuka uygun delillerle ispat edilmeksizin salt zabıta araştırmasına yahut vergi inceleme raporundaki tefecilik suçunun işlendiği yönündeki tespite dayanılarak mahkûmiyete hükmedilmesi *masumiyet karinesine* ve *adil yargılanma hakkına* aykırılık oluşturacaktır.

ii. Kovuşturma Evresi

Tefecilik suçu şikâyetle bağlı bir suç olmadığından takibi re’sen yapılır. 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş Görev Yetkileri Hakkında Kanun’un 11’inci maddesi uyarınca tefecilik suçu için görevli mahkeme *asliye ceza mahkemesidir*. Yetkili mahkeme ise Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 12’nci maddesinin 1’inci fıkrası uyarınca suçun işlendiği yer mahkemesi olan *ödünc, paranın verildiği yer* asliye ceza mahkemesidir.

8. Yaptırım

Türk Ceza Kanunu’nun 241’inci maddesine göre tefecilik suçunun cezası *2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ve beşbin güne kadar adli para cezasıdır*.

Tefecilik suçu kapsamında özellik arz eden noktalardan biri, Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 231’inci maddesinin 6’ncı fıkrasının (c) bendinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için aranan “*Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi*” şartıdır. Yargıtay “*...vergi inceleme raporu ve benzeri delil ve belgelerle somut olarak belirlenebilen Hazine zararını giderdiği takdirde ileride mahkumiyet kararı verilmesi halinde haklarındaki hükümlerin açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebileceği hususunda sanıklara gerekli uyarı yapılarak, sonucuna göre anılan madde hükmünün uygulama olanağı değerlendirilip diğer şartların da oluşup oluşmadığının tartışılması gerekirken...*”³⁴ şeklindeki kararında olduğu gibi, tefecilik suçunda devletin yoksun kaldığı vergi kaybını, somut maddi zarar olarak kabul ederek hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun uygulanabilmesi için bu zararın giderilmesi koşulunu aramıştır. Ne var ki

³³ Vergi inceleme raporlarının hukuki eksiklikleri için ayrıca bkz. Hakan Üzeltürk, “Vergi Suçları ve Cezaları”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ocak 2006, Cilt: 3, Sayı: 1, s. 60.

³⁴ Yarg. 5. CD. 22.10.2014 gün ve E. 2013/5510, K. 2014/10013, (www.kazanci.com, Erişim: 03.11.2017); Yarg. 5. CD. 28.03.2016 gün ve E. 2014/1449, K. 2016/3108, (www.kazanci.com, Erişim: 07.11.2017).

kararda belirtilen Hazine zararı, salt tefecilik suçunun işlenmesi sebebiyle değil, bu faaliyetten elde edilen gelirin beyan edilmemesi halinde söz konusu olmaktadır. Zarar doğrudan tefecilik eyleminden kaynaklı olmadığı için kanaatimizce “*Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın...giderilmesi*” şeklindeki açık hüküm karşısında, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun uygulanabilmesi için verginin ödenmesi gibi bir şart aranmamalıdır³⁵.

Değnilmesi gereken bir diğer husus ise kazanç elde etmek amacıyla işlenen suçlarla mücadelede ana unsur olan suç gelirlerinin devlet tarafından zor alımı yani *müsadere* kurumudur. Doktrinde tefecilik suçu bakımından Türk Ceza Kanunu’nun 55’inci maddesinin 1’inci fıkrasında yer alan *kazanc, müsaderesinin* uygulanabileceği genel olarak kabul edilirken³⁶, *anaparanın müsaderesi* konusunda farklı görüşler ileri sürülmüştür. Görüşlerden ilki, *müsadere* ile *hukuka aykırı faaliyetlerin vergilendirilmesini* birlikte değerlendirmek suretiyle anaparanın da müsadere edilmesi gerekliliğini ileri sürmektedir³⁷.

Bizim de iştirak etmiş olduğumuz diğer görüşe göre ise suçun konusunu oluşturan anapara, eşya sayılamayacağı için Türk Ceza Kanunu’nun 54’üncü maddesinde yer alan *eşya müsaderesine* tabi tutulamaz. Bir an için 54’üncü madde hükümlerine tabi olduğu düşünüldüğünde dâhi öncelikle hapis cezasıyla adli para cezası verilen, elde ettiği kazanç için kazanç müsaderesine tabi tutulan, sonrasında Vergi Usul Kanunu’nun 9’uncu maddesi uyarınca vergi tahakkuk ettirilen fail için anaparanın da ayrıca müsaderesine karar vermek *orantılılık ilkesine* ve hatta *mülkiyet hakkına* aykırı bir durum oluşturmaktadır³⁸.

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİ TÜRLERİ BAKIMINDAN TEFEÇİLİK

A. Genel Çerçeve

Devletin gittikçe sosyal nitelik kazanması, ekonomik yaşama katılımını artırmıştır. Bu durum da devletin üstlenmiş olduğu görevlerin artmasına sebep olmuştur ki bunların çoğunluğu büyük harcamalar isteyen kamu harcamalarından oluşmaktadır. Kamu harcamalarının finansmanında vergi hasılatının yeterli olmasını ifade eden verginin mali amacı doğrultusunda neredeyse her şey daha fazla vergi almak noktasında yoğunlaşmış, bu durumun doğal bir sonucu olarak da vergiyi doğuran olay

³⁵ Yasak eylemlerin vergilendirilmesine ceza hukuku kapsamında sonuçlar bağlanması halinde, sanık lehine bir kurum olarak getirilmiş olan hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun sınırlandırılarak uygulanamaz hale geleceği yönünde yapılan eleştiriler için bkz. İnci, s. 202.

³⁶ Özgenç, s. 553.

³⁷ Özgenç, s. 553; Murat Kaya, “Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu”, **Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 1, s. 127.

³⁸ İnci, s. 207.

çok çeşitli düzenlemelerde yer almıştır³⁹.

Tefecilik faaliyetleri Türk Ceza Kanunu'nda suç tipi olarak düzenlenmişse de vergi hukuku bakımından bir hareketin kanuna aykırı olması, onun vergilendirilmesine engel olmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrası "*Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz*" şeklindedir ve kanunla yasak edilmiş bir faaliyetin, vergiyi doğuran olayın unsurlarına sahip olup verginin unsurlarına girdiği takdirde vergiye tabi olacağını açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Bu durum *verginin genelliği, verginin eşitliği* kavramlarıyla ifade edilen *vergi adaleti*yle ve Anayasa'nın 2'nci maddesinde ifadesini bulan *sosyal bir hukuk devleti* olma gerekleriyle yakından ilişkilidir⁴⁰. Hukuka ve ahlaka aykırı fiillerin vergilendirilmesinin bir başka dayanağı da Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) bendidir. *Ekonomik yaklaşım ilkesinin* bir gereği olarak, fiillerin iktisadi özü vergilendirmeye yol açabilecekken, hukuka ya da ahlaka aykırı oldukları gerekçesiyle, faaliyetlerin vergilendirilme dışında bırakılması mümkün değildir⁴¹.

B. Gelir Vergisi Bakımından Tefecilik

1. Genel Açıklama

Tefecilik suçu bakımından gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ilgili bir düzenlemeye Maliye Bakanlığı'nın 104 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin⁴² 2'nci bölümünde yer verilmiştir. Tebliğ'de faizin elde edilmesi, vergiyi doğuran olay olarak kabul edilirken, faizin ödünç verme işleminin yapıldığı anda elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Danıştay da kararlarında faizin elde edilme anı olarak ödünç verme işleminin yapıldığı ana işaret etmektedir⁴³.

Tefecilik faaliyeti neticesinde elde edilen gelirin gelir vergisinin konusunu oluşturabilmesi, bir başka ifadeyle tipikliğin somut olay bakımından gerçekleşebilmesi için gelir elde etmenin yanı sıra elde edilen bu gelirin, Gelir Vergisi Ka-

³⁹ M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2016, s. 195.

⁴⁰ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 42.

⁴¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 8. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Genel Vergi), s. 141; Yıldırım Taylar, **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2012, (Vergiye Doğuran Olay), s. 201.

⁴² RG. 08.07.1972.

⁴³ Dş. 7. D. 24.09.2002 gün ve E. 2000/3826, K. 2002/2929, (www.kazanci.com, Erişim: 06.01.2018); Dş. 4. D. 03.04.2003 gün ve E. 2002/613, K. 2003/821, (www.kazanci.com, Erişim: 08.12.2017); Dş. 4. D. 28.03.2000 gün ve E. 1999/2216, K. 2000/1195, (www.kazanci.com, Erişim: 07.11.2017).

nunu'nun 2'nci maddesinde yer alan gelir unsurlarından birinin kapsamına girmesi gereklidir. Tefecilik faaliyeti neticesinde elde edilen gelir, *ekonomik yaklaşım ilkesi* çerçevesinde olayların gerçek mahiyeti esas alınarak ticari kazanç ya da menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabidir⁴⁴.

2. Tefecilik Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Ticari Kazanç Hükümlerine Göre Vergilendirilmesi

104 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 1'inci bölümünde ödünç para verme işleminin mutad meslek haline getirildiği durumda bu faaliyetin ikrazatçılık kabul edilip, elde edilen gelirin de ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği belirtilmiştir. Tebliğ'de mutad meslek haline getirme kriteri ise *“Herhangi bir kimse, birden fazla yılda tek şahsa veya bir yılda aynı şahsa veya muhtelif şahıslara borç, para vermişse, bu kimsenin ikrazatçılık işini mutad meslek halinde yaptığıının kabulü gerekmektedir”* şeklinde belirlenmiştir.

Kazanç elde etmek amacıyla borç verme faaliyetinin süreklilik arz edecek şekilde icra edildiği durumlarda, elde edilen gelir ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Süreklilik koşulu ile ilgili olarak Danıştay'ın geliştirmiş olduğu kriter, *“...bir yılda birden çok kişiye veya aynı kişiye birden çok yılda borç, para verilmesi halinde devamlılık koşulunun gerçekleşmiş, sayılacağı...”*⁴⁵ yönündedir. Ancak Danıştay, aynı kişiye verilen borç paraların farklı yıllara ait olmasını katı denilebilecek bir tutumla değerlendirmektedir. Örneğin 2014 tarihli bir kararında, aynı kişiye uyumsuzluk dönemi içinde üç, defa borç, verdiği sabit olan kişi hakkında değerlendirme yaparken, dönem içinde aynı kişiye üç, kez borç vermenin faaliyetin devamlı olduğunun kabulü için yeterli olmayacağını belirtmiştir⁴⁶.

Kanaatimizce süreklilik kriterinin gerçekleşmiş sayılabilmesi için Danıştay'ın içtihat olarak geliştirmiş olduğu süreklilik kriteri dikkate alınabilir ise de bu kriterler yalnızca Tebliğ'deki haliyle sınırlı tutulmamalıdır. Öyle ki salt vergi hukukunun bağlayıcı olmayan kaynakları⁴⁷ arasında yerini bulan Tebliğ hükümleri dikkate alınarak olaylara katı bir tutumla yaklaşılması, *hakkaniyeti* ve *kanunilik ilkesini* zedeleyebilecek sonuçlar doğuracaktır. Dolayısıyla değerlendirmelerin somut olayın özellikleri dikkate alınarak, ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde yapılması daha uygun olacaktır.

Bu kapsamda son olarak belirtilmesi gereken husus, *ticari kazancın tespit*

⁴⁴ Öncel ve diğerleri, s. 263.

⁴⁵ Dş. VDDGK. 26.10.2011 gün ve E. 2010/478, K. 2011/610, (www.kazanci.com, Erişim: 06.02.2018).

⁴⁶ Dş. 4. D. 15.05.2014 gün ve E. 2011/1133, K. 2014/3373, (www.kazanci.com, Erişim: 06.02.2018).

⁴⁷ Öncel ve diğerleri, s. 18.

*usulü*dür. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre ticari kazançlar, gerçek usulde veya basit usulde vergilendirilmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 51'nci maddesinde *ikrazat işiyle uğraşanların*, basit usulden yararlanamayacakları belirtilmiştir. Dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilecek olan tefecilik faaliyetini gerçekleştiren kişilerin gelirleri ya Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde belirtilen *bilanço esasına* göre ya da 39'uncu maddesinde yer verilen *işletme hesabı esasına* göre tespit edilecektir.

3. Tefecilik Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Menkul Sermaye İradı Hükümlerine Göre Vergilendirilmesi

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan sonra tefecilik suçunun oluşması için faaliyetlerde süreklilik unsurunun aranmayacağına önceki açıklamalarımızda yer vermiş idik. Bu noktada vergi hukuku bakımından önem taşıyan husus, devamlılık taşımayan ödünç para verme faaliyeti neticesinde elde edilmiş olan gelirin vergilendirilmesinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde yer alan *her nevi alacak faizleri* kapsamında yapılacağı olmasıdır.

Devamlı şekilde gerçekleştirilmeyen ödünç verme faaliyetinin ticari kazanç olarak vergilendirilemeyeceğine Danıştay'ın 2010 tarihli kararında şu şekilde yer verilmiştir; "*Davacı hakkında ikrazatçılık faaliyeti nedeniyle gerçek usulde mükellefiyet tesis edilmesi işlemini; ... Yapı Kooperatifine 30.04.2002 tarihinde verilen, vadesi uzatılarak ... TL faiziyle birlikte 10.08.2003 tarihinde tahsil edilen ve devamlılık arz etmeyen borç, para verme işleminin ticari faaliyet kapsamında nitelendirilemeyeceği gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesinin kararının...onanmasına karar verilmiştir*"⁴⁸.

Belirtilmesi gereken bir diğer husus, *menkul sermaye iradının tespit usulü*dür. Menkul sermaye iratlarında elde etme, gelir üzerinde hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğmuş olmasına yani tahsil esasına bağlanmıştır⁴⁹. Tefecilik suçu kapsamında bu husus Danıştay'ın 1998 tarihli kararında şu şekilde ortaya konulmuştur; "*Davacının borç verme işini ticari işletme genişliğinde ve ticari organizasyon içinde yaptığı saptanmadığından, borç paranın faiz karşılığı verildiği kabul edilse bile elde edilen faiz gelirini menkul sermaye iradı olarak düşünmek gerekir. Menkul sermaye iradının vergilendirilmesi ise 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi uyarınca tahsil şartına bağlı bulunmaktadır...verilen borç, için faiz tahsil edildiği tespit edilmedikçe davacının faiz geliri elde ettiği gerekçesiyle vergilendirilmesi söz konusu olamayacağından davanın reddine ilişkin mahkeme kararında isa-*

⁴⁸ Dş. 3. D. 21.12.2010 gün ve E. 2009/2115, K. 2010/4110, (www.kazanci.com, Erişim: 12.12.2017). Ayrıca bkz. Dş. 3. D. 05.04.2000 gün ve E. 1999/691, K. 2000/1253, (www.kazanci.com, Erişim: 05.12.2017).

⁴⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2017, s. 100.

*bet görülmemiştir...*⁵⁰.

Bu kapsamda son olarak belirtilmelidir ki tahsilatın yapılamaması, kazancın elde edilememesi tefecilik suçunun oluşmasına engel olmamaktadır. Öyle ki tefecilik suçunun oluşması için failin mutlaka kazanç elde etmiş olması gerekmemektedir. Söz konusu suç tipi açısından önemli olan, failin kazanç elde etme amacıyla hareket etmiş olmasıdır.

C. Kurumlar Vergisi Bakımından Tefecilik

1. Genel Açıklama

Kazanç elde etmek amacıyla ödünç para verme faaliyetinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, elde edilmiş olan kazançların ve iratların kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi olacağı açıktır.

Kurumlar vergisi bakımından ödünç para verme faaliyetlerinde önem arz eden husus ilişkili kişilere verilen borç paralıdır.

2. İlişkili Kişilere Borç Verilmesi

Kurumların ilişkili oldukları kişilere ya da kurumlara vermiş olduğu ödünç paralarla ilgili, 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2'nci maddesi şu şekilde idi; *“Bankalar, sigorta şirketleri ve özel kanunlarına göre ödünç para vermeye yetkili kılınan kuruluşlar ile tüzel kişilerin doğrudan veya ortak veya iştirakleri vasıtasıyla dolaylı olarak ortaklık ilişkisi içinde bulundukları diğer tüzel kişilere ödünç para vermeleri ve Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde yetkili kurum ve kuruluşlarca yapılan işlemler hakkında bu Kanun Hükmünde Kararname hükümleri uygulanmaz”*. Düzenlemenin açık hükmü karşısında, Kararname'nin uygulandığı dönemde şirketlerin ortaklarına, iştiraklerine, doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık ilişkisi içinde bulundukları şirketlere kazanç karşılığı ödünç para vermeleri mümkün hale gelmiş bulunmaktaydı. Ancak gerek 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyi mülga eden 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nda gerekse başka bir kanunda bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır.

Kanunda düzenleme bulunmaması nedeniyle bir görüş, yalnız Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci ve 13'üncü maddelerinin grup içi borçlanmaların (ayırım yanlıs) kanuni dayanağı kabul edilemeyeceğini belirtmektedir. Bir diğer ifadeyle bu görüşe göre, 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 6361 ile tamamen ortadan kaldırılması neticesinde, şirket ile ortakları arasındaki ödünç para alıp verme işlemleri tefecilik suçunu gündeme getirebilecektir⁵¹.

⁵⁰ Dş. 4. D. 20.10.1998 gün ve E. 1998/1128, K. 1998/3736, (www.kazanci.com, Erişim: 17.01.2018).

⁵¹ Akif Akarca ve Mehmet Şafak, “Ortağın Şirkete Şirketin Ortağa Borçlanmasında Hukuki

Bizim de iştirak etmiş olduğumuz diğer görüşe göre ise borç para verme işlemi sonucunda herhangi bir kazanç elde edilmediği için Türk Ceza Kanunu'nun 241'nci maddesi çerçevesinde tefecilik suçunun oluşmayacağı kabul edilmelidir. Öyle ki tefecilik suçunu oluşturan faaliyette öncelikli amaç bu faaliyetten kazanç elde etmek iken ilişkili kişilerin birbirine borç verme işlemlerinde şirketler açısından öncelikli amacın borç alıp verme olduğu söylenemez. Bu tip durumlarda, ilişkili kişilerin daha rahat finansman sağlaması, âtıl fonlardan ilave kazanç sağlaması gibi amaçlar söz konusu olmaktadır⁵². Diğer taraftan, şirketler arasında gerçekleştirilen bu faaliyetlerin tefecilik suçu kapsamında değerlendirilmesi, şirketlerin mali durumuna müdahale etmek anlamına gelmekte ve grup şirketlerinin anlamını yitirmesine neden olmaktadır.

3. İlişkili Kişilere Verilen Borç Paranın Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilişkili kişilere finansman sağlanmasıyla ilgili olarak Danıştay'ın vermiş olduğu kararlara bakıldığında bir içtihadın geliştirilemediği görülmektedir.

*“...Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının, para kullanmak suretiyle finansman hizmeti sunma ve bu işlemde elde edilmesi gereken kazancın kâr payı olarak değerlendirilmesi suretiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunan ilişkili şirkette bırakılması şeklinde iki aşaması bulunmaktadır. Katma değer vergisi, birinci aşama olan para kullanmak suretiyle ilişkili şirkete sağlanan finansman hizmetinde devreye girmektedir...ilişkili şirkete para kullanmak suretiyle sağlanan finansman temininin, bir hizmet türü olarak katma değer vergisinin konusuna girdiğinde duraksama bulunmamaktadır...”*⁵³ şeklindeki kararda ortaya konulduğu üzere Danıştay, ortaklarına borç para veren şirketin faaliyetlerini, finansman hizmeti kapsamında değerlendirerek bu durumun katma değer vergisine tabi olacağını belirtmiştir. Kararın bütününe bakıldığında 9. Daire'nin ilişkili şirkete para kullanmak suretiyle sağlanan finansman temini için bazı yerlerde *borçlanma* bazı yerlerde ise *kâr payı dağıtımı* kavramlarını kullandığı görülmektedir. Bu durum yalnızca kavramsal bir ayrılık olmayıp kararda tartışılan noktaya işaret etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasında, transfer fi-

Durum”, **Dünya Gazetesi**, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/ortagin-sirkete-sirketin-ortaga-borclanmasinda-hukuki-durum/18040>, Erişim: 07.01.2019).

⁵² Gülay Ögredik, “İlişkili Kişilere Faiz Karşılığı Borç Veren Bir Şirket Tefeci Midir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 138, Haziran 2015, (<http://www.lebilyalkin.com.tr>, Erişim: 15.12.2017); Sevcan Yılmaz, “Grup Şirketleri Arası Borçlanmalar Tefecilik Sayılır Mı?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 396, Ağustos 2014, (<http://www.vergidunyasi.com.tr>, Erişim: 31.2.2019).

⁵³ Dş. 9. D. 28.01.2015 gün ve E. 2010/11146, K. 2015/72, (www.kazanci.com, Erişim: 20.02.2018). Aynı yönde bkz. Dş. VDDGK. 30.03.2007 gün ve E. 2006/354, K. 2007/129, (www.kazanci.com, Erişim: 04.01.2018).

yatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış kazancın maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde hesap döneminin son günü itibarıyla *dağıtılmış kâr payı* sayılacağı hükmü yer almaktadır. Kanunun kesin hükmü karşısında şirket ile ilişkili kişi arasında gerçekleşen finansman hizmetini, tarafların *faiz* olarak isimlendirmesi durumu değiştirmemekte, kanun bu durumu *kâr payı dağıtımı* olarak kabul etmektedir.

Diğer taraftan katma değer vergisinin konusunu oluşturan işlemlere yer verilen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde *kâr payı dağıtımı* ve *iştirak kazançları* yer almamaktadır. Dolayısıyla kâr payı kazançlarının katma değer vergisine tabi olabilme ihtimali yoktur. Fakat Danıştay burada ikili bir değerlendirme yapmaktadır. İlişkili şirkete sağlanan finansman teminini, kurumlar vergisini değerlendirirken *kâr payı dağıtımı* olarak, katma değer vergisini değerlendirirken borçlanma niteliğini öne çıkarıp *finansman hizmeti* kapsamında katma değer vergisine tabi tutmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi, uygulanacak hukuk kuralının tespitinde ekonomik gerçeklerin saptanması gerekliliğine işaret etmektedir. Bu perspektiften bakılarak Danıştay'ın aynı faaliyet için kurumlar vergisinde farklı katma değer vergisinde farklı yaklaşım sergilemesi ekonomik yorumun bir gereği olarak düşünülebilir ise de kanaatimizce yapılması gereken, bu tür borçlanmaların katma değer vergisinden istisna tutulacağı bir kanuni değişikliğe gitmektir.

Son olarak belirtmelidir ki Danıştay'ın ortaklara verilen borç para verme işleminin, *iş yaşamının doğal akışı* olduğunu belirterek katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasını yerinde olarak hukuka aykırı bulan kararları⁵⁴ olduğu gibi, şirketin ortaklarına ödünç para vermesinin bir vergilendirme döneminde birden fazla gerçekleştirilmesi halinde katma değer vergisine değil Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin bir gereği olarak banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olması gerektiğini belirten kararları⁵⁵ da mevcuttur.

D. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Bakımından Tefecilik

1. Genel Açıklama

Tefecilik faaliyetlerinde süreklilik kriterinin bulunup bulunmaması, tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi banka ve sigorta muameleleri vergisi bakımından da mükellefiyetin doğması noktasında önem taşımaktadır.

⁵⁴ Dş. 3. D. 03.03.2016 gün ve E. 2016/1607, K. 2016/1944, (www.kazanci.com, Erişim: 12.02.2018); Dş. VDDGK. 16.06.2003 gün ve E. 2002/631, K. 2003/332, (www.kazanci.com, Erişim: 07.12.2017); Dş. 9. D. 09.05.2002 gün ve E. 2001/1440, K. 2002/2286, (www.kazanci.com, Erişim: 07.12.2017).

⁵⁵ Dş. 7. D. 16.09.2002 gün ve E. 2002/258, K. 2002/2780, (www.kazanci.com, Erişim: 09.02.2018). Ortaklarına borç para vermek suretiyle örtülü kazanç dağıttığı ileri sürülen kurumlar vergisi mükellefini banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutan yerel mahkeme kararının bozulması gerektiği yönünde ayrıca bkz. Dş. 4. D. 07.02.2006 gün ve E. 2006/133, K. 2006/106, (http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, Erişim: 20.02.2018).

2. Süreklilik Kriterinin Bulunması

Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye göre *ikraz işiyle uğraşanlar* ile ikinci fıkra da yer alan muamele ve hizmetlerden herhangi birisini *esas iştiğal konusu yapanların* bu Kanunun uygulanmasında banker sayılacağı düzenlenerek banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. İkraz işiyle *uğraşanlar*, *esas iştiğal konusu yapanlar* ifadelerine bakıldığında yapılan faaliyette *süreklilik* ve *devamlılık* kriterlerinin arandığı görülmektedir. Dolayısıyla ödünç para verme faaliyetinin mutad meslek haline getirilmesi durumunda, faiz geliri elde edildiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacak ve banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefiyeti söz konusu olacaktır⁵⁶.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun *Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar* kenar başlıklı 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının (e) bendiyle *banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler* katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Dolayısıyla ödünç verme faaliyeti süreklilik arz eden kişi, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olacak, fakat söz konusu faaliyet istisna kapsamında olduğundan, faaliyeti gerçekleştiren kişinin katma değer vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayacaktır⁵⁷.

E. Katma Değer Vergisi Bakımından Tefecilik

1. Genel Açıklama

Ödünç para verme faaliyetleri kapsamında katma değer vergisi için belirtilmesi gereken husus, faaliyetin ticari faaliyet kapsamında yapıp yapılmaması ve söz konusu faaliyetlerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna ve özel matrah usulleri ile olan ilişkisidir.

2. Faaliyetin Ticari Faaliyet Kapsamında Olup Olmaması

Ödünç verme faaliyetlerinin meslek olarak yapılmaması ya da esas faaliyet konusunun Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin 2'inci fıkrasında yer alan işlemler ile borç para verme işlemi olmaması halinde, ticari icaplar gereği yapılan borç verme işlemlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamında değil, *finansman hizmeti* kapsamında değerlendirilerek katma değer vergisine tabi olacağı, Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin gerekçesinde açık bir şekilde orta-

⁵⁶ Ahmet Kırmızı, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Genişletilmiş ve Tamamı Yenilenmiş İkinci Baskı, Cem Web Ofset, Ankara, 2001, s. 94.

⁵⁷ "...banka ve sigorta muameleleri vergisine konu olabilecek, şirket ortaklarına faiz karşılığı para verme işleminin katma değer vergisine tabi tutulması, 3065 sayılı Kanunun 17'nci maddesinin, 4'üncü fıkrasının yukarıda açıklanan (e) bendi uyarınca olanaklı bulunmadığından..." Dış. 7. D. 16.09.2002 gün ve E. 2002/258, K. 2002/2780, (www.kazanci.com, Erişim: 15.12.2018).

ya konulmuştur⁵⁸. Dolayısıyla ödünç verme işlemlerinin ticari faaliyet kapsamında yapılmadığı durumlarda, banka ve sigorta muameleleri vergisinden değil, katma değer vergisinden söz edilecektir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının (e) bendiyle banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerin, katma değer vergisinden istisna edildikleri önceki başlık altında belirtilmiş idi. Bu aşamada eklenmesi gereken nokta, bu işlemlerin İstisnadan *vazgeçme* kenar başlıklı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 18’nci maddesi karşısındaki durumudur. Söz konusu maddenin ilk fıkrasında vergiden istisna edilen işlemleri yapanların, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunmak suretiyle belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilecekleri düzenlenmiştir. Aynı maddenin 2’nci fıkrasında, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17’inci maddesinin 4’üncü fıkrasının (e) bendindeki işlemlerde 1’nci fıkra hükmünün uygulanmayacağına yer verilerek kesin bir istisna hükmü tanınmıştır.

