



PROF. DR.
NAMI ÇAĞAN
ANISINA

ARMAĞAN



**PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN ANISINA
ARMAĞAN**



Atılım Üniversitesi Yayınları No : 63
Hukuk Fakültesi Yayınları No : 1
1. Baskı Nisan 2020 - Baskı Adeti: 500
ISBN: 978-975-6707-61-6

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 yapıtın 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 yapıtın, herhangi bir bölümü veya tamamı iktibas edilemez, fotokopi veya herhangi bir başka yöntemle ile çoğaltılamaz, dağıtılamaz ve basılamaz.

Yer Numarası

KKX74 .P76 2020

Konu Başlıkları

Law, Hukuk,
Armağan kitapları, Armağan, Liber amicorum

Tasarım ve Teknik Hazırlık

Remark İletişim Hizmetleri
Hilal Mah. Aleksander Dupçek Cad.
No: 28/9 Yıldız - ANKARA
T: 0312 436 27 28
info@remarkreklam.com

Baskı ve Cilt

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

Printed in Turkey



Kurucu Dekanımız Prof. Dr. Nami Çağan'ı 18.06.2017 tarihinde kaybettik. Kolumuz, kanadımız kırıldı...

Sevgili Hocamızın akademik ve siyasi alandaki başarıları ve üstünlüklerini anlatmak için sözcükler yetersiz kalır.

Bizler onun ustalık eseri olan "Atılım Hukuk"un mensupları olarak, bir tarafımız hep eksik, mahzun ve ona minnettar olarak yaşayacağız. Mavi gözlerdeki hoşgörü ve tevazunun, Fakülte'nin haysiyeti, varlığı ve kuruluş ilkeleri söz konusu olduğunda nasıl "kararlılığa" dönüştüğünü aklımızdan hiç çıkarmayacağız.

Büyük bir titizlikle kurduğu, yeşerttiği ve yükselttiği "Atılım Hukuk" gün geçtikçe geliyor, ilerliyor. "Hukukçu" gibi duran, çağdaş, donanımlı ve kendisini sadece "hukuka" adanmış genç hukukçular yetiştiriyor.

Sevgili Hocamıza borcumuzu ancak onun eserine sahip çıkarak daha da ileri götürerek ödeyebileceğimizin bilincinde olarak diyoruz ki, "Hocam, eserin emanetindir; duruşun duruşumuzdur; yolun, yolumuzdur."

Huzur içinde yat; senin izindeyiz.

Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi

ARMAĞANI HAZIRLAYANLAR*

Yayın Kurulu

Prof. Dr. Sabih ARKAN
Prof. Dr. Sarper SÜZEK
Prof. Dr. Osman Celal GÖLE
Prof. Dr. Metin GÜNDAY
Prof. Dr. Ahmet Mithat KILIÇOĞLU
Prof. Dr. Füsun ARSAVA
Prof. Dr. Nükhet TURGUT YILMAZ
Prof. Dr. Mustafa AKKAYA
Prof. Dr. Aynur YONGALIK

Editörler

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA
Dr. Öğr. Üyesi Zeynep MÜFTÜOĞLU
Ar. Gör. Umut ACUN
Ar. Gör. Can YALÇIN
Ar. Gör. Yiğitcan ÇANKAYA

* Bu kitapta yer alan görüşler çalışma sahiplerine aittir. Yayıncı ve armağanı hazırlayanlar çalışmalarda yer alan görüşlerle bağlı değildir.

ARMAĞANA KATKIDA BULUNANLAR *

Serkan AĞAR, Dr.
Tuğçe AKDEMİR, Dr. Ar. Gör.
Mustafa AKKAYA, Prof. Dr.
Sabih ARKAN, Prof. Dr.
A. Füsün ARSAVA, Prof. Dr.
Orçun AVCI, Dr. Öğr. Üye.
Zühtü AYTAÇ, Prof. Dr.
Nurettin BİLİCİ, Prof. Dr.
Özgür BİYAN, Doç. Dr.
Tamer BOZKURT, Dr. Öğr. Üye.
Funda BUZ, Ar. Gör.
Hüda CARDA
Ahmet Şevket ÇAĞAN
Hazel ÇAĞAN ELBİR
Neşe ÇAĞAN
Yiğitcan ÇANKAYA, Ar. Gör.
Ali ÇELİKKAYA, Prof. Dr.
Duygu MERKİ ÇOKSEZEN, Öğr. Gör.
Esra DEMİR, Ar. Gör.
Cansu DİLİBAL
Buğra Vehbi DÖNER, Ar. Gör.
Ahmet ELBİR
Elif FUTTU, Av.
Cenker GÖKER, Doç. Dr.
Celal GÖLE, Prof. Dr.
Metin GÜNDAY, Prof. Dr.
Haluk GÜNUĞUR, Prof. Dr.
Engin HEPAKSAZ, Doç. Dr.
Serdar HIZIR, Dr. Öğr. Üye.
H. Serdar HOŞ, Dr. Öğr. Gör.

* "Alfabetik sıraya göre sıralanmıştır."

Şeref İBA, Doç. Dr.
Hasan Bülent KANTARCI, Doç. Dr.
Yusuf KARAKOÇ, Prof. Dr.
Neslihan KARATAŞ DURMUŞ, Prof. Dr.
Aslan KAYA
Kamuran KAYA
Abbas KILIÇ, Dr. Öğr. Gör.
Ahmet M. KILIÇOĞLU, Prof. Dr.
Arif B. KOCAMAN, Prof. Dr.
Ahmet KUMRULU, Prof. Dr.
Doğukan Salih KUTLUTÜRK
N. Nilay DAYANÇ KUZEYLİ, Dr.
Özgür KÜÇÜKTAŞDEMİR, Dr. Öğr. Üye.
M. Kamil MUTLUER, Prof. Dr.
Zeynep MÜFTÜOĞLU, Dr. Öğr. Üye.
Nazlı ORAL, Av.
Asucan ODÇIKIN, Ar. Gör.
Cihat ÖNER, Doç. Dr.
D. Çiğdem SEVER, Dr. Öğr. Üye.
Mahcemal SEYHAN, Av.
İnci SOLAK AKMAN, Dr.
Sarper SÜZEK, Prof. Dr.
Çağıl SÜT GÖKER, Dr. Ar. Gör.
Doğan ŞENYÜZ, Prof. Dr.
Hikmet Sami TÜRK, Prof. Dr.
Billur YALTI, Prof. Dr.
Serap YAZICI, Prof. Dr.
Gökhan Kürşat YERLİKAYA, Prof. Dr.
Aynur YONGALIK, Prof. Dr.
Özge YÜCEL, Doç. Dr.

İÇİNDEKİLER

◆◆◆◆

ANILAR

◆◆◆◆

SUNUŞ	1
PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN'IN HAYATI	3
PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN'IN BİLİMSEL ESERLERİ	5
ANILAR	11
IŞIK	
<i>Neşe ÇAĞAN</i>	13
ATILIMLARLA DOLU BİR ÖMÜR	
<i>Ahmet Şevket ÇAĞAN</i>	15
BABA	
<i>Hazel ÇAĞAN ELBİR</i>	17
KAYINPEDER	
<i>Ahmet ELBİR</i>	19
NAMİ ÇAĞAN HOCA VE VERGİ HUKUKU KARİYERİNE BAŞLAMAM	
<i>Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ</i>	23
SEVGİLİ NÂMİ'CİĞİM	
<i>Prof. Dr. Haluk GÜNUĞUR</i>	31
PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN: BİR PORTRE	
<i>Prof. Dr. Ahmet KUMRULU</i>	33
TEŞEKKÜRLER SEVGİLİ NAMİ HOCA	
<i>Prof. Dr. Sarper SÜZEK</i>	37

PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN	
<i>Prof. Dr. Hikmet Sami TÜRK</i>	43
DEĞERLİ HOCAM PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN	
<i>Doç. Dr. Cenker GÖKER</i>	51
NAMİ HOCA'MA	
<i>Dr. Öğr. Üyesi Zeynep MÜFTÜOĞLU</i>	53
DEĞERLİ HOCAM PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN	
<i>Dr. Çağır Süt GÖKER</i>	55
SEVGİLİ HOCAM, DEĞERLİ BÜYÜĞÜM NAMİ ÇAĞAN'A	
<i>Av. Elif FUTTU</i>	57
PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN	
<i>Av. Nazlı ORAL</i>	59
HOCAM PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN	
<i>Aslan KAYA</i>	61
♦♦♦♦	
MALİ HUKUK - MALİYE	
♦♦♦♦	
VERGİSEL ARAMA	
<i>Serkan AĞAR</i>	65
AVRUPA BİRLİĞİ'NDE GELİR VERGİSİ ALANINDA UYUMLAŞTIRMA	
<i>Tuğçe AKDEMİR</i>	83
DAMGA VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN "FESİHNAME"	
<i>Mustafa AKKAYA, İnci SOLAK AKMAN</i>	101
PEÇELEME Mİ, MUVAZAA MI, KAÇINMA MI?	
<i>Nurettin BİLİCİ</i>	123

VERGİ ANLAŞMALARINI HUKUKUNDA VERGİ GÜVENLİK
ÖNLEMLERİ: GERÇEK LEHDAR, MENFAATLERİN
SINIRLANDIRILMASI, YORUM KURALLARI

Funda BUZ 145

OECD ÜYESİ ÜLKELERDE ÜCRETLİLERİN
VERGİ YÜKÜ ÜZERİNE KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

Ali ÇELİKKAYA 163

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE SON YILLARDA
KULLANILAN YENİ BİR KAVRAMIN TANIMLANMASI:
VERGİ SAVAŞLARI

Cansu DİLİBAL, Hüda CARDA, Özgür BİYAN 177

OY HAKKINA VERGİLENDİRME YOLUYLA
YAPILAN MÜDAHALELER

Esra DEMİR 193

SAVUNMA HAKKI BAĞLAMINDA VERGİ HUKUKU'NDA
ELEKTRONİK TEBLİGAT NİMET Mİ, KÜLFET Mİ?

Buğra Vehbi DÖNER 213

ARABULUCULUK VERGİ HUKUKUNDA MÜMKÜN MÜ?

Neslihan KARATAŞ DURMUŞ 243

VERGİ BEYANNAMESİNİN KANUNİ SÜRESİ GEÇTİĞİ HALDE
VERİLMEMESİNİN RE'SEN TARH NEDENİ SAYILMASINA
YÖNELİK VERGİ İDARESİ UYGULAMASININ ELEŞTİRİSİ

Cenker GÖKER 279

DEVLETİN İKTİSADİ VE SOSYAL ÖDEVLERİNİN SINIRLARI ÜZE-
RİNE BİR DEĞERLENDİRME

Çağrı SÜT GÖKER 287

VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEF
HAKLARINA İLİŞKİN SON GELİŞMELER

Engin HEPAKSAZ, Orçun AVCI 295

KAMU EKONOMİSİNDE FAYDA MALİYET
ANALİZİNİN YERİ

Hasan Bülent KANTARCI, Doğukan Salih KUTLUTÜRK 309

VERGİ CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN TESBİT VE ÖNERİLER

Yusuf KARAKOÇ 321

VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİNİN YASALLIĞI

Aslan KAYA 383

VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN KATMA DEĞER
VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

M. Kamil MUTLUER, N. Nilay DAYANÇ KUZEYLİ 389

1982 ANAYASASININ 161. MADDESİNDE ÖNGÖRÜLEN
“BİR ÖNCEKİ YILIN BÜTÇESİNİN YENİDEN DEĞERLEME ORA-
NINA GÖRE ARTIRILARAK UYGULANACAĞI BÜTÇE” TÜRÜNÜN
HUKUKİ NİTELİĞİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME

Zeynep MÜFTÜOĞLU 405

İZAHA DAVET MÜESSESESİ

Asucan ODÇIKIN 429

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARIN
VERGİLENDİRİLMESİ REJİMİNE ELEŞTİREL BİR BAKIŞ

Cihat ÖNER 455

TAŞINMAZ KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARI İLE
İLGİLİ OLARAK İDARENİN MALİ KOLAYLIK
SAĞLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Mahcemal SEYHAN 483

KAMU İHALELERİNDE İHALE DIŞI BIRAKMA
SEBEBİ OLARAK VERGİ BORCUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Doğan ŞENYÜZ 505

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İŞLEM DÜZELTMESİ VE İŞLEM DEĞİŞİMİ: İLKESEL BİR DEĞERLENDİRME

Billur YALTI 535

◆◆◆◆

KAMU HUKUKU

◆◆◆◆

TERÖRİZMLE SAVAŞTA YENİ YETKİGÜÇ KULLANIM ALANLARININ OLUŞUMU

Fusun ARSAVA 559

HUKUK DEVLETİ VE SOSYAL DEVLET DİKOTOMİSİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Yiğitcan ÇANKAYA 573

FUHŞUN NİTELENDİRİLMESİ SORUNU VE YARGININ BUNA YAKLAŞIMI

Duygu MERKİ ÇOKSEZEN 605

2017 ANAYASA DEĞİŞİKLİKLERİ VE UYUMLAŞTIRMA SÜRECİNİN İDARE HUKUKUNDA YARATTIĞI ETKİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Metin GÜNDAY, D. Çiğdem SEVER 623

NEDİR HUKUK?

Haluk GÜNUĞUR 667

TURKEY-EU RELATIONS

Haluk GÜNUĞUR 671

SAVAŞ VE ETİK

H. Serdar HOŞ 687

YENİ HÜKÜMET SİSTEMİ İŞİĞİNDA CUMHURBAŞKANININ “MESAJ YETKİSİ”

Şeref İBA, Abbas KILIÇ 703

CİNSEL DOKUNULMAZLIĞA KARŞI İŞLENEN SUÇLARDA
HATA HALİNİN “YARGI KARARLARI BAKIMINDAN”
DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamuran KAYA 723

YENİ İNSANLA TANIŞMAK HUKUKUN GENEL İLKELERİ VE
CEZA HUKUKUNUN GELECEĞİ ÜZERİNE BİR DENEME

Özgür KÜÇÜKTAŞDEMİR 743

2017 ANAYASA DEĞİŞİKLİĞİ: TÜRKİYE’DE
BAŞKANLIK SİSTEMİNE GEÇİŞ

Serap YAZICI 773

TÜRKİYE’DE YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ ÇERÇEVESİNDE
GARANTİLER VE KREDİ ÜSTLENİMİ REJİMİ

Gökhan Kürşat YERLİKAYA 819

HUKUK EĞİTİMİNDE TOPLUMSAL CİNSİYET DERSLERİ

Özge YÜCEL 839

◆◆◆◆

ÖZEL HUKUK

◆◆◆◆

MARKA TESCİL BAŞVURUSUNDAN SONRAKİ
AŞAMALAR VE BUNLARA BAĞLANAN HUKUKÎ SONUÇLAR

Sabih ARKAN 867

ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNERGELER VE ORGANLAR –
ESAS SÖZLEŞME İLİŞKİLERİ

Zühtü AYTAÇ 877

HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU’NA GÖRE
DEĞİŞEN YÖNLERİYLE TAHKİM SÖZLEŞMESİ VE
HAKEM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERME HALLERİ

Elif FUTTU 901

BİR ÇEKİN KARŞILIKSIZ ÇIKTIĞI MUHATAP BANKA
TARAFINDAN KİME BİLDİRİLMELİDİR?

Celal GÖLE 921

HALKA AÇIK ORTAKLIK STATÜSÜNÜN PAY SAHİBİ SAYISINA
BAĞLI OLARAK KAZANILMASINA BAĞLAM YOLUYLA ENGEL
OLUNABİLİR Mİ?

Serdar HIZIR, Tamer BOZKURT 927

EDİM DENGESİ

Ahmet M. KILIÇOĞLU 943

FACTORING İŞLEMİNDE BORÇLUNUN TEMEL İLİŞKİDEN
DOĞAN SAVUNMALARI FACTORİNG ŞİRKETİNE KARŞI
İLERİ SÜRÜP SÜREMEYECEĞİ SORUNU

Arif B. KOCAMAN 965

İŞ HUKUKUNDA SOSYOLOJİK YORUM

Sarper SÜZEK 981

SUNUŞ

Kurucu Dekanımız Prof. Dr. Nami Çağın Hocamızın Anısına

Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kurucu Dekanı Nami Çağın Hocamızın Ankara Hukuk'la başlayan, Siyasal Bilgiler Fakültesi ile devam eden ve Atılım Hukuk'ta sonlanan akademik ve ayrıca siyaset yaşamına eşlik edenler olarak, Hocamız anısına çıkartılan bu Armağan'da hep bir aradayız...

Bizleri bir araya getiren, hepsi de Hocamızın şahsında toplanmış olan, sevgi, saygı, hoşgörü, nezaket, mütevazılık ve daha pek çok özellik...

2003 yılında Hocamızın kurucu dekan olarak göreve başladığı sırada 42 öğrencisi olan Atılım Hukuk, bugün binin üzerinde öğrencisi olan bir Fakülte. Öğrenci sayısı, tam kadrolu öğretim üyeleri ve araştırma görevlileri sayılarıyla, aramızdan ayrıldığı güne kadar, Atılım Hukuk'a "Atılım" yaptıran kişi, Hocamız.

Nami Çağın Hocamız yaşamını hukukla, kitapla, bilimle, demokrasiyle, adaletle, sosyal adaletle, eşitlikle, resimle, müzikle, doğa sevgisiyle, Fenerbahçeyle ve daha pek çok ilgi alanlarıyla doldurmuştu. Doldurmakla kalmamış, tüm bunları hayatlarımıza dokunuşlarıyla bizlere de dağıtmıştı. Hocamız artık Atılım Hukuk'un her karesinde... Hepimizin kalbinde yaşamaya devam ediyor ve edecek...

Bu Armağan'ın çıkartılmasına destek veren ve emeği geçen herkese içten teşekkür ve saygılarımla...

**Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı
Prof. Dr. Aynur YONGALIK**

PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN'IN HAYATI

6 Şubat 1947 tarihinde Amasya'da doğdu.

Liseyi TED Koleji'nde okudu.

1969 yılında Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ni bitirdi.

20 Mart 1970 tarihinde Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye kürsüsünde asistan oldu.

İngilizce ve Almanca bilen Nami Çağan, doktorasını 1975 tarihinde Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde tamamladı.

1976 yılında Neşe Çağan ile evlendi.

1977 yılında ilk çocukları olan Ahmet Şevket Çağan dünyaya geldi.

1977-78 yıllarında Amsterdam Üniversitesi'nde, Türkiye'den sadece üç kişinin kabul aldığı Avrupa Bütünleşmesi Lisansüstü Programına katıldı.

1981 yılında Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde doçent, 1988 yılında Siyasal Bilgiler Fakültesi'nde (Mali Hukuk Ana Bilim Dalında) profesör oldu.

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Basın Yayın Yüksek Okulu, Adalet Meslek Yüksek Okulu, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ODTÜ, Kara Harp Okulu gibi kurumlarda Maliye, Bütçe, Vergi Hukuku, Uluslararası Vergilendirme, Avrupa Topluluğu Bütçesi derslerini okuttu.

1982-1984 yılları arasında Ankara Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Müdür Yardımcılığı görevini yürüttü.

1987-1991 yılları arasında da Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi'nde Dekan Yardımcılığı görevlerinde bulundu.

1986 yılında kızları Hazel Çağan Elbir doğdu.

1991 yılında dekan yardımcılığı sırasında İstanbul Milletvekili seçilerek 19, 20, 21. dönem milletvekili olarak görev yaptı.

Bu görevi sırasında Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu'nda, Türkiye-AB Karma Parlamento Komisyonu'nda, Türkiye Büyük Millet Meclisi Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu'nda üye olarak görev aldı.

1997-2002 yılları arasında sırasıyla Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Orman Bakanlığı görevlerini yürüttü.

2003 yılından aramızdan ayrıldığı 18 Haziran 2017 tarihine kadar Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kurucu Dekanı olan Çağan, Fakültemizde de Kamu Maliyesi ve Vergi Hukuku derslerini verdi.

Bugün 28. baskısı yapılan ve yazarlığını Prof. Dr. Mualla Öncel ve Prof. Dr. Ahmet Kumrulu ile birlikte paylaştığı ve son baskıdan itibaren Doç. Dr. Cenker Göker'in de katıldığı Vergi Hukuku, yine Prof. Dr. Mualla Öncel ile birlikte yazdığı Bankacılar için Mali Hukuk Bilgisi, aynı zamanda doçentlik tezi olan Vergilendirme Yetkisi gibi mali hukuk alanında temel eser niteliği taşıyan kitapları ve çok sayıda makalesi bulunmaktadır.

PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN'IN BİLİMSEL ESERLERİ

KİTAPLAR

Vergi Hukukunda Süreler, A. Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1975.

Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

(Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu) Vergi Hukuku, Uygulamalı Türk Vergi Hukuku Sistemi, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1982.

(Prof. Dr. Mualla Öncel ve Prof. Dr. Ahmet Kumrulu ile birlikte) Türk Vergi Sistemi Uygulamaları, Savaş Yayınları, Ankara 1984.

Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, Araştırma Dizisi Yayın No. 1, Ankara 1988.

(Diğer yazarlarla ortak yayın) Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi, Cilt I/1, 14. Bölüm; Cilt I/2, 6. Bölüm, Yüksek Öğretim Kurulu Yayını, Ankara 1989.

(Diğer yazarlarla birlikte) Vergi Uygulamaları, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Fasikül 1, 1., 2., 6., 7. Üniteler, Fasikül 2, 22., 23. Üniteler, Eskişehir 1989.

Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Ankara 1991.

(Prof. Dr. Mualla Öncel ile birlikte) Bankacılar için Mali Hukuk Bilgisi, 14. B., Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara 2010.

(Diğer yazarlarla birlikte) Vergi Usul Hukuku (Editör: Prof. Dr. Mustafa Akkaya), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Aralık 2017.

(Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu 28. Baskıdan itibaren Doç. Dr. Cenker Göker ile birlikte) Vergi Hukuku, Yenilenmiş 28. Baskı, Turhan Kitabevi Yayını, Ankara Eylül 2019.

MAKALELER

Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXVIII, Sayı 1-4, Ankara 1971, s. 183-204.

Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXIX, Sayı 1, 2, Ankara 1973, s. 111-122.

Vergi Hukuku Yönünden 'Para Faizsiz-Ev Kirasız' Sözleşmesi, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt IX, Ankara 1977, s. 193-201.

Bankaların Vergi Yükümlülükleri ve Sorumlulukları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXXII, Sayı 1-4, Ankara 1977, s. 21-47.

Anayasa Mahkemesi ve Kamulaştırmada Vergi Değeri, Osman Fazıl Berki'ye Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1977, s. 247-256.

Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler, Prof. Dr. Bülent Nuri Esen Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1977, s. 83-110.

AET Hukukunda Vergilendirme, Prof. Dr. Akif Enginay'a 65 Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1981, s. 669-711.

Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler, Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı 13, Eylül 1982, s. 30-39.

Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXXVII, Sayı 1-4, Ankara 1982, s. 129-151.

T.C. Anayasasında Vergilendirme, Prof. Dr. Fazıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara 1983, s. 69-81.

Katma Değer Vergisi Kanununun Vergi Hukuku Yönünden Özellik Taşıyan Bir Kısım Hükümleri, Çözüm, Aylık Dergi, Yıl 1, Sayı 2, Şubat 1985, s. 8-14.

Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi, Bahri Savcı'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayını, Ankara 1988, s. 210-221.

Toplumsal Uzlaşma, İktisat, İşletme ve Finans, Aylık Dergi, Yıl 7, Sayı 75, Ankara, Haziran 1992, s. 36-38.

Atatürk, İktisat ve Maliye, Ulusal, Üç Aylık Dergi, s. 37-40.

Avrupa Birliği ve Ormancılığımız, Yeni Türkiye, Yıl 6 Sayı 36, Avrupa Birliği Özel Sayısı, Cilt II, Ankara, Kasım-Aralık 2000, s. 1388-1393.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın Vergi Cennetlerine Yaklaşımı, İz Dergisi, Atılım Üniversitesi Yayını, Sayı 3, 2007, s. 28, 29.

İç Kamu Borçlarının Hukuki Niteliği Üzerine Bir Değerlendirme, Mulla Öncel'e Armağan, Cilt I, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara 2009, s. 359-363.

Kamu Maliyesinde İyi ya da Kötü Yönetişim, İz Atılım Üniversitesi Dergisi, Sayı: 11, 2010, s. 54, 55.

Anayasa Mahkemesine Göre Zamanaşımının Durması, Prof. Dr. Tunçer Karamustafaoğlu'na Armağan, Adalet Yayınevi, Ankara 2010, s. 43-47.

BİLDİRİLER

Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi, Anayasa Yargısı, Cilt 1, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1984, s. 171-184.

1986 Yılı Bütçesi: Yapısı ve Özellikleri, Getirdiği Yenilikler ve Ekonomiye Olabilecek Etkileri, Banka ve Ekonomik Yorumlar, Aylık Dergi, Yıl 22, Sayı 12, Aralık 1985, s. 7-24.

Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, Anayasa Yargısı, Cilt 2, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1986, s. 199-224.

Türkiye'de Maliye Eğitimi, Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Eskişehir 1987.

Anayasa Yönünden Fonlar, Anayasa Yargısı, Cilt 3, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1987, s. 107-133.

Towards a More Flexible Public Employment Service in Turkey, Decentralising Employment Policy, New Trends and Challenges, Ministerial Statement, Venice 1988, p. 122-125.

Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi Yayını, Antalya 1990, s. 3-12.

Verginin Anayasal Çerçevesi ve Yorumlama Biçimi, Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, Maliye Bakanlığı Yayını, Ankara 1991, s. 40-46.

Vergi İdaresi–Hukuki Yaklaşım, Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Paneli, Maliye Bakanlığı ve Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul 1991, s. 59-66.

Vergi Politikasında Alternatifler, Türkiye I. Vergi Kongresi, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunlar Derneği Yayını, İstanbul 1992, s. 17-24.

Milli Egemenlik ve Demokrasi, 8. Milli Egemenlik Sempozyumu, TBMM Yayını, Denizli 1992, s. 20.

Yeni Yüzyıla Doğru Türkiye'nin AT ile ilgili Stratejisi, İktisat Dergisi, Sayı 338, İktisat Fakültesi Mezunlar Cemiyeti Yayını, İstanbul, Mayıs-Haziran 1993, s. 55-74.

Ücretlerin Vergilendirilmesi, Friedrich Ebert Vakfı, Ekonomi Forumu, İstanbul 1994.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Gümrük Birliği ile Katılımı, Friedrich Ebert Vakfı, Ekonomi Forumu, İstanbul 1994.

Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi, Friedrich Ebert Vakfı, Ekonomi Forumu, İstanbul 1995.

Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri, Avrupa Birliği El Kitabı, T.C. Merkez Bankası Yayını, Ankara 1995, s. 147-162.

Kamu Kesimi Finansman Açıkları ve İstikrar Paketi, X. Türkiye Maliye Sempozyumu, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul 1996, s. 494-501.

Sosyal Diyalog ve İşbirliği, Mercek Dergisi MESS Yayını, İstanbul, Ekim 1997.

Türkiye'de ve Almanya'da Sosyal Güvenlik Sistemlerinin Reformu, Konrad Adenauer Vakfı ve Türk Demokrasi Vakfı, Ankara, Aralık 1997.

Türkiye Sorunlarına Çözüm Konferansı I, Ankara, Aralık 1997, C. 1, s. 1-5.

Türkiye'de Parlamenter Sistemin Sorunları, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, Aralık 1997.

Towards a Community of Democracies, Ministerial Conference, Varşova, Polonya, 27 Haziran 2000.

06 Mayıs 2005 TBMM Kamu Harcamalarının Parlamenter Denetiminin Anayasa Boyutu ve AB Kurumları ile Kıyaslanması.

14 Haziran 2006 Ankara Deniz Kuvvetleri Komutanlığı Karadeniz Deniz Güvenliği Sempozyumu.

Modern Bütçe Sürecinde Parlamento'nun Rolü, (Uluslararası Sempozyum, 8-9 Ekim 2008, Afyonkarahisar, Bütçe Sürecinde Parlamantonun Değişen Rolü, TBMM Basımevi, Ankara 2009, s. 183 - 192.

DERS NOTLARI

İşletmelerde Vergi Uygulamaları, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Ekonomisi Araştırma ve Uygulama Merkezi, Ankara 1988, 34 s.

Atatürk Dönemi İktisat Politikası, 73. Dönem Kaymakamlık Kurs Notları, İçişleri Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, Ankara 1990, 22 s.

ÇEVİRİ

(Prof. Dr. Mualla Öncel ve Prof. Dr. Ahmet Kumrulu ile birlikte) Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu'nun Toplulukta Vergi Sistemlerinin Birbirine Yakınlaştırılması Hakkında Konsey'e Verdiği Rapor, Prof. Dr. Akif Erginay'a Armağan, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1981, s. 743-808.

DERLEME

(Prof. Dr. Mualla Öncel ve Prof. Dr. Ahmet Kumrulu ile birlikte) Vergi Yasaları, Savaş Yayını, Ankara 1978.

KAZANDIĞI ÖDÜLLER

WWF International, 22 February 2001 (The Establishment of the Kure Mountains National Park as a Gift to the Earth).

ARAŞTIRMALAR/ARAŞTIRMA PROJELERİ

Avrupa Topluluğunda ve Türkiye'de Çevre Mevzuatı (Environmental Legislation in EC and Turkey), Türkiye Çevre Sorunları Vakfı, Ankara 1989 (İngilizce Türkçe iki kitap olarak yayımlandı).



ANILAR



IŞIK

Neşe ÇAĞAN

*Sayın Mütevelli Heyet Başkanı,**Sayın Bayan Zaim,**Kıymetli hazır bulunanlar,*

2002 yılında Nami ve ailemiz için siyasi yaşam bitti, sakin bir dönem başladı. Nami evde hep bizimleydi, bu bizim özlediğimiz bir durumdu. Hepimiz mutluyduk; biraz da gevşek bir hayat yaşıyorduk. Nami, evde ne kadar film kaseti varsa hepsini izledi, rahatladı. Bu 6-7 ay sürdü. Bir gün Sayın Sarper Süzek Hoca aradı Nami'yi. Atılım Üniversitesi'nde Hukuk Fakültesi kurulmak istendiğini söyledi, el verip veremeyeceğini sordu. Bazı görüşmelerden sonra Nami çalışmalarına başladı ve Fakülte kuruldu. Hızlı gelişti; iyi gelişti; sağlam gelişti herkesin sağladığı desteklerle.

Atılım Üniversitesi ikinci ailemiz oldu. Sayın Yalçın Zaim ve Sayın Zerin Zaim özel günlerde bizi hiç yalnız bırakmadılar. Sonraki dönemlerde, 11 yaşından beri arkadaşları ve adeta kardeşleri olan Prof. Dr. Sabih Arkan ve Prof. Dr. Celal Göle katıldılar. Sayın Mehmet İstemi ve Sayın Çiğdem Sever en yakın çalışma arkadaşları oldular.

Şimdi Nami yok. Her zamanki aceleciliğiyle ayrıldı ve gitti. Bundan sonra benim ve çocuklarımla kalbi bizim için ikinci bir aile olan Atılım Üniversitesi için atacak.

Teşekkür ediyoruz.

Nami'yle 1970 yılında, ikimiz de 23 yaşımızda Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nin karanlık denebilecek loş koridorunda tanışmıştık. Merhum Hocamız Sayın Prof. Dr. Akif Erginay'ın çıkaracağı bir kitap için. Çünkü ikimiz de asistanlarıydık. Nur içinde yatsın. Nami'yi gördüğüm anda, o karanlık koridor sanki binlerce watt'lık ampullerle aydınlatılmıştı. Onun için de öyle olmuş olmalı ki beni, Fakülte'deki odasına çalışmak üzere götürdükten sonra, verdiğimiz ilk molada evlilikten söz etmişti. Kısa bir süre sonra çıkma teklifi etti. Çıktık; altı sene kadar. Çalışmalarımız tamamlansın, doktoralar bitsin diye gezmeyi tercih ettik. Çok da güzel oldu. Rüya gibiydi.

Sonra evlendik, 1976 yılında. Çok mutlu olduk, çok parlak bir kişiliği vardı. Hayatı tatlılaştırırdı. Çok çalışkandı, en önemlisi çok zekiydi. Bir tek onunla baş edemezdim.

Çok parlak bir hayat yaşattı. Yaşadığımız her tatlı an zekasıyla, zihniyle yaptığı çalışmalar sayesinde oldu. İkimiz de haketmediğimiz imkanlara gözümüzün ucuyla bile bakmazdık. Belki de bu yüzden çok iyi anlaştık. Para için rezil olanlar en büyük eğlence kaynağımızdı.

Çok güzel bebeklerimiz oldu. Büyüdüler, okudular. Kızımız evlendi. Evliliğimizin başında Nami asistandı. Doktor oldu, doçent oldu, profesör oldu, dekan oldu, milletvekili ve bakan oldu. Sevimliliğinden ve tevazusundan hiçbir şey kaybetmeden.

Tek kusuru sigarasıydı. Akciğer kanserine yakalandı. Gelişmiş, dünyada uygulanan en yeni teknolojilerle tedaviye başlandı. Bu sayede ders vermeye devam edebildi.

Ama son bir ay, o zeki insan, kanser hastalarının, beyin radyoterapisi alanların hemen hepsinin yakalandığı, “Delirium” illetinin pençesine düştü. “Neşe”siz yapamayan aşık adam, Neşe’yi bile algılayamaz hale geldi. Bu en az ölüm kadar acıydı. Sürekli olarak hatırlama ve algılama problemi olanlarla yaşamak zorunda kalanların üzücü durumunu anlayabiliyorum. Feci bir şey olmalı. İnsan çaresizlikten çıldırabilir.

İşte şimdi ben, bu acıyı sindirmeye çalışıyorum. O kadar zor ki. Zor, çünkü ben Sevgili kocamın, Nami’min beni hep görmeyi istediği Neşe olarak yaşamaya çalışacağım.

Bu, zaman alacak. Ama olacak. Dünya iyisi çocuklarımın destekleriyle başaracağım. Ve hayata kaldığım yerden, ruhumun ve kalbimin her hücresine yerleştirdiğim Sevgili kocam, Nami’mler birlikte yeniden başlayacağım. O yokken.

ATILIMLARLA DOLU BİR ÖMÜR

Ahmet Şevket ÇAĞAN

Bugün sizlere Nami Çağan'ı bir de oğlu olarak ben anlatmaya çalışacağım. Özellikle son 3 yıldır babamla her zamankinden fazla zaman geçirdim. Hastalığı sebebiyle, kendisi hiç istemese de birçok vesileyle beraber bulunduk. Çünkü beni ya da bir başka aile bireyini yormak istemiyordu. Ama bizler için hiçbir zaman babamla zaman geçirmek yorucu olmadı. Aksine zevk alıyorduk. Bu zaman zarfında defalarca Atılım Üniversitesi'ne geldim. Sizlere bu gelişerimden birinde babamla yaşadığım bir anıyı kısaca aktarmak istiyorum:

Geçen sene (2016) Eylül ayında okulun ilk haftasında amfilerden birinde sabah ilk saat dersi vardı. Kızacağını ve istemeyeceğini bildiğim için o derse, babama belli etmeden, sanki öğrenciymişim gibi girdim. İlk defa oğlu olarak babamı ders anlatırken görecektim. İçimde tatlı bir heyecan vardı. Amfide arka sıralardan, onun beni görmeyeceğinden emin olduğum bir yer belirledim. Kapılar kapandı ve ders başladı. Açık söylemem gerekirse heyecanlıydım. İlk dakikalarda dersin tanıtımını yaptıktan sonra babam dersine başladı. Hukuk eğitimi ile uzaktan yakından alakası olmayan ben bile can kulağıyla tıpkı diğer öğrenciler gibi babamı değil, "Nami Hoca"yı dinliyordum. Yumuşak ses tonu ve akıcı üslubu ile onu dinlememek imkânsızdı. O 45 dakikalık ilk derste dersin içeriğini ve beklentilerini sanki öğrenciymişim gibi benimseyerek dinlemiştim. O 45 dakikanın sonunda, "İkinci dersi ne zaman acaba?" diye sorgularken buldum kendimi. Zamanın nasıl geçtiğini anlamadan ders bitiverdi. Hemen amfiden uzaklaştım ve ikinci kattaki odasına gittim. Kendisi de odaya geldikten sonra dersine girdiğimi ve onu öğrenci gibi dinlediğimi söyledim. Önce pek bir tepki vermedi ama sonrasında gülümsedi ve gelen çaylarımız eşliğinde birbirimize gülümsedik. Bugün geriye dönüp baktığımda "iyi ki yapmışım" dediğim şeylerden biri sizlere kısaca anlattığım bu anımdır.

Babamın öğrencisi olan kişiler bana göre gerçekten şanslı insanlar. Bugün mezun olmuş ve üzerlerinde babamın emeği olan birçok genç avukat ve hukukçu, Nami Çağan gibi bir hocanın tahtasına işlenmiş olmaktan dolayı haklı bir gurur duyuyorlar. Şimdi o kişileri ve hissettiklerini daha iyi anlıyorum. Her biri bu ülke için önemli birer değer olmuş birçok genç avukat,

babam ve arkadaşları gibi değerli insanların emekleri ile işlendiler. Özellikle içinde bulunduğumuz günlerde Atatürk ilke ve inkılapları dahilinde eğitim görmüş modern cumhuriyet değerlerine sahip çıkan ve çıkacak olan bu yeni nesil sayesinde umutlarım tükenmiyor. Bu sebeple umutsuzluğa yer yok diyerek sözlerimi burada bitiriyorum.

Saygılarımla.

BABA

Hazel ÇAĞAN ELBİR

Saygıdeğer Büyüklerim,

Kıymetli Hocalarım,

Atılım Üniversitesine ve Hukuk Fakültesine şükranlarımı sunuyorum.

Burada babamın anısı için bulunan herkeste biraz babam var. Bu sayede babamın da aramızda olduğunu varsayıyorum ve O'na hitaben bana bıraktıklarına dair bendeki babamı anlatmak istiyorum.

Babamın nasıl bir baba olduğunu bence öğrencileri gördü. Çünkü O'nun öğrencileriyle nasıl iletişim kurduğuna şahit olma şansı yakaladım.

Öyleydin. İçin dışın birdi. Nettin. Ama benim anılarımda bundan fazlası var. Bana "mukallit ve musavvir" derdin. İyi taklit ve tasvir yaptığımı düşündüğün için böyle söyledin, kendini görmeden. Çok komiktin ve bunun da farkındaydın. İçimizi ısıtırdın. O yüzden yaşım kadar yıl nasıl geçti, hiç anlamadım.

Canım çok sıkılınca, sana dert yanınca, artık üzüldüğüm şeyin eskiye dönme şansı yoksa, "önüne geçemeyeceğin şeylere üzülmeye. Hayatın gerçeği bu. Üzülmenin bir faydası yok" derdin. Kızardım. Biraz da teskin et, iyi bir şeyler söyle, biraz kandır beni, ne var?!

Bu sözünün seni kaybettiğimiz gün kulaklarımda çınlayacağını hiç düşünmemiştim. Bizi biraz da "o gün" için hazırlamıştın sanki. Şimdi söylediğin onca söz arasında aklıma ilk bu sözcükler geliyorsa amacına ulaşmışsın demektir.

Hep bilgeydin, az ama öz söyledin, bence öngörülerini yerinde bir dâhiydin.

Teşhis konusunda sorduğun ilk soru, "Ağustos'ta kızım evleniyor, düğününü görebilecek miyim, sizce?"

Prof. Dr. Özden Altundağ'ın büyük çabalarıyla babam son aya kadar yaşam kalitesinden hiçbir şey kaybetmedi. Hatta okula tekrar gelebilmek için

tüm gücünü ortaya koydu. Yoğun bakımda bile okula tekrar gelip gelemeyeceğini sordu, durdu.

Sonlara yakın, eve geldiğim seferlerden birinde yanına oturduğumda gözleri dolarak bizi terk etmek istemediğini söyledi. Ama “önüne geçemeyeceği gerçek” yine orada bana aynı sözleri hatırlattı; “önüne geçemeyeceğin şeylere üzülme. Hayatın gerçeği bu. Üzülmenin bir faydası yok.” Karşılıklı inciler döktük. Sonra bana, “insan ömrü evrende bir kibritin yanma süresi kadardır...” dedi.

Şimdi gözümün önünde bir kibrit çakar gibi görüntüleri çıkarıyor. Saniyeler içinde, kısacık rüyalar gibi. Zihnimde hep gerçek kadar canlı kalacak sesi ve yüzü. Kibrit çıkarıyor ve bakıyorum ki babam yine haklı...

Hayatta şimdiye kadar yüzde yüz bildiğimden emin olduğum tek konu annem ve babam... Her zaman o kadar aklımdasınız ki. Hayatım boyunca dinlemekten sıkılmayacağım sesiniz sözleriniz. Düşünmekten kendimi alamadığım, zihnimde tekrar tekrar canlandırdığım eğlenceli anılarımız. Son nefesimi verene kadar genlerini taşımaktan gurur ve mutluluk duyduğum iki muhteşem insandan biri, babam...

Varlığın bana her zaman gurur ve güç verdi, bu hiçbir zaman değişmeyecek.

Artık daha fazla yanımızdasın, seni çok seviyoruz. Neredeyse iki yıl oldu, çok özlüyoruz.

Bize Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi gibi koskocaman bir aile bıraktın. Sayın Mütevelli Heyet Başkanı Yalçın Zaim ve Sayın Eşleri Zerlin Zaim, Sayın Dekanımız Prof. Dr. Aynur Yongalık, babamın can dostları Prof. Dr. Celal Göle, Prof. Dr. Sabih Arkan, Prof. Dr. Sarper Süzek, Prof. Dr. Metin Günday, Dr. Öğr. Üyesi Mehmet İstemi ve Dr. Öğr. Üyesi Çiğdem Sever, iyi ki varsınız.

Saygılarımı ve şükranlarımı sunuyorum.

KAYINPEDER

Ahmet ELBİR

Ağustos 2014, Kalkan. Akşam saat 7 gibi kapım çaldı. Hazel olsa gerek. Açtım. Bir gülümseme yayıldı ikimizin de yüzüne. Odayı kapatıp çıktık. İkimiz de epey heyecanlıydık. Zira Hazel'in ailesi ile o akşam tanışacaktım. Beraber hafif bir gerginlikle yürüdük. Nihayet otoparkta Hazel'in ailesi ile buluştuk. Kendimi tanıttım. Tanıştık. Gerginlik had safhaya varmıştı ki malum böyle zamanlarda lafa nereden başlanacağı hiçbir zaman belli değildir Nami Amca, sakın ve kendinden emin bir "Evet" ile gerginliği ortadan kaldırdı. "Haydi gidelim." Arabaya bindik. Akşam yemeğini Kaş'ta yiyecektik. Nami Amca, yol boyu ve tüm akşam yemeği süresince konuşmaların nabzını tuttu, tüm konuşmaları yönlendirdi ve ilk defa yaşanan bu karşılaşmanın son derece iyi bir iletişimle yürümesini sağladı. Gece bitti, otel odama döndüm...

Aradan zaman geçti ve büyük gün geldi. Hazel'e evlenme teklif ettim. Kabul etti. Evlilik süreci başladı.

İlk büyük adım ailelerin tanışmasıydı. Hazel'le konuştuk, sözleştik. Erkek tarafı olarak iki dirhem bir çekirdek hazırlandık. Çikolatamızı ve çiçeğimizi alıp kapıyı çaldık. Hazel ve ailesi karşıladı bizi. Buyur ettiler. Geçtik, oturduk. Yine bir heyecan sardı herkesi. Yine Nami Amca girdi lafa "Nasılısınız?" Yine Nami Amca ortamı ferahlattı ve son derece keyifli bir akşam yaşanmasına ön ayak oldu. Gecenin önemli anı ise babamın lafa "Gençler birbirlerini görmüşler, tanımışlar ve beğenmişler..." diye girmesi ile başladı, Nami Amca'nın "Gençler anlaşmışlar. Bize de gençlere destek olmak düşer" demesi ile bu önemli an büyük bir coşku ve sevinçle doldu. Bu gece ile beraber Nami Amca hayatımda çok önemli bir konuma geldi; Kayınpeder.

Hemen nişan hazırlıklarına başladık. Hazel'le otelleri gezdiğimiz ve değerlendirdiğimiz süreçteyken Nami Amca'nın düştüğü ve omzunu kırdığı haberi geldi. Hemen doktora gidildi. Doktor, Nami Amca'ya iki seçenek sundu; ameliyat ve hemen düzelme ya da ameliyatsız ve sabırla bekleyerek düzelme. Nami Amca sabretmeyi tercih etti. Nami Amca'nın iyileşme süreci devam ederken nişan yemeğinin yapılacağı otel belirlendi. Bir gün kararlaştırdık. Gittim, Hazel'i ve Nami Amca'yı aldım. Nami Amca kolunun altında ufak bir paketle geldi. Arabaya bindi ve paketi bana uzattı. Açtım. Bir dolma kalem

seti. Kıymet verdiği ve daha önce kullanmadığı bir set olduğunu söyledi ve ekledi, “Güle güle kullan.” Otelin yolunu tuttuk. Yolda epey sohbet ettik. Otele geldik, hep beraber menüyü belirledik ve otelle anlaştık. İş bitince de otelin restoranında birer espresso içtik. “Yalnız, Segafredo çok iyi espressodur.” diye bir not düştü Nami Amca. Böyle ufak ama keyifçe büyük detaylara epey ehemmiyet verirdi ve o gün daha bir keyifle yudumlamıştı kahvesini. Malum güzel zamanlardaydık.

Nişan gününe kadar Nami Amca'nın omzu neredeyse tamamen iyileşti ve nişanımızı Nami Amca taktı. Kısa ve fakat son derece anlamlı bir konuşmadan sonra da kurdeleyi kesti. Yanımızda en yakınlarımız, zaten mutluyduk daha da mutlu olduk.

Sıra düğün hazırlıklarına gelmişti. Bir yandan da yerleşeceğimiz evin tadilatı ile ilgileniyorduk. Nami Amca'nın da omzu tamamen iyileşmişti fakat sırtındaki ağrılar devam ediyordu. Fizik tedavi almaya başladı. Tedaviye rağmen ağrılar bir türlü geçmedi. Ne ki bu ağrılar? Araştırılmaya başlandı. Tetkikler, tahliller, incelemeler... Sonra Hazel'den bir telefon geldi, “Babam akciğer kanseriymiş.” Halbuki ben hep “hamlıktan Nami Amca, kaslar zayıfladı tabi. Siz güçlendikçe bu ağrılar geçecek. Sapasağlam olacaksınız. Dert etmeyin” diyordum her bir araya gelişimizde. Tabi ya, başka neden olabilir ki?! Ama, başka nedeni varmış işte... Tetkikler devam etti. Omurgaya metastaz olduğunu ve dolayısı ile kanserin dördüncü evrede olduğunu öğrendik. Sonra kanserin büyük hücreli tip olduğu açığa çıktı. Bu haber, bizi bir nebze de olsa ferahlattı. Tüm bunlar olup biterken Nami Amca'nın doktora sorduğu ilk soru ise “Kızımın ağustosta düğünü var. Acaba düğünü görebilecek miyim?” olmuştu.

Düğün süreci ve tedavi süreci iç içe geçti. Nami Amca için en uygun tedavi bulundu ve uygulandı. Hazel'le hayatımızı birleştiren imzaları atarken Nami Amca, en öndeki aile masasından bizi seyrediyordu. Yanımızdaydı. O büyülü anı hep beraber yaşadık. Nami Amca, kızının düğününde kızıyla doyasıya dans etti.

Sonrasında elimizden geldiğince sık bir araya gelmeye çalıştık ailece. Yemekler yendi, sohbetler edildi, kahveler içildi. Bu süre zarfında Nami Amca ile aramızda kökünü saygı ve sevgiden alan bir bağ gelişti. Bir araya geldiğimiz zamanlar bu bağı en güçlü hissettiğim zamanlar oldu. Tedavi uzun bir süre başarı ile devam etti. Sonra bir an geldi, hastalık tekrar kendini göstermeye ve maalesef Nami Amca da git gide güçten düşmeye başladı. Bir akşam, geç vakit apar topar acile götürdük Nami Amca'yı, ertesi gün de hastaneye yatırdık.

Tekrar tetkikler yapıldı. Hastalık “atak” yapmış. Ama yeni bir ilaç varmış. Yeni bir umut! İlacın ülkeye girişi ile ilgili bürokratik işlemler mümkün olan en kısa zamanda tamamlandı ve ilacı beklemeye başladık. Bu süre zarfında Nami Amca hep hastanedeydi. Ne zaman ziyaret etsem beni hep ilk tanıştığımız andan bu yana karşıladığı gibi sıcak bir gülümsemeyle, “Aaa! Ahmet, hoş geldin!” diye karşıladı. Biz ilacı beklerken hastalık iyice derinleşti. Nami Amca’yı yoğun bakıma aldılar. Yoğun bakıma alınmadan Nami Amca’yı son ziyaretim, onu son görüşüm; o son ziyaretteki beni gülerек karşılaması “Aaa! Ahmet!” demesi maalesef Kayınpeder’e ait son hatıram oldu.

Haziran 2017, Ankara. Nami Amca’yı yoğun bakıma alınmasından bir hafta sonra “uğurladık”.

Nispeten kısa bir zamanımız oldu Kayınpeder ile. Nami Amca’yı “Kayınpeder” olarak tanımak sadece ve sadece bana nasip olmuş bir ayrıcalık oldu. Büyük adamdı. Büyüklüğü, başardıklarından öte, umudunu ve moralini yitirse de disiplinini ve sabrını muhafaza edebilmesindeydi. Başarılarla dolu olarak yaşanmış ömrün en temel sebebi bu disiplin ve sabırdı zira. Tabi bunun yanında, en gergin anların bile sade ve içten bir “Evet, ...” ile ferahlatılabileceği sırrını haiz olmasının da büyük katkısı olduğunu düşünüyorum.

Kayınpeder’in hediye ettiği dolma kalem setini, annem ve babamın hediye ettiği dolma kalemlerle beraber her gün yanımda taşıyorum. Zira dolma kalem sıradan bir obje olmaktan çok öte, ruhu olan bir simge. Bu kalemlerle her yazdığımda derin ve huzurlu bir ruh haline bürünüyorum. “Segafredo” ise, artık bir kahve markası olmaktan öte; ufak ama keyifçe büyük detaylara mümkün olan en büyük ehemmiyetin verilmesi gerektiğini, bu sayede sevdiğimizimize ait anılar biriktireceğimizi ve günü gelip de sevdiğimizimizi uğurladığımızda bu anıların sevdiğimizimize dair bizde kalan yegâne iz olduğunu hatırlatan büyümlü bir sözcük. Kayınpeder ile aramızdaki bağ ise hâlâ yerli yerinde. Özlüyorum. Bir şey düğümliyor kimi zaman boğazıma, yarım kalanlara üzülmeğense yaşadıklarımız için şükretmek iyi geliyor ve böyle zamanlarda hep aynı mısraları fısıldıyorum kendi kendime;

Ölüm Allah’ın emri,
Ayrılık olmasaydı.
Ahmet ELBİR
01.05.2019

NAMİ ÇAĞAN HOCA VE VERGİ HUKUKU KARİYERİNE BAŞLAMAM

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ*

“Belçika’da Bir Doktora Öğrencisi” (Savaş Yayınevi, 2016, Ankara) isimli anı kitabımı aşağıda isimleri yazılı hocalarıma “*Bana kendimi bulmaya giden yolu gösterdikleri için*” notuyla ithaf etmiştim:

“Prof. Dr. Mualla Öncel

Prof. Dr. Bilge Öztan

Prof. Dr. Ahmet Kumrulu

Prof. Dr. Nami Çağan

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesinde öğrenciliğim 1976-1980 yılları arasında geçti. O yıllarda hocalarıma özenmiş ve üniversite hocası olma tutkusu oluşmuştu içimde. Fakülteyi bitirir bitirmez de amacıma ulaşmak için çalışmaya başlamıştım.

İlk görüşmem; öğrencilerine, iyi hocalığının yanında bir anne şefkatiyle de yaklaşan Prof. Dr. Bilge Öztan Hoca ile olmuştur. O asistan ihtiyacı olan Vergi Hukuku kürsüsü başkanı Mualla Öncel Hoca ile görüşmüş ve beni Mualla Hoca’ya göndermişti.

Benim üniversite hocalığı yolculuğum da bu şekilde başlamıştı. Yakında, 40 yılı geride kalmış olacak olan bir yolculuk bu. Bu yolculuğun ilk 10 yılını “Belçika’da Bir Doktora Öğrencisi” isimli kitabımda anlattım.

Bu kitabın içinde Nami Hocamla ilgili hatıralar da vardı. O kısımları bir araya getirerek ana metindeki haliyle buraya aktarmak istedim. Kendisinden çok şey öğrendiğim Nami Çağan Hoca’nın aziz hatırası önünde saygıyla eğiliyorum.

Sayfa 11:

Kendi Fakültemle Temaslarım (13.12.1980)

Prof. Dr. Mualla Öncel Hoca o gün okul nöbetçisi!.. Sıkıyönetimden

* Prof. Dr., Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi

sonra liselerdeki gibi hocaların nöbet tutması uygulaması başlatılmış.

Okulda hiç polis, jandarma kalmamış. İki hoca nöbet tutuyor ve ilginç: O; kavganın, gürültünün eksik olmadığı fakültede çıt yok!¹

Mualla Hoca, bir sene sonra **Nami Çağan**'ın doçent olmasıyla yeni bir asistan kadrosu açılacağını söylüyor.

Bir başka gün tekrar Fakültede Bilge Hoca'nın yanındayım.

"Bende sevinçli haberler var." diye söze başlıyor Bilge Hoca ve eğer istersem, Mualla Hoca'nın beni bu bir sene sonraki imtihana hazırlamak için çalıştırmaya başlayacağını söylüyor. *"Zaten Nami Çağan'ı da aynı şekilde asistan almıştı."* diye ilave ediyor.

Mualla Hoca'ya gidiyorum. Onu yukarıda **Ekonomi-Maliye Enstitüsü**nde toplantı salonunda buluyorum. Kapıyı çalıyorum. Beni görünce toplantıya başkanlık eden **Prof. Dr. Avni Zarakolu**'dan izin alıp çıkıyor.

Konuşuyoruz:

"Önerinize tamam diyorum, sınava hazırlanmak için çalışmaya başlamak istiyorum."

"Bu yola girersen ömrün boyunca fakir kalmaya mahkûmsun, iyi düşün. Benim avukatlık yapan öğrencilerim çok çok zengin oldular. Ama evlenirim, karım çalışır ben çalışırım, dersin o başka. Benim için manevi yönü önemlidir, dersin başka."

Mualla Hoca'nın odasına giriyoruz. Burada yığınla kitap var.

"Sana önce iktisatla ilgili kitaplar vereceğim." diyor.

"Biz kürsüde 3 kişiyiz, üçümüz de vergi hukuku üzerine çalışıyoruz, sen de vergi hukukçusu olacaksın ama bizim temelimiz iktisat ve maliye. İşe oradan başlaman lazım. Sonra imtihan jürisinde benim yanımda Avni Hoca da olacak. Avni Hoca ekonomi ile ilgili soru soracak, onun için ekonomiyi de öğreneceksin. Ben Nami'yi de böyle yetiştirdim."

Bana Doç. Dr. Ali Özgüven'in "İktisat İlmine Giriş" adlı kitabı ile Prof. Dr. Besim Üstünel'in "Makro İktisat" kitabını veriyor.

"Şimdilik bunlara çalış. İleride sana daha değişik kitaplar vereceğim." diyor.

¹ Bu kavga ve gürültüleri "**12 Eylül'e Giden Yol: Bir Hukuk Öğrencisinin Günlükleri**" (Savaş Yayınevi, Ankara) isimli kitabımda anlatmıştım.

Ayrılırken böyle bir ilişkimizin olduğunu kimsenin duymaması gerektiğini söylüyor; arkasından da vay! Mualla Hoca'nın asistanı olacak gibi bir söylentinin çıkmaması gerektiğini, zaten böyle bir şeyin olmadığını, yalnızca imtihana hazırladığını vurguluyor.

Ayrılıyoruz:

“Allah’a ısmarladık Hocam.”

“Güle güle yavrucuğum.”

Sayfa 28 vd.:

21. Fakültemde Vergi Hukuku Kürsüsü Bana Sahip Çıkıyor
(3.4.1981)

Mualla Hoca, *“Nami raflarımda okumadık kitap bırakmamıştı.”*² demişti.

O hâlde ben de daha çok kitap okumalıyım.

Ahmet Gürcan Kumrulu Hocam’la

Ahmet Gürcan Kumrulu, emekli olan **Prof. Dr. Akif Erginay** Hoca’mızın odasına yerleşmiş, kapıda her ikisinin de isimleri var. Odanın içi kitaplarla dolu. Oturuyoruz; çay söylüyor, sigara ikram ediyor. Beni hatırlıyor. Pratik kurlardaki aktifliğimi, başarıımı övüyor.

“Gerçekten benim aklımdan geçiyordun.” diyor ve devam ediyor.

“Kürsümüzde ahenkli bir çalışma ortamı var. Son zamanlarda birlikte çalışmalar yapıyoruz, ortak eserler hazırlıyoruz. Önce yabancı diline bir bakalım. Benim yabancı dilim İngilizce, Fransızcam da var. Senin Fransızcanı kontrol edelim.”

Masanın üzerinde duran “Droit Fiscal” (Vergi Hukuku) isimli kitaptan bir sayfa açıyor ve bir iki cümleyi tercüme etmemi istiyor. Becerebildiğim kadar tercüme ediyorum.

“Zararı yok.” diyor. *“Biraz daha çalışmayla iyi hâle gelir. Önümüzde daha epey zaman var.”*

Biraz Sonra Kapıdan Doçentliğini Verme Aşamasında Olan Nami Çağan Giriyor

Bu Hoca ile Kocabeyoğlu Pasajı’nda, Tarhan Kitabevinde kitaplara bakarken tesadüfen görüşüp konuşmuştum.

² Prof. Dr. Nami Çağan’ı kastediyor.

Ahmet Hoca'mız tanıştırmak istiyor.

"Tanışıyoruz." diyorum.

Nami Hocam da hatırlıyor.

Ahmet Hoca niyetini ve Mualla Hoca ile ilişkilerimi anlatıyor.

"Nurettin için hem sana hem de Hoca'ma referans verebilirim, o zaman da size bahsetmiştim. Alacağımız kişiyi sınıftaki iyi talebelerden seçmek lazım, demiştim."

Ahmet Hoca telefona yöneliyor ve genel sekreter Turan Bey'e, asistan alımında asgari başarı notunun ne olduğunu soruyor.

Cevap: Genel bitirme derecesinin iyi ve ayrıca asistan girilecek derslerden alınan notların ortalamasının da 70'in üzerinde olması.

Ben vergi hukukundan 80, maliyeden 73 almıştım.

"Tamam." diyor. "Bu şartları taşıyorsun."

Nami Hoca:

"Ben de aynı yoldan geçtim. Mualla Hoca 8 ay çalıştırmıştı beni. Ne tesadüf, ben de fakülteyi beşincilikle bitirmiştım."

"Alınacak asistanın maliye asistanı olma ihtimali var." diyor Ahmet Hoca.

Nami Hoca:

"Verginin özel hukuk yanında mı, kamu hukuku yanında mı çalışmak istersin?" diye soruyor.

"Özel hukuk yanında." diyorum.

"O zaman durum iki-iki olacak. Siz Mualla Hoca'mla özel hukuk yanında biz de kamu cephesinde çalışacağız. Sen kurumlar vergisine yönelirsin, o sahada uzman olursun."

Nami Hoca kendi çalışmalarından söz ediyor:

"Sen sırada beklediğine göre." diyor. "Ben daha yoğun çalışıp doçentlik tezi mi en kısa zamanda bitireceğim."

"Ve." diyor. "Senin, boşaltacağım kadroyu doldurmanı kabul ediyorum."

Ahmet Hoca müdahale ediyor:

“Namicğim sen, biliyorsun, o zaman doçent olmuş olacaksın ve Nurettin’in imtihan jürisindeki üç kişiden biri olacaksın. Şimdiden görüş belirtmen doğru değil. Deminki sözünü ‘eğer başarırsan’ anlamında kullandın değil mi?”

Nami Hoca’yı doçentlik sınavının heyecanı tam anlamıyla sarmış. Biraz sonra bana başarılar dileyip çıkıyor. Galiba gene çalışmalarının içine gömülecek.

Kapıdan Mualla Öncel Hoca Giriyor

“Nami ile karşılaştım, Nurettin’in burada olduğunu söyledi.”

Bana, *“Hoş geldin.”* diyor.

Yerimi Mualla Hoca’ya bırakıp kapıya yakın sandalyeye geçiyorum.

Konu tekrar bana geliyor: süre, sınav komisyonu...

“Üç basamaklı bir sınav olacak.” diyor Mualla Hoca:

“İlki yabancı dil,

Bir ay içinde hazırlaman gereken bir seminer çalışması,

Son olarak, üç kişiden kurulu komisyon önünde imtihan.”

“Bu komisyonda bir ben, iki Doçent Nami Çağan, üç ekonomi kürsüsünden bir hoca olacak...”

Baksana Nami’ye nasıl zayıfladı, dermansız kaldı, sarardı, soldu.”

Mualla Hoca teyzesini kaybeden Ahmet Hoca’ya baş sağlığı dileyip ayrılıyor.

Ahmet Hoca’yla Tekrar Baş Başa Kalıyoruz

Bana ders çalışma sistemimi soruyor.

“Devamlı mı çalışırdın?”

Siyasi, felsefi kitaplar okuyup okumadığımı soruyor.

“Hayır siyasetle uğraşmıyorum.” diye yanıtlıyorum.

“Onu demek istemedim.” diyor.

“Bilim adamı bir dünya görüşü olan insandır.” diyor.

Konu evliliğe geliyor.

“Evli değilim.” diyorum.

“Öyleyse acele etme ve mutlaka çalışan bir bayan seç. Benim eşim Danıştay’da hukukçu. 3 yaşında bir çocuğumuz var.”

Bu esnada saat 18.00 idi. Sohbeta 13.30’da başladığımızı göre 4,5 saatten beri konuşuyorduk.

Beraber çıktık.

Hukuk Fakültesinin küçük bahçesinden bahar kokusu ve esintisi geliyor yüzüme.

Sayfa 35 vd.:

23. Belçika Bursunu Kazandım (10.5.1981)

Sınavdan sonra bir ayı aşkın zaman geçmişti.

Ben, kazanamadım diye umudu kesmiştim.

Ankara’ya gidişimde gene de bir uğrayıp kimlerin kazandığını sorayım dedim.

Milli Eğitim Bakanlığının 3. katına çıktım.

Oradaki memur sonuçların bugün belli olduğunu söyledi.

İsmimi sordu ve “*bakalım, bakalım*” diyerek elindeki dosyayı karıştırmaya başladı.

Dosyanın içinde ilgili listeyi buldu ve bana dönerek:

“**Kazanmışsın.**”

Deyiverdi.

Dalga geçiyor zannettim.

İnanmadım.

“Göster” dedim. “Gözümle görmem lazım.”

Gösterdi.

Listedeydim ve üstelik ilk sıradaydım.

Bünyem anlatamayacağım bir sevinçle dolup taşmaya başladı...

Havalara uçmak geldi içimden.

Üç katın merdivenlerini gerçekten uçarcasına indim.

Yakındaki Güvenpark'a attım kendimi. O parkın içinde bir o yana bir bu yana koşturdum durdum. Bağırđım, zıpladım... Bazılarının "kafayı yiyen biri daha" tarzında ifadelerle baktığını fark edince yavaşladım.

Böylesi bir sevinci, Ankara Hukuk Fakültesini kazandığım 1976 yılında da yaşadığımı hatırladım.

106 kişinin arasından zayıf Fransızcamla 15 kişinin arasına girmek, hem de ilk sırada girmek!..

Bu büyük bir başarı...

Özlediğim, yıllardır hayalini kurduğum kapının açıldığını düşündüm:

"Fransızca sorunum çözülecek."

"Başka bir dünyayı tanıyacağım."

Mutluluklar içinde yüzüyorum. Güvenpark tanık oldu çılgın hareketlerime.

Toparlandım:

Hemen Çankaya'daki Belçika Büyükelçiliğine gitmem lazım.

Orada Bayan Tezcan'ı buldum.

Tezcan, "Evine de mektup gönderdik bursu kazandığına dair" diyor ve yapacağım şeyleri söylüyor:

"Mümkün olan en kısa zamanda istenen evrakları tamamla."

Sağlık raporu, burs isteme formları, lise üniversite diplomaları, nüfus cüzdanının Fransızcaya çevrilmiş ve onaylatılmış suretleri, fakültede aldığım derslerin ve notların listesi.

İstenen evrakları tamamlamak için 10 gün kadar uğraşıyorum.

Bu arada Belçika'daki çalışma konumu "AET Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması ve Türk Vergi Sistemine Yansımaları" şeklinde değiştiriyoruz. Bu başlık Ankara Hukukta Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan Hocalarla görüşmelerimiz neticesinde ortaya çıkıyor.

Bir başka beni sevindiren olay, annemin başarımdan memnun olması ve Avrupa'ya gitmeme olumsuz bakmaması oluyor.

Brüksel Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ne 4 ay sonra, Ekim başında gideceğim.

SEVGİLİ NÂMÎ'CIĞİM,

Prof. Dr. Haluk GÜNUĞUR

Yaşamda iki varlık türü vardır. Bunlar;

1. Yaşarken ölenler İNSANCIKLAR,
2. Öldükten sonra yaşayanlar GERÇEK İNSANLAR ...

Seni sonsuza uğurlarken hep bu iki tür insanı düşündüm durdum. Çevremizde öylesine yaşadığını sanan “ölmüş insanlar” var ki, onlarla temasta olmamak için sürekli kafamı çeviriyorum, sırtımı dönüyorum. Ama sen sevgili dostum, sen sevgili kardeşim, sen öldükten sonra da yaşayan “gerçek insan”-sın ... İşte onun için de hiç ama hiç unutulmayacaksınız ...

Arkanda bıraktığın ailene, dostlarına, sınıf arkadaşlarına ve seni seven herkese sen onur ve gurur kaynağı oldun. Başarı ve mutluluk dolu bir yaşamın oldu. Kimi girişimlerde birlikte olduk. Bunların başında 2 dönem yönetim sorumluluğu yüklendiğimiz “Türkiye-Avrupa Birliği Derneği” geliyor. Sevgili Füsun’unun (Prof. Dr. Füsun Arsava) da yer aldığı Yönetim Kurulu listemiz seçimleri kazandıktan sonra ben sana başkanlığı önermiştim. Anım-sarsın. Oysa sen o mütevazı kişiliğinle bana; “Haluk bu konu senin konun ben yönetimde düz üye kalıp sana destek olayım” demiştin. Öyle de oldu. Birçok kere AB ülkelerinde Türkiye’nin haklarını savunma kavgasını, bir ülkeden diğerine geçerek birlikte verdik. Sonra AB konularında bir “Araştırma Merkezi” (ECO) projesinde de yola birlikte çıktık. Sen o zaman milletvekili olduğun için, “her şey kuralına göre olsun” diyerek o zarif yaklaşımınla Genel Başkanın Bülent Ecevit’ten bu girişim için onay almıştın.

Fakülte yıllarına dönük anılar ise bu yazının dar kalıplarına sığmaz. Ama bir “çığlık” içimde kaldı ve hep kalacak. Sevgili Celâl (Prof. Dr. Celâl Göle) 40. mezuniyet kutlamalarında söz alıp demişti ya hani Fakültemizdeki III. Sınıf amfisinde; “Kimse su koymasın da 50. mezuniyet yılımızda yine birlikte olalım”... 50. yıla 2 yıl kalmıştı işte ... 2019’a ... Ama sen Celâl’in istemediğini yaptın gittin ... Yakışmadı sana be Nâmi. Yakışmadı işte ... Ama eminim ki o yıldaki kutlamalarda, bizler de su koymazsak, sen de sessizliğinle yine aramızda olacaksın ...

Sonsuz yolculuğunu huzur içinde sürdür ve bil ki geride seni seven pek çok dostun ve arkadaşın var ve de hep olacak...

Sevgilerimle,

PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN: BİR PORTRE

Prof. Dr. Ahmet KUMRULU*

1969 sonbaharında bir gün Ankara Hukuk Fakültesi'ndeki odamda çalışırken kapı açıldı; aydınlık ve sempatik yüzlü bir genç girdi. Kendini tanıttı; yeni mezun olduğunu ve o zamanki Maliye Kürsüsünde asistanlığa girmek istediğini söyledi. Memnuniyetle karşıladım; giriş sınavı için yol göstermeye çalıştım. Bu arada Fritz Neumark'ın "Maliye'ye Dair Tetkikler" başlıklı kitabını kütüphaneden temin edip hazırlanması için ona verdim.

Sevgili Nami ile meslektaşlığımız böyle başladı.

48 yıl güzel bir arkadaşlık yaşadık. İyi günü, kötü günü paylaştık. 2017 yılı 18 Haziran'ında ise ara verdik.

Nami'yi anlatmak üzere kaleme aldığım bu yazıya "Prof. Dr. Nami Çağan ve Şapkaları" başlığını koyup koymamayı enine boyuna düşündüm. Başlık olarak hafif kaçabileceği endişesiyle vazgeçtim.

Prof. Çağan'ı neden "çok şapkalı" görüyorum? Çünkü onu kategorize ederek düşünüyorum. Adını anınca onun üç değişik yönü ve bunların yarattığı bir bütün, bir portre gözümde canlanıyor. Gerçekten Nami Çağan'ı üç farklı niteliğin oluşturduğu bir karakter bütünü şeklinde algılamak yanlış olmayacaktır: 1) Akademisyenlik; 2) Yöneticilik; 3) Politikacılık ...

Gelin bu üç "şapka"yı kısaca gözden geçirerek onu analım.

Hiç kuşku yok ki Nami'nin birincil sıfatı akademisyenlikti. Asistanlığa adım attığı gün devlet borçları ile ilgilenmeye başladı. (İleride, Türkiye Cumhuriyeti'nin Maliye Bakanı olduğunda da devlet borçları yine karşısına çıkacaktı) Kısa bir sürede Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde Vergi Hukuku alanında ilk doktora tezini hazırladı. Başlığı Vergi Hukukunda Süreler idi. Bu arada İngilizcesine Almanca'yı da ekledi.

Doktora sonrası Hollanda'da yürüttüğü araştırmalar onun "Vergilendirme Yetkisi" kitabının doçentlik tezi olarak literatüre girmesini; ama sadece girmekle kalmayıp Vergi Hukuku alanında bir çığır açmasını mümkün kıldı. Gerçekten Prof. Çağan'ın bu incelemesinin etkisiyle pek çok genç hukukçu vergilendirme ve anayasa ilişkisini ele alan monografi ve makaleler üretmeye

* Prof. Dr., Yakındoğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Öğretim Üyesi.

yönelmiştir. Nami'nin bu kitabı, Türk Vergi Hukuku literatürünün seçkin bir kilometre taşıdır.

Prof. Çağan profesörlük aşamasında ise Avrupa Birliği tipi entegrasyon modelinin vergi sorunlarına eğilmiştir. Çağan'ın akademik hayata katkıları arasında çok sayıda ders kitabı, makale ve tebliğ de bulunmaktadır.

Prof. Çağan'ın yöneticilik görevleri Ankara Hukuk Fakültesi Adalet Yüksek Okulu'nda müdür yardımcılığı ile başladı. Daha sonra, kadro mülhazasıyla Siyasal Bilgiler Fakültesi'ne geçti. Burada uzun süre yürüttüğü dekan yardımcılığında efsane dekan Prof. Dr. Celal Göle ile uyumlu ve başarılı bir takım oluşturdular. Sözün bu noktasında anılan ikiliyi tamamlayan üçüncü sac ayağını, Ankara Hukuk Fakültesinin değerli hocası sevgili Prof. Dr. Sabih Arkan'ı da anmadan geçemeyiz. Gerçekten Celal ve Sabih hocalar Nami'nin yakın çevresini oluşturmuşlardır. Nitekim son olarak Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesinde de üçü birlikteydiler.

Atılım Üniversitesi dendiğinde, Prof. Nami Çağan'ın politika sonrası akademik ve yönetsel hayatı gelecektir. Dekan sıfatıyla görev yaptığı dönemde Atılım Hukuk Fakültesini, topladığı kaliteli öğretim ekibiyle sağlam temellere oturtmuş, hukuk alanında sayılı kurumlardan biri haline getirmiştir.

Nami Çağan'ın yöneticilik yönünü anlatırken onun, kimseyi kırmayan, esnek tutumunu da ihmal etmemek gerekir. Bu arada politik hayatının yönetime ilişkin yönü ile ilgili iki küçük anekdotu dile getirmek isterim:

Maliye Bakanlığı döneminde bir gün Nami'yi makamında ziyaret ettim. Öğle yemeği saatinde makam odasının arkasındaki bir bölmede bakanlık tabldotundan bana yemek ikram etti ve iki kişilik bedeli ödedi.

Orman Bakanlığı döneminde, müşterek tanıdığımız olan bir hemşehrisi Amasya'lı bir grup ile ziyarete gider ve Nami'den önemli sayıda ücretsiz ağaç tahsisi talebinde bulunur. Nami ise bu talebi reddeder.

Bu anekdotları onun "devlet adamlığı" hakkında bana fikir verdikleri gibi, Cumhuriyetin kurucu neslinin ülkenin bir ağacına bile sahip çıkan, hazineyi gözeten tutumlarını hatırlattığı için dile getirmek istedim.

Sevgili dostumun üç önemli gününü onunla ve eşi Neşe Çağan ile paylaştığımı net bir şekilde hatırlıyorum. Birincisi, doçentlik jürisinin İstanbul'daki toplantısında eserleri hakkında vereceği kararı beklediğimiz gündü. Tabii

olumlu haber geldi, kutladık. İkincisi milletvekilliği adaylığının gerçekleştiği akşam; üçüncüsü ise ilk defa bakan atandığı akşamdı. Tüm tevazuu ile yeni hayatının arifesinde duygu ve düşüncelerini paylaştı.

Prof. Çağan ilk bakanlığı olan Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı sırasında bir gün yüksek prim ödeyenlerin listesini ister. Liste gelince ne görsün; ilk sırada eşi Neşe Çağan var! Bunu bana mutlulukla nakletti. İkinci bakanlığı olan Maliye Bakanlığı sürerken Nami Çağan partisinin hazırladığı vergi değişikliği taslağının bir kısmına itiraz eder. Sonrasını ise aynen şöyle aktarmıştı: “Bir de baktım; kendimi “ORMAN” da buldum”! Espriyle dile getirdiği Orman Bakanlığı da onun bakan olarak üçüncü göreviydi.

Okul yıllığında Prof. Çağan için ileride onun Türkiye’nin Washington Büyükelçisi olarak görüldüğü yazılıdır. Benim nazarımda ise bilgisi, kıvrak zekası ve tüm yeteneği ile Dışişleri Bakanlığı makamını dolduracak ideal kişiydi.

Prof. Nami Çağan’ın politik hayatını noktalamadan önce sevgili eşi Neşe Çağan’ın mütevazı duruşuna değinmemek haksızlık olur. Neşe Çağan, Nami’nin politik hayatında da öne çıkmadan, imkân varken lojmana bile geçmeyi düşünmeden ona destek olmayı başarmış bir eştir. Kısacası, Çağan’lar, sade bir Türk ailesini oluşturmuşlardır.

Dilimiz döndüğünce, kalemimiz elverdiğince Prof. Dr. Nami Çağan’ı anlatmaya çalıştık. Öyle ise onun “Üç Şapka”nın özetini artık verebiliriz:

- 1) Araştırmacı zihin
- 2) Kıvrak zeka ile elastiki yöneticilik
- 3) İlkeli politikacılık

Tüm bu özelliklerin üzerinde birleştiği kimlik: İyi ve mazbut bir aile babalığı...

Sevgili dostum Nami Çağan’ı anıyoruz, arıyoruz, arayacağız...

TEŞEKKÜRLER SEVGİLİ NAMİ HOCA

Prof. Dr. Sarper SÜZEK*

Nami Hoca ile sanıyorum 1970 yılında tanıştım. Demek ki, o tarihte başlayan dostluğumuz tam 47 yıl sürmüştü. Sabih ve Celal Hocalar kendisiyle Ankara Koleji'nde, ortaokuldan itibaren tanıştıklarından onların dostluğu çok daha uzun yıllara dayanıyor. Takdir edersiniz ki, 47 yıllık dostluğu bir kısa anı yazısının içine sığdırmak mümkün değildir. Ben bu yazıda bazı ortak anılarımızdan hareketle O'nun müstesna kişiliğini ve özelliklerini anlatmaya çalışacağım.

Sevgili Nami, genç bir Ankara Hukuk Fakültesi mezunu olarak Ahmet Kumrulu Hoca'nın odasına Maliye ve Vergi Hukuku asistan adayı olarak gelmişti. Sanıyorum, Mualla Öncel Hocamız Sayın Kumrulu ile tanışmasını istemişti. Şaşırtıcı olan husus, sevgili Nami'nin o günkü hâlini ve hatta kıyafetini dün gibi hatırlamam. Tanışmamızın ilk dakikalarından itibaren özel bir insanla karşı karşıya bulunduğumuzu hissettim. Alçakgönüllü ama kendine güvenli, nazik, içten ve sevimli kişiliği hemen dikkatimizi çeken özellikleriydi. İzleyen yıllarda bu ilk değerlendirmelerimin ne kadar isabetli olduğunu diğer olumlu kişilik özellikleriyle birlikte tespit edecektim. O, tanyınca sevmemelik edemeyeceğiniz insanlardandı.

Dostluğumuz 47 yıl boyunca, hukukçu deyimiyle "nizasız ve fasılasız" sürdü. Bu uzun süre içinde bir defa bile birbirimizi üzmedik, yakınlığımıza en küçük bir kırılmanın gölgesi dahi düşmedi. Esasen söz konusu Nami Hoca olunca, başka türlü olması düşünülemezdi. Bu uzun süreçte belki benim O'na karşı bazı hatalarım olmuştur. Böyle bir dostluğun sürdürülmesinde O'nun olgun kişiliğinin ve engin hoşgörüsünün payı çok büyüktür.

Asistanlık yıllarımızda Kızılay, Demirtepe'deki kiralık müstakil çatı katım buluşma noktamız gibiydi. Özellikle, sevgili Nami, Hikmet Sami Türk, Nahit Töre, Ahmet Kumrulu, rahmetli Cahit Can ve Ahmet Gökdere Hocalar çok sık bir araya geliyor, birlikte yemeklere gidiyor, sohbet ediyor, bazen geç saatlere kadar tartışıyorduk. Bazı diğer asistan arkadaşlarımız da zaman zaman bu gruba katılıyorlardı. Tartışmalarımız bazen sertleştiğinde, sevgili

* Prof. Dr., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Anabilim Dalı

Nami Hoca'nın sakin ve uzlaştırıcı tavrı daha o zaman, gençlik yıllarımızda da dikkatimi çekiyordu.

Askerlik görevimizi, Ankara Hukuk Fakültesi'ndeki bazı arkadaşlarımızla birlikte ilk dört aylık kısa dönem olarak Isparta'da yaptık. Kısa dönem askerlik, er eğitimi düzeniyle yapıldığından ve yaşlarımız da askerlik hizmeti için ilerlemiş sayılabileceğinden, diğer bazı arkadaşlarım gibi sevgili Nami'nin de biraz zorluk çektiğini hatırlıyorum.

Nami Hoca'nın akademisyenlik yaşamı tahmin edileceği gibi parlak ve başarılı oldu. Tüm akademik aşamaları üstün başarı ile geçti, maliye ve vergi hukuku literatürüne katkı değeri olan eserler kazandırdı, Mualla Öncel ve Ahmet Kumrulu Hocalarla birlikte hazırladığı, günümüzde de yeni baskıları yapılmaya devam eden "Vergi Hukuku" kitabı, okurlar ve öğrenciler tarafından alanında en çok başvuru alan kitap oldu. Değerli akademisyenler ve binlerce öğrenci yetiştirdi.

Daha sonra hocanın Mülkiye'de dekan yardımcılığı, milletvekilliği ve bakanlık yılları geldi. Milletvekilliği yıllarında zaman zaman beni Meclis'e yemeğe davet ederdi. Meclis'te karşılaştığımız milletvekillerinin kendisine gösterdiği büyük ilgi ve sevgiden, hocanın orada yarattığı saygınlığa yakından tanık oldum. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı döneminde resmî bir görev almadan bazı konularda kendisine yardımcı olmaya çalıştım. Cenevre'de Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) toplantılarına birlikte katıldık.

Nami Hoca'nın Maliye Bakanlığı dönemi mutlu bir tesadüfle benim çok kısa bir süre görev yaptığım Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi dekanlığı dönemime rastladı. Galatasaray Üniversitesi'nin Ortaköy sahilinde, eskiden ilkokul olarak kullanılan dar alanda eğitim ve öğretim faaliyetini sürdürmesi çok zor oluyordu. Millî emlaka dahil olan yolun karşı tarafındaki geniş araziye Üniversite'ye tahsis etmesini kendisinden rica ettim. Sevgili Nami Hoca, bir kez daha üniversitenin eğitim ve öğretime verdiği önemi gösterdi; o dönemde genel müdür, şimdi Üniversitemizde öğretim üyesi olan sayın Doğan Cansızlar'ı çağırıp görüşünü aldıktan sonra, tereddüt etmeden söz konusu alanın Galatasaray Üniversitesi'ne uzun süre için kiralanması talimatını verdi.

Hoca'nın çok başarılı olduğu bakanlık yıllarından sonra emekli olduğu dönemde, bir gün değerli bilim insanı, yıllarca birlikte iş kazası ve meslek hastalığı bilirkişiliği yaptığım yakın dostum Prof. Dr. Günhan Paşamehmetoğlu beni aradı ve Atılım Üniversitesi'ne rektör olduğunu söyledi. Kendisini kutla-

maya gittiğimde Paşa Hoca, hukuk fakültesi kuracaklarını belirtti ve bu konuda yardım etmemi istedi. Dekanlık için hemen aklıma gelen isim Nami Hoca oldu. Esasen bütün vasıfları göz önünde tutulduğunda daha uygun bir aday düşünülemezdi. Kendisine telefon ettiğimde Nami Hoca'nın benim için göz yaşartıcı olan cevabını dün gibi hatırlıyorum: “Sarper’ciğim, başıma devlet kuşu kondu derim. Bildiğin gibi iki çocuğum Bilkent’te okuyor. Okul taksitlerini ödemekte zorlanıyorum. Bana yardım edersen bu görevi memnuniyetle kabul ederim.” Çok değerli bir profesör, üç önemli bakanlık ve yıllarca milletvekilliği yapmış olan Hoca'nın verdiği bu cevap, O'nun dürüst ve ilkeli kişiliği konusunda herhalde başka bir söze gerek bırakmamaktadır.

O tarihte Ankara Hukuk Fakültesi'nin değerli profesörleri ile birlikte yola çıkıldı. Bu hocaların sözleşmelerini imzalayacakları günlerde üniversitemiz, sonradan tamamen çözümlenecek olan, çok kısa bir dönem mali sıkıntı içine girmişti. Daha sonra müşkül bir duruma düşmemek için bu durumu hocalara anlattık. “Madem ki siz bu işin içindesiniz, biz hiç ücret almasak da geliriz” demek suretiyle bizi çok duygulandıran bir cevap vermişlerdi. Bu olay da Nami Hoca'nın çevresinde nasıl bir güven duygusu yarattığının açık bir göstergesidir.

Kurucu Dekan Prof. Dr. Nami Çağan, çok değerli öğretim üyeleri, öğretim ve araştırma görevlileri ile örnek bir hukuk fakültesi oluşturdu. Kuşkusuz bu konuda sayın Mütevelli Heyeti başkanı ve üyelerinin, geçmişteki sayın rektörlerin ve bugünkü sayın rektörümüzün çok değerli destekleri ve bize, mali bakımdan en güçlü vakıf üniversitelerinde bile bulunmayan, bağımsız bir fakülte binası kazandırmış olan Mütevelli Heyet üyesi sayın Av. Zerlin Zaim'e teşekkür borçluyuz.

Hocamızın, hukuk çevrelerinde herkesin kabul ettiği gibi çok iyi bir hukuk fakültesi kurmasının, çalışkanlığı, tecrübesi, üstün idareci vasıfları yanında en önemli nedenlerinden biri de şaşırtıcı denilebilecek derecede insanları iyi tanıma yeteneğine sahip olmasıydı. Bu niteliği sayesinde doğru seçimler yaparak akademik açıdan değerli ve olumlu özellikler taşıyan öğretim elemanlarını fakülteye kazandırmıştır. İsbetle seçtiği araştırma görevlileri de en başarılı şekilde doktora tezlerini tamamlamak üzere çalışmakta ve fakültenin geleceğinin güvencesini oluşturmaktadırlar.

Sevgili Nami Hoca'ya, bir zamanlar Fransızların François Mitterand için söyledikleri gibi, sen “sakin güçsün” derdim. Bu tanımlamam galiba hoşuna

da giderdi. Fakültede kaçınılmaz olarak ortaya çıkabilen sorunları sabırlı, farklı görüşlere saygılı ve dirayetli kişiliği ile hiç sinirlenmeden, eski deyişle suhuletle çözerdi.

Tevazu, Nami Hoca'nın kişiliğinin en belirgin özelliklerinden biriydi. Doğal bir alçakgönüllülük tüm davranışlarına ve sözlerine damgasını vurmuştu. "Kırk yıl tevazu gösterdim, gerçek zannettiler" sözünden hiç olumsuz etkilenmemiştir.

Albert Einstein, "Dünya Görüşüm" isimli soru cevaplı kitabında, "Bir insanın değeri ne ile ölçülür?" sorusunu, "Bir insanın değeri, egosundan kurtulmasıyla doğru orantılıdır" diye yanıtıyor. Einstein, bu sözü adeta sevgili Nami Hoca için söylemiş gibidir.

Ülkemizde üst düzey görevlerde bulunmuş olmasına karşın temelde hırslı bir kişiliğe sahip değildi. Bu görevleri üstlenmiş olması, ihtirasları yönünde gösterdiği çabalar sonucunda değil, sahip olduğu vasıfların ve güzel kişilik özelliklerinin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. O, oturduğu koltuktan güç alan değil, oturduğu koltuğa güç katan insanlardandı.

Alanında bir hukuk otoritesi olması yanında entelektüel bir kişiliğe sahip seçkin bir aydıdı. Özellikle ekonomi alanında dünyadaki gelişmeleri dikkatle izler, en büyük iktisatçıları okur ve yorumlardı. Bu gelişmeleri zaman zaman bana da anlatırdı. Ekonomi alanındaki sınırlı bilgilerime rağmen, O'nun açık seçik anlatımından çok yararlandım.

Bir diğer ilgi alanı ise edebiyat, özellikle de çok okuduğu romanlardı. Pek çok şey gibi bu konudaki sohbetlerimizi de çok özlüyorum. İyi bir okur olduğundan söz edince, bu konuya ilişkin bir anımı anlatmadan geçemeyeceğim. Le Monde gazetesinin öncülüğünde 2001 yılında bilgisayar ortamında yapılmış olan bir anket sonucunda, 20. yüzyılda yazılmış olan en iyi 50 kitap ortaya çıkmış ve filozof Frédéric Beigbeder tarafından adını "Tasfiyeden Önceki Son Envanter" olarak çevirebileceğimiz bir kitapta bu 50 eser tanıtılmıştı. Çok değerli hocalarımız anayasa hukuku otoritesi Prof. Dr. Tunçer Karamustafaoğlu, hukuk felsefesi ve hukuka giriş hocası, "Hukuk Metodolojisi" kitabı henüz aşılmamış olan rahmetli Doç. Dr. Selahattin Keyman ve Nami Hoca ile birlikte zaman zaman buluştuğumuz öğle yemeklerinden birinde bu 50 kitabı ele alıp değerlendirmiştik. Sohbetimizde hocaların listedeki kitapların pek çoğunu okuduklarını görmüş ve kitaplar hakkında neredeyse akşam saatlerine kadar, bazıları üzerinde aramızda anlaşamasa da keyifle tartışmıştık. Bu, sanıyorum benim hayatımda katıldığım en güzel ve öğretici sohbeti.

Sevgili Nami Hoca çok iyi ve sevgi dolu bir aile babasıydı. Sevgili Neşe her zaman başarılı eşinin arkasındaki güçlü eşi. Çocukları için hiçbir fedakarlıktan kaçınmadığını yıllar içinde çok kez gözlemlemiştim.

Bir konferansa katılacak olan Hazel ile birlikte, hastalığından önce İstanbul'a gelmişti. O tarihte tesadüfen İstanbul'da olduğumdan üçümüz birlikte çok güzel iki gün geçirmiştik. İki günün sonunda, Ankara Hukuk'ta asistanlığını yaptığım hocam Prof. Dr. Turhan Esener'e sürpriz bir ziyaret yaptık. Hocam Esener, yıllar sonra eski öğrencisi sevgili Nami ve kızıyla karşılaşınca çok mutlu oldu ve gecenin sonunda O'na o günlerde gündemde olan, Sabancı Üniversitesi'nde kurulacak hukuk fakültesinde (kuruluş çalışmaları hocaların oğlu çok değerli Prof. Dr. Sadık Esener tarafından Güler Sabancı ile birlikte yürütülüyordu) dekanlık teklif etti. Nami Hoca bir kez daha çalıştığı kuruma sadakatini gösterdi. Hiç kuşkusuz çok iyi şartlarda gerçekleşecek olan bu öneriyi, tereddüt etmeksizin hemen reddetti. Nami Hoca iyi ki o zaman Hazel'le birlikte İstanbul'a gelmiş, iyi ki şimdi hüznle birlikte de olsa hatırladığım güzel bir anımız daha olmuş. Daha sonra Hazel'in sevgili Ahmet'le nikahında tanığı olma mutluluğunu ve onurunu yaşadım. Şimdi, sevgili Neşe, Hazel, iki Ahmet ve kızı gibi sevdiği asistanı Zeynep Hoca ile seyrek de olsa bir araya gelip yemek yiyor, O'nu ve geçmiş günleri anıyoruz.

Günümüzün koşullarında kısa sayılabilecek yaşamına, ancak bir kısmını anlatabildiğim bütün bu hizmetleri, başarıları, güzellikleri sığdırdı. Bilime, siyasete, üniversite yöneticiliğine, hocalığa çok önemli katkılarda bulundu. O'nun için istisnasız herkes iki sözcüğü mutlaka söyledi, "iyi" ve "beyefendi" bir insandı dedi. Nami Hoca'ya, örnek bir dostun, bilim insanının, yöneticinin, aile babasının, aydın bir kişinin nasıl olması gerektiğini ve hepsinden önemlisi "iyi" bir insan olmanın hayatta en üstün değer olduğunu hepimize bir kez daha hatırlattığı için gönülden teşekkür ediyorum.

Şimdi biz Atılım Üniversitelilere düşen görev, kurucu dekanımızın izinden giderek kurduğu hukuk fakültesini, bu konuda kararlı olan çok değerli dekanımız Sayın Prof. Dr. Aynur Yongalık ile birlikte daha da ileriye götürmektir. Bu, sevgili Nami Hocamıza karşı hepimizin yükümlülüğüdür. O'nun emanetine, yıllarca süren emeğine karşı yerine getirilmesi gereken bir borçtur.

Prof. Dr. Nami Çağan'ın dostluğunu kazanmış olmayı hayatımın en şanslı olaylarından biri olarak kabul ediyorum. Aziz ve unutulmaz anısı önünde saygı ile eğiliyorum.

PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN
(6 Şubat 1947 – 18 Haziran 2017)

Prof. Dr. Hikmet Sami TÜRK*

Sevgili Çağan ailesi,

Sayın Rektör, sayın Dekan Vekili,

Nami Çağan'ın vefalı arkadaşları,

Sevgili öğrenciler,

Üç ay önce 18 Haziran 2017 günü kaybettiğimiz Prof. Dr. *Nami Çağan* (tam adıyla İbrahim Nami Çağan), 6 Şubat 1947'de Amasya'da doğmuştu.

70 yıllık ömrünün öğrenim yılları sonrasında bilim adamı, üniversite öğretim üyesi, meslek yüksek okulu ve fakülte yöneticisi, siyaset ve devlet adamı olarak yoğun çalışmalarla doldurdu.

TED Ankara Koleji'nden sonra, 1969'da Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ni bitiren *Nami Çağan*, ertesi yıl bu Fakülte'de Maliye Kürsüsünde asistan oldu. Uzmanlık alanı olarak malî hukuku, özellikle vergi hukukunu seçti.

1975'te aynı Fakülte'de “Vergi Hukukunda Süreler” başlıklı teziyle hukuk doktoru oldu. Tez jürisinde Prof. Dr. *Akif Erginay*, Prof. Dr. *Necip Bilge* ve Doç. Dr. *Mukbil Özyörük* vardı.

1977-78 yıllarında Amsterdam Üniversitesi Avrupa Enstitüsü'nde Avrupa Bütünleşmesi konulu lisans üstü programa katıldı.

1981'de “Vergilendirme Yetkisi” başlıklı teziyle doçent oldu. Doçentlik jürisinde Prof. Dr. *Muallâ Öncel* ve Prof. Dr. *Selim Kaneti* de bulunuyordu.

Aynı yıl doçent olarak Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde görev başlayan *Nami Çağan*, 1988'de Siyasal Bilgiler Fakültesi'nde profesörlüğe yükseltildi. Öğretim üyesi olarak A. Ü. Hukuk ve Siyasal Bilgiler Fakülteleri, Basın Yayın Yüksek Okulu, Adalet Meslek Yüksek Okulu, Çukurova Üniversitesi, Ortadoğu Teknik Üniversitesi ve Kara Harp Okulu'nda Maliye, Bütçe,

* 22 Eylül 2017 günü Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kurucu Dekanı Prof. Dr. Nami Çağan'ı Anma Töreninde Prof. Dr. Hikmet Sami Türk'ün yaptığı konuşmanın dipnotları, Kaynakça ve Kısaltmalar eklenmiş metni.

Vergi Hukuku, Uluslararası Vergilendirme, Avrupa Topluluğu Bütçesi dersleri verdi.

1982-1984 yıllarında öğretim üyeliği yanında A. Ü. Adalet Yüksek Okulu'nda Müdür Yardımcısı, 1987-1991 yıllarında Siyasal Bilgiler Fakültesi Dekan Yardımcısı olarak da görev yaptı.

Prof. Dr. *Nami Çağan*, 1991-2002 yılları arasındaki milletvekilliği ve bakanlık görevlerinden sonra yeniden döndüğü akademik yaşamda Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde öğretim üyesi ve Dekan olarak görev yaptı; Kamu Maliyesi ve Vergi Hukuku derslerini okuttu. 19 Ağustos 2003 tarihinden itibaren bu görevleri yürütüyordu.

Prof. Dr. *Nami Çağan*, ilk kez 20 Ekim 1991 milletvekili genel seçimiyle başlayan XIX. yasama döneminde Demokratik Sol Parti (DSP) adayı olarak İstanbul Milletvekili seçildi. O seçimde ülke genelinde % 10.75 oranında oy alan DSP rozetiyle Genel Başkan *Bülent Ecevit*'le birlikte seçilen 7 milletvekilinden biriydi. 450 üyeli Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde hiçbir partinin tek başına hükümet kuracağı bir parlamento çoğunluğu kazanamadığı bu seçimde % 27.03 oranında oyla 178 milletvekili çıkaran Doğru Yol Partisi (DYP) ile % 20.75 oranında oyla 88 milletvekili kazanan Sosyaldemokrat Halkçı Parti (SHP)¹, DYP Genel Başkanı ve Isparta Milletvekili *Süleyman Demirel*'in Başbakanlığında DSP'nin de dışarıdan desteğiyle güvenoyu alan bir azınlık koalisyonu olarak 49. Cumhuriyet Hükümetini kurdu. Bu Hükümet, 20 Kasım 1991 – 25 Haziran 1993 tarihleri arasında Cumhurbaşkanı *Turgut Özal*'ın ölümünden sonra *Demirel*'in Cumhurbaşkanı seçilmesine kadar 1 yıl 7 ay 15 gün görev yaptı. Onu *Demirel*'den sonra DYP Genel Başkanı seçilen İstanbul Milletvekili Prof. Dr. *Tansu Çiller*'in Başbakanlığında 25 Haziran 1993 – 5 Ekim 1995 tarihleri arasında önce DYP-SHP Koalisyon Hükümeti olarak kurulan, SHP ve CHP'nin 1994'te CHP çatısı altında birleşmesinden sonra bir süre DYP-CHP Koalisyon Hükümeti olarak devam eden, toplam 2 yıl 3 ay 10 gün görev yapan 50. Hükümet izledi.

Koalisyon ortağı siyasî partilerin milletvekili sayıları itibariyle hükümet kuruluşunun ve devamının çok hassas parlamento dengelerine dayandığı ve her bir oyun çok değerli olduğu bu dönemde *Nami Çağan*, bir ara SHP'ye geçti, ama aynı dönem içinde DSP'ye geri döndü. Ancak bu geçiş ve dönüş,

¹ 20 Ekim 1991 günü yapılan XIX. dönem milletvekili genel seçimi sonuçları için bk. *Yüksek Seçim Kurulu (YSK) Duyurusu*: T. C. Resmî Gazete, 17.11.1991, S. 21054 Mükerrer, s. 67 vd (Toplu sonuçlar); *Erol Tuncer/Necati Danacı, Çok Partili Dönemde Seçimler ve Seçim Sistemleri*, Ankara 2003, (TESAV Yayınları No. 21), s. 42.

1982 Anayasası'nın 84. maddesinin ilk metninde 1961 Anayasası dönemindeki milletvekili transferlerine bir tepki olarak yer alan "partisinden istifa ederek başka bir partiye giren veya seçim hükümetleri hariç Bakanlar Kurulunda görev alan" milletvekillerinin TBMM "üyeliğinin düşmesine, üye tamsayısının salt çoğunluğu ile karar" verilmesini öngören hükme takılmamak için 1993'te Demokratik Katılım Partisi (DKP), 1994'te Solda Katılım Partisi (SKP) adlarıyla iki parti kurulması ve bunların sırasıyla SHP ve DSP ile birleşmesiyle gerçekleşti². 23 Temmuz 1995 tarih ve 4121 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen Anayasa değişiklikleri arasında kaldırılan bu hükmün yürürlükte olduğu dönemde 84. madde engelini aşmak için o dönemde "hülle partisi" olarak adlandırılan 22 siyasi parti kurulmuştu³. 1 yıl 6 ay 14 gün süren bir ayrılıktan⁴ sonra yeniden DSP'ye dönen *Nami Çağan*, bundan sonraki siyasi yaşamını DSP üyesi milletvekili, 30 Haziran 1997'den itibaren bakan olarak sürdürdü.

XIX ve XX. yasama dönemlerinde Bakanlıktan önceki milletvekilliği sırasında TBMM Plân ve Bütçe Komisyonu, Türkiye – AB Karma Parlâmento Komisyonu, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu üyeliklerinde bulundu.

24 Aralık 1995 milletvekili genel seçimiyle başlayan ve yine hiçbir partinin tek başına hükümet kuracak bir çoğunluk elde edemediği XX. yasama döneminde DSP, ülke genelinde % 14.64 oranında oy alarak 550 üyeli Meclis'e 76 milletvekili ile girdi. Prof. Dr. *Nami Çağan*, ikinci kez DSP İstanbul Milletvekili seçildi; ben DSP Trabzon Milletvekili seçilmiştim. Bu dönemde, önce seçimde % 19.65 oranında oyla 132 milletvekili çıkaran Anavatan Partisi (ANAP) ile % 19.18 oranında oyla 135 milletvekili çıkaran DYP arasında ANAP Genel Başkanı ve Rize Milletvekili *A. Mesut Yılmaz*'ın Başbakanlığında 6 Mart 1996 – 28 Haziran 1996 arasında ancak 4 ay devam eden bir azınlık koalisyonu olarak 53. Hükümet kuruldu. Bunu % 21.38 oranında oyla 158 milletvekili çıkarmış olan Refah Partisi (RP)⁵ ile DYP arasında RP Genel Baş-

² Demokratik Katılım Partisi (DKP), 5 Mart 1993 tarihinde kurulmuş, on gün sonra 15 Mart 1993 tarihinde Sosyaldemokrat Halkçı Parti (SHP)'ye katılmıştı. Solda Katılım Partisi (SKP) ise, 26 Eylül 1994 tarihinde kurulmuş, üç gün sonra 29 Eylül 1994 tarihinde Demokratik Sol Parti (DSP)'ye katılmıştı. Bu birleşmeler hakkında bk. *Erol Tuncer*, *Osmanlı'dan Günümüze Seçimler (1877-2002)*, 2. Baskı, Ankara 2003 (TESAV Yayınları No. 24), s. 488.

³ Bu partilerin kuruluş ve kapanış tarihleri ile birleştikleri partileri gösteren liste için bk. *Tuncer*, *age* (Osmanlı'dan Günümüze Seçimler), s. 488 vd.

⁴ Bu süre, DKP'nin SHP'ye katıldığı 15 Mart 1993 tarihi ile SKP'nin DSP'ye katıldığı 29 Eylül.1994 tarihi arasında geçen süredir.

⁵ 24 Aralık 1995 günü yapılan XX. dönem milletvekili genel seçimi sonuçları için bk. YSK

kanı ve Konya Milletvekili Prof. Dr. *Necmettin Erbakan*'ın Başbakanlığında kurulan ve 28 Haziran 1996 – 30 Haziran 1997 tarihleri arasında 1 yıl devam eden koalisyon hükümeti izledi. Bu, 54. Hükümet idi.