3. Ödünç Verme Faaliyetlerinin Gerçekleştirilme Biçimleriyle İlgili Katma Değer Vergisi Kanunu’ndan Yer Alan Bazı İstisnalar ve Özel Matrah Usulleri

Gelişen ve değişen teknolojik koşulların, nakit temin etme yöntemine etki etmiş olması ve bu durumun belirli koşullar altında tefecilik suçunu oluşturması, katma değer vergisi kapsamında ele alınması gereken diğer noktadır. Öyle ki artık ödünç para veren taraf, ipotek tesis etme ya da banka teminat mektupları gibi klasik yöntemlere başvurmaktansa, kolayca erişilebilen pos cihazları sayesinde kendini çok daha rahat biçimde güvenceye alarak, ödünç verme işlemlerini gerçekleştirmektedir.

Suçun unsurlarının incelendiği başlık altında, pos cihazları ile gerçekleştirilen işlemlerin, *kanunilik ilkesinin* ve *tipikliğin* bir gereği olarak, Türk Ceza Kanunu’nun 241’inci maddesinde yer alan tefecilik suçu kapsamında değerlendirilmemesi gerekliliğine yer verilmişse de pos cihazıyla gerçekleştirilen işlemlerin, katma değer vergisi bakımından ele alınması gerekmektedir. Çünkü söz konusu faaliyetler için genel olarak kuyumcuların ya da kontör satıcılarının seçilmesi, Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan bazı istisnalar ve özel matrah usulleriyle yakından ilişkilidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17’nci maddesinin 4’üncü fıkrasının (g) bendi ile külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların Türkiye’de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi, katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 23’üncü maddesinin (e) bendinde yer alan “*Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır*” şeklindeki düzenlemeyle altın satışları özel

⁵⁸ <http://mevzuat.tbmm.gov.tr>, Erişim: 20.01.2019.

matrah usulüne tabi tutulmuştur. Kalan miktar ile ifade edilen katma değer vergisi matrahı ise altından mamul ziynet eşyasının külçe altın halinden başlayarak, kullanıma hazır haldeki ziynet eşyası haline getirilinceye kadar geçirdiği işlemler olarak ifade eden işçilik tutarı ile kârdır⁵⁹.

Altın satışlarının özel matrah usulüne tabi olması ve külçe (has) altın satışlarının katma değer vergisinden istisna edilmesi karşısında bazı mükellefler, pos cihazlarını kullanarak faiz veya benzeri menfaatler karşılığında ödünç para verme faaliyetinde, işçiliği olmayan veya az olan altın satışı ile külçe (has) altın satışı yapan iş kollarını tercih etmektedir.

Pos cihazıyla gerçekleştirilen faaliyetlerde kontör satışları da vergisel avantajları nedeniyle tercih edilen bir diğer iş koludur. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin (f) bendiyle de Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı 85 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁶⁰ ile bu yetkisini kullanmıştır. 26.04.2014 tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği⁶¹ ile Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanmaya devam etmiştir. 2014 tarihli Genel Tebliğ'de Matrah, Nispet ve İndirimlere ilişkin düzenlemelerin yer aldığı III. Bölümde, “*Ön Ödemeli Elektronik Haberleşme Hizmetleri*” kenar başlığıyla bu husus düzenlenmiştir. Ancak bu düzenlemeler daha sonra 16 Seri No’lu Tebliğ⁶² ile değiştirilmiştir. 16 Seri No’lu Tebliğ’in 2’inci maddesinde yine “*Ön Ödemeli Elektronik Haberleşme Hizmetleri*” kenar başlığı ile bu hususa yer verilmiştir. Şöyle ki; “*3065 sayılı Kanunun (23/f) maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanarak, mobil elektronik haberleşme işletmecileri tarafından ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar da dahil olmak üzere, bütün ön ödemeli elektronik haberleşme hizmetlerinin özel matrah şekline göre vergilendirilmesi uygun görülmüştür*”.

III. VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI BAKIMINDAN TEFEÇİLİK

A. Genel Çerçeve

Vergi kabahatlerini ya da suçlarını işeyen kişilerin karşısına devletin ilk olarak vergi alacaklısı sonrasında ise cezalandırma yetkisine sahip mercii olarak⁶³ çıkmış

⁵⁹ Şenyüz ve diğerleri, s. 257.

⁶⁰ RG. 19.03.2002-24700.

Tebliğin (C) bölümünde şu şekildedir: “*GSM operatör şirketleri tarafından sunulan cep telefonu konuşma hizmetlerinden faydalanmak üzere çıkarılan ön ödemeli hazır kartlar da dâhil olmak üzere bütün telefon kartı ve jeton satışlarının özel matrah şekline göre vergilendirilmesi uygun görülmüştür*”.

⁶¹ RG. 26.04.2014-28983.

⁶² 16 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, RG. 31.12.2017-30287.

⁶³ Yusuf Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu

olduğu vergi ceza hukukunda, vergi kabahatleri ya da suçları kural olarak Devlet Hazinesine karşı işlenmiş olan, “Devletin veya kamu idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vereceği düşünülen”⁶⁴ ekonomik suçlardır⁶⁵.

Kazanç elde etmek amacıyla ödünç para verme faaliyetlerinin vergi kabahat ve suçları bakımından değerlendirilmesi gereklidir. Öyle ki söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirin beyan dışı bırakılması durumunda vergi kaybı gerçekleşmekte ve bu durumda vergi ziyayı kabahati gündeme gelmektedir. Diğer taraftan, özellikle pos cihazlarından finansman temininin gerçekleştirildiği durumlarda, sözde alım satım ilişkisinin gizlenmesi için sahte faturalar düzenlenmekte, Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesi uygulama alanı bulmaktadır.

B. Vergi Ziyayı Kabahati Bakımından Tefecilik

Mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eden vergi ziyayı kabahatinin temel cezası, ziyayı uğratan verginin bir katı tutarındadır (VUK. m. 341/1, m. 344/1). Dolayısıyla kazanç elde etmek amacıyla ödünç para verilmesi faaliyetinden elde edilen gelirin beyan dışı bırakılması neticesinde kayba uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir⁶⁶.

Kayıt dışı bırakılan hasılat ile ilgili olarak sahte belgenin düzenlendiği yani vergi ziyasına Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verildiği durumlarda vergi ziyayı cezası üç kat olarak, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır (VUK. m. 344/2, 344/3). Dolayısıyla tedarikçinin temin ettiği sahte faturaları kullanarak kazanç elde etmek amacıyla ödünç para veren mükellefe, beyan dışı bırakılan gelirle ilgili olarak uygulanacak olan vergi ziyayı cezası üç kat iken, sahte fatura tedarik eden iştirakçiye uygulanacak olan vergi ziyayı cezası bir kat olacaktır⁶⁷.

Vergi Usul Kanunu’nun 335’inci maddesine göre, “Vergi ziyayı cezasında cezayı

Davasının Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 174, Yıl: XV, Şubat 1996, (Mütalaa), s. 140.

⁶⁴ Dönmezer/Erman, s. 350.

⁶⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 379.

⁶⁶ “... borç, para verdiği kabul ettiği kişilerle arasında ticari ve ekonomik bir ilişki yahut akrabalık bağı bulunduğunu ispat edemediği, menfaatsiz olarak verilmesi düşünülemeyecek olan bu tutardaki paranın faiz karşılığı verildiği ve davacının ikrazatçılık işini mutad meslek haline getirdiği sonucuna varıldığından, davaya konu işlemlerin vergi ve vergi ziyayı cezasına ilişkin kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı...vergi aslı ve vergi ziyayı cezasına ilişkin kısmı yönünden davayı reddeden kararın onanmasına...” Dş. 7. D. 28.12.2015 gün ve E. 2012/4289, K. 2015/7751, (www.kazanci.com, Erişim: 01.11.2017).

⁶⁷ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 8. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2015, s. 506.

istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış, olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir". Bu kapsamda kazanç elde etmek amacıyla ödünç para verme faaliyetini sürekli olarak gerçekleştiren kişi, söz konusu faaliyetten elde etmiş olduğu gelirini beyan dışı bırakması durumunda, hem ticari kazanç hükümlerine göre gelir vergisine hem de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olacaktır. Diğer taraftan ticari kazanç hükümlerine göre sorumluluğu söz konusu olan tefeci, geçici vergi hükümlerine tabi olacak (GVK. mük. m. 120) ve üçer aylık dönemlerde ödemediği geçici vergiye ilişkin vergi ziyayı cezası ayrıca uygulanacaktır. Bu açıdan bakıldığında her bir vergi türü farklı bir amaca hizmet ettiğinden, her biri için ayrı ceza uygulamak kanun koyucunun bu yöndeki tavrını anlamak için düşünülebilir ise de kesilecek olan tüm cezaları ödeyecek kaynak tektir ve bu yöndeki bir düzenleme *ölçülülük ilkesine*⁶⁸ aykırılık taşımaktadır⁶⁹. Cezaların "*öldürücü-yok edici-iflas ettirici*"⁷⁰ bir etkisinin olmamasına dikkat edilmelidir ki bu durum vergilerin verimliliği için de vazgeçilmez bir araçtır.

C. Usulsüzlük Kabahati Bakımından Tefecilik

Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi nedeniyle uygulanan usulsüzlük kabahatinin (VUK. m. 351), kazanç elde etmek amacıyla ödünç para verilmesi faaliyeti çerçevesinde değerlendirilmesi önemlidir. Öyle ki tefecilik faaliyeti niteliği itibarıyla kanuna aykırı ve gizli olarak yapılmaktadır. Kanuna aykırı bu faaliyetini sürdüren kişiden, faaliyeti ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bildirimde bulunma, defter tutma, beyanname verme ve belge düzenleme gibi şekli ödevlerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmesi beklenemez. Mükellefin bu ödevlerini yerine getirmesi hukuken ve fiilen mümkün değildir. Dolayısıyla faaliyetin doğası gereği şekli ödevlerini yerine getirmeyecek olan mükellef açısından usulsüzlük kabahatinin unsurları oluşmayacaktır.

Danıştay 2002 tarihli kararında bu durumu şu şekilde ortaya koymuştur; "...213 sayılı Kanunun 353'üncü maddesine göre özel usulsüzlük cezası, fatura düzenlemesi gerektiği halde düzenlemeyen vergi mükellefleri adına kesilebileceğinden; yasalara aykırı bir şekilde yürütülen ikrazatçılık faaliyeti dolayısıyla belge basım izni alınması ve fatura bastırılması mümkün olmadığından, bu yasak faaliyet nedeniyle fatura düzenlenmesi zorluğundan da söz edilemez..."⁷¹. 2010 tarihli bir başka karar ise şu

⁶⁸ "...hukuk devletinde, ceza hukuku alanında olduğu gibi idari para cezalarına ilişkin düzenlemelerde de kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir..." Ay.M. 23.03.2004 gün ve E. 2001/119, K. 2004/37, (RG. 21.07.2004 – 25529).

⁶⁹ Yıldırım Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı: 28, Ağustos 2015, (Ölçülülük), s. 213.

⁷⁰ Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Prof. Dr. Burhan Ceylan'a Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı: 210, Basım Yılı: 2012, (Değerlendirme), s. 11.

⁷¹ Dş. 7. D. 26.09.2002 gün ve E. 2000/4100, K. 2002/2978, (www.kazanci.com, Erişim: 11.05.2018). Benzer yönde bkz. Dş. 7. D. 18.06.2002 gün ve E. 2000/7381, K. 2002/2453,

şekildedir; “...Sözü edilen 353. maddede öngörülen bu düzenleme ile mükelleflerin vergilendirme dönemindeki işlemlerinin kayıt ve belge düzenine uygun yürütülmesinin sağlanması amaçlanmıştır. 2002 takvim yılına ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 20.11.2007 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporuyla ödünç para verme sözleşmesi ve faiz geliri elde etmesine karşın belge düzenlemediği sonucuna ulaşılarak 353. maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüşü, amacına uygun düşmediğinden mahkeme kararında yasaya aykırılık görülmemiştir”⁷². Görüldüğü üzere Danıştay, hesap döneminin kapanmasından sonra geçmişe dönük olarak tefecilik yaptığı tespit edilen kişilere belge düzenlemediğinden bahisle usulsüzlük cezası kesen vergi dairesi uygulamalarını kaldıran kararlar vermektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı da 449 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁷³ ile geçmişe yönelik mükellefiyet kaydı tesisi ile usulsüzlük cezası kesilmesi yönündeki uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Tebliğ’in ilgili bölümü şu şekildedir; “...bundan sonra geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilenlere elektronik ortamda beyanname ve bildirimlerin verilmemesi nedeniyle, söz konusu beyanname ve bildirim verilmeyen dönemlere ilişkin olarak Kanunun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası veya 352 nci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmeyecektir...”.

D. Kaçakçılık Suçu Bakımından Tefecilik

1. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan bazı fiiller, kamu güvenliğini ihlal etmeleri nedeniyle kamusal nitelik taşımakta ve ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir⁷⁴. Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen ve hapis cezasını gerektiren suçlar, kaçakçılık suçları (VUK. m. 359), vergi mahremiyetinin ihlali suçu (VUK. m. 362) ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçudur (VUK. m. 363). Tefecilik suçu işleniş biçimi itibarıyla kaçakçılık suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (b) bendinde yer alan “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya kullanma” fiili ile yakından ilişkilidir. Çalışmanın boyutlarını aşmamak adına bu başlık altındaki açıklamalar, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belge (VUK. m. 359/b) ile sınırlandırılacaktır.

2. Uygulanacak Yaptırım

Tefecilik faaliyetinde ödünç alan ve kazanç elde etmek amacıyla ödünç veren taraf, gerçekleştirmiş oldukları bu ilişkii sözde alım satım ilişkisi ile gizlemektedir.

(www.kazanci.com, Erişim: 11.05.2018).

⁷² Dş. 3. D. 04.02.2010 gün ve E. 2008/5245, K. 2010/328, (www.kazanci.com, Erişim: 07.01.2018).

⁷³ RG. 10.4.2015-29322.

⁷⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 403.

Mükelleflerin çekinceleri, özellikle pos cihazı ile yapılan satışlar ile vergi matrahı arasındaki uyumsuzluğun tespit edilmesi halinde mükelleflerin incelemeye alınacak olmasıdır. Bu gibi durumların önlenmesi için ödünç veren mükellefler, kredi kartı sahibine herhangi bir mal veya hizmet satışı olmadığı halde, mal veya hizmet satışı yapılmış gibi sahte belgeler düzenlemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçu için, failin fiili işlemindeki kastının yahut işlenen fiille ortaya çıkan hukuki ihlalin yoğunluğu dikkate alınarak üç farklı ceza belirlenmiştir. *Tamamen veya kısmen sahte belge düzenleme veya kullanma* fiilinin de dahil olduğu ikinci grupta yer alan fiiller ile kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde uygulanacak yaptırım, “üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası” olarak belirlenmiştir. Daha önce belirtildiği üzere, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacaktır (VUK. m. 344/2).

Belirtilmelidir ki tefecilik suçundan elde edilen gelirin beyan dışı bırakıldığı durumlarda vergi ziyai cezası bir kat olarak uygulanmalıdır. Beyan ve kayıt dışı bırakılan hasılat ile ilgili olarak sahte belgenin düzenlendiği durumlarda tefecilik suçunun yanı sıra kaçakçılık suçundan (sahte belge düzenleme) sorumluluk söz konusu olacak ve vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacaktır⁷⁵. Ancak vergi ziyainın sahte belge düzenleme fiilinden kaynaklandığı yönünde bir tespitin bulunmadığı durumlarda, vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanabilmesi mümkün değildir. Kaldı ki kaçakçılık suçundan söz edebilmek için vergi ziyainın gerçekleşmesi de şart değildir⁷⁶.

Danıştay 2015 tarihli kararında şu şekilde karar vermiştir; “...pos cihazından yapılan kredi kartı çekimlerinden davacı tarafından %6 oranında komisyon geliri elde edildiği ve bu faaliyetin ilgili dönemin muhtelif aylarında birden çok kişiye ait kredi kartlarıyla mutad olarak yapılması nedeniyle ikrazatçılık faaliyetinde bulunduğu... dava konusu cezalı tarhiyata ilişkin olarak üç kat oranında vergi ziyai cezası kesilmiş, ise de, vergi ziyai cezasının davacının defter kayıt ve belgelerine göre beyan dışı bıraktığı tespit edilen hasılat nedeniyle kesildiği ve vergi ziyayına 213 sayılı

⁷⁵ Vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanmasında vergi idaresinin ceza mahkemesi kararıyla bağlı olup olmadığı yönündeki tartışmalar için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 410; Mustafa Akkaya, “Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 49, Sayı: 1, ss. 95; M. Ezhan Doğrusöz, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi Sorunu”, 4.3.2016, <http://www.bumindogruso.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-b>, (Erişim: 1.3.2019); Rifat Murat Önok ve Burak Pınar, “Kesin Hüküm Müessesesi Bağlamında Ceza Mahkemesi Kararları ile Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirini Etkileşimi ve Bağlayıcılığı Üzerine Bir İnceleme”, **Mali Pusula**, Sayı: 19, Temmuz 2006, s. 82.

⁷⁶ Karakoç, Genel Vergi, s. 404; Ateş Oktar, “Kaçakçılık Suçu Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Yıl: 23, Eylül 2000, s. 91. Vergi ziyainın suçun maddi unsurunu oluşturduğu dönem hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Şükrü Kızılot, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 188, Yıl: XVI, Nisan 1997 Eki, s. 36.

*Kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fillerle sebebiyet verildiği yönünde herhangi bir tespit bulunmadığından, anılan Kanunun 344'üncü maddesi uyarınca, ziyaa uğratılan verginin bir katı oranında vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği...*⁷⁷.

3. Non Bis İn İdem İlkesi

Kaçakçılık suçunun cezai yaptırımının yanı sıra uygulanan üç kat vergi ziyai cezası, *non bis in idem ilkesi* çerçevesinde uzun tartışmalara konu olmuştur. En genel ifadesiyle aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama anlamını taşıyan *non bis in idem ilkesine*, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 7 No'lu Protokol'ün 4'üncü maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu Protokol, 10.3.2016 gün ve 6684 sayılı Kanun'un⁷⁸ 25.3.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanması sonucu, onaylanarak 1.8.2016 gününde yürürlüğe girmiştir.

Tefecilik suçu özelinde *non bis in idem ilkesi*, yakın tarihli Anayasa Mahkemesi kararında⁷⁹ değerlendirilmiştir. Karara konu olayda, başvurucunun *pos tefeciliği* faaliyetini gizlemek amacıyla sahte fatura ticaretiyle işgal eden mükelleflerden kontör alımı içerikli sahte fatura temin ettiği ve bu nedenle kontör alış faturalarının sahte olduğu tespit edilmiştir. Başvurucuya *komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme* fiili nedeniyle vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezaları uygulanmış, bunun yanı sıra *sahte fatura kullanmak ve düzenlemek* suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle ceza davası açılmış ve yapılan yargılama sonucunda başvurucunun mahkûmiyetine hükmedilmiştir.

Başvurucunun aynı eylemden dolayı yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiği iddiasıyla yapılmış olan başvuru sonucunda Anayasa Mahkemesi, idari ve adli süreçler yönünden korunan farklı hukuki değerlerin olması veya kabahat ve suç olarak farklı nitelendirmelerin yapılmasının ihlal edilen eylemin tek eylem olduğu gerçeğini değiştirmeyeceğine işaret etmişse de nihai olarak ilkenin ihlal edilmediğine karar vermiştir.

Kanaatimizce karar pek çok yönden eleştirilebilecek niteliktedir⁸⁰. Kararda ilkenin mutlak olmayıp korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde müta-

⁷⁷ Dş. 7. D. 26.11.2015 gün ve E. 2012/182, K. 2015/6598, (www.kazanci.com, Erişim: 15.12.2017). Ayrıca bkz. Dş. VDDGK. 26.04.2017 gün ve E. 2017/146, K. 2017/231, (www.kazanci.com, Erişim: 11.02.2018).

⁷⁸ 6684 sayılı 11 Nolu Protokol ile Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek 7 Nolu Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, RG. 25.3.2016-29664.

⁷⁹ Any.M. 27.3.2019 gün ve Başv. No. 2018/9115, (RG. 16.5.2019-30776).

⁸⁰ Söz konusu kararla ilgili yapılan eleştiriler için ayrıca bkz. Turgut Candan, "Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem Kuralı", 25.5.2019, <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezaları-ve-non-bis-in-idem-kurali/>, Erişim: 28.5.2019.

laa edilmesinin mümkün olacağına işaret edilmişse de vergi yargılamasına konu olan yaptırımların cezai nitelikte olduğuna karar veren⁸¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, ulusal hukukta yaptırıma ne ad verilirse verilsin, idari yaptırım sınırlarını aşan çoğu yaptırımın cezai yaptırım olarak kabul edileceği yönünde içtihat geliştirmiştir. Dolayısıyla *adil yargılanma hakkı*, *mülkiyet hakkı* gibi temel hakların işlevsel kılınabilmesi, Anayasa'nın 90'ncı maddesinin metrukiyete bürünmemesi için iç hukuk kuralı statüsüne kavuşan Ek 7 No'lu Protokol'ün bir gereği olarak, kaçakçılık suçu sonucunda uygulanan hapis cezası ve üç kat vergi ziyaı cezası uygulamasının yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

İlk ticari ilişkilerden beri rastlanılan tefecilik suçu, güncelliğini hiç kaybetmeyerek günümüzde en sık işlenen mali suçlar arasında yerini almıştır. Gerek bireyin özgürlüğü ve malvarlığıyla olan yakın ilişkisi gerekse devlet hazinesine olan büyük etkisi, bu suç hakkında ve suçtan elde edilen gelirin vergilendirilmesinde hakkaniyete en uygun sonucun aranmasının haklı gerekçesi olabilir.

Teknolojinin ilerlemesiyle birlikte suçun işleniş biçimleri değişmiş, özellikle pos cihazıyla gerçekleştirilen eylemlerde olduğu gibi, Türk Ceza Kanunu'nun 241'nci maddesi ihtiyaçlara cevap vermekten uzak kalmıştır. İlk bakışta kanun metni dışında kalan bu tip faaliyetlerin suç olarak kabul edilmesi daha adil gibi görünse de *hukuk devleti ilkesi*, *kanunilik ilkesi* gibi temel hukuk ilkeleri karşısında yapılması gereken, kanun metninde değişikliğe gidilerek söz konusu faaliyetlerin kanun metnine dahil edilmesidir.

Tefecilik suçundan elde edilen gelirin vergilendirilmesi Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan *sosyal bir hukuk devleti* olma gereğiyle yakından ilgilidir. Tefecilik faaliyetinin Türk Ceza Kanunu'nda suç tipi olarak düzenlenmesi, faaliyetten elde edilen gelirin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir (VUK. m. 3/(B), m. 9/2). Dolayısıyla özel vergi kanunlarında yer alan vergiyi doğuran olayı oluşturduğu sürece her bir vergi türü bakımından vergilendirmenin yapılması gerekmektedir.

Tefecilik faaliyetinden elde edilen gelir, ticari kazanç hükümlerine göre ya da menkul sermaye iradı hükümlerine göre gelir vergisine konu olmaktadır. Aradaki ayırım Danıştay'ın yerleşik içtihatları uyarınca *süreklilik* şartına bağlanmış, *bir yılda birden çok kişiye veya aynı kişiye birden çok yılda borç para verilmesi* halinde sürekliliğin gerçekleşmiş olacağı kabul edilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın 104 Seri No'lu Tebliği doğrultusunda geliştirilen bu kriterin, somut olayın özellikleri göz ardı edilerek Tebliğ'deki haliyle sınırlı olarak gözetilmesi her durumda hakkaniyete uygun olmamaktadır. Ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirmenin yapıldığı yani kazanç

⁸¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Glantz-Finlandiya kararı, Başvuru No. 37394/11, 20.08.2014, <https://hudoc.echr.coe.int/tur>, (Erişim: 3.3.2019). Ayrıca bkz. Billur Yaltı, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 137, Yıl: 38, s. 89.

elde etmek amacıyla ödünç para verme faaliyetinin sürekli olarak gerçekleştirildiği durumlarda, Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca gelir vergisinin yanı sıra banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefiyeti de söz konusu olmaktadır.

Diğer taraftan, 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de şirketlerin ortaklarına, iştiraklerine, doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık ilişkisi içinde bulundukları şirketlere kazanç karşılığı ödünç para vermeleri halinde Kararname hükümlerinin uygulanmayacak olmasına açıkça yer verilmiştir. Gerek Kararname'yi ortadan kaldıran 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nda gerekse başka bir kanuni düzenlemede bu yönde hüküm bulunmamasını temel alan bir görüş bu durumda tefecilik suçunun oluşacağını belirtmişse de kanaatimizce buna katılmak mümkün değildir. Öyle ki şirket ve ilişki kurum ya da kişiler arasında gerçekleştirilen ödünç verme faaliyetlerinde, kazanç elde etme amacından ziyade daha rahat finansman sağlanması, âtıl fonlardan ilave kazanç sağlaması gibi amaçlar söz konusu olmaktadır. Diğer taraftan, şirketler arasında gerçekleştirilen bu faaliyetlerin tefecilik suçu kapsamında değerlendirilmesi, şirketlerin mali durumuna müdahale etmek anlamına gelmekte ve grup şirketlerinin anlamını yitirmesine neden olmaktadır.

Özel vergi türleri bakımından yapılan tarhiyatların yanı sıra mükellefin zaman ya da içerik yönünden kanuna aykırı davranışı ile verginin tahakkukundaki aksaklık arasında illiyet bağının kurulması halinde her bir vergi türü için ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilmektedir. Her bir vergi türü farklı bir amaca hizmet ettiğinden her biri için ayrı ceza uygulamak, kanun koyucunun bu yöndeki tavrını anlamak için düşünülebilir ise de bu durum mükellefe aşırı yük getirmekte, verginin etkinliği açısından sakıncalar doğurmaktadır. Özellikle beyan dışı bırakılan hasılatla ilgili sahte belgenin düzenlendiği durumlarda üç kat olarak uygulanacak olan vergi ziyai cezasının miktarı mükellef açısından ödenmesi imkânsız niteliğe bürünmektedir. Kanaatimizce vergi ziyai cezasının ziyaa uğratan vergi dikkate alınarak nispi olarak uygulanması veya ceza açısından bir üst sınırın belirlenmesi daha adil, ölçülü ve hukuk devleti olmanın gereklerine uygun olacaktır.

Son olarak ifade edilmelidir ki kazanç elde etme amacıyla ödünç para verme faaliyetini sürekli olarak gerçekleştiren ve bu faaliyetinden elde ettiği gelirle ilgili olarak sahte belge düzenleyen kişi, Türk Ceza Kanunu'nun 241'inci maddesi uyarınca *iki yıldan bes, yıla kadar hapis cezasına*, Vergi Usul Kanunu'nun 349'uncu maddesi uyarınca *üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına*, özel vergi türleri için ayrı ayrı kesilecek vergi ziyai cezasına ve sahte belgenin düzenlendiği vergi türü için vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanmasına maruz kalacaktır. Her ne kadar tefecilik suçu hem kayıt dışı ekonomi hem de devlet hazinesi için büyük önem taşısa da gerçekleştirilen eylemlerin bu denli ağır yaptırıma tabi tutulması adil ve hakkaniyetli olmaktan çok uzaktır.

KAYNAKÇA

Akarca, Akif ve Mehmet Şafak, “Ortağın Şirkete Şirketin Ortağa Borçlanmasında Hukuki Durum”, **Dünya Gazetesi**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ortagin-sirkete-sirketin-ortaga-borclanmasinda-hukuki-durum/18040>, Erişim: 07.01.2019.

Akkaya, Mustafa. “Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 49, Sayı: 1, ss. 85-96.

Altıparmak, Cüneyd. “Tefecilik Suçu”, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Köksal Bayraktar’a Armağan, Cilt: II, İstanbul, 2010, ss. 1287-1295.

Candan, Turgut. “Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem Kuralı”, 25.5.2019, <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezaları-ve-non-bis-in-idem-kurali/>, (Erişim: 28.5.2019).

Centel, Nur, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut. **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 9. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., İstanbul, 2016, (Ceza Hukukuna Giriş).