Ondan sonra ANAP, DSP ve DYP'den ayrılan bir grup tarafından Hüsametdin Cindoruk'un Genel Başkanlığında kurulan Demokrat Türkiye Partisi (DTP) arasında ANAP Genel Başkanı ve Rize Milletvekili A. *Mesut Yılmaz*'ın Başbakanlığında üç partili bir azınlık koalisyonu, 55. Hükümet olarak kuruldu. Seçimde % 10.71 oranında oy alarak 49 milletvekili ile Meclis'e girmiş olan Cumhuriyet Halk Partisi (CHP)'nin dışarıdan verdiği destekle güvenoyu alan ve 30 Haziran 1997 – 11 Ocak 1999 tarihleri arasında 1.5 yılı aşkın bir süre görev yapan, sonunda CHP milletvekilleri tarafından Başbakan A. *Mesut Yılmaz* hakkında verilen bir gensoru önergesinin görüşülmesi sırasında güvensizlik oyuyla düşürülen bu Hükümette Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcısı olarak görev alan DSP Genel Başkanı ve İstanbul Milletvekili *Bülent Ecevit* ve diğer DSP'li bakan arkadaşlarımız yanında ben insan haklarından sorumlu Devlet Bakanı, *Nami Çağan* Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı olarak yer aldık.

56. Hükümet ise, 76 milletvekili olan DSP Genel Başkanı ve İstanbul Milletvekili *Bülent Ecevit*'in Başbakanlığında bir tek parti hükümeti olarak kuruldu ve ülkeyi seçime götürecektir bir hükümet olarak özellikle Başbakan *Ecevit*'in kişiliğine duyulan güvenle Meclis'ten geniş bir çoğunlukla güvenoyu aldı. 11 Ocak 1999 – 28 Mayıs 1999 tarihleri arasında 4.5 ayı aşkın bir süre ile görev yapan bu Hükümette ben, Millî Savunma Bakanı; *Nami Çağan*, başlangıçta yine Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı olarak yer almıştık. Fakat Hükümetin kuruluşundan 1.5 ay sonra Maliye Bakanı *Zekeriya Temizel*, 18 Nisan 1999 günü milletvekili genel seçimiyle birlikte yapılacak olan yerel genel seçimlerde İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığına aday olmak için istifa edince; yerine *Nami Çağan* atandı ve kalan 3 ayı aşkın süreyi Maliye Bakanı olarak tamamladı.

18 Nisan 1999 günü yapılan XXI. dönem milletvekili genel seçiminde yine hiçbir parti, tek başına hükümet kuracak bir çoğunluk kazanamadı. 550 üyeli Meclis'te ülke genelinde % 22.19 oranında oyla 136 milletvekili çıkarak 1. parti konumuna gelen DSP, % 17.98 oranında oyla 129 milletvekili ile 2. parti konumunda olan Milliyetçi Hareket Partisi (MHP) ve % 13.22 ora-

Duyurusu: T. C. Resmî Gazete, 3.1.1996, S. 22512 Mükerrer, s. 2 vd (Toplu sonuçlar); *Erol Tuncer*, 24 Aralık 1995 Milletvekili Genel Seçimi Sayısal ve Siyasal Değerlendirme, Ankara 1996 (TESAV Yayınları No. 11), s. 35; *Tuncer/Danacı*, age, s. 43.

nında oyla 86 milletvekili ile 4. parti konumunda olan ANAP⁶ arasında, DSP Genel Başkanı ve İstanbul Milletvekili *Bülent Ecevit*'in Başbakanlığında üçlü bir koalisyon olarak 57. Hükümet kuruldu. 3.5 yıla yakın bir süre iş başında kalan bu Hükümette ikinci kez DSP Trabzon Milletvekili seçilmiş olan ben Adalet Bakanı, üçüncü kez DSP İstanbul Milletvekili seçilmiş olan Prof. Dr. *Nami Çağan* Orman Bakanı olarak görev yaptık. 5 yıllık yasama döneminin dolmasına daha 1.5 yıl varken, yeni Türk Medeni Kanunu ile başlayan hukuk sisteminin yenilenmesi ve AB uyum sürecinde kapsamlı bir hukuk reformu çalışmalarının devam ettiği bir sırada, uygulanmakta olan ekonomik istikrar programının sonuçları henüz alınmadan MHP Genel Başkanı, Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcısı *Devlet Bahçeli*'nin erken seçim çağrısıyla yapılan 3 Kasım 2002 milletvekili genel seçiminden koalisyon ortağı üç parti (bir grup milletvekilinin ayrılması ve yeni bir parti kurmasıyla bölünen DSP, MHP ve ANAP), ağır bir yenilgiye uğradı. Bu seçimde yalnız iki parti, % 34.28 oranında oyla AKP 363, % 19.39 oranında oyla CHP 178 milletvekili çıkardı; % 1 oranında oyla 9 bağımsız milletvekili kazandı⁷. Kısmen % 10 oranındaki ülke seçim barajı nedeniyle seçmen oylarının % 45.33'ü Meclis'e yansımadi⁸.

DSP olarak uğradığımız yenilgi, aynı zamanda *Nami Çağan*'ın üç yasama dönemi (19, 20 ve 21. dönemler) boyunca 20 Ekim 1991'den 3 Kasım 2002'ye kadar 11 yıl 14 gün devam eden milletvekilliğinin, bakan olarak çalıştığı üç hükümette 30 Haziran 1997'den son görevini yeni Orman Bakanına devrettiği 18 Kasım 2002'ye kadar toplam 5 yıl 4 ay 18 gün devam eden bakanlığının da sona ermesi demektir. Fakat *Nami Çağan*, bu süreler içinde gerek milletvekili, gerek bakan olarak ülkemize ailesinin, seçmenlerinin ve arkadaşları olarak bizlerin her zaman gurur duyacağı büyük hizmetler yapmıştır.

Yabancı dil olarak İngilizce ve Almanca bilen *Nami Çağan*'ın bilim adamı olarak doktora ve doçentlik tezlerinden başka monografi, ders kitabı ve makale olarak çeşitli eserleri yayımlanmıştır. Kitap olarak yayımlanmış eserlerini doktora tezinden itibaren şöyle sıralayabiliriz:

- ⁶ 18 Nisan 1999 günü yapılan XXI. dönem milletvekili genel seçimi sonuçları için bk. YSK Duyurusu: T. C. Resmî Gazete, 3.1.1996, S. 22512 Mükerrer, s. 2-4 (Toplu sonuçlar); *Erol Tuncer*, Seçim '99. 18 Nisan 1999 Milletvekili Genel Seçimleri, Ankara 1999 (TESAV Yayınları No. 15), s. 26; *Tuncer/Danacı*, age, s. 44.
- ⁷ 3 Kasım 2002 günü yapılan XXII. dönem milletvekili genel seçimi sonuçları için bk. YSK Duyurusu: T. C. Resmî Gazete, 10.11.2002, S. 24932 s. 42-44 (Toplu sonuçlar); *Erol Tuncer/Coşkun Kasapbaş/Bülent Tuncer*, Seçim 2002. 3 Kasım 2002 Milletvekili Genel Seçimleri. Sayısal ve Siyasal Değerlendirme, Ankara 2003 (TESAV Yayınları No. 20), s. 62; *Tuncer/Danacı*, age, s. 46.
- ⁸ Bu konuda bk. *Tuncer/Kasapbaş/Tuncer*, age, s. 67 vd.

Tek imzalı eserler:

–*Nami Çağan*, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara 1975 (A. Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No. 389).

–*Nami Çağan*, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982 (Kazancı Hukuk Yayınları).

–*Nami Çağan*, Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukukî Çerçevesi, Ankara 1988 (A. Ü. Avrupa Topluluğu Araştırma Merkezi yayını).

Ortak imzalı eserler:

–*Muallâ Öncel/Nami Çağan/Ahmet G. Kumrulu*, Vergi Hukuku Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, Ankara 1982 (A. Ü. Hukuk Fakültesi Yayın No. 462).

–*Muallâ Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan*, Vergi Hukuku, Ankara 1992 (A. Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No. 389).

–*Muallâ Öncel/Nami Çağan/Ahmet Kumrulu*, Vergi Hukuku, C. 1, Genel Kısım, Ankara 1987 (Yargı Yayınları).

–*Muallâ Öncel/Nami Çağan*, Bankacılar İçin Malî Hukuk Bilgisi, 15. baskı, Ankara 2017 (Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın Nu. 513). Bu son eser, ölümünden kısa bir süre önce yayımlanmıştır.

Prof. Dr. *Nami Çağan*, aile yaşamında örnek bir eş ve baba; akademik kariyerinde yetişmesinde etkili olan hocalarına duyduğu saygı ve sevgi; bilim adamı olarak ortaya koyduğu eserler; bilimsel araştırma, eğitim ve öğretim için en uygun ortamı sağlayan bir üniversite yöneticisi; kamusal yaşamında başarılı bir siyaset ve devlet adamı olmasının yanında; tevazuu, güvenilirliği, herkese yardımcı olan iyilik severliği, hoşgörüsü, demokrat kişiliği, esprili konuşmaları ile aralarında güçlü bağlar olan bir arkadaşlık ve dostluk çevresi oluşturmasını da bilmişti. O'nun hakkında söylenebilecek sözlerin hepsi, 70 yıllık ömrünün sonunda geride bıraktığı eserler ve anılarla ilgilidir.

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ndeki öğrencilik yıllarından başlayarak tanıdığım, aynı Üniversite'de asistan, doçent ve profesör olarak, daha sonra DSP milletvekili ve bakanları olarak birlikte görev yaptığımız *Nami Çağan* hakkında benim söyleyeceklerim de, sadece bütün bu dönemlerden geride kalan sevgi ve saygının ifadesinden başka bir şey değildir.

Rahatsızlığı, inişli-çıkışlı bir seyir göstermiştir. Kendisini çok iyi hissettiği günler olmuştur. Tesadüfen böyle bir gününde kendisini telefonla arayarak

sağlığını, ders verip vermediğini, dekanlık görevine devam edip etmediğini sorduğumda; çok güvenli bir ses tonuyla “Ders de veriyorum, dekanlığa da devam ediyorum” demişti. Ne yazık ki, bu moral gücü, O’nu hayatta tutmaya yetmedi. 18 Haziran 2017 günü aramızdan ayrıldı.

Şair *Bakî*’nin söylediği gibi, “Baki kalan bu kubbede hoş bir seda imiş”. Bu anlamda *Nami Çağan*’dan kalanlar da, eserleri ve O’nunla ilgili güzel anılardır. O, bu güzel anılarla gönüllerimizde yaşayacaktır.

KAYNAKÇA

TUNCER, Erol: Osmanlı'dan Günümüze Seçimler (1877-2002), 2. baskı, Ankara 2003 (TESAV Yayınları No. 24)

TUNCER, Erol: 24 Aralık 1995 Milletvekili Genel Seçimi Sayısal ve Siyasal Değerlendirme, Ankara 1996 (TESAV Yayınları No. 11).

TUNCER, Erol: Seçim '99. 18 Nisan 1999 Milletvekili Genel Seçimleri, Ankara 1999 (TESAV Yayınları No. 15).

TUNCER, Erol /KASAPBAŞ, Coşkun /TUNCER, Bülent: Seçim 2002. 3 Kasım 2002 Milletvekili Genel Seçimleri. Sayısal ve Siyasal Değerlendirme, Ankara 2003 (TESAV Yayınları No. 20).

TUNCER, Erol/ DANACI, Necati: Çok Partili Dönemde Seçimler ve Seçim Sistemleri, Ankara 2003, (TESAV Yayınları No. 21).

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği	No.	Numara
Age	adı geçen eser	Prof.	Profesör
AKP	Adalet ve Kalkınma Partisi	RP	Refah Partisi
ANAP	Anavatan Partisi	S.	Sayı
A. Ü.	Ankara Üniversitesi	s.	sayfa
bk.	Bakınız	SHP	Sosyaldemokrat Halkçı Parti
C.	Cilt	SKP	Solda Katılım Partisi
CHP	Cumhuriyet Halk Partisi	TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
Doç.	Doçent	T. C.	Türkiye Cumhuriyeti
DKP	Demokratik Katılım Partisi	TED	Türk Eğitim Derneği
Dr.	Doktor	TESAV	Toplumsal Ekonomik Siyasal Araştırmalar Vakfı
DSP	Demokratik Sol Parti	Vd	ve devamı
DTP	Demokrat Türkiye Partisi	YSK	Yüksek Seçim Kurulu.
DYP	Doğru Yol Partisi		
MHP	Milliyetçi Hareket Partisi		

DEĞERLİ HOCAM PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Prof. Dr. Nami Çağan'ın adını ilk duyduğumda kendisi Orman Bakanlığıydı, ben ise genç bir Ankara Hukuk öğrencisiydim. Adını Hukuk Fakültesi 3. sınıfında okutulan Vergi Hukuku kitabında görmüştüm, zaman zaman televizyonlarda da bakan olarak konuşmalarına denk gelmiştim. O günlerde Hocamın, vergi hukuku alanında yüksek lisansa başladığım 2001 yılından itibaren hayatımın her anına dokunacağını nereden bilebilirdim.

Hocamın benimle olan hukuki ilişkisi şu şekildedir: 2004 yılındaki yüksek lisans tez jürimde üyeydi, 2011 yılındaki doktora tez jürimde üyeydi, 2011 yılındaki yardımcı doçentlik kadrosu jürimde üyeydi, 2014 yılındaki doçentlik kolokyumunda üye ve başkanı. Bunlara ek olarak hocam 2011 yılında nikâh şahidim de oldu. Tüm bu resmi ve hukuki ilişkilerin yanında elbette ki Hocam, etrafındaki pek çok genç için olduğu gibi benim için de idol idi. Öncel/Kumrulu/Çağan ekolüydü hocalarım. Prof. Dr. Mualla Öncel Hocamdan seminer dersi alabilmek, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu Hocamdan doktora dersi alabilmek gibi değerliydi Prof. Dr. Nami Çağan Hocamla sohbet edebilmek, onu dinleyebilmek iyi bir dinleyici olduğumu düşünürüm ancak Nami Hocamı dinlemek çok ayrı bir zevkti diyebilirim. Akademik hayata ilişkin anıları, örneğin doçentlik sınavı öncesi eski yazıdan girdiği sınava nasıl hazırlandığına ilişkin hikayesi; siyasi hayatına ilişkin anıları, örneğin, Maliye Bakanlığından Orman Bakanlığına geçişine ilişkin hikayesi, sanata özellikle de Türk resamlara ilişkin yorumları hala kulaklarımda.

Hocamın benim için çok özel iki yeri daha var, birincisi kendisiyle ortak bir kitap bölümü yazma onuruna eriştim. Anadolu Üniversitesinin öğrencilere yönelik Vergi Usul Hukuku ders kitabında hocamla birlikte bir bölüm yazdık. İkincisi, kendisi ben 2014 yılında doçent unvanını aldıktan sonra, Öncel ve Kumrulu Hocalarımın da onayıyla beni, Vergi Hukuku kitabının yazarı olmaya davet etmişti. 2019 yılında gerçeğe dönüşen bu daveti, hayatım boyunca unutmayacağım anılarım içindedir.

Hocam, sizi çok sevdik, sevmeye de devam ediyoruz. İyi ki, dokundunuz hayatlarımıza ...

NAMİ HOCA'MA

Dr. Öğr. Ü. Zeynep MÜFTÜOĞLU*

Bu yazıyı hazırlıyor olmayı bile kabullenmek istemiyorum aslında...

Sevdiğimiz birini bedenen kaybetsek bile kalben ve zihnen hep yanımızda olduğuna çok inanıyorum. Hele ki Nami Hoca gibi çalışkan ve üretken insanların, arkalarında bıraktıkları eserlerle daha da ölümsüzleştiğini düşünüyorum. Nami Hocam, ülkesine çok değerli hizmetlerde bulunmuş, binlerce öğrenci yetiştirmiş, Sayın Neşe Çağan'la birlikte pırıl pırıl iki evlat büyütmüş, yer aldığı her konum ve alanda çok başarılı olurken sanattan hiç kopmamış bir kişi. Aynı zamanda, tam bir beyefendi ve hayatımda tanıdığım en alçakgönüllü en düşünceli insanlardan biri.

Bu kadar değerli ve donanımlı bir hocayla çalışmış olmaktan dolayı ne kadar şanslı hissettiğimi ve Nami Hocanın asistanı olmaktan dolayı duyduğum gururu anlatmam mümkün değil. Akademik hayatta, benim de çok hoşlandığım bir tabir olarak, doktora tez danışmanlarına doktora annesi/doktora babası denir. Nami Hoca benim dekanım, anabilim dalı başkanım, tez danışmanım ama bunların hepsinin ötesinde akademik babamdı. Ben bugün böyle aydın bir üniversitede bu kadar değerli hocalarla birlikte çalışıyorsam, bu tezi yazıyor, kariyerimde ilerliyorsam hepsi, bundan beş yıl önce Nami Hoca bana inandığı, bana güvendiği, bana elini uzattığı içindir.

Kendisine saygım ve minnetim sonsuz, sevgim ve hayranlığım ise çok derin. Eksikliğini hayatım boyunca hissedeceğim. Daha çok uzun yıllar birlikte çalışmayı, bilgilerinden ve hayat tecrübelerinden yararlanmayı çok isterdim.

Kendisini sevgi, saygı, minnet ve özlemle anıyorum...

* Dr. Öğr. Üyesi, Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

DEĞERLİ HOCAM PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN

Dr. Çağıl SÜT GÖKER*

İnsanın akademik yaşamına Nami Çağan'ın asistanı olarak başlaması büyük bir ayrıcalık. İlk sınav kağıdı okuma, ilk sınav sorusu hazırlama, ilk yazdığınız makalenin Nami Hoca tarafından gözden geçirilmesi, ilk vereceğiniz derste onun yol göstermesi ve yüreklendirmesi, yüksek lisans, doktora aşamalarında onun bilgisine ve görüşüne her an başvurabiliyor olmanız zira Nami Hoca iş ahlakından ve tez canlı oluşundan danıştığınız konuyla derhal ilgilenir ve emek vermede de çok cömerttir; ilk deneyimleri kazanırken paylaştıklarıyla fark ettirmeden sizi geleceğe de hazırlamış olması ne büyük bir ayrıcalık!

Nami Hoca çalışkanlığı, üretkenliği, üstlendiği pek çok görev ile Üniversite'ye, bilime, hukuk alanına, Türkiye'ye çok değerli katkıda bulunmuş aynı zamanda dürüst, adil, ilkeli oluşuyla her zaman örnek olmuştur.

Nami Hocayı biraz daha yakından tanıma fırsatı bulmak ise çok değerli. Duyarlı, düşünceli, alçak gönüllü, hoşgörülü, heyecanlı, tez canlı, zekası ve olumlu bakışıyla sorun çözücü kişiliğini tanımak; güncel politika, ekonomi konularında fikrini almak; beğendiği yazarları, müzisyenleri, ressamları ondan dinlemek hep çok şanslı hissettirmiştir.

Yaşamın her alanında engin bilgisinden, entelektüel birikiminden ve kişiliğinden ne kadar beslendiğimi hemen her gün kendisinin bir eserinden yararlanıyor, bir sözünü hatırlıyor oluşumdan anlıyorum. Saygıyla, sevgiyle, özlemle anıyorum.

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı, cagilsut@gmail.com

SEVGİLİ HOCAM, DEĞERLİ BÜYÜĞÜM NAMİ ÇAĞAN'A

Av. Elif FUTTU*

Nami Çağan hocamla, liseden yeni mezun olmuş, tercih yapmak üzere kapı kapı üniversiteleri gezerken tanışmıştım. 18 yaşında daha hiçbir şeyden haberi olmayan beni, makamında misafir etmiş; bir dekan olarak değil de sanki yıllardır tanıdığım bir büyüğüm, bir aile dostumuzla sohbet eder gibi konuşmuştuk. İlk olarak hobilerimi sormuştu, müzik zevkimi ve ne tarz kitapları okumayı sevdiğimi merak etmişti. Bana çok değerli hocalara sahip olduğunu daha sonra fark edeceğim fakülteyi hiç övmemişti. Sohbetimiz sırasında üniversite hayatından, hukukun sadece kanunlardan ya da kitaplardan ibaret olmadığından bahsetmiş; üniversitenin insanın kendisini tanıdığı, geliştirdiği ve geleceğine yön verdiği bir yer olduğunu, bu nedenle tercihim hayatımın geri kalanında nasıl bir insan olmak istiyorsam o yönde yapmam gerektiğini söylemişti. Ben üniversite tercih sonuçlarını gördükten sonra ya da mezun olduktan sonra hatta bu üniversitede araştırma görevlisi olduktan sonra değil; Temmuz 2007'de Nami hocamın kapısından çıktıktan sonra Atılım Hukuklu oldum.

Üniversite öğrenimimdeki başarımda da akademisyen olmaya karar vermemde de hocamın emeği ve desteği çok büyüktür. Nami hocam, her şeyden önce hepimizle dosttu. Söylemek istediğini ya da yapmamız gerekenleri öyle incelikle söylerdi ki ricası bizim için emir olurdu. Herkese kapısı her zaman açıktı. Paniklediğim zamanlarda koşulsuz kapısını çalardım. *"Elif önce bir nefes al. Tamam, şimdi söyle, bir çıkar yol buluruz elbet."* derdi. Hep cesaretlendirirdi ve hep de bir çıkar yolunu sakinliğiyle bulurdu.

Nami hocam aydın, dürüst siyasetçi, donanımlı hoca, tecrübeli dekan ama her şeyden öte iyi bir insandı. Tevazu sahibiydi, yetkinliklerine rağmen bunları konuşmayı hiç sevmezdi. Yeri geldiğinde sadece tecrübelerini aktarırdı, o da övünmek için değil; bize ışık tutup yönümüzü bulabilelim diye. Üstün bir sanat zevki ve ince bir mizah anlayışı vardı. Kendisi yine tevazusundan kabul etmezdi ama iyi bir gurmeydi. Bazen öğlen yemeklerinde hepimizi top-

* Avukat, Ankara Barosu.

lardı, Kuşkonmaz'a giderdik en çok "Izgara Somon" severdi; en sevdiği pizza "Margherita" en sevdiği ev yemeği "Bamya"ydı.

Benim için hep bir hocadan daha fazlasıydınız; sizden hem hayata hem akademiye hem insan olmaya dair o kadar çok şey öğrendim ki size olan gönül borcumu ne yapsam ödeyemem hocam ...

Saygıyla, sevgiyle ve özlemlerle ...

PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN

Av. Nazlı ORAL*

Küçük bir şehirde doğmuş büyümüş biri olarak en büyük hayali “Hukuk” okumak olan bir çocukluk ve gençlik dönemi geçirdim. 18 yaşına geldiğimde bunun için sistem bana bir sınav öne sürmüştü ve bunca yıldır istediğim şey hukuk eğitiminin Ankara Üniversite’sinde olmasıydı. Tüm deneme sınavları sonrasında tekrar tekrar aldığım puanın yeterli olup olmadığını kontrol ederdim. Bu dönemde benim için daha zorlu geçen diğer bir sınav ise babam Nami ORAL’ın akciğer kanseri ile verdiği savaşa şahitlik etmeyi ve o, en başından beri en büyük destekçimdi. Sınava 15 gün kala bu savaşta biz yenik düştük; artık hayallerimin de eğitiminin de bir önemi kalmadığı düşünceleri ile Babalar Gününde sınava girdim.

Sınav sonucum deneme sınavlarım gibi değildi elbette... Fakat umursamıyordum. Gelecek yıl yeniden sınava girerim düşünceleri içinde iken bir öneri verildi. Bu öneri Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi idi ve dekanının Prof. Dr. Nami ÇAĞAN olduğu söylendiğinde başkaca bir şey dinlemeye gerek kalmadan TAMAM demiştim. O an tamamen duygusal olarak attığım bu adımın hayatım için çok belirleyici olacağı, rotamı çizeceği ve bunca gönülden “İyi ki” dedirteceği aklıma gelmezdi.

Pek çok anlam yükleyerek taşradan hiç bilmeden çıkageldiğim bu üniversite benim için bir felaket de olabilirdi. Bir isim benzerliği için böyle rasyonel olmayan bir karar almak sanırım değerli hocamın bana bilmeden yaptığı ilk katkısıdır.

Prof. Dr. Nami Çağan’ı akademik açıdan anlatmak sıradan bir öğrencisi olarak haddim değildir. Kaldı ki bu husus izahtan varestedir. Ancak onun doğruluğundan, erdeminden, tevazuu ve nezaketinden bahsetmeyi görev bilirim. Hocamız bir konuya farklı açılardan bakmamızı sağlayarak bilgiye kendimizin ulaşmamıza önem verirdi. Güncel sorunlarla önümüze öyle bir tablo çizerdi ki hala kazandırdığı bu bakış açısının yardımına başvururum. Mali Hukuk açısından öğrendiklerimizin yanı sıra o sıralardan “Galat-ı Meşhur”dan arınarak geçmemizin de sağlayıcısıdır.

* Avukat, Burdur Barosu.

Bir sıkıntınız olduğunda hocanın sizi asla asık bir suratla karşılamaya-
cağını bilirdiniz. Her daim sizi dinlemek için var olan sabrını ve bir çözümle
yanından ayrılacağını bilmek onun öğrencileri olarak belki de en büyük ar-
tımızdı.

Dersini aldığım yıl sona erdikten sonra bir gün cesaretle gidip hayatım-
daki öneminden bahsetmiştim. O gün gözleri dolu dolu olan hocamızın kay-
bı ne yazık ki yine babamla aynı şekilde akciğer kanseri yüzünden olmuştur.
Bugün hayatım için ışık olan babam ve mesleki hayatım için ışık olan Nami
hocamı anarken gözlerimin dolu dolu oluyor olması benim için gurur vesile-
sidir. O bir isim benzerliği için maceraya atılan sıradan öğrencisinin konum-
landığı yerden çok daha fazlasıdır.

Attığım her adımda andığım, anmaya devam edeceğim ve öğrenciliğini
bir gurur nişanesi olarak taşıyacağım hocama en derin saygı ve şükranlarım-
la...

HOCAM PROF. DR. NAMİ ÇAĞAN

Aslan KAYA*

İnsanların hayatında örnek alınan, yol gösterici ve kariyerinde olumlu etkide bulunan kişiler vardır. Sayın hocam Nami Çağan benim için böyle bir kişiydi. Onunla tanışmamız, Siyasal Bilgiler Fakültesi (“SBF”) üçüncü sınıfında, Vergi Hukuku dersinde oldu. Vergi hukukuyla ve temel ilkeleriyle, Hocamızın o sakin ve keyifli anlatımı ile tanıştık.

Mülkiye’de üçüncü sınıf, artık öğrencilerin yavaş yavaş kariyer planlaması yaptığı, okul sonrası hedeflerini belirlediği dönemdir. Öğrenciliğin keyifli dönemini yaşarken, artık yavaş yavaş sona geldiğimizi de bilirdik. Onun için okul sonrası özellikle yakın arkadaşlar arasında sıkça tartışılırdı.

Bir gün bir vesileyle Hocamın odasına gittim. Benimle ilgilenildi; oturduk biraz sohbet ettik. Okul sonrasına ilişkin birkaç soru sorarak ne yapmak istediğimi öğrenmeye çalıştı. Henüz bir karar vermediğimi söyleyince, kitaplığından bir kitap çıkardı ve bana gösterdi: “Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararları (1950-1981), Ankara-1982” ve bana “*Bunlar Türkiye’deki en iyi vergi örnek olaylarıdır, sen Hesap Uzmanı ol*” dedi. Hocamın bu tavsiyesi ve yönlendirmesinden sonra, Hesap Uzmanları Kurulu’nu ve hesap uzmanlığını biraz daha yakından tanımaya çalıştım. Mezun olduktan hemen sonra aynı yıl yapılan sınav sonucunda hesap uzman yardımcısı olarak meslek hayatıma başladım. Sayın Hocama bu tavsiyesi ve katkısı için hep minnettar olmuşumdur.

Sayın Hocamla bir öğrencisi olarak ilişkimiz hep devam etti. Özellikle Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi kurucu Dekanlığı döneminde, çeşitli vesilelerle sık sık görüşme fırsatı buldum. Her zaman sevgisini ve desteğini hissettim. Sayın Hocam Prof. Dr. Nami ÇAĞAN’ı her zaman saygıyla ve sevgiyle anacağız.

* Maliye Bakanlığı Eski Baş Hesap Uzmanı, Yeminli Mali Müşavir, Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Elemanı



MALİ HUKUK - MALİYE



VERGİSEL ARAMA*

Serkan AĞAR**

I. GİRİŞ

Mülkiyet hakkına doğrudan müdahale niteliği taşıyan vergisel aramanın, Ceza Muhakemesi Kanununda (CMK) düzenlenen “arama” faaliyetinden, vergi ceza hukukuna özgü birtakım önemli farklılıkları bulunmakta olup, bu farklılıkların belirlenmesi, uygulamadaki aksayan yönlerin telafisine imkân sağlayacaktır.

II. BİR CEZA MUHAKEMESİ TEDBİRİ OLARAK “ARAMA”

Arama, genel olarak, suçların işlenmesinin önlenmesi veya şüpheli, sanık veya hükümlünün yakalanması, delillerin ya da müsadere edilecek eşyanın ele geçirilmesi amacıyla şüpheli, sanık veya üçüncü kişinin evinde, işyerinde veya diğer yerlerde, üzerinde veya eşyasında araştırma yapılmasıdır.¹

Anayasa'nın 20/2 maddesine göre; millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça, yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz.

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Vergi Hukuku Doktoru, Avukat.

¹ a) *Centel, Nur/ Zafer, Hamide: Ceza Muhakemesi Hukuku*, 12. Baskı, İstanbul, 2015, s. 400; *Ünver, Yener/ Hakeri, Hakan: Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara, Ağustos, 2014, s. 395.

b) “Almanya’da, § 208 AO ile, ceza usulüne ait bir araç olan aramanın vergilendirme usulü bakımından kullanılmasına izin verilmiş ve arama, ceza usulündeki işleviyle sınırlı tutulmuştur. Eş anlatımla, arama, sadece vergi suç ve kabahatlerini tespit amacıyla değil, aynı zamanda, vergi matrahının ve bilinmeyen vergisel durumların tespiti için de kullanılabilir. Bu durum, aramanın Türk hukukundaki işlevinden çok daha kapsamlıdır.”, *Başaran Yavaşlar, Funda: Vergi Ödevi İlişkisinin Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, Ankara, Ağustos, 2013, s. 293.

Yetkili merciin kararı *yirmi dört saat* içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar. Aksi hâlde, el koyma kararı kendiliğinden kalkar.

Anayasa'nın 21. maddesine göre; kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça, kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.

Yetkili merciin kararı *yirmi dört saat* içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren *kırk sekiz saat* içinde açıklar. Aksi hâlde, el koyma kararı kendiliğinden kalkar.

CMK'daki düzenleniş şekli dikkate alındığında, bir koruma tedbiri olduğu ileri sürülebilirse de hukuki niteliği itibariyle *arama*, koruma tedbiri niteliğinde olmayıp, delile ulaşmak için başvuru bir araştırma vasıtasıdır. Ancak bu durum, koruma tedbirleri için öngörülen bütün teminatların bu işlem bakımından da geçerli olmadığı sonucunu doğurmaz.²

III. BİR VERGİ CEZA MUHALEMESİ KURUMU: “VERGİSEL ARAMA”

Vergi Usul Kanununun (VUK) 363. maddesine göre, vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi daireleri tarafından veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edilir. Yoklama veya vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezası verilmesini gerektiren olayların raporlarda gösterilmesi ve delillerin kaybolması ihtimâli varsa bunların tutanakla tespit edilmesi zorunludur.

Vergi kaçakçılığına dair olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanması konusunda VUK'nun inşa ettiği denetim mekanizması, adli kolluğa yaklaşan bir faaliyettir. Mütalâanın (VUK m. 367) kovuşturma şartı olması, bu değerlendirmeyi destekler. Vergi idaresine tanınan yoklama (VUK m. 127), inceleme (VUK m. 134 vd.), arama (VUK m. 142 vd.) ve bilgi toplama (VUK m. 148 vd.) yetkisi çerçevesinde mükellefi veya ceza sorumlusunu şüphe altına sokan her türlü işlem, *isnat* mahiyeti taşır.³

² Centel/ Zafer, a.g.e., s. 401.

³ Yaltı, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Eylül, 2006, s. 112-113.

Arama, aslında, ceza muhakemesi hukukunun delil toplama araçlarından biri olup,⁴ vergi kaçakçılığı suçu ile bağlantısı sebebi ile bu imkâna vergi ceza hukukunda da yer verilmiştir.⁵ VUK'nun 142 ilâ 147. maddelerinde *arama* düzenlenmiştir.⁶ Arama; vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken

⁴ 06/12/2102 tarih ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda da, bu kanun ve diğer kanunların sermaye piyasası ile ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü sermaye piyasası faaliyet ve işlemlerinin denetimi kapsamında *arama* ve *el koyma* düzenlenmiştir: 6362 sayılı kanun m. 89: “(1) Denetim, bu Kanun kapsamındaki tüm kurum ve kuruluş ile ilgili diğer gerçek ve tüzel kişilerin bu Kanun ve ilgili diğer mevzuatın sermaye piyasasına ilişkin hükümleriyle ilgili faaliyet ve işlemlerini kapsar. Denetimle görevlendirilen personel, ilgili gerçek ve tüzel kişilerden bu Kanun ve ilgili diğer mevzuatın sermaye piyasasına ilişkin hükümleriyle ilgili görecekları bilgi ve belgeleri istemeye, bunların vergi ile ilgili kayıtları dâhil olmak üzere tüm defter ve belgeleri ile elektronik ortamda tutulanlar dâhil tüm kayıtlar ve sair bilgi ihtiva eden vasıtaları, bilgi sistemlerini incelemeye, bunlara erişimin sağlanmasını istemeye ve bunların örneklerini almaya, işlem ve hesaplarını denetlemeye, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya, gerekli tutanakları düzenlemeye yetkilidir. (2) İlgililer, denetim ile görevlendirilenlerin birinci fıkrada sayılan isteklerini yerine getirmekle ve tutanakları imzalamakla yükümlüdürler. İmzadan imtina edilmesi hâlinde bunun sebepleri tutanakta açıkça belirtilir. (3) Kurul Başkanının talepte bulunması ve sulh ceza hâkiminin kararı üzerine gerekli yerlerde kolluk yardımı ile arama yapılabilir. Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defterler ve belgeler ayrıntılı bir tutanakla tespit olunur ve yerinde incelemenin mümkün olmadığı hâllerde, muhafaza altına alınarak inceleme yapanın çalıştığı yere sevk edilir.”

⁵ Furtun, İdris Hakan: “Türk Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, Editörler: Bahri Öztürk; Funda Başaran Yavaşlar, Ankara, 2010, s. 306.

⁶ a) “Arama yapılabilecek hâller:

Madde 142 – İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçıracağına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için:

1- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcısı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dâhil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.”

b) “Arama”, VUK Tasarısı'nın Altıncı Kısım Dördüncü Bölümü'nde 110 ilâ 115. maddeler arasında düzenlenmiştir:

“Arama yapılabilecek hâller

MADDE 110-(1) İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçıracağına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nez-

dinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

(2) Aramanın yapılabilmesi için,

a) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna gerek görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh ceza hâkiminden bunu istemesi,

b) Sulh ceza hâkiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

(3) İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına gerek görülen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh ceza hâkimi bunlardan diğer sulh ceza hakimlerinin yetkisine dâhil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

(4) İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, idare muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Aramada bulunan defter ve belgeler

MADDE 111-(1) Aramada bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit edilir.

(2) Belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit olunması ayrıntılı tespit demektir.

(3) Arama yapıldığı sırada zaman yetersizliği ve diğer sebeplerle bu tutanağın düzenlenmesi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kaplar içinde daireye nakledilir. Bu defter ve belgelerin konulduğu yerlerin veya kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan durumda mükellefin mührünün de bulunması şarttır. Daha sonra, mükellefin huzurunda kaplar ve yerler açılarak ayrıntılı tutanaklar düzenlenir. Mühürleme ve mührün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve ayrıntılı tutanağın bir örneği de defter ve belgelerin sahibine veya adamına verilir.

(4) Bu işler;

a) Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür koymaktan imtina etmesi hallerinde aramada hazır bulunanlarla birlikte,

b) Mükellefin, mührün fekki veya tutanağın düzenlenmesi sırasında hazır bulunmaktan imtina etmesi hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte tamamlanır.

(5) Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kaplar içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine gerek görülen defter ve belgeler, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere getirilebilir.

(6) Bu madde hükümlerine göre alınan defter ve belgelerin iyi saklanması şarttır. Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur.

Aramalı incelemede usul

MADDE 112-(1) Arama yapılan hallerde inceleme ivedilikle ve her işten önce yapılır. Aramalı incelemede incelemeye başlama tarihi, arama neticesinde tutanağın düzenlendiği tarihtir.

(2) İnceleme sırasında vergi ile ilgili olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer belgeler, tutanak karşılığında sahiplerine geri verilir.

(3) Mükellef, ilgili memurun huzurunda, bu defter ve belgeler üzerinde incelemeler yapabilir ve bunlardan örnek ve kayıtlar çıkarabilir.

(4) Defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini düzenlemek için gerekli bilgileri defter ve belgelerinden üçüncü fıkra hükmü gereğince çıkarabilir. Mükellefin bu konudaki yazılı iste-

verginin doğruluğunu araştırmak,⁷ tespit etmek ve sağlamak için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamadır.⁸

Vergi incelemeleri için ihtiyaç duyulan defter ve belgelerin mükelleften veya vergi sorumlularından talep edilmesi, mükellef veya vergi sorumlularının da bunları incelenmesi için yetkililere ibraz etmesi esas olmakla birlikte, arama yapılmak suretiyle mükellef veya vergi sorumlusunun rızasına bakılmaksızın defter ve belgelerine el konulması da mümkündür.⁹

ği yetkililerce derhal yerine getirilir.

(5) Defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. (Bu Kanununun 20 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleriyle 23 üncü madde hükümleri saklıdır).

Aramalı incelemenin bitmesi

MADDE 113-(1) Arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç altı ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.

(2) İncelemelerin haklı sebeplere dayanarak altı ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh ceza hâkiminin vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

(3) Defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan imtina ettiği takdirde, söz konusu olayları ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.

(4) İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve görüşleri kaydedebilir.

(5) İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilir. Ancak, bu defter ve belgelerin suç delili olmaması şarttır.

Kayıtların yeniden işlenmesi

MADDE 114-(1) Arama neticesinde bulunan defter ve belgelerin muhafaza altına alınması sebebiyle bu Kanununun 174 üncü maddesi gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan uygun bir süre içinde tamamlanır. Bu süre bir aydan az olamaz.

(2) Mükellef dilerse defterleri muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt, iadesi hâlinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.

Genel hükümlerin uygulanması

MADDE 115-(1) Bu Bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde 4/12/2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır."

⁷ Almanya'da § 194 I, c. 1 AO'da vergi incelemesinin amacı, "vergi ödevlisinin vergisel ilişkilerini tespit etmek" olarak ifade edilmiştir, Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 248.

⁸ Kırbaş, Sadık: Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 20. Baskı, Ankara, Şubat, 2015, s. 161.

⁹ Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul, 1989, s. 145.

Ancak aramada, ibraz talebinden önce varlığı sabit olmayan defter ve belgelere ulaşılması durumunda, defter ve belgelerin varlığı ibraz talebinden önce sabit olmadığından, bu durumda *gizleme* fiili gerçekleşmez ve bu fiil vergi kaçakçılığı suçu oluşturmaz.¹⁰

Arama sırasında el konulan defter, belge ve her türlü kaydın (bilgisayar, mikrofilm, videobant, ses bandı vb. tüm manyetik ortamlardaki bilgiler ve kayıtlar dâhil) vergi incelemesi ile ilgili kanuni düzenlemelere uygun olarak ve tüm inceleme tekniklerinden yararlanılmak yoluyla incelenerek, vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkarılması *vergisel arama (aramalı inceleme)* olarak nitelenir.¹¹

Arama; vergi hukuku ile ceza hukukunun kesiştiği bir hukukî alandır. Vergisel arama, mükellefin ve/veya onunla ilişkisi olan diğer kimselerin kişisel ve özel yaşamlarını çok yakından etkiler.¹²

IV. ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Vergisel arama, mülkiyet hakkına doğrudan müdahale anlamı taşıyan bir yetki kullanımudur. Bu nedenle, sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Örneğin; piyasaya komisyon karşılığı sahte fatura kestiği ihbarı alınan bir şahıs hakkında sadece Cumhuriyet savcılığı tarafından arama izni talep edilmesi neticesinde hâkim tarafından bu talebin uygun görülerek *kolluk kuvvetleri tarafından* vergisel arama yapılması hukuka aykırıdır. Zira vergisel aramanın VUK hükümlerine göre yapılması ve bu kanunda öngörülen kurallara uygun olması gerekir.¹³

Mükellef hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı hususunda ihbar yapılmış¹⁴ ve bu ihbarın yeterli emarelerle desteklenmiş olması veya vergi incelemesi sırasında mükellefin vergi kaçırıldığına delâlet eden emarelerin bulunması hâ-

¹⁰ Özcan, Onur: Vergi Suçları, Ankara, Nisan, 2015, s. 164.

¹¹ Erol, Ahmet: Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları, İstanbul, 2010, s. 41.

¹² Arslan, Mehmet: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Bursa, Ocak, 2016, s. 293; Çevik, Savaş: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Konya, Ekim, 2014, s. 53.

¹³ Açar, Serkan: Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Ankara, 2016, s. 328.

¹⁴ “Hangi kanaldan gelirse gelsin, ihbar dilekçesinin öncelikle 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun’a uygun olması gerekir.”, Arslan, a.g.e., s. 293, dipnot: 207. “İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir. Bu takdirde, vergi dairesi muhbirin adını bildirmek zorundadır.”, Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan: Vergi Hukuku, Genel Hükümler, Bursa, 2017, 8. Baskı, s. 161.

linde¹⁵ arama için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçeli bir yazı ile sulh ceza hâkimine başvurmaları ve aramanın da emniyet görevlileri tarafından değil, vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmesi gerekir.¹⁶ Zira VUK'nun 7. maddesi¹⁷ de bunu emreder.

Vergisel aramayı (aramalı vergi incelemesini), diğer olağan vergi inceleme şekillerinden ayıran en önemli özellik, bunun için *arama kararı*na ihtiyaç duyulmasıdır.¹⁸ Vergi ödevlisi hakkında vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle arama yapılması ihtiyacı doğduğunda, arama faaliyeti, CMK'na göre değil, VUK'ndaki özel hükümlere göre yapılır.

VUK hükümlerine aykırı arama/el koyma faaliyeti neticesinde elde edilen deliller üzerinden harekete geçilerek düzenlenen vergi suçu, vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkûmiyete esas alınamaz.¹⁹

¹⁵ “VUK'nun 142. maddesinde ‘bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa’ ifadesinden, mükellef hakkında incelemenin başladığı, bu inceleme sırasında mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin varlığı halinde arama kararı verilebileceği sonucuna varılmaktadır (...) kaçakçılık suçu işleyen failin, kaçakçılık suçunun tespiti yapılanaya kadar (hakkında bir rapor yazılana kadar) pişmanlıktan yararlanması mümkün müdür? Bu konu açık değildir. Buradaki ‘emareler’ ifadesinin, (VUK'nun 371/2 maddesindeki) ‘kaçakçılık suçunun tespiti yapılanaya kadar’ ifadesiyle çelişki yarattığı kanaatindeyiz. Bu çelişkiyi ortadan kaldırmak için kanuni bir düzenleme yapılarak arama kararı verilmiş olmasının veya aramaya başlanılmasının pişmanlık ve ıslahtan yararlanmayı etkileyip etkilemeyeceği açıkça hükme bağlanmalıdır.”, Somuncu, Ahmet/ Değirmendereli, Ali: Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Ankara, Nisan, 2015, s. 81-82.

¹⁶ Bilici, Nurettin: Vergi Hukuku, C. 1, 36. Baskı, Ankara, Ekim, 2015, s. 86.

¹⁷ “İdarenin yardımı

Madde 7 – Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkânlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdur.”

¹⁸ Arslan, a.g.e., s. 293; Usta, Yusuf: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Mayıs, 2013, s. 58.

¹⁹ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 22/01/2015, 2013/3618 Esas, 2015/1001 Karar. Yargıtay'ın bu içtihadı, 2015 yılına kadar verilmiş olan daire kararlardan tümüyle farklı bir karardır. Böylece Yargıtay bu konuda temel hak ve hürriyetler anlamında çok ciddi bir içtihat değişikliğine gitmiştir. Bu konuda Danıştay da veciz bir kararla aynı görüşe ulaşmıştır: “Anayasanın temel hak ve ödevlere ilişkin 20/2 maddesi uyarınca, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça, (...) gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. VUK'nun ‘Arama’ya ilişkin 142. maddesinde (...) kişi hak ve hürriyetlerinin korunması konusunda Anayasanın anılan hükmüne uygun bir düzenleme yapılmıştır. Anayasanın 2. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. ‘Hukuk Devleti’, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı

Sulh ceza hâkimleri, CMK'nun 116. maddesini²⁰ de gözeterek VUK'nun 142. maddesi uyarınca arama kararı verirken, maddede yazılı *mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler* bulunup bulunmadığını tayin ve takdir etmelidir.

VUK'na göre arama yapılabilmesi için vergi kaçakçılığı yapıldığına dair kesin ve somut olarak ispata yönelik delillerin bulunmasına gerek yoktur. Delil niteliğine ve kuvvetine sahip olmamakla birlikte, vergi kaçakçılığı yapıldığına dair ihtimâlin varlığını gösteren emarelerin bulunması, vergisel arama yapılması için yeterlidir.²¹

Sulh ceza hâkiminin kararı olmadan, ilgilinin rızası (muvafakati) ile yapılan arama hukuka aykırıdır.²² Mağdur yönünden kabul edilebilir olmakla

gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kılacağını bilen devlettir. İncelenen olayda, Anayasaya ve VUK'nun 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hâkimine yapılmış bir başvuru ve hâkim kararı olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine, Kaymakamın 28.01.2000 günlü yazısı üzerine aynı gün polis ve çilingir marifetiyle girilerek, tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporu ile dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.”, Danıştay (4). Daire, 20/10/2006, 2006/451 Esas, 2006/2009 Karar, nak. Uğur, Hüsamettin/ Elibol, Mert: Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara, Haziran, 2015, s. 105-106.

²⁰ CMK m. 116: “*Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir.*” Vergisel arama için 142. maddedeki unsurların varlığı zorunlu olsa da sulh ceza hâkimi, bir koruma tedbiri olan arama kararını verirken, ön şartlar olan suç şüphesinin varlığı, gecikmesinde sakınca ve başvurulmasında haklılık bulunması ile orantılılık ilkelerini de gözetmelidir. Temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla CMK'nda birçok değişiklik yapılmıştır. Bunlardan ikisi de birer koruma tedbiri olan tutuklama ve arama nedenleridir. CMK'nun 116. maddesi uyarınca arama için *suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe* gerekiyorken 21/02/2014 tarih ve 6526 sayılı kanunla *somut delillere dayalı kuvvetli şüphe* aranır olmuş, 02/12/2014 tarih ve 6572 sayılı kanunla tekrar *makul şüphe* şeklinde değiştirilmiştir.

²¹ Şeker, H. Nezih: Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, 1994, s. 227.

²² 01/06/2005 gün ve 25832 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Adli ve Önleme Ara-
maları Yönetmeliğinin bazı maddelerinin iptali talebiyle açılan davada, Danıştay (10).
Daire'nin 13/03/2007 tarih ve 2005/6392 Esas, 2007/948 Karar sayılı kararı ile Yö-

birlikte, rızaları olsa dahi, şüpheli veya sanık yönünden vergisel arama yapılması mümkün değildir.²³

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) *Funke v. Fransa*²⁴ kararına göre; *hukuken öngörülebilirlik, meşru amaç ve demokratik toplumda gereklilik ölçütlerine aykırı müdahaleler AİHS'nin 8. maddesindeki özel yaşama, konuta ve haberleşmeye saygı hakkının ihlâli anlamına gelir.*²⁵

Bilgisayarlarda arama yapılabilmesi için yapılan soruşturmada; (i) somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı, (ii) başka surette delil elde etme imkânının bulunmaması ve (iii) arama kararında CMK'nun 134. maddesi uyarınca bilgisayarlarda arama yapılmasına ayrıca izin verilmiş olması şartlarının *bir arada bulunması* gerekir.²⁶

netmeliğin 8/f maddesindeki “*ilgilinin rızası*” ibaresinin iptaline karar verilmiş olup, bu karar Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 14/09/2012 tarih ve 2007/2257 Esas, 2012/1117 Karar sayılı kararı ile onanmıştır.

²³ Ünver/ Hakeri, a.g.e., s. 404.

²⁴ *Funke v. Fransa*, 25/02/1993, Ser. A, No. 256-A, 16 EHHR 297, <http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/CaseLaw/Hudoc/Hudoc+database/Erişim> Tarihi: 14/01/2018.

²⁵ AİHM'nin *Funke v. Fransa* kararında; gümrük yetkilileri başvuruçunun yurtdışındaki malları hakkında bilgi edinmek için evini aramışlar ve gümrük suçları ile ilgili yurtdışındaki banka hesapları hakkındaki belgelere el koymuşlardır. Davanın görüldüğü tarihte Fransa kanunlarının gümrük yetkililerine; aramanın aciliyeti, sayısı, süresi ve kapsamı ile ilgili olarak münhasır nitelikte çok geniş yetkiler verdiği tespit edilmiştir. Mahkeme, ulusal makamlardan arama emri çıkartılmadan yapılan söz konusu aramada başvuruçunun haklarının yeteri kadar korunmaması ve güvence altına alınmaması, hakkın kötüye kullanımına karşın yasal güvence sağlanmaması karşısında yapılan müdahalenin hedeflenen meşru amaçla orantısız olması sonucunu doğurduğu kanaatine varmıştır.

²⁶ “Müşteki vekilinin şikâyeti üzerine başlatılan soruşturmada (...) Sulh Ceza Mahkemesi'nin 26/10/2009 tarih ve 2009/1473 D. İş sayılı kararında CMK'nun 119. maddesi uyarınca internet kafe olarak sanık tarafından işletilen işyerinde arama yapılmasına karar verilmesine karşın aynı işyerinde bulunan bilgisayarlar üzerinde arama yapılabilmesine olanak tanıyan CMK'nun 134. maddesine göre verilmiş bir arama kararı bulunmadığı anlaşılmalı, işyerinde bulunan bilgisayarlar üzerinde yapılan arama sonucunda el konulan ve içerisinde müşteki firmaya ait lisanssız yazılımların olduğu belirtilen hard diskler hukuka aykırı delil niteliğinde olup hükme esas alınamayacağından, verilen beraat kararı usul ve yasaya uygun görülmekle (...) hükmün onanmasına (...)”, Yargıtay (19). Ceza Dairesi, 06/05/2015, 2015/292 Esas, 2015/1175 Karar; “Müşteki vekilinin şikâyeti üzerine başlatılan soruşturmada, Sulh Ceza Mahkemesi'nin 26/10/2009 tarih, 2009/1473 Değişik sayılı kararında, CMK'nun 119. maddesi uyarınca internet cafe olarak sanık tarafından işletilen işyerinde arama yapılmasına karar verilmesine karşın, aynı işyerinde bulunan bilgisayarlar üzerinde arama yapılabilmesine olanak tanıyan CMK'nun 134. maddesine göre verilmiş bir arama kararı bulun-

madığı anlaşılma, işyerinde bulunan bilgisayarlar üzerinde yapılan arama sonucunda el konulan ve içerisinde müşteki firmaya ait lisanssız yazılımların olduğu belirtilen hard diskler hukuka aykırı delil niteliğinde olup hükmüne esas alınamayacağından, verilen beraat kararı usul ve yasaya uygun görülmele hükmün onanmasına (...),” Yargıtay (19). Ceza Dairesi, 27/04/2015, 2015/2068 Esas, 2015/779 Karar. Oysa bu konuda Danıştay, büyük bir hukuki yanığı ile VUK’nun 3/B maddesini gerekçe göstermek suretiyle aksi görüştür: “VUK’nun, vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı düzenleyen 3. maddesinin (B) bendine göre; (...) vergilendirmede serbest delil sistemi kabul edilmiş, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan tanık ifadesi dışında hukuken itibar edilebilecek her türlü delilin ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi öngörülmüştür. Dosyanın incelenmesinden, şirketin yönetiminin muvazaalı bir şekilde ele geçirileceği yolundaki ihbarla ilgili olarak yapılan soruşturmada, Cumhuriyet savcılığının talebi üzerine Sulh Ceza Mahkemesi’nin 22.12.2004 günlü kararı ile, mali konularda yardımcı olmak üzere görevlendirilen vergi denetmenlerinin de hazır bulunduğu ve ihbar edilen firmanın terk ettiğini bildirdiği işyeri adresinde yapılan aramada, aralarında davacı şirketin de bulunduğu grup firmalara ait defter, belge ve bilgisayar kayıtlarına jandarma ilçe komutanlığınca el konulmuş, belge ve kayıtlarının incelenmesi amacıyla başsavcılık tarafından bilirkişi olarak görevlendirilen vergi inceleme elemanlarınca teslim alınan CD’lerdeki bilgilerin noksan ve hatalı kayıt dolayısıyla okunmadığı anılan başsavcılığa bildirilerek, arama yapılan adreste kurulu server sisteminden yeniden kayda alınmasının istenmesi üzerine emniyette görevli bilgisayar uzmanlarınca, şirket bilgisayarındaki kayıtlı bilgilerin tamamı kopyalanarak, tüm bilgiler bilgisayarın hard diskine aktarılıp, okunabilir hâle getirilmiş ve inceleme sonucu bilirkişi raporu düzenlemiştir. Aramada, davacı şirkete ait muhasebe işlemlerinin takip edildiği kayıtların da saptanması üzerine anılan şirketin 2002-2004 yılı işlemleri incelemeye alınarak, yasal defter ve belgeler ile ele geçirilen bilgisayar kayıtlarına göre vergi incelemesi yapılmış ve düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak dava konusu cezalı vergi salınmıştır. Dava konusu vergilendirmede matrahın hesaplanmasında esas alınan bilgisayar kayıtlarının ele geçirildiği aramanın; 5271 sayılı CMK çerçevesinde Cumhuriyet başsavcılığınca yürütülen bir soruşturma nedeniyle kanunun ‘Arama ve Elkoyma’ başlıklı Dördüncü Bölümü’nde yer alan usullere göre ve kanunun 119. maddesi uyarınca alınan hâkim kararı uyarınca gerçekleştirildiğinden, olayda ayrıca VUK’nun 142 ve 146. maddelerinde öngörülen koşulların varlığının aramaya gerek bulunmadığı hâlde, vergi mahkemesince anılan kanun hükümlerine aykırılıklar nedeniyle tarhiyatın kaldırılması, hukuka uygun bulunmamıştır. Davacı şirket ile kurucu ortakları aynı olan ve kayıtları aynı şirket bilgisayarında izlenen (...) şirketinin, davacı şirketin de faaliyette bulunduğu işyerinde el konulan bilgisayarından saptanan kayıtların, iki farklı muhasebe yazılım programında izlenmesi ve ‘(022)’ kod ve ‘T.T. Paz. İth. İhr. A.Ş.’ unvanı altında 2002 yılı için tutulan kayıtların beyannamelerle uyumlu olması, başka bir ifadeyle yasal muhasebe kayıtlarını içermesi içermesi, ‘T.T.’ unvanıyla tutulan diğer kayıtların gerçek işlemlerin gizlenmesi amacıyla tutulduğunu gösterdiği gibi 213 sayılı kanunun 3. maddesinin (B) bendinde yazılı kural, CMK kapsamında kolluk görevlilerince yapılan aramada ele geçirilen mal ve hizmet alış ve satışlarına ilişkin bilgilerin de yer aldığı düzenli olarak tutulan bu kayıtların hukuken itibar edilebilecek maddi delil olarak kabulünü gerektirdiğinden, tespit edilen hususların davanın çözümüne etkisi incelenerek, matrahın hukuka uygun olup olmadığı konusunda esastan bir karar verilmesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, Vergi Mahkemesinin 21.03.2009 gün ve E: 2007/1492, K: 2009/651 sayılı kararının bozulmasına (...),” Danıştay (3). Dairesi,

Bilgisayarlardaki tüm verilerin genel olarak kopyasının çıkartılarak denetlenmesi şeklinde gerçekleştirilen uygulama, özel hayatın gizliliğini açıkça ihlâl eder.²⁷

Ceza muhakemesinde maddi gerçeğe ulaşabilmek için başvuru alan koruma tedbirlerinden biri olan arama, vergi ceza hukukunda, aynı zamanda, bir denetim aracı olup, VUK'nun 142 ilâ 147. maddelerinde düzenlenmiştir. Diğer denetim imkânları gibi vergisel aramada da amaç; mükellef ve mükellefiyetle ilgili vergisel maddi gerçeği araştırıp tespit ederek, verginin doğru ve zamanında ödenmesini sağlamaktır.

Aramayı, diğer denetim araçlarından ayıran husus, aramanın aynı zamanda bir ceza muhakemesi müessesesi olmasıdır. Bu yönüyle vergisel arama, adli bir tasarruftur. Buna rağmen aramayı icra edecek olanlar, genel kolluk görevlileri değil, vergi inceleme elemanlarıdır. Genel kolluk, talep üzerine, arama esnasında gerekli güvenlik önlemlerinin alınmasını sağlamakla yükümlüdür (VUK m. 7).

Vergisel arama, ancak VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu yönünden mümkündür. Ceza muhakemesindeki aramadan farklı olarak amaç, sadece vergisel maddi gerçeğe dair delil elde etmektir. Şüpheliyi yakalamak gibi bir amaçla vergisel arama yapılamaz.

VUK'nun 143 ilâ 146. maddelerinde aramada bulunan defter, kayıt ve belgelerin incelenmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler vardır. Aramada bulunan ve incelemesine gerek duyulan defter, kayıt ve belgeler ayrıntılı bir tutanakla tespit olunur.

Arama yapılırken zaman darlığı ve başka sebeplerle tutanak tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesi gereken defter, kayıt ve belgeler, mükellef nezdinde güvenilir bir yere konulur veya kaplar içinde daireye nakledilir. Bu defter, kayıt ve belgelerin konulduğu yerlerin aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkünse mükellefin mührünün de konulması şarttır. Daha sonra bunlar mükellefin huzurunda açılarak ayrıntılı tutanak düzenlenir.

Arama yapılan hâllerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. Mükellef, memurun huzurunda, bu defter, kayıt ve belgeler üzerinde incelemeler yapmaya, suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Defter, kayıt ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi

24/06/2010, 2009/3629 Esas, 2010/2287 Karar, *nak. Yiğit/ Elibol*, a.g.e., s. 105.

²⁷ *Centel/ Zafer*, a.g.e., s. 425.

ödevini ortadan kaldırmaz.

VUK'nun 145. maddesine göre, arama neticesinde alınan defter, kayıt ve belgeler üzerindeki incelemeler *en geç üç ay içinde* bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hâllerde sulh ceza hâkiminin vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Uygulamada sulh ceza hâkimlerinin bu süreyi bir defaya mahsus olmak üzere uzattıkları, ikinci bir uzatma talebini ise, genel olarak, reddettikleri görülür. Ancak sürenin uzatılmasında veya süre uzatımı talebinin reddedilmesinde hangi esasların dikkate alınacağına dair herhangi bir düzenleme yoktur.

Mülkiyet hakkına doğrudan müdahale niteliği taşıyan vergisel aramada, bahse konu belirsizlik, bugün bir ölçüde ilgilinin (vergi ödevlisinin) lehine gibi görünse de, örneğin birkaç defa süre uzatımına gidildiği bir durum, ilgilinin mülkiyet hakkına sınırsız ve keyfi bir müdahale niteliği taşıyacak ve böylece müessesenin varlık sebebine aykırı neticeler doğuracaktır. Bu belirsizliğin kaldırılarak, kanunda açık bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

Defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanağı imzadan çekindiği takdirde, söz konusu olayları ve hesap durumlarını içeren defter, kayıt veya belgeler, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer bu tutanakları imzalayarak, suç delili olmamak şartıyla defter, kayıt ve belgelerini her zaman geri alabilirler.

VUK'nun 146. maddesinde, arama sonucu bulunan defter, kayıt ve belgelerin muhafaza altına alınması sebebiyle aynı kanunun 219. maddesi gereğince yapılmayan kayıtların, defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan ve bir aydan az olmayacak uygun bir süre içinde tamamlanacağı, mükellefin dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kaydedebileceği ve iadesi hâlinde iade edilen defterlere intikal ettirebileceği düzenlenmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergisel aramanın *adli arama* olduğu söylenebilir.²⁸ *Vergisel arama*, vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin (defter, kayıt ve belgelerin) elde edilebilmesi amacıyla, ilgili kişiler nezdinde ve üzerlerinde, vergi inceleme elemanlarının gördüğü lüzum üzerine,

²⁸ Pınar, Burak/ *Taylar*, Yıldırım: "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", *Ceza Hukuku Dergisi*, Y. 8, S. 21, Nisan, 2013, s. 142.

sulh ceza hâkimi kararı ile yapılan araştırma işlemidir.²⁹ VUK'nun 142. maddesi³⁰ ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin³¹ 5. maddesine göre³² *vergisel arama*, yapılan ihbar³³ veya inceleme dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığını gösteren iz, eser, emare (belirti) ve diğer delillerin (vergi kaçırıldığına dair makul

²⁹ Taşdelen, Aziz: "Vergisel Arama", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y. 2003, C. 5, S. 2, 2003, s. 166.

³⁰ VUK m. 142: "İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için: 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır. İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur."

³¹ RG, 01/06/2005, 25832.

³² Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m. 5: "Adli arama, bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemidir."

³³ "Maliye Bakanlığı, 2015 yılında da ihbarcılarının yüzünü güldürdü. Vergi kaçırıcı işadamları ve kendi patronlarını ihbar eden 330 kişiye geçen yıl yaklaşık 6 milyon liralık ikramiye ödendi. İhbar ikramiyelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından vergi dairelerine gönderildiği belirtiliyor. 2014 yılında da 6,2 milyon liralık ihbar ikramiyesi ödenmişti. Maliye'den edinilen bilgilere göre ihbar ve şikâyetlerde ağırlıklı olarak patronunun vergi kaçırdığını iddia eden çalışanlar ön plana çıkıyor. İsmi gizli tutulan vergi ihbarcısı, kendi patronunun yanı sıra bir başka kurumu da ihbar edebiliyor. Geçtiğimiz yıllarda bazı ihbarcılar ikramiye alabilmek için kendi babasını bile ihbar etmişti. 2016 yılında ise ihbar ikramiyelerini ilgilendiren bir düzenleme yapılıyor. Vergi kaçırıcıları bildirenlere ödenen ihbar ikramiyesi 10 yıl önce fazla yüksek değildi. 2006 yılında ihbarcılara toplamda 612 bin liralık ödeme yapıldı. Son on yılda ise ödenen rakam artış gösterdi. Maliye Bakanlığı yetkilileri ihbar ikramiyesindeki artışın sebeplerinin başında teknolojik altyapının güçlenmesi ve çalışanların patronlarını daha yakından takip etmesinin geldiğini belirtiyor. İhbar ikramiyeleri 85 yıl önce kaleme alınan ihbarlara ilişkin kanun kapsamında gerçekleştiriliyor. İhbarcıya daha hızlı bir şekilde ödeme yapılması formülü üzerinde de duruluyor. 26 Aralık 1931 tarih ve 1905 sayılı 'Menkul Ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun' 31 Aralık 1931'de yürürlüğe girmişti.", Milliyet, 15/02/2016, <http://www.milliyet.com.tr/maliyeden-ihbar-kuslarina-6/ekonomi/de-tay/2194505/default.htm>, Erişim Tarihi: 23/02/2018.

şüphenin varlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi hâlinde, bu şüphe altında bulunan mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahısların konutunda, işyerinde, bunlara ait diğer yerlerde, üzerlerinde, özel kâğıtlarında, eşyalarında, araçlarında), sulh ceza hâkimi kararıyla, CMK ve VUK'na göre yapılan araştırma işlemidir.³⁴

Arama kararı *bir kez* yerine getirilebilir. Diğer bir deyişle, bir kez alınan arama kararı ile birden fazla arama yapılamaz.

Vergisel arama işlemi, *vergisel suç kolluğu*³⁵ olarak nitelendirilmiş olup, VUK'nun 7. maddesine göre genel kolluk, talep üzerine gerekli güvenlik önlemlerinin alınmasını sağlamakla yükümlüdür.³⁶

Soruşturma evresinde sulh ceza hâkimi tarafından verilen *arama* kararına karşı itiraz kanun yolu açıktır (CMK m. 267). Koruma tedbirlerine ilişkin kararlar, hazır bulunamayan ilgiye tebliğ edilmediğinden (CMK m. 35/2), ilgili bunu, tedbirin kendisine uygulanması ile öğreneceğinden, itiraz süresi de o tarihten itibaren işleme başlar.

Sulh ceza hâkiminin arama kararına karşı itiraz yolu, kanunun ayrıca hüküm koymadığı hâllerde, ilgililerin kararı öğrendiği günden itibaren *yedi gün* içinde kararı veren mercie verilecek bir dilekçe veya tutanağa geçirilmek şartı ile zabıt kâtibine beyanda bulunmak suretiyle yapılır.

Kararına itiraz edilen hâkim, itirazı yerinde görürse kararını düzeltir. Yerinde görmezse en çok üç gün içinde, itirazı incelemeye yetkili olan sulh ceza hâkimliğine gönderir. Sulh ceza hâkimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi yetkisi; o yerde birden fazla sulh ceza hâkimliğinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen hâkimliğe; son numaralı hâkimlik için bir numaralı hâkimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine aittir.

İtiraz, arama kararının yerine getirilmesinin geri bırakılması sonucunu

³⁴ Uğur/ Elibol, a.g.e., s. 90.

³⁵ Taşdelen, a.g.m., s. 167.

³⁶ VUK m. 7: “Bilümmü mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkânlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar.”

doğurmaz. Ancak kararına itiraz edilen sulh ceza hâkimliği veya kararı inceleyecek merci, arama kararının yerine getirilmesinin geri bırakılmasına karar verebilir.

İtirazı inceleyecek merci, yazılı ile cevap verebilmesi için itirazı, Cumhuriyet savcısı ve karşı tarafa bildirebilir. Merci, inceleme ve araştırma yapabileceği gibi gerekli gördüğünde bunların yapılmasını da emredebilir. Kanunda yazılı hâller saklı kalmak üzere, itiraz hakkında duruşma yapılmaksızın karar verilir.

Ancak gerekli görüldüğünde Cumhuriyet savcısı, müdafii veya vekil dinlenebilir. İtiraz yerinde görülürse merci, aynı zamanda itiraz konusu hakkında da karar verir. Karar *mümkün olan en kısa sürede*³⁷ verilir. Mercii, itiraz üzerine verdiği kararlar kesindir.

V. SONUÇ

Vergi incelemeleri için ihtiyaç duyulan defter ve belgelerin mükelleften veya vergi sorumlularından talep edilmesi, mükellef veya vergi sorumlularının da bunları incelenmesi için yetkililere ibraz etmesi esas olmakla birlikte, arama yapılmak suretiyle mükellef veya vergi sorumlusunun rızasına bakılmaksızın defter ve belgelerine el konulması da mümkündür.

Ancak aramada, ibraz talebinden önce varlığı sabit olmayan defter ve belgelere ulaşılması durumunda, defter ve belgelerin varlığı ibraz talebinden önce sabit olmadığından bu durumda *ibraz etmeme* şeklindeki vergi kaçakçılığı suçu gerçekleşmez.

Vergisel aramayı (veya aramalı vergi incelemesini), diğer olağan vergi inceleme şekillerinden ayıran en önemli özellik, bunun için *arama kararına* ihtiyaç duyulmasıdır.

Vergi ödevlisi hakkında vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle arama yapılması ihtiyacı doğduğunda, arama faaliyeti, CMK'na göre değil, VUK'ndaki özel hükümlere göre yapılır. VUK hükümlerine aykırı arama/el koyma faaliyeti neticesinde elde edilen deliller üzerinden harekete geçilerek düzenlenen vergi suçu, vergi tekniği ve vergi inceleme raporları mahkûmiyete esas alınamaz.

Sulh ceza hâkimleri, CMK'nun 116. maddesini³⁸ de gözeterek VUK'nun

³⁷ “Mümkün olan en kısa süre”nin ne kadar olduğu belirsizdir. Kanaatimizce itiraz üzerine kararın en geç yirmi dört saat içinde verilmesi gerekir.

³⁸ CMK m. 116: “Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir.” Vergisel arama için 142. maddedeki unsurların varlığı zorunlu olsa da sulh ceza hâkimi, bir koruma tedbiri olan arama kararını verirken, ön şartlar olan suç şüphesinin

142. maddesi uyarınca arama kararı verirken, maddede yazılı *mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler* bulunup bulunmadığını tayin ve takdir etmelidir.

Uygulamada sulh ceza hâkimlerinin bu süreyi bir defaya mahsus olmak üzere uzattıkları, ikinci bir uzatma talebini ise, genel olarak reddettikleri görülür. Ancak sürenin uzatılmasında veya süre uzatımı talebinin reddedilmesinde hangi esasların dikkate alınacağına dair herhangi bir düzenleme yoktur.³⁹

Mülkiyet hakkına doğrudan müdahale niteliği taşıyan vergisel aramada, bahse konu belirsizlik, bugün bir ölçüde ilgilinin (vergi ödevlisinin) lehine gibi görünse de, örneğin birkaç defa süre uzatımına gidildiği bir durum, ilgilinin mülkiyet hakkına sınırsız ve keyfi bir müdahale niteliği taşıyacak ve böylece müessesenin varlık sebebine aykırı neticeler ortaya çıkacaktır. Bu belirsizliğin kaldırılarak, kanunda açık bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

varlığı, gecikmesinde sakınca ve başvurulmasında haklılık bulunması ile orantılılık ilkelerini de gözetmelidir. Temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla CMK'nda birçok değişiklik yapılmıştır. Bunlardan ikisi de birer koruma tedbiri olan tutuklama ve arama nedenleridir. CMK'nun 116. maddesi uyarınca arama için *suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe* gerekiyorken 21/02/2014 tarih ve 6526 sayılı kanunla *somut delillere dayalı kuvvetli şüphe* aranır olmuş, 02/12/2014 tarih ve 6572 sayılı kanunla tekrar *makul şüphe* şeklinde değiştirilmiştir.

³⁹ Ağar, a.g.e., s. 374.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan: Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Ankara, 2016.

Arslan, Mehmet: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Bursa, Ocak, 2016.

Başaran Yavaşlar, Funda: Vergi Ödevi İlişkisinin Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, Ankara, Ağustos, 2013.

Bilici, Nurettin: Vergi Hukuku, C. 1, 36. Baskı, Ankara, Ekim, 2015.

Centel, Nur/ Zafer, Hamide: Ceza Muhakemesi Hukuku, 12. Baskı, İstanbul, 2015.

Çevik, Savaş: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Konya, Ekim, 2014.

Erol, Ahmet: Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları, İstanbul, 2010.

Furtun, İdris Hakan: “Türk Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, Editörler: Bahri Öztürk/ Funda Başaran Yavaşlar, Ankara, 2010.

Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul, 1989.

Kırbaç, Sadık: Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 20. Baskı, Ankara, Şubat, 2015.

Özcan, Onur: Vergi Suçları, Ankara, Nisan, 2015.

Pınar, Burak/ Taylar, Yıldırım: “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, Ceza Hukuku Dergisi, Y. 8, S. 21, Nisan, 2013.

Somuncu, Ahmet/ Değirmendereli, Ali: Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Ankara, Nisan, 2015.

Şeker, H. Nezi: Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, 1994.

Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan: Vergi Hukuku, Genel Hükümler, Bursa, 2017.

Taşdelen, Aziz: “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y. 2003, C. 5, S. 2, 2003.

Uğur, Hüsamettin/ Elibol, Mert: Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara, Haziran, 2015.

Usta, Yusuf: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Mayıs, 2013.

Ünver, Yener/ Hakeri, Hakan: Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara, Ağustos, 2014.

Yaltı, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Eylül, 2006.

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE GELİR VERGİSİ ALANINDA UYUMLAŞTIRMA*

Tuğçe AKDEMİR**

I. GİRİŞ

Üye devletlerin vergi sistemleri, çeşitli zamanlardaki ulusal tarihin biçimlendirdiği dönemler sonucunda, medeniyetlerinin gelişimi, kültür ve değer sistemleri ile devletlerin mevcut finansal ihtiyaçlarını da belirleyen sosyal ve ekonomik politikalar nedeniyle çok sayıda farklılık göstermektedir.¹ Bu nedenle, AB'nin temel amacı, vergilendirmenin entegrasyon süreci üzerindeki olumsuz etkisini ortadan kaldırmak değil; aksine, her bir üye devletin ulusal vergi sistemlerine AB geneli ve AB hukuku temelinde bir çerçeve çizmektir.

1958 tarihinde yürürlüğe giren Roma Antlaşması'nın gelişimi sırasında, Ortak Pazar'ı (*Common Market*) güvence altına almak için dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile mal ve hizmet akışını engelleyen önleyici tedbirlerin alınmasının yeterli olduğuna karar verilmiş; dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda ise, bu durumun Ortak Pazar'ı önemli derecede etkilemeyeceği varsayılmıştır. Ancak Avrupa'da vergi sistemlerinin yapısının değiştirilmesi ihtiyacı, nüfusun giderek yaşlanması ve bütçe açıklarının artışı vergi gelirleri üzerindeki baskıyı her geçen gün artırmıştır.²

Dahası, AB'ye üye devletlerin sayısı arttıkça, Birlik içerisindeki vergi politikalarındaki farklılıklar da büyük oranda görülür olmuştur. AB'nin genişlemesi ile birlikte, AB vatandaşlarının serbest dolaşım hakkından daha fazla yararlanmak istemeleri (emek akışı), çok uluslu işletmelerin ise iş hacminin artması ile birlikte (sermaye akışı) bu işletmelerin mali akışlarını ciddi bir şekilde etkilemiştir. Bunun sonucunda entegrasyon ilerledikçe dolaysız vergilendirmeye bağlı sorunlar, giderek artış göstermiştir. İşte bu sebeple,

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Dr., Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ *Wolowiec, Tomasz- Soboń, Janusz*: "EU Integration and Harmonisation of Personal Income Taxation", *Contemporary Economics*, Cilt: 5, Sayı:1, 2011, s.36.

² *Hrehorovska, Lucia*: "Tax Harmonization in the European Union", *Intertax*, Cilt: 34, Sayı:3, 2006, s.158.

gelir vergisi alanında da uyumlaştırma çalışmaları kaçınılmaz hale gelmiştir.

Bu kapsamda AB vergi politikasının ana odağı, “Tek (İç) Pazar’ın (*Single Market*)” sorunsuz bir şekilde işlenmesi, diğer bir ifadeyle bireylerin ve işletmelerin sınır ötesi işlemlerde ekonomik faaliyetlerle ilgili engellerle karşı karşıya kalmalarını önlemek olduğu için kişisel gelir vergilerinde uyumlaştırma konusu, incelemeye değer görülmüştür. Bu doğrultuda çalışmada öncelikle, AB’de dolaysız vergiler alanında vergi uyumlaştırmasına yönelik uygulamanın ne olduğu, nasıl işlediği ve kapsamının neler olduğu ortaya konulacak, daha sonra uygulamada AB’de kişisel gelir vergisinde uyumlaştırma konusunun vergilendirme alanına yapacağı olası katkıların başlıklandırılması sağlanarak çalışma sonlandırılmış olacaktır.

II. AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİLENDİRME

Fransa, Almanya, İtalya, Belçika, Lüksemburg ve Hollanda öncülüğünde altı ülke, İkinci Dünya Savaşı’nın etkilerini hızlı bir şekilde silmek adına 1957 yılında Roma Antlaşması ile Ortak Pazar olarak da adlandırılan Avrupa Ekonomik Topluluğu’nu kurmuş³; bu durum üye devletlerin ekonomik faaliyetlerinin önemli bir bölümünü etkilemiş ve egemenliklerini kendi iradeleri ile belirli ölçülerde sınırlandırmışlardır. Bunun en önemli nedeni, Avrupa Topluluğu hukuku kurallarının iç hukuka ilişkin düzenlemeler getirmesi ile ulusal anayasalar ve kanunların üzerinde yer alan uluslararası (supranasyonel) bir hukuk düzeni taşımasından kaynaklanmıştır.⁴

Roma Antlaşması’nda, Topluluğun ortak iktisat ve maliye politikası kabul edilmediği için Topluluğun asli nitelikte bir vergi politikası da olmamıştır. Bu sebeple vergi politikası, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri ile uygulanmış ekonomik ve siyasi bütünleştirme sürecini geliştiren bir araç olarak görülmüştür.⁵ Ortak Pazar anlayışının Avrupa Tek Pazarı’na dönüşebilmesi için hazırlık aşamasında karar alma sürecini hızlandırmak adına 1 Temmuz 1987 yılında “Avrupa Tek Senedi” yürürlüğe girmiş; 7 Şubat 1992 tarihinde imzalanan ve 1 Kasım 1993’te yürürlüğe giren Maastricht Antlaşmasıyla Avrupa Topluluğu’nun ismi, “Avrupa Birliği’ne” dönüşmüş; 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması ile Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma-

³ Avrupa Birliği: A Peaceful Europe – the Beginnings of Cooperation, [https:// europa. eu/european-union/about-eu/history/1945-1959_en](https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1945-1959_en), Erişim Tarihi: 11.01.2019.

⁴ Çağan, Nami: Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1988, s.1-4.

⁵ Çağan, age., s.13.

nın adı da “Avrupa Birliğinin İşleyişi Hakkında Antlaşma” olarak değiştirilmiştir.⁶

Devletlerin egemenlik haklarına dayanarak vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisini ellerinde bulundurduğu “Vergilendirme Yetkisi”⁷, ekonomik bütünleşme içerisindeki üye devletler açısından bakıldığında kendi tarihleri, kültürel, ekonomik ve dini sebeplerinden dolayı sınırlandırılması ve devredilmesi en zor olan yetkidir.⁸ Bu sebeple, AB iktisadi işbirliği açısından vergi politikası konusunda uyumlaştırma konularına ağırlık verilmiş, vergi sınırlarının kaldırılması yönündeki en önemli adım öncelikle 1962 tarihli Neumark Raporu ile ortaya konulan dolaylı vergiler alanında olmuştur.⁹

III. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI

Vergi uyumlaştırması AB için üye devletlerin vergi sistemlerini ortak serbest politika ve ticaret anlayışına uygun olarak hazırlaması, haksız rekabeti önleyici tedbirleri alması ve ekonomik ilişkilerini dengelemesi açısından önemli bir araç olarak görülmektedir.¹⁰

AB üye devletleri arasında vergi uyumlaştırmasının yapılabilmesi aşağıdaki şu unsurlara bağlanmıştır:¹¹

- Üye devletler arasındaki serbest rekabetin bozulması,
- Malların, kişilerin, sermayenin serbest dolaşımının engellenmesi,

⁶ Avrupa Birliği: EU Treaties, https://europa.eu/european-union/law/treaties_en, Erişim Tarihi: 11.01.2019.

⁷ Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami: Vergi Hukuku, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s.36; Çağan, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3.

⁸ Çağan, age., s.5.

⁹ 25 Nisan 1960 tarihinde Prof. Dr. Fritz Neumark tarafından başkanlık edilen Mali ve Finansal Komite, o dönemde Fransa hariç diğer Üye Devletlerde uygulanan kademeli muamele vergisinin (*turnover taxes*) uluslararası ticarete doğurduğu zararlar üzerine çalışma yapmış ve KDV'nin kabulü için tavsiyede bulunmuştur: *Fantorini*, Stefano-Üzeltürk, Hakan: Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu, (Ed. Hürrem Cansevdi), İstanbul, İktisadi Kalkınma Vakfı, 2001, s.11.

¹⁰ Çakmak, Şefik: Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Vasıtasız Vergilerdeki Yakınlaştırmaların Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi, Damga Matbaası, Ankara, 1975, s.3-4-5.

¹¹ Bilici, Nurettin: Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.153.

- Mali karakterdeki hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılmasıdır.

Buna göre Tek Pazar'da vergi uyumlaştırılması, iki esas amaç etrafında toplanmıştır. Bunlar:¹²

- Malların, kişilerin, sermayenin serbest dolaşımının sağlanması,
- Rekabet eşitliğinin gerçekleştirilmesidir.

Dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma, başta serbest rekabet ilkesinin ve ortak ticaretin bozulmaması adına, varış yeri ilkesinin benimsenmesine yol açmıştır. Örneğin, dolaylı vergilerde uyumlaştırma, söz konusu malın ülkeyi katma değer vergisine (KDV) tabi olmadan terk etmesi (İhracat İstisnası) ve ithalatçı ülkenin kendi ülkesinin KDV oranlarına göre malı vergilendirmesine dayanırken; bir maliyet unsuru olan ve fiyatları doğrudan etkileyen dolaysız vergilerin¹³ uyumlaştırılması ise, çıkış (menşe) ilkesine göre yapılmakta ve söz konusu kişilerin ya da servetin vergilendirilmesi, kaynağında olmaktadır.¹⁴

Gelinen son noktada AB, 2015 yılında ortaya koyduğu Dijital Tek Pazar Stratejisi ile “Tek Pazar’dan”, “Dijital Tek Pazar’a” adım atmış; günümüz global dünyasının, artık dijitalleştiğini kabul etmiştir. Bu kapsamda AB yine öncelikli alanı olan dolaylı vergilerden başlamış, 5 Aralık 2017 tarihinde “KDV E-ticaret Paketini” kabul etmiştir. AB, şu anda sınır ötesi e-hizmet işlemleri için kullandığı “KDV Mini Tek Nuktada Hizmet Sunumu (VAT Mini One Stop Shop)” olarak adlandırılan sistemin genişletilmesi ile getirilen ve 1 Ocak 2021 tarihinde yürürlüğe girecek “Tek Durak Noktası (One Stop Shop-OSS)” sisteminin getirilmesini öngörmüştür. Getirilen bu sistem ile, satıcıla-

¹² Süral, Arıcan: “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Dolaysız Vergilerin Ahenkleştirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:27,1986/6, s.6.

¹³ Bilici, age., s. 155.

¹⁴ **Roma Antlaşması Madde 98:** “Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda, tasarlanan tedbirler, Komisyonun önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer üye Devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve üye Devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konmaz.”

Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma Madde 112: “Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki vergiler bakımından, üye devletlere yapılan ihracata ilişkin indirim ve vergi iadelerinin uygulanması ve üye devletlerden yapılan ithalata ilişkin telafi edici vergilerin konulması, ancak Komisyon'un önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için daha önceden onaylanması halinde mümkündür.”

rın müşterilerinin bulunduğu her ülkede KDV ödemesi yapmak yerine, tek bir online alışveriş portalı kullanarak kendi ülkelerinde KDV ödemelerini, beyanlarını ve indirimlerini yazma imkanı verilecektir. Buradaki temel amaç sınır ötesi e-ticarette KDV kaçakçılığının önlenmesi ve adil rekabet ortamının sağlanması olmuştur.

Ancak çıkış ilkesinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi, AB üye devletlerinin vergi sistemlerini tam olarak uyumlaştırmasına bağlı olduğu için burada öncelikli olarak yapılması gereken üye devletlerin adeta tek bir ülkeymişçesine vergiye ilişkin oranlarını uyumlaştırması ve vergi iadesini sorunsuzca gerçekleştirmesi gerekliliğidir.¹⁵

Dolaysız vergilerde vergi uyumlaştırmasının başarılı olabilmesi genel olarak üç faktöre bağlanmıştır. Bunlar:¹⁶

- Üye devletler arasındaki vergi yapılarının yakınlaştırılması,
- Vergi yüklerinin¹⁷ yakınlaştırılması ve
- Çifte vergilendirmenin önlenmesidir.

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda karşımıza çıkan ekonomik, vergisel, hukuki ve politik engeller ise şu şekilde sıralanabilmektedir. Bunlar:¹⁸

- Üye devletlerin ekonomik yapılarındaki farklılıklar,
- Üye devletlerin vergi sistemleri ve vergi yapılarındaki farklılıklar,
- Üye devletlerin idari ve anayasal düzenlerindeki farklılıklar,
- Üye devletlerin egemenlik haklarından kaynaklanan farklılıklardır.

Gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmaları şu an için AB'de, İç Pazar'ın işleyişini iyileştirmek, geliştirmek ve vergi kaçakçılığının yol açtığı ortak sınır ötesi faaliyetlerde ortaya çıkan en-

¹⁵ Bilici, Nurettin: "Avrupa Birliği'nde Ülkeler Arası Mal Hareketleri ve KDV", Vergi Dünyası, Sayı: 169, 1995, s.99-100.

¹⁶ Süral, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Dolaysız Vergilerin Ahenkleştirilmesi", s.7.

¹⁷ "Vergi yükü: Bir ülkede bir yıl içinde toplanan kamu gelirlerinin, o ülke gayrisafı yurtiçi hasılasına oranıdır." Bilici, age., s. 154.

¹⁸ Süral, Arıcan: "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 24, 1986/3, s.5-8.

gellerle mücadele etmek için gerekli olduğu ölçüde yapılmaktadır.

Ancak AB’de dolaylı vergiler alanında yapılan uyumlaştırma çalışmaları kadar, dolaysız vergiler alanında uyumlaştırma çalışmaları yeterli ölçüde yapılamamıştır. Bunun temel nedeni ise bahsedildiği üzere, her bir üye devletin vergilendirme yetkisi konusunda sahip olduğu egemenlik haklarından vazgeçmek istememiş olmaları ve vergilerin bütçe gelirleri içerisinde sahip olduğu önemli paydır. İşte bu durum üye devletlere, vergi kuralları ve gelirleri üzerinde doğrudan kontrol imkanı sağlamaktadır.

Diğer taraftan birçok konuda değişiklik getiren 2009 tarihli Lizbon Antlaşmasına göre, AB’nin vergilendirme politikası halen oybirliği esasına dayandığı için Avrupa’da vergi politikası konusunda siyasi kararlar almak da uyumlaştırma konusuna yaklaşımı oldukça güçleştirmektedir.¹⁹

1958’den 1993 yılına kadar uluslararası ticaret anlamında AB’nin temel amacı, gümrük birliğinin kurulması yönünde olmuştur.²⁰ Bu sebeple Avrupa Ekonomik Topluluğu Antlaşması ile getirilen; Ortak Pazar ile ivme kazanan Avrupa Ekonomik Bütünleşme Hareketi sonucunda AB Konseyi tarafından, 1991 yılında 91/680/AET No.lu AB Konsey Direktifi²¹ uygulamaya konulmuştur. 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren ise, AB içinde merkezi bir konuma sahip olan ve malların, kişilerin, hizmetlerin, sermayenin serbestçe dolaşabildiği, dinamik bir hedef ile sınırda gümrük kontrollerinin kaldırıldığı AB’nin

¹⁹ **Avrupa Birliği’nin İşleyişi Hakkında Antlaşma Madde 113:** “Konsey, özel yasama usulü uyarınca hareket ederek, oybirliğiyle, Avrupa Parlamentosu’na ve Ekonomik ve Sosyal Komite’ye danıştıktan sonra, iç pazarın kurulması ve işleyişinin sağlanması ve rekabetin bozulmasından kaçınılması için gerekli olduğu ölçüde, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümler kabul eder.”

Avrupa Birliği’nin İşleyişi Hakkında Antlaşma Madde 115: “114. maddeye hâle gelmeksizin, Konsey, özel yasama usulü uyarınca hareket ederek, oybirliğiyle, Avrupa Parlamentosu’na ve Ekonomik ve Sosyal Komite’ye danıştıktan sonra, üye devletlerin, iç pazarın kurulmasını veya işleyişini doğrudan etkileyen kanun, ikincil düzenleme ve idari kurallarının yaklaştırılması için direktifler kabul eder.”

²⁰ *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.

²¹ “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, OJ L376, 31.12.1991.

Tek Pazar'a dönüşümü sağlanabilmiştir.²² Bu yöndeki temel uyumlaştırma çalışmaları da işte bu sebeple daha çok dolaylı vergiler alanında yoğunlaşmıştır.

Dolaysız vergi alanında uyumlaştırma yapacak AB'nin "Katmanlı Yetki İlkesine (*Principle of Subsidiarity*) ve Orantılılık İlkesine (*Principle of Proportionality*)" göre hareket etmesi beklenecektir. Ancak AB vergi politikası, Katmanlı Yetki İlkesi gereğince doğrudan vergilendirmenin prensipte, ulusal yasalar çerçevesinde kalması gerektiği gerçeğini de pekiştirmektedir. Bu duruma ilişkin düzenleme Avrupa Birliği Antlaşması'nın 5. maddesinde şu şekilde yer almaktadır:

"1. Birliğin yetkilerinin sınırları, yetkilendirilme ilkesine tabidir. Birlik yetkilerinin kullanılması, katmanlı yetki ve orantılılık ilkelerine tabidir.

2. Yetkilendirilme ilkesi gereğince Birlik, Antlaşmalar'da belirlenen hedeflere ulaşmak için, ancak üye devletler tarafından Antlaşmalar'da kendisine verilen yetkilerin sınırları dahilinde hareket eder. Antlaşmalar'da Birliğe verilmemiş yetkiler üye devletlere aittir.

3. Katmanlı yetki ilkesi gereğince, Birlik, münhasır yetkisine girmeyen alanlarda, sadece, öngörülen eylemin amaçlarının üye devletler tarafından merkezi düzeyde veya bölgesel ve yerel düzeyde yeterli biçimde gerçekleştirilemeyeceği ve fakat söz konusu eylemin boyutu ya da etkileri itibarıyla Birlik düzeyinde daha iyi gerçekleştirilebileceği durumlarda harekete geçer.

Birlik kurumları, katmanlı yetki ilkesini, Katmanlı Yetki ve Orantılılık İlkelerinin Uygulanmasına Dair Protokol'e uygun olarak uygularlar. Ulusal parlamentolar, katmanlı yetki ilkesine uyulmasını bu Protokol'de belirlenen usule uygun olarak sağlarlar.

4. Orantılılık ilkesi gereğince, Birlik eyleminin içeriği ve şekli, Antlaşmalar'ın amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli olanı aşamaz."

Görüldüğü üzere AB genelinde çözümü uzun sürecek konularda Katmanlı Yetki İlkesi gereğince, AB üye devletleri, politika ve mevzuat oluşturmada bağımsızdır. İşte bu sebeple doğrudan vergilerin uyumlaştırılması, bu ilke ile uyumlu değildir.²³ Diğer taraftan Avrupa Birliği Antlaşması'nın 5. maddesi gereğince, üye devletlerin ulusal mevzuatının, AB anlaşmalarına uygun olması gerektiği de unutulmamalıdır.

²² Göçmen, İlke: "İç Pazar", Avrupa Birliği Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar, (Ed. Belgin Akçay, İlke Göçmen), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s.332-338.

²³ Hrehorovska, agm., s.163.

IV. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE GELİR VERGİSİ ALANINDA UYUMLAŞTIRMA

Vergiler, vergi mükelleflerinin durumu (gelir, servet) ile vergi yükü arasındaki açık bağlantı ile karakterize edilir. Bu, yalnızca vergi yükü ağırlığının değil, aynı zamanda vergi sisteminin tüm yapısını, her bir vergiyi ve vergi dilimlerinin tanımını da göz önünde bulundurmamız gerektiği anlamına gelir.²⁴

İşte bu sebeple kişisel gelirin vergilendirilmesi, gelirin yeniden dağıtılması için eşitlik ve adalet ilkelerinin hayata geçirilmesine ve “net gelir”in hesaplanmasına olanak tanıyan, en temel tekniklerden birisi haline gelmiştir. Zira doğrudan vergilerin gelir ve servetin dağılımı üzerinde dolaylı vergilere göre çok farklı bir etkisi vardır. Gelir vergileri “yerleşik dengeleyici bir esnekliğe” sahiptir. Örneğin, durgunluk zamanlarında küresel talebin düşmesini engellerken; büyüme zamanlarında talebin genişlemesini yavaşlatmaktadır.²⁵

AB üye devletlerinde kişisel gelir vergileri, vergi diliminin büyüklüğünü ve vergilendirilebilir gelir düzeyini belirleme açısından büyük ölçüde birbirinden farklılaşmaktadır. Buradaki farklılaşma, vergilendirmenin temelini neyin oluşturması gerektiğinin farklı algılanmasına, farklı vergi ölççeklerine ve vergi indirimlerine bağlı olmaktadır.

Diğer taraftan bu durum yalnızca devletlere göre farklılık göstermekle kalmayıp aynı zamanda değişen sosyal ve ekonomik koşullar, iktidardaki siyasi partilerin tercihleri, emek ve iş gücünün artması nedeniyle AB düzeyindeki çeşitli dalgalanmalardan da kaynaklanmaktadır.

Kişisel gelir vergilerinin, Avrupa düzeyinde uyumlaştırma girişimi bu zamana kadar hiç olmamıştır. Bununla birlikte, Avrupa Komisyonu, sınır ötesi işçilerin ve İç Pazar'a zarar verebilecek diğer engellerin çifte vergilendirilmesini önlemek için kişisel gelir vergileri alanındaki koordinasyonun gerekli olduğunu vurgulamıştır. Gelir vergisi üzerinden alınan vergiler her bir AB üye devletinin sorumluluğunda olmakla beraber, serbest dolaşım üzerindeki hareketliliğe de engel olabilmektedir. Bir üye devletten diğerine geçen, çalışan, sınır ötesi yatırım yapan veya miras alan kişiler, iki veya daha fazla üye devlette vergilendirilirken aynı zamanda karmaşık uyumluluk yükümlülükleri gibi diğer zorluklarla da karşı karşıya kalabilirler. Bu sebeple üye devletler arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile bu sorunlar bir

²⁴ Wolowiec, Soboń, agm., s.39.

²⁵ Wolowiec, Tomasz: “Potential and Possible Ways of Harmonizing the Personal Income Taxation Process”, Comparative Economic Research, Cilt: 21, Sayı: 3, 2018, s.118-119.

nebze giderilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca, Komisyon ve Avrupa Adalet Divanı, kişisel gelir vergilerinin uyumlaştırılmasının gerekli olmadığını belirterek aynı görüşü paylaşmakta; aslında, Birlik'teki bu vergilerinin uyumlaştırılmasının iç piyasayı çok da rahatsız etmeyeceği ifade edilmektedir.²⁶

Bununla birlikte, hizmetlerin, kişilerin, sermayenin serbest dolaşımı ve özgürlüğü konusunda haksız bir kısıtlama bulunmamalı; gelir vergileri, her bir Üye Devletin ulusal kuralları çerçevesinde kalmalıdır. Avrupa Adalet Divanı'na göre, bu vergilerin AB düzeyinde uyumlaştırılmaması, her bir Üye Devletin ulusal politikası olarak kendi yetki alanında güvence altında olacaktır.²⁷

Ancak bu tür anlaşmalar tüm vergileri veya tüm sınır ötesi işlemleri kapsayamayabileceğinden, uygulamada etkin sonuçlar doğurmayabilir. İşte bu sebeple Komisyonun üzerinde durması gereken konulardan bir diğeri, dolaysız vergiler alanında yapılması gereken uyumlaştırma çalışmaları olmalı ve söz konusu ayrımcı uygulamalar engellenmelidir.

Aşağıda gelirin vergilendirme konusunun çeşitli bağlamlarda ve kısmi biçimde ortaya konulduğu önemli belgeler yer almaktadır. Bunlar:²⁸

- Neumark Raporu, 1962;
- AB Komisyonu Memorandumu, 1967;
- AB Komisyonu Memorandumu, 1969;
- Ortak Pazarın Yaratılması Üzerine Beyaz Kitap, 1985;
- Ruding Raporu, 1992;
- Cannes AB Konseyi toplantısında onaylanan Beyaz Kitap, 1995;
- İşletme Vergilendirmesinin Yürütülmesi için Kanun (*Code of Conduct for Business Taxation*), 1997;
- Çeşitli üye devletlerde faaliyet gösteren çifte vergilendirmeyi önleme, vergi tasarruflarını, temettüleri, hisse senetlerini ve işletme faaliyetlerini içeren Konsey Direktifleridir.

Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmaları daha ziyade,

²⁶ Hrehorovska, agm., s.158.

²⁷ Avrupa Komisyonu, General Overview, https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personaltaxation/generaloverview_en, Erişim Tarihi: 25.01.2019; Avrupa Adalet Divanı: Avoir Fiscal Kararı, Case-270/83, 28.01.1986.

²⁸ Wolowiec, Sobon, agm., s.41.

sermayedeki hareketliliği doğrudan etkileyen “kurumlar vergisi” alanında olmuştur.²⁹ Bu alan üzerindeki ilk düzenleme iki veya daha fazla üye devlette yerleşik bulunan kurumların sınır ötesi ticarete karşılaştığı mali engellerin kaldırılmasını düzenleyen ve 23 Temmuz 1990 tarihinde kabul edilen 90/434/EEC sayılı³⁰ ve 90/435/EEC sayılı iki Direktiften oluşmaktadır.³¹

Kişisel gelir vergisi alanında uyumlaştırma çalışmalarının ikinci planda kalması ise, kişilerin serbest dolaşımının vergiye karşı duyarlılığının, sermayeye göre daha az olmasından kaynaklanmıştır.³² Örneğin faaliyet yerinin değiştirilmesi, bir çalışan için bir işverenden veya girişimciden daha kolaydır. Ayrıca kişisel gelir vergileri genel haliyle, tasarruf ve yatırım yapma eğilimini teşvik etmemektedir. Bu vergiler, üretimin sosyal açıdan faydalı yapısının ve üretim faktörlerinin seçimini etkilemeyecektir.

Bütün bunlara rağmen iş gücünün serbest dolaşımında etkisi olan kişisel gelir vergisi üzerinde yapılan uyumlaştırma çalışmalarına girişim de olmuş; malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımındaki engellerin ve ayrımcılığın kaldırılması amaçlanmıştır.³³ Bu konudaki ilk direktif, Komisyon tarafından 1979 (COM(1979) 0737), yılında hazırlanmış ve yerleşik kişiler ile yerleşik olmayan kişiler arasındaki serbest dolaşım haklarını kolaylaştırmak amacıyla eşit muamelenin sağlanması öngörülmüş; ancak ilgili Direktif önerisi, Konsey tarafından reddedilmiştir. Bu reddin ardından geri çekilen öneri sonrasında, Komisyon sadece yerleşik olmayan kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi için uygulanması gereken ilkeler hakkında sadece Tavsiyede

²⁹ “Örneğin; AB içinde daha adil ve daha etkili bir kurumlar vergisi sağlamak için en uygun çözüm olacağı vurgulanan ve uygulanması başarılı olduğu takdirde AB Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB), 2019 yılı itibari ile AB’ye yapılan uzun vadeli yatırımlarda % 3,4 yükseliş sağlayarak büyümede % 1,2’ye varan bir artışa (yaklaşık 180 milyar Avro) sebep olacaktır.” Avrupa Komisyonu: “Communication from the Commission to the European Parliament, The European Council and The Council”, Towards a More Efficient and Democratic Decision Making in EU Tax Policy, COM(2019) 8 final, Strasbourg, 2019, s.1-4.

³⁰ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on The Common System of Taxation Applicable to Mergers, Divisions, Transfers of Assets and Exchanges of Shares Concerning Companies of Different Member States, OJ L 225/1, 20.08.1990.

³¹ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable in the case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, OJ L 225/6, 20.08.1990.

³² Bilici, age., s. 266.

³³ Tunçer, Mehmet, Sarıkaya, Murat: “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikasının Geleceği Üzerine”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 177, 2003, s.181.

bulunmuştur.³⁴

2003 tarihinde ise gelir vergisi alanında uyumlaştırma konusunda kayda değer yapılan diğer bir düzenleme, 2003/48/EC sayılı Direktif ile tüm mükelleflerin faiz ödemeleri şeklinde tasarruf gelirlerinin vergilendirilmesi üzerine olmuştur.³⁵ Ayrıca gelir vergisi alanında üye devletler arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların daha çok karşılıklı anlaşmalar yoluyla çözümlenmesi sonucunda, Ekim 2017'de ise, Konsey tarafından kabul edilen 2017/1852 sayılı Direktif ile AB'deki mevcut çifte vergilendirme anlaşmazlığı çözüm mekanizmalarının iyileştirilmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda uyumsuzluk çözüm mekanizmalarından beklenen amaç, uyumlu ve şeffaf bir çerçeve oluşturması ve böylece tüm vergi mükelleflerine fayda sağlaması yönünde şekillenmiştir.³⁶

Vergiye konu gelir türlerinin sınıflandırılmasında (emek, sermaye, tüketim) aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere, toplam vergiler içinde en yüksek gelir payını öncelikle emek üzerinden alınan vergilerin (2016 yılında % 49,8), ardından tüketim üzerinden alınan vergilerin (% 28,5) ve en son sermaye üzerinden alınan vergilerin (% 21.7) oluşturduğu görülmektedir. Emek üzerinden alınan vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı 2007-2009 yılları arasında % 51,9'a ulaşmış; 2010 yılından 2016 yılına kadar, kriz öncesi düzeylerine benzer şekilde % 49,8 olarak gerçekleşmiştir. 2008 ve 2010 arasında bir miktar düşüşün ardından, sermaye üzerinden alınan vergi gelirlerinin payı da artış göstermiştir. Diğer taraftan, 2008 ve 2009 yılındaki payı azalan tüketim üzerinden alınan vergiler, 2016 yılına kadar olan süreçte en son % 28,5'e ulaşarak bir kez daha büyüme göstermiştir.³⁷ Görüldüğü üzere Tek Pazar anlayışından sapmamak adına AB'nin gelir vergisi alanında da uyumlaştırma çalışması yapması önemli görülmektedir.³⁸

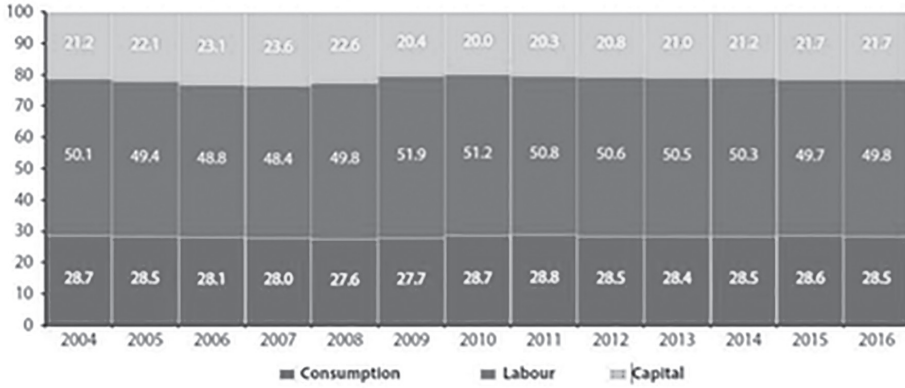
³⁴ Rakić, Dražen: Direct Taxation: Personal and Company Taxation, Fact Sheets on the European Union, 2018, <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/80/direct-taxation-personal-and-company-taxation>, Erişim Tarihi: 21.01.2019.