Doğrusöz, M. Ezhan. “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi Sorunu”, 4.3.2016, <http://www.bumindogruso.com/article/verg-mahkemes-ve-ceza-mahkemes-kararlarinin-b>, (Erişim: 1.3.2019).

Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım**, Cilt: I, 14. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., İstanbul, 1997.

Hakeri, Hakan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 21. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

İnci, Z. Özen. **Tefecilik**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Kalaycı, Serkan. İkrazatçılık **Tefecilik Faaliyetleri ve Vergilendirilmesi**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 5, Ankara, 2002.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 8. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davasının Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 174, Yıl: XV, Şubat 1996, ss.140-150, (Mütalaa).

Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Burhan Ceylan’a Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı: 210, Basım Yılı: 2012, ss. 3-26, (Değerlendirme).

Kaya, Murat. “Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu”, **Uzman Bakış Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 1, ss. 116-127.

Kırman, Ahmet. **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Genişletilmiş ve Tamamı Yenilenmiş İkinci Baskı, Cem Web Ofset, Ankara, 2001.

Kızılot, Şükrü. “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 188, Yıl: XVI, Nisan 1997 Eki.

Meran, Necati. “Türk Ceza Kanununda Tefecilik Suçu ve 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Uygulanması”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 51, Kasım 2010, ss. 103-113.

Mutluer, M. Kâmil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2016.

Oktar, Ateş. “Kaçakçılık Suçu Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Yıl: 23, Eylül 2000, ss. 75-93.

Öğredik, Gülay. “İlişkili Kişilere Faiz Karşılığı Borç Veren Bir Şirket Tefeci Midir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 138, Haziran 2015, (<http://www.lebibyalkin.com.tr>, Erişim: 15.12.2017).

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Önok, Rifat Murat ve Burak Pınar, “Kesin Hüküm Müessesesi Bağlamında Ceza Mahkemesi Kararları ile Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirini Etkileşimi ve Bağlayıcılığı Üzerine Bir İnceleme”, **Mali Pusula**, Sayı: 19, Temmuz 2006, ss. 67-89.

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (Genel Hükümler).

Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe. **Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (Özel Hükümler).

Özgenç, İzzet. “Tefecilik Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1, Yıl: 2010, ss. 543-553.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2017.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 8. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2015.

Taylar, Yıldırım. **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2012, (Vergiyi Doğuran Olay).

Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı: 28, Ağustos 2015, ss. 187-221, (Ölçülülük).

Uğur, Hüsamettin. “Tefecilik Suçunun Pozitif Dayanakları, Unsurları ve Uygulama İlkeleri”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 8, Nisan 2007, ss. 61-72.

Üzeltürk, Hakan. “Vergi Suçları ve Cezaları”, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ocak 2006, Cilt: 3, Sayı: 1, ss. 57-67.

Yaltı, Billur. “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 137, Yıl: 38, ss. 85-92.

Yılmaz, Sevcan. “Grup Şirketleri Arası Borçlanmalar Tefecilik Sayılır mı?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 396, Ağustos 2014, (<http://www.vergidunyasi.com.tr>, Erişim: 31.2.2019).



III. OTURUM

- 1- Ar. Gör. Mustafa KARATAŞ
- 2- Yunus Emre YILMAZOĞLU
- 3- Dr. Abdullah TEKBAŞ

ANAYASA MAHKEMESİ VE AİHM KARARLARI IŞIĞINDA VERGİLENDİRME YOLUYLA MÜLKİYET HAKKINA MÜDAHALENİN SINIRLARI

*Arş. Gör. Mustafa KARATAŞ**

GİRİŞ

Bir insanın, doğumuyla birlikte bazı temel hak ve özgürlüklere sahip olduğu kabul edilir. Ancak bu hak ve özgürlükler, verilen belirli mücadelelerin sonunda hukuk tarafından koruma altına alınarak somutlaşır. Söz konusu mücadelelere verilecek en eski örneklerden biri; Kral Yurtsuz John'un savaş giderlerini karşılayabilmek amacıyla koyduğu yüksek vergilere karşı bir grup baron tarafından başlatılan mücadeledir. Bu mücadele sonucunda kral tarafından 1215 tarihli "Magna Carta Libertatum" ilan edilmiştir. Magna Carta Libertatum, belirli temel hak ve özgürlükleri bünyesinde barındırması ve hukuki açıdan koruma altına alması itibariyle büyük öneme haizdir. Bununla birlikte vergilendirme gücünün aşırı kullanımı ve buna karşı verilen mücadele sonucu temel hak ve özgürlükler hususunda bazı kazanımların elde edildiği bir diğer mücadeleye "Fransız Devrimi" örnek olarak gösterilebilir. Fransız Devrimi sonucunda kurucu meclis tarafından ilan edilen 1789 tarihli "İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi" ile özellikle herkesten eşit vergi alınacağı hüküm altına alınmış olup, mülkiyet hakkı gibi çeşitli hak ve özgürlükler teminat altına alınmıştır¹.

Günümüzde ise temel hak ve özgürlüklerin kazanımı yönünde verilen mücadelelerin en önemli getirisi olarak 04.11.1950 tarihinde imzalanıp 03.09.1953 tarihinde yürürlüğe giren "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)" gösterilebilir. Türkiye, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne 1954 yılında taraf olmuş; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine bireysel başvuru hakkını 1987'de, zorunlu yargılama yetkisini ise 1990 yılında kabul etmiştir. 2004 yılında yapılan anayasa değişikliğiyle de başta Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi olmak üzere, Türkiye'nin taraf olduğu temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelere, kanunların üzerinde bir değer atfedilmiştir. Bununla birlikte AİHS kapsamında düzenlenen ve kurulan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'ne bireysel başvuru yolunu 1987 yılında tanımıştır. Dolayısıyla AİHS'nin düzenlediği hak ve özgürlükler ve bunların sözleşmecî devletler tarafından ihlal edilip edilmediği yönünde inceleme yapan AİHM'nin kararları, temel hak ve özgürlüklerin belirlenmesi ve korunması açısından önemli yere sahiptir.

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

¹ KOÇAK, Nazım Taha, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Mülkiyet Hakkı", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (4/15), 2013, s. 365-366.

Ayrıca önemle belirtmek gerekir ki yaşanan tarihi gelişmeler ışığında günümüzde birçok devlet, temel hak ve özgürlükleri kendi anayasalarında düzenleme altına almış olup, ulusal nitelikte hukuki koruma mekanizmaları geliştirmiştir. Türkiye’de 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu açılmıştır. Bireysel başvurunun uygulamaya geçirilmesiyle, kamu gücünü kullanan kişi ve kurumların sebep olduğu hak ihlallerine karşı 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren anayasal yargı denetimi başlatılmıştır. Buna göre, 23 Eylül 2012 tarihi itibarıyla herkes, 1982 Anayasasında güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilmektedir. Bu açıdan Türkiye’de 1982 Anayasasının hükümleri ve bu hükümler çerçevesinde hak ihlallerine yönelik bireysel başvuruları karara bağlayan Anayasa Mahkemesi kararları, temel hak ve özgürlüklerin değerlendirilmesinde büyük önem arz eder.

Kişilerin temel hak ve özgürlükleri için öngörülen ulusal ve uluslararası koruma mekanizmaları göz önünde bulundurulduğunda; vergilendirme süreci ve vergi yargılamasında söz hak ve özgürlüklere yönelik müdahalelerin değerlendirilebilmesi için AİHS’de ve 1982 Anayasasında yer alan düzenlemelerin ve AİHM’nin ve Anayasa Mahkemesi (AYM)’nin kararlarının bilinmesi gerekmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve 1982 Anayasası ile tanınan temel hak ve özgürlüklerin tamamının vergilendirme süreci ve vergi yargısı ile doğrudan ilgili olduğunu söylemek mümkün değildir. Bununla birlikte vergilerin, kişisel mülkiyete yönelik bir müdahale niteliğinde olması sebebiyle “mülkiyet hakkı” ile doğrudan ilişkili olduğu değerlendirilebilir. Keza AİHM ve AYM’nin vergilendirmeye dair uyuşmazlıklarında “mülkiyet hakkı” itibarıyla incelemeler yaptığı gözlenmektedir. Bu incelemeler sonucunda da vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelere ve bu müdahalelerin sınırlarına yer verilmektedir.

Bu çalışmada öncelikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve 1982 Anayasasının mülkiyet hakkına yönelik düzenlemelerine yer verilecektir. Ardından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi kararları ışığında devletin vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleleri belirlenecektir. Son olarak ise bu müdahalelerin sınırlarının ne olacağı tespit edilmeye çalışılacaktır.

TEORİDE VE POZİTİF HUKUKTA MÜLKİYET HAKKI

Hak kavramı, kişilere hukuk düzeni tarafından tanınan yetki ve menfaatleri ifade eder². Bu yönüyle mülkiyet hakkı ise kişilerin mülkiyet ilişkisinden doğan yetki ve menfaatlerinin hukuk düzenince tanınması ve korunması şeklinde tanımlanabilir³.

² GÜRİZ, Adnan, *Hukuk Başlangıcı*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2009, s. 49; Aydın Aybay ve Rona Aybay, *Hukuka Giriş*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2012, s. 161.

³ AKÇA, Kürşat, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1/Özel Sayı), 2015, s 552.

Mülkiyet hakkı öncelikle temel bir hak olup; pozitif hukuk düzenince korunmuş, güvence altına alınmış ve devletlerin koruyup geliştirmekle yükümlü olduğu bir haktır. Bununla birlikte mülkiyet hakkı, aynı bir hak olarak kabul edilir⁴. Eşya üzerinde doğrudan hâkimiyet sağlayan ve dolayısıyla herkese karşı ileri sürülebilen haklar, aynı hak olarak tanımlanır⁵. Mülkiyet hakkı ise doğrudan şey, yani eşya üzerinde hâkimiyet sağladığından bir aynı hak olarak değerlendirilmektedir⁶.

Diğer bütün hakların kendisinden türediği kabul edilen mülkiyet hakkı⁷, 19'uncu yüzyıla kadar mutlak ve sınırsız bir hak olarak değerlendirilmiştir. Ancak 20'nci yüzyıla gelindiğinde bu hakkın sınırsız olduğu düşüncesinden uzaklaşmış ve malikine toplum yararına bazı ödev ve sorumluluklar yükleyen sosyal bir hak olduğu kabul edilmiştir. Bu çerçevede geçmişten günümüze mülkiyet hakkının hem niteliği ve kapsamı değişime uğramış, hem de sınırlama sebepleri önemli ölçüde artış göstermiştir⁸.

Günümüzde mülkiyet kavramının dinamik ve somut niteliği dolayısıyla üzerinde uzlaşmış net bir tanımı olmadığı gibi; mülkiyet hakkının niteliği, kapsamı ve sınırlandırma sebepleri itibarıyla de uluslararası düzeyde ve devletler arasında önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır⁹. Bu noktada 1982 Anayasası ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin mülkiyet hakkını yönelik düzenlemelerine bakmak yerinde olacaktır.

1982 Anayasasında Mülkiyet Hakkı

1982 Anayasasının 35. maddesine göre;

“Herkes mülkiyet ve miras hakkına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz”.

Maddenin ilk fıkrası mülkiyet hakkını tanıyan ve koruyan genel ilke niteliğindedir. İlk fıkra mülkiyet hakkı ile miras hakkı, birbirini tamamlayan iki unsur olma

⁴ AKÇA, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1/Özel Sayı), 2015, s. 553.

⁵ OĞUZMAN, Kemal, SELİÇİ, Özer ve ÖZDEMİR, Saibe Oktay, *Eşya Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2012, s. 4.

⁶ AKİPEK, Jale ve AKINTÜRK, Turgut, *Eşya Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul 2009, s. 383.

⁷ ERTAŞ, Şeref, “Mülkiyet Hakkının Yeni Boyutu ve Bu Hakka Getirilen Daraltımların Anayasa ve İnsan Haklarına Uygunluğu”, *Türk Medenî Kanununun Yürürlüğe Girişinin 80. Yılı Münasebetiyle Düzenlenen Sempozyum*, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2006, s. 135.

⁸ ŞİMŞEK, Suat, “Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri Ve Şartları Açısından 1982 Anayasası Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz –I”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (23/91), 2010, s. 182.

⁹ ŞİMŞEK, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (23/91), 2010, s. 183.

açısından birlikte düzenlenmiştir. Keza ilk fıkraya göre mülkiyet hakkının öznesi “herkes”tir. Herkesten kasıt ise madde gerekçesinde belirtildiği üzere hiçbir ayrıma gitmeksizin gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu noktada yabancıların da mülkiyet hakkından faydalanacağı ifade edilmelidir.

Maddenin ikinci fıkrasında ise mülkiyet hakkının sınırlandırılmasında gözetilmesi gereken özel amaca yer verilmiştir. Bu kapsamda mülkiyet hakkı, sadece kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilir. Dolayısıyla bu fıkra hükmünün devletin mülkiyet hakkına keyfi ve sınırsız müdahalesini engelleyici mahiyette olduğu ifade edilebilir¹⁰.

35’inci maddenin üçüncü fıkrası ise mülkiyet hakkı sahiplerine, bu hakkın kullanımında bir sınır çizmekte ve buna paralel olarak pozitif bir yükümlülük yüklemektedir. Bu kapsamda malikler; mülkiyet hakkını kullanırken toplum yararına aykırı hareket edemezler, diğer bir ifadeyle esasen mülkiyet hakkının kullanımında toplum yararını dikkate alırlar¹¹.

a) Mülkiyet hakkının niteliği

1982 Anayasası mülkiyet hakkını, 1961 Anayasasının aksine kişisel haklar arasında düzenlemiştir. 1961 Anayasasında bu hak, sosyal ve ekonomik haklar arasında düzenlenmekteydi. Ancak belirtmek gerekir ki her iki anayasa arasında mülkiyet hakkının içeriği ve sınırları konusunda bir farklılık yoktur. Bahse konu olabilecek tek fark, mülkiyet hakkının 1982 Anayasasında kişinin hak ve ödevleri arasında düzenlenmesi ile birlikte olağan dönem kanun hükmünde kararname ile bu hakkın düzenlenebilmesinin önüne geçilmiş olmasıdır.

1982 Anayasası’nın 35. maddesinde; herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilerek, öncelikle özel mülkiyete yer verilmiştir. Ancak aynı madde kapsamında, mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği ve bu hakkın toplum yararına aykırı kullanılamayacağı da öngörülmektedir. Dolayısıyla 1982 Anayasasının; hem özel mülkiyete yer vermesi hem de hakkın kullanım sınırlarının belirlenmesi itibarıyla karma bir yaklaşım benimsediği söylenebilecektir¹².

Özetle 1982 Anayasası; mülkiyet anlayışı, ilke olarak özel mülkiyeti esas almakla birlikte, mülkiyet hakkını mutlak ve sınırsız bir hak olarak görmemekte, mülkiyetin maliklere haklar ile birlikte yükümlülüklerle getirdiği ve belirli koşullar altında sınırlanabileceği kabul edilmektedir. Bu kapsamda 1982 Anayasası sınırsız bir mülkiyet hakkını benimsememekte ve toplum yararını bireysel menfaatten üstün görmektedir¹³.

¹⁰ AKÇA, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (1/Özel Sayı), 2015, s. 565.

¹¹ GÜRİZ, s. 180.

¹² ŞİMŞEK, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (23/91), 2010, s. 187.

¹³ ŞİMŞEK, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (23/91), 2010, s. 185.

b) Mülkiyet hakkının kapsamı

Mülkiyet kavramı, toplumların tarihsel gelişimi ve bu gelişim içerisinde benimsediği toplumsal ve siyasal sistemleri çerçevesinde şekillenmekte ve tanımlanmaktadır. Dolayısıyla mülkiyet kavramı, mutlak bir şekilde tanımlanamamakta; mülkiyet hakkı da kapsamı ve içeriği itibarıyla bir devletten diğerine, hatta bir devletin farklı dönemlerinde farklılaşmaktadır¹⁴. Bu nedenle 1982 Anayasasında düzenlenen mülkiyet hakkının kapsamı da anayasanın hazırlandığı dönemin toplumsal ve siyasal özellikleri dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

1982 Anayasası, mülkiyet hakkının içeriği ve kapsamına yönelik herhangi bir hükme yer vermemiş olup, bu hakkın içeriği ve kapsamı öncelikle kanun koyucunun 35. maddeye uygun olarak yaptığı düzenlemeler ile ve sonrasında Anayasa Mahkemesi kararları ile doldurulmuştur.

Anayasanın 35'inci maddesinde koruma altına alınan mülkiyet hakkı, sadece taşınır ve taşınmaz malları değil, maddi varlığı olmayan fikri mülkiyet hakları ve alacak hakları gibi hakları da kapsamaktadır¹⁵. Keza madde gerekçesinde ve Anayasa Mahkemesinin kararlarında¹⁶ da mülkiyet hakkının iktisadi bir değeri olan tüm unsurları ifade ettiği belirtilmektedir¹⁷. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi de çeşitli kararlarında bu durumu açıklığa kavuşturmuş, örneğin; fikri ve sınai mülkiyet haklarının¹⁸ ve alacak haklarının¹⁹ da mülkiyet hakkı kapsamında olduğuna hükmetmiştir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, 1982 Anayasası, malike sadece bir hak vermemekte, ayrıca ödevde yüklemektedir. Dolayısıyla malikin sahip olduğu haklar ve yüklediği ödevler de mülkiyet hakkının kapsamı dâhilindedir. Anayasanın malike verdiği haklar; mülkiyet hakkının olumlu yönü ve olumsuz yönü olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilir²⁰. Bu kapsamda mülkiyet hakkının olumlu yönü, malikin mal ve mülkü

¹⁴ AKÇA, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1/Özel Sayı), 2015, s. 545.

¹⁵ TİRYAKİ, Refik, *Ekonomik Özgürlükler ve Anayasa*, Yetkin Yayınları, Ankara 2008, s. 69.

¹⁶ Örnek mahkeme kararı için bkz. Anayasa Mahkemesi, 01.07.2015 tarih, E: 2015/39, K:2015/62 sayılı karar, *Resmî Gazete*, T/S:15.07.2015/ 29417.

¹⁷ EREN, Fikret, *Mülkiyet Hukuku*, Yetkin Yayınevi, Ankara 2011, s. 11.

¹⁸ Anayasa Mahkemesi, 31.01.2008 tarih, E: 2004/81, K:2008/48 sayılı karar, *Resmî Gazete*, T/S:20.03.2008/26822; Anayasa Mahkemesi, 29.12.2011 tarih, E: 2010/73, K: 2011/176 sayılı karar, *Resmî Gazete*, T/S: 29.12.2011/28236.

¹⁹ Anayasa Mahkemesi 19.06.2008 tarih, E: 2005/138, K:2008/124 sayılı karar, *Resmî Gazete*, T/S:06.11.2008/27046; Anayasa Mahkemesi. *Ağlar*, Başvuru Numarası: 2013/5660, AMKBB, Karar Tarihi: 20.3.2014; Anayasa Mahkemesi. *Yıldırım*, Başvuru No:2013/711, AMKBB, Karar Tarihi: 3.4.2014; Anayasa Mahkemesi, *Mahmut Duran ve diğerleri*, Başvuru No:2014/11441, AMKBB, Karar Tarihi: 01.02.2017.

²⁰ EREN, s. 16.

üzerindeki yetkisini (kullanma, yararlanma, tasarrufta bulunma²¹) ifade ederken²²; olumsuz yönü, malikin mal ve mülküne yönelen haksız müdahalelerden korunmasını ifade eder²³.

Anayasanın mülkiyet hakkı kapsamında malike yüklediği ödevler ise anayasanın çeşitli maddeleri çerçevesinde belirlenebilir. Öncelikle 35’inci maddede mülkiyet hakkının toplum yararına aykırı kullanılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla malike, mülkiyet hakkını toplum yararına ve kanunların koyduğu sınırlara aykırı bir şekilde kullanmaması ödevi yüklenmiştir. Keza Anayasanın 12’nci maddesinde “*temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder*” denilmesi sebebiyle; mülkiyet hakkının bu kapsamda yer alan ödevleri de bünyesinde barındırdığı söylenebilir. Ayrıca Anayasa’nın 14. maddesinde de temel hak ve hürriyetlerin kötüye kullanılması yasaklanmaktadır. Bu yönüyle mülkiyet hakkının devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünü bozmayı ve insan haklarına dayanan demokratik ve laik Cumhuriyeti ortadan kaldırmayı amaçlayan faaliyetler biçiminde kullanılmaması da malike ödev olarak tanımlanmıştır²⁴.

Anayasanın mülkiyet hakkı kapsamında malike yüklediği ödevleri; katlanma, yapma ve kaçınma olarak üçlü bir ayrıma tabi tutmak da mümkündür²⁵. Katlanma ödevi, mülkiyet hakkına yapılan haklı müdahalelere tahammül etme; yapma ödevi, mülkiyet hakkından doğan bazı davranışlarda bulunma veya edimleri yerine getirme; kaçınma ödevi ise mülkiyet hakkını anayasa ve kanunların çizdiği sınırlar dâhilinde kullanma şeklinde ifade edilebilir²⁶.

²¹ Anayasa Mahkemesi bir kararında mülkiyet hakkının verdiği yetkileri şu şekilde açıklığa kavuşturmuştur: “...Anayasa’nın 35. maddesinde herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu açıkça belirtilmekle beraber mülkiyet hakkının niteliği üzerinde herhangi bir açıklama yapılmadığından bunun öğretilen ve yasalardaki kurallardan yararlanılarak ortaya konulması gerekmektedir. Bu anlamda mülkiyet hakkı; bir kimsenin, başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara da uymak koşulu ile bir şey üzerinde dilediği biçimde kullanma, ürünlerinden yararlanma, tasarruf etme (başkasına devretme, biçimini değiştirme, harcama ve tüketme hatta yok etme) yetkilerini anlatır”. Ayrıntılı bilgi için bkz. Anayasa Mahkemesi 12.06.1989 tarih, E: 1988/34, K:1989/26 sayılı karar, Resmi Gazete, T/S:05.12.1989/20363.

²² Mülkiyet hakkının malike verdiği yetkiler Türk Medeni Kanunu (TMK)’nda da belirtilmiştir. TMK’nın “mülkiyet hakkının içeriği” kenar başlıklı 683. Maddesi uyarınca; “bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir. Malik, malını haksız olarak elinde bulunduran kimseye karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız elatmanın önlenmesini de dava edebilir”.

²³ OĞUZMAN/SELİÇİ/ÖZDEMİR, s. 280.

²⁴ ŞİMŞEK, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (23/91), 2010, s. 190-193.

²⁵ AKİPEK/AKINTÜRK, s. 382.

²⁶ EREN, s. 18-20; AKİPEK/AKINTÜRK, s. 382-383.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ilk halinde mülkiyet hakkına yer verilme-miştir. Mülkiyet hakkı daha sonra, 20.03. 1952 tarihinde imzalanan 1'inci ek protokol ile AİHS'e dâhil edilmiştir. Ek 1 nolu protokolün 1'inci maddesine göre;

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler; devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kul-lanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip ol-dukları hakka halel getirmez”.

Ek 1 nolu protokolün 1'inci maddesinde mülkiyet hakkının iki yönlü değerklen-dirildiği ifade edilebilir. Mülkiyet hakkı ilk olarak, hiçbir müdahaleye maruz kalmak-sızın malvarlığından yararlanma hakkını; ikincisi, mülkiyetten yoksun bırakılmama hakkını ihtiva eder. Malvarlığından yararlanma hakkına iki istisna öngörülmüştür. Bunlar ise “uluslararası hukukun genel ilkeleri çerçevesinde kamu yararının gerektir-diği hallerde maldan yoksun bırakma durumu” ile “devletin mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına alması veya vergiler ile diğer mali yüküm-lülükleri ve para cezalarını ödenmesini sağlamak istemesi”dir. Bu durum ise AİHM tarafından “üç kural prensibi” olarak ifade edilmektedir²⁷. Keza Anayasa Mahkemesi de verdiği bir kararında AİHM'nin kabul ettiği üç kural prensibine yer vermiştir²⁸.

a) Mülkiyet hakkının kapsamı

Ek 1 nolu Protokol uyarınca mülkiyet hakkı, “mal ve mülk dokunulmazlığı” olarak tanımlanmıştır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle “mal ve mülk” kavramının açıklığa kavuşturulması gerekir.

“Mal ve mülk” denildiğinde ilk akla gelen taşınır ve taşınmaz mallar olmakla birlikte, mülkiyet hakkı sadece taşınır ve taşınmaz malları değil fikri ve sınai haklar²⁹,

²⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, Başvuru No: 7151/75, Karar Tarihi: 23.09.1982, para. 61; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *James and others v. United Kingdom*, Başvuru No: 8793/79, Karar Tarihi: 21/2/1986, para. 37, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

²⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi, *Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, Başvuru No: 2014/1546, AMKBB, Karar Tarihi: 02/02/2017.

²⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Aral Tekin v. Turkey*, Başvuru No: 2456394, Karar Tarihi: 14.01.1998, para. 4, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Anheuser-Busch Inc. v. Portugal*, Başvuru No: 73049/01, Karar Tarihi: 11.01.2007, para. 72, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

tahkim kararları³⁰, hisse senetleri³¹, kira alma hakkı³² gibi maddi nitelikte olmayan hak ve menfaatleri de bünyesinde barındırmaktadır³³. Bununla birlikte mal ve mülkler üzerinde mülkiyet hakkının varlığından bahsedebilmek için ise bazı koşulların varlığına ihtiyaç duyulur. Bu şartlar³⁴;

- Mülkiyete konu maddi mal, hak veya menfaatlerin iktisadi bir değere sahip olması gerekir.

- Mülkiyete konu mal, hak veya menfaatlerin somut olarak, en azından “meşru beklenti” şeklinde tespiti mümkün olmalıdır.

VERGİLENDİRME YOLUYLA MÜLKİYET HAKKINA MÜDAHALE VE SINIRLARI

Devletlerin egemenlik yetkilerine dayanarak vergi toplaması, bir nevi kişilerin kesesine el atması, onların servetine ortak olması şeklinde değerlendirilebilir. Bu yönüyle vergilendirme sürecinde devlet ile kişiler karşı karşıya gelmektedir³⁵. Keza geçmişte vatandaşların kutsal atfedilen birer görevi olarak kabul edilen vergi yükümlülükleri, günümüzde artık “demokrasinin bedeli³⁶” olarak nitelendirilmektedir.

Günümüzde çağdaş vergilendirme anlayışıyla birlikte, devletlerin artık vergilendirme yetkilerini mutlak ve sınırsız bir şekilde kullanamayacağı, verginin keyfi olarak alınamayacağı ve kanunilik ilkesine uygun olarak alınsa dahi temel hak ve özgürlükleri zedeleyemeyeceği kabul edilmektedir³⁷. Bu kapsamda vergilendirme sürecinde veyahut vergi yargılamasında temel hak ve özgürlüklerin ihlali söz konusu olduğunda ulusal veya uluslararası koruma mekanizmaları devreye girmektedir.

³⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis v. Greece*, Başvuru No:13427/87, Karar Tarihi: 09.12.1994, para. 58-62, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

³¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Sovtransanto Holding v. Ukraine*, Başvuru No: 48553/99, Karar Tarihi: 25.07.2002, para. 91-92, <http://hudoc.echr.coe.int>, 28.06.2014, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

³² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Posti and Rahko v. Finland*, Başvuru No:27824/95, Karar Tarihi: 24.09.2002, para. 76, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

³³ ANKARA BAROSU İNSAN HAKLARI KURULU (ABİHK), *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı*, Ankara Barosu Yayını, Ankara 2003, s. 7; NAZALI, Ersin ve DEMİRCİ, Mete, “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme”, *Vergi Dünyası*, (334), 2009, s. 93.

³⁴ ABİHK, s. 8.

³⁵ ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2015, s. 2.

³⁶ SCHUMPETER, Joseph Alois, “The Crisis of the Tax State”, *The Economics and Sociology of Capitalism*, (Edt. Richard Swedberg), Princeton University Press, Princeton 1991, s. 100.