³⁵ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on Taxation of Savings Income in the form of Interest Payments, OJ L157/38, 26.06.2003.

³⁶ Council Directive 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, OJ L 265/1, 14.10.2017.

³⁷ Avrupa Komisyonu: Taxation Trends in the European Union, 2018, s.19.

³⁸ Saraçoğlu, Fatih, Ejder, Haydar: "Vergi Uyumlaştırması Açısından AB ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 164, 2002, s.126.



Tablo 1. 28-AB Üye Devletlerinde 2004-2016 Yıllarında Uygulanan Vergi Matrahının Niteliğine Göre Vergi Gelirleri

Kaynak: Avrupa Komisyonu: Taxation Trends in the European Union, 2018, s. 20 (Aynen aktarılmıştır.)

Consumption: Tüketim; **Labour:** Emek; **Capital:** Sermaye

Şu an için AB’de, gelir vergisi uygulaması açısından verginin konusu, mükellefi, matrahı, beyanı ve ödenmesi konusunda çok büyük farklılıklar bulunmamaktadır. Ancak gelir vergisi oranlarının üye devletler arasında farklı uygulanışı haksız rekabete yol açacak ve Tek Pazar’ın işleyişini bozacak ölçüde olmamalıdır. Bu sebeple gelir vergisi alanında yapılacak uyumlaştırma çalışmalarının en önemli unsuru “vergi oranı” olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁹

AB’nin genişlemesi ile birlikte vergi oranları, üye devletler arasındaki rekabeti daha fazla kuvvetlendirmiştir. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere, AB üye devletleri arasında, gelir vergisi oranlarının uyumlu olmadığı ve bu oranların birbirinden farklı olduğu izlenmektedir.

Buna göre, AB’de %39 ortalamayla 2018 yılında uygulanan en yüksek gelir vergisi oranlarında;

- İsveç %57.1 ile birinci sırada iken; ikinci sırada, Danimarka % 55.8 üçüncü sırada ise, %55 oranla Yunanistan yer almaktadır.

- Uygulanan en düşük gelir vergisi oranlarının ise, Bulgaristan ve Romanya’nın % 10, Çekya, Litvanya ve Macaristan’ın % 15 olduğu görülmektedir.

³⁹ Saraçoğlu, Haydar, agm.,s.127-129.

Aşağıda bazı AB üye devletlerinin 2010–2018 yıllarında uygulanan en yüksek gelir vergisi oranlarına ait tablo yer almaktadır:

Tablo 2. Bazı AB Üye Devletlerinde 2010–2018 Yıllarında Uygulanan En Yüksek Gelir Vergisi Oranları (%)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
BE	53.7	53.7	53.7	53.8	53.8	53.7	53.2	53.2	53.2
BG	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
CZ	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
DK	55.4	55.4	55.4	55.6	55.6	55.8	55.8	55.8	55.8
DE	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5
EL	49.0	49.0	49.0	46.0	46.0	48.0	48.0	55.0	55.0
ES	43.0	45.0	52.0	52.0	52.0	45.0	45.0	43.5	43.5
FR	45.4	46.6	50.3	50.3	50.3	50.2	50.2	50.2	51.5
IT	45.2	47.3	47.3	47.3	47.8	48.8	48.8	47.2	47.2
LT	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
HU	40.6	20.3	20.3	16.0	16.0	16.0	15.0	15.0	15.0
NL	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0
AT	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
RO	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	10.0
SE	56.6	56.6	56.6	56.7	56.9	57.0	57.1	57.1	57.1
UK	50.0	50.0	50.0	45.0	45.0	45.0	45.0	45.0	45.0
EU-28	38.5	38.4	38.7	39.2	39.2	39.0	38.9	39.0	39.0

Kaynak: Avrupa Komisyonu: Taxation Trends in the European Union, 2018, s.27 (Aynen aktarılmıştır).

“Kısaltmalar: BE: Belçika, BG: Bulgaristan, CZ: Çekya, DK: Danimarka, DE: Almanya, EL: Yunanistan, ES: İspanya, FR: Fransa, IT: İtalya, LT: Litvanya, HU: Macaristan, NL: Hollanda, AT: Avusturya, RO: Romanya, SE: İsveç, UK: İngiltere.”

V. SONUÇ

Maastricht Antlaşması'ndan bu yana, kişiler, üye oldukları devletin vatandaşlığı kadar, aynı zamanda AB vatandaşlığı hakkına da sahiptir. Bu sebeple AB vatandaşları AB anlaşmalarının tanıdığı haklar ölçüsünde diğer üye dev-

letlerde, geçici veya kalıcı olarak yaşama, okuma, çalışma veya emekli olma; hatta alışveriş veya yatırım yapmak için diğer üye devletlere geçme imkanına da sahiptir.

AB sınırları içinde, ancak kendi ülkeleri dışında yaşayan, çalışan ya da zaman geçiren kişilerin, elde ettiği gelirlerin nasıl vergilendirileceğini belirleyen birbirinden farklı ulusal vergi rejimleri ve iki taraflı/çok taraflı vergi sözleşmeleri ağı bulunmaktadır. Bu kişilere iki veya daha fazla vergi kuralının uygulanması çifte vergilendirmeye yol açacağından, AB İç Pazarı'ndaki kişilerin, serbest dolaşım ve çalışma hakları da zarar görebilecektir. Diğer taraftan her bir üye devlette karşılaşılabilecek dil sorunu ve vergi idareleriyle koordineli iş birliğinin yetersiz oluşu AB vatandaşlarını zora sokmaktadır. Bu yüzden AB'nin ayrımcı uygulama yaratılmaması adına bir denge kurması beklenmektedir.

Tek Pazarın yaratılmasından bu yana, kişisel gelir vergisi alanındaki çoğu aksaklıklar, AB düzeyinde koordine bir eylemle ve işbirliği ile çözülmeye çalışılmıştır. Görülen o ki, AB genelinde kişisel gelir vergilerinin uyumlaştırılması kısa vadede olası değildir. Bunun temel nedeni ise, değişen ekonomik ve sosyal süreçlerden her bir üye devletin vergi sistemlerinin farklı şekillerde etkilenmesi ve buna karşı tarafsız kalamamaları ile devletlerin egemenlik gücünden kaynaklanan gelir vergilerinin, politik ve mali rolüdür.

Buna göre, istikrarlı bir ekonomik gelişim için uyumlaştırma konusu ancak uzun vadede sonuçlar verebilecek daha iyi tasarlanmış bir koordineli iş birliğine ihtiyaç duymaktadır. AB genelinde tek bir gelir vergisi fikri olamayacağı gibi uyumlaştırmanın sağlanması bile üye devletlerin bütçe gelirleri göz önüne alındığında, yalnızca yapısal uyumlaştırma ile mümkün görülmektedir. Bu şekilde vergi rekabeti sürdürülebilir hale gelebilecektir.

Günümüzde AB'de tartışılan en temel konulardan biri, kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasıdır. Bu durumun en önemli sebebini ise yatırımların Almanya, Fransa gibi büyük ülkelere, Malta, İrlanda, Hollanda gibi düşük oran uygulayan küçük ülkelere kayması oluşturmaktadır. Rekabet politikası, AB İç Pazarı'nın refahı için büyük bir öneme sahiptir. Bu sebeple, üye devletlerin şeffaf vergi esnekliği, rekabetçi durumun ayrılmaz bir parçası olarak düşünüldüğünde kişisel gelir vergilerinin uyumlaştırılma konusu şu an için temel bir gündem oluşturmamaktadır.

Artık AB'nin, Tek Pazar ile Ekonomik ve Parasal Birliğin faydalarını daha geniş bir alana yayması için günümüzün hızla değişen ortamına uyum sağla-

yabilmesi adına vergi politikası konusunda değişimi kaçınılmazdır. Devletler yine egemenlik haklarından vazgeçmeden nitelikli oy çokluğu ile vergilendirme konularında karar almalıdır. Mobil şletmeler ve işçiler, dijitalleştirilmiş faaliyetler ve maddi olmayan varlıklar dnyasında, vergi politikasının sadece ulusal sınırlar içerisinde ynetilmediği kavranmalı, başta şletmeler olmak üzere kişilerin AB vergi politikasına uyumu kolaylaştırılmalı hem tercümanlık hem de bilgi akışı sağlanmalıdır.

Aynı Tek Durak Noktası (One Stop Shop) sisteminin gelir vergisi üzerinde de kurularak, serbest dolaşım hakkından yararlanan AB vatandaşlarının doğrudan kendi devletleri üzerinden ve kendi dilleri ile vergi ödeyebilmelerinin önü açılmalıdır. AB vatandaşlarının gelir vergileri, üye devletler arasında uyumlaştırılmasa bile çifte vergilendirmeye yol açan sınır ötesi engeller ile daha hızlı ve etkin mücadele edilebilecektir. Böylece uygulamada yer alan çok sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, karmaşık vergi prosedürlerinin ve yerleşik olmayan kişilerin vergilendirme sorunlarının bir ölçüde önüne geçilmesi de sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Avrupa Adalet Divanı: Avoir Fiscal Kararı, Case-270/83, 28.01.1986.

Avrupa Birliği: A Peaceful Europe–the Beginnings of Cooperation, https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1945-1959_en, Erişim Tarihi: 11.01.2019.

Avrupa Birliği: EU Treaties, https://europa.eu/european-union/law/treaties_en, Erişim Tarihi: 11.01.2019.

Avrupa Komisyonu: Taxation Trends in the European Union, 2018.

Avrupa Komisyonu: “Communication from the Commission to the European Parliament, The European Council And The Council”, Towards a More Efficient and Democratic Decision Making in EU Tax Policy, COM(2019) 8 final, Strasbourg, 2019.

Avrupa Konseyi: EU’s Revenue: Own Resources, <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-budgetary-system/eu-revenue-own-resources/>, Erişim Tarihi: 20.03.2019.

Bilici, Nurettin: “Avrupa Birliği’nde Ülkeler Arası Mal Hareketleri ve KDV”, Vergi Dünyası, Sayı: 169, 1995, s.97-101.

Bilici, Nurettin: Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on Taxation of Savings Income in the form of Interest Payments, OJ L157/38, 26.06.2003.

Council Directive 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, OJ L 265/1, 14.10.2017.

Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on The Common System of Taxation Applicable to Mergers, Divisions, Transfers of Assets and Exchanges of Shares Concerning Companies of Different Member States, OJ L 225/1, 20.08.1990.

Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable in the case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, OJ L 225/6, 20.08.1990.

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, OJ L376, 31.12.1991.

Çakmak, Şefik: Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Vasıtasız Vergilerdeki Yakınlaştırmaların Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi, Damga Matbaası, Ankara, 1975.

Çağan, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.

Çağan, Nami: Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1988.

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.

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.

Hrehorovska, Lucia: “Tax Harmonization in the European Union”, Intertax, Cilt: 34, Sayı:3, 2006, s.158-166.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.

Rakić, Dražen: Direct Taxation: Personal and Company Taxation, Fact Sheets on the European Union, 2018, <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/80/direct-taxation-personal-and-company-taxation>, Erişim Tarihi: 21.01.2019.

Saraçoğlu, Fatih, Ejder, Haydar: “Vergi Uyumlaştırması Açısından AB ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 164, 2002, s.122-132.

Süral, Arıcan: “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Dolaysız Vergilerin Ahenkleştirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:27,1986/6, s.5-11.

Süral, Arıcan: “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirilmesi Esnasında Karşılaşılan Genel Mahiyetteki Engeller”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 24, 1986/3, s.5-8.

Tunçer, Mehmet, Sarıkaya, Murat: “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikasının Geleceği Üzerine”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 177, 2003, s.176-186.

Wolowiec, Tomasz, Soboń, Janusz: “EU Integration and Harmonisation of Personal Income Taxation”, Contemporary Economics, Cilt: 5, Sayı:1, 2011, s.36-46.

Wolowiec, Tomasz: “Potential and Possible Ways of Harmonizing the Personal Income Taxation Process”, Comparative Economic Research, Cilt: 21, Sayı: 3, 2018, s.109-130.

DAMGA VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN “FESİHNAME”

-Sözleşmenin Feshi Yönündeki İradenin Muhatabına Bildirilmesinin
“Fesihname” Sayılıp Sayılamayacağı Üzerine Bir Değerlendirme-

Mustafa AKKAYA*
İnci SOLAK AKMAN**

I. GİRİŞ

Bu çalışma, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında öngörülen düzenleme çerçevesinde (1) sayılı tablonun “I. Akitlerle ilgili kâğıtlar” başlığı altında 5 sıra numarasıyla yer alan “*fesihname*” kavramının irdelenmesi ve Maliye Bakanlığı'nın söz konusu kavrama atfettiği anlama ilişkin görüş değişikliğinin değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Çalışmada öncelikle anılan düzenlemeye ilişkin yasa değişikliklerine kronolojik olarak işaret edilecek, ardından Damga Vergisi Kanunu'nun vergi alacağının doğumu bakımından birlikte gerçekleşmesini öngördüğü koşullardan çalışma bakımından özellik arz edenler ayrıntılı bir biçimde irdelenecek ve son olarak da vergi normlarının uygulanması bağlamında, vergi hukukunda yorum ilkeleri de dikkate alınarak Damga Vergisi Kanunu'ndaki fesihname kavramına yüklenebilecek anlam, vergi idaresinin görüşleri, uygulamaları ile yargı kararları da göz önünde tutularak değerlendirilecektir.

II. YASALAŞMA SÜRECİ

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun yasalaşma süreci incelendiğinde, söz konusu Kanun'a ilişkin Tasarının 1'inci maddesinde damga vergisine tabi tutulan kâğıtlar (1) sayılı tabloda şu bölümler halinde gösterilmiş bulunmaktadır:

- I- Akitlerle ilgili kâğıtlar,
- II- Kararlar ve mazbatalar,
- III- Ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar,
- IV- Makbuzlar ve diğer kâğıtlar.”

* Profesör

** Doktor

Tasarı gerekçesinde, Damga Resmi Kanunu'nda gösterilen veya gösterilmeyen bütün kâğıtların resme tabi tutulmasının medeni ve ticari işlemler üzerinde sıkıcı bir etki yarattığı, bu durum gözetilerek vergiye tabi kâğıtların eskisine oranla oldukça sınırlı bir sayıya indirildiği ve tabloda yazılı olmayan kâğıtların mükellefiyetle hiçbir ilgilerinin kalmadığı ifade edilmiştir¹. Bu gerekçede akitlerle ilgili kâğıtlar kategorisinde 4 farklı pozisyonun söz edildiği ve bu pozisyonlar arasında fesihnamelerin bulunmadığı görülmektedir². Damga Vergisi Kanun Tasarısına ilişkin hükümet teklifinde ise (1) Sayılı Tablo'nun "I – Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlığı altında "1. Mukavele nameler, tahhüt nameler ve temlik nameler; 2. Teklif nameler; 3. Anonim eshamlı komandit ve limited şirket mukavele nameleri; 4. Kefalet teminat ve rehin senetleri; 5. Tahkim nameler ve sulh nameler" olmak üzere beş pozisyon yer almaktadır³. Tasarının yasalaşma sürecinde Millet Meclisi tarafından (1) Sayılı Tablo'nun "I. Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlığı altında yer verilen ve yukarıda zikredilen beş pozisyonun aynen kabul edildiği, Meclisçe kabul olunan bu metin Cumhuriyet Senatosunca değiştirilerek kabul edilmiş olmasına karşın, Cumhuriyet Senatosu tarafından (1) Sayılı Tablo'da da herhangi bir değişiklik yapılmadığı görülmektedir⁴.

Yukarıda kısaca açıklandığı üzere Damga Vergisi Kanunu'ndaki 1 Sayılı Tablo'nun "I- Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlığı, Kanun yürürlüğe girdiği tarihte fesihnameleri içermemektedir. Fesihnamelerin Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) Sayılı Tablo'nun (I)'inci başlığında değişiklik yapılarak söz konusu tabloya eklenmesi Kanun'un yürürlüğe girmesinden altı yıl sonra, 1318 sayılı Finansman Kanunu⁵ ile olmuştur. Yapılan değişikliğe ilişkin 1970 Yılı Bütçesi Finansman Kanun Tasarısı'nın genel gerekçesinde;

"Fesihnamelerin ne şekilde vergiye tabi tutulacağına dair mer'i kanunda sarıh bir hüküm bulunmamaktadır. Kanunun 4 ncü maddesi hükmünün zorlanması suretiyle, fesihnamelerden de, atıf yaptıkları kâğıtların tabi olduğu vergi aynen alınmakta ve bu durum ilgililerin haklı şikâyetlerini mucibolmakta idi.

¹ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, C. 2, Ankara 1988, s. 478.

² Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, C. 2, Ankara 1988, s. 478.

³ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, C. 2, Ankara 1988, s. 493.

⁴ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, C. 2, Ankara 1988, s. 527 - 543.

⁵ Resmi Gazete, T. 10.8.1970 ve S. 13757.

Bu sebeple, (1) sayılı tablonun 1 numaralı bölümüne 6 Nolu fıkra eklenmiş ve fesihnamelerin belli parayı ihtiva edip etmediklerine göre binde yarım nisbetinde veya maktuan 5 lira vergi alınması kabul edilmiştir."

biçiminde bir açıklamaya yer verilmiş olup⁶, Tasarıya ilişkin hükümet teklifinde, *-bu hususun kabul edildiği-* yalnız alınacak damga vergisinin belli parayı ihtiva edenler veya belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taallük edenler bakımından binde 1 (*nispî*)⁷, diğerleri bakımından da 10 TL (*maktu*)⁸ olarak değiştirildiği, bu değişikliğin Millet Meclisi ve Cumhuriyet Senatosunca kabul edildiği görülmektedir⁹.

Fesihnamelerden alınacak damga vergisi bakımından yapılan bu ayırım uzun yıllar yürürlükte kalmış, belli bir parayı ihtiva edenler veya belli bir parayı ihtiva eden bir kâğıda taallük edenler üzerinden nispi, diğerleri bakımından maktu damga vergisi Bakanlar Kurulu'na verilen yetki çerçevesinde belirlenen had ve miktarlarda uygulanagelmıştır. 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyum ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 7. maddesi ile 488 Sayılı Kanuna ekli (1) Sayılı Tablo, anılan Kanuna ekli (1) sayılı cetvelde gösterildiği şekliyle değiştirilmiştir. Bu

⁶ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, C. 2, Ankara 1988, s. 569.

⁷ 3239 Sayılı Kanun ile Bakanlar Kurulu'na (1) sayılı tabloda yer alan maktu vergileri (maktu ve nispi vergilerin asgarî ve azamî miktarlarını belirleyen hadler dahil) birlikte veya ayrı ayrı on katına kadar artırma ve Kanunda yazılı had ve miktarlardan az, bu had ve miktarların on katından çok olmamak üzere yeni had ve miktarlar tespit etme yetkisi verilmiştir. 3505 sayılı Kanun ile had ve miktar belirleme yetkisi artırılmış ve akabinde 3689 sayılı Kanun ile bu düzenleme "Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan maktu vergiler (Maktu ve nispi vergilerin asgarî ve azamî miktarlarını belirleyen hadler dahil), bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihe kadar Bakanlar Kurulunca belirlenen miktarlar ile bu miktarların, Vergi Usul Kanunu uyarınca 1990 yılı için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle bulunacak tutarların toplamı kadar artırılmıştır. Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu vergiler (Maktu ve nispi vergilerin asgarî ve azamî miktarlarını belirleyen hadler dahil) o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bu suretle hesaplanan vergi miktarlarında 100 lira kesirleri nazara alınmaz." biçiminde değiştirilerek halihazırda yürürlükte olan halini almıştır. Dolayısıyla bugün uygulanan oranın belirlenmesinin dayanağını bu madde oluşturmaktadır.

⁸ Söz konusu tutar, 28.11.1980 gün ve 17174 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2344 sayılı 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesiyle yapılan değişiklikle 150 TL olarak belirlenmiştir.

⁹ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, C. 2, Ankara 1988, s. 572, 580, 584.

değişiklikle fesihnameler başlığı altında “diğerleri” bakımından öngörülen maktu vergi kaldırılarak düzenleme, “5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dahil) biçimini almıştır¹⁰.”

Damga Vergisi Kanunu yürürlüğe girdiği tarihte fesihnameler Kanun’a ekli (1) Sayılı Tablo’da sayılmamasına rağmen damga vergisine tabi tutulmuştur. Nitekim yukarıda yer verilen Kanun Tasarısı gerekçesinin yanı sıra 1318 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında çıkarılan 6 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde de değişiklik öncesindeki uygulamada fesihnamelerin atıf yaptığı kâğıt dikkate alınarak nispi ve maktu damga vergisine tabi tutulduğu, tereddüt ve ihtilaflara yol açan bu durumun tabloya eklenen hükümle açıklığa kavuşturulduğu ifade edilmektedir. 1318 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde damga vergisinin konusunu oluşturmayan fesihnamelerden mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmasına dayanılarak vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olup, Tasarının gerekçesinde Damga Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinin zorlanması suretiyle vergi alındığı açıkça belirtilmektedir.

Vergi uygulamasındaki yukarıda özetlenen hukuka aykırılığı sonlandırmak için yapılan kanun değişikliği de sorunun çözümü için yeterli olmamış, vergi idaresinin fesihname kavramına yüklediği anlam ve içerik zaman içinde pozitif hukukta açık bir dayanağı bulunmamasına rağmen değişikliğe uğramıştır. Bu durum, aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacağı üzere Damga Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinin öngörülüş amacı ve damga vergisinin bir hukuki muamele vergisi niteliği taşıdığı göz ardı edilerek, vergi hukukunun hem teorik temel ilke ve kabulleriyle hem de yürürlükteki düzenlemelerle bağdaşmaz biçimde **fesih iradesinin karşı tarafa bildirilmesine dair kâğıtların fesihname olduğu** varsayımıyla damga vergisine tabi tutulması sonucunu doğurmaktadır.

III. DAMGA VERGİSİNİN KONUSU OLARAK FESİHNAME

Damga Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinin 1’inci fıkrası uyarınca “Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga vergisine tabidir.” Bu maddenin 2’nci fıkrası ve Kanun’un 10’uncu maddesi birlikte değerlendirildiğinde, Kanuna ekli (1) Sayılı Tablo’da “I. Akitlerle ilgili kâğıtlar” başlığı altında yer alan ve bu çerçevede nispi damga vergisine tabi tutulan bir kâğıdın, fesihname olarak nitelendirilip, damga vergisinin konusunu oluşturabilmesi için, (i) yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiy-

¹⁰ Resmi Gazete, T. 31.12.2004 ve S. 25687 (3.Mük.).

le düzenlenmiş olması ya da elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulması; (ii) herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek bir nitelikte olması; (iii) belli bir parayı ihtiva etmesi veya belli bir parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk etmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle bir kâğıdın Damga Vergisi Kanunu uyarınca fesihname olarak nitelendirilerek nisbi vergiye tabi tutulabilmesi, yukarıda zikredilen üç koşulun birlikte gerçekleşmesine bağlıdır. Bu çerçevede bir kâğıdın fesihname olarak nitelendirilebilmesi ve damga vergisinin doğup doğmayacağına saptanmasında sözü edilen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırılması zorunludur.

Bu koşulların incelenmesine geçilmeden önce vurgulanarak belirtilmesi gerekir ki, kavram olarak "fesihname" ne özel hukukta, ne genel planda vergi hukukunda ne de özel planda Damga Vergisi Kanunu'nda tanımlanmıştır. Bozma, kaldırma, hükümsüz bırakma anlamına gelen "fes(i)h" sözcüğünden türetilen fesihname, taraflar arasındaki bir hukuki ilişkiyi sona erdiren, hükümsüz kılan, taraflar arasındaki ilişkinin sona erdirildiğini, hükümsüz kıldığını tevsik eden bir *-kâğıt-* belgedir. Fesih, devam etmekte olan bir hukuksal ilişkiyi tek taraflı olarak ileriye dönük sonlandıran, bozucu yenilik doğuran irade beyanı; ortadan kaldırma; hukuki geçerliliğini sona erdirme; hukuken bitirme; hukuksal işlemin irade ile ortadan kaldırılması gibi farklı biçimlerde tanımlanmış¹¹ olmakla birlikte, borçlar hukukunun ve özeldede sözleşme hukukunun temel kavramlarından olan bu kavramın damga vergisinin konusunu oluşturan fesihnamenin anlam ve içeriğinin tayininde Damga Vergisi Kanunu'nda öngörülen şartlarla birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Fesihnamenin, özü itibariyle taraflar arasında mevcut hukuki ilişkinin sona erdirilmesinin düzenlendiği bir belge¹² anlamı taşıdığı dikkate alındığında, damga vergisinin doğup doğmadığının tespitinde yukarıda zikredilen diğer şartları bünyesinde bulunduran bir kağıdın fesihname olarak nitelendirilebilmesi için tarafların aralarındaki hukuki ilişkiyi sonlandırdıklarına dair hukuki işlemin tekemmül etmesi ve kurulmuş olan bir hukuki ilişkinin sonlandırıldığı hususunu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek bir bel-

¹¹ *Yılmaz, Ejder: Hukuk Sözlüğü, 5.B., Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s. 262.*

¹² *Kırman, fesihnamelerin taraflar arasında mevcut hukuki ilişkinin sona erdirilmesi amacı ile düzenlenen sözleşme anlamına geldiğini ifade etmektedir. Kırman, Ahmet: 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, 2. B., Doğu Matbaacılık, Ankara 1997, s. 456. Fesihnamelerin, tanzim ve imza edilen akitlerin sonradan bozulmasına ilişkin akitler olduğu yönünde benzer bir görüş için bkz. *Tusavul, Abdülkadir / Korkmaz, Nuray: İzahlı Damga Vergisi Kanunu, Binbirdirek Matbaacılık, İstanbul 1982, s. 48.**

ge niteliğini haiz bulunması gerektiği açıktır. Bu açıdan hukuki ilişkiyi sonlandıran işlemin, tıpkı o hukuki ilişkinin kurulması aşamasında olduğu gibi tamamlanma anı¹³ önem taşımakta olup, genellikle bir sözleşmeye bağlı olarak yöneltilen bu yöndeki iradenin işlemin tekemmül etmiş/tamamlanmış addedilmesi için yeterli sayılıp sayılmayacağı ve bu iradenin karşı tarafa bildirilmesinin işlemin tekemmül etmesi/tamamlanması bakımından ona ispat veya belli (tevsik) edici belge niteliği kazandırıp kazandırmayacağı, tek taraflı irade beyanıyla gerçekleştirilmiş olmasının damga vergisi açısından hüküm ve sonuçları ele alınarak incelenmelidir. Daha açık bir anlatımla bir belgenin fesihname sayılıp sayılmayacağı, bir sözleşme ilişkisinde taraflardan birinin *-tek taraflı-* fesih yönündeki iradesini karşı tarafa bildirmesine ilişkin beyanın sözleşmenin feshi için yeterli olup olmadığı; özel hukuk bakımından sözleşmenin feshi için yeterli olsa dahi, böyle tek taraflı bir fesih iradesinin karşı tarafa bildirilmesinin taraflardan birinin sözleşmeyi fesih iradesini mi, yoksa her iki tarafın da sözleşmeyi fesih iradesini mi ispat veya belli (tevsik) edici belge niteliği taşıdığı; hatta böyle tek taraflı bir bildirim haksız, hukuki dayanaktan yoksun olması halinde, taraflardan birinin tek taraflı fesih beyanının fesih sonucunu doğurmadığına ilişkin bir uyuşmazlığı yargı önüne taşımalarının damga vergisi bakımından sonuçları irdelenmelidir.

Daha önce de ifade edildiği üzere bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde öngörülen şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Fesihnameler için de kâğıdın yazılıp imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret konulmak ya da elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulması koşulunun aranacağı kuşkusuz olmakla birlikte, çalışmada söz konusu koşulların tümü değil, fesihname bakımından yukarıda işaret edilen, işlemin tamamlanma anı ve kâğıdın herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelik taşıması koşulları üzerinde durulacaktır.

1- Damga Vergisine Konu Kâğıda Bağlanan İşlemin Hukuken Tekemmül Etmiş Olması

Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinden söz edilebilmesi için bu verginin konusunu oluşturan kâğıda bağlanan işlemin tekemmül etmesi, başka bir ifadeyle hukuken geçerli bir hale gelmiş olması gerekmektedir.

¹³ *Kırman*, işlemin tamamlanması kavramının bir bütün olarak ele alınması gerekliliğini açıklarken, işlemin bir bölümünü oluşturan kâğıdın bağımsız olarak ele alınmasının hatalı olduğundan bahisle vergilendirmenin işlemin bütününe tamamlanması halinde yapılması yoluna gidileceğini ifade etmektedir. *Kırman*, a.g.e., s. 28 - 29.

tedir¹⁴. Nitekim bu husus, Vergi Usul Kanunu’nun “*Vergiyi doğuran olay*” başlıklı 19’uncu maddesinde “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” hükmündeki, “*vergi alacağı (...) veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” ifadesiyle açıklığa kavuşturulmuştur. Anılan hükümdeki, “*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu (...) doğar*” ifadesiyle, vergileme konusu işlemin iktisadi sonuçlarının vergileme konusu yapıldığı iktisadi muamele vergilerinin (gelir, kurumlar, katma değer, veraset intikal vergileri); “*vergi alacağı (...) veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” ifadesiyle de işlemin iktisadi sonuçlarını değil de, işlemin hukuken tamamlanması ve kağıda bağlanmasını konu edinen hukuki muamele vergilerinin kastedildiği açıktır. Bu saptamanın önemi, iktisadi muamele vergilerinde vergiyi doğuran olayın tespitinde, dış dünyaya yansıyan biçimle bağlı kalmama, işlemin gerçek niteliğini *-iktisadi içeriğini-* esas alma olarak ifade edilebilecek ekonomik irdelemenin hukuki muamele vergileri bakımından, özel olarak ayrı bir yasal düzenlemeyle belirtilmediği sürece, uygulanamayacak olmasıdır¹⁵. Daha açık bir anlatımla, sözlü akdedilmiş ve hukuken tekemmül etmiş bir sözleşmede, kararlaştırılan edimlerin *-malın teslimi, hizmetin ifası-* ifa edilmiş olması halinde katma değer vergisi; gelir elde edilmiş olması halinde gelir veya kurumlar vergisi doğacak olmakla birlikte kâğıda bağlanmadığı için damga vergisinin doğduğundan söz edilemeyecektir.

Öğretide damga vergisine konu kâğıda bağlanan işlemin tamamlanmış sayılması için tek taraflı ya da çok taraflı olup olmadığı, şekil şartına bağlanıp bağlanmadığı, hazırlar arasında yapılp yapılmadığı gibi pek çok hususun önem arz ettiği ve bir işlemin tekemmül edip etmediğinin saptanmasında bu hususların her bir işlemin somut özellikleri ve nitelikleri dikkate alınmak suretiyle belirlenmesi gerektiği ifade edilmektedir¹⁶. Bir işlemin tamamlanmış olup olmadığının saptanmasında o işlemin nitelik ve özellikleri önem taşımakla birlikte, konuya fesihname açısından bakıldığında, vergi idaresinin bir sözleşmenin sona erdirilmesi için tek taraflı irade beyanını esas aldığı ve bu beyanın karşı tarafa yöneltilmesini damga vergisi açısından fesihnamenin varlığı için yeterli gördüğü anlaşılmaktadır. Oysa hukuki muamele vergisi niteliğini haiz damga vergisi bakımından fesihnamenin varlığı halinde doğacak

¹⁴ Kırman, a.g.e., s. 28; Özbacı Yılmaz; Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2007, s. 36.

¹⁵ Akkaya, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, 2. B., Mali Akademi Yayınları, Ankara 2016, s.110.

¹⁶ Kırman, a.g.e., s. 28 vd.; Özbacı, a.g.e., 36 vd.

hüküm ve sonuçlar ile sözleşmenin taraflarından birinin fesih iradesini karşı tarafa bildirmesi ve bu bildirim ulaşmasının doğuracağı hüküm ve sonuçlar aynı değildir. Bu noktada, bir işlemin hukuken tekemmül etmesinin damga vergisinin doğumu için tek başına yeterli olmayıp, aşağıda ayrı bir başlık altında ele alınacak olmakla birlikte, kâğıdın herhangi bir hususu ispat veya belli etmek (tevsik) için ibraz edilecek nitelik taşımasının da aranacağı belirtilmelidir.

Bilindiği üzere “*hukuki işlem, bir veya birden çok kişinin hukuk düzeninin öngördüğü sınırlar içinde gerektiğinde diğer unsurlarla birlikte hukuki sonuçlar doğurmaya yönelmiş irade açıklaması veya açıklamalarından oluşan hukuki bir olgudur. İrade açıklamasının yönelmiş olduğu hukuki sonuç, bir hakkın veya hukuki ilişkinin kurulmasından, değiştirilmesinden, devredilmesinden veya ortadan kaldırılmasından ibaret olabilir*”¹⁷. Bir hukuki işlemin kurulmuş, değiştirilmiş ya da ortadan kaldırılmış sayılabilmesi kuşkusuz ki her işlem bakımından öngörülen şartların yerine getirilmiş olmasına bağlıdır. Fesihname özelinde ele alındığında bu hukuki işlem sözleşme olarak belirmekte, dolayısıyla sözleşmelerin kurulması ve sona erdirilmesine ilişkin hususlar ön plana çıkmaktadır. Bir sözleşmenin hukuken geçerli bir biçimde kurulmuş addedilmesi nasıl ki tarafların irade beyanlarının uygunluğu, karşılıklı olması, sözleşmenin türüne göre öngörülen şekil şartlarının varlığı gibi belli hususların gerçekleşmesine bağlıysa, hukuken sona ermiş sayılması için de belli hususların varlığı aranmaktadır. Konuya damga vergisi açısından bakıldığında, bir sözleşme (mukavelename) üzerinden damga vergisi alınabilmesi için irade beyanlarının karşılıklı olarak açıklanmış, icap ve kabul aşamalarının tamamlanmış olması gerekmektedir. Başka bir anlatımla sadece icabın karşı tarafa yöneltildiği ve ulaştığı bir durumda sözleşmenin kurulduğu varsayımından hareketle damga vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinden söz edilemez. Nitekim vergi idaresi, bir şirket tarafından düzenlenen ve tek taraflı imzalanan teklifnamenin damga vergisine tabi olup olmadığına ilişkin görüş talebini, mahiyeti itibariyle teklifname olduğu anlaşılan kâğıtların damga vergisine tabi olmadığı, ancak söz konusu teklifnamelerin üzerine karşı tarafın kabulüne ilişkin şerh konulması ve imzalanması halinde, mahiyeti itibariyle sözleşme olarak değerlendirilerek damga vergisine konu teşkil edeceği biçiminde yanıtlamıştır¹⁸. Farklı bir açıdan, tek tarafa borç yükleyen bir sözleşme niteliği taşıyan kefalet sözleşmesinin hüküm ifade etmesi için muhatabın kefilin şahsı ve ke-

¹⁷ Eren, Fikret: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 9. B., Beta Basım, İstanbul 2006, s. 111.

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi İdaresi Başkanlığı'nın 28.01.2013 tarih ve 90792880-155[1-2012/2335]-76 sayılı özelgesi.

falet şartlarını kabul etmesi gerektiğinden, kefilin şahsı ve kefalet şartlarının muhatabınca kabul edilmediği bir durumda hukuken tekemmül etmiş bir kefalet sözleşmesinin varlığından söz edilemeyecektir¹⁹.

Damga Vergisi Kanunu uyarınca bir sözleşmenin tekemmül etmiş sayılabilmesi ve bir mukavelenameden söz edilebilmesi için tarafların karşılıklı irade beyanlarının varlığı dikkate alınmaktayken, fesihname açısından vergi uygulamasında fesih kavramına özel hukukta yüklenen anlam esas alınarak sözleşmenin feshine yönelik irade beyanının açıklanması ve muhatabına ulaşmış olması işlemin tekemmülü açısından yeterli görülmektedir. Bu bakımdan feshin sözleşmeyi sona erdirmeye ilişkin bozucu yenilik doğuran bir hak olduğu ve taraflardan birinin varması gerekli tek taraflı irade beyanıyla kullanılarak muhatabına ulaşmasından sonra ve hatta ulaşmasa bile bu yöndeki irade beyanının açıklanmasıyla hüküm ve sonuç doğurduğu varsayımından hareketle sözleşmenin taraflarından birinin fesih iradesini karşı tarafa yöneltmesine ilişkin fesih bildirimini fesihname olarak kabul edilmektedir.

Bir sözleşmenin tek taraflı olarak feshine dair iradenin karşı tarafa bildirilmesine yönelik bir kâğıdın Damga Vergisi Kanunu bakımından fesihname olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği noktasında, söz konusu irade beyanının sunulmasının tek başına hukuki sonuç doğurduğu kabul edilmekte ise de, bu kabul özel hukuk bakımından isabetli kabul edilse dahi, damga vergisinin doğumu bakımından işlem hukuken tekemmül etmediğinden ve hukuki ilişkinin sonlandırıldığını ispat veya belli *-tevsik-* edici bir mahiyet taşımadığından kanımızca isabetli değildir. Kırman, tek taraflı irade beyanlarında hukuki sonucun doğması bakımından açıklanması yeterli olan beyanlar ile belli bir muhataba yönelmesi ve ulaşması gerekli beyanlar arasındaki farka işaret etmekle birlikte, *"hukuki işlemin tekemmülü bakımından kâğıdın muhatabına ulaşması ile işlemin hukuken tekemmül etmesine ve düzenleme işleminin gerçekleşmesine bağlı olarak vergilendirme yapılması gerektiği söylenebilir. Ancak yöneltildiği gereken irade beyanının bulunduğu ve bu beyanın yazılı olarak yapıldığı hallerde, beyanın karşı tarafın hakimiyet alanına girmiş olması(nın) yeterli olduğundan"* bahisle düzenleme işleminin irade beyanı sahibinin kağıdı yazması ve imzalaması ile gerçekleştiğini ve vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir²⁰. Bu saptama, yazarın damga vergisine tabi kağıdın bir hususu ispat veya belli edici nitelikte olması koşuluna ilişkin *"kağıdın herhangi*

¹⁹ Özbalcı, a.g.e., s. 37; Işık, Ekrem: Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu, PWC, İstanbul 2011, s. 14.

²⁰ Kırman, a.g.e., s. 29 - 30.

*bir hususta girişilecek ispat davranışı için kullanılmak üzere delil olma özelliğini taşıyacak biçimde düzenlenmesi, damga vergisine tabi tutulma açısından aranan koşulun yerine gelmesi anlamını taşıyacaktır*²¹ biçimindeki yorumuyla birlikte değerlendirildiğinde, karşı tarafa yöneltilen sözleşmenin sonlandırılmasına ilişkin tek taraflı irade beyanının kağıdın yazılması ve imzalanmasıyla birlikte tekemmül ettiği ve delil olma niteliği taşıyacak biçimde düzenlenmesiyle damga vergisinin doğumu açısından yeterli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu yaklaşım isabetli değildir; zira taraflardan birinin imzasını havi, karşı tarafa yöneltilmiş tek taraflı irade beyanı sadece sözleşme taraflarından birinin fesih iradesinin varlığını ispat ve belli edici nitelik taşımakta; hiçbir biçimde tarafların sözleşme ilişkisini sonlandırdıklarını ve bu yöndeki iradelerini ispat ve belli edici bir belge niteliğini haiz bulunmamaktadır.

Öncelikle, tek taraflı irade beyanıyla hüküm ve sonuç doğuran mirasın reddi, azil gibi hukuki işlemlerin tekemmülü ile bir sözleşmenin taraflarca sonlandırıldığını belgeleyen fesihnamenin tekemmülünün eşzamanlı olmadığını belirtmek gerekir. Bunun yanı sıra, özel hukuk bakımından sözleşmenin feshi noktasında kanun koyucunun öngördüğü düzenlemelerden hareketle de bir sonuca ulaşılması oldukça güçtür. Nitekim sadece Borçlar Kanunu ele alındığında, Kanun'da açıkça düzenlenen sözleşme tiplerinin feshe ilişkin farklı hükümler içerdiği, belli koşullar dahilinde sözleşme özgürlüğünün benimsendiği bir hukuk düzeninde, öngörülemez kadar çok ve farklı tipte, koşulları taraflarca belirlenmiş sözleşme akdedilebileceği göz önüne alındığında, sözleşmelere ilişkin pozitif hukuktaki olarak tüm düzenlemeler incelense dahi fesihname kavramı bakımından tek ve ortak bir dayanak bulunamayacağı açıktır.

Bir an için özel hukukun genel ilke ve kuralları, kavram ve kurumlarından hareketle sözleşmenin feshi, feshin tekemmül anı, taraflardan birinin fesih yönündeki irade beyanının ne zaman ve ne şekilde hüküm ve sonuç doğuracağına saptanabileceği kabul edilse dahi, özel hukuk açısından ulaşılabilecek sonuçların vergi hukukunda da geçerli olup olmayacağı tartışmalıdır. Zira vergi normlarında yer verilen özel hukuk kurum ve kavramlarının vergi hukukunda özel hukuktaki anlam ve içerikleriyle mi yoksa özel hukuktaki anlam ve içeriklerinden bağımsız, iktisadi içerikleriyle mi geçerli olacağı sorununun çözümü için belli genellemeler yapılabilmekte ise de, bünyesinde özel hukuk kurum ve kavramlarını barındıran bir vergi normunun uygulanması sürecinde, normda geçen özel hukuk kurum ve kavramlarının özel hukuktaki anlamıyla mı, yoksa

²¹ Kırman, a.g.e., s. 69.

kurum ve kavramın temsil ettiği iktisadi içeriği ile mi dikkate alınacağı, vergiyi doğuran olayın tanımlandığı kanun hükmü ve verginin niteliğinden hareketle her vergi bakımından *-yukarıda da işaret edildiği üzere, iktisadi muamele vergisi ya da hukuki muamele vergisi olup olmadığı-* ayrı ayrı belirlenecektir. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın saptanmasına ilişkin vergi mevzuatındaki genel (Vergi Usul Kanunu) ve özel düzenlemeler (Damga Vergisi Kanunu) göz ardı edilerek, salt özel hukuktaki, tek taraflı irade beyanıyla sözleşme ilişkisinin sona ereceği kabulünden hareketle, feshine yönelik bu beyanın fesihname olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir. Bir hukuki muamele vergisi olan damga vergisinin doğabilmesi Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca (1) Sayılı Tablo'da zikredilen kâğıtlara konu işlem yönünden öngörülen hukuki durumun tekemmül etmesine bağlanmışken, sözleşmenin taraflarından birinin bu hukuki ilişkiyi sona erdirmeye yönelik irade beyanının o hukuki işlemin tekemmül etmiş addedilmesi için yeterli olamayacağı açıktır. Başka bir ifadeyle, konusunun hukuki muamele, vergiyi doğuran olayın da hukuki durumun tekemmülü olan damga vergisinde, verginin doğabilmesi için vergilendirme konusu kağıda bağlanması zorunlu bir hukuki işlemde (fesihname) sözleşme taraflarının sözleşmeyi sonlandırma yönündeki irade beyanlarının karşılıklı ve birbirine uygun biçimde yer alması işlemin tekemmülü için gerekli ve zorunludur. Bu nedenle vergi idaresi uygulamasının aksine, sözleşmenin sonlandırılmasına ilişkin tek taraflı irade beyanının karşı tarafa bildirilmesine yönelik kâğıt mahiyeti itibariyle sözleşmenin sona erdirilmesi yönünden hukuken tekemmül etmiş bir işlem vasfı taşımadığı ve bu hususu belli ve tevsik eden bir niteliği haiz olmadığından, Damga Vergisi Kanunu bakımından “fesihname” olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Noterler Birliği'nin 28.4.1988 tarih ve 486-4404 sayılı yazısına cevaben gönderdiği 05.09.1988 tarih ve HARÇ: 2232314 – 178 sayılı yazısında;

“İlgi yazınızda bir akde atıfta bulunarak tek taraflı olarak o akdi feshettiklerine dair bir yazının ilgililerce diğer tarafa ihbarının istenmesi halinde bu işlemin fesihname mi yoksa ihbar işlemi mi sayılacağı ve ne şekilde harç ve vergiye tabi tutulacağı hususunda Bakanlığımız görüşü sorulmaktadır.

(...)

Öte yandan, tek taraflı olarak bir akdin feshine mütedair yazı başlı başına fesihname sayılmamakta, ilgilisi bu yazıyı içeren dilek ve kararının muhataba ihbarını istediğine göre, muhataba yapılacak bildirim ihbar olarak kabulü gerekmektedir.”

ifadelerine yer verilerek, bir sözleşmenin tek taraflı olarak feshine dair bildirim fesihname sayılmayacağı ve irade sahibinin bu yöndeki kararının karşı tarafa bildirilmesinden ibaret yazının ihbar olarak kabulü gerektiği belirtilmiştir. İradenin içeriğine ve tevsik ettiği hususa dair yerinde bir saptamayla bunu ihbar olarak nitelendiren vergi idaresi, yukarıda açıklandığı üzere Damga Vergisi Kanunu'nda görüş değiştirmesini gerektiren bir değişiklik yapılmamış ve bu yöndeki uygulama uzun yıllardır istikrar kazanmış olmasına rağmen son yıllarda²² bu görüşünü değiştirmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2013 tarih ve 90792880-155[1-2012/170]-175 sayılı özelgesinde;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, kurumunuz ile yükleniciler arasında mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ilişkin düzenlenen sözleşmelerin, yüklenicilerin sözleşme hükümlerini yerine getirmemesi veya getirememesi nedeniyle kurumunuzun veya yüklenicinin tek taraflı kararı ile feshedildiği ve sulhname, ibraname, mukavelename vb belge düzenlenmeden sözleşmenin feshedildiğinin bir yazı ile yükleniciye bildirildiği belirtilerek, söz konusu fesih işlemine ilişkin kurumunuz tarafından düzenlenen yazının damga vergisine tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edil(mesi)” ne istinaden verilen yanıtta *“488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “I. Akitlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün A-5 fıkrasında, fesihsnamelerin (belli parayı ihtiva eden bir ka-*

²² Konuya ilişkin saptanabilen ilk özelge 2011 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na aittir. Başkanlığın 4.10.2011 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.18.01-002.01-1717 sayılı özelgesinde *“İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, şirketiniz tarafından yurt dışında yerleşik ...>dan kullanılan kredinin teminatını teşkil etmek üzere düzenlenen Ticari İşletme Rehin Sözleşmesinin feshi ve rehlin kaldırılmasına ilişkin olarak düzenlenecek kâğıtların ve yapılacak işlemlerin damga vergisi ve harca tabi olup olmadığı, tabi olması halinde damga vergisi ve harcın matrahının nasıl belirleneceği konusunda görüş talep edildiği(nin)”* anlaşılması üzerine *“(…) yurt dışı kredi kuruluşundan kullanılan kredinin yurtdışı kredi kuruluşuna geri ödenmesinden sonra Ticari İşletme Rehin Sözleşmesinin feshi ve rehlin kaldırılmasına ilişkin olarak düzenlenecek kâğıtların ve noterde yapılacak işlemlerin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “IV.Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün 23 numaralı fıkrası ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükümleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, ihtiva ettikleri veya ilgili olduğu kâğıdın içerdiği tutar üzerinden damga vergisi ve harca tabi tutulması gerekmektedir.”* biçiminde görüş beyan edilmiştir. Bu görüşte *“Ticari İşletme Rehin Sözleşmesinin feshi ve rehlin kaldırılmasına ilişkin olarak düzenlenecek kâğıtlar”* dan söz edildiği ve ihtiva ettikleri veya ilgili oldukları tutar üzerinden damga vergisine tabi olacakları biçiminde genel bir ifade kullanıldığı için idarenin sözleşmenin tek taraflı feshine ilişkin kâğıdı fesihname olarak yorumlayıp yorumlamadığı net olarak tespit edilememektedir.

ğıda taalluk edenler dahil) nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, daha önce düzenlenmiş bir sözleşmenin, sözleşme hükümlerine uyulmaması sonucu kurumunuz tarafından tek taraflı olarak feshedilmesine yönelik olarak alınan ve yükleniciye bildirilen kağıtlar ile tarafların karşılıklı anlaşarak sözleşmenin feshine ilişkin olarak düzenledikleri protokollerin fesihname olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu kağıtların, içerdikleri bedel üzerinden, kağıtta bedel bulunmaması halinde atıf yapılan kağıdın içerdiği bedel üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tablonun A/5 fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."

yönünde görüş bildirmiştir. Bu görüş Uşak Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 7.10.2016 tarih ve 52796708-488/03-5 sayılı özelgesinde aynen benimsenmiştir²³. Bu görüşlerle vergi idaresinin, yalnızca tarafların karşılıklı ve uygun irade beyanlarıyla sözleşmenin feshine dair düzenledikleri protokolleri²⁴ değil, sözleşmenin tek taraflı olarak feshedilmesine yönelik olup, kar-

²³ "Üniversiteniz sosyal merkezinde yer alan ... no.lu işyerini kiraya verdiğiniz ancak kiracının kirayı ödememesi nedeniyle sözleşmenin tek taraflı olarak feshedildiği, kiracının idarenize 11.500,00 TL 3. taksit, 2.070,00 TL KDV, 4.754,00 TL elektrik, 104,00 TL su bedeli ile sözleşmenin feshinden doğan 46.000,00 TL tazminat borcu bulunduğu belirtilerek fesih işlemine ilişkin olarak hangi tutardan damga vergisi ve KDV alınması gerektiği ile üniversiteniz sosyal merkezinde yer alan ... no.lu işyerini kiraya verdiğiniz, müşterinin işyerini üçüncü kişiye devretmek için üniversitenizden izin talep ettiği, devir işleminden damga vergisi ve KDV alınıp alınmayacağı hususunda" istenen görüşe cevaben sözleşmenin feshine ilişkin olarak "Diğer taraftan, daha önce düzenlenmiş bir sözleşmenin, sözleşme hükümlerine uyulmaması sonucu kurumunuz tarafından tek taraflı olarak feshedilmesine yönelik olarak alınan ve yükleniciye bildirilen kağıtlar ile tarafların karşılıklı anlaşarak sözleşmenin feshine ilişkin olarak düzenledikleri protokollerin fesihname olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu kağıtların, içerdikleri toplam bedel (KDV hariç) üzerinden, kağıtta bedel bulunmaması halinde atıf yapılan kağıdın içerdiği bedel (KDV hariç) üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tablonun A/5 fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."

²⁴ Taraflar arasında imzalanan protokole ilişkin damga vergisi açısından görüş talep edilmesi üzerine verilen Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.09.2018 tarih ve 90792880-155.01.02[2015/765]-383437 sayılı özelgesinde söz konusu Protokol'ün 18'inci maddesinde işbu protokolün, imza tarihi itibarıyla protokolün amaç ve kapsam ile ilgili maddesinde yer alan konuda taraflar arasındaki tek, kesin ve yegane mutakabatı teşkil etmekte olduğu ve söz konusu hak ve yükümlülüklerle ilişkin olarak taraflar arasındaki daha önceki her türlü (yazılı, şifahi veya zımni) mutakabat, anlaşma ve taahhüdün yerine geçtiği ve bunları yürürlükten kaldıracağı biçimindeki hükme işaret edilerek protokolün aynı taraflar arasındaki aynı konuya ilişkin daha önceki protokolleri feshettiği dikkate alındığında, söz konusu protokolde hizmet bedeline ilişkin anlaşma ve daha önceki protokolün feshine ilişkin fesihname olmak üzere birbirine bağlı bir asıldan doğma

şı tarafa bildirim niteliği taşıyan irade beyanını içeren kâğıtları da fesihname olarak değerlendirdiği anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, sözleşmenin taraflarından birinin sözleşmenin sonlandırılmasına yönelik tek taraflı bildiriyle damga vergisi bakımından işlem tekemmül etmediğinden ve bu bildirim sadece taraflardan birinin fesih yönündeki iradesini ispat ve tevsik edici nitelik taşıdığından, Damga Vergisi Kanunu kapsamında bir fesihnameden söz edilemez. Bu bağlamda, vergi idaresinin hem sözleşmenin feshine ilişkin tek taraflı bildiri hem de tarafların karşılıklı anlaşarak sözleşmenin feshine ilişkin olarak düzenledikleri protokolleri fesihname olarak nitelendiren, dolayısıyla hüküm ve sonuçları birbirinden tamamen farklı iki kâğıdı/belgeyi eşdeğer kabul eden yaklaşımı anlaşılabilir değildir. Bu durum vergi idaresinin fesihname kavramına birbiriyle çelişen anlamlar yüklediğinin göstergesi olup, özelgelerde Damga Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesine atıfta bulunulmasına karşın, kâğıtların mahiyetinin tespitinde damga vergisinin konusunu oluşturan belgenin mahiyetinin dikkate alınmadığını da ortaya koymaktadır.

Bu konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 5.3.2015 tarih ve 79690095-155-4 sayılı özelgesinde ise,

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; yurt içi finans kuruluşu olan ... A.Ş. aracılığı ile yurt dışındaki firmanız olan ... adına bir adet yük gemisi alındığı, daha sonra ekonomik kriz nedeniyle taksit ödemelerinin aksadığı, kredinin yeniden yapılandırıldığı ve geminin elden çıkarılmasına karar verildiği belirtilerek, leasing firmasının talebi doğrultusunda sözleşmenin feshi amacına yönelik olarak noter aracılığı ile çekilecek ihtarnamenin damga vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda bilgi verilmesi” talebi üzerine, “Özelge talep formunuza ekli “İhtarname” başlıklı kâğıdın incelenmesinden, ihtarnamenin konusunun, ... Şirketi ile düzenlenen finansal kiralama sözleşmesinden doğmuş ve doğacak borçlarınızın ödenemeyeceğinin bildiri ile finansal kiralama sözleşmesinden doğan satın alma hakkınızı kullanmayacağınızın ve bu haklarınızdan feragat ettiğinizin ihbarı ve ihtarı olduğu; borçlarınızı ödeyebilmek için 6361 sayılı Kanunda öngörülen 60 günlük süre verilmeksizin sözleşmenin feshedilmesini talep ettiğiniz; satın alma hakkından feragat ettiğinizden ... A.Ş.’nin sözleşmeye konu malı 3 kişilere dilediği fiyattan satmayı haiz olduğu hususlarının düzenlendiği anlaşılmaktadır.

birden fazla akit ve işlem bulunduğu tespitine yer verilmiştir. Bu özelge ile idare, işlemin hukuken tekemmül etmiş olma şartı bakımından isabetli bir biçimde tarafların iradesine uygun bir biçimde hazırlanarak imzalanan ve daha önceki mutabakat, anlaşma ve taahhütleri yürürlükten kaldıran hükmü fesihname olarak nitelendirmektedir.

Buna göre, mahiyeti itibarıyla damga vergisinin konusuna girmeyen "İhtarname" başlıklı kağıdın damga vergisine tabi tutulmaması gerekmekte olup, ihtarnamede finansal kiralama sözleşmesinin feshedilmesi talep edildiğinden, bu talebin kabul edildiğine ilişkin ya da sözleşmenin feshedilmesi amacıyla bir kağıt düzenlenmesi durumunda, söz konusu kağıdın Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I/A-5 bölümü uyarınca nispi damga vergisine tabi tutulması gerektiği tabiidir."

yönünde görüş verilmiş; buna paralel nitelikte başka bir görüş, Gelir İdaresi Başkanlığı Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.06.2018 tarih ve 71387770-155[1-2017/303]-26652 sayılı özelgesinde,

"İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, ... Tic. Ltd. Şti. ile ... arasında imzalanan kat karşılığı inşaat sözleşmesinin, müteahhit firma ... Tic. Ltd. Şti. tarafından söz konusu sözleşmede öngörülen sürede inşaaata başlanmamış olması nedeni ile ... tarafından feshedildiği, feshine ilişkin noterliğiniz aracılığı ile çekilen ihtarnamenin damga vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği" ifade edilerek, "Özelge talep formunuza ekli "İhtarname" başlıklı kâğıdın incelenmesinden, ihtarnamenin konusunun, ... Tic. Ltd. Şti. ile ... arasında düzenlenen kat karşılığı inşaat sözleşmesinin ... tarafından tek taraflı feshedildiğinin ihbarı ve ihtarı olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, özelge talep formu ekinde yer alan ihtarnamenin mahiyeti itibarıyla fesihname olarak değerlendirilmesi ve söz konusu kağıdın Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I/A-5 bölümü uyarınca nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."

biçiminde yinelenmiştir.

Farklı tarihlerde ve farklı vergi dairesi başkanlıklarınca verilmiş olsa da, yukarıda zikredilen özelgelerden vergi idaresinin uygulama birliği içinde olmadığı ve daha önce farklı bir açıdan sergilenen çelişkisinin bu görüşlerde de devam ettiği sonucuna varılabilmektedir. Örneğin, Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen özelgede leasing şirketinin talebi üzerine sözleşmenin feshine yönelik gönderilecek bir ihtarnameden söz edilmekte ise de, bildirim içeriğinden somut olayda, haklarından feragat ettiğini muhatabına ihbar ve ihtar etmek yönünde iradesi bulunan mükellefin sözleşmenin feshedilmesini talep ettiği açıkça görülmektedir. Sözleşmenin feshedilmesinin talep edildiği bir durumda, hukuki işlemin tekemmül ettiğinden söz edilemeyeceği gibi bu yöndeki talebin fesihname olarak nitelendirilemeyeceği de ortadadır. Yine Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen özelgedeki görüşte, belgenin

sözleşmenin tek taraflı feshedildiğinin ihbarı ve ihtarı niteliği taşıdığı idarece de ifade edilmiş olmasına karşın mahiyeti itibariyle fesihname addedilmesinin, idarenin bu konuda yayımladığı her özeldede atıfta bulunduğu Damga Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yer alan kâğıdın mahiyetinin tayinine ilişkin düzenleme ile de bağdaşmadığı açıktır.

Bu kapsamda son olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde öngörülen “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü ile Damga Vergisi Kanunu'nun “*Kağıtların mahiyetlerinin tayini*” başlıklı 4'üncü maddesi arasındaki ilişkinin irdelenmesi ve zikredilen hükümlerin uygulama alanlarına ilişkin sınırlarının açıklığa kavuşturulması gerekir. Daha önce de işaret edildiği üzere, vergilendirmede özel hukuk biçimleriyle bağlı kalınmayarak, iktisadi içeriğin dikkate alınması olarak da tanımlanan ekonomik yaklaşımın pozitif dayanağı olarak gösterilen Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki söz konusu hüküm, vergileme konusu işlemlerin iktisadi sonuçları olan iktisadi muamele vergileri bakımından uygulanabilir olup, hukuki muamele vergisi niteliğini haiz damga vergisi bakımından doğrudan uygulanabilirliği yoktur. Bu hususun vergi alacağının doğumunu “olayın vukuu” ve “hukuki durumun tekemmülü” biçimindeki ikili bir ayırım yapan Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesiyle de teyit edildiği söylenebilir. Damga Vergisi Kanunu'nun “*Kağıtların mahiyetlerinin tayini*” başlıklı 4'üncü maddesindeki düzenlemenin iktisadi muamele vergileri için öngörülmüş ekonomik yaklaşımın hukuki muamele vergilerine uyarlanmış hali olduğunu söylemek iddialı bir ifade olmasa gerektir. Zira anılan madde dikkatlice okunduğunda, *-damga vergisine tabi-* kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanların kanunlardaki adlarına, kanunlarda adları belirtilmemiş olanların ise üzerlerindeki yazının içerdiği hükümlere ve anlama bakılması hüküm altına alınmaktadır. Bu düzenleme, damga vergisi normlarının uygulanmasında vergi uygulayıcısına, damga vergisinin doğup doğmadığını saptarken, düzenleyenlerin kâğıdı adlandırma biçimiyle bağlı kalmayarak, kâğıtta yer alan hükümleri inceleme, damga vergisine tabi bir kâğıt söz konusu ise damga vergisine tabi kâğıtlardan hangisine gireceğini belirleme hususunda yetki vermektedir. Başka bir söyleyişle hem Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi hem de Damga Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi, özel hukukun düzenleme olanaklarının kullanılarak, haksız vergisel avantaj elde edilmesini önlemeyi amaçlamaktadır. Her iki hüküm arasındaki tek fark, damga vergisinde vergi uygulayıcısına kâğıdın, damga vergisinin ruhuna ve varlık nedenine uygun biçimde damga vergisine tabi kâğıtlardan olup olmadığını, tabi ise de kâğıtta yer alan hükümleri inceleyerek hangi

kâğıt olduğunu belirleme yetkisi verilirken, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde vergi uygulayıcısı vergileme konusu olması muhtemel ilişkileri, yazılı olup olmamasına bakmaksızın iktisadi içerikleriyle bütünsel bir değerlendirmeye tabi tutma, hatta özellikli hallerde, özel hukuk biçimlerinin vergisel amaçla kötüye kullanılıp kullanılmadığına -*vergisel avantaj elde etme amacı olmasa idi, yine aynı ilişki/sözleşme biçiminin tercih edilip edilmeyeceği*- karar verme yetkisi ile donatılmaktadır. Dolayısıyla, damga vergisi uygulamasında, sözleşmeyi şifahi biçimde akdedenler açısından, sözleşmeleri yazılı yapmamalarının yaşamın olağan akışına, iktisadi ticari teknik icaplara aykırı olduğu ve hatta belli meslekler için yazılı sözleşme yapılmasının mevzuat uyarınca zorunlu olduğu, aksi davranış biçiminin disiplin cezası gerektirdiği gerekçeleriyle vergi tarh edilmesi ve/veya ceza kesilmesi olanaklı değildir. Bu analizler çerçevesinde, taraflardan birinin sözleşmeyi tek taraflı fesih iradesini bildirmesine yönelik -*ihhtar ve ihbarnameleri*- kâğıtların sözleşmenin feshi sonucunu doğuracağı veya doğurduğu kabulüyle, fesihname addeden vergi idaresi uygulaması isabetli olmadığı gibi, gerçekleşen yerine, varsayılanın ikame edilmesi sonucunu doğurduğundan vergi hukuku bakımından kabul edilebilir değildir. Böyle bir sonuca ulaşılmasının tek yolu, yasa koyucunun Damga Vergisi Kanunu'nda fesih ihbarlarının fesihname sayılacağına ilişkin bir düzenleme yapmasıdır.

2. Damga Vergisine Konu Kâğıdın Bir Hususu İspat veya Belli Edici Nitelikte Olması

Tek taraflı fesih ihbarları ve fesihnameler açısından irdelenmesi gereken bir diğer husus da damga vergisinin doğumu için feshe yönelik tek taraflı irade beyanını içeren kâğıdın bir sözleşmenin karşılıklı olarak sona erdirildiğini ispat veya belli edici niteliği haiz olup olmadığına ilişkindir. Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca bir kâğıdın damga vergisinin konusunu oluşturabilmesi için aranan diğer şartların yanı sıra, herhangi bir hususu ispat veya belli edici nitelikte olması²⁵ gerektiğine yukarıda işaret edilmişti. Bu husus, Danıştay 9. Dairesi'nin 22.01.1991 tarih ve E.1989/1470, K.1991/113 sayılı kararında da "488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde, bu kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kâğıtların Damga Vergisine tabi olduğu, bu

²⁵ Kanun Tasarısının gerekçesinde 1'inci maddede eski kanunun 1 ve 7'nci maddelerinin vergi konusuna müteallik hükümlerinin yer aldığı, evrak ve senedat kelimeleri yerine "kâğıtlar" teriminin kullanıldığı ihticac tabirinin de "herhangi bir hususu isbat ve belli etmek için" şeklinde Türkçeleştirildiği ifade edilmektedir. Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Cilt 2, Ankara 1988, s. 475.

kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Bu madde hükmünden, düzenlenen kağıtların Damga Vergisine tabi olması için sadece yazılıp imzalanmasının yeterli olmadığı, aynı zamanda herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerektiği anlaşılmaktadır” ifadeleriyle vurgulanmıştır²⁶. Dolayısıyla aranan diğer koşulların yanında, belli bir hususu ispat veya belli -tevsik- edici nitelik taşımayan kâğıtlar damga vergisinin konusunu oluşturmadıklarından, bu kâğıtlar bakımından vergiyi doğuran olay da gerçekleşmemiş olacaktır.

Damga Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için aranan koşullardan biri olan bir hususu ispat veya belli etme koşulunun “ihticac” kavramından hareketle bir hususun ispatı bakımından delil vasfı taşıma anlamına geldiği söylenebilir. “Bilindiği gibi ispat, talebin konusu ile ilgili hukuksal sonucu öngören hukuk kuralındaki temel olayların gerçekleştiği hakkında hakimde kanaat uyandırmak için girilen bir inandırma davranışı olarak tanımlanmakta ve tarafların öne sürdükleri ispat araçları ise delil olarak adlandırılmaktadır”²⁷. Bununla birlikte, bir kâğıdın belli bir hususu ispat veya belli edici niteliği haiz olması gereği yalnızca yargılama makamları ile sınırlı olmayıp, sözleşmeler bağlamında hem taraflar hem de idari mercileri kapsamaktadır. Damga vergisinde vergi alacağı hukuki durumun tekemmülü ile doğduğundan, bir kâğıdın bu verginin konusunu oluşturabilmesi için verginin doğumunun bağlandığı hukuki durumu ispat edecek delil niteliği taşıması gerekmektedir. Bu bakımdan kâğıda bağlanan işlemin hukuken tekemmül etmiş olması ile bu kâğıdın bir hususu ispat veya edici nitelik taşıması arasında sıkı bir bağ mevcuttur. Zira bir işlem hukuken tekemmül etmemişse, o işlemin tekemmül ettiği varsayılan hususu ispat veya belli edici bir mahiyet taşıması da söz konusu olamayacaktır²⁸.

²⁶ Bu yöndeki kararlar için ayrıca bkz. Danıştay 7. Dairesi’nin, 22/03/1995 tarih ve E.1995/649, K.1995/1183 ile 27.11.2007 tarih ve E. 2005/2522 ve K. 2007/4923 sayılı; Danıştay 9. Dairesi’nin, 30/05/1996 tarih ve E.1996/623, K.1996/2008, 16/05/1996 tarih ve E.1996/665, K.1996/1761, 03/03/2014 tarih ve E.2013/857, K.2014/692 karar sayılı kararları. Damga vergisinin, kişiler tarafından imzalanan kâğıtlara, devletçi herhangi bir hususu ispat ve belli etme gücü tanınmasının karşılığı olduğu ve u güce sahip bulunmayan kâğıtların damga vergisine tabi tutulamayacağı hakkında ayrıca bkz. Danıştay 9. Dairesi’nin 30.5.2013 tarih ve E.2013/1258, K.2013/5330 ile 12/12/2013 tarih ve E. 2013/10071, K.2013/11878 sayılı kararları.

²⁷ Kırman, a.g.e., s. 69.

²⁸ İcraen satış sırasında düzenlenen tutanağın ancak satışın kesinleşmesi halinde hüküm

Bu noktada taraflardan birinin sözleşmenin feshine ilişkin karşı tarafa yönelttiği bildirim hangi hususu ispat ya da belli ettiği, daha açık bir ifadeyle sözleşmenin taraflarından birinin bu sözleşmeyi sona erdirme yönündeki iradesinin açıklandığı kâğıdın, o sözleşmenin feshedildiğini ispat edebilecek bir delil olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorgulanmak durumundadır. Fesihname niteliği taşıdığı kabul edilerek damga vergisine tabi tutulacak olan bir kâğıdın, işlemin hukuken tekemmül etmesi ve kâğıdın ibrazıyla bu hususu ispat veya belli etmesi gerektiği açıktır. Dolayısıyla sözleşmenin feshinin henüz gerçekleşmediği, yalnızca bu yöndeki iradenin karşı tarafa bildirildiği bir durumda, bu kâğıt sözleşmenin sona erdirildiğini ispat eden bir belge vasfı taşımadığından, fesihname olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Zira sözleşmenin sona erdirilmesine yönelik bir irade beyanının o sözleşmenin sona erdirildiğini tevsik etme kabiliyeti bulunmadığı gibi, delil vasfı da yoktur. Bunun yanı sıra, bir irade açıklamasından ibaret olması nedeniyle bildirim, ihtar ya da ihbar şeklinde farklı hukuki değer atfedilmesi mümkün, sözleşmenin feshinin karşı tarafa bildirilmesine ilişkin bir beyanın fesihname mahiyetinde olduğunun iddia edilmesi halinde de bu hususu ispat yükümlülüğü irade açıklamasında bulunan tarafa ait değildir. Bir hukuki ilişkinin sonlandırıldığını tevsik etme kabiliyeti bulunmayan irade açıklamasının bu hukuki sonucu doğurup doğurmadığının ispatı meselesi çalışma konusunun dışında olmakla birlikte, bu hususun ispat külfeti açısından önem taşıdığına işaret edilmelidir.

Yukarıda ayrıntılı olarak ele alındığı üzere damga vergisi uygulamasında fesihnameler bağlamında, özellik taşıyan birbiriyle bağlantılı iki koşul bir arada gerçekleşmeksizin damga vergisinin doğması mümkün olmamasına karşın, vergi idaresinin fesihname kavramının sınırlarını aşan, fesih iradesinin karşı tarafa yöneltilmesini içeren bildirimleri de kapsayacak şekilde genişleten yaklaşımı, vergiyi doğuran olayın saptanmasında gerçekleşen yerine *-fesih ihbarını-* varsayılanı *-fesihname sayma-* ikame etmek yoluyla vergilendirmeye neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi idaresinin, fesihnameye ilişkin vergi normu kapsamına girmeyen bir kâğıdı, fesihname sayarak, örtülü kıyas sonucu doğuran anlayışına dayanan yaklaşımı, hem vergiyi doğuran olayın saptanması hem de kanun hükmünün uygulanması noktasında hatalıdır ve vergilerin yasallığı ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

ifade edebileceği, ihale kesinleşmeden herhangi bir hususu ispat veya belli edici belge niteliği oluşmadığından, ihale sebebi ile alınması gereken verginin henüz doğmadığı hakkında bkz. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin, 28.4.1997 tarih ve E.1997/4484, K.1997/4784 ile 18.4.2000 tarih ve E. 2000/5210, K.6175 sayılı kararları.

IV. SONUÇ

Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için “*vergilendirilecek kağıda bağlanan işlemin hukuken geçerli bir hale gelmesi gerekmekte ancak bu durumda damga vergisi açısından bir kağıdın düzenlenebildiğinden bahsedilebilmektedir*”²⁹. Nitekim 60 Seri No’lu Damga Vergisi Genel Tebliği’nin 2’nci maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan “*Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, kural olarak Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların imzalanmak suretiyle düzenlenerek hukuken tekemmül etmesidir*” biçimindeki düzenleme de bu hususa işaret etmektedir. Bu nedenle taraflardan birinin sözleşmenin feshine ilişkin iradesinin karşı tarafa bildirilmesini içeren bir kâğıt, halihazırda sözleşmenin taraflarca sonlandırılmasına ilişkin tekemmül etmiş bir işlemten söz edilemeyeceğinden fesihname olarak damga vergisinin konusunu oluşturamayacaktır. Zira tek taraflı bir irade açıklamasının damga vergisi bakımından fesihname olarak kabulü, henüz hukuken tekemmül etmemiş, tamamlanmamış bir işlemin, tamamlandığı varsayımıyla vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu anlamında fesihnameden söz edilebilmesi için sözleşmenin taraflarının o hukuki ilişkiyi karşılıklı olarak sonlandırmaya dönük iradelerinin ortaya konulması gerektiğinden, bu hususu içermeyen tek taraflı irade beyanının sözleşmenin sona erdirildiğini ispat veya belli edici bir mahiyeti bulunamayacağı da son derece açıktır. Hukuken geçerlilik kazanmamış bir işlemin, bir hukuki ilişkinin sonlandırılmasını tevsik ettiğinden bahsedilemeyeceği gibi, ispat hukuku açısından delil vasfı taşıdığı da söylenemez. Bu bakımdan sözleşmenin taraflarından birinin karşı tarafa yönelttiği sözleşmenin feshine ilişkin irade açıklamalarının işlemin tekemmülü ile kağıdın ispat veya belli edici olma niteliğine ilişkin hususlar tartışılmaksızın fesihname olarak kabulü hukuken yukarıda işaret edilen sorunları da beraberinde getirmektedir.

²⁹ Kırman, a.g.e., s. 28; Özbacı, a.g.e., 36.

KAYNAKÇA

Akkaya, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, 2. B., Mali Akademi Yayınları, Ankara 2016.

Eren, Fikret: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 9. B., Beta Basım, İstanbul 2006.

Işık, Ekrem: Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu, PWC, İstanbul 2011.

Kırman, Ahmet: 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, 2. B., Doğu Matbaacılık, Ankara 1997.

Özbalcı, Yılmaz: Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2007.

Tusavul, Abdülkadir / Korkmaz, Nuray: İzahlı Damga Vergisi Kanunu, Binbirdirek Matbaacılık, İstanbul 1982.

Türk Vergi Kanunları Gerekeçleri, TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, C. 2, Ankara 1988.

Yılmaz, Ejder: Hukuk Sözlüğü, 5. B., Yetkin Yayınları, Ankara 1996.

PEÇELEME Mİ, MUVAZAA MI, KAÇINMA MI?*

Nurettin BİLİCİ**

ÖZET

Peçeleme, muvazaa ve vergiden kaçınma kavramları birbirlerinden oldukça farklıdır. Bununla birlikte, bu kavramlar karıştırılmaya da müstaittir. Gerçekten de öğretide ve yargı kararlarında çoğu kez peçeleme, muvazaa ve vergiden kaçınma kavramlarının ayırt edilemediği ve kimi zaman da hatalı olarak bu kavramların birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Buna karşılık, peçelemeye, muvazaaya ve vergiden kaçınmaya uygulanan yaptırımlar farklıdır.

Bu çalışmada, son derece karmaşık olan peçeleme, muvazaa ve vergiden kaçınma kavramlarının anlamlarının belirlenmesine ve özellikle çeşitli örnekler verilmek suretiyle bu kavramların incelenmesine çalışılmıştır.

Bu kapsamda, peçelemenin, muvazaanın ve vergiden kaçınmanın Türk hukukunda olduğu kadar yabancı hukuk sistemlerindeki düzenlenişlerine değinilmiş; söz konusu kavramlar ve bunlar arasındaki farklılıklar, Türkiye'den olduğu kadar yabancı ülkelerden de verilen örneklerle açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Peçeleme, muvazaa, vergiden kaçınma, yaptırım, yargı kararları.

ABSTRACT

Tax-veiling, simulation and tax avoidance concepts are very different from each other. However, these concepts are very easy to confuse, as well. So indeed, frequently in literature and judicial decisions, tax-veiling, simulation and tax avoidance concepts cannot be distinguished from each other and can sometimes be used substitute for each other incorrectly. On the contrary, the legal sanctions of these concepts are different. In this study, we are going to

* Bu çalışmanın bir özeti 8-12 Nisan 2018 tarihleri arasında Antalya'da düzenlenen 33. Uluslararası Maliye Sempozyumunda tebliğ olarak sunulmuştur. Sunum özeti IPFC/Tr proceedings book ta (s. 161-164) yayımlanmıştır. (<https://www.maliyesempozyumu.org/33-uluslararasi-maliye-sempozyumu/> ET 20.12.2019)

** Profesör Doktor, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi, nbilici@cankaya.edu.tr

explain the meanings of the tax-veiling, simulation and tax avoidance which are enormously complicated, and we are going to analyze these concepts in the light of the various examples. In this framework, we are going to examine the regulations about tax-veiling, simulation and tax avoidance not only in Turkish law, but also in foreign laws. Furthermore, we are going to reveal the meanings of these concepts and the differences between them by means of the diverse instances from Turkey and foreign countries.

Key Words: Tax-veiling, simulation, tax avoidance, legal sanction, judicial decisions.

GİRİŞ

Vergi hukukunun anlaşılması ve anlatılması zor olan konularındandır muvazaa, peçeleme ve vergiden kaçınma konuları.

Vergi kanunları soyut normlar öngörürler. İktisadi ortamda vergiyi doğuran olay ismi verilen somut maddi olayın ortaya çıkması ile vergi ilişkisi başlar. Somut maddi olayla soyut yasa normunun bire bir örtüşmesi durumu da “**tipiklik**” olarak isimlendirilir.

Mükelleflerin **vergi kanunlarının kapsama alanına girmeyerek (tipikliğe sebep olmayarak), vergiden kurtulma çabası içinde oldukları bilinen bir vakiadır.**

Bu tip durumlar, vergiden kaçınma (*die Steuervermeidung, tax avoidance, évasion fiscale*) olarak değerlendirilebileceği gibi bazen vergi kaçakçılığı (*die Steuerhinterziehung, tax evasion, fraude fiscale*) olarak değerlendirilme riskini taşır. Bazı durumlarda ise, söz konusu çaba vergiden kaçınma olarak değil de peçeleme ya da muvazaa olarak gün yüzüne çıkar.

Bu çalışmanın temel amacı, uygulamada sıkça hatalı olarak birbirlerinin yerine kullanılan peçeleme-muvazaa-vergiden kaçınma kavramlarını incelemek ve aralarındaki farklılıklara dikkat çekmektir.

I. MUVAZAA

1. Kavram

Muvazaa konusu, **Alman Vergi Kanunu**'nun (*Die Abgabenordnung*) 41. paragrafının 2. fıkrasında ve **Avusturya Federal Vergi Kanunu**'nun (*Die Bundesabgabenordnung*) 23. paragrafının 1. fıkrasında hükme bağlanmıştır. Bu maddelerde; **muvaazalı işlemlerin ve davranışların vergilendirmede dikkate alınmayacağı** (muvaazalı işlemlerin ve davranışların vergilendir-

mede bir anlam taşımadığı); muvazaalı bir işlemin başka bir hukukî işlemi gizlemek amacıyla kullanılması durumunda vergilendirme bakımından **gizli işlemin belirleyici olduğu** düzenlenmiştir.

Bizim vergi kanunlarımızda ise muvazaa konusunu açıkça düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Konu **Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 19. maddesinde düzenlenmiştir**. Bu düzenlemeye göre, bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcükler değil; **gerçek ve ortak iradeleri** esas alınmalıdır.

Muvazaa kavramı vergi hukuku penceresinden bakılarak ise aşağıdaki şekillerde tanımlanabilir:

- *Bir kişinin, vergi ödememek veya daha az vergi ödemek gayesiyle, gerçek iradesini yansıtmayan (görünen) bir işlem yaratması ya da görünürdeki bir işlemlerle, gerçek işlemi (vergi ödemesini gerektiren işlemi) gizlemesi,*

- *Gerçek iradeyi, görünüşteki bir işlemlerle gizleyerek vergiden kurtulma çabası.*

Tanımlardan anlaşılacağı üzere, muvazaa yolunu seçen mükellefin amacı, **vergi idaresini aldatmaktır**.

Vergi hukuku alanındaki muvazaa örneklerini üç ana başlık altında toplayabiliriz: Bedelde muvazaa, mutlak muvazaa ve nisbî muvazaa.

2. Bedelde Muvazaa

İşleme konu olan bedel (değer), vergiyi azaltmak amacıyla düşük veya yüksek gösterilir. Gerçek bedel gizlenir. Vergi idaresine, iradeye uygun olmayan bedel deklare edilir.

Örnekler:

- 100 liraya satılan daire, harcını az ödemek için **30 liraya satılmış gibi gösterilir,**

- Çalışan personele 5.000 TL aylık ödenmesine rağmen (vergi ve sosyal güvenlik primini az ödemek için) **asgari ücret ödeniyor gibi gösterilir,**

- **Transfer fiyatlandırması** yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve (veya) örtülü sermaye işlemlerine başvurulur. Bu kapsamda, özellikle, **ilişkili (akraba) şirketler arasında gerçek (piyasa) değer(in) üstünde-altında alım-satımlar...** yapılır. (KVK m. 11-13) Bu tür işlemlerle fiyatlar, ücret,

faiz ... gerçek (piyasa) fiyatlarının üstünde veya altında gösterilir. Mükellefin amacı gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahını azaltmaktır.

- Aynı grup içindeki zararda olan (örneğin) A şirketinin **hisseleri** kârda olan B şirketi tarafından (**gerçek değerinin üstünde**) **yüksek fiyatlarla satın alınır**. Bu şekilde, kazanç sahibi (vergi ödeme durumunda olan) B şirkettenden, vergi ödemeyecek olan A'ya para aktarılır.

- Gerçekte **300 liraya satılan bir mal, vergi idaresinin alacağını almamasına engel olmak (vergi idaresini kandırmak) amacıyla, örneğin 50 liraya satılmış gibi gösterilir.**

- İşletmenin aktifinde kayıtlı **menkul-gayrimenkul mallar** (gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahını düşürme gayesiyle) **gerçek değerinin üstünde veya altında değeri**lenir:

Vergi Usul Kanunu (VUK)'ta yazılı örnekler:

- VUK m. 279: "**Hisse senetleri ile... her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değeri**lenir. Borsa rayici yoksa veya **borsa rayicinin muvazaalı** bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa **değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin ... iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır...**"

- VUK m. 280: "**Yabancı paralar** borsa rayici ile değerilenir. Borsa rayicinin takarrüründe **muvazaa** olduğu anlaşılırsa bu **rayiç yerine alış bedeli** esas alınır..."

- VUK m. 294: "**Ticari sermayeye dahil olsun olmasın bütün esham ve tahvilat** borsa rayici ile borsada kayıtlı olmıyan **esham ve tahvilat, emsal bedelleri ile değeri**lenir. Borsa rayicinin takarrüründe **muvazaa** olduğu anlaşılırsa bu **rayiç yerine emsal bedeli** esas olur..."

3. Mutlak Muvazaa

Mutlak muvazaada **tek işlem olup ayrıca gizli bir işlem bulunmaz**. Bu görünen işlem, gerçek iradeyi yansıtmayan, sırf vergi idaresini aldatmak amacıyla yapılan işlemidir.

Örnekler:

- Gerçek bir alım yapılmamasına rağmen işletmeye bir mal satın alınmış gibi **sahte belge (naylon fatura) kullanılması**. Amaç gelir vergisi (GV), kurumlar vergisi (KV) matrahını düşürmek olabileceği gibi haksız katma değer vergisi (KDV) iadesi almak da olabilir.

- “İşte kullanılacak” diye satın alınan veya kiralanen **otomobilin, iş sahibinin eş ve (veya) çocukları tarafından kullanılması.**

- Vergi idaresinin alacağını tahsil etmesine engel olmayı düşünen mükellefin, **dairesini eşine satmış gibi göstermesi,**

-Enflasyonun yüksek olduğu bir dönemde, uzun süreli ödünç verilen paranın faizsiz verildiğinin iddia edilmesi,

-Çalışanlara, çalışmaları karşılığı yapılan ödemelerin, vergisel avantajlar sağlamak amacıyla ücret yerine **başka isimler altında** yapılması,¹

-**Vergi cennetlerinde şirket kurup** çeşitli alım-satım işlemleriyle Türkiye’deki vergi matrahını düşürmek.

4. Nisbî Muvazaa

Nisbî muvazaada **bir görünen bir de gizlenen işlem** vardır. Vergi idaresini aldatmayı amaçlayan işlem görünen işlemdir. Gerçek iradeyi yansıtan işlem ise gizlenen işlemdir. Nisbî muvazaaya aşağıdaki örnekler verilebilir:

A. Görünen İşlem Satış, Gerçek İşlem Bağış:

- Bir baba 7 yıldır sahibi olduğu bir daireyi oğluna bağışlamak istemektedir. Bağışlamanın veraset ve intikal vergisine tabi olduğunu öğrenince **satmış gibi gösterir** ve tapuda bu şekilde işlem yapılır. Görünürdeki sözleşme: Satış. Gerçek (gizlenen) sözleşme: Bağış.

- **Anne A 100.000 TL değerindeki gerdanlığını kızı K’ye 100 TL’ye devrettiğine dair** bir sözleşme yapar. 100 TL’yi alır, gerdanlığı verir. Amaçları bağışları vergilendiren veraset ve intikal vergisinden kurtulmaktır.

B. Görünen İşlem Ölünceye Kadar Bakma Vaadi Sözleşmesi, Gizli İşlem Bağış:

-Yine, bağışlanan bir dairenin veraset ve intikal vergisinden kurtulma düşüncesiyle ölünceye kadar bakma vaadi sözleşmesi ile devredilmesi²,

¹ Danıştay (Dş) kararları için bkz. Akkaya 2002: 108-109.

² Danıştay kararı: Baba aile bireylerini veraset ve intikal vergisinden kurtarmak için onlarla ölünceye kadar bakma sözleşmesi yapmış ve mallarını bu şekilde devretmiş. (Dş. 7. D. E. 1985/64, K. 1987/2; Dş. Der. S. 68-69, s. 480): Çocukların ebeveynlere bakma yükümlülüğü aile hukuku bakımından zaten vardır. **Amaç bağıştır** ve bunun vergisinden kurtulmaktır. (Akkaya 2002: 31, 104)

C. Görünen İşlem Borç Verme, Gerçek İşlem Bağış:

-Baba 9 aylık oğluna bir şirketin hisse senetlerini satın alıyor. İlave bir sözleşmede de oğluna borç verdiğini, bu borcun oğlu 18 yaşına gelince kendisine geri ödeyeceğini öngörüyor³. **Gerçek işlem bağıştır.** Görünüştteki işlem vergi idaresini aldatmaya yöneliktir.

- Mirasçı ile miras bırakan arasında **sahte alacak-borç ilişkisi** yaratılması⁴ (görünen işlem para ödücü sözleşmesi, gizli işlem bağış).

D. Görünen İşlem Hisse Satışı, Gerçek İşlem İşten Ayrılma Tazminatı Ödemesi:

Bu örnek Belçika'da yaşanmıştır ve yargı kararına konu olmuştur:

Belçika şirketi B'nin büyük ortağı (%99 hisseyle) bir Lüksemburg şirketi olan L, küçük ortağı ise (%1 hisseyle) aynı şirketin müdürü E'nin eşi K'dir. E tazminatını alarak müdürlük görevinden ayrılmak istemektedir. Hesap yapılır: Tazminat tutarı: 1.300.000 BF. Üzerinden yapılması gereken stopaj vergisi: 300.000 BF. Fikir jimnastiği yapılır. **Hisse satış kazancının vergiye tabi olmadığı fark edilir** ve şöyle yapılır: K tazminat hakkından vazgeçtiğine dair bir dilekçe verir. L de K'nin eşi E'nin hisselerini satın alır ve karşılığında E'ye 1.300.000 BF öder.

Vergi idaresi "muvazaa var" der. Hisse devir sözleşmesi geçersizdir. Çünkü bu sözleşme gerçek sözleşmeyi (işten çıkma ve tazminat ödeme) gizlemektedir. Dolayısıyla kocanın gelirini vergilendiririm.

Yargı: İdare haklı der. Muvazaa var. Hisse satış sözleşmesinin gerçek amacı şirketin (B'nin) K'ye olan borçlarının ödenmesidir. **Vergi kaçırma düşüncesiyle hareket edilmiştir.**⁵

1. Muvazaanın Yaptırımı: Gizlenen İşlem Esas Alınır ve Ona Göre İşlem Yapılır

Üç başlık altında topladığımız işlemlerin tamamında **vergi idaresini aldatma (kandırma) kastı** vardır. **Yalan vardır.** Amaç, ödenmesi gereken vergiyi hiç ödememektir veya az ödemektir.

Bu tür işlemlere karşı müeyyide olmak üzere, BK m. 19'da yer alan düzenlemeye benzer bir hüküm VUK m. 3/B'ye konulmuştur:

³ Danıştay (Dş) kararları için bkz. Akkaya 2002: 109.

⁴ Dş 7. Dairesi, 4.2.1986 tarihli kararı.

⁵ Belçika, Bruxelles, le 26 oct. 1982, F.J.F. 1982, p. 258; F.D.F. 1983, p. 311.

“... vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin **muamelelerin gerçek mahiyeti** esastır.”

Ekonomik gerçeği yansıtmayan (görünen) işlem geçersiz olur. Bunun yerine ekonomik gerçeğe uyan işlem esas alınır. “**Ekonomik yaklaşım**” şeklinde de isimlendirilen bu ilke gereğince, vergiden kaçmak amacıyla akdedilen görünüşteki sözleşme geçerli kabul edilmemekte, bunun yerine **gerçek duruma uyan sözleşme esas alınmaktadır**. Görünen gerçek değil, maddi (ekonomik) gerçek esas alınır. İktisadi sonuç doğuran işlemin (sözleşmenin) ne olduğuna bakarım.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin temelini **amaçsal yorum** metodu oluşturur.

Bu hüküm gereği, vergi idaresi denetim yöntemlerini uygulayarak **gerçek iradenin ne olduğunu (perdelenen işlemi) ortaya çıkarır ve gerek mutlak gerek nisbi ve bu kapsamda bedelde muvazaalı işlemler açısından:**

- Bir yandan görünürdeki (muvazaalı) işlemi geçersiz addeder,
- Öte yandan, gerçek iradeyi yansıtan (veya gizlenen) işlemi tespit ederek onu esas alır ve bu işlem üzerinden ödenmeyen veya eksik ödenen vergiyi talep eder,
- Ayrıca vergi ziyayı cezası da uygular. (VUK m. 344)⁶

II. PEÇELEME

1. Alman-Avusturya Hukuku

Alman-Avusturya vergi kanunlarında peçeleme kavramı açıkça tanımlanmışken bizim kanunumuzda bir tanıma yer verilmemiştir.

Alman Vergi Kanunu’nda, “**hukukun düzenleme imkânlarının kötüye kullanılması**” başlığı altında “*özel hukuk düzenlemelerinin kötüye kullanılması yoluyla vergi kanununun dolanılmayacağı*” ifadesi bulunur.

⁶ Vergi ziyayı cezasının normal oranı, kayba uğratılan verginin **bir katıdır**. İstisnaen, Harçlar Kanunu m. 63/II, IV: **Taşınmazların devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı**: “Tapuda yapılan işlemden sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin **gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç** ikmalen veya re’sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için... **vergi ziyayı cezası** (normal oranın)’ %25’i nispetinde uygulanır.”

Avusturya Federal Vergi Kanunu'nda da “*özel hukuk düzenlemelerinin kötüye kullanılması yoluyla vergi yükümlülüğünün ortadan kaldırılamayacağı ya da azaltılamayacağı*” hükmüne yer verilmiştir.

2. Kavramsal Çerçevesi

Özel hukuktaki **sözleşme serbestisi** ilkesinin bir sonucu olarak, vergi yükümlüleri, özel hukukun düzenleme imkânlarından yararlanmakta serbesttir. Kişiler, kendi aralarındaki hukuki ilişkileri mümkün olan en az vergi yükümlülüğünü doğuracak; diğer bir deyişle vergiden kaçınacak şekilde düzenleyebilir. Vergi yükümlülerinin vergiden tasarruf etme istekleri, onların seçmiş olduğu özel hukuk düzenleme biçimini uygun olmayan hâle getirmez. Gerçekten de bir düzenleme işleminin salt vergiden tasarruf etmek amacıyla yapılması, söz konusu işlemi mutlaka uygunsuz hâle getirmez.

Bununla birlikte, seçilen düzenleme biçimi, herhangi başka bir ekonomik ya da diğer önemli bir amaçla değil de sadece vergiden tasarruf etmek amacıyla yapılmışsa; söz konusu **işlem zahmetli, karmaşık, zor, zoraki, lüzumsuz, ekonomik olmayan, verimsiz, anlamsız gibi görünüyorsa** bu durumda işlemin uygunsuz olarak nitelendirilmesi ve peçeleme olarak nitelendirilmesi mümkündür. (Tipke/Kruse 1991: AO Art. 42, N. 13; Koenig 2014: AO Art. 42, N. 21)

Peçelemede mükellef, **sözleşme özgürlüğünden yararlandığını, özel hukuk düzenlemelerini istediği gibi kullanabileceğini, dolayısıyla vergiden kaçındığını (veya vergi mevzuatına uygun hareket ettiğini) düşünür.**

Peçeleme müessesesi Batı hukukunda “**en az vergilendirilen yol**” (*la voie la moins imposée*) kavramıyla da tanınmaktadır. Bu çerçevede kural olarak mükellefin, en az vergiyi ödeme gayesiyle özel hukuktaki “sözleşme özgürlüğü”nden ve vergi sisteminin boşluklarından yararlanabileceği iddia edilir. “*İyi bir aile babası veya iş adamı da zaten böyle yapar*” diye savunulur.

Vergi idaresi ise, çoğu vakit, bu tip yollara başvuran mükellefin **kanunu dolandığını iddia eder.** “*Mükellef kanunun sözüne, lafzına uygun davranıyor gibi görünüyor*” ama “*kurnazlık (akıl oyunu) yaparak, özel hukuk düzenlemelerini uygunsuz kullanmakta ve kanunun özünü ihlal etmektedir*” der. “*Sözleşme özgürlüğünü kötüye kullanmaktadır*” der, “*kanuna karşı hile yapmaktadır*” der, “*vergiden kaçınma hakkını kötüye kullanmaktadır*” der.

A. Gizlenen Bir Şey Yoktur

“Peçeleme vardır” denilen işlemlerde:

- Taraflar yaptıkları **sözleşmenin hüküm doğurmasını isterler,**
- **Edimlerini imzaladıkları sözleşmeye uygun olarak yerine getirirler,**
- **Yapmış oldukları sözleşmenin arkasına herhangi bir başka sözleşme de gizlemezler.** (Leitner 2012: 78-79)

B. Ancak Sözleşme Özgürlüğü Kötüye Kullanılmaktadır

Vergi hukuku (vergiyi doğuran olay), özel hukuk kurumları veya biçimleri ile ilişki halindedir. Bu kurum ve biçimler üzerinde oynanarak (özel hukuktaki sözleşme özgürlüğünü kötüye kullanılarak) **vergiyi doğuran olay ortaya çıkmamış gibi bir görüntü verilmeye çalışılır.**

Yani asıl amaç, sözleşme özgürlüğünden yararlanmak değil, vergi kuralını dolanmaktır. Diğer bir deyişle, peçeleden söz edilebilmesi için öncelikle bir **vergi kuralının dolanılmasının** söz konusu olması gerekir.

Peçelemeye başvuran vergi yükümlüleri, **vergi kapsamına giren özel hukuk maddî olayını, aynı ekonomik sonucu doğuracak şekilde ancak farklı bir özel hukuk kurum veya kavramı biçiminde dış dünyaya yansıtır, böylece söz konusu vergi kuralını dolanır.** (Akkaya 2002: 96)

Öyleyse peçelemeye temel unsur, özel hukukun düzenleme imkânlarının kötüye kullanılmasıdır.

Peçelemeyi içeren işlemler, **objektif iyiniyet kurallarına aykırılık taşır.** Aynı zamanda bu tip durumlarda bir nevi **“hakkın kötüye kullanılması”** söz konusu olur. Türk Medeni Kanunu’nun 2’nci maddesine göre ise bir **hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.**

A. Sözleşme Özgürlüğünün Kötüye Kullanılıp Kullanılmadığı Sorunu

Kötüye kullanma olmuş mudur, olmamış mıdır?

Oehler (2013: 58) üç koşulun bir arada bulunması durumunda, özel hukukun düzenleme imkânlarının kötüye kullanıldığından bahsedebileceğini söyler:

- Uygun olmayan bir düzenleme biçiminin kullanılması,
- Kanunda öngörülme-yen bir vergi avantajının sağlanması ve
- İşlemin yapılmasında vergi dışı önemli bir nedenin bulunmaması.

Tipke/Kruse de (1991: AO Art. 42, N. 17) benzer bir şekilde; “sırf vergiden kurtulmak amacıyla bir özel hukuk düzenleme biçimi seçilmişse” ve “eğer bu seçilen özel hukuk düzenleme biçimi, uygun olmayan bir düzenleme biçimi ise” dolanma kastının (peçelemenin) varlığının kabulü gerekir, der.

O halde peçelemeden bahsedilebilmesi için her iki yazarın açıklamasında da yer verilen, “**uygun olmayan bir düzenleme biçimi**”nin (vergiyi dolanma amaçlı sözleşmelerin) varlığı şarttır. Bu sözleşmeler genellikle yapay, düzmece... sözleşme ekonomik amacı için değil vergi avantajı elde etmek için yapılmaktadır.

1. Peçelemenin Tanımı

Yapılan tüm açıklamalardan yararlanarak “peçeleme” kavramının tanımını aşağıdaki şekillerde yapabiliriz:

- Özel hukukun düzenleme imkânlarının kötüye kullanılarak (**kanuna karşı hile yoluna başvurularak**), vergi kuralının dolanılması,
- Sözleşme özgürlüğünün (hakkının) kötüye kullanılarak, **emredici vergi hukuku kurallarının dolanılması.**

2. Peçeleme Örnekleri

Peçeleme müessesesinin daha rahat anlaşılabilmesi, özellikle muvazaa ile arasındaki farkın belirlenebilmesi için örnekler vermemiz gerekir. Aşağıda üç ayrı grup vergiyle ilgili örnekler verilmektedir.

A. Gelir Vergisinden ya da Kurumlar Vergisinden Kurtulmayı Amaçlayan Peçeleme Sözleşmeleri

- **Para faizsiz-ev kirasız sözleşmesi:** A, B'ye 100.000 TL'sini 1 yıl süreyle faiz almadan bırakır. B de A'ya dairesini 1 yıl süreyle karşılıksız (kira ödemesiz) bırakır.

Faiz kazancı yok, kira geliri yok o halde vergi de olmamalı. Vergi idaresi ise bu sözleşmenin bir peçeleme sözleşmesi olduğunu ve ödünç sözleşmesi ile kira sözleşmesini görünmez kılmak amacıyla yapıldığını, amacın **gelir vergisini dolanmak** olduğunu ileri sürer. Kira gelirini ve faiz kazancını ayrı ayrı vergilendirir.

- **Evlât-baba, baba-kardeş kira sözleşmesi:** Çocuk konutunu babasına kiralar, babası da kardeşine (çocuğun amcasına) kiralar. Çocuk konutu doğrudan amcasına kiralasa kira geliri üzerinden gelir vergisi ödemek durumunda kalacak. Oysa GVK m. 73'e göre, “*Kardeşler ve çocuk-anne-baba arasında*

dairenin kiraya verilmesinden sağlanan kira geliri vergiye tabi değildir.”

- İşyerini satmak isteyen kişi “değer artış kazancı” vergisinden kurtulmak amacıyla **satış yerine satış vaadi sözleşmesi** yapıyor. Tapuya gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi yapmış gibi beyan eder, şerh düşer.⁷

- Benzer bir şekilde, bir şirket, şirkete kayıtlı aracı **satış vaadi sözleşmesi** ile devrediyor.⁸

- **Ekipman satın alıp arkasından geri kiralama: (ABD’den örnek):**⁹ Rice şirketi ekipman alım-satım-kiralama işiyle uğraşan Finalco şirketinden taksitle bilgisayarlar satın alır, arkasından onları aynı firmaya (Finalco’ya) kiralar. Bu şekilde Rice bir yandan faizleri gider yazar, hızlandırılmış amortisman uygulayarak yine Rice’nin gelirlerini aşındırır.

Vergi idaresi satın alma-geri kiralama sözleşmelerinin ekonomik özü bulunmadığı gerekçesiyle bu sözleşmelerin yol açtığı vergi indirimlerini reddeder. Konu yargıya taşınır. Vergi Mahkemesi: *“Sadece vergi azaltma amacıyla gerçekleştirilmiş ve varlığını destekleyecek hiçbir ekonomik veya ticari gayesi bulunmayan bir işlem sahtedir ve Federal Gelir Vergisi bakımından etkisizdir.”*

- **Ortaklık paylarını yeni kurulan şirkete devretme: (ABD’den örnek):**¹⁰ Bayan Gregory, UM Şirketinin tüm hisselerinin sahibidir. Ayrıca UM, MS Şirketinin bazı hisselerini satın almıştır yani sahibidir. Bayan Gregory MS şirketi hisselerini satmak, sağlanacak gelirin de (vergiye tabi olmadan) şahsi hesabına geçmesini istemektedir. Şöyle yapar: Yeni bir şirket kurar (Averill: A). UM, MS hisselerini A Şirketine devreder. Arkasından A kendisini fesheder. Hisseler Bayan Gregory’e kalır. O da bu hisseleri satar ve paraya kavuşur.

Ancak ne vergi idaresi ne de ABD yargısı Bayan Gregory’nin yaptıklarını onaylamaz: *“Bayan Gregory’nin elde etmeye çalıştığı vergi avantajı yerinde değildir. Zira yapılan işlemlerin ekonomik özü bulunmamaktadır. Bayan Gregory şirket kurabilir. Ancak, şirket kurmanın amacı ticari faaliyette bulunmaktır. Oysa Bayan Gregory şirket kurma hakkını kötüye kullanmıştır: sözleşme özgürlüğünü, (normal şartlar altında) vergi ödemesi gereken hisse satış gelirinin vergisini minimize etmek için kullanmıştır.”*

⁷ Dş. 4. D. E. 1977/1196, K. 1978/7; Dş. Der. Sa. 32-33, sf. 363. (Akkaya 2002: 31)

⁸ Vergi idaresi bu satıştır, fatura kesmeliydi diye cezalı tarhiyat yapıyor. Dş’de bunu onuyor. Dş. 4. D. E. 1970/6217, K. 1970/67; Dş. Der. Sa. 3, sf. 271 vd. (Akkaya 2002: 71)

⁹ Aktaran Akçaoğlu 2012: 176-177.