³⁷ KOÇAK, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (4/15), 2013, s. 367.

Mülkiyet hakkının sınırlandırılması hususunda, mülkiyet hakkı ile vergilendirme yetkisinin yakın bir ilişki içerisinde olduğu ve mülkiyet hakkının vergilendirme yetkisi karşısından en duyarlı hakların başında geldiği ifade edilebilir. Çünkü şey üzerinden alınacak bir verginin, aynı zamanda şeyin mülkiyetine yönelik bir müdahale olduğu söylenebilir. Örneğin; gayrimenkul gelirin malik tarafından gayrimenkulden yararlanmayı engelleyecek ölçüde bir vergiye tabi tutulması; doğrudan mülkiyet hakkına yönelik bir haksız müdahale niteliğindedir³⁸. Dolayısıyla devlet vergilendirme yoluyla kişilerin temel hak ve özgürlüklerinden biri olan mülkiyet haklarına müdahale edebilmekte ve bu konuda çeşitli uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Söz konusu uyuşmazlıklar ise kişilerin ulusal ve uluslararası koruma mekanizmalarına başvurmaları halinde çözüme kavuşturulabilmektedir. Bu noktada uluslararası zeminde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve ulusal zeminde Anayasa Mahkemesi önüne gelen uyuşmazlıklar itibarıyla vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahaleleri ve sınırlarını belirlemektedir.

Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahale

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesince vergilendirme işlemleriyle ilgili olarak; mülkiyeti muhafaza kaydıyla satılan taşınır malın vergi idaresince müsadere edilmesi, vergi iadesi talebi, ek gelir vergisi tarhiyatı, vergi idaresinin taşınmaz üzerinde ön alım hakkını kullanması, Katma Değer Vergisi iade talebinin reddedilmesi mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmiştir³⁹. Dolayısıyla burada ifade edilen ve benzer nitelikte olan işlemler açısından mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin var olabileceği ifade edilebilir. Ancak vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler haksız olabileceği gibi, haklı da kabul edilebilir.

Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına haksız bir müdahalenin söz konusu olabilmesi için öncelikle hakka konu şeyin iktisadi değerinde bir azalmanın olması ve bu azalmanın, idari işlem veya eylem vasıtasıyla, yani devlet eliyle gerçekleşmesi gerekmektedir⁴⁰. Bununla birlikte mülkiyet hakkına yönelik haksız bir müdahale; Ek 1 nolu Protokole göre sadece hakkın tanınmaması yani hukuken yok sayılması hali olarak ortaya çıkmaz. Devletin bir idari işlem ya da eylemi ile mülkiyetten yararlanma hakkının kaybedilmesi de bu kapsamda değerlendirilmektedir⁴¹.

³⁸ BOZDOĞAN, Mine Nur, “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, *Maliye Dergisi*, (162), 2012, s. 224.

³⁹ KOÇAK, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, (4/15), 2013, s. 370.

⁴⁰ ABİHK, S. 8.

⁴¹ ABİHK, s. 8.

1982 Anayasası Çerçevesinde Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırları

1982 Anayasasının 35'inci maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının hangi sebeple sınırlanabileceği belirtilmiştir. Bu madde uyarınca mülkiyet hakkının sadece kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabileceği kabul edilmiştir.

Anayasanın mülkiyet hakkı ve bu hakkın sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri, 35'inci maddeden ibaret değildir. Bu kapsamda Anayasanın; kıyıların devletin hükmü ve tasarrufu altında olduğunu düzenleyen 43'üncü maddesi, topraksız köylülere toprak dağıtımında büyük toprak mülkiyetine sınırlama getiren 44'üncü maddesi, kamulaştırılmayı düzenleyen 46'ncı ve devletleştirmeyi düzenleyen 47'nci maddesi, ne göre tarih, kültür ve tabiat varlıklarındaki özel mülkiyete sınır koyulabileceğini öngören 63'üncü maddesi, tabi servet ve kaynaklarda devletin tasarruf yetkisi ile ormanlarda devletin gözetim yetkisini, devlet ormanlarının mülkiyetinin devredilememesini hüküm altına alan 169'uncu maddesi örnek olarak gösterilebilir⁴².

Mülkiyet hakkının sınırlandırılması kapsamında ele alınması gereken bir diğer madde ise 13'üncü maddedir. Buna göre;

“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”.

13'üncü maddeye göre her bir temel hak ve özgürlük sadece düzenlendiği maddede yer alan özel sebepler itibarıyla sınırlanabilecektir. Mülkiyet hakkının düzenlendiği 35. maddede ise özel sınırlama sebebi olarak kamu yararı belirtilmiştir. Dolayısıyla kamu yararı amacı dışında başka bir sebeple sınırlamanın yapılması mümkün değildir. Ancak 13'üncü madde uyarınca bu sınırlamalar keyfi ve sınırsız değildir. Çünkü yapılacak sınırlamalara da belirli sınırlar getirilmiştir. Söz konusu sınırlamanın sınırları şunlardır: Sınırlamanın kanunla olması, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olması, demokratik toplum düzeni ve laik cumhuriyetin gereklerine uygun olması ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması. Ancak mülkiyet hakkına yapılacak bu sınırlamaların ne anlam ifade ettiği Anayasa'da düzenlenmemiştir. Bu noktada Anayasa Mahkemesi devreye girerek, bu sınırların ne anlam ifade ettiğini kararlarıyla ortaya koymuştur.

a) Sınırlamanın toplum/kamu yararına dayanılarak yapılması

1982 Anayasasının 35'inci maddesinde toplum yararı ve kamu yararı, mülkiyet hakkının sınırlanma sebepleri olarak düzenlenmiştir. Ancak anayasa tarafından top-

⁴² BULUT, Nihat, “Mülkiyet Konusunda Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (10/3-4), 2006, s. 25.

lum yararı ve kamu yararı ifadeleri açık bir şekilde tanımlanmamıştır. Ancak önemle belirtmek gerekir ki; Anayasa Mahkemesi, kararlarında kamu yararını, toplum yararı ile eş anlamlı olarak kullanmakta ve her iki kavramı, bireysel çıkarın üstünde kamusal veya toplumsal bir yararı ifade ettiğini belirtmektedir⁴³.

Anayasa mahkemesinin kamu yararına yönelik tanımlaması ışığında; devletin vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerinde öncelikle, bireysel çıkarın ötesine geçen toplumsal bir yararın varlığı aranması gerekecektir. Bu noktada toplumun faydasının ağır basmadığı bir müdahalenin varlığı halinde bireyin mülkiyet hakkının devlet tarafından ihlal edildiği söylenebilecektir.

b) Sınırlamanın kanunla yapılması

1982 Anayasası'nın temel hak ve hürriyetlerin tamamı açısından genel hüküm niteliğinde olan 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerin sadece kanunla sınırlanabileceğini öngörmektedir. Mülkiyet hakkının düzenlendiği 35. maddenin ikinci fıkrasında da aynı şart yer almaktadır. Bu kapsamda vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkı sadece kanunla sınırlanabilecektir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi; mülkiyet hakkının sadece kanunla sınırlanmasını yeterli görmemiş, sınırlamanın, diğer bir ifadeyle müdahalenin getirildiği kanun hükmünün öngörülebilir ve ulaşılabilir, diğer bir ifadeyle aleni olmasını da şart koşturmaktadır. Bu konu Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında da şu şekilde açıklanmıştır:

"...Gerçekten, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi geçmişe yürümemesi, önceden bilinebilme özelliği bulunması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir. Özellikle mülkiyet ve miras hakkı, özel hayatın gizliliği, çalışma ve sözleşme özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle vergilendirme yoluyla getirilen sınırlamaların, Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca ölçülü ve adil olması, hakkın özüne dokunmaması kısaca demokratik toplum düzeninin gerekleriyle uyum içinde bulunması da zorunludur⁴⁴".

⁴³ AKÇA, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1/Özel Sayı), 2015, s. 568.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 23/07/2003 tarih, E. 2003/48, K. 2003/76 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:11.09.2004/25580; Benzer bireysel başvuru kararları için bkz. Anayasa Mahkemesi, Necmiye Çiftçi ve diğerleri, Başvuru No: 2013/1301, AMKBB, Karar Tarihi: 30/12/2014, Anayasa Mahkemesi, Türkiye İş Bankası A.Ş., Başvuru No: 2014/6192, AMKBB, Karar Tarihi: 12/11/2014.

c) Sınırlamanın anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olması

1982 Anayasasının 13. maddesine göre temel hak ve hürriyetlere getirilecek sınırlamalar Anayasanın sözüne ve ruhuna aykırı olamaz. Dolayısıyla mülkiyet hakkına kanunla getirilecek sınırlamalar da Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olması gerekmektedir. Mülkiyet hakkının sınırlandırılmasının sınırı olarak anayasanın sözünü; anayasanın metnindeki somut düzenlemeleri ve ek güvenceler, anayasanın ruhunu ise anayasanın genelini ve buradan çıkarılacak anlama işaret etmektedir⁴⁵.

Mülkiyet hakkına yönelik sınırlamalar noktasında ise anayasanın sözünü; anayasanın metnindeki somut düzenlemeler ve ek güvenceler; anayasanın ruhunu ise anayasanın mülkiyet ilkesine genel yaklaşımı ve somut bir olayda mülkiyet hakkına müdahaleye yönelik özel yaklaşımı şeklinde değerlendirmek mümkündür⁴⁶. Bu anlam itibarıyla vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin anayasanın sözü ve ruhuna aykırı olması; mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelecektir.

d) Sınırlamanın demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olması

1982 Anayasası'nın 13. maddesine göre temel hak ve hürriyetlere yapılacak sınırlamaların demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olması mümkün değildir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına müdahalelerin (sınırlamaların) de demokratik toplum düzeninin gerekleri uygun olması gerekir.

Demokratik toplum düzeninin gerekleri ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, Anayasa Mahkemesi tarafından açıklanmaya çalışılmıştır. Bu noktada Anayasa Mahkemesi öncelikle bu kavramdaki demokrasi ifadesinden “batılı demokrasi anlayışının” anlaşılması gerektiğini belirtmiş ve demokratik toplum düzeninin gerekleri şu şekilde sıralamıştır⁴⁷: Temel hak ve güvenceleri en geniş anlamda güvence altına almak, özgürlükçü olmak, hukuk devleti olmak, kişiyi ön planda tutmak, özgürlüklerin ancak istisnai olarak ve demokratik toplumun düzeninin sürekliliği gerektirdiği ölçüde sınırlamak, sınırlamaları özgürlüğün kullanılmasını ortadan kaldıracak düzeye vardırılmamak, özgürlükleri cumhuriyetin temel niteliklerine uygun olarak sınırlandır-

⁴⁵ GÖZLER, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınevi, Bursa 2013, s. 233; ÖZBUDUN, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2013, s. 113.

⁴⁶ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, (Edit. İlhan Ulsan ve Bahri Öztürk), *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 164.

⁴⁷ “Yasa koyucu kimi temel hak ve özgürlükler için gerektiğinde yukarıda sözü edilen sebeplere dayanmak suretiyle demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı düşmeyecek sınırlamalar getirebilecektir. Burada sözü edilen demokratik toplum düzeniyle hiç kuşkusuz Anayasamızda gösterilen hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla belirlenen hukuk düzeninin kastedildiğinde duraksamaya yer yoktur” (Anayasa Mahkemesi, 06.10.1986 tarih, E: 1985/21, K: 1986/23 sayılı karar, *Resmî Gazete*, T/S:14.03.1987/19400).

mak. Ancak önemle belirtmek gerekir ki, bu kararda belirtilen unsurlar soyut ifadeler olup ve keyfi yorumlanmaya açıktır⁴⁸.

e) Sınırlamanın hakkın özüne dokunmaması

1982 Anayasası'nın 13. Maddesinde öngörülen temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırma sınırlarında biri de hakkın özüne dokunulmamasıdır. Bu kapsamda vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına bir müdahalenin (sınırlamanın), mülkiyet hakkının özüne dokunmaması gerekmektedir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, hakkın özü kavramı, söz konusu hakkın asli çekirdeğini, vazgeçilmez unsurunu ifade eder⁴⁹. Dolayısıyla hakkın özüne dokunulması, o hakkı anlamsız kılar. Bu noktada mülkiyet hakkının özünün ne olduğunu tespit etmek gerekir. Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında mülkiyet hakkının özüne dokunulduğu için mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiş, ancak hakkın özü ifadesini kesin bir şekilde tanımlamamıştır. Ancak mahkemece verilen kararlar itibarıyla hakkın özünü zedeleyen hallerin ne olduğu tespit edilebilir: Açıkça yasaklayıcı, örtülü bir şekilde yapılamaz hale koyucu, ciddi surette güçleştirici, amacına ulaşmasını önleyici etkisini ortadan kaldıracı, mülkün gelirinden faydalanmayı engelleyici, karşılığında gerçek değerinin verilmediği müdahalelerin hakkın özünü zedelemeyecektir. Buna karşın müdahalenin; hakkı genel olarak ortadan kaldırmaması, yararlanmayı yok edecek derecede önleyici olmaması, belli bir süre ile sınırlandırılmaması, tazminat isteme hakkı vermesi, malik tarafından kabul edilmesi ve karşılığında gerçek değeri ödenmesi halinde müdahalenin mülkiyet hakkının özüne dokunmayacaktır⁵⁰. Dolayısıyla devletin vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalesinin bu hakkın özüne dokunup dokunmadığının da bu yönüyle değerlendirilmesi gerektiği ifade edilebilecektir.

f) Sınırlamanın laik cumhuriyetin gereklerine uygun olması

1982 Anayasası'nın 13. maddesinde öngörülen temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırma sınırlarında bir diğeri ise laik cumhuriyetin gereklerine uygunluktur. Burada özellikle vurgulanan "laiklik ilkesi"dir. Laiklik ilkesi; din hürriyeti ve din ve devlet işlerinin ayrılığı olmak üzere iki farklı anlamda değerlendirilir⁵¹. Din hürriyeti, inanç ve ibadet hürriyetini tanımlarken; din ve devlet işlerinin ayrılığı ise devletin resmi bir dininin olmaması ve tüm dinlere eşit mesafede olması, dini kurumlar ile resmi kurumların birbirinden ayrılması ve hukuki düzenin dini hükümlere dayanmaması şeklinde ifade edilebilir⁵². Keza Anayasa Mahkemesi de laik cumhuriyetin ilkelerini

⁴⁸ AKÇA, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1/Özel Sayı), 2015, s. 573.

⁴⁹ BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 178.

⁵⁰ AKÇA, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1/Özel Sayı), 2015, s. 576.

⁵¹ ÖZBUDUN, s. 79; GÖZLER, s. 139.

⁵² AKÇA, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1/Özel Sayı), 2015, s. 576.

bir kararında şu şekilde ifade etmiştir: “a- Dinin devlet işlerinde etkili ve egemen olmaması, b- Aralarında ayırım gözetilmeksizin bütün dinlerin anayasal güvence altına alınması, c- Dinin bireyin manevî yaşamını aşarak, toplumsal yaşamı etkileyen eylem ve davranışlara ilişkin bölümlerinde; kamu düzeni, güvenliği ve yararını korumak amacıyla sınırlamalar yapılması ve dinin kötüye kullanılmasının ve sömürülmesinin yasaklanması, d- Kamu düzeninin ve haklarının koruyucusu sıfatıyla devlete, dinsel hak ve özgürlükler konusunda denetim yetkisi tanınması, lâiklik ilkesinin gereği olarak benimsenmiştir⁵³”.

Bu bilgiler ışığında mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla gelecek bir müdahalenin, dinler ve inananları arasında herhangi bir şekilde eşitsizlik yaratacak veya inanç ve ibadet hürriyetini engelleyecek nitelikte olması halinde; mülkiyet hakkının ihlali söz konusu olabilecektir.

g) Sınırlamanın ölçülülük ilkesine uygun olması

Anayasa Mahkemesinin mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde üzerinde en çok durduğu ve iptal veya ihlal kararı verdiği sınırlama sınırı, ölçülülük ilkesine uygunluktur. Ölçülülük ilkesi; elverişlilik, gereklilik ve oranlılık olmak üzere üç ana ilkeden oluşmaktadır. Bu kapsamda elverişlilik ilkesi, müdahale aracının, amacı gerçekleştirmeye elverişliliğini; gereklilik ilkesi, müdahale aracının temel hak ve özgürlüğü en az zedeleyecek nitelikte olmasını; oranlılık ise müdahale aracı ile amaç arasında belirli bir dengenin olmasını ifade eder⁵⁴. Bu yönüyle vergilendirme ile mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin, amacını gerçekleştirmeye elverişli, gerekli ve orantılı olması gereklidir.

Anayasa Mahkemesi ölçülülük ilkesine birçok kararında yer vermekte⁵⁵ ve bu ilkeyi AİHM gibi “makul denge” olarak nitelendirmektedir. Ölçülülük ilkesi bir kararında; “...Mülkiyet hakkı mutlak bir hak olmayıp, kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilir. Bu sınırlandırmanın da ölçülü ve orantılı olması, kamu yararı ile bireyin mülkiyet hakkı arasında makul bir denge kurması gerekir⁵⁶” şeklinde ifade edilmiştir.

Müdahalenin ölçülü ve orantılı olması konusunda; Anayasa Mahkemesinin,

⁵³ Anayasa Mahkemesi, 21.06.1995 tarih, E. 1995/17, K. 1995/16 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:14.10.1995/22433.

⁵⁴ GÖZLER, s. 132-133.

⁵⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi, 16.06.2011 tarih, E.2009/9, K.2011/103 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:19.05.2012/28297.

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, 12.01.2012 tarih, E. 2010/90, K. 2012/4 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:19.05.2012/28297. Benzer kararlar için bkz. Anayasa Mahkemesi, 11.04.2012 tarih E.2011/111, K.2012/56 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S: 06.10.2012/28433; Anayasa Mahkemesi, 27.05.2015 tarih E.2014/176, K.2015/53 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S: 26.06.2015/29398; Anayasa Mahkemesi, 27.05.2015 tarih E.2016/13, K.2016/127 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:21.09.2016/29834.

fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesi hususuna yönelik Eko-Elda AVEE v. Yunanistan davasına da atıf yaparak aldığı bir karar şu şekildedir⁵⁷:

“Başvuru kararında, itiraz konusu kural ile fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde istenen bilgi ve belgelerin tesliminden üç ay sonra başlamak üzere tecil faizi verildiği, oysa eksik beyan edilen ve ödenen vergiler için ödenmesi gereken günden itibaren gecikme faizi alındığı belirtilerek kuralın, Anayasa’nın 2, 10 ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinin dördüncü fıkrası ile mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın üzerinden çok zaman geçmiş olsa da istenen bilgi ve belgelerin teslimiyle yapılan iade talebinden sonraki üç ay içinde yapılmayan iadeler için bu üç ayın sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği güne kadar işleyen tecil faizinin vergi aslı ile beraber ödenmesi öngörülmektedir. Buna karşın aynı maddenin üçüncü fıkrası ile eksik tahsil edilen veya tahsil edilemeyen vergiler için mükelleflerden verginin ödenmesi gereken tarihten itibaren ödemenin yapıldığı güne kadar işleyen gecikme faizi alınmaktadır...

...Anayasa’nın 35. maddesinde ise, herkesin, mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu, bu hakların ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği, mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı hükme bağlanmıştır. Mülkiyet hakkı, herkese başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şey üzerinde dilediği biçimde yararlanma, tasarruf etme, başkalarına devretme, kullanma, biçimini değiştirme, harcama ve tüketme olanağı verir. İtiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların devlete olan güvenini sarsmaktadır.

Vergi, devletin vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil ettiği bedel olsa da idarece yapılmış olan vergi tahsilâtının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilât, mükellefler için bir “alacak” haline gelmektedir. Alacak hakkı mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından. Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilâtı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir mablağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkânından mahrum kalmaktadırlar. Bu süre zarfında enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkânı da bulunmamaktadır. Bu şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır.

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 tarih, E.2008/58, K.2011/37 sayılı karar, Resmi Gazete, T/S:14.05.2011/27934.

İtiraz konusu düzenleme ile devlet fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu meblağı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile talep tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizi ödemektedir. Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.”

Anayasa Mahkemesi bir başka kararında ise vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturması dolayısıyla müsadere yaptırımının uygulanabileceği eşyanın, sahibine iade edilemeyeceğini düzenleyen hükmün iptali için açılan davada şu kararı vermiştir⁵⁸:

“...İtiraz konusu kural, kanunla ve Anayasa’da belirtilen sınırlandırma nedenlerine bağlı kalınarak kamu düzeninin sağlanması amacıyla demokratik toplum düzeni bakımından alınması gereken tedbirler kapsamında mülkiyet hakkına bir sınırlandırma getirmektedir. Ancak bu sınırlandırma, sadece tedbir niteliğinde olan tasfiye işlemi sırasında uygulanmaktadır. El konulan eşya, muhafazası sırasında bozulma, çürüme, yok olma vb. nedenlerle zarara uğraması sonucu değerinde önemli ölçüde kayıp meydana gelme tehlikesi taşıması ya da muhafazasının zorluğu nedeniyle tasfiye edilecektir... Dolayısıyla müsadere edilme olasılığı bulunan eşyanın tasfiye edilmek üzere sahibine iade edilmemesi sonucu ortaya çıkan sınırlandırma, suçla korunan hukuki yarar dikkate alındığında bireyin hakları ile kamu yararı arasında açık bir dengesizlik yaratmadığı gibi ulaşılmak istenen meşru amaç ile de orantılıdır.

Öte yandan mülkiyet hakkına yapılan müdahale, geçici bir nitelik taşımakta bu hakkı tamamen ortadan kaldırmamaktadır. Uygulanacak tedbir, müsadereye ilişkin olumlu ya da olumsuz kararın verilmesine kadar geçerlidir. Bunun yanında kuralın devamında yer alan düzenlemelere göre de eşya tasfiye edilecek ve tasfiyeden elde edilen bedel hak sahibine iade edilebilecektir. Dolayısıyla temel hakkın kullanımını ortadan kaldıran ya da güçleştiren ve ölçülü olmayan bir müdahaleden söz edilemeyecektir”.

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, 10.09.2015 tarih, E.2014/148, K.2015/80 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:21.10.2015/29509.

Konuya İlişkin Örnek Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları

a) Türkiye İş Bankası Şubeleri Kararı

Bu kararda başvuruçular, çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan Türkiye İş Bankası AŞ Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardım- laşma Sandığı Vakfına şubeler itibarıyla 1974 yılından beri yapılan katkı payı öde- melerinin, 2012 yılı ve sonrası için yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla şubeler adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezalarına karşı açılan davaların reddi nedeniyle mülkiyet hak- larının ihlal edildiği iddia edilmiştir⁵⁹.

Mahkeme, yaptığı inceleme sonucunda 1974 yılından vergi incelemesinin yapıl- dığı 2012 yılına kadar Vergi İdaresinin, ödenen katkı paylarının vergilendirilmesine ilişkin bir girişiminin veya emsal bir uygulamasının bulunmaması, uzun yıllar boyun- ca yapılan katkı payı ödemelerinin vergilendirilmemiş olması, somut olay bağlamın- da menfaatin elde edildiği zamana ilişkin kanun hükmünün açık ve net olmaması ve bu hususun yargı kararlarından da anlaşılması, Vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf haklarının bulunmadığına ilişkin Yargıtay içtihadının bulunması gibi hususlar karşısında, başvurularda konu edilen vergilendirme dönemlerinde (2007- 2008 yılları) söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin düşünölemeyeceği sonucuna ulaşmıştır⁶⁰. Bu yönüyle başvuru- lara konu edilen vergilendirme işlemlerinin ilişkin olduğu vergilendirme dönemleri itibarıyla kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanamadığı ge- rekçesiyle mahkeme, yapılan katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edil- mesi nedeniyle başvuruçuların, mülkiyet haklarının ihlal edildiğine karar vermiştir⁶¹.

b) Ford Motor Company Kararı

Bu kararda yurt dışında mukim olan başvuruç, Türkiye’de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası çifte vergilen- dirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasında bulunmuştur⁶².

Somut olayda 2008 vergilendirme döneminde 193 sayılı Kanun’un geçici 61. maddesi hükmüne istinaden yatırım indiriminden yararlanan Ford Otomotiv adına bu indirim üzerinden kaynakta kesinti yoluyla %19,8 oranında stopaj gelir vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Ardından başvuruç çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi. *Türkiye İş Bankası Şubeleri*, Başvuru Numarası: 2014/6193, AMKBB, Karar Tarihi: 15.10.2015, para. 1.

⁶⁰ *Türkiye İş Bankası Şubeleri*, para. 58.

⁶¹ *Türkiye İş Bankası Şubeleri*, para. 60.

⁶² Anayasa Mahkemesi. *Ford Motor Company*, Başvuru Numarası: 2014/13518, AMKBB, Karar Tarihi: 26.10.2017, para. 1.

gereğince temettü gelirleri için belirlenen %15 oranını aşan kısmın iadesi talebinde bulunmuş ancak bu talebi yapılan kaynakta kesintinin temettü vergilendirmesi niteliğinde olmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir⁶³.

Mahkeme yaptığı incelemelerde bu konuda iki farklı Danıştay kararı bulunduğu ve bu kararlardan birinde bu nitelikte yapılan vergilendirmenin kurum kazancı niteliğinde olduğunun, diğerinde ise temettü vergilendirmesi niteliğinde olduğunun kabul edildiğini gözlemlemiştir⁶⁴. Bununla birlikte mahkeme uygulamaya baktığında 9/4/2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici 61. maddenin on yılı aşkın süredir uygulandığı ve bu maddeye ilişkin yeknesak bir yorumun getirilemediği sonucuna ulaşmıştır⁶⁵. Sonuç itibarıyla mahkeme; yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden uygulanacak stopajın mahiyetine ilişkin farklı içtihatların bulunması ve ilgili Kanun'un yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri zedelendiği ve bu durumda vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı sonucuna ulaşmıştır. Dolayısıyla başvurucuya konu edilen vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergilendirme dönemi itibarıyla sağlanması gereken belirlilik ve öngörülebilirliğin sağlanamadığı gerekçesiyle başvurucunun mülkiyet haklarının ihlal edildiğine karar vermiştir⁶⁶.

c) Hasibe Uysal Kararı

Bu kararda başvurucu, 2005 Ocak dönemi ile 2007 Nisan dönemi arasında serbest bölgeye sunulan fason hizmetin ihracat istisnası kapsamında görülmemesi suretiyle resen cezalı vergi tarhiyatı yapılması ve tarhiyata açılan davada lehe olan emsal kararlara aykırı karar verilmesi ve Danıştay kararlarının gerekçesiz olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir⁶⁷.

Somut olayda başvurucu, kendisine tebliğ edilen ihbarnamelere karşı 18/9/2007 tarihinde her bir yıl için ayrı olmak üzere üç ayrı dava açmıştır. Ancak başvurucunun açtığı davalar, başvurucunun serbest bölgede bulunan firma için yaptığı işin fason tekstil işi olduğu, bu faaliyetin mal teslimi değil hizmet ifası olduğu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde, hizmet ifası nedeniyle KDV istisnasından yararlanabilmek için hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması gerektiğinin hükme bağlandığı, başvurucunun hizmet ifa ettiği firmanın serbest bölgede olduğu ve serbest bölgelerin mal teslimi

⁶³ *Ford Motor Company*, para. 61.

⁶⁴ *Ford Motor Company*, para. 66.

⁶⁵ *Ford Motor Company*, para. 68.

⁶⁶ *Ford Motor Company*, para. 70-71.

⁶⁷ Anayasa Mahkemesi. *Hasibe Uysal*, Başvuru Numarası: 2014/3976, AMKBB, Karar Tarihi: 05.07.2017, para. 1.

bakımından yurtdışı sayılmasına karşın hizmet ifası yönünden yurtdışı olarak sayılmadığı gerekçeleriyle reddedilmiştir⁶⁸.

Anayasa mahkemesi yaptığı incelemelerde gerçekleştirilen vergi tarhının, mülkiyet hakkının sınırlanmasına ilişkin bir kapsamda olduğu ve buna ilişkin düzenleme ve kararların öngörülebilir ve ulaşılabilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirmiştir. Bu noktada mahkeme serbest bölgeye sunulan fason hizmetin ihracat istisnası kapsamında olup olmadığı yönünde Danıştay kararları olması ile birlikte Danıştay Vergi Dairesinin aksi yönde karar verdiği; bu kararın ise öngörülebilirlik ve ulaşılabilirlik noktasında bir problem arz etmediği sonucuna ulaşmıştır⁶⁹.

d) Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş. Kararı

Söz konusu kararda başvuru, ihtirazi kayıtla verdiği gümrük beyannameleri üzerine fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle açmış olduğu davalarda, mahkemece fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür⁷⁰.

Somut olayda başvuru, yurt dışından getirdiği emtianın beyanname tescil işlemlerini tamamlayarak ithalatını gerçekleştirmek amacıyla Gümrük Müdürlüğüne başvurmuş, ancak idare tescil anında ithal edilen malların satış faturalarındaki fiyat yerine takdiren belirlediği fiyat üzerinden başvuruçunun vergilerini hesaplamıştır. Başvuru bu üzerine beyannamelerini ihtiraz kaydı düşerek tescil ettirmiş ve tahakkuk eden gümrük ve katma değer vergilerini ödemiştir. Ardından başvuru bu suretle idare tarafından fazla tahakkuk ettirilerek tahsil edilen vergi kısmının iadesi istemiyle her bir beyannameye ilişkin olarak önce Gümrük Müdürlüğüne düzeltme başvurusu yapmış, idarenin başvuruları reddi üzerine Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne başvurarak fazla ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesini talep etmiştir. İdarece taleplerinin reddedilmesi üzerine başvuru, ilgili Vergi Mahkemesi nezdinde 16 ayrı dava açmıştır. Ancak açtığı davalarda, mahkeme; idarenin yaptığı vergilendirme işlemlerinin iptaline; faiz istemlerinin ise 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216. maddesine göre yetkili idareler tarafından gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmeyeceği kurala bağlandığından reddine karar vermiştir⁷¹.

Anayasa Mahkemesi yaptığı incelemeler neticesinde, somut başvuruya konu davada idarece vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen ve Mahkeme kararıyla iadesine

⁶⁸ *Hasibe Uysal*, para. 11.

⁶⁹ *Hasibe Uysal*, para. 55-56.

⁷⁰ Anayasa Mahkemesi, *Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, Başvuru No: 2013/28, AMKBB, Karar Tarihi: 25.02.2015, para. 1.

⁷¹ *Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, para. 7-10.

karar verilen bedellerin ödenmesinde 4458 sayılı Kanunun 216. maddesi gereği faiz uygulanmadığı, bahsedilen kanun maddesinin somut başvuruya konu davanın kesinleşmesinden sonra 22/5/2014 tarihinde iptal edildiği, ülkemizin ekonomik koşulları dikkate alındığında başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilâtların tarihi ile iadesi amacıyla açılan davaların başvuru lehine sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı meydana gelen değer kaybı ve başvurunun bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kaldığı sonucuna ulaşmıştır. Söz konusu nedenler itibarıyla başvurunun üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla mahkeme, başvurunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir⁷².

e) Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy Kararı

Bu kararda Türkiye’de yerleşik olmayan başvuru, kıyı bankacılığı sistemine yatırılan mevduatından elde ettiği faiz gelirleri üzerinden vergi alınmasının mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiasında bulunmuştur⁷³.

Somut olayda başvuru, haklarında düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden kıyı bankacılığı mevduat hesaplarından faiz geliri elde ettikleri iddiasıyla adlarına tarh edilen vergileri uzlaşma hükümlerinden yararlanarak ödemişlerdir. Başvurucular, sonrasında ödenen verginin düzeltme yapılarak iadesi için idareye başvurmuş ancak başvuru bu talepleri reddedilmiştir. Bunun üzerine başvuru vergi mahkemesine dava konusu vergilere ilişkin vergilendirme dönemlerinde altı aydan fazla Türkiye’de bulunmadıkları için tam mükellef sayılamayacakları ve vergi ödememeleri gerektiği, bu nedenle vergilendirme işleminin hatalı olduğu ileri sürülmüşlerdir. Ancak yapılan incelemelerde başvuru Türkiye’de altı aydan fazla bulundukları tespit edilerek, başvuruları reddedilmiştir⁷⁴.

Anayasa Mahkeme, yaptığı incelemeler neticesinde, kıyı bankacılığı faiz gelirlerinin vergilendirilmesi noktasında herhangi bir kuşkunun bulunmadığı, alınan verginin başvuru üzerinde aşırı bir yük oluşturmadığı sonucuna ulaşmıştır⁷⁵. Bu yönüyle mahkeme; mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamunun yararı ile başvuru mülkiyet haklarının korunması arasındaki adil dengeyi bozmadığı, müdahalenin meşru amacı ile karşılaştırıldığında ölçülü olduğu gerekçesiyle reddetmiştir⁷⁶.

⁷² *Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, para. 52-53.

⁷³ Anayasa Mahkemesi, *Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, Başvuru No: 2014/12080, AMKBB, Karar Tarihi: 06.04.2017, para. 1.

⁷⁴ *Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, para. 10-14.

⁷⁵ *Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, para. 43-44.

⁷⁶ *Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, para. 45-46.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırları

Mülkiyet hakkı, yukarıda da ifade edildiği üzere, mutlak olmayıp; sınırlanabilen bir haktır. Nitekim 1982 Anayasası ve AİHS, devlete mülkiyet hakkına müdahale imkânı vermiştir. 1982 Anayasasının 35. maddesi uyarınca devlet, sadece kamu yararı amacıyla mülkiyet hakkına müdahale edebilirken; AİHS'nin 1 nolu ek protokolünün 1'inci maddesine göre sadece kamu yararı ve vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak amacıyla mülkiyet hakkına müdahale edebilir. Ancak devletin mülkiyet hakkına müdahale etmesinin de birtakım sınırları vardır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin mülkiyet hakkına yönelik düzenlemesi göz önünde bulundurularak, AİHM; içtihatları ile vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin haklı olabilmesi noktasında çeşitli ölçütler geliştirmiştir. Örneğin; AİHM; GasusDosier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda ve Wasa Liv Ömsesidigt/İsveç davalarında⁷⁷, kanun koyucunun vergi koyma noktasında geniş takdir yetkisine sahip olduğu kabul etmekle birlikte; bu yetkinin hukuka dayalı olarak kullanılmasında toplumun genel yararı ile mükelleflerin hakları arasında bir dengenin gözetilmesi gerektiğini, yetkinin kullanılmasında güdülen amaç ile kullanılan araç arasında belirli bir orantılılığın olması gerektiğini dile getirmiştir⁷⁸. Bu noktada AİHM'ne göre bu müdahalelerin hukuka dayalı olması, ölçülü ve orantılı olması ve kamu yararına/genel yarara uygun kabul edilebilir bir amacının bulunması gerekir.

a) Müdahalenin hukuka dayalı olması

AİHS'nin ek 1 nolu Protokolünün 1. maddesinde kişilerin mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin hangi şartlar altında haklı bir müdahale olarak kabul edileceği, diğer bir ifadeyle mülkiyet hakkına müdahalenin sınırları hüküm altına alınmıştır. Bu şartlardan ilki müdahalenin hukuka uygun olmasıdır.

AİHM; sözleşme metninde geçen kanun ifadesini geniş anlamda kabul ederek; kanunları, kanunların altında yer alan düzenlemeleri ve yazılı olmayan hukuk kurallarını da kapsam dâhilinde değerlendirmiştir⁷⁹. Dolayısıyla AİHM, kanunlar ve kanunlar dışında kalan uygulama ve düzenlemeleri de sözleşmenin koruması altında almıştır⁸⁰. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi Ağlar başvurusunda, 1982 Anayasasının 35'inci maddesinin ikinci fıkrasına uygun olarak, mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin mutlak anlamda kanunla yapılabileceğini öngörmüştür. Bu yönüyle

⁷⁷ Ayrıca bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Azienda Agricola Silverfunghi S.A.S. and the others v. İtalya*, Başvuru No: 48357/07-52677/07-52687/07-52701/07, Karar Tarihi: 24.06.2014, para. 102-103, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

⁷⁸ KOÇAK, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, (4/15), 2013, s. 371.

⁷⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Malonei v. United Kingdom*, Başvuru Numarası: 8691/79, Karar Tarihi: 02/08/1984, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018, para. 66-68.

⁸⁰ KOÇAK, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, (4/15), 2013, s. 371.

Anayasa Mahkemesi, AİHM’in benimsediğinin aksine kanun dışı düzenlemeleri, iç-tihatları mülkiyet hakkına müdahale için geçerli kabul etmemiştir⁸¹.

AİHM, mülkiyete yönelik müdahalenin hukuka uygun olması için öncelikle müdahalenin dayandığı hukukun öngörülebilir ve ulaşılabilir, diğer bir ifadeyle aleni olmasını aramaktadır⁸². Bu kapsamda mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin hukuka uygun olması için öncelikle müdahalenin dayandığı hukuk kurallarının malik tarafından biliniyor olması, malikin söz konusu kurallara ulaşabiliyor olması, diğer bir ifadeyle söz konusu kuralların aleni olması gerekmektedir⁸³.

b) Müdahalenin ölçülü ve orantılı olması

AİHM, önüne gelen uyuşmazlıklarda ölçülü olmayı, müdahale ile elde edilmek istenen amaç ile bu amacın gerçekleştirilmesi için gerçekleştirilen müdahale arasındaki “makul denge”yi ifade etmek için kullanırken⁸⁴; orantılı olmayı ise yapılacak müdahalelerde kamu yararının/genel yararın gerekleri ile müdahalenin yöneldiği hak arasında gözetilmesi gereken dengeyi ifade etmek için kullanılmaktadır⁸⁵.

c) Müdahalenin kamu yararına/genel yarara uygun kabul edilebilir bir amacının bulunması

AİHM’ne göre devletlerin vergilendirme konusunda geniş takdir yetkisine sahip olduğu kabul edilmekle birlikte; AİHS’nin ek 1 nolu Protokolünün 1. maddesi uyarınca devletlerin vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yönelik yapacakları müdahalelerde kamu ve genel yarara uygun meşru bir amaç doğrultusunda hareket etmesi beklenmektedir. Ancak AİHM, kamu yararı/genel yarar kavramını mutlak bir şekilde tanımlamayıp, takdir yetkisinin kullanımında meşru sınırlarda kalınıp kalınmadığı yönünde konuyu değerlendirmektedir⁸⁶. Bu noktada AİHM, olayın niteliğine göre bir

⁸¹ Anayasa Mahkemesi, *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, Başvuru No: 2013/817, AMKBB, Karar Tarihi: 19/12/2013; Anayasa Mahkemesi, *Ağlar*, Başvuru Numarası: 2013/5660, AMKBB, Karar Tarihi: 20.3.2014; Anayasa Mahkemesi, *Ali Hıdır Akyol ve diğerleri*, Başvuru No: 2015/17510, AMKBB, Karar Tarihi: 18/10/2017; Anayasa Mahkemesi, *Yunis Ağlar*, Başvuru No: 2013/1239, AMKBB, Karar Tarihi: 20.03.2014.

⁸² Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Vistins ve Perepjolkins v. Latvia*, Başvuru Numarası: 71243/01, Karar Tarihi: 25/10/2012, para. 95-97; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Beyeler v. Italy*, Başvuru Numarası: 33202/96, Karar Tarihi: 05.01.2000, para. 109, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

⁸³ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Turhan Kitabevi, Ankara 2009, s. 425; GÜMÜŞKAYA, Gamze, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2010, s. 90.

⁸⁴ Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*, para. 69.

⁸⁵ ŞİMŞEK, Suat, “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, *Malîye Dergisi*, (159), 2010, s. 337-340.

⁸⁶ KOÇAK, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, (4/15), 2013, s. 372.

değerlendirme yaparak, kamu yararına/genel yarara uygun meşru bir amaç doğrultusunda hareket edilip edilmediğini saptamaktadır.

Konuya İlişkin Örnek Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

a) GasusDosier-und Fördertechnik GmbH v. Hollanda Kararı

Başvurucu, Alman hukukuna göre kurulmuş ve merkezi Almanya’da olan bir şirkettir. Somut olayda başvuru, 1980 yılında Hollandalı bir firmaya bir beton mikseri ve yardımcı ekipmanlarını satmış, satış anlaşmasına malların mülkiyetinin ücreti tamamen ödenene değin kendisinde kalacağı şartını eklemiştir⁸⁷. Ancak başvuru satış sonrası ücretinin tamamını almadan önce Hollanda vergi idari birimleri tarafından Hollandalı firmanın iflası üzerine vergi borçlarına karşılık olarak başvurusunun satmış olduğu ekipmanlar dâhil tesislerindeki bütün taşınır malları icra yoluyla satış için haczetmiş ve satışa çıkarmıştır. Başvurucu halen kendi mülkiyetinde olan ekipmanların satışının durdurularak, ekipmanların kendisine iadesi noktasında gerekli tüm idari ve yargı yollarına başvurmasına rağmen bir netice de alamamıştır. Özellikle ilgili vergi idaresi, yetkinin kanuna dayandığı ve iflas neticesinde alacakların dağıtımında vergi borçlarının öncelikli alacak konumunda olduğunu ifade etmiştir⁸⁸. Bu noktada başvuru esas itibarıyla, beton mikserinin vergi mercileri tarafından haczedilerek satılmasının Sözleşmeye Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesini ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

Mahkeme, yaptığı incelemeler sonucunda yapılan müdahalenin, vergi mercilerinin 1845 sayılı Vergi Tahsilatı Kanunu’nun 16/3. maddesinde öngörülen yetkilerini kullanmalarından kaynaklandığını ifade etmiştir. Mahkemeye göre vergi borçlarına ilişkin icra işlemlerinde vergi mercilerine ticari borç alacaklılarına nazaran daha fazla yetki verilip verilmeyeceğinin, verilecekse bu yetkinin hangi düzeyde olacağının tayininde yasama organına geniş bir takdir hakkına sahiptir ve AİHM, yasama organının bu konularda makul bir zemine dayanan her türlü değerlendirmesine saygı göstermek durumundadır⁸⁹. Bu nedenle de Mahkeme, ücretinin tamamı ödenene dek mülkiyetinin kendisine ait olduğunu iddia ettiği beton mikserinin vergi makamlarınca haczedilmesinin ve ardından alıcının vergi borçlarının tahsili çerçevesinde satılmasının Sözleşmeye Ek 1 nolu Protokolün 1. maddesinin ihlali anlamına gelmediğine hükmetmiştir⁹⁰.

⁸⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *GasusDosier-und Fördertechnik GmbH v. Hollanda*, Başvuru No: 15375/89, Karar Tarihi: 23.02.1995, para. 7, [http:// hudoc.echr.coe.int](http://hudoc.echr.coe.int) , Erişim Tarihi: 04.04.2018.

⁸⁸ *GasusDosier-und Fördertechnik GmbH v. Hollanda*, para. 8-14.

⁸⁹ *GasusDosier-und Fördertechnik GmbH v. Hollanda*, para. 60-73.

⁹⁰ *GasusDosier-und Fördertechnik GmbH v. Hollanda*, para. 74.

b) N.K.M. v. Macaristan Kararı

Söz konusu kararda 30 yıl boyunca kamu çalışanı olarak görev yapan başvuru-
cu, özellikle işten çıkarılmasından 10 hafta önce yürürlüğe giren bir kanun kapsamın-
da kıdem tazminatının bir kısmına uygulanan yüzde elli iki oranında bir verginin ken-
disini mülkiyet hakkından haksız bir şekilde alıkoyduğundan şikayetçi olmuştur⁹¹.

Somut olayda başvurucunun 28 Temmuz 2011 tarihinden itibaren geçerli ol-
mak üzere görevine son verilmiştir. Başvurucu, görevine son verildiğinde sekiz aylık
kıdem tazminatını ve sonraki iki ayın maaşını alma yasal hakkına sahip olmakla bir-
likte, bu meblağlar 14 Mayıs 2011 tarihinde yürürlüğe giren kıdem tazminatları için
ödenen vergi miktarını arttıran (%16'lık orandan %52'ye) kanun uyarınca vergilen-
dirilmiştir⁹².

Mahkeme önüne gelen somut olayı iki açıdan değerlendirmiştir. Öncelikle baş-
vurucunun, değiştirilmiş mevzuatın yürürlüğe girdiği tarihten on hafta sonra görevine
son verildiğinden haberdar edilmesi itibarıyla mevzuatın geriye dönük uygulanmadı-
ğını ve söz konusu tedbir için uygun bir yasal dayanak sağladığını kabul etmiştir⁹³.
Bununla birlikte mahkeme müdahalenin ölçülü olup olmadığı noktasını da irdelemiş-
tir. Buna göre başvurucuya uygulanan toplam vergi oranı olan %52, diğer tüm gelir-
lere uygulanan vergi oranını kayda değer ölçüde aştığı, işsizlik sonucu ciddi bir gelir
kaybına uğradığı ve neticede başvurucunun aşırı ve orantısız bir yükümlülük altına
sokulduğu sonucuna ulaşmıştır⁹⁴. Dolayısıyla mahkeme, kullanılan araçların, aşırı
miktarla kıdem tazminatlarına karşı devlet hazinesinin korunmasına yönelik taşınan
meşru amaç ile orantısız olduğuna, dolayısıyla vergilendirmenin 1 nolu Protokolün 1.
maddesi ihlal ettiğine hükmetmiştir⁹⁵.

c) Buffalo Srl v. İtalya Kararı

Söz konusu kararda başvuru Buffalo Srl şirketi 1985-1992 yılları arasında
ödemesi gereken vergiden fazla vergi ödediğini, dolayısıyla devletten vergi iadesi al-
masını gerektiğini, söz konusu vergi iadesinin ise kendisine zamanında yapılmadığını
ve bu sebeplerden ötürü mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir⁹⁶.

Somut olayda başvuru Buffalo Srl şirketi, merkezi 2001 yılına kadar İtalya'da

⁹¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *N.K.M. v. Macaristan*, Başvuru No: 66529/11, Karar Tarihi: 14.05.2013, para. 3, [http:// hudoc.echr.coe.int](http://hudoc.echr.coe.int), Erişim Tarihi: 04.04.2018.

⁹² *N.K.M. v. Macaristan*, para. 7.

⁹³ *N.K.M. v. Macaristan*, para. 52-54.

⁹⁴ *N.K.M. v. Macaristan*, para. 65-74.

⁹⁵ *N.K.M. v. Macaristan*, para. 76.

⁹⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Buffalo Srl in liquidation v. İtalya*, Başvuru Numara-
sı: 38746/97, Karar Tarihi: 27.05.2001, para. 3, [http:// hudoc.echr.coe.int](http://hudoc.echr.coe.int), Erişim Tarihi: 04.04.2018.

bulunan bir limitet şirket olup dava açıldığında gönüllü tasfiyeye gittiği görülmektedir. 1985-1992 yılları arasında başvuru Devlete tahakkuk eden tutarın üzerinde vergi ödemiştir ve bunun sonucunda Devletten vergi iadesi alma hakkı doğmuştur. Başvuru ilgili idareye başvurmuş ve başvurusu neticesinde iade ödemelerine 1997 yılında başlanmıştır. Ancak, başvurucuya iade tutarlarının tamamı ödenmemiştir. Bunun üzerine başvuru şirket, alamadığı vergi iadelerini finanse etmek amacıyla bankalardan ve özel şahıslardan finansman temin etmek zorunda kalmıştır⁹⁷.

Mahkeme yaptığı inceleme neticesinde idare tarafından ödenen vergi iadesi ile birlikte ödenen faizin yetersiz olduğunu ve ödemenin yapılmasında yaşanan gecikmeyi telafi etmediğini; başvuru kişinin vergi iadelerinde ödemede gecikmesinin başvuru kişiyi zor duruma düşürdüğünü, meşru sebeplere dayalı olarak vergi iadelerinde gecikmelerin kabul edilebilir olmasına rağmen, sürenin makul olmadığı sonuca ulaşmıştır⁹⁸. Tüm bu nedenleri göz önünde bulundurarak mahkeme, Sözleşme'ye Ek 1 nolu Protokolün 1. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir.

d) Concetta Cacciato ve Michele Cacciato v. İtalya Kararı

Söz konusu kararda başvuru kişileri, belediye yetkilileri tarafından arazisinin kamulaştırılması ve özellikle aldıkları kamulaştırma bedeli üzerinden ödemek zorunda oldukları % 20'lik vergi sebebiyle mülkiyet haklarının ihlal edildiğini öne sürmüştür⁹⁹.

Somut olayda başvuru kişilerin arazileri, belediye meclisince alınan inşaat kararı sebebiyle belediye tarafından 2000 yılında işgal edilmiş ve 2005 yılına kadar kamulaştırma kararı olmaksızın kullanılmıştır. 2005 yılında ise belediye tarafından kamulaştırma kararı çıkarılmış, ancak kamulaştırma bedeli belirlenmemiştir. Bunun üzerine başvuru kişileri, belediye aleyhine dava açarak, kamulaştırma bedeli ve önceki beş yıllık işgal sebebiyle tazminat talebinde bulunmuş ve mahkeme bu talepler yönünde karar vermiştir. Bu karar üzerine idare kamulaştırma bedeli ve tazminatı 3 taksit halinde ödemiş, her bir ödeme için kanun hükmü gereği %20 oranında kaynakta kesme suretiyle vergilendirmiştir¹⁰⁰.

Mahkeme, yaptığı inceleme neticesinde başvuru kişilerin kaynakta kesme suretiyle ödedikleri vergi ile ilgili olarak iddialarının açıkça dayanaksız ve kabul edilemez olduğu kabul etmiştir. Mahkemeye göre vergilerin, başvuru kişilerin hakları ile verginin toplanması arasındaki korunması gereken dengeyi, özellikle de ülkelerin maliye po-

⁹⁷ *Buffalo Srl in liquidation v. İtalya*, para. 4-7.

⁹⁸ *Buffalo Srl in liquidation v. İtalya*, para. 33-40.

⁹⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Concetta Cacciato ve Michele Cacciato v. İtalya*, Başvuru Numarası: 60633/16, Karar Tarihi: 11.12.2016, para. 13-15, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

¹⁰⁰ *Concetta Cacciato ve Michele Cacciato v. İtalya*, para. 3-9.

litikasına sahip oldukları takdir yetkilerinin göz ardı edilmemelidir. Bu yönüyle vergi oranı ve uygulama araçlarının, İtalyan yasama meclisinin takdir yetkisinde olduğunu ve % 20'lik oranın da kanuna dayalı olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca, alınan verginin kamulaştırma bedelinin etkin bir şekilde kullanımına ve başvurular için mali sıkıntıya neden olacak düzeyde olmadığına hükmetmiştir¹⁰¹. Dolayısıyla mahkeme, Sözleşme'ye Ek 1 nolu Protokolün 1. maddesinin ihlal edilmediğine hükmetmiştir.

e) Eko-Elda AVEE v. Yunanistan Kararı

Söz konusu kararda başvuru, vergi mercilerinin vergi iadesi ödemelerinde gecikmeleri ve bu gecikmeler dolayısıyla faiz ödemeyi reddetmeleri sebebiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini öne sürmüştür¹⁰².

Somut olayda bir limited bir şirket olan başvuru, Haziran 1988'de haksız gelir vergisi tahsil edildiği gerekçesiyle vergi mercilerinden bu paranın kendisine geri ödenmesini talep etmiştir. Vergi mercilerinin bu talebi reddetmesi üzerine, başvuran şirket bahse konu tutarın faiziyle birlikte kendisine ödenmesi talebiyle ilgili İdare Mahkemesinde dava açmıştır. Kasım 1993'te dava devam etmekteyken, vergi mercii tarafından başvuru şirkete söz konusu tutarın tamamını ödemiştir. Ancak başvurunun gecikme faizi ödenmesi talebini reddetmiştir. Bunun üzerine başvuru kararı temyiz etmiş, ancak temyiz talebi, başvurunun Medeni Kanun'a dayandırdığı faiz talebinin vergi alacakları için geçerli olmadığı ve bu yönde bir kanun hükmünün bulunmadığını gerekçesiyle reddedilmiştir¹⁰³.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi yaptığı inceleme neticesinde başvurunun vergi iadesinin zamanında ödenmemesi sebebiyle mülkiyetini kullanma hakkından yoksun olduğu süre için bir faiz ödemesi gerektiğini, ayrı beş yılı aşkın süre vergi iadesinin yapılmaması sebebiyle kişinin finansal açıdan zor duruma düştüğünü ifade etmiştir. Mahkeme, tüm bu nedenleri göz önünde bulundurarak İtalyan makamların ilgili kararlarının genel kamu çıkarı ile bireysel çıkar arasındaki adil dengeyi bozduğunu kabul etmiştir¹⁰⁴. Bu nedenle mahkeme, Sözleşme'ye Ek 1 nolu Protokolün 1. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir.

SONUÇ

Kişilerin mülkiyet ilişkisinden doğan yetki ve menfaatlerinin hukuk düzenince korunup, tanınması olarak ifade edilen mülkiyet hakkı; günümüzde temel bir hak olarak anayasalarda ve uluslararası sözleşmelerde koruma altına alınmaktadır. Ancak mülkiyet hakkı; 19'uncu yüzyıla kadar kabul edildiği gibi mutlak ve sınırsız bir hak

¹⁰¹ *Concetta Cacciato v. Michele Cacciato v. İtalya*, para. 24-27.

¹⁰² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Eko-Elda AVEE v. Yunanistan*, Başvuru Numarası: 10162/02, Karar Tarihi: 09.03.2006, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

¹⁰³ *Eko-Elda AVEE v. Yunanistan*, para. 9-18.

¹⁰⁴ *Eko-Elda AVEE v. Yunanistan*, para. 30-31.

olmayıp; sınırlanabilen bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada örneğin; 1982 Anayasası veya Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, mülkiyet hakkını mutlak olarak tanımakla birlikte; belirli koşullar altında sınırlanabileceğini öngörmektedir.

Mülkiyet hakkının sınırlandırılması, diğer bir ifadeyle mülkiyet hakkına müdahale edilmesi hususunda, mülkiyet hakkı ile vergilendirme yetkisinin yakın bir ilişki içerisinde olduğu söylenebilir. Çünkü şey üzerinden alınacak bir vergi, aynı zamanda şeyin mülkiyetine yönelik bir müdahale niteliğindedir. Dolayısıyla devlet kişilerin temel hak ve özgürlüklerinden biri olan mülkiyet haklarına vergilendirme yoluyla müdahale edebilmektedir. Ancak bu müdahalenin bir sınırı olup olmadığının açıklığa kavuşturulması gerekir.

1982 Anayasasının mülkiyet hakkı kişisel haklar arasında düzenlenmiş olup; 35. maddesinin ilk fıkrasında herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Bu düzenleme ile anayasa, öncelikle özel mülkiyete yer vermiştir. Ancak aynı madde kapsamında, mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği ve bu hakkın toplum yararına aykırı kullanılamayacağı da öngörülmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde ise mülkiyet hakkı, 20.03.1952 tarihinde imzalanan 1'inci ek protokol ile düzenlenmiş olup; bu hakkın her gerçek ve tüzel kişiye tanındığı ifade edilmiştir. Ancak AİHS'ne göre de bu hak sınırsız değildir. AİHS'nin 1 nolu ek protokolünün 1'inci maddesine göre kişi sadece kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mülkiyet hakkından mahrum bırakılabilir ve mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulamak amacıyla mülkiyet hakkına müdahale edilebilir.

Bu noktada Türkiye'de vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına bir müdahalenin koşullarının, 1982 Anayasası ve AİHS'nin düzenlemeleri çerçevesinde değerlendirilmelidir. Ancak mülkiyet hakkına yönelik getirilecek bir sınırlamanın; diğer bir ifadeyle mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin de sınırsız olmadığını belirtmek gerekir.