¹⁰ Aktaran Gülgün 2015: 144.

B. Veraset ve İntikal Vergisinden Kurtulmayı Amaçlayan Peçeleme İşlemleri

- Yapılacak **10 lira bağışın 5'e bölünerek arka arkaya 5 ayrı işlemle 5 kez bağış yapılmış gibi gösterilmesi**. Bu yola başvurulmasındaki amaç, istisna kapsamında kalınarak veraset ve intikal vergisinden kurtulmaktır. Yani **veraset ve intikal vergisi dolanılmaya çalışılmaktadır**. Ancak sözleşme özgürlüğü, işlemi yapanları vergiden kurtarmaya yetmez. Akdedilen 5 ayrı bağışlama sözleşmesinin tek bağışlama sözleşmesini peçelediği kabul edilir ve ödenmeyen vergiler talep edilir. (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu m. 4/d: **ivazsız intikaller bakımından öngörülen 4.656 TL'lik istisna**)

- Bir şirketin, çalışanlarını teşvik etmek amacıyla bir yarışma düzenlemesi ve kazanan kişiye üç gün arayla 4.656 TL değerinde üç ayrı hediye çeki verileceğini duyurması: aynı şey. Kazanan kişi tek ödül olarak 13.968 TL kazanmış gibi vergilendirmeye tabi tutulur.

- Murisin ölümünden önce mirasçılara verdiği bonoların veraset ve intikal vergisini düşürmeye yönelik olması da peçeleme olarak nitelendirilebilir.¹¹

C. Tapu Harcından Kurtulmayı Amaçlayan Peçeleme İşlemleri

A'nın evini (veya iş yerini) satın almak istiyorum. Ne var ki tapu harcı yüksek. Bir şirket kuruluyor. A bu şirkete **pay olarak adı geçen evi (iş yerini) koyup ortak oluyor**. Ben de arkasından **A'nın payını satın alıp, şirkete ortak oluyorum**. Yüksek oranlı tapu harcı ödemek yerine düşük oranlı ticaret sicil harcı ödeyerek amacıma ulaşmış oluyorum.

Gerek A'nın gayrimenkulünü şirkete ortaklık payı olarak koyması gerekse benim A'nın hisselerini satın almama ilişkin sözleşmeler **A ile benim aramdaki satış sözleşmesini peçelemek amacıyla yapılmıştır**.

1. Peçelemenin Yaptırımı

Uygun olmayan biçim (sözleşme) ile ortaya çıkarılmak istenen vergisel sonuçlar görmezden gelinir. Onun yerine, **dolanılan yol (yöntem) esas alınıp ona göre işlem yapılır**:

Ödenmeyen veya eksik ödenen vergi talep edilir: İkmalen veya re'sen tarhiyat yapılır.

¹¹ Dş. kararları için bkz. Akkaya 2002: 109.

III. PEÇELEME-MUVAZAA KARŞILAŞTIRMASI

Peçeleme ile muvazaa arasındaki farklılıkları aşağıdaki başlıklar altında açıklayabiliriz.

1. Aldatma Düşüncesinin Varlığı Bakımından

- **Muvazaa: Gayri kanuni yollarla vergiden kurtulmayı amaçlamak. Peçeleme: Kanuni olduğunu zannettiği yollarla vergiden kurtulmayı amaçlamak.**

- Muvazaada irade ile beyan arasında uygunsuzluk vardır. **Peçelemede kural olarak tarafların iradeleri ve beyanları birbirine uygundur.**

- Muvazaada **bazen gizlenen bir işlem vardır.** Bazen de görünen işlem gerçek iradeyi yansıtmamaktadır. Vergi idaresi aldatılmak istenir. Tarafların sırf üçüncü kişileri aldatmak amacıyla meydana getirdiği **görünürdeki işlemin hüküm doğurması istenmez.** Muvazaada hüküm doğurması (gerçekleşmesi) istenen işlem, görünürde olmayan yani gizlenen işlemdir.

Peçelemede ise **aldatma düşüncesi (kastı) yoktur.** Kısaca **yalan yoktur.** Gizlenen bir işlem bulunmaz. Her şey meydandadır. **Oluşturulan işlemlerin hüküm doğurması özellikle istenir.**

Muvazaada özel hukuk düzenlemelerinin uygunsuz kullanılması söz konusu değildir. Muvazaa, vergi kaçakçılığı yöntemlerinden bir tanesidir.

2. Yaptırım Açısından

Muvazaanın yaptırımı; vergilendirme bakımından, görünürdeki işlemin dikkate alınmayarak, **görünürdeki işlemin altına saklanan gizli işlemin esas alınmasıdır.**

Peçelemenin yaptırımı ise, vergilendirmenin dolanılan vergi kuralının amacına uygun olarak yapılması, **uygunsuz işlemin yerine uygun bir işlem yapılıyorsa** nasıl bir ekonomik sonuç ortaya çıkacak idiye vergilendirmenin o ölçüde yapılmasıdır.

3. Vergi Ziyayı Cezasına Sebebiyet Verip Vermeme Açısından

Peçelemede kural olarak **vergi ziyayı cezası gündeme gelmez. Zira tarafların** vergi idaresini aldatma kastı yoktur. Özel hukukun düzenleme imkânlarından yararlandıklarını düşünmektedirler. Yaptıkları, kural olarak, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi anlamına gelmemektedir.

Buna karşılık, vergi yükümlülerinin **muvazaaya** başvurması, çoğu kez vergilendirme ile ilgili ödevlerini eksik yerine getirilmesine ve böylece verginin eksik tahakkuk ettirilmesine neden olacağından, **muvazaa durumunda vergi ziyayı cezası gündeme gelir.**

4. Muvazaayı ve Peçelemeyi İspat Yükü

Muvazaa veya peçeleme iddiasında bulunan **vergi idaresinin**, kural olarak bu iddiasını ispat etmesi gerekir.

Ancak:

“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması hâlinde...” ispat külfeti iddia eden tarafa aittir. (VUK m. 3, B, f. 3)

Yani **idarenin, mükellefin vergiyle ilgili işlemlerinin “gerçeklere uymadığını”** veya **“iktisadi, ticari hayatın normal koşullarına uymadığını” iddia etmesi durumunda, adi karine** söz konusu olacağından, **ispat yükü mükellefe geçer.** Bu tip durumlarda mükellef, sözleşmelerin ekonomik gerçekliği yansıttığını, örneğin; örtülü kazanç-örtülü sermaye söz konusu olmadığını, bağış değil satış olduğunu ... ispat etmek durumunda kalacaktır.

IV. VERGİDEN KAÇINMA

1. Kavram

Vergiden kaçınmada ne vergi idaresini aldatarak vergiden kurtulma amacı vardır ne de özel hukuk düzenlemelerini kötüye kullanarak vergiyi dolanma amacı vardır. Kişinin eylemi yasalıdır.

Buna **“vergi planlaması”** da denir. “Vergi **müşavirleri”** (avukatlar, mali müşavirler) mükellefe sundukları danışmanlık hizmeti kapsamında bu konularda da yardımcı olurlar.

Aşağıdaki örnekler vergiden kaçınma kapsamında değerlendirilir:

- **Yeni araba yerine kullanılmış araba satın alan** kişi yüksek oranlı ÖTV ve KDV’den kaçınmış olur.
- **Alkol-tütün kullanmayan** kişi yine KDV ve ÖTV’den kaçınmaktadır.
- Vergi kanunlarının tanıdığı **istisna, muafiyet ve indirimlerden yararlanır.** Örneğin:

- **Arabasını satan Şirket A**, satış gelirini kâra eklemek yerine yenileme fonuna atar, bu şekilde vergi ödemekten kurtulur. (VUK m. 328)

- A ve B yeni kuracakları şirketi Adana şehir içi yerine Adana **Serbest Bölgesinde kurarlar. Bu şekilde serbest bölge vergi avantajlarından yararlanırlar.**

- Farklı ülkelerde yatırımı olan şirketler grubu X, şirket merkezini vergi yükünün düşük olduğu A ülkesine taşır veya üretimini (fabrikalarını) yine vergi yükünün düşük olduğu B ülkesine kaydırır.

- **Gerçek kişi G ikâmetgâhını vergi yükünün yüksek olduğu F ülkesinden düşük vergi yükü olan B ülkesine nakleder.**¹²

- Şirketler **birleşme** yoluna giderek farklı vergi avantajlarından yararlanabilirler.

- **Gelir Vergisi mükellefi olan gerçek kişi G limited şirket kurarak kurumlar vergisi mükellefi olabilir.** Bu şekilde, %35'e kadar çıkan gelir vergisi yükümlülüğünden kurtulup sabit oranlı (%20) vergiye tabi olur.

- Bir milyon TL değerindeki daireyi sıkı **pazarlıklar sonucunda 700.000 TL'ye düşüren** kişi aynı zamanda kısmen tapu harcından kaçınmış olur.

- **Sabit kıymet, demirbaş alım tarihleri ayarlanarak** vergi kısmen gelecek yıllara ertelenebilir.

2. Kaçınma ile Peçeleme Arasındaki Fark

- Vergiden kaçınmada kişi, vergiyi doğuran olayı meydana getirmeyerek ya da başka bir işlem meydana getirerek daha az vergi ödemeye çalışmakta; buna karşılık peçelemede kişi, **kanunda öngörülmeven vergisel bir menfaati elde etmek amacıyla özel hukukun düzenleme imkânlarını kötüye kullanmaktadır.** Peçelemede özel hukukun düzenleme imkânlarının uygun olmayan bir biçimde kullanılması söz konusudur.

- Veraset ve intikal vergisi ödememek için **oğluna vergi istisnasının altında kalan tutardaki bir parayı bağışlayan baba**, vergi kuralını dolanmaktadır; o, sadece veraset ve intikal vergisinden kaçınmaktadır. Buna karşılık, sırf veraset ve intikal vergisi ödememek için **oğluyla vergi istisnasının**

¹² Bu tip uygulamalar “**zararlı vergi rekabeti**” olarak değerlendirilmekte ve uluslararası ölçekte (özellikle OECD ve AB bünyesinde) bu tip uygulamalara karşı mücadele çalışmaları yürütülmektedir.

altında kalan tutarda arka arkaya dört tane bağışlama sözleşmesi kuran baba, açıkça vergi kuralını dolanmaktadır. O, vergiden tasarruf etmek istemekte ancak bunun için özel hukukun düzenleme imkânlarının kötüye kullanılmaktadır.

- Şirket hisselerinden elde ettiği kâr üzerinden gelir vergisi ödemek istemeyen **A şirketi ortağının, yeni bir ticaret şirketi (B şirketini) kurması ve A şirketi hisselerini kurmuş olduğu B şirketine devretmesi**; B şirketinin de A şirketi hisselerinden elde ettiği kârı KVK m. 5/I bent a kapsamında **iştirak kazançları istisnasından yararlandırması** durumunda, vergiden kaçınmadan değil **peçeleden** söz edilir. Nitekim böyle bir durumda A şirketi ortağı, özel hukukun düzenleme imkânlarını kötüye kullanarak **gelir vergisi dolanmaya çalışılmaktadır**.

3. Kaçınma ile Muvazaa Arasındaki Fark

Vergi yükümlülerinin, vergiyi doğuran olay meydana gelmesine rağmen, meydana gelmemiş gibi göstermeleri ya da vergiden tasarruf etmek amacıyla görünüşte bir hukukî işlem meydana getirmeleri vergiden kaçınma kapsamında değil; muvazaa kapsamında değerlendirilir. Böylece, **vergi yükümlülerinin mümkün olan en az vergiyi ödemek isteme davranışlarının bir sınırını da muvazaalı işlemlerin oluşturduğu** söylenebilir.

Örnekler:

- Gelir vergisinden tasarruf etmek isteyen bir avukatın, **avukatlık ofisine hiç okumasına rağmen her ay düzenli olarak 1.000 TL tutarında hukuk mecmuası satın alması** ve harcadığı miktarı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m. 68/I bent 6 kapsamında gider olarak göstermesi durumunda, vergiden **kaçınmadan** söz edilir.

Buna karşılık, aynı avukatın bir yayıneviyle anlaşarak **hiç kitap ya da dergi satın almamasına rağmen satın alıyormuş gibi her ay 1000 TL tutarında fatura kestirmesi** ve bu miktarı gider olarak göstermesi durumunda **muvazaadan** söz edilir. Sahte belge ... (VUK m. 359)

- Bir kişinin **hususî işlerinde kullandığı aracını, söz konusu aracın bakım, onarım, yakıt ve benzeri giderlerini şirket gideri olarak göstermek amacıyla bir yakınının şirketiyle emsal kira bedeli üzerinden kira sözleşmesine konu etmesi** durumunda, vergiden kaçınmadan değil, **muvazaalı** işlemden söz edilir. Nitekim kişinin aracının kiralınmasını konu alan kira sözleşmesi, tarafların gerçek iradesini yansıtmayan, görünürdeki bir iş-

lemidir. Dolayısıyla aracı **muvaazaalı kira sözleşmesine** konu ederek, aracın giderlerini şirket gideri göstermeleri işlemi geçerli değildir. Bu durumda vergilendirme işlemi, işlemin gerçek mahiyeti esas alınarak; diğer bir deyişle **yapılan sözde giderler hiç yapılmamış gibi** değerlendirilir.

4. Tartışmalı Olaylar (Kaçınma mı...?)

Mükellefin kaçınma olarak gördüğü bazı eylemler idare tarafından “muvaaza” veya “peçeleme” diye nitelendirilebilir. Mükellef “kaçırmadım, kaçındım” iddiasında ısrar ederse konu yargı organına taşınabilir.

Örnekler:

-Vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerden biri olan **Malta’da kurduğu şirket üzerinden çeşitli işlemler yapan** ve kazancını bu ülkeye kaydıran mükellef vergiden kaçınmış mıdır yoksa Türk vergi kanunlarını dolandırmaktadır mıdır?

-Belçika’da yaşanan bir örnek: Üç kişiye ait olan A isimli şahıs işletmesinde 7 kişi istihdam edilmektedir. “*Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yeni istihdam yaratmaları durumunda istihdam teşvikinden yararlanacakları*” yönünde yeni bir kanun çıkar. Bunun üzerine A’nın sahipleri bir limited şirket (B’yi) kurarlar. Şahıs işletmesindeki 7 çalışanın iş akdi sona erdirilir. Aynı kişiler yeni kurulan şirkette işe başlatılır. B istihdam teşvikinden yararlanmak için başvuruda bulunur.

Kaçınma, en az vergilendirilen yolu tercih etme mi, yoksa muvaaza mı?¹³

SONUÇ

Muvaaza bir özel hukuk müessesesidir. TBK m. 19 ... Ancak özel hukuka ilişkin işlemler yanında vergi hukukunu ilgilendiren işlemlerde de sıklıkla görülmektedir. Mükellefler vergi idaresini kandırarak vergiyi ödememe veya az ödeme amaçlı (ekonomik gerçekliği olmayan) işlemlere girişebilmektedir. Vergi kanunlarında muvaazaalı işlemlerin geçersiz olduğunu öngören hüküm “... vergilendirmede ... **muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.**” diyen VUK m. 3/B’dir.

Peçeleme tamamen bir vergi hukuku müessesesidir. Buna rağmen vergi kanunlarımızda açık bir peçeleme düzenlemesi yoktur. Oysa çalışma içinde açıklandığı gibi Almanya, Avusturya gibi başka ülkelerin vergi kanunlarında peçeleme içerikli işlemlerin geçersiz olacağına ilişkin kanun maddeleri bulun-

¹³ Belçika, Anvers, le 14 févr. 1989, R.G.F., 1989/10, pp. 241- 244.

maktadır. Kanun temelinde açık bir düzenleme olmasa da sözleşme özgürlüğünün kötüye kullanılması sonucunda vergi kaybına sebep olunması Türk vergi hukukunda da olağan karşılanmamaktadır.

Bu şekilde “peçeleme sözleşmeleri”;

- “Kanuna karşı hile” anlamına geldiği için,

- “Hakkın kötüye kullanılması” anlamına geldiği için,

- Ve de “... vergilendirmede ... **muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.**” diyen VUK m. 3/B gereği kabul edilmemekte ve sebep olunan vergi kaybı mükelleften talep edilmektedir.

Vergiden kaçınma ise vergi hukuku (kamu hukuku) müessesesidir. Vergiden kaçınmanın sınırını peçeleme ve muvazaalı işlemler oluşturur. Vergiden kaçınma “vergi planlaması” kapsamında değerlendirilir. Meşrudur. Aynı zamanda bir haktır.

Peçeleme içeren işlemler “**agresif vergi planlaması**” şeklinde de ifade edilmektedir.

İncelediğimiz üç uygulamanın **müeyyideleri birbirinden farklıdır.** **Vergiden kaçınma** kapsamında kalan işlemlerde bir suç/kabahat işlenmesi söz konusu değildir, ceza uygulaması da gündeme gelmez. **Muvazaalı işlemler** ise tamamen vergi kaçırma amaçlıdır.... Suç ceza... **Peçeleme** ... kayba uğratılan vergi talep edilir. Ancak suç söz konusu olmadığı için mükellefe bir ceza verilmesi söz konusu olmaz.

Yanlış Kullanımlara Son Verilmesi:

Vergi hukuku kitaplarında “**peçeleme**” diye adlandırılan örneklerin çoğunun “**muvazaa**” diye düzeltilmesi gerekir.

Yanlış kullanımlar:

- “**Kâr Payının Peçeleme İşlemleri İle Gizli Şekilde Dağıtılması**” şeklinde bir ifade yanlış olur. Bu ifade bir makale başlığı olarak kullanılmıştır. Doğrusu şu şekilde olmalıdır: “**Kâr Payının Muvazaalı İşlemlerle Gizli Şekilde Dağıtılması**”

- Dş. 4. Daire verdiği kararlarında “**KVK m. 12 örtülü sermaye**

düzenlemeleri peçelemeyi önlemek amacıyla getirilmiştir.”¹⁴ ifadesini kullanmaktadır. Oysa örtülü sermaye konusu hileli uygulamalarla ilgilidir. O halde söz konusu olan “peçeleme” değil “muvazaa”dır.

Örtülü sermayenin tartışıldığı bir olay şu şekilde cereyan etmiştir: A şirketi aynı grup içindeki B şirketine borç vermiştir. B şirketi borcun faizlerini gider olarak düşmüştür. Vergi idaresi yaptığı araştırmada B şirketinin A şirketine daha önceden borçlu (gizli işlem) olduğunu tespit etmiştir. Bu tespite dayanarak B'nin faizleri indirerek vergi borcunu azaltmasını kabul etmemiş ve cezalı işlem yapmıştır.¹⁵

Danıştay bu olayda, olanları “peçeleme” diye nitelendirmiştir. Doğrusu “muvazaa”dır. (Bu örnekte nisbi muvazaa) Zira peçelemede gizli işlem yoktur. Her şey açıktır.

Danıştay: *“Peçeleme, borçlar hukukunun muvazaa kavramı ile benzerlik gösterir. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır.”*¹⁶ ifadesini sık sık kullanmaktadır.

Oysa peçelemede gerçekleştirilen işlemin (sözleşmenin) olağan olup olmadığına (sırf vergiyi ödememek için akdedilip edilmediğine) bakılır. Muvazaada ise tarafların (görünen) iradesinin altında gizlenen bir işlem olup olmadığı veya görünen işlemin gerçek iradeyi yansıtıp yansıtmadığı araştırılır.

İsmlendirmenin doğru yapılması (muvazaa veya peçeleme ifadesinin kullanılması) özellikle uygulanacak müeyyide bakımından önem taşımaktadır. Muvazaa söz konusu ise kayba uğratılan vergi yanında vergi ziyayı cezası da kesilir. Peçeleme de ise sadece kayba uğratılan verginin talep edilmesi ile yetinilir.

¹⁴ Dş. 4. D., 2012/4518, K. 2016/202, T. 1.2.2016; Dş. 4. D., 2011/6076, K. 2014/6950, T. 18.11.2014; Dş. 4. D., E. 2012/6316, K. 2015/7581 T. 22.12.2015.

¹⁵ Dş. VDDGK E. 2002/422K. 2003/11T. 31.1.2003.

¹⁶ Dş. VDDGK E. 1996/320K. 1996/410 T. 6.12.1996; Dş 3. D. E. 1998/705 K. 1999/3359, T. 14.10.1999; Dş. 3. D. 1997/293, K. 1998/1650, T. 7.5.1998; Dş. 3. D. 1997/906, K. 1997/2743, T. 30.6.1997.

KAYNAKÇA

AKÇAOĞLU, Ertuğrul: “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl 2012, Sayı 2, s. 171-186.

AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara 2012.

BİLİCİ, Nurettin: “Vergi Cennetleri İle Mücadele”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek, Antalya, in Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, s. 601-621.

BİLİCİ, Nurettin: Vergiden Kaçınmayı Önleyici Özel Düzenlemeler: Türkiye Uygulaması, Koç Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, İstanbul Koç Uluslararası Vergi Konferansları Serisi – II, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler, İstanbul, 3 Kasım 2011, Kitap: 2014, İstanbul, s. 197-206.

BİLİCİ, Nurettin: “Vergi İdaresinin Transfer Fiyatlandırması Düzeltme İşlemlerine Karşı Yargısal Korunma ve Özellikle İspat Sorunu“ Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması, Marmara Üniversitesi, Haydarpaşa Kampüsü, Hukuk Fakültesi, 6 Mart 2012, Editör: Funda Başaran Yavaşlar, Marmara Üniversitesi Yayınevi, 2013, İstanbul, s. 235-256.

BİLİCİ, Nurettin: “Le choix de la voix la moins imposée (étude comparée des droits fiscaux turc et belge)”, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 8, N. 1, 1990, s. 309-311.

BİLİCİ, Nurettin: “Vergi Kaçakçısı ve Vergi Yakalayıcısı”, Prof. Dr. Fazıl Tekin’e Armağan, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Mart 2014, Eskişehir, s. 27-37.

GÜLGÜN, Sebahattin: “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2015, Sayı 327, s. 132-153.

KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1986.

KLEIN Franz/RATSCHOW Eckart: Klein Abgabenordnung Kommentar, Verlag C. H. Beck, 13. Auflage, München 2016.

KOENIG, Ulrich: Koenig Abgabenordnung Kommentar, Verlag C. H. Beck, 3. Auflage, München 2014.

LEITNER, Thomas: “Die Abgrenzung zwischen Schein- und Umgehungsgeschäft”, Steuer- und WirtschaftsKartei, 87. Jahrgang, Heft 2, 10. Jänner 2012, s. 75-82.

OEHLER, Gerhard: Praxis der Kommunalverwaltung Kommentar Bundesrepublik Deutschland Allgemeines Abgabenrecht Band E 4 a Bund, 2013.

ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 25. Bası, Ankara 2016.

ÖZER, Ekrem: Türk Vergi Hukukunda Peçeleme ve Güncel Örnekler, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum 2015.

PÜRSÜNLERLİ, Çakar Elif/SARACOĞLU, Fatih: “Vergide Özgürlük İlkesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVIII, Y. 2014, Sa. 3-4, s. 415.

ŞENYÜZ, Doğan: “Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, Yaklaşım, Yıl 16, Sayı 185, Mayıs 2008, s. 24-27.

TIPKE, Klaus/LANG, Joachim: Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, 18. Auflage, Köln 2005. § 5, N. 102.

TIPKE, Klaus/KRUSE, Heinrich Wilhelm: Tipke-Kruse Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, 14. Auflage, Köln 1991.

WEBE, Dennis: “Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimler”, in Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, (Editör: Billur Yaltı; Çevirenler: Gülşen Gedik, Nuray Aşçı Akıncı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014, s. 237-319).

YILMAZ, Elif: “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17. Cilt, Sayı 1, 2013. s. 1757-1781.

VERGİ ANLAŞMALARINI HUKUKUNDA VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ: GERÇEK LEHDAR, MENFAATLERİN SINIRLANDIRILMASI, YORUM KURALLARI

Funda BUZ*

ÖZET

Uluslararası vergi anlaşmaları iki veya daha fazla ülke arasında vergileme konusunda yapılan ve hükümleri yalnızca taraf ülke mukimlerini bağlayan anlaşmalardır. Ekonomik ve/veya siyasi nedenlerle yapılan vergi anlaşmalarının hükümleri esasen anlaşmaya taraf ülke mukimlerini bağlamakta, anlaşmaların lehte olan hükümlerinden yalnızca mukimler yararlanmaktadır. Ancak vergi anlaşmaları bazı durumlarda anlaşmaya taraf olan ülkelerin mukimi olmayan üçüncü kişilerce vergi yükünü azaltmak için kullanılabilir. Şirketler yalnızca vergi anlaşmalarının lehte olan hükümlerinden yararlanabilmek için bu ülkelerde şirketler kurmakta vergi matrahlarını azaltarak daha az vergi ödemeyi amaçlamaktadırlar. Bu vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması ile gerçekleşmekte ve gelir kayıpları yaşanmasına neden olduğu için ülke ekonomilerine zarar vermektedir.

Vergi anlaşmalarının kötüye kullanımını engellemek için birtakım uluslararası güvenlik önlemleri alınmıştır. Bu çalışma ile vergi anlaşmaları hukukunda vergi güvenlik önlemlerinden olan gerçek lehdar kavramı, menfaatlerin sınırlandırılması ve yorum kurallarının değerlendirilmesi yapılacaktır.

I. GİRİŞ

Sermayenin dolaşım serbestisinin bulunması ve dünyanın küresel bir pazar haline gelmesi ile yatırımların önündeki engeller kalkarak, sınır ötesi işlemler şekline dönüşmüştür. Bu sayede sermaye sahibi ikamet ettiği ülke dışındaki ülkelerde yatırım yapmaya ve ekonomik faaliyetlerde bulunmaya başlamıştır. Sözleşme serbestisi ilkesi ile bu girişimler yasal bir zemin kazanmakta ve kişilere veya kurumlara sözleşmelerini istedikleri ülkede serbestçe

* Ar. Gör., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, funda.buz@gmail.com

yapma imkânı tanınmaktadır. Vergi maliyetlerini en aza indirmeyi amaçlayan ve bu konuda vergi planlaması yapan sermaye, vergilendirilme açısından daha iyi imkanlar sunan ve vergi maliyetlerini en aza indirebileceği ülkelerde yatırım yapmayı tercih etmektedir.

Sermayenin hareket serbestisinin bulunması ülkeler açısından vergilendirme sorunları yaşanmasına neden olabilmektedir. Ülkeler egemenlik haklarına dayanarak toprakları üzerinde gelir elde eden kişilerden ve kurumlardan, ülkeye vatandaşlık bağı ile bağlı olan kişilerden ve ülkelerin mevzuatlarına göre tam mükellef kabul edilen kurumlardan vergi almak istemektedir. Böylelikle şirketin faaliyette bulunduğu ülke (kaynak ülkesi) de sermaye sahibinin ikametinin bulunduğu ülke (ikamet ülkesi) de vergilendirme hakkını aynı anda, aynı gelir unsuru ve aynı mükellef nezdinde kullanabilmektedir. Bu durum ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucunu doğurmaktadır. Vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucunda mükelleflerin çifte vergilendirilerek zarar görmesini engellemek, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamak gibi nedenlerle ülkeler arasında yapılan görüşmeler sonucunda mutabakata varılan ve ülkelere vergilendirme hakkı tanıyan vergi anlaşmaları yapılmaktadır.

Vergi anlaşmaları ikili veya çoklu olabilmekte ve vergilendirilecek bir durum ortaya çıktığında anlaşmaya taraf ülkeler arasında vergilendirme hakkını paylaşmaktadır¹. Ülkeler vergi anlaşmalarıyla vergilendirme hakkı elde etmekle birlikte bu hakkın hangi oranda kullanılacağına da karar verebilirler². Vergi anlaşmalarıyla belirlenen bu oranlar iç hukuktaki vergi oranlarından daha az olabilmektedir. Böylelikle iç hukuktaki vergi oranları yerine vergi anlaşmalarıyla belirlenen oranlardan faydalanmak mükelleflere bir tür avantaj sağlamaktadır. Vergi anlaşmaları ile sağlanan bu avantaj şirketlerin vergi anlaşmalarından yararlanmak istemelerini beraberinde getirmektedir. Ancak daha öncede belirttiğimiz gibi vergi anlaşmaları anlaşmaya taraf olan ülkelerin mukimleri için geçerlidir. Bu durum mukim olmayan ancak anlaşmanın lehte hükümlerinden yararlanmak isteyen üçüncü kişiler tarafından anlaşma alışverişi, kanal şirket kullanımları gibi matrah azaltıcı ve uluslararası ticaretin gelişmesine olumsuz etki yapan birtakım uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

¹ Russo, Raffaele: Fundamentals of International Tax Planning, IBFD Publications, 2007, s.11.

² OECD model anlaşmasında, madde 10 ve madde 11'de alınacak vergi elde edilen gelirin gayrisafi tutarının maddelerde söz edilen oranları aşamayacağı belirtilmektedir.

Ortaya çıkan olumsuz uygulamalar, OECD yaklaşımı altında; gerçek lehdar, şeffaflık yaklaşımı, kanal yaklaşımı, mukim ifadesinin sınırlandırılması, kapsam dışı bırakma, vergilendirme koşulu, iyi niyet koşulu, menfaatlerin sınırlandırılması hükümleri ile engellenmeye çalışılmaktadır³. Bu çalışmada vergi anlaşmaları hukukunda güvenlik önlemlerinden olan gerçek lehdar kavramı, menfaatlerin sınırlandırılması ve uluslararası hukukta yorum kuralları açıklanarak değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır.

II. GERÇEK LEHDAR KAVRAMI

Gerçek lehdar kavramı uluslararası vergi anlaşmalarından yararlanabilecek kişilerin belirlenmesinde oldukça önemli bir role sahiptir. Gerçek lehdar kavramından ilk defa 1977 OECD model anlaşmasında söz edilmiş ancak kavramın tanımı yapılmamıştır⁴. Genel bir tanım yapmak gerekirse, gerçek lehdar geliri doğuran varlık (hisse senedi, gayrimaddi hak vs.) ve dolayısıyla da gelirin kendisi üzerinde, şeklen değilse de fiilen (yani olayın özü itibarıyla) tasarruf hakkına sahip olan ve herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın söz konusu gelirden fiilen menfaat sağlayan kişidir⁵. Kısaca gerçek lehdar kavramı ile kastedilen gelirden asıl olarak kimin yararlandığı, fayda sağlayan kişinin kim olduğudur.

1977 OECD model anlaşmasında gerçek lehdar kavramı anlaşmanın 10, 11 ve 12. maddelerinde düzenlenen temettü, faiz ve gayri maddi haklara ilişkin hükümlerde bir güvenlik müessesesi olarak getirilmiştir. Kavram; temettü, faiz ve gayri maddi hak bedellerine ilişkin hükümleri düzenleyen bu maddelerde anlaşmaların kötüye kullanımının önlenmesi, vergi kayıp ve kaçakçılığın önüne geçilebilmesi amacıyla kullanılmıştır. Söz konusu hükümlerden yararlanılması için ödemenin gelirden faydalanan kişiye yapılması şart koşulmuştur. Model anlaşmalardaki “gelirden faydalanan kişi” ile kastedilen gerçek lehdardır. Model anlaşmalarla faiz, temettü ve gayri maddi haklardan elde edilen kazancın vergilendirilme hakkı, kazancın elde edildiği ülkeye yani kaynak ülkeye tanınmakta ve bu gelirlere ilişkin kaynak ülkenin uygulayacağı

³ Hji Panayi, Christiana: “Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community”, Eucotax Series on European Taxation, Volume:15, Kluwer International BV, The Netherlands, 2007, s.33.

⁴ Oliver/ Libin/ Weeghel/ Toit: “Beneficial Ownership”, IBFD Bulletin, Temmuz 2000, s.310’dan aktaran Özgenc, Ayhan Selçuk: “Vergi Anlaşmalarında Gerçek Lehdar Kavramı”, MÜHF – HAD, C. 17, S. 3-4, s.150.

⁵ Çelik, Emrah: “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında “Gerçek Lehdar” (Beneficial Owner) Kavramı”, Lebib Yalkın, Nisan 2013, S.112.

bir üst oran belirlenmektedir. Anlaşmaya taraf olan ülkelerden birinin mukimi durumunda olan gerçek lehdara yapılan ödemeler en fazla anlaşmayla belirlenen oranlar üzerinden vergilendirilmektedir. Ödeme yapılan kişinin gerçek lehdar olmadığının tespit edilmesi halinde elde edilen gelire vergi anlaşması ile belirlenen oran uygulanmamakta, kaynak ülke kendi iç mevzuatına göre vergileme yapmaktadır.

Gerçek lehdar yalnızca kişi olarak değerlendirilmemelidir. Vergi anlaşmaları hükümlerinden yararlanabilmek için gerçek lehdar olarak kanal şirket kullanılması da sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. OECD, 1986 yılında yayınlanan Kanal Şirket Raporunda, hissedarları yararına vekil veya acenta benzeri bir yapılanmada hareket ederek emanetçi gibi davranan yapıları kanal şirket olarak tanımlamıştır⁶. Söz edilen raporda gerçek lehdar kavramından bahsedilmiş ve kanal şirketlerin gerçek lehdar olmadıkları belirtilmiştir⁷. Raporunda, hukuki olarak belli gelirlerin mülkiyetini elinde bulunduran kanal şirketlerin, bu gelirler üzerinde çok sınırlı bir tasarruf gücüne sahip olmaları ve sadece başkaları adına hareket etmeleri durumunda, bu gelirlerin gerçek lehdarı olmadıkları açıkça vurgulanmıştır⁸.

Gerçek lehdarın tespiti çoğu zaman kolay olmamaktadır. Şirketlerin kanal şirket olarak yapılandıklarının veya bir şirketin yalnızca o ülkedeki anlaşmanın lehte hükümlerinden yararlanabilmek için ülkede bulunduğunun belirlenmesi oldukça güçtür. Gerçek lehdar ile geliri esas olarak kimin elde ettiğinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle ekonomik yaklaşım çerçevesinde yorum yapılmalı ve özün önceliği dikkate alınmalıdır.

Gerçek lehdar kavramının iç hukukta bulunmaması da kavram açısından belirsizlik yaratmaktadır. OECD'nin revize ettiği tasarıda, gerçek lehdar teriminin özel bir uluslararası vergi terimi olduğu ve sadece özel durumlarda başvurulabileceği ifade edilmiştir⁹. Kavramın uluslararası bir terim olması ve hangi durumlarda başvurulması gerekten bir kavram olduğunun belirsizliği nedeni ile kavram geniş olarak kullanılmalı ve yorumlanmalıdır. Öyle ki,

⁶ OECD, "Double Tax Conventions and the Use of Conduit Companies", Issues in International Taxation No:1 International Tax Avoidance and Evasion (Paris 1987)'den aktaran Ayhan Selçuk Özgenç, a.g.m.

⁷ OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies, R(6), 1986.

⁸ Geçer, Ahmet Emrah: "Uluslararası Vergi Hukukunda Gerçek Lehdar Kavramı", TAAD, S.20, Ocak 2015, s.484.

⁹ OECD Discussion Draft 2011: Clarification of the meaning of Beneficial Owner in The OECD Model Tax Convention, Paragraf 12.5.

OECD model anlaşmasının Şerhinde 2003 yılında yapılan değişiklikle de gerçek lehdar kavramının dar olarak tanımlanmaması gerektiği ve çifte vergilemeden kaçınma ve kaçakçılığı önleme anlaşmalarının içeriği, amacı ve kapsamının ışığı altında ele alınması gerektiği ifade edilmiştir¹⁰. Bu nedenle gerçek lehdar kavramı geniş olarak yorumlanmalı ve özün önceliği dikkate alınmalıdır.

Tüm bunların yanı sıra, uluslararası organizasyonların (OECD, UN) çalışmaları açısından, gerçek lehdarın anlaşılmasını önleyici bir durumun olup olmadığı, terime ekonomik veya hukuki bir anlam verilip verilmeyeceği, bir gelir atfı kuralı olup olmadığı, ikili vergi anlaşmalarının diğer maddelerine taşınıp taşınmaması veya her iki modelden de kaldırılıp kaldırılması gereği, gelir elde eden kimsenin gerçek lehdar olmadığının tespiti halinde ne olacağı sorunu meydana gelmektedir¹¹.

2011 sonrası dönemde gerçek lehdar kavramına ilişkin tartışmalar, kavramın netleştirilmesine yönelik, Şerhte değişiklik öngören bir taslakla sonuçlanmış ve taslak dört ana değişiklik önermiştir¹².

- Gerçek lehdar kavramının bir anlama sahip olduğu belirli ülkelere referansla yorumlanmaması gerekmektedir.
- Gerçek lehdarın kim olduğu belirlenmelidir. Kanal şirketler, acentalar, vekil veya kurumlar gerçek lehdar değildir. Elde edilen gelir üzerinde tam bir “kullanma ve yararlanma hakkı” olan kişi gerçek lehdardır.
- Gerçek lehdar testinin (OECD model anlaşması m.1) geçilmiş olması anlaşma faydasının sağlanması açısından tek başına yeterli değildir. Anlaşmanın kötüye kullanılmasının madde 1’den daha farklı boyutları bulunmaktadır.
- Gerçek lehdar terimi ilgili maddenin içeriği doğrultusunda ve başka metinlerdeki kullanımlardan ayrı değerlendirilmelidir.

¹⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, January 2003, s.164.

¹¹ Jimenez, Adolfo Martin: “Beneficial Ownership; Current Trends”, World Tax Journal, Ocak 2010, s. 35.

¹² Özgenç, Ayhan Selçuk: Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul 2012, s.111.

III. MENFAATLERİN SINIRLANDIRILMASI

Uluslararası vergi anlaşmalarının temel amacı ülkeler arasında vergilendirme hakkını tahsis etmek bu bağlamda çifte vergilendirmenin veya çifte vergilendirmemenin önlenmesini sağlamaktır. Vergi anlaşmalarıyla bu tür vergilendirme sorunları için önlem alınmasının yanı sıra bazı gelir türleri için özel oranlar belirlenmekte ve anlaşmaya taraf ülke mukimlerine birtakım avantajlar sağlanmaktadır. Vergi anlaşmalarıyla sağlanan bu avantajlardan anlaşmaya taraf ülkelerde mukim olmayan kişilerin de faydalanmak istemesi anlaşmaların suiistimal edilmesi ve anlaşma hükümlerinin kötüye kullanılmasını beraberinde getirmektedir. Anlaşmaların suiistimali ve anlaşma hükümlerinin kötüye kullanılması anlaşma alışverişi (treaty shopping), transfer fiyatlandırması, üçgen uygulamalar, gelir niteliğinin değiştirilmesi gibi çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilmektedir¹³. Anlaşmaların suiistimalinin ve anlaşma hükümlerinin kötüye kullanılmasının engellenmesi için OECD tarafından koruyucu hükümler ve önlemler getirilmiş olmakla birlikte bu önlemlerden biri de menfaatlerin sınırlandırılması uygulamasıdır.

Menfaatlerin sınırlandırılması, ülkeler arasında yapılan uluslararası vergi anlaşmalarının lehte olan hükümlerinden yararlanmanın sınırlandırılması anlamına gelmektedir. Uluslararası vergileme açısından sorun yaratan bu konuya OECD tarafından hazırlanan BEPS 6 eylem planı ile açıklık getirilmektedir. BEPS 6. Eylem planında anlaşmaların suiistimal edilmesinin ve kötüye kullanılmasının önüne geçilmesi için birtakım tavsiyelerde bulunmaktadır.

Anlaşmalara yerleştirilecek hükümlerden biri olan menfaatlerin sınırlandırılması hükmü, kaynağını Birleşmiş Milletler Model anlaşmasından almakla birlikte, 2003 değişiklikleriyle OECD Şerhi önerileri arasına girmiştir¹⁴. Menfaatlerin sınırlandırılması temel olarak anlaşma alışverişini önlemek için alınan bir tedbir niteliğindedir. Anlaşma alışverişi ile amacı yalnızca iki ülke arasındaki vergi anlaşmasının lehte hükümlerinden faydalanmak olan bir üçüncü ülke mukiminin anlaşmaya taraf iki devletten biriyle bağlantı kurarak anlaşmadan yararlanması söz konusudur. Menfaatlerin sınırlandırılması bu şekilde oluşturulan bir anlaşma alışverişini önlemeye çalışmaktadır. Burada önemli olan nokta mukimin söz konusu devletle gerçekten bir bağı olup olmadığıdır¹⁵.

¹³ Özgenç, a.g.m, 147-148.

¹⁴ Özgenç, a.g.t., s.139.

¹⁵ Miller, Michael J. – Stone, Mark: “The Evolution of Limitation on Benefits, Beneficial Ownership, And Similar Rules: Recent Trends And Future Possibilities”, Tax Manage-

1977 OECD Şerhi ile anlaşmaların kötüye kullanılmasının engellenmesi konusunda önlemler alınmasıyla birlikte, anlaşma alışverişi kavramı ilk olarak 2003 OECD Şerhinde kullanılmış ve bu durumun önlenmesi için anlaşma yapan devletlerin menfaatleri sınırlandırma hükümlerinin kullanılması önerilmiştir. Ayrıca anlaşmadan yararlanılabilmesi için anlaşma kapsamında kişi ve mukim olmanın tek başına yeterli sayılmaması başka dolaylı hükümlere de dikkat edilmesi önerilmiştir.

OECD Şerhi madde önerisi şöyledir¹⁶:

“1. Aksi bu Madde’de belirtilen durumlar dışında, diğer Akit Devlet’ten gelir elde eden bir Akit Devlet mukimi, sadece paragraf 2’de tanımlanan “ehil kişi” ise ve bu Anlaşma’nın bu tür menfaatlerini elde etmek için gereken diğer koşullarını yerine getiriyorsa, bu Anlaşma’nın diğer Akit Devlet mukimlerine tanınan bütün menfaatlerine hak kazanacaktır.

2. Bir Akit Devlet mukimi yalnızca aşağıdakilerden herhangi biri olması halinde bir mali yıl için ehil kişi sayılır;

- a) gerçek kişi;*
- b) devletin ehil kurumu;*
- c) şirket, şayet*

(i) hisse senetlerinin esas bölümü, paragraf 6’nın a) veya b) bendlerinde belirtilen tanınmış bir menkul kıymetler borsasında kote edilmiş ise ve bir veya daha fazla tanınmış menkul kıymetler borsasında düzenli olarak işlem görüyorsa, veya (ii) toplam oyların en az yüzde 50’si ve şirket hisselerinin değeri doğrudan veya dolaylı olarak, bu bendin (i) alt bendi uyarınca anlaşma menfaatlerine haiz beş veya daha az şirkete aitse, dolaylı maliklik halinde, her ara sahibin Akit Devletlerden birinin mukimi olması kaydıyla;

d) bir hayır kurumu (charity) veya diğer vergiden muaf kuruluş, emeklilik trustu veya özellikle emeklilik veya benzeri menfaatler sağlamak amacıyla kurulmuş herhangi bir diğer kuruluş olması halinde, kişinin lehdarlarının, üyelerinin veya katılımcılarının yüzde 50’sinden fazlasının Akit Devletlerden birinin mukimi olması kaydıyla,

- e) Gerçek kişi dışındaki bir kişi, şayet:*

ment International Journal., Vol. 37, 2008, s. 719.

¹⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, January 2003, s.59-61.

(i), mali yıl günlerinin en az yarısında alt paragraf a), b) veya d) veya alt bölüm c) bu paragrafın (i) alt bendinden dolayı ehil kişi olan kişiler, doğrudan veya dolaylı olarak, toplam oyların ve hisselerin değerinin en az yüzde 50'sine veya kişiden diğer yararlanma haklarına sahipse,

(ii) mali yıl içerisinde kişinin brüt gelirinin yüzde 50'sinden azı, doğrudan veya dolaylı olarak, kişinin ikamet Devleti'nde Anlaşma'nın kapsamındaki vergiler için indirilebilir olan ödemeler şeklinde Akit Devlet mukimi olmayan diğer kişilere ödenir veya tahakkuk ettirilirse (fakat olağan iş ilişkisinde hizmet veya maddi varlıklar için yapılan emsale uygun ödemeler ve finansal yükümlülüklerle bağlı olarak akit devlet mukimi olmayan bankalara yapılan ödemelerin bankanın Akit Devletlerden birinde yerleşik daimi işyerine atfolunması halleri bunun dışındadır).

3. a) Bir Akit Devlet mukimi, bir diğer Devlet'ten edinilen bir gelir unsuruna ilişkin, şayet mukim ilk bahsedilen Devlet'te faal olarak iş yapıyorsa (mukimin kendi hesabına yatırımlar yapması veya yönetmesi dışında, bu faaliyetler bankacılık, sigorta veya bir banka, sigorta şirketi veya kayıtlı menkul kıymetler satıcıları tarafından yürütülen menkul kıymet faaliyetleri olmadığı sürece), diğer Akit Devlet'ten elde edilen gelir bu iş ile bağlantılı veya bağlı ise bu iş ve mukim bu Anlaşma'nın bu tür menfaatleri elde etmek için gereken diğer koşullarına uyuyorsa, kişinin ehil olmasına bakılmaksızın Anlaşma menfaatlerine hak kazanacaktır.

b) Şayet bir mukim veya bağlı şirketlerinden herhangi birisi, diğer Akit Devlet'te gelir unsuru oluşturan bir iş faaliyetinde bulunuyorsa, diğer Devlet'te icra edilen iş, ilk bahsedilen Devlet'teki iş faaliyetine göre daha önemli ise sadece o zaman alt paragraf a) bu gelir unsuruna uygulanır. Bir şirket faaliyetinin bu paragraf amaçları için önemli olup olmadığı gerçekler ve koşullara bağlı olarak belirlenecektir.

c) Alt paragraf a) kapsamında bir kişinin faal olarak bir iş yapıp yapmadığını belirlerken, bu kişinin ortak olduğu bir ortaklık tarafından icra edilen faaliyetler ve bu kişiye bağlı kişiler tarafından yürütülen faaliyetler bu kişi tarafından yürütülüyor sayılacaktır. Bir kişi bir diğerine, şayet diğerinin yararlanma hakkının en az yüzde 50'sine sahipse bağlı olacaktır (veya, bir şirket olması halinde, doğrudan veya dolaylı olarak, toplam oyların ve şirket hisselerinin en az yüzde 50'sine) veya başka bir kişi, doğrudan veya dolaylı olarak, her kişinin yararlanma hakkının en az yüzde 50'sine sahipse (veya, bir şirket olması halinde, doğrudan veya dolaylı olarak, toplam oyların ve şirket hisselerinin en az yüzde 50'sine). Her durumda, şayet, bütün gerçekler ve koşullara bağlı olarak, birisi diğerini kontrol ediyorsa

veya her ikisi de aynı kişi veya kişilerin kontrolü altındaysa, bir kişi bir diğerine bağlı sayılacaktır.

4. Bu Madde'nin önceki hükümlerine bakılmaksızın, şayet bir şirket bir Akit Devlet mukimi ise veya bir şirket böyle bir şirketi kontrol ediyorsa, hisselerinin bir bölümü

a) sahiplerine, diğer Akit Devlet'ten elde edilen şirket gelirlerinin bir kısmına hak kazandıran koşullara veya diğer düzenlemelere konu ise ve bu pay bu tür koşullar veya düzenlemeler olmasa alacakları paydan daha büyükse ("gelirin imtiyazlı kısmı"); ve

b) ehil olmayan kişiler tarafından sahip olunan oy hakkının veya değerinin yüzde 50'si veya daha fazlası ise, Anlaşma'nın menfaatleri gelirin imtiyazlı kısmına uygulanmayacaktır.

5. Ne Paragraf 2 ne de paragraf 3 veya 4 hükümleri uyarınca ehil kişi olmayan bir Akit Devlet mukimi, diğer Akit Devlet'in yetkili makamları tarafından, bu kişinin kuruluşu, satın alımı veya devam ettirilmesi ve işlemlerinin yürütülmesinin esas amaçlarından birinin Anlaşma çerçevesinde menfaat elde etmek olmamasının anlaşılması halinde, Anlaşma'nın menfaatlerine hak kazanacaktır."

OECD madde önerisinde, birinci paragrafta genel kurallardan bahsedilmekte ve anlaşma mukiminin sayılan ehil kişilerden olması durumunda anlaşmanın menfaatlerinden yararlanacağından bahsetmektedir. Takip eden paragrafta ehil kişilerin kimlerden oluştuğu açıklanmaktadır. Üçüncü paragrafta ehil olmayan kişilerin anlaşma menfaatlerinden yararlanabilmeleri için gereken şartlara değinilmektedir. Buna göre ehil olmayan kişi ikamet devletinde aktif ticari faaliyette bulunması koşulu ile anlaşmanın menfaatinden yararlanabilmektedir. Dördüncü paragrafta anlaşma menfaatlerinin gelirin imtiyazlı kısmına uygulanmayacağından söz edilmektedir. Son paragrafta ise ehil kişi olmayan bir Akit devlet mukiminin esas amacının anlaşmanın menfaatlerinden yararlanmak olmamasının anlaşılması durumunda anlaşmanın menfaatlerinden yararlanma hakkı tanınabileceği açıklanmaktadır.

Menfaatlerin sınırlandırılması ehil kişi, genel test standartları ve özel test standartları olmak üzere üç duruma bağlı olarak gerçekleşebilmektedir¹⁷. Ehil kişi ile kastedilen sözleşmeciler devletlerden birinde bulunan ve o devlete bağlama noktaları ile bağlanması nedeniyle anlaşmadan yararlanabilecek kişilerdir. Bir başka deyişle ehil kişi anlaşma hükümlerinden yararlanma hakkı olan

¹⁷ Özgenç, a.g.t., s.150.

kişidir. Genel test standartlarında; işlem gören hisse senetlerinin fayda sağlayan ülkeyle bağlantılı olması, tüzel kişilerin sahiplik/matrah erozyonu testini karşılamayıp karşılamadıklarına bakılmaktadır. Sahiplik/matrah erozyonu testinde ehil kişi olma; sahiplik testi (anlaşmanın faydasından yararlanılacağı ülkede bulunan hisse senetlerinin oranı ve süresi) ve matrah erozyonu testi (toplam gelirden indirilebilecek giderlerin oranı) ile belirlenmektedir¹⁸. Özel test standartları, anlaşmaya ehil olmayan hangi kişilerin anlaşma menfaatlerrinden yararlanacağıının belirlenmesi için kullanılmaktadır¹⁹.

IV. ULUSLARARASI HUKUKTA YORUM KURALLARI

Uluslararası vergilemede önem arz eden bir diğer durum anlaşma metinlerinin yorumlanmasıdır. Ülkelerin anlaşmaları kendi iç mevzuatlarına göre yorumlamaları ülkeler için matrah azaltıcı etki yaratarak çifte vergilendirilmemeye neden olabileceği gibi çifte vergilendirilme gibi mükellefin aleyhine bir durum da yaratabilmektedir. Bu nedenle uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanması konusunda ortak bir görüş birliğine varılması vergi matrahının azaltılması veya vergi kaçakçılığının önlenmesi konusunda yarar sağlayacaktır. Vergi anlaşmalarının yorum kurallarını genel yorum kuralları, özel yorum kuralları ve diğer unsurlar olmak üzere üç başlık altında incelemek mümkündür.