1982 Anayasasına 13'üncü maddesinde bir temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasında dikkate alınması gereken ölçütlere yer verilmiştir ve bu mülkiyet hakkı için de geçerlidir. Söz konusu ölçütler şunlardır: Sınırlamanın kanunla olması, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olması, demokratik toplum düzeni ve laik cumhuriyetin gereklerine uygun olması ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması. Bu ölçütlerin neler olduğu da Anayasa Mahkemesi tarafından açıklığa kavuşturulmuştur. Bununla birlikte AİHS'ne bakıldığında ise mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin, sınırsız olmadığı ve bu müdahalelerin hukuka dayalı olmasını, ölçülü ve orantılı olmasını ve kamu yararına/genel yarara uygun kabul edilebilir bir amacının bulunmasını aradığını

söylemek mümkündür. AİHS'nin koyduğu bu sınırlar ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından açıklığı kavuşturulmuştur.

Bu noktada vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalelerin sınırlarını şu şekilde belirlemek mümkündür. Öncelikle 1982 Anayasasına göre; müdahalenin toplum/kamu yararına dayanılarak yapılması, kanunla yapılması, anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olması, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olması, hakkın özüne dokunmaması, laik cumhuriyetin gereklerine uygun olması ve ölçülülük ilkesine uygun olması gerekir. Bununla birlikte AİHS'ne göre ise; müdahalenin hukuka dayalı olması, ölçülü ve orantılı olması ve son olarak kamu yararına/genel yarara uygun kabul edilebilir bir amacının bulunması gerekir.

Bu şekilde 1982 Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında belirlenen vergilendirme yoluyla müdahalenin sınırları, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin önüne gelen uyuşmazlıklar ile somutlaşmakta ve yön gösterici olmaktadır. Bu yönüyle, yukarıda da bahsedilen örnek kararlar ışığında, devletin üç temel organı eliyle vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale edilebildiği ve bu müdahalelerin ilgili sınırlar dâhilinde haksız nitelik taşıyabildiği gözlemlenmektedir. Bu açıdan bakıldığında yasama organının çıkardığı vergi kanunları; yürütme organının gerçekleştirdiği vergilendirme işlemleri ve yargı organının emsal nitelikteki kararları ile vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalesi söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla bu müdahalelerin bir haksız nitelik taşımaması noktasında her bir devlet organına görev düşmektedir. Öncelikle vergi koyma yetkisi bulunan yasa koyucunun ve belirli sınırlar dahilinde değişiklikler yapma yetkisi bulunan yürütme organının (Cumhurbaşkanı) AİHM'nin belirttiği takdir yetkisini meşru amaç doğrultusunda ve ölçülü bir şekilde kullanması önem arz etmektedir. Bu noktada getirilen vergiler ve öngörülen vergi, oran, istisna ve muafiyetleri ile kişilere aşırı vergi yükü yüklenmemesi ve haksız yere kişilerin mülkiyetlerinden mahrum bırakılmaması gerekmektedir. İkinci olarak vergi kanunlarını uygulama yetkisi olan yürütme organının (Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi idarelerinin), özellikle uygulamada birliği sağlama noktasında gerekli adımları atması ve bununla birlikte ölçülülük ilkesini göz önünde bulundurarak vergi alacaklarına yönelik sınırlı süreli ve meşru amaçla orantılı tedbirlere başvurmaları önem arz etmektedir. Üçüncü ve son olarak içtihadi nitelikte kararlar alan yargı organı, yani Danıştay'a özellikle vergilerin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde önemli görev düşmektedir. Bu açıdan vergi kanunlarının uygulamasında belirliliğin ve istikrarın sağlanabilmesi noktasında yeknesaklığın olmadığı hususlarda içtihadı birleştirme kararlarının alınması ve uygulamaya istikrarın kazandırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

1. KİTAPLAR

- AKİPEK, Jale ve Akıntürk, Turgut, *Eşya Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul 2009.
- ANKARA BAROSU İNSAN HAKLARI KURULU (ABİHK), *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı*, Ankara Barosu Yayını, Ankara 2003.
- AYBAY, Aydın ve Aybay, Rona *Hukuka Giriş*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2012.
- EREN, Fikret, *Mülkiyet Hukuku*, Yetkin Yayınevi, Ankara 2011.
- GÖZLER, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınevi, Bursa 2013.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve Gölcüklü, Feyyaz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Turhan Kitabevi, Ankara 2009.
- GÜMÜŞKAYA, Gamze, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2010.
- GÜRİZ, Adnan, *Hukuk Başlangıcı*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2009.
- OĞUZMAN, Kemal, Seliçi, Özer ve Özdemir, Saibe Oktay, *Eşya Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2012.
- ÖNCEL, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2015.
- ÖZBUDUN, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2013.
- TİRYAKİ, Refik, *Ekonomik Özgürlükler ve Anayasa*, Yetkin Yayınları, Ankara 2008.

2. MAKALELER

- AKÇA, Kürşat, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1/Özel Sayı), 2015.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, (Edit. İlhan Ulsan ve Bahri Öztürk), *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, 2009.
- BOZDOĞAN, Mine Nur, “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, *Maliye Dergisi*, (162), 2012.
- BULUT, Nihat, “Mülkiyet Konusunda Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (10/3-4), 2006.
- ERTAŞ, Şeref, “Mülkiyet Hakkının Yeni Boyutu ve Bu Hakka Getirilen Daraltımların Anayasa ve İnsan Haklarına Uygunluğu”, *Türk Medenî Kanununun Yürürlüğe Girişinin 80. Yılı Münasebetiyle Düzenlenen Sempozyum*, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2006.

KOÇAK, Nazım Taha, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Mülkiyet Hakkı", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (4/15), 2013.

NAZALI, Ersin ve Demirci, Mete, "Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme", *Vergi Dünyası*, (334), 2009.

ŞİMŞEK, Suat, "Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri Ve Şartları Açısından 1982 Anayasası Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz –I", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (23/91), 2010.

ŞİMŞEK, Suat, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", *Maliye Dergisi*, (159), 2010.

3. MAHKEME KARARLARI

ANAYASA MAHKEMESİ, 06.10.1986 tarih, E: 1985/21, K: 1986/23 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:14.03.1987/19400.

ANAYASA MAHKEMESİ, 12.06.1989 tarih, E: 1988/34, K:1989/26 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:05.12.1989/20363.

ANAYASA MAHKEMESİ, 21.06.1995 tarih, E: 1995/17, K: 1995/16 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:14.10.1995/22433.

ANAYASA MAHKEMESİ, 23/07/2003 tarih, E: 2003/48, K: 2003/76 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:11.09.2004/25580.

ANAYASA MAHKEMESİ, 31.01.2008 tarih, E: 2004/81, K:2008/48 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:20.03.2008/26822.

ANAYASA MAHKEMESİ, 19.06.2008 tarih, E: 2005/138, K:2008/124 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:06.11.2008/27046.

ANAYASA MAHKEMESİ, 10.02.2011 tarih, E:2008/58, K:2011/37 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:14.05.2011/27934.

ANAYASA MAHKEMESİ, 16.06.2011 tarih, E:2009/9, K:2011/103 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:19.05.2012/28297.

ANAYASA MAHKEMESİ, 29.12.2011 tarih, E: 2010/73, K: 2011/176 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S: 29.12.2011/28236.

ANAYASA MAHKEMESİ, 12.01.2012 tarih, E: 2010/90, K: 2012/4 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:19.05.2012/28297.

ANAYASA MAHKEMESİ, 11.04.2012 tarih E:2011/111, K:2012/56 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S: 06.10.2012/28433.

ANAYASA MAHKEMESİ, 27.05.2015 tarih E:2014/176, K:2015/53 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S: 26.06.2015/29398.

ANAYASA MAHKEMESİ, 01.07.2015 tarih, E: 2015/39, K:2015/62 sayılı karar, *Resmi Gazete*, T/S:15.07.2015/29417.

ANAYASA MAHKEMESİ, 10.09.2015 tarih, E.2014/148, K.2015/80 sayılı karar, Resmi Gazete, T/S:21.10.2015/29509.

ANAYASA MAHKEMESİ, 21.09.2016 tarih E.2016/13, K.2016/127 sayılı karar, Resmi Gazete, T/S:21.09.2016/29834.

ANAYASA MAHKEMESİ, Mehmet Akdoğan ve diğerleri, Başvuru No: 2013/817, AMKBB, Karar Tarihi: 19.12.2013.

ANAYASA MAHKEMESİ, Yunis Ağlar, Başvuru No: 2013/1239, AMKBB, Karar Tarihi: 20.03.2014.

ANAYASA MAHKEMESİ, Yıldırım, Başvuru No: 2013/711, AMKBB, Karar Tarihi: 03.04.2014.

ANAYASA MAHKEMESİ, Türkiye İş Bankası A.Ş., Başvuru No: 2014/6192, AMKBB, Karar Tarihi: 12.11.2014.

ANAYASA MAHKEMESİ, Necmiye Çiftçi ve diğerleri, Başvuru No: 2013/1301, AMKBB, Karar Tarihi: 30.12.2014.

ANAYASA MAHKEMESİ, Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş., Başvuru No: 2013/28, AMKBB, Karar Tarihi: 25.02.2015.

ANAYASA MAHKEMESİ, Nusrat Külâh, Başvuru No: 2013/6151, AMKBB, Karar Tarihi: 21.04.2016.

ANAYASA MAHKEMESİ, Mahmut Duran ve diğerleri, Başvuru No:2014/11441, AMKBB, Karar Tarihi: 01.02.2017.

ANAYASA MAHKEMESİ, Recep Tarhan ve Afife Tarhan, Başvuru No: 2014/1546, AMKBB, Karar Tarihi: 02/02/2017.

ANAYASA MAHKEMESİ, Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy, Başvuru No: 2014/12080, AMKBB, Karar Tarihi: 06.04.2017.

ANAYASA MAHKEMESİ, Hasibe Uysal, Başvuru Numarası: 2014/3976, AMKBB, Karar Tarihi: 05.07.2017.

ANAYASA MAHKEMESİ, Ali Hıdır Akyol ve diğerleri, Başvuru No: 2015/17510, AMKBB, Karar Tarihi: 18.10.2017.

ANAYASA MAHKEMESİ, Ford Motor Company, Başvuru Numarası: 2014/13518, AMKBB, Karar Tarihi: 26.10.2017.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Sporrong and Lönnroth v. Sweden, Başvuru No: 7151/75, Karar Tarihi: 23.09.1982, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Malonei v. United Kingdom, Başvuru Numarası: 8691/79, Karar Tarihi: 02/08/1984, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, James and others v. United Kingdom, Başvuru No: 8793/79, Karar Tarihi: 21/2/1986, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis v. Greece, Başvuru No:13427/87, Karar Tarihi: 09.12.1994, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Aral Tekin v. Turkey, Başvuru No: 2456394, Karar Tarihi: 14.01.1998, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Woljhard Koop-Automaten Goldene 7 GmbH & Co. KG v. Germany, Başvuru No: 38070/97, Karar Tarihi: 30.3.1999, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Beyeler v. Italy, Başvuru Numarası: 33202/96, Karar Tarihi: 05.01.2000, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, George Drosopoulos v. Greece, Başvuru No: 40442/98, Karar Tarihi: 07.12.2000, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, SA Dangeville v. France, Başvuru Numarası: 38746/97, Karar Tarihi: 16.04.2002, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Sovtransanto Holding v. Ukraine, Başvuru No: 48553/99, Karar Tarihi: 25.07.2002, <http://hudoc.echr.coe.int>, 28.06.2014, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Posti and Rahko v. Finland, Başvuru No:27824/95, Karar Tarihi: 24.09.2002, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Buffalo Srl in liquidation v. Italy, Başvuru Numarası: 38746/97, Karar Tarihi: 03.07.2003, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Baklanov v. Russia, Başvuru Numarası: 68443/01, Karar Tarihi: 09.06.2005, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Eko-Elda AVEE v. Greece, Başvuru Numarası: 10162/02, Karar Tarihi: 09.03.2006, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Anheuser-BuschInc. v. Portugal, Başvuru No:73049/01, Karar Tarihi: 11.01.2007, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Vistins ve Perepjolkins v. Latvia, Başvuru Numarası: 71243/01, Karar Tarihi: 25/10/2012, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 03.04.2018.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ, Azienda Agricola Silverfunghi S.A.S. and the others v. İtalya, Başvuru No: 48357/07-52677/07-52687/07-52701/07, Karar Tarihi: 24.06.2014, <http://hudoc.echr.coe.int>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN İDARİ DAVALARDA MÜLKİYET HAKKININ KORUNMASINDA USULÎ GÜVENCELER

*Yunus Emre YILMAZOĞLU**

GİRİŞ

Vergilendirme, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında bir müdahale aracıdır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanması, bireylerin farklı temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi sonucunu doğurur. Akçalı bir ilişki olması nedeniyle vergilendirmenin en somut tezahürü mülkiyet hakkı üzerinde kendini göstermektedir.¹ Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkı sınırlandırıldığında kişinin malvarlığından Devlet Hazinesine bir transfer gerçekleşmiş olur.

Kişiler vergilendirme yoluyla bir müdahale gerçekleştiğinde mülkiyet haklarının korunması amacıyla mevcut hukuk sisteminin tanıdığı çeşitli idari ve yargısal yollara başvurmaktadırlar. Bu yollardan biri olan idari yargı, idarenin işlem ve eylem biçiminde somutlaşan vergisel müdahalelerine karşı kişilere etkin bir koruma sunulması amacıyla öngörülmüştür.

Vergisel bir müdahale gerçekleştiğinde müdahaleden haberdar olma, idari yargıya erişim, idari yargı mercileri önünde etkin bir biçimde iddialarını dile getirebilme, bu iddialara cevap alabilme mülkiyet hakkının korunması bağlamında usulî güvenceleri teşkil etmektedir. Bu güvencelerin sağlanmış olması mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla müdahalenin ölçülü olabilmesinin koşullarından biridir.

Bu çalışmada vergilendirme yoluyla müdahalenin ölçülülüğü bağlamında sağlanması gereken usulî güvenceler Anayasa Mahkemesinin yakın tarihli *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat Ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* kararı temelinde değerlendirilmeye çalışılacaktır.

1. Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalede Anayasal Teminatlar

Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadında vergisel müdahalelerin kural olarak, devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını

* Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kıdemli Tetkik Hâkimi.

¹ İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 45; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48

kontrol veya düzenlemesi yetkisi (üçüncü kural) kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmektedir.²

Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS), vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler konusunda devletlere oldukça geniş bir hareket alanı sağlamaktadır. Vergisel tedbirler konusunda devletlerin, diğer alanlara nazaran daha geniş bir takdir hakkı olduğu kabul edilmektedir.³ Anayasa Mahkemesi uygulamasında vergi borçlarının ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisi bulunduğu kabul edilmektedir.⁴

Devletin mülkiyetin kontrolü ve düzenlenmesi yetkisinin kullanımında Anayasa'nın 13 ve 35. maddeleri gereği kanunilik, meşru amaca dayanma ve ölçülülük ilkerinin gereklerinin karşılanması zorunludur.

Anayasa'nın 13. maddesinde bir temel hak ve özgürlüğe müdahalede bulunulabilmesi açısından şekli anlamda bir kanun hükmünün varlığı şart koşulmuştur.⁵ Ayrıca Anayasa'nın mülkiyet hakkına ilişkin 35. ve vergi ödevine ilişkin 73. maddelerinde öngörülen kanunilik koşulları da şekli anlamda kanuni dayanağın varlığını gerekli kılmaktadır.⁶ Müdahalenin kanuni dayanağı ulaşılabilirlik, öngörülebilirlik ve belirlilik kriterlerini taşıyabilecek nitelikte (kalitede) olmalıdır.⁷

Müdahalenin anayasal teminatlara uygun olduğundan söz edilebilmesi için kanunilik koşulunun sağlanmış olması yeterli değildir. Anayasa'nın 13 ve 35. maddeleri uyarınca müdahalenin kamu yararına dayalı meşru bir amacının da olması ve aynı zamanda müdahalenin ölçülülük bağlamında bazı kriterleri karşılaması gereklidir.

Usulî güvenceler mülkiyet hakkına müdahalede ölçülülüğün bir unsuru olduğundan bu çalışmada kanunilik ve meşru amaç koşullarına ilişkin bir açıklamaya yer verilmeyecektir.

2. Ölçülülük

Mülkiyet hakkının sınırlandırılmasında, sınırlandırmanın sınırını oluşturan ölçütlerden biri de ölçülülüktür.

² *Gasus Dosier-und Fordertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995, § 59; *Ahmet Uğur Balkaner* [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, § 49; *Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; *Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 71

³ *Travers/İtalya*, B. No: 15117, 16/1/1995; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48

⁴ *Gümüşdere İnşaat Ticaret ve Sanayi*, B. No: 2013/5016, 16/4/2015, § 58

⁵ *Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49

⁶ *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, §§ 59-67

⁷ Bu koşulların ayrıntılarıyla incelendiği yakın tarihli AYM kararları için bkz. *Türkiye İş Bankası A.Ş.* (9), B. No: 2016/2400, 3/4/2019, §§ 47-68; *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.*, B. No: 2015/12721, 18/4/2019, §§ 40-61

Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkının sınırlandırılması bakımından ölçülülük koşulunun sınırlandırma ile ulaşılmak istenen kamu yararı amacı ile bireye yüklenen külfet arasında adil bir dengenin sağlanması zorunluluğuna işaret ettiğini belirtmektedir. Ulaşılmak istenen kamu yararı amacı karşısında başvurucunun şahsi olarak olağandışı ve aşırı bir yüke katlanmak zorunda bırakıldığının tespit edilmesi durumunda bu adil denge bozulmuş olacaktır.⁸

2.1. Ölçülülüğün Unsurları

2.1.1. Elverişlilik, gereklilik ve orantılılık

Anayasa Mahkemesi kararlarında ölçülülük ilkesinin “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluştuğu vurgulanmaktadır. Buna göre “elverişlilik” öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını ifade etmektedir. Bir diğer unsur olan “gereklilik” ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını anlatmaktadır. Son olarak “orantılılık” ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğine işaret etmektedir.⁹

2.1.2. Usulî güvenceler ve iyi yönetim

2.1.2.1. Usulî güvenceler

Mülkiyet hakkına vergisel bir müdahalenin ölçülü olabilmesi aynı zamanda iki koşulun sağlanmış olmasını daha gerekli kılmaktadır. Buna göre müdahaleye karşı etkin bir biçimde itirazların öne sürülebileceği hukuki mekanizmaların varlığı bu koşullardan ilkidir. Bu kapsamda mülkiyet hakkına müdahalede bulunan kişilere başvurdukları hukuki çareler bağlamında çeşitli usulî güvencelerin sağlanmış olması gerekmektedir.

AİHS bağlamında konuya yaklaşıldığında, AİHM’nin AİHS’ye ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesinin asli amacının, kişileri mülklerinden barışçıl biçimde yararlanarak Devletin haksız yere müdahalesine karşı korumak olduğunu belirttiği görülmektedir. Bununla birlikte, AİHS’nin 1. maddesi gereğince, her Akit Tarafın, kendi yargı alanındaki herkes için AİHS’de tanımlanan hak ve özgürlükleri güvence altına alması gerekmektedir. Bu genel nitelikteki görevin yerine getirilmesi, AİHS tarafından güvence altına alınan hakların etkili bir biçimde kullanılmasının sağlanmasından doğan pozitif yükümlülükleri gerektirebilir.¹⁰

⁸ Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy, B. No: 2014/12080, 6/4/2017, § 41; AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017, § 79

⁹ Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, §99; AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016; Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38

¹⁰ Ališić ve diğerleri/Bosna Hersek, Hırvatistan, Sırbistan, Slovenya ve Makedonya Cumhuriyeti [BD], B. No: 60642/08, 16/7/2014, § 100

AİHS'ye ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi bağlamında, bu pozitif yükümlülükler, Devlet'in mülkiyet hakkını korumak için gerekli önlemleri almasını gerektirebilir.¹¹ Bunun anlamı, özellikle, Devletler gerekli usulî güvenceler sunan yargı yolları temin etme yükümlülüğü altındadır. Bu şekilde, ulusal yargı organlarının mülkiyet konularına ilişkin her türlü davayı etkili ve adil bir şekilde karara bağlamasına olanak tanınmış olur.¹²

Konuya Anayasa açısından bakıldığında ise Anayasa'nın 35. maddesinin usule ilişkin açık bir güvenceden söz etmediği görülmektedir. Ancak, 35. madde, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırma konusunda Devlete pozitif yükümlülükler yükleyen Anayasa'nın 5. maddesi ile birlikte okunduğunda, mülkiyet hakkının gerçek anlamda korunabilmesinin, mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfi ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar önünde etkin bir biçimde ortaya koyabilme olanağının tanınmasını gerektirdiği sonucuna ulaşılmaktadır.¹³

Usulî güvenceler, mülkiyete yapılacak müdahalelerde malikin durumdan haberdar olmasını sağlama, idari ve yargısal yollar bağlamında ilgili ve yetkili bir mercie başvurup mülkiyet hakkına müdahaleye karşı iddialarını ileri sürebilme, bu iddiaları açıklayabilme ve merciden cevap alabilmeyi kapsar. Bu bağlamda usulî güvenceler mülkiyet hakkına müdahale için kullanılan önlem ve varsa delilleri incelemeye yetkili ve bağımsız bir organ önünde işleyen çekişmeli usulleri ifade etmektedir.¹⁴ Usulî güvencelerin sağlanıp sağlanmadığına yönelik değerlendirme uygulanan sürecin bütününe bakılarak yapılmalıdır.¹⁵

Usulî güvencelerin kapsamı gözetildiğinde bunların mahkemeye erişim hakkı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı (silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılama ilkesi, gerekçeli karar hakkı) gibi adil yargılanma hakkı kapsamındaki bazı güvencelerle kesişen bir alanı işaret ettiği sonucuna ulaşılabilir.¹⁶

¹¹ *Sovtransavto Holding/Ukrayna*, B. No:48553/99, 25/7/2002, § 96; özellikle bir başvuranın makamlardan meşru olarak bekleyeceği tedbirler ile mülkiyetlerinin etkin biçimde kullanılması arasında doğrudan bir bağ bulunduğu durumlarda, *Broniowski/Polonya* [BD], B. No: 31443/96, 22/6/2004, § 143; *Öneryıldız/Türkiye* [BD], B. No: 48939/99, 30/11/2004, § 134

¹² *Bistrovic/Hırvatistan*, B. No: 25774/05, 31/5/2007, § 33; *Sovtransavto Holding/Ukrayna*, B. No:48553/99, 25/7/2002, § 96; *Saccoccia/Avusturya*, B. No: 69917/01, 18/12/2008, § 89

¹³ *Bekir Yazıcı* [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015, § 71

¹⁴ H. Burak GEMALMAZ, **Mülkiyet Hakkı**, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6, Avrupa Konseyi, 2018, s: 160 vd.; H. Burak GEMALMAZ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009, s: 566 vd.;

¹⁵ *Züliye Öztürk*, B. No: 2014/1734, 14/9/2017, § 36

¹⁶ GEMALMAZ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, s: 572; Yunus Emre YILMAZOĞLU, "Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri - Hak Arama Hürriyeti İlişkisi", **Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyu-**

2.1.2.2. İyi yönetim

Mülkiyete müdahalenin geçerli olabilmesi için sağlanması gereken bir diğer koşul ise iyi yönetiştir. İdarenin “iyi yönetim” ilkesine uygun hareket etme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararlarına göre “iyi yönetim” ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda kamu otoritelerinin uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmeleri gerekliliğini ifade etmektedir.¹⁷ Ayrıca bu ilke kapsamında idarelerin kendi hatalarının sonuçlarını gidermeleri ve bireylere yüklememeleri de gerekmektedir.¹⁸

Bu çalışmanın konusu dışında kaldığından söz konusu ilke ile ilgili daha ayrıntılı bilgilere yer verilmeyecektir.

2.1.3. Vergilendirmede Ölçülülük

2.1.3.1. Anayasal ilke

Anayasa’nın 73. maddesinde vergilendirmede ölçülülüğe ilişkin şu genel ilke yer almaktadır. «Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, **mali gücüne göre**, vergi ödemekle yükümlüdür.»

Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları dikkate alınarak vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir.¹⁹ Anayasal bir tanımlı olmamakla birlikte kamu maliyesinde mali gücün ana göstergeleri gelir, servet ve harcamalar olarak kabul edilmiştir.²⁰ Kişinin elde ettiği gelir, sahip olduğu servet ya da harcama anındaki alım gücü mali gücün ölçülmesinde göz önünde bulundurulacaktır.

Yasa koyucu bu kaynaklara kendi tercihleri çerçevesinde yönelecek ve bu kapsamda mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek için en az geçim indirimi, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi, sosyal amaçlı muaflik ve istisnalar gibi çeşitli tedbirlerden yararlanacaktır.²¹ Bu noktada yasa koyucunun tercihlerinin anayasal meşruiyet taşıyabilmesi için ödenecek verginin kişinin mali gücünü aşmaması gerekir.

2.1.3.2. İdari yargısal tasarruflar bağlamında ölçülülük

Vergilendirmede kanuni düzlemde mali güç ölçütünün karşılanması ölçülülük

mu: 149. Yıl, 11 Mayıs 2017, Danıştay Yayınları No:93, s: 234

¹⁷ Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım, B. No: 2013/711, 3/4/2014, § 68

¹⁸ Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 100

¹⁹ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikleri İşlenmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s: 52-53

²⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, age., s: 53

²¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, age., s: 53

açısından yeterli değildir. İdari ve yargısal uygulamalarda da ölçülülüğün yakalanması gerekir. Bu noktada bireyin mülkiyet hakkına müdahaleye yönelen kamu gücünün kullanımının ölçülü olduğundan söz edilebilmesi için müdahalenin Anayasa'nın 13. maddesindeki ölçülülük koşulunu karşılaması gerekir. Bu bağlamda yasanın uygulanmasına yönelen kamu gücü tasarrufunun ulaşmak istediği kamu yararı amacı ile bireye bu müdahale ile yüklenen külfet arasında adil bir dengenin sağlanması gerekir.

Bir başka anlatımla kanunda öngörülen koşulların maddi olayda gerçekleşmesi her zaman için mülkiyete hakkına vergisel müdahalede anayasal meşruiyetin sağlandığı anlamına gelmez. Kanunda öngörülen koşullar maddi olayda birebir gerçekleşmiş olsa bile, somut olayın koşulları bireye vergilendirme ile ulaşılmak istenen kamu yararı amacı karşısında adil dengeyi bozucu bir külfet yükleyebilir.

Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesinde vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirim hakkından bahsedilmektedir. Bu indirimden yararlanabilmenin koşullarından birisi de indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olmasıdır.

Bir mükellefin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 40. maddesinde öngörülen düzenlemeye aykırı olarak ödenecek katma değer vergisinin çıkmadığı düşüncesiyle sadece bir döneme ait katma değer vergisi beyannamesini vermediğini düşünelim. Bu beyanname verilseydi mükellef adına sadece cüz'i miktarda damga vergisi tahakkuk ettirilecekti. Mükellefin yaptığı hatayı fark ederek pişmanlıkla katma değer vergisi beyannamesini verdiğini ve tahakkuk eden damga vergisi ile gecikme faizini ödediğini farz edelim.

Mükellefin gelir vergisi beyannamesini Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesindeki indirimden yararlanabileceği düşüncesiyle söz konusu indirimi de uygulayarak verdiğini ancak idarenin bir döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin süresinde verilmemesi nedeniyle bu indirimi kabul etmediğini ve kişinin bu nedenle yüklü miktarda bir indirimden mahrum kaldığını düşünelim.

Bu olayda indirimden mahrum kalınan tutar kadar mülkiyet hakkına müdahale edildiği açıktır. Olayda idarenin indirimi kabul etmemesinin kanuni koşulları sağlanmıştır. Bir başka ifadeyle idare bu indirimi kabul etmemekte kanuni açıdan haklıdır. Ne var ki beyannamenin süresinde verilmemesi nedeniyle idarenin mahrum kaldığı damga vergisinin daha sonra gecikme faiziyle birlikte ödendiği de gözetildiğinde bu indirimden yararlandırmama nedeniyle ulaşılmak istenen vergiye uyumun sağlanmasına yönelik kamu yararı amacı ile bireye yüklenen mahrum kalınan yüklü indirim tutarından müteşekkil mali külfet arasında adil bir dengenin kurulduğu söylenemez.

Özetle idari ve yargısal kamu gücü tasarrufları bağlamında vergilendirme ile güdülen kamu yararının gerçekleştirilmesi amacı ile bireyin mülkiyet hakkı arasında

adil bir dengenin bulunması gerekir. Mülkiyet hakkına müdahale edilen birey, **şahsi olarak olağandışı ve aşırı bir yüke katlanmak zorunda bırakılmamalıdır.**

Vergisel müdahalenin ulaşılmak istenen kamu yararı amacını gerçekleştirme-ye elverişli olması (elverişlilik), vergisel müdahalenin ulaşılmak istenen kamu yararı amacı bakımından zorunlu olması yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmasının mümkün olmaması (gereklilik) ve bireyin mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi (orantılılık) gerekir.

Öte yandan, vergi ödevlisine (yükümlü ve sorumlu) vergilendirmenin hukuka aykırılığını etkin bir biçimde ileri sürebileceği hukuk yollarının oluşturulması ve bu yollara erişiminin sağlanması gerekir. Birey bu başvurusu esnasında iddialarını etkin biçimde ileri sürebilme ve bunlara cevap alabilme imkânına sahip kılınmalıdır (usulî güvenceler). Son olarak, vergi idaresinin vergilendirme esnasında uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmesi gerekir. Ayrıca vergi idaresinin kendi hatalarının sonuçlarını gidermeleri ve bireylere yüklememeleri gerekir (iyi yönetim).

2.1.4. Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., ([GK] B. No: 2015/15100, 27/2/2019) kararı

Anayasa Mahkemesi bu kararında somut olay bağlamında mülkiyet hakkına vergisel müdahalede usulî güvencelerin sağlanıp sağlanmadığı değerlendirilmiş ve kararda, süresinden sonra idarenin icbarı üzerine verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı verip vermediğine ilişkin yerleşik idari yargı uygulaması değerlendirilerek mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır.

2.1.4.1. Anayasa Mahkemesinin norm denetimi ve bireysel başvuru-daki inceleme yöntemlerinin farklılığı

Anayasa Mahkemesinin *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* kararı öncelikle Mahkemenin norm denetiminde yaptığı inceleme ile bireysel başvuruda yaptığı inceleme arasındaki farkın ortaya konulması açısından oldukça önemlidir. Bir kanun kuralının Anayasa'ya aykırılığı ile o kanun kuralının yorumlanarak bir olaya uygulanmasının Anayasa'da öngörülen temel hak ve özgürlüklerin sağladığı güvencele aykırılığı farklı değerlendirilmesi gereken iki ayrı konudur.

2.1.4.1.1. Tekerrür hükmü ve uygulamasına ilişkin bir örnek bağlamında Anayasa Mahkemesinin inceleme yöntemindeki farklılık

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde “*Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*” kuralına yer verilmiştir.

Eksik beyanda bulunma nedeniyle vergi ziyasına neden olan bir mükellefe ziyaa uğrattığı verginin bir katı tutarında olmak üzere 100 TL vergi ziyası cezası kesilmiş ve bu ceza yargı yoluna başvurmama nedeniyle kesinleşmiş olsun.

Aynı mükellefin söz konusu cezanın kesinleşme tarihinden itibaren üç yıl sonra yapılan bir vergi incelemesi kapsamında defter ve belgelerini usulüne uygun olarak istenilmesine rağmen incelemeye ibraz etmediği gerekçesiyle 213 sayılı Kanunun 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki re’sen takdir nedeninin gerçekleştiğinin tespit edildiğini farz edelim. Mükellefin dönem matrahı res’en takdir edilerek ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında olmak üzere 1.500.000 TL vergi ziyası cezası kesildiğini ve bu tutarın da Kanunun 339. maddesindeki şartların somut olayda gerçekleştiği gerekçesiyle 750.000 TL artırılarak uygulandığını varsayalım.

Bu olayda 213 sayılı Kanun’un 339. maddesindeki kuralın Anayasa’ya aykırı olup olmadığı ile kuralın somut olaya uygulanması sonucunda mülkiyet hakkına gerçekleşen müdahalenin anayasal teminatlara uygun olup olmadığı birbirinden ayrı değerlendirilmesi gereken iki konudur.

Kuralın somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne taşınması halinde tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesi ve vergi suçlarında tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesinin, vergi suçları ve bunlara karşılık oluşturacak cezalar ile ağırlaştırıcı ve hafifletici sebeplerin belirlenmesinin yasa koyucunun takdir yetkisi alanında bulunduğu ve kuralın belirsiz ve öngörülemez olmadığı gerekçesiyle Anayasaya aykırı olmadığına karar verilebilir.²²

Kuralın somut olayda uygulanması nedeniyle gerçekleşen müdahalenin mülkiyet hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunulduğunda Anayasa Mahkemesi öncelikle müdahalenin şekli anlamda öngörülebilir, belirli ve ulaşılabilir bir kanuni dayanağının bulunup bulunmadığını araştıracaktır. Daha sonra müdahalenin meşru amacının bulunup bulunmadığını ve son olarak ölçülü olup olmadığını değerlendirecektir.

Öncelikle olaydaki idari para cezasının tekerrür hükümleri nedeniyle artırılarak

²² Bu yöndeki karar için bkz. AYM, E. 2009/51, K. 2010/73, 20/5/2010

uygulanmasının mülkiyet hakkına bir *müdahale* oluşturduğu ve bu cezanın Devletin *mülkiyetin kontrolü ve düzenlenmesi kapsamındaki yetkisi* kapsamında kaldığı belirtilmelidir.

Somut olay bakımından müdahaleye dayanak gösterilen 213 sayılı Kanunun 339. maddesinin şekli anlamda bir kanun hükmü olduğu ve Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle aleniyet kazandığı dikkate alındığında *ulaşılabilir* nitelikte olduğu açıktır. Kuralda cezanın hangi koşullarda artırılacağı yeterince *belirlidir*. Ayrıca mükellef ikinci ceza kesilmeden önce birinci cezanın kesinleşme tarihinden itibaren beş yıl içinde bir kez daha vergi ziyaına neden olduğu takdirde hakkında tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle vergi ziyayı cezasının artırılarak kesilebileceğini öngörebilecek durumdadır.

Olayda tekerrür hükümlerinin uygulanmasında mali düzeninin korunmasına ve caydırıcılığın sağlanmasına ve böylece kamu yararının gerçekleştirilmesine yönelik bir *meşru amaç* vardır.

Son olarak tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle cezanın artırılması söz konusu amacı gerçekleştirme bakımından *elverişli* bir yöntemdir. Ne var ki tekerrür hükmünün uygulanması bakımından kuralda bir üst sınırın bulunmadığı bir gerçektir. Bu eksiklik, somut olayda olduğu üzere ziyaa uğratılan vergi tutarının ve bu nedenle kesilen ilk ceza tutarının oldukça düşük ancak ikinci fiil nedeniyle ziyaa uğratılan vergi miktarının yüksek olduğu durumlarda bu amaca daha hafif bir müdahaleyle ulaşılmasının mümkün olmaması yani *gereklilik/zorunluluk* kriterinin karşılanmasına engel olmaktadır. Kaldı ki bu halde bireyin mülkiyet hakkına tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle yapılan müdahale ile ulaşılacak istenen kamu yararı arasında *makul bir dengenin gözetildiği de (orantılılığın sağlandığı da)* söylenemeyecektir.

Bireysel başvurudaki inceleme yöntemi, tekerrür hükmünün uygulanması bakımından kuralda üst sınırın bulunmamasının mülkiyet hakkını ihlal edebilecek sonuçlar doğurabileceğini göstermektedir. Bu olayda mülkiyet hakkının ihlaline neden olan eksiklik kanun kuralının kendisinden kaynakladığından aynı sonuca norm denetiminde de ulaşılabilmesi mümkündür.

2.1.4.1.2. Beyannamelere ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı verip vermeyeceğine ilişkin kural ve bu kuralın düzeltme beyannamelerine yönelik uygulanması bakımından Anayasa Mahkemesinin inceleme yöntemindeki farklılık

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, daha sonra bireysel başvuru yoluyla *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* kararına da konu olacak kanuni süresinden sonra idarenin yönlendirmesi sonucu verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulamayacağı ve düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden

vergilere karşı dava açılmayacağı şeklindeki yargısal yoruma dayanak gösterilen 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasındaki düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle ve iptali istemiyle somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi, somut norm denetimi yoluyla yapılan bu başvuruyu incelediği 14/6/2017 tarihli ve E.2017/24, K.2017/112 sayılı kararında Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan «*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar*» kuralının iptalini talebini reddetmiştir.

Somut norm denetimine ilişkin bu kararda özellikle söz konusu kuralın mükellefe güven ve beyan esasına dayalı vergilendirme sistemimizin belkemiği olduğu vurgulanmıştır.

Ayrıca kararda düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı verip vermeyeceğinin norm denetiminin değil bireysel başvurunun konusunu oluşturduğu üstü kapalı bir biçimde belirtilmiştir:

«Uygulamada hangi tür beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceği; kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı hususlarından dolayı dava açma hakkının tanınıp tanınmayacağı sorunu ise doğrudan doğruya itiraz konusu kuralla ilişkili olmayıp ihtirazi kaydın kapsamı ile ilgilidir. Somut olayda da olduğu gibi, ihtirazi kaydın uygulamada ortaya çıkan ve düzeltme beyannamesi olarak adlandırılan beyannamelere konulup konulamayacağı; konulabilse dahi dava açma hakkını tanıyıp tanımayacağı esasında itiraz konusu kuralın değil, kuralın istisnasının kanuni dayanağı olan 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasının yorumundan kaynaklanmaktadır.»

Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. kararı da 213 sayılı Kanunun 378. maddesinin ikinci fıkrasındaki düzenlemenin, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklindeki yargısal yorumunun bireysel başvuru bağlamında değerlendirilmesine yöneliktir. Anayasa Mahkemesi bir sonraki başlık altındaki açıklamalar kapsamında müdahalede usulî güvencelerin sağlanmamış olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır.

2.1.4.2. Düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermediğine yönelik yargısal yorumun müdahalede usulî güvencelerin karşılanmasına engel olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlaline yol açması

Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. kara-

rına konu olayda başvuruçulara mal ve hizmet alımında bulundukları firmanın sah-te fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı söz konusu mükellef tarafından düzenlenen faturaların beyanlardan çıkarılması yolunda idare tarafından yazılı bildirimde bulunulmuştur. Başvuruçulara beyanlarını düzeltmemeleri halinde özel esaslara tabi tutulabilecekleri aynı yazı kapsamında bildirilmiştir. İdarenin bu yönlendirmesi altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvuruçuların düzeltme beyanına dayalı tarhiyatlara karşı açtığı davalar 213 sayılı Kanunun 378. maddesinin ikinci fıkrasındaki kural gerekçe gösterilerek reddedilmiştir.

Vergi mahkemelerinin ihtirazî kayıtlı verilen düzeltme beyannamelerine karşı açılan davaları için esasına girmeksizin reddetmeleri bu konudaki Danıştay içti-hadından kaynaklanmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ile Üçüncü ve Dördüncü Daireler süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yolunda kararlar vermektedir.²³

Kurul ve anılan dairelerin bu kararı ise pişmanlıkla verilen beyannamelere ih-tirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yolundaki Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/6/2012 tarihli ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı kararı-nın²⁴ süresinden sonra verilen tüm beyannameler yönünden uygulanmasına ilişkindir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin ise mükellef aleyhine sertleşen bu uygulama-dan daha ayrıksı bir tutum izlediği ve idarenin zorlaması üzerine verilen beyanna-melere karşı açılan davalarda henüz davacı mükellef nezdine bir vergi incelemesi yapılmadığı gerekçesiyle beyana dayalı tarh işleminin iptali gerektiğine hükmettiği görülmektedir.²⁵

İdarenin mükelleflere beyanlarında yer alan ve hakkında olumsuz tespitler bulunan mükelleflerden alınan faturaları beyanlarından çıkarmaları gerektiğine aksi halde haklarında özel esaslar uygulanacağına ilişkin yazılı veya sözlü bildirimde bulunması uygulanması 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 22 maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen “İzaha davet” başlıklı 370. maddesiyle kanuni bir dayanağa kavuşmuştur. Ancak bu tarihten önceki uygulamanın böyle bir kanuni dayanağı bulunmamaktadır. Şu an yargı mercileri önünde bulunan ve Anayasa Mahkemesinin bahse konu ihlal kararına da konu olan olaylardaki uygulamalar ise bu kanuni dayanağın önceki döneme ilişkindir.

²³ *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 28

²⁴ *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 27

²⁵ *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, §§ 29-30

Anayasa Mahkemesi müdahalenin ihlal oluşturup oluşturmadığına yönelik incelemesini ölçülülük bağlamında orantılılık unsurunda yoğunlaştırmıştır.²⁶ Somut olayda idarenin zora dayalı düzeltme beyannamesi istemesine yönelik uygulaması ile bu beyannamenin verilmesi nedeniyle yapılan tarhiyata karşı açılan davaların esastan incelenmeksizin reddine yönelik yargısal uygulama bir bütün halinde değerlendirilmiştir.

Bu nokta Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda yaptığı denetimin idari yargı denetiminde farklılaşan yönünü oluşturmaktadır. İdari yargı idari işlem ya da eylemlerin hukuka uygunluğunu denetlemektedir. Anayasa Mahkemesi ise kamu gücünü oluşturan idari ya da yargısal makamların bir bütün olarak o olayla ilgili tasarruflarını incelemektedir. Somut olay bağlamında idari yargı kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi kapsamında tarh edilerek tahakkuk ettirilen vergilerin hukuka uygunluğunu denetler. İdari yargı mercii Vergi Usul Kanununun 378. maddesinin ikinci fıkrasındaki kural nedeniyle bu konuda esasa ilişkin denetim yapmayı kabul etmeyip davayı incelenmeksizin reddettiğinde Anayasa Mahkemesi hem beyan üzerine tahakkuk nedeniyle mülkiyet hakkına gerçekleşen idari müdahaleyi hem de bu müdahaleye karşı etkin bir itiraz olanağının tanınıp tanınmadığına ilişkin yargısal tasarrufu bir bütün olarak denetler.

Somut olayda vergi idaresinin, başvurulardan beyanlarını düzeltmelerini istemesi üzerine başvuru beyanlarını düzeltmiş, ancak verdiği beyannamelerde yer alan ve idarenin istemi üzerinde çıkartmak zorunda kaldıkları indirim unsurlarının gerçek olduğu savıyla süresinden sonra verdikleri düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt koymuşlardır. Bu beyannameye ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yolundaki yargısal tasarrufun başvuru mülkiyet hakkına gerçekleşen müdahaleyi ölçüsüz kılıp kılmadığı bireysel başvuruda anayasal incelemenin konusunu oluşturmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararında öncelikle vergilendirme sistemimize yönelik tespitlerde bulunulmuştur. Bu kapsamda beyan usulünün felsefesi ve ihtirazî kayıt müessesinin konulma nedenine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.²⁷

Kararda süresinden sonra verdikleri düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt koyarak dava açmak isteyen başvuru sahiplerinin durumlarının süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz ettiği tespit edilmiştir. Bu farkın vurgulanması aynı zamanda pişmanlıkla ilgili içtihadın süresinden sonra verilen tüm beyannamelere uygulanmasına yönelik sertleşen yargı

²⁶ *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 52

²⁷ *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, §§ 56-58

uygulanmasına getirilen bir eleştiridir.²⁸

Kararda ayrıca başvurularda yöneltilen “özel esaslara alınma” yaptırımının mükellef açısından sonuçlarına ve bu yaptırım tehdidiyle karşılaşan mükelleflerin haklarında Kanunda öngörülen tarhiyat hükümlerinin uygulanmasını beklemektense düzeltme beyannamesi vermeyi neden tercih edebileceklerine ilişkin bir değerlendirme yer verildiği de görülmektedir.²⁹

Anayasa Mahkemesi mezkur kararında idarenin yazısı üzerine düzeltme beyannamesi verilmesine rağmen vergilendirme işlemine karşı dava açılmamasının huku-ki denetim dışında kalan bir alan oluşmasına yol açtığını belirtmiştir.³⁰

Anayasa Mahkemesine göre somut olayda düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği gerekçesiyle davanın reddedilmesi, başvuru-cuları, söz konusu faturaların sahte olmadığına ilişkin iddialarını etkin bir biçimde ileri sürme imkânından mahrum bırakmıştır. Bu doğrultuda mahkemece davanın esası yönünden sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulamamıştır.³¹

Özetle başvuru-cular mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerini yargı yoluyla etkin bir biçimde denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması, sürecin bütününe bakıldığında müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazların etkin bir biçimde sunulamaması sonucuna yol açmıştır. Somut olayda Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin ölçüsüz olduğu sonucuna ulaşmıştır.³²

²⁸ *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, §§ 60-61

²⁹ *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, §§ 62-64

³⁰ *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 63

³¹ *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 65

³² *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, §§ 66-67

2.1.5. İhlal kararı sonrası idari yargının tutumu

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 17/4/2019 tarihli gündeminde Anayasa Mahkemesinin ihlal kararını ve sonuçlarını E. 2019/245, K.2019/322; E.2019/254, K.2019/323 sayılı dosyalarda değerlendirmiştir.

Kurul, ihlal kararına konu olayda olduğu üzere mükelleflerin idarece yazılı bildirim yoluyla uyarıldıkları ve özel esaslara tabi tutulma ihtarıyla karşılaştıkları hallerde verdikleri düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı verdiğine karar vermiştir.

Kurul bu hakkın sadece idarenin yazılı bildiriminde belirttiği mükelleflerin düzenlediği faturalar yönünden kullanılabileceğini belirtmiştir. Kurula göre davacılar tarafından idarenin yazılı bildiriminde belirttiği mükellefler haricinde kalan mükelleflerin düzenledikleri faturalar yönünden de düzeltme beyanında bulunulması halinde, idarenin bu mükelleflerin düzenlediği faturaların beyanlardan çıkartılmasına yönelik bir zorlaması ya da yaptırım ihtarı bulunmadığından, beyannameye konulacak ihtirazî kayıt bu faturaların beyanlardan çıkartılması suretiyle gerçekleşecek vergilendirmenin dava konusu edilmesine imkân vermeyecektir.³³

Vergi Dava Daireleri Kurulu önünde bulunan dosyalarda ısrar hükmü düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı verip vermediğine ilişkin olduğundan inceleme de bununla sınırlı olarak yapılmaktadır. Kurulun Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı doğrultusunda hareket ederek ihtirazî kaydın dava açma hakkı verdiği yolundaki ısrar kararlarında yer alan hüküm fıkralarına yöneltilen temyiz istemlerini reddettiği, diğer hüküm fıkralarının incelenmesi için dosyayı ilgili Daireye gönderdiği bilinmektedir. İsrar kararının davanın reddi yolunda olması halinde ise Kurul Daire gibi bozma kararı vermektedir.

Bu aşamadan sonra Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerinin verecekleri kararlar önem kazanmaktadır. Gerek hâlihazırda önlerinde temyiz incelemesi için bulunan dosyalarda ve gerekse Kurul tarafından bu şekilde gönderilen dosyalarda kararın diğer hüküm fıkraları yönünden ne şekilde karar verecekleri uygulamaya ışık tutacaktır.

Bu halde ilk ihtimal Danıştay Dokuzuncu Dairesinin kararlarında olduğu üzere davacılar düzeltme beyannameleri verme yönünde idarece bildirimde bulunan olaylarda fatura düzenleyen şirketle ilgili bir vergi tekniği raporu bulunmasına rağmen henüz ortada davacı nezdinde yapılmış bir vergi incelenmesi bulunmadığından tarhiyatın bu nedenle iptaline ilişkin kararlara yöneltilen temyiz isteminin reddedilmesidir. Düzenleyen şirketle ilgili bir vergi tekniği raporu dahi bulunmadığı hallerde de aynı yönde karar verilmesi muhtemeldir.

İkinci ihtimal ise tarhiyatın bu gerekçeyle iptaline ilişkin kararların bozulmasıdır.

³³ Kararlar henüz yayımlanmamıştır.

Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı davacılara mülkiyet haklarına yönelen müdahaleye karşı itirazlarını etkin biçimde ileri sürme fırsatı tanınmasına yöneliktir. Dolayısıyla bozma kararlarında bu koşulun gerçekleşmesi için başvuruca kullandığı faturaların sahte olmadığını kanıtlayacak bilgi ve belgeleri vergi mahkemesine sunması için fırsat tanınabilir.

Böylece düzeltme beyannamesi üzerine beyana dayalı tarhiyat yapılması yerine kanunda öngörülen usul doğrultusunda re'sen tarhiyat yapılmış olsaydı vergi mahkemesince hangi koşullar altında karar verilecek ise o koşullar (fatura düzenleyen şirket ile ilgili vergi tekniği raporu, faturayı kayıtlarına alan davacı şirketle ilgili vergi inceleme raporu ya da basit rapor) dava aşamasında temin edilmiş olur. Silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama ilkesinin gereklerinin bu şekilde yerine getirilmesi sağlanabilir. Son olarak bozma kararında sunulan belgelerin idareye gönderilerek düzenlenecek vergi inceleme raporu ya da basit raporun mahkemeye ibrazından ve bu rapora karşı davacıya itirazlarını sunma fırsatı tanınmasından sonra davanın esası hakkında karar verilmesi gerektiği belirtilebilir.

Görüldüğü üzere ihlal kararı ve bunun değerlendirilmesine yönelik Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarından sonra bilhassa Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerinin ne yönde karar vereceği çok önemlidir. Dokuzuncu Dairenin süregelen içtihadı yönünde karar vermeye devam edeceği öngörülebilir. Üçüncü ve Dördüncü Dairelerin ise yukarıdaki ihtimallerden ikincisini tercih etmeleri halinde bu durum Üçüncü ve Dördüncü Daireler ile Dokuzuncu Daire arasında içtihat farklılığına yol açacaktır. Bu farklılığın süreklilik arz etmesi ancak içtihatları birleştirecek mekanizmaların işletilmemesi halinde içtihat aykırılığına dayanan hakkaniyete uygun yargılanma hakkı ihlallerinin ortaya çıkması kaçınılmazdır.

SONUÇ

Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin ölçülü olduğundan bahsedilebilmesi mülkiyet hakkına müdahale edilen kişilere bu müdahalenin hukuka aykırı olduğu yönündeki iddialarını etkin bir biçimde ileri sürebilme fırsatının tanınmasını gerekli kılmaktadır. Elbette bunun için kişinin müdahaleden haberdar edilmesi, hukuka aykırılık iddialarını ileri sürebileceği hukuki mekanizmalara erişiminin engellenmemesi ve ileri sürdüğü iddialara cevap alabilmesi de gerekir.

Anayasa Mahkemesi vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede sağlanması gereken söz konusu usulî güvenceleri idarenin ihtar içeren yazılı bildirimi üzerine verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermediğine yönelik yargısal yorum bağlamında incelemiş ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır.

Bu karar da göstermektedir ki, anayasal teminatlara uygun bir vergilendirmenin gerçekleşmesi vergilendirmenin hukuka aykırılığının ileri sürülebileceği hukuk yollarının oluşturulmasını ve bunların etkin bir biçimde işletilmesini gerekli kılmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar ve Makaleler :

H. Burak GEMALMAZ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009.

H. Burak GEMALMAZ, **Mülkiyet Hakkı**, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6, Avrupa Konseyi, 2018.

Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikleri İşlenmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013.

Yunus Emre YILMAZOĞLU, “Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri - Hak Arama Hürriyeti İlişkisi”, **Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu: 149. Yıl**, 11 Mayıs 2017, Danıştay Yayınları No:93.

Anayasa Mahkemesi Norm Denetimi Kararları :

AYM, E. 2009/51, K. 2010/73, 20/5/2010

AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012

AYM, E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015

AYM, E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016

Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları :

Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013

Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım, B. No: 2013/711, 3/4/2014

Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014

Gümüşdere İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş., B. No: 2013/5016, 16/4/2015

Bekir Yazıcı [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015

Arif Sarıgül, B. No: 2013/8324, 23/2/2016

Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/6842, 20/4/2016

Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy, B. No: 2014/12080, 6/4/2017

Ahmet Uğur Balkaner [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017

Züliye Öztürk, B. No: 2014/1734, 14/9/2017

A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017

Ford Motor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017

Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018

İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018

Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Ta-

şımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019

Türkiye İş Bankası A.Ş. (9), B. No: 2016/2400, 3/4/2019

Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş., B. No: 2015/12721, 18/4/2019

AİHM Kararları :

Travers/İtalya, B. No: 15117, 16/1/1995

Gasus Dossier-und Fordertechnik GmbH/Hollanda, B. No: 15375/89, 23/2/1995

Sovtransavto Holding/Ukrayna, B. No:48553/99, 25/7/2002

Broniowski/Polonya [BD], B. No: 31443/96, 22/6/2004

Öneryıldız/Türkiye [BD], B. No: 48939/99, 30/11/2004

Bistrovic/Hrvatistan, B. No: 25774/05, 31/5/2007

Saccoccia/Avusturya, B. No: 69917/01, 18/12/2008

Ališić ve diğerleri/Bosna Hersek, Hırvatistan, Sırbistan, Slovenya ve Makedonya Cumhuriyeti [BD], B. No: 60642/08, 16/7/2014

VERGİ KONULU BİREYSEL BAŞVURU KARARLARININ VERGİLENDİRME SÜRECİNİN AŞAMALARI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

*Dr. Abdullah TEKBAŞ**

VERGİ KONULU BİREYSEL BAŞVURU KARARLARI (BÖLÜMLER, GENEL KURUL)	
BAŞVURU NO.	KARAR ADI
	YÜZDE 35
2013/5053	RABİA KOCAAKU
2013/5554	SANTA FARMA İLAÇ SANAYİ A.Ş.
2013/5660	SELÇUK EMİROĞLU
2014/5685	TAMER ASLANTAŞ VE DİĞERLERİ
	KANTİN KDV
2013/3241	MURAT ÇEVİK (4)
2013/3244	MURAT ÇEVİK (2)
2013/3245	MURAT ÇEVİK
2013/3246	MURAT ÇEVİK (5)
2013/9505	MURAT ÇEVİK (3)
2014/1108	MEHMET GÜRSOY
2013/8880	ÇAĞRI TUR SEY. TAŞ. LTD. ŞTİ.
2013/5028	HİLAL ÖZKÖK (2)
2013/2420	HİLAL ÖZKÖK
	MUNZAM SANDIK KATKI PAYI
2014/6192	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.
2014/6193	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (2)
2015/19152	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (4)
2015/356	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (3)
2015/6691	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (5)
2016/931	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (7)
2014/17286	ANADOLU ANONİM TÜRK SİGORTA ŞİRKETİ ŞUBELERİ
	DİĞER

* Anayasa Mahkemesi Raportörü.

2013/4413	KESKİNKILIÇ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
2015/4791	EREĞLİ DEMİR ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
2015/941	İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.
2013/1993	AKÜN GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
2013/28	AKEL GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
2013/4553	GARANTİ BANKASI A.Ş. BAŞVURUSU
2013/6361	AKÜN GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş. (2)
2014/13386	BRITISH AMERICAN TOBACCO TÜTÜN MAMÜLLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
2014/1068	RAUF ZÜLFÜKAR
2014/505	ÖZLEM TÜRKEŞ
2015/14612	BERKO İLAÇ VE KİMYA SAN. A.Ş.
2014/11214	GÖKTAŞ YASSI HADDE MAMÜLLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
2014/13899	MEHMET ZİYAT ÖZDEMİR
2014/13518	FORD MOTOR COMPANY
2014/13916	MEHMET ARİF MADENCİ
2013/3914	YAVUZLAR NAKLİYAT TURİZM PETROL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
2013/3915	DENKTAŞ NAKLİYAT TURİZM LTD. ŞTİ. (2)
2014/12354	ÇÖLBEYİ LOJİSTİK NAKLİYAT GÜMRÜKLEME DENİZCİLİK İNŞAAT TURİZM SANAYİİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ
2012/73	HASAN ÇELEN
2012/829	İBRAHİM OĞUZ YAPAR
2014/18932	YILDIRAY ÖZBEY VE DİĞERLERİ
2014/431	YILMAZ SÜREKLİ
2013/2477	ERCANLAR OTOMOTİV OTO KAPORTA BOYA DÖŞEME ELEKTRİK SAN VE TİC LTD ŞTİ

2014/4832	BALKAN SİGORTA ARACILIK HİZMETLERİ TİCARET VE LİMİTED ŞİRKETİ VE KIRKLARELİ SİGORTA ARACILIK HİZMETLERİ TİCARET VE LİMİTED ŞİRKETİ
2014/2328	ALİ RİZA ZÜMBÜL
2013/8986	DESE ÖRME SANAYİ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.
2013/7267	İKRA LOJİSTİK ULUSLARARASI TAŞIMACILIK
2014/3975	HASİBE UYSAL
2013/6842	NARSAN PLASTİK SAN VE TİC LTD ŞTİ
2013/2264	CEMAL BAYSEFEROĞULLARI
2013/4338	SAİT ŞAHİN
2014/12805	Z.Y.V.M. LTD. ŞTİ.
2014/5357	VEDAT ERSÖZ
2013/4324	GÜR-SEL İNŞAAT MALZEMELERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
2015/5766	AÇAN DEMİR TİCARET VE SAN LTD.ŞTİ.
2012/1123	ABDULLAH DOĞTAŞ
2013/3963	DENKTAŞ NAKLİYAT TURİZM LTD. ŞTİ.
2013/4051	EM EXPORT DIŞ TİC A.Ş.
2014/11655	ARİF PARLAK
2014/13344	SABRİ YILMAZ
2014/19070	MATSET MATBAA MAKİNE VE MALZ. SAN. VE TİC. A.Ş.
2014/6734	GÜNDÜZ KARDEŞLER İNŞ. TAR. VE HAYV. PET. TEKS. SAN. TİC. LTD. ŞTİ
2014/72	ABP GIDA SAN. TUR. VE TİC. LTD. ŞTİ
2015/13921	E-BA İNŞAAT TAAHHÜT TİCARET LTD. ŞTİ.
2015/17259	REİS RS ENERJİ ELEKTİRİK ÜRETİMİ MOTORLU ARAÇLAR TÜTÜN ÜRÜNLERİ DAĞITIM PAZARLAMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
2015/5293	REİS OTOMOTİV TİCARET VE SANAYİ A.Ş. (2)
2015/6728	REİS OTOMOTİV TİCARET VE SANAYİ A.Ş.

2013/1833	FULPET AKARYAKIT TİC. VE SAN. LTD. ŞTİ. (2)
2013/1834	FULPET AKARYAKIT TİC. VE SAN. LTD. ŞTİ.
2014/12080	AHMET NURİ DEMİRSOY ve ANNITA DEMİRSOY
2014/12553	HÜSEYİN ÇAĞLIYAN
2014/4958	MÜNÜR ATA
2014/6675	SAM YAĞCILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
2013/596	E.T.Y.İ. A.Ş.
2014/109	A.N.A.
2013/5949	AHMET TURKO
2015/14383	MEHMET COŞKUN KARABAŞOĞLU
2013/578	OSMAN NURİ ÖNER
2014/10283	EM EXPORT DIŞ TİCARET A.Ş. (2)
2013/2041	VİNNEL BROWN AND ROOT SERVICE COOP.
2013/7847	ŞAH TARIM İNŞAAT TURİZM SEYAHAT YATÇILIK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
2013/1949	HÜSAMETTİN KEMAL ESİNER
2015/16656	BESTAMİ ALLİŞ
2013/6355	NUSRET YUMRUTAŞ
2014/4230	ALİ ŞAHİN VE CAFER AKSAKAL
2013/7698	GEMAK GEMİ İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

VERGİ KONULU BİREYSEL BAŞVURULARDA BAŞVURU ÖNCESİ SÜRECE İLİŞKİN VERGİ UYUŞMAZLIĞI KONUSU

KAVRAM	SIKLIK	VERGİ UYUŞMAZLIĞININ KONUSU	SIKLIK
Konu	18	Verginin konusuna girmeyen unsurdan vergi istenmesi	18
Mükellef	3	Dar mükellef olunmasına rağmen tam mükellef gibi vergilendirilme	1
		Vergi hatası yapılması (mükellefte hata)	2
Mükellefiyet	1	Mükellefiyetin başlangıç tarihinin yanlış hesaplanması	1

Sorumlu	5	Vergi sorumlusu olarak vergi kesintisi yaparak beyan etmeme nedeniyle işlem yapılması	1
		Kanuni temsilcinin şirket vergi borçlarından sorumlu tutulması	3
		Ortağın şirket vergi borçlarından sorumlu tutulması	1
Matrah	16	Matrahın beyan edilmemesi / eksik beyan edilmesi nedeniyle işlem yapılması	14
		Ortaklara faizsiz borç kullandırıldığı gerekçesiyle işlem yapılması	2
Giderler	1	Kazada zayi olan emtiaya ilişkin belgelerin kabul edilmemesi	1
İndirim, istisna, muafiyet	5	Vergi indirimi miktarının azaltılması	1
		İstisnaya tabi unsur üzerinden vergi alınması	3
		Yatırım teşvik koşullarının ortadan kalktığı gerekçesiyle vergi tarh edilmesi	1
Oran / Miktar	7	Hatalı olarak yüksek vergi oranı uygulanması	7
Tahakkuk	1	Harcın tahakkuk etmeden tahsil edilmesi	1
Tebliğ	1	Adres tespiti yapılmadan ilanen tebligat yapılması	1
Tahsil	2	Takdir komisyonunda geçen süre kadar tahsil süresinin uzatılması	1
		Haczedilen malın satılamaması, iade edilmemesi	1
Mahsup / İade	12	Fazla alınan verginin iade edilmemesi	10
		İstisna kapsamındaki işlemlere karşılık gelen verginin iade edilmemesi	2
Belgelendirme	2	Belgelendirmeme nedeniyle işlem yapılması	2
Kaçakçılık	11	Sahte belge düzenleme / kullanma nedeniyle işlem yapılması	10
		Vergi kaçakçılığına iştirak edilmesi nedeniyle işlem yapılması	1
Dava ehliyeti	1	Dava ehliyetinin bulunmadığı gerekçesiyle davaya bakılmaması	1
	86	Toplam	86

UYUŞMAZLIK SIKLIĞINA GÖRE UYUŞMAZLIK KONUSU SIRALAMASI	
Verginin konusuna girmeyen unsurdan vergi istenmesi	18
Matrahın beyan edilmemesi / eksik beyan edilmesi nedeniyle işlem yapılması	14
Sahte belge düzenleme / kullanma nedeniyle işlem yapılması	10
Fazla alınan verginin iade edilmemesi	10
Hatalı olarak yüksek vergi oranı uygulanması	7
Kanuni temsilcinin şirket vergi borçlarından sorumlu tutulması	3
İstisnaya tabi unsur üzerinden vergi alınması	3
Ortaklara faizsiz borç kullandırıldığı gerekçesiyle işlem yapılması	2
İstisna kapsamındaki işlemlere karşılık gelen verginin iade edilmemesi	2
Belgelendirmeme nedeniyle işlem yapılması	2
Vergi hatası yapılması (mükellefte hata)	2
Dar mükellef olunmasına rağmen tam mükellef gibi vergilendirilme	1
Harcın tahakkuk etmeden tahsil edilmesi	1
Vergi sorumlusu olarak vergi kesintisi yaparak beyan etmeme nedeniyle işlem yapılması	1
Vergi indirimi miktarının azaltılması	1
Adres tespiti yapılmadan ilan tebligat yapılması	1
Yatırım teşvik koşullarının ortadan kalktığı gerekçesiyle vergi tarh edilmesi	1
Hacedilen malın satılamaması, iade edilmemesi	1
Mükellefiyetin başlangıç tarihinin yanlış hesaplanması	1
Ortağın şirket vergi borçlarından sorumlu tutulması	1
Kazada zayi olan emtiaya ilişkin belgelerin kabul edilmemesi	1
Takdir komisyonunda geçen süre kadar tahsil süresinin uzatılması	1
Vergi kaçakçılığına iştirak edilmesi nedeniyle işlem yapılması	1
Dava ehliyetinin bulunmadığı gerekçesiyle davaya bakılmaması	1

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ VERGİ TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI	
VERGİ TÜRÜ	SIKLIK
Katma değer vergisi	25
Gelir vergisi	18
Gümrük vergileri	15
Muhtelif vergiler	12
Kurumlar vergisi	4
Özel tüketim vergisi	4
Motorlu taşıtlar vergisi	3
Harçlar	1
Banka ve sigorta muameleleri vergisi	1
Elektrik ve havagazı tüketim vergisi	2
Emlak vergisi	1
<i>Toplam</i>	86

VERGİ KONULU BİREYSEL BAŞVURULARDA İNCELEME KONUSU HAKLARA GÖRE ŞİKÂyet DAĞILIMI	
HAK	SIKLIK
Adil yargılanma hakkı	79
<i>Adil yargılanma hakkı (genel)</i>	<i>18</i>
<i>Gerekçeli karar hakkı</i>	<i>17</i>
<i>Makul sürede yargılanma hakkı</i>	<i>14</i>
<i>Mahkemeye erişim hakkı</i>	<i>12</i>
<i>Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı</i>	<i>11</i>
<i>Silahların eşitliği ilkesi / çelişmeli yargılama ilkesi</i>	<i>3</i>
<i>Aleni yargılanma hakkı</i>	<i>2</i>
<i>Masumiyet karinesi</i>	<i>1</i>
<i>Savunma için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olma hakkı</i>	<i>1</i>
Mülkiyet hakkı	48
Ayrımcılık yasağı	6
Kapsam dışı haklar	6
Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi	5

*Toplam***144**

**VERGİ KONULU BİREYSEL BAŞVURULARDA VERGİ
TÜRÜNE GÖRE İNCELEME YAPILAN HAK TÜRÜ**

Katma değer vergisi	Adil yargılanma hakkı (genel)
	Aleni yargılanma hakkı
	Ayrımcılık yasağı
	Gerekçeli karar hakkı
	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı
	Kapsam dışı haklar
	Mahkemeye erişim hakkı
	Makul sürede yargılanma hakkı
	Mülkiyet hakkı
	Silahların eşitliği ilkesi / çelişmeli yargılama ilkesi
	Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi
Gelir vergisi	Adil yargılanma hakkı (genel)
	Ayrımcılık yasağı
	Gerekçeli karar hakkı
	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı
	Kapsam dışı haklar
	Mahkemeye erişim hakkı
	Makul sürede yargılanma hakkı
	Mülkiyet hakkı
Muhtelif vergiler	Adil yargılanma hakkı (genel)
	Gerekçeli karar hakkı
	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı
	Mahkemeye erişim hakkı
	Makul sürede yargılanma hakkı
	Masumiyet karinesi
	Mülkiyet hakkı
	Savunma için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olma hakkı
	Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi

Gümrük vergileri	Adil yargılanma hakkı (genel)
	Ayrımcılık yasağı
	Gerekçeli karar hakkı
	Mahkemeye erişim hakkı
	Makul sürede yargılanma hakkı
	Mülkiyet hakkı
Kurumlar vergisi	Adil yargılanma hakkı (genel)
	Aleni yargılanma hakkı
	Gerekçeli karar hakkı
	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı
	Mülkiyet hakkı
	Silahların eşitliği ilkesi / çelişmeli yargılama ilkesi
	Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi
Özel tüketim vergisi	Ayrımcılık yasağı
	Kapsam dışı haklar
	Mülkiyet hakkı
Motorlu taşıtlar vergisi	Adil yargılanma hakkı (genel)
	Gerekçeli karar hakkı
	Mahkemeye erişim hakkı
	Mülkiyet hakkı
Harçlar	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı
	Makul sürede yargılanma hakkı
Banka ve sigorta muameleleri vergisi	Mahkemeye erişim hakkı
	Makul sürede yargılanma hakkı
Elektrik ve havagazı tüketim vergisi	Mülkiyet hakkı
Emlak vergisi	Mahkemeye erişim hakkı

VERGİ KONULU BİREYSEL BAŞVURULARDA SONUÇLAR VE GEREKÇELERİ

Süre Aşımı	2
Tebliğat	2
Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	11
Usuli tüketme - ilk derece	6
Bütün yolları tüketmeme	1
Maddi tüketme	3
Derdest	1
Konu Bakımından Yetkisizlik	6
Hakkın kapsamında olmama	4
Ortak koruma alanı	2
Kişi Bakımından Yetkisizlik	3
Mağdur statüsü	3
Zaman Bakımından Yetkisizlik	13
Kritik tarihten önce kesinleşme	13
Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	52
Kanun yolu şikâyeti	24
Bir ihlalin olmadığı	23
Temellendirilmemiş şikâyet	6
Düşme	1
<i>Ölmüş kişi</i>	2
İncelenmesine Yer Olmadığı	1
Başvurunun Reddi	1
<i>Ölmüş kişi</i>	2
İhlal Olmadığı	7
İhlal	47
Toplam	144

Kabul edilemezlik hallerinden bazılarında esasa girilerek değerlendirme yapılmaktadır.

Bazı hallerde (temellendirilmemiş şikâyet, süre aşımı, maddi tüketmeme vd.) başvurunun başvuru yapanın kusuru nedeniyle kabul edilemez bulunduğu görülmektedir.

Şikâyetlerin yüzde 33'ünde (47/144) ihlal sonucuna varılmıştır.

**VERGİ YOLUYLA MÜDAHALENİN ORTAYA ÇIKTIĞI DÖNEMLER
VE ALT AYRIMLARI**

<i>VERGİLENDİRME DÖNEMİ</i>	<i>İNCELEME DÖNEMİ</i>	<i>CEBREN TAHSİL DÖNEMİ</i>
• Olağan tarh, ihtirazı kayıtlı beyan	• Olağandışı tarh	• Ödeme emri
• Olağan tarh, beyan	• Vergi zıyaı cezalı olağandışı tarh	• Haciz
• Olağan tarh, diğer	• Vergi zıyaı cezası	• Kara liste
	• Özel usulsüzlük cezası	
	• Adli ceza	
	<i>UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM DÖNEMİ</i>	
	• Dava açma	

* Dönelere ilişkin alt ayrımlar yapılan başvurular kapsamında yapılmıştır. İncelenmek üzere bekleyen ve yapılacak başvurularda bu ayrımların daha da ayrıntılandırılması mümkündür.

VERGİ KONULU BİREYSEL BAŞVURULARDA VERİLEN İHLAL KARARLARININ ANALİZİ

VERGİLENDİRME DÖNEMİ

<i>Bireysel Başvuru Konusu Şikâyet</i>		<i>Sonucun Gerekçesi</i>
Olağan tarh, ihtirazi kayıtlı beyan		
Konu		
Verginin konusuna girmeyen unsurdan vergi istenmesi		
Elektrik ve havagazı tüketim vergisi		
Mülkiyet hakkı	Verginin kanuni dayanağının bulunmaması	Müdahalenin kanuna dayanmaması
	2015/4791, 2015/941	EREĞLİ DEMİR ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş., GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.
Mahsup / İade		
Fazla alınan verginin iade edilmemesi		
Banka ve sigorta muameleleri vergisi		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	uzun yargılama
	2013/4553	GARANTİ BANKASI A.Ş.
Gümrük vergileri		
Mülkiyet hakkı	Vergi iadesinde faiz ödenmemesi	Müdahalenin ölçüsüz olması
	2013/1993, 2013/28, 2013/6361	AKÜN GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş., AKEL GIDA SAN. VE TİC. A.Ş., AKÜN GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş. (2)
Olağan tarh, beyan		
Mahsup / İade		
Fazla alınan verginin iade edilmemesi		
Gelir vergisi		
Mülkiyet hakkı	Haksız vergileme	Öngörülemezlik
	2014/13518	FORD MOTOR COMPANY
Gümrük vergileri		
Mahkemeye erişim hakkı	Süre aşımı nedeniyle davanın reddi	Ölçülülük
	2014/13899	MEHMET ZİYAT ÖZDEMİR
	Yargı kararının icra edilmemesi	Uzun süre icra etmeme
	2014/11214	GÖKTAŞ YASSI HADDE MAM. SAN. VE TİC. A.Ş.
Mülkiyet hakkı	Yargı kararının icra edilmemesi	Uzun süre icra etmeme
	2014/11214	GÖKTAŞ YASSI HADDE MAM. SAN. VE TİC. A.Ş.
İstisna kapsamındaki işlemlere karşılık gelen verginin iade edilmemesi		
Katma değer vergisi		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2014/13916	MEHMET ARİF MADENCİ
Matrah		
Matrahın beyan edilmemesi / eksik beyan edilmesi nedeniyle işlem yapılması		
Gümrük vergileri		
Gerekçeli karar hakkı	Yargı kararına karşı kanun yolunun gösterilmemesine rağmen içtihadı aykırı biçimde süre aşımı nedeniyle davanın reddi	Başvurucunun itirazının Danıştay tarafından değerlendirilmediği
	2013/3914, 2013/3915	YAVUZLAR NAKLİYAT TURİZM PETROL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ., DENKTAŞ NAKLİYAT TURİZM LTD. ŞTİ. (2)

İNCELEME DÖNEMİ		
	Bireysel Başvuru Konusu Şikâyet	Sonucun Gerekçesi
Adli ceza		
Kaçakçılık		
Sahte belge düzenleme / kullanma nedeniyle işlem yapılması		
Muhtelif vergiler		
Gereğçeli karar hakkı	Gereğçesiz karar verilmesi	Ayrı ve açıkça yanıt verilmesi gereken iddiaya yanıt verilmediği
	2014/18932	YILDIRAY ÖZBEY VE DİĞERLERİ
Makul sürede yargılanma hakkı	Ceza davasında makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2014/18932, 2014/431	YILDIRAY ÖZBEY VE DİĞERLERİ, YILMAZ SÜREKLİ
Savunma için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olma hakkı	Yargılamada savunma için makul süre verilmemesi, düşme kararı yerine mahkumiyet kararı verilmesi	Suç tarihlerinin Yargıtay kararında değiştirilmesi nedeniyle savunma hakkının ihlal edildiği
	2014/18932	YILDIRAY ÖZBEY VE DİĞERLERİ
Olağandışı tarh		
İndirim, istisna, muafiyet		
Yatırım teşvik koşullarının ortadan kalktığı gerekçesiyle vergi tarh edilmesi		
Muhtelif vergiler		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2013/8986	DESE ÖRME SANAYİ VE DIŞ TİCARET LTD. ŞTİ.
Vergi ziyaı cezalı olağandışı tarh		
İndirim, istisna, muafiyet		
İstisnaya tabi unsur üzerinden vergi alınması		
Katma değer vergisi		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2014/3975	HASİBE UYSAL
Mülkiyet hakkı	Haksız vergileme	Vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı
	2013/6842	NARSAN PLASTİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
Kaçakçılık		
Sahte belge düzenleme / kullanma nedeniyle işlem yapılması		
Katma değer vergisi		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2013/2264, 2013/4324	CEMAL BAYSEFEROĞULLARI, GÜR-SEL İNŞAAT MALZEMELERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
Konu		
Verginin konusuna girmeyen unsurdan vergi istenmesi		
Gelir vergisi		
Mülkiyet hakkı	Haksız vergileme	Vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı
	2014/6192, 2014/6193, 2015/356, 2015/6691, 2016/931, 2014/17286	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş., TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (2), TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (3), TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (5), TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (7), ANADOLU ANONİM TÜRK SİGORTA ŞİRKETİ ŞUBELERİ
Katma değer vergisi		
Mülkiyet hakkı	Haksız cezalandırma	Öngörülemezlik
	2013/3241, 2013/3245, 2013/3246	MURAT ÇEVİK (4), MURAT ÇEVİK, MURAT ÇEVİK (5)
	Haksız vergileme	Öngörülemezlik
	2013/3244	MURAT ÇEVİK (2)

İNCELEME DÖNEMİ

	Bireysel Başvuru Konusu Şikâyet	Sonucun Gerekçesi
Matrah		
Matrahın beyan edilmemesi / eksik beyan edilmesi nedeniyle işlem yapılması		
Gümrük vergileri		
Gerekçeli karar hakkı	Yargı kararına karşı kanun yolunun gösterilmemesine rağmen içtihadı aykırı biçimde süreaşımı nedeniyle davanın reddi	Başvurucunun dava açma sürelerinin idari ret kararında gösterilmediğine ilişkin itirazının Danıştay tarafından değerlendirilmediği
	2013/3963	DENKTAŞ NAKLİYAT TURİZM LTD. ŞTİ.
Muhtelif vergiler		
Mahkemeye erişim hakkı	Süreaşımı nedeniyle davanın reddi	Öngörülemezlik
	2015/13921	E-BA İNŞAAT TAAHHÜT TİCARET LTD. ŞTİ.
Özel tüketim vergisi		
Ayrımcılık yasağı	İdarece aynı durumda olanlara farklı vergi cezası (tür, miktar vb olarak) uygulanması	Ölçülülük
	2015/17259, 2015/5293, 2015/6728	REİS RS ENERJİ ELEKTİRİK ÜRETİMİ MOTORLU ARAÇLAR TÜTÜN ÜRÜNLERİ DAĞITIM PAZARLAMA SAN. VE TİC.A.Ş., REİS OTO. TİC. VE SAN.A.Ş. (2), REİS OTO. TİC. VE SAN. A.Ş.
Mükellef		
Dar mükellef olunmasına rağmen tam mükellef gibi vergilendirilme		
Gelir vergisi		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2014/12080	AHMET NURİ DEMİRİSOY ve ANNİTA DEMİRİSOY
Oran / Miktar		
Hatalı olarak yüksek vergi oranı uygulanması		
Gümrük vergileri		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2014/6675	SAM YAĞCILIK SAN. VE TİC. A.Ş.
Katma değer vergisi		
Gerekçeli karar hakkı	Gerekçesiz karar verilmesi	İndirimli oran uygulanması gerektiğine ilişkin iddiaların karşılanmadığı
	2014/4958	MÜNÜR ATA
Sorumlu		
Vergi sorumlusu olarak vergi kesintisi yaparak beyan etmeme nedeniyle işlem yapılması		
Katma değer vergisi		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2013/596	E.T.Y.İ. A.Ş.
Tebliğ		
Adres tespiti yapılmadan ilan edilen tebligat yapılması		
Gelir vergisi		
Mahkemeye erişim hakkı	Tebliğatin usulsüz yapılması	Yeterli araştırma olmaksızın yapılan ilan edilen tebligat nedeniyle
	2013/5949	AHMET TURKO

CEBREN TAHSİL DÖNEMİ

<i>Bireysel Başvuru Konusu Şikâyet</i>		<i>Sonucun Gerekçesi</i>
Ödeme emri		
<i>Mükellefiyet</i>		
Mükellefiyetin başlangıç tarihinin yanlış hesaplanması		
Motorlu taşıtlar vergisi		
Gerekçeli karar hakkı	Gerekçesiz karar verilmesi	Makul ve yeterli gerekçe gösterilmediği
	2013/7847	ŞAH TARIM İNŞ. TUR. SEY. YAT. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
<i>Sorumlu</i>		
Kanuni temsilcinin şirket vergi borçlarından sorumlu tutulması		
Muhtelif vergiler		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2013/1949	HÜSAMETTİN KEMAL ESİNER
Ortağın şirket vergi borçlarından sorumlu tutulması		
Muhtelif vergiler		
Gerekçeli karar hakkı	Üst derece mahkemesince gerekçesiz karar verilmesi	Ayrı ve açık yanıt verilmesi gereken iddialara cevap verilmediği
	2013/6355	NUSRET YUMRUTAŞ
<i>Tahakkuk</i>		
Harcın tahakkuk etmeden tahsil edilmesi		
Harçlar		
Makul sürede yargılanma hakkı	İdari davada makul sürenin aşılması	Uzun yargılama
	2014/4230	ALİ ŞAHİN VE CAFER AKSAKAL

UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM DÖNEMİ

Dava açma		
<i>Dava ehliyeti</i>		
Dava ehliyetinin bulunmadığı gerekçesiyle davaya bakılmaması		
Emlak vergisi		
Mahkemeye erişim hakkı	Anayasa Mahkemesi iptal kararının dikkate alınmaması	İptal kararı çerçevesinde inceleme yapılmadığı
	2013/7698	GEMAK GEMİ İNŞ. SAN. VE TİC.A.Ş.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

- Vergi konulu 86 karar verilmiş, bu kararlar içinde 144 şikâyet incelenmiştir.
- Başvuruların bir kısmı aynı somut olaya dayalı seri dosya biçiminde başvurulardır.
- Verginin esaslı unsurlarının neredeyse tamamı ile ilgili konularda başvuru yapılmıştır.
- En çok başvuru konusu yapılan vergi uyuşmazlığı meseleleri;
- Verginin konusuna girmeyen unsurdan vergi istenmesi
- Matrahın beyan edilmemesi / eksik beyan edilmesi nedeniyle işlem yapılması
- Sahte belge düzenleme / kullanma nedeniyle işlem yapılması
- Fazla alınan verginin iade edilmemesidir.
- En çok Katma değer vergisine ilişkin uyuşmazlıklar başvuru konusu yapılmıştır.
- En çok Adil yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkı ile ilgili şikâyetlerde bulunulmuştur.
- 144 şikâyetin 47'sinde (% 33) ihlal sonucuna varılmıştır.
- Kabul edilemezlikle sonuçlandırılan başvuruların azımsanmayacak bir kısmında başvuruyu yapanın hataları (süre aşımı, temellendirilememiş şikâyet, maddi tüketme vb.) nedeniyle kabul edilemezlik kararı verilmiştir.
- Vergilendirme sürecinde haklara müdahale sürecin her döneminde söz konusu olabilmektedir.
- İhlal kararlarının çoğu vergi uyuşmazlığı ile (esas ile) ilgili olmayıp yargılama sürecindeki müdahalelerle (usul ile) ilgili bulunmaktadır.
- Derece mahkemeleri önündeki mevcut vergi uyuşmazlıklarının yoğunluğu ve AYM kararları çerçevesinde ihlal potansiyeli değerlendirildiğinde vergi mükellef / sorumlularının bireysel başvuru konusunda oldukça bilgisiz / ilgisiz oldukları görülmektedir.

KAPANIŞ KONUŞMASI

Saygıdeğer Hocalarım,

Sevgili Meslektaşlarım,

Öncelikle sorularınız, yorum ve katkılarınızla, Prof. Dr. Nami Çağan'ın anısına ithaf edilen 9. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumunu zenginleştirdiğiniz için sizlere; birbirinden değerli sunumlarıyla vergi hukukunun birçok alanına yolculuklar yaptıran genç meslektaşlarıma; programın öngörüldüğü biçimdeki akışının bozulmaması için deneyimleriyle, yapıcı yaklaşımlarıyla çaba gösteren oturum başkanlarına; gün boyunca güler yüzleriyle destek sunan öğrencilerimize içten teşekkürlerimi sunuyorum.

İyi ki vardınız; iyi ki buradaydınız. Kusurlarımız için engin hoşgörülerinize sığınıyoruz.

Gördüğünüz gibi, vergi hukukunda daha yapacak çok işimiz, gidilecek çok yolumuz var. Mali yükümlülükler arasında yer aldığı kuşkusuz olmakla birlikte, üzerinde çok da çalışılmamış gümrük vergileriyle; yine mali hukuk şemsiyesi altında olduğu şüphesiz bütçeyle; bireysel başvurularda Anayasa Mahkemesi'nin vergilerle ilgili kararlarını irdeleyen zengin ve doyurucu sunumlar yapıldı.

10. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumunda İstanbul'da buluşmak üzere diyor; tekrar teşekkürlerimi sunuyorum.

Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi - Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA



ANKARA **2020**

ISBN: 978-975-6707-60-9