1. Genel Yorum Kuralları

Genel yorum kuralları ülkeden ülkeye değişmemekte anlaşma yapan tüm ülkeler için geçerli olmaktadır. Genel yorum kuralları olarak Viyana Anlaşmalar Hukukundaki Yorum kuralları ve Anlaşmaların Ortak Yorumu İlkesi ele alınmaktadır.

A. Viyana Anlaşmalar Hukukundaki Yorum Kuralları

Uluslararası anlaşmaların uygulanması ve yorumlanmasında temel belge 27.01.1980 tarihinde yürürlüğe giren Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi (VAHS)'dir. Vergi anlaşmaları genel olarak VAHS'nin yorum kurallarına tabi olmaktadır²⁰. VAHS'de bulunan yorum kurallarının uygulama alanları ise şu şekildedir²¹.

- Anlaşmanın genel uygulamasında iç hukuk değil, uluslararası hukuk uygulanacaktır.

¹⁸ Özgenç, a.g.t., s.158.

¹⁹ Özgenç, a.g.t., s.159.

²⁰ Yaltı, a.g.e., s.87.

²¹ Yaltı, a.g.e., s.88.

- Anlaşmada tanımlanan terimlerin yorumu da yukarıdaki ilkenin kapsamına girmektedir.
- Anlaşmada tanımlanmayan ve devletlerin iç hukuklarına gönderme yapılan terimler için, uygulanacak iç hukukta bir düzenleme olmaması halinde VAHS’de yer alan genel yorum kuralları geçerli olacaktır.
- Anlaşmada tanımlanmayan ancak iç hukuka da gönderme yapılmayan terimlerin yorumu uluslararası hukuk kurallarına göre yapılacaktır.

Bahsedilen uygulama aşamalarında VAHS’nin 31, 32 ve 33. maddelerinden yararlanılacaktır. 31. madde temel yorum kuralları olarak kabul edilirken, 32 ve 33. maddeler tamamlayıcı yorum kuralları olarak kabul edilmektedir. Temel yorum kuralları 31. maddede şu şekilde sıralanmaktadır;

- Bir anlaşma, hükümlerine anlaşmanın bütünü içinde ve konu ve amacının ışığında verilecek alelade manaya uygun şekilde iyi niyetle yorumlanır (31/1).
- Bir anlaşmanın yorumu bakımından, (anlaşmanın) bütünü, girişini ve eklerini içine alan metne ilaveten, (i) anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bütün taraflar arasında yapılmış olan anlaşmayla ilgili herhangi bir anlaşma; (ii) anlaşmanın akdedilmesi ile bağlantılı olarak bir veya daha fazla tarafça yapılan ve diğer taraflarca anlaşmayla ilgili bir belge olarak kabul edilen herhangi bir belge (31/2) de göz önünde bulundurulur.
- Anlaşmanın içeriği/bütünü ile birlikte aşağıdakiler (de) dikkate alınır: (i) Taraflar arasında anlaşmanın yorumu veya hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak yapılan daha sonraki (tarihli) herhangi bir anlaşma, (ii) Tarafların anlaşmanın yorumu konusundaki mutabakatını tespit eden anlaşmanın uygulanması ile ilgili daha sonraki herhangi bir uygulaması ve (iii) Taraflar arasındaki ilişkilerde milletlerarası hukukun tatbiki kabil herhangi bir kuralı (31/3)
- Tarafların bir terime özel bir mana vermek istedikleri tespit edilirse, o terime o anlam verilir (31/4)

Temel yorum kurallarının açık olmadığı hallerde tamamlayıcı yorum kurallarına başvurulabileceği 32. maddede açıklanmıştır. Buna göre 32. maddede “31. maddenin uygulanmasından hâsıl olan manayı teyid etmek veya 31. maddeye göre yapılan yorum,

a) manayı muğlak veya anlaşılmaz bırakıyorsa,

b) Çok açık bir şekilde saçma olan veya makul olmayan bir sonuca götürüyorsa, manayı tespit etmek için andlaşmanın hazırlık çalışmalarına ve yapıma şartları dahil, tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabilir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre 32. maddeye gidebilmek için 31. maddede yer alan yorum kurallarının anlaşılmaması, muğlak olması veya makul olmayan sonuçlara götürmesi gerekmektedir. Bu bağlamda 32. Madde tamamlayıcı yorum kuralları olarak kabul edilmektedir. VAHS'nin 32'nci madde hükmünde, tamamlayıcı yorum araçlarının nelerden oluştuğu belirtilmemiş, yalnızca hazırlık çalışmaları ve anlaşmanın yapıldığı koşullar tamamlayıcı yorum araçları arasında sayılmıştır. Bu açıdan tamamlayıcı yorum yollarının yalnızca bu araçlardan oluşmadığı ifade edilmektedir²².

33. maddede ise iki veya daha fazla dilde hazırlanmış anlaşmaların yorumu hakkında genel bir çerçeve çizilmiştir. Buna göre;

“1. Bir anlaşma iki veya daha fazla dilde tevsik edildiği zaman, görüş ayrılığı halinde, belirli bir metnin üstün tutulacağını metnin kendisi öngörmedikçe veya taraflar öyle kararlaştırmadıkça, her bir dildeki metin aynı şekilde geçerlidir.

2. Metnin tevsik edildiği dillerden farklı bir dildeki bir anlaşma sureti, ancak anlaşmanın öngörmesi veya tarafların kabul etmesi halinde geçerli bir metin telakki edilir.

3. Anlaşma hükümlerinin her bir geçerli metinde aynı manayı taşıdığı farz edilir.

4. Birinci paragrafta göre, belirli bir metnin üstün tutulduğu durumlar saklı kalmak üzere, geçerli metinler arasında yapılan bir karşılaştırma, 31. ve 32. maddelerin uygulanmasının ortadan kaldırmadığı bir anlam farkı ortaya koyarsa, anlaşmanın konu ve amacı göz önünde tutulduğunda metni en iyi uzlaştıran anlam benimsenecektir.”

B. Anlaşmaların Ortak Yorumu İlkesi

Anlaşmaların ortak yorumlanmasının bir uygulaması olarak OECD model anlaşmasının 25. maddesinde vurgulanan karşılıklı anlaşma usulünün

²² Yaltı, a.g.e., s.91.

ortak yoruma ulaşma konusunda bir araç olduğu söylenebilir²³. Karşılıklı anlaşma usulünde anlaşmaya taraf olan ülkeler bir araya gelerek tartışılan konu veya yapılan uygulama hakkında fikir beyan etmektedirler. Böylelikle ülkeler aralarında yaptıkları fikir alışverişi sonrasında ortak bir yorumda birleşmekte ve bir sonuca ulaşmaktadırlar.

Vergi anlaşmaları çoğunlukla iki ülke arasında yapıldığı için çok taraflı anlaşmalara nazaran ortak yorum kurallarına daha az gereksinim duymaktadır²⁴.

1. Özel Yorum Kuralları

Özel yorum kuralları ile bahsedilen ülkelerin iç hukuk hükümlerinin vergi anlaşmalarına uygulanmasıdır. Vergi anlaşmalarında kullanılan terimlerin hepsinin anlamları anlaşmada bulunmamakta ve bu terimlerin anlamları ve yorumlanması açısından ülkelerin iç hukuk hükümlerine gönderme yapmaktadır. Bazı durumlarda ise Model anlaşmalarda terimlerin anlamları bulunmakta ve bu terimler tanımlarının dışındaki durum veya olaylara uygulanmamaktadır. Model Anlaşmaların 11>inci maddesinde tanımlanan faiz teriminin anlaşmaya taraf devletlerin iç hukukundan bağımsız yorumlanmayacağı²⁵ buna örnek olarak gösterilebilir.

Anlaşmada tanımlanmayan terimlerin iç hukuk kuralları ile belirlenen anlamının geçerliliği, anlaşmanın içeriğinin aksini öngörmemiş olmasına bağlı olarak kabul edilmekte; anlaşmanın içeriğinin, iç hukuk kuralları uyarınca yapılacak yorumun sınırını oluşturduğu ifade edilmektedir²⁶. Bir başka deyişle bir terim iç hukuk kuralları çerçevesinde yorumlanırken anlaşmanın içeriğine bağlı kalınmalıdır.

2. Vergi Anlaşmalarının Yorumlanmasında Diğer Hususlar

Vergi anlaşmalarının yorumlanmasında genel ve özel nitelikte birtakım yorum kurallarıyla birlikte nitelendirme sorunu, kıyas ve vergiden kaçınmaya

²³ Başok, Cemal Baran: Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Mali Hukuk) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2016, s.116.

²⁴ Ward, David: "Use of Foreign Court Decisions in Interpreting Tax Treaties", Courts and Tax Treaty Law, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Volume 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007, S.162.

²⁵ Ferhatoğlu, Emrah: "BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, S.326, Kasım 2015, s. 23.

²⁶ Yaltı, a.g.e., s.96.

yol açmayacak şekilde yorum yapılmasını gerektiren bazı hususlar da bulunmaktadır.

A. Nitelendirme

Vergi anlaşmalarının belirli bir olaya uygulanması açısından öncelikle niteleme yapılması gerekmektedir. Vergi anlaşmasında kullanılan her terimin açıklanamaması nedeniyle anlaşma tarafı ülkelerin aynı terime farklı anlamlar yüklemesi sonucunda niteleme sorunu ortaya çıkabilmektedir. OECD model anlaşmasında gelir unsurlarının niteliklerine göre sınıflandırılması bir anlamda belirliliği sağladığı için nitelendirme sorununu önlediği söylenebilir.

Nitelendirme sorununa üç alternatif yolla çözüm getirilmeye çalışılmaktadır²⁷:

- Anlaşmayı uygulayan her devletin kendi iç hukukuna göre nitelendirme yapmasını savunan “lex fori” görüşü,
- Gelirin ortaya çıktığı devletin iç hukukuna göre nitelendirme yapılmasını savunan kaynak devlet görüşü,
- Taraf devletlerin anlaşmanın içeriğine göre istikrarlı bir nitelendirme yapmasını savunan otonom görüş.

B. Kıyas

Kıyas bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş olan diğer bir olaya uygulanmasıdır²⁸. Kanunilik ilkesi gereği vergiler kanunla koyulur, değiştirilir veya kaldırılır. Kanunlarla açık bir şekilde belirtilmeyen bir gelir unsurundan vergi alınması mümkün değildir. Bu nedenle vergi hukukunda kıyas yasağı bulunmaktadır. Vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanmasını ifade eden yorum faaliyetinin sınırını oluşturan kıyas yasağı ilkesi, kanunsuz vergi olmaz görüşünden hayat bulan ve vergi hukukunun temel ilkesi olan kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmış bir ilkedir²⁹.

Vergi hukukunda olduğu gibi uluslararası vergi hukukunda da kıyas ya-

²⁷ Vogel, Klaus: “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, Berkeley Journal of International Law, Volume 4, Issue 1 Spring 1986, S.62.

²⁸ Öncel, Mualla - *Kumrulu*, Ahmet - Çağan, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 29.

²⁹ *Hayrullahoğlu*, Betül: Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012, s.1.

sağı bulunmaktadır. Örneğin, Türkiye'nin imzalamış olduğu vergi anlaşmalarının büyük kısmında "gerçek lehdar" teriminin tanımı yapılmamış olup KK-TC-Türkiye Vergi Anlaşması'nda bu yönde bir tanım bulunmaktadır. Ancak bu terimin tanımının yapılmadığı diğer anlaşmalarda bu tanımın kıyas yoluyla kullanılması söz konusu değildir³⁰.

C. Vergiden Kaçınma ve Yorum

Vergiden kaçınma tespitinin zor olması ve hukuka aykırı eylem oluşturmaması nedeniyle vergi kaçakçılığında farklılık arz etmektedir. Vergiden kaçınma ülkelerin vergi matrahlarını aşındırdıkları için olumsuz bir davranış gibi görünse de kanunlara uygun olması nedeniyle cezalandırılacak bir sonuç doğurmamaktadır. Ayrıca sözleşme serbestisi nedeniyle kişilerin diledikleri yerde ticari faaliyette bulunma haklarının olduğunun da unutulmaması gerekmektedir. Vergiden kaçınmada bir taraftan sözleşme serbestisi ilkesi bulunurken diğer taraftan hukuk kurallarının kötüye kullanılması söz konusudur³¹.

Vergisel olayların yorumu sözleşme serbestisi ve hukuk kurallarının kötüye kullanılması arasındaki ayrımının yapılabilmesi açısından kolay olmaktadır. Çoğu durumda bir şirketin yalnızca vergi matrahını azaltmak için bir ülkeye yatırım yapıp yapmadığının belirlenmesi oldukça zordur. Ancak vergisel olaylar yorumlanırken vergiden kaçınacak şekilde yorumlanmamalıdır. Olayın özüne inilerek objektif değerlendirme yapılmalıdır.

SONUÇ

Vergi anlaşmaları iki veya daha fazla ülke tarafından ekonomik veya siyasi birçok amaçla yapılan, anlaşmaya taraf ülkeler arasında vergilendirme hakkını tahsis eden ve hükümlerinden yalnızca anlaşmaya taraf devletlerin mukimlerinin yararlanabileceği uluslararası anlaşmalardır. Vergi anlaşmalarının hükümleri sadece anlaşmaya taraf olan ülkelerin mukimlerini bağlamaktadır. Ancak zaman zaman anlaşmaya taraf olan ülke mukimleri dışındaki üçüncü kişiler veya şirketler tarafından anlaşma hükümlerinden faydalanılması söz konusu olabilmektedir. Mukim olmayan bu kişi veya şirketler vergi anlaşmalarını kötüye kullanarak anlaşmanın lehte hükümlerinden yararlanmaktadır. Vergi anlaşmaları hukukunda vergi güvenlik önlemlerinden olan gerçek leh-

³⁰ Başak, Levent: "Vergi Anlaşmalarında Kullanılan "Gerçek Lehdar" "Beneficial Owner (Ownership)" Teriminin Analizi ve Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", Vergi Sorunları Dergisi, S.301, Ekim 2013, s. 44.

³¹ Russo, a.g.e., s.60.

darın belirlenmesi, menfaatlerin sınırlandırılması ve yorum kuralları ile bu kötüye kullanımın önüne geçmeye çalışılmaktadır.

Vergi anlaşmalarındaki hükümlerinin kapsadığı kişi veya şirket anlaşmaya taraf ülkelerin mukimi olan kişi veya şirkettir. Gerçek lehdar kavramı ile anlaşmadan faydalanan kişinin kanal şirket veya aracı kişi olup olmadığının tespiti sağlanmaktadır. Bu kişi veya kurumların gerçek lehdar olmadığı ve yalnızca vergi anlaşmasının lehte olan hükümlerinden yararlanmak için kurulan bir şirket olduğunun yani anlaşmanın kötüye kullanıldığına tespiti halinde ise anlaşma menfaatlerinin sınırlandırılması söz konusudur. Anlaşma menfaatlerinin sınırlandırılması durumunda vergi anlaşmalarında belirtilen lehte hükümler değil ülkelerin iç mevzuatındaki hükümler uygulanmaktadır. Vergi anlaşmalarının kötüye kullanımın engellenmesinde, vergi anlaşması hükümlerinin sağlıklı bir şekilde yorumlanması da büyük önem arz etmektedir. Vergi anlaşmalarının yorumlanması konusunda Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi temel belge olmakla birlikte ülkelerin birlikte veya bireysel olarak yaptıkları yorumlarda kötüye kullanımın engellenmesi için uymaları gereken kurallar da bulunmaktadır.

Vergi anlaşmalarının kötüye kullanımı ülkelerin ekonomilerine zarar vermekle kalmayıp haksız rekabete de neden olmaktadır. Bu nedenle vergi anlaşmaları hukukunda uygulanmakta olan vergi güvenlik önlemleri vergi anlaşmalarının amaçları dışında kullanılmasını önleyerek matrah azaltmanın önüne geçilmesinde ülke ekonomileri açısından büyük öneme sahip bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

Başak, Levent: “Vergi Anlaşmalarında Kullanılan “Gerçek Lehdar” “Beneficial Owner (Ownership)” Teriminin Analizi ve Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, S.301, Ekim 2013, ss. 43-51.

Başok, Cemal Baran: Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Mali Hukuk) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2016.

Çelik, Emrah: “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında «Gerçek Lehdar» (Beneficial Owner) Kavramı”, Lebib Yalkın, Nisan 2013, S.112, ss.128-132.

Ferhatoğlu, Emrah: “BEPS Projesinin Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araç Sorununa Etkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.326, Kasım 2015, ss.17-30.

Geçer, Ahmet Emrah: “Uluslararası Vergi Hukukunda Gerçek Lehdar Kavramı”, TAAD, S.20, Ocak 2015, ss.477-522.

Hayrulloğlu, Betül: Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012.

Jimenez, Adolfo Martin: “Beneficial Ownership; Current Trends”, World Tax Journal, Ocak 2010, ss.35-63.

Miller, Michael J. - Stone, Mark: “The Evolution of Limitation on Benefits, Beneficial Ownership, And Similar Rules : Recent Trends And Future Possibilities”, Tax Management International Journal., Vol. 37, 2008, ss.1-13.

OECD Discussion Draft 2011: Clarification of the meaning of Beneficial Owner in The OECD Model Tax Convention.

OECD: Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies, R(6), 1986.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, January 2003.

Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Özgenç, Ayhan Selçuk: “Vergi Anlaşmalarında Gerçek Lehdar Kavramı”, MÜHF – HAD, C. 17, S.3-4, 2011, ss.145-167. (Anılış: a.g.m.).

Özgenç, Ayhan Selçuk: Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul 2012. (Anılış: a.g.t.).

Panayi, Christiana HJI: Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the

European Community, Eucotax Series on European Taxation, Volume: 15, Kluwer International BV, The Netherlands, 2007.

Russo, Raffaele: Fundamentals of International Tax Planning, IBFD Publications, 2007.

Vogel, Klaus: "Double Tax Treaties and Their Interpretation", Berkeley Journal of International Law, Volume 4, Issue 1 Spring 1986.

Ward, David: "Use of Foreign Court Decisions in Interpreting Tax Treaties", Courts and Tax Treaty Law, Editor: Guglielmo Maisto, IBFD Volume 3 EC and International Tax Law Series, Amsterdam 2007.

OECD ÜYESİ ÜLKELERDE ÜCRETLİLERİN VERGİ YÜKÜ ÜZERİNE KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

Ali ÇELİKKAYA*

GİRİŞ

Bu çalışma, 35 OECD üyesi ülkede, ücretler üzerinden ödenen vergilerin yükünü karşılaştırmalı olarak incelemektedir. Bunun için temel kaynak olarak OECD'nin ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin 2017 tarihli raporu esas alınmıştır¹.

Bu kapsamda çalışmada, OECD üyesi ülkelerde çalışanlar tarafından ödenen; gelir ve sosyal güvenlik vergileri, çalışanlara yapılan nakit transferi (genellikle çocuk yardımı) şeklindeki aile yardımları ve işverenler tarafından ödenen sosyal güvenlik ve bordro vergileri (yani vergi yükünün hesaplanmasında işveren tarafından yapılan sosyal katkıların toplamı) karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Buradaki amaç, OECD üyesi ülkelerde hane halkları bazında gelir elde edenlerin; marjinal ve ortalama vergi yüklerini ve işverenlerin toplam istihdam maliyetlerini ortaya koymaktır. Bu sayede OECD genelinde, çalışanların ödedikleri vergiler ve kendilerine yapılan nakdi yardımların, çalışanların net geliri üzerindeki etkisi (yani çalışan hane haklarının katlandıkları vergi yükü) ile ilgili karşılaştırma yapma imkânı doğacaktır. Bu karşılaştırma ve sonuçta elde edilecek bulgular aynı zamanda OECD üyesi ülkelerin vergi düzeyleri ve vergi yapıları hakkında bilgi edinme imkânı da sunacaktır.

Çalışma dört bölüm olarak planlanmıştır. Birinci bölümde efektif vergi oranları, iki ve üçüncü bölümlerde sırasıyla kişi ve aile bazında ortalama vergi oranları ve dördüncü bölümde de ücretler üzerindeki vergi yükü karşılaştırılmaktadır. Sonuç kısmında ise genel bir değerlendirme ve tespitler yer almaktadır.

* Prof. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ OECD: Taxing Wages, 2015-2016, Special Feature: Taxation And Skills, OECD Publishing, Paris 2007, http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2017-en. (Erişim Tarihi: 05/02/2018).

I. EFEKTİF VERGİ ORANI

OECD raporlarında, toplam işgücü maliyeti ve işçinin eline geçen net ücret arasındaki farkı ifade etmek için kullanılan temel karşılaştırma ölçüsü vergi kamasıdır². Vergi kaması; ödenen gelir vergisi, işçi ve işveren sosyal güvenlik katkı payları ve ödenen her çeşit bordro vergilerinin toplamından, çalışanlara yapılan nakdi yardımların (çocuk yardımı gibi) düşülmesi suretiyle hesaplanmaktadır³. Bu durumda işgücünün toplam maliyeti hesaplanırken, işveren tarafından ödenen sosyal güvenlik katkıları ve bazı ülkelere özgü olarak ödenen bordro vergileri işçinin brüt ücretine dahil edilmektedir. Ancak, bazı ülkelere özgü olarak, işverenin katlanmak zorunda olduğu vergi dışındaki diğer bir takım zorunlu ödemeler (özel yönetimli fonlara, sağlık kurumlarına ya da sosyal sigorta planlarına yapılan karşılıklı ve karşılıksız zorunlu ödemeler gibi) daha bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda göz önünde bulundurulduğunda yapılan hesaplama işgücü maliyetinin gerçek değerini hesaplamada yetersiz kalabilmektedir. OECD genelinde vergi kaması (yani işverenin toplam işgücü maliyeti ile işçiye yapılan net ödeme arasındaki fark) ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Aşağıdaki tablo 1'in ilk sütunundan da görüldüğü gibi, bazı ülkelerde bu oran %45'in üzerine çıkarken, bazı ülkelerde %20'nin altında kalmaktadır. Bu anlamda iki uç örnek olarak Belçika ve Şili görülmektedir. Şöyle ki, 2016 yılında vergi kamasının en yüksek olduğu ülke %54,0 ile Belçika iken, en düşük olduğu ülke %7,0 ile Şili olmuştur. Vergi kamalarının ülke bazında bu derece büyük farklılık göstermesinde; istihdam düzeylerindeki, sosyal güvenlik sistemlerindeki ve diğer işgücü piyasası kurumlarındaki farklılıkların büyük etkisi bulunmaktadır. OECD üyesi ülkelerin bir kısmında yapılan *vergi reformlarının* da etkisiyle 2000-2009 döneminde işgücü maliyetleri içerisindeki efektif vergi yükü %0,9 puan (AB genelinde ise %2,4 puan) azalmıştır⁴. Ancak küresel finansal krizin hemen ardından yükselişe geçmiş ve 2013 yılına kadar %1 oranında artmıştır. OECD genelinde vergi kaması (yani gelir ve sosyal güvenlik vergilerinin işgücü ücretleri üzerindeki yükü) bir önceki yıla göre %0,07'lik bir artışla, 2016 yılında %36,0 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye'de ise oran OECD ortalamasının üzerinde olup, bir önceki yıla göre %0,09 azalışla, 2016 yılı itibarıyla vergi kaması %38,1 olarak hesaplanmıştır.

² Vergi kaması ifadesinin literatürdeki bir diğer yaygın kullanım şekli vergi takozudur.

³ Çelikkaya, Ali: "OECD Üyesi Ülkelerde Emek Üzerindeki Vergi Yükünün Gelişimi ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme, TİSK AKADEMİ 2013, Cilt: 8, Sayı 16, s. 68-91.

⁴ Torres, C., K. Mellbye, B. Brys: "Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules", OECD Taxation Working Papers, 2012, No. 12, OECD Publishing, 2012, s. 1.

Tablo 1'in ikinci sütununda, ortalama kazanç elde eden ve çocuğu olmayan bir çalışanın 2015-2016 yılları arasında vergi kamasındaki değişme ülke bazında gösterilmektedir⁵.

Tablo 1: Toplam Vergi Kamasının Karşılaştırılması

Ülke ¹	Toplam Vergi Kaması, 2016 (1)	Yıllık değişme (2016/2015) (İşgücü maliyetlerinin yüzdesi olarak) ²			
		Vergi kaması (2)	Gelir vergisi (3)	İşçi sigorta primi (4)	İşveren sigorta primi ³ (5)
Belçika	54,0	-1,32	-0,80	0,07	-0,59
Almanya	49,4	0,05	-0,12	0,17	0,00
Macaristan	48,2	-0,78	-0,78	0,00	0,00
Fransa	48,1	-0,34	0,19	0,17	-0,70
İtalya	47,8	-0,08	0,02	0,01	-0,11
Avusturya	47,1	-2,47	-2,40	-0,06	-0,01
Finlandiya	43,8	0,22	-0,60	0,38	0,44
Çekya	43,0	0,19	0,19	0,00	0,00
İsveç	42,8	0,21	0,21	0,00	0,00
Slovenya	42,7	0,09	0,09	0,00	0,00
Litvanya	42,6	0,10	0,10	0,00	0,00
Slovakya	41,5	0,12	0,12	0,00	0,00
Portekiz	41,5	-0,60	-0,60	0,00	0,00
Yunanistan	40,2	1,06	0,67	0,20	0,19
İspanya	39,5	0,09	0,09	0,00	0,00
Estonya	38,9	-0,12	-0,12	0,00	0,00
Lüksemburg	38,4	0,05	0,12	0,01	-0,08
Türkiye	38,1	-0,09	-0,09	0,00	0,00
Hollanda	37,5	0,40	-0,42	0,35	0,47
Danimarka	36,5	0,02	0,09	0,00	-0,07
Norveç	36,2	-0,04	-0,40	0,00	0,00
Polonya	35,8	0,05	0,05	0,00	0,00
İzlanda	34,0	-0,21	-0,07	-0,02	-0,12
Japonya	32,4	0,12	0,01	0,06	0,06
ABD	31,7	0,15	0,19	0,00	-0,05
Kanada	31,4	-0,13	-0,17	0,01	0,02
İngiltere	30,8	-0,03	-0,11	0,04	0,04
Avustralya	28,6	0,23	0,23	0,00	0,00
İrlanda	27,1	-0,24	-0,24	0,00	0,00
Kore	22,2	0,18	0,13	0,02	0,02
İsrail	22,1	0,57	0,41	0,02	0,13
İsviçre	21,8	-0,05	-0,01	-0,02	-0,02
Meksiko	20,1	0,33	0,35	0,00	-0,02
Y. Zelanda	17,9	0,33	0,33	0,00	0,00
Şili	7,0	0,00	0,00	0,00	0,00
OECD Ort.	36,0	-0,07	-0,09	0,04	-0,01

Not: Oranlar, ortalama gelir elde eden ve çocuğu olmayan bir çalışan içindir.

1. Ülkeler, azalan vergi kamasına göre sıralanmıştır.

2. Yuvarlama nedeniyle, sütun (2)'deki değişme, sütun (3)-(5)'in toplamından %1 farklı olabilir. Danimarka'da, nakdi yardım (yeşil çek uygulaması) sütun (3)-(5)'in toplamına dahil değildir.

3. İşveren sigorta primlerine, uygulandığı ülkelerdeki bordro vergileri dahildir.

Kaynak: OECD, 2017, s. 16.

⁵ OECD, a.g.e., s. 15.

OECD genelinde vergi kamasının ortalamasının en düşük seviyesine ulaştığı yıl 2009 yılıdır⁶. Bu tarihten itibaren vergi kamasının ortalama oranı OECD'ye üye ülkelerin çoğunda yükselirken, Türkiye'nin de aralarında olduğu bazı ülkede ise vergi kamasının ortalama oranı düşmüştür. Sadece Şili'de vergi kamasının oranında herhangi bir değişme gözlenmemiştir. Vergi kamasının oranının yükseldiği ülkelerden büyük çoğunluğunda değişim oranı % 0,50 puanın altında kalmıştır. Tablo 1'in ikinci sütunundan da görülebileceği gibi sadece Yunanistan'da değişim oranı %1'in üzerinde gerçekleşmiş ve 2016 yılı itibariyle vergi kaması %1.06 oranında yükselmiştir. Buna karşılık bazı ülkelerde ise vergi kamasının ortalama oranı %1'in üzerinde düşüş göstermiştir. Örneğin Avusturya'da vergi kaması %2,47 oranında, Belçika'da ise %1.32 oranında düşmüştür. Üye ülkelerin büyük çoğunluğunda vergi kamasının yükselmesinde gelir vergisindeki artış etkili olmuştur. Tablo 1'in üçüncü sütunundan da görülebileceği gibi işgücü maliyetlerinin yüzdesi olarak gelir vergisindeki en büyük artış, temel vergi indirimlerini azaltan Yunanistan'da (%0.67 oranı ile) gerçekleşmiştir. Az sayıda ülkede ise vergi kamasının yükselmesinde gelir vergisi değil, sosyal güvenlik katkıları etkili olmuştur. Örneğin Hollanda ve Finlandiya'da sırasıyla; %0.47 ve 0.44 oranlarında artış gösteren işveren sosyal güvenlik primleri, Almanya'da ise %0.17 oranında artış gösteren işçi sosyal güvenlik primleri, vergi kamasının oranını yükseltmiştir⁷.

Tablo 2: Gelir vergisi, İşçi ve İşveren Sigorta Pirimi Toplamı

Ülke ¹	Toplam Vergi Kaması ²	Gelir vergisi	İşçi sigorta pirimi	İşveren sigorta pirimi ³	İşgücü Maliyetleri ⁴
	(1)	(3)	(4)	(5)	
Belçika	54,0	20,8	10,9	22,3	74913
İsviçre	21,8	10,0	5,9	5,9	74439
Almanya	49,4	15,9	17,3	16,2	73683
Lüksemburg	38,4	16,2	11,4	10,8	73489
Avusturya	47,1	10,8	13,9	22,4	71776
Hollanda	37,5	15,2	12,2	10,1	70665
Norveç	36,2	17,5	7,3	11,5	67823
Fransa	48,1	10,8	10,5	26,8	65294
İzlanda	34,0	26,9	0,3	6,8	63384
İsveç	42,8	13,6	5,3	23,9	62359
Avustralya	28,6	23,0	0,0	5,6	60112
Finlandiya	43,8	17,9	7,1	18,7	59663
İngiltere	30,8	12,6	8,4	9,7	58714
Japonya	32,4	6,8	12,5	13,1	57882
Danimarka	36,5	35,9	0,0	0,8	57759

⁶ Bu konuda geniş bilgi için bkz., Brys, B: "Wage Income Tax Reforms and Changes in Tax Burdens: 2000-2009", OECD Taxation Working Papers, No. 10, OECD Publishing 2011.

⁷ OECD, a.g.e., s. 16.

ABD	31,7	16,9	7,1	7,7	56956
İtalya	47,8	16,4	7,2	24,2	55609
Kore	22,2	5,2	7,6	9,4	5453
İspanya	39,5	11,6	4,9	23,0	52319
İrlanda	27,1	13,8	3,6	9,7	49547
Kanada	31,4	13,8	6,8	10,8	45998
Yunanistan	40,2	7,7	12,6	19,9	41169
Yeni Zelanda	17,9	17,9	0,0	0,0	39687
İsrail	22,1	9,4	7,5	5,3	39359
Portekiz	41,5	13,4	8,9	19,2	37,58
Slovenya	42,7	9,8	19,0	13,9	36499
Çekya	43,0	9,4	8,2	25,4	34697
Estonya	38,9	12,5	1,2	25,3	34173
Türkiye	38,1	10,4	12,8	14,9	33017
Macaristan	48,2	11,7	14,4	22,2	32930
Polonya	35,8	6,1	15,3	14,4	31931
Slovakya	41,5	7,5	10,2	23,8	29981
Letonya	42,6	15,0	8,5	19,1	25391
Şili	7,0	0,0	7,0	0,0	20517
Meksika	20,1	8,5	1,2	10,4	14638
OECD Ort.	36,0	13,4	8,2	14,4	50214

Not: Oranlar, ortalama gelir elde eden ve çocuğu olmayan bir çalışan içindir,

2. Yuvarlama nedeniyle, sütun (2)'deki değişme, sütun (2)-(4)'ün toplamından %1 farklı olabilir. Danimarka'da, nakdi yardım (yeşil çek uygulaması) sütun (2)-(4)'in toplamına dahil değildir.

3. İşveren sigorta primlerine, uygulandığı ülkelerdeki bordro vergileri dahildir.

4. Satılma gücü eşdeğeri dolar olarak ifade edilmiştir.

Kaynak: OECD, 2017, s. 17.

OECD genelinde, işgücü maliyetlerinin gelir vergisi olarak katlanılan yüzdesi, ülkeden ülkeye değişmektedir. Tablo 2'den de görüleceği gibi gelir vergisinin toplam içerisindeki payı Şili'de sıfır iken, Kore'de; %5,2, Türkiye'de; %10,4, Avustralya, Belçika ve İzlanda'da; %20'nin üzerinde ve Danimarka'da; %35,9'dur. İşgücü maliyetlerinin sosyal güvenlik primi olarak katlanılan yüzdesi de ülkeden ülkeye farklılaşmaktadır. İşçi sigorta primlerinin toplam içerisindeki payı; Avustralya, Danimarka ve Yeni Zelanda sıfır iken, Türkiye'de %12,8, Almanya'da; %17,3, Slovenya'da %19,0 civarındadır. Fransa, %26,8 oranı ile OECD üyesi ülkeler içerisinde işveren sosyal güvenlik katkısı ödemelerinin en yüksek olduğu ülkedir. Avusturya, Belçika, Çekya, Estonya, Macaristan, İtalya, Slovakya, İspanya ve İsveç'te de oran %20'nin üzerindedir. Türkiye'de ise işveren sigorta priminin toplam işgücü maliyetleri içerisindeki payı %14,9'dur. Toplamda, Türkiye dahil üye ülkelerin yarısından fazlasında işçi ve işveren sigorta primleri toplam işgücü maliyetinin %20'den fazlasını oluştururken, sekiz ülkede (Avusturya, Belçika, Çekya, Fransa, Almanya, Macaristan, Slovakya, Slovenya) bu oran toplam işgücü maliyetlerinin %33'ü civarındadır⁸.

⁸ OECD, a.g.e., s. 16.

II. KİŞİ BAZINDA ORTALAMA VERGİ ORANLARI

OECD genelinde ortalama gelir elde eden ve çocuğu olmayan bir çalışanın gelir ve sosyal güvenlik primi ödemelerinin brüt ücret geliri içindeki payı (yani ortalama vergi oranı), Tablo 3'ten de görülebileceği üzere 2016 yılı itibariyle %25,5'dir. Üye ülkeler arasında Belçika, brüt ücretin %40,7'sine karşılık gelen bir yüzde ile en yüksek orana sahiptir. Danimarka ve Almanya'da da ortalama vergi oranı %35'in üzerindedir. Türkiye'de ise oran %27,3 olmakla birlikte, bu OECD ortalamasının üzerinde bir vergi yüküne tekabül etmektedir. OECD genelinde kişi bazında vergi yükünün en düşük olduğu ülkeler; Şili (%7.0) ve Meksika (%10.8) ve Kore (%15)'dir. Üye ülkelerden büyük bir çoğunluğunda gelir vergisinin payı, sosyal güvenlik vergisinden daha yüksektir. Avustralya, Danimarka ve Yeni Zelanda ise işçi sigorta primi uygulaması bulunmamaktadır. Ayrıca Estonya, İzlanda, İrlanda ve Meksika'da da işçi sigorta priminin toplam içindeki payı %4 ve altındadır. Buna karşılık; Japonya, Polonya, Slovenya ve Şili'de işçi sigorta priminin payı, gelir vergisinden daha (%6'nın üzerinde bir oranda) yüksektir. Hatta Şili'de ortalama gelir elde eden bir çalışanın gelir vergisi yükümlülüğü sıfırdır. Türkiye, Çekya, Fransa, Almanya, İsrail ve Kore'de ise, gelir vergisi ve işçi sigorta priminin brüt gelir içerisindeki payları birbirine oldukça (fark %3 ve altındadır) yakındır⁹.

⁹ OECD, a.g.e., s. 19.

Tablo 3: Kişi Bazında Gelir Vergisi, İşçi ve İşveren Sigorta Pirimi Toplamı

Ülke ¹	Toplam ödeme ²	Gelir Vergisi	İşçi sosyal güvenlik katkıları	Brüt ücret geliri ³
	(1)	(3)	(4)	(5)
İsviçre	16,9	10,7	6,2	70077
Lüksemburg	31,0	18,1	12,8	65522
Hollanda	30,4	16,9	13,5	63549
Almanya	39,7	19,0	20,7	61750
Norveç	27,9	19,0	20,7	61750
İzlanda	29,2	28,9	0,3	59044
Belçika	40,7	26,8	14,0	58214
Danimarka	36,2	36,2	0,0	57310
Avustralya	24,3	24,3	0,0	56727
Avusturya	31,9	13,9	18,0	55680
İngiltere	23,3	14,0	9,4	53020
ABD	26,0	18,3	7,78	52543
Japonya	22,2	7,8	14,4	50278
Kore	14,1	5,7	8,4	48979
Finlandiya	30,8	22,0	8,8	48479
Fransa	29,1	14,8	14,3	47817
İsveç	24,9	17,9	7,0	47450
İrlanda	19,2	15,2	4,0	44737
İtalya	31,1	21,6	9,5	42166
Kanada	23,1	15,4	7,7	41021
İspanya	21,4	15,0	6,4	40276
Yeni Zelanda	17,9	17,9	0,0	39687
İsrail	17,8	9,9	7,9	37286
Yunanistan	25,4	9,6	15,8	32974
Slovenya	33,4	11,3	22,1	31437
Portekiz	27,6	16,6	11,0	29946
Türkiye	27,3	12,3	15,0	28099
Polonya	25,0	7,2	17,8	27343
Çekya	23,69	12,6	11,0	25893
Macaristan	33,5	15,0	18,5	25627
Estonya	18,3	16,7	1,6	25540
Slovakya	23,2	9,8	13,4	22852
Letonya	29,1	18,6	10,5	20537
Şili	7,0	0,0	7,0	20517
Meksika	10,8	9,5	1,4	13112
OECD Ort.	25,5	15,7	9,8	43015

Not: Ortalama gelir elde eden ve çocuğu olmayan bir çalışan içindir

1. Ülkeler azalan brüt ücret gelirine göre sıralanmıştır.
2. Yuvarlama nedeniyle, toplam %10 fark gösterebilir.
3. Satınalma gücü eşdeğeri Dolar olarak.

Kaynak: OECD, 2017, s. 20.

III. AİLE BAZINDA ORTALAMA VERGİ ORANLARI

OECD genelinde, çocuklu ailelerde vergi kaması genellikle, çocuksuzlara göre daha düşüktür. Üye ülkelerinin büyük çoğunluğunda, ailelere çocuk bazında avantajlı vergi uygulamaları ya/ya da nakit transferleri şeklinde mali ayrıcalıklar sunulmaktadır¹⁰. OECD genelinde, eşi çalışmayan iki çocuklu bir ailenin ortalama vergi kaması %26,6 iken, aynı oran çocuksuz bir kişi için %36,0'dır. Tablo 4'ün ilk iki sütunundan da görülebileceği gibi, bunun çocuklu ailelere sağladığı vergi avantajı, Lüksemburg'da %20'nin, Belçika, Kanada, Çekya, Almanya, İrlanda ve Slovenya'da %15'in üzerine çıkmaktadır. Diğer yandan, Şili ve Meksika'da çocuksuz ya da çocuklu ailelerin vergi yükleri birbirine eşitken, Yunanistan, Kore ve Türkiye'de çocuklu ve çocuksuz ailelerin vergi yükü arasındaki fark %3'ün altındadır. Tablo 4'ün 3 üncü sütunundan da görüldüğü gibi üye ülkelerin büyük çoğunluğunda, eşi çalışmayan iki çocuklu bir ailenin vergi kaması 2015-2016 döneminde ortalama artı-eksi %1 oranında (Şili hariç) değişmiştir. Yeni Zelanda'da değişim %1'in biraz üzerinde (%1.24) gerçekleşmiştir. Avusturya'da gelir vergisi tarifesinde yapılan reformun etkisiyle, çocuklu ailelerin vergi kaması %2.68 gibi yüksek bir oranda düşmüştür. Benzer şekilde Portekiz'de çocuk indirimlerinin artırılması sayesinde vergi kaması bir önceki yıla göre %2,5 oranında azalmıştır. Vergi kamasının %1'den fazla düştüğü ülkeler arasında Belçika; %1.73, Macaristan; %1.60 ve İrlanda; %1,3 bulunmaktadır. Estonya, Fransa, İtalya, Norveç, İsviçre ve Türkiye'de ise ailelerin vergi kamasındaki düşüş %1'in altında kalmıştır. Çocuksuz kişilerde ise sadece üç ülkede (Avusturya, Belçika ve Yunanistan) değişim %1'den büyük olmuştur. Tablo 4'ün beşinci sütunundan da görüleceği gibi, Avusturya, Belçika, Estonya, Fransa, Yunanistan, Macaristan, İrlanda, İsrail, İtalya, Portekiz, İsviçre ve Türkiye'de çocuklu ailelere sağlanan mali avantajlar sayesinde çocuklu ve çocuksuz ailelerin vergi kamaları arasındaki fark yükselmiştir. Avustralya, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, İspanya ve İngiltere'de iki grubun vergi kamalarının arasındaki fark %0.05'in altında kalırken, Şili'de ise hiçbir değişim olmamıştır. Vergi indirimleri ve nakit yardımları sayesinde, Lüksemburg, Slovenya, Çekya, İrlanda ve Belçika'da, çocuklu ailelerin harcanabilir geliri, çocuksuzlara göre %20-25 daha fazlaşmıştır. Tablo4'ün ilk iki sütunundan da örüldüğü gibi bu fark; İspanya, İsveç, Japonya, Hollanda, Polonya, Finlandiya, İngiltere, Norveç, İsrail, Yunanistan, Kore ve Türkiye'de¹¹ ise %10'un atındadır. Şili ve Meksiko'da ise her iki aile türünün vergi yükü aynıdır. İlginç bir şekilde

¹⁰ Brys, a.g.e., s. 13-14.

¹¹ Türkiye'de fark %2 civarındadır.

İrlanda'da, nakdi yardımlar hesaba katıldığında ortalama kazanç elde eden eşi çalışmayan iki çocuklu bir kişinin net kişisel ortalama vergi oranı negatif (-%1.6) olmaktadır. Bir başka ifadeyle İrlanda'da nakdi yardım miktarı, gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkılarının üzerine çıkmaktadır¹².

Tablo 4: Aile Türüne Göre Vergi Kamasının Karşılaştırılması

Ülke ¹	Yıllık değişme (2016/2015, yüzde olarak) ²				
	Aile ²	Tek Kişi	Aile Vergi		Tek Kişi-Aile
	Toplam Vergi Kaması	Toplam Vergi Kaması	Kaması	Vergi Kaması	Vergi Kaması Farkı (4)-(3)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Fransa	40,0	48,1	-0,47	-0,34	0,13
Finlandiya	39,2	43,8	0,30	0,22	-0,08
İtalya	38,6	47,8	-0,10	-0,08	0,02
Belçika	38,6	54,0	-1,73	-1,32	0,41
Yunanistan	38,3	40,2	0,73	1,06	0,34
İsveç	38,0	42,8	0,31	0,21	-0,11
Avusturya	36,2	47,1	-2,68	-2,47	0,21
Türkiye	36,4	38,1	-0,33	-0,09	0,24
Almanya	34,0	49,4	0,17	0,05	-0,11
İspanya	33,8	39,5	0,10	0,09	-0,01
Macaristan	33,7	48,2	-1,60	-0,78	0,82
Hollanda	32,2	37,5	0,65	0,40	-0,24
Litvanya	31,7	42,6	0,30	0,10	-0,20
Norveç	31,6	36,2	-0,24	-0,40	-0,16
Polonya	30,8	35,8	0,23	0,05	-0,18
Slovakya	28,9	41,5	0,42	0,12	-0,30
Portekiz	28,2	41,5	-2,50	-0,60	1,90
Estonya	28,1	38,9	-0,53	-0,12	0,41
Çekya	27,2	43,0	0,45	0,19	-0,26
Japonya	27,1	32,4	0,15	0,12	-0,03
Danimarka	26,1	36,5	0,16	0,02	-0,14
İngiltere	25,8	30,8	0,05	-0,03	-0,08
Slovenya	23,9	42,7	0,22	0,09	-0,13
İzlanda	23,9	34,0	0,73	-0,21	-0,94
ABD	20,8	31,7	0,18	0,15	-0,03
Meksika	20,1	20,1	0,33	0,33	0,0
Kore	20,0	22,2	0,23	0,18	-0,05
İsrail	19,4	22,1	0,49	0,57	0,07
Avustralya	18,1	28,6	0,26	0,23	-0,03
Lüksemburg	16,1	38,4	0,07	0,05	-0,02
Kanada	11,9	31,4	0,86	-0,13	-0,99
İsviçre	9,1	21,8	-0,10	-0,05	0,05
İrlanda	8,3	27,1	-1,03	-0,24	0,79
Şili	7,0	7,0	0,00	0,00	0,00
Yeni Zelanda	6,2	17,9	1,24	0,33	-0,90
OECD Ort.	26,6	36,0	-0,08	-0,07	0,01

1. Ülkeler, ailelerin azalan vergi kamasına göre sıralanmıştır.

2. İki çocuklu, eşi çalışmayan, ortalama gelir elde eden bir aile için,

3. Çocuksuz, ortalama gelir elde eden bir kişi için.

Kaynak: OECD, 2017, s. 23.

¹² OECD, a.g.e., s. 22-24.

IV. BRÜT ÜCRET GELİRİNİN GELİŞİMİ

OECD genelinde 2015-2016 döneminde ortalama işçinin ulusal para birimi cinsinden brüt ücret gelirindeki yıllık değişme, Tablo 5'in üçüncü sütunundan da görüldüğü gibi, oldukça farklılaşmaktadır¹³. İsviçre'de çalışanların brüt ücretinde %0,6 oranında azalma gözlenirken, Türkiye'de %18,0 oranında bir artış yaşanmıştır. Bu farklılaşma, büyük ölçüde Tablo 5'in dördüncü sütununda yer alan ülke bazındaki enflasyonun seyrinden kaynaklanmaktadır. Tablo 5'in beşinci sütunundan da görüleceği gibi, reel ücret seviyesindeki yıllık değişme (kişisel gelir verisi ve işçi sosyal güvenlik primi kesintileri öncesi) üye ülkelerin büyük çoğunluğunda artı eksi %2 arasında değişmektedir. Üye ülkelerden yaklaşık üçte birinde %2'nin üzerinde (Meksika; %2.1, Yeni Zelanda; %2.2, İrlanda; %2.7, Çekya; %2.9, Slovakya; %3.0, İsrail; %3.6, Estonya; %3.7, Macaristan ve Polonya; %4.4, Letonya; %6.3, İzlanda; %8.8 ve Türkiye; %9.4) bir değişme gözlenmiştir. Üye ülkelerin tamamına yakınında mükellefler önceki yıla göre daha yüksek vergi sonrası gelir elde etmiştir. Tablo 5'in son sütunundan da görüleceği gibi, vergi öncesi reel ücret ya daha hızlı artmış ya da kişisel ortalama vergi oranlarından daha yavaş azalmıştır. Bunun istisnaları; Avustralya, Yunanistan, İtalya, Kore, Meksika ve İsviçre'dir. Avustralya'da vergi öncesi reel ücret %0,3 oranında artarken, kişisel ortalama vergi oranı %1,0 oranında artmıştır. Yunanistan'da vergi öncesi reel ücret %0,2 oranında azalırken, kişisel ortalama vergi oranı %4,8 oranında artmıştır. Meksika'da kişisel ortalama vergi oranındaki artış reel brüt ücretteki artıştan daha fazla (yüzde değişme sırasıyla; %3,8 ve %2,1) olmuştur. Nihayetinde İtalya, Kore ve İsviçre'de vergi öncesi reel ücret ile kişisel ortalama vergi oranındaki yüzde değişme aynı olmuştur¹⁴.

¹³ OECD genelinde ücret seviyeleri karşılaştırılırken, ortalama ücret kazancının tanımlanmasındaki veri sıkıntısından kaynaklı farklılıklar olabilmektedir. Nitekim bazı ülkeler yönetim ve denetim kademesinde çalışanların kazanılmış gelirlerini dikkate almazken, üye ülkelerin tamamında, yarı zamanlı işçilerin kazanılmış geliri kapsam dışında tutulmaktadır. Bu nedenle OECD üyesi ülkelerin çoğu (Şili ve Meksika hariç) 2008 yılından beri, sektör bazında aynı ortalama kazanç hesabını kullanmaktadır. Bazı ülkeler ise önceki yıllar için ortalama ücret değerleri revize etmektedir (Bkz., *OECD*, a.g.e., s. 26).

¹⁴ *OECD*, a.g.e., s. 22-25.

Tablo 5: Ücret Seviyelerinin Karşılaştırılması

	Ulusal Para Cinsinden Brüt Ücret		Yıllık değişme (2016/2015, yüzde olarak)			
	2015	2016	Brüt ücret	Enflasyon ¹	Vergi öncesi reel ücret	Kişisel ortalama vergi oranındaki değişme ²
Ülke ¹	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Avustralya	80774	82114	1,7	1,3	0,3	1,0
Avusturya	43911	44409	1,1	0,9	0,2	-9,0
Belçika	46479	46570	0,2	1,7	-1,5	-3,0
Kanda	50350	50997	1,3	1,5	-0,2	-0,7
Şili	7537360	8003491	5,9	3,9	1,9	0,0
Çekya	319162	330072	3,4	0,6	2,9	1,1
Danimarka	403600	412555	2,2	0,3	1,9	0,2
Estonya	13045	13640	4,6	0,8	3,7	-0,9
Finlandiya	43382	43816	1,0	0,3	0,7	-0,3
Fransa	37648	38049	1,1	0,3	0,8	0,7
Almanya	46800	47809	2,2	0,3	1,9	0,2
Yunanistan	20107	20074	-0,2	0,1	-0,2	4,8
Macaristan	3169128	3312081	4,5	0,1	4,4	-2,9
İzlanda	7644000	8456409	10,6	1,7	8,8	-0,5
İrlanda	34674	35592	2,6	0,0	2,7	-1,4
İsrail ³	137990	142247	3,1	-0,5	3,6	2,8
İtalya	30654	30642	0,0	-0,1	0,0	0,0
Japonya	5083906	5110601	0,5	-0,3	0,8	0,4
Kore	42908652	43857243	2,2	0,9	1,3	1,3
Litvanya	9588	10173	6,1	-0,2	6,3	0,4
Lüksemburg	55858	56197	0,6	-0,1	0,7	0,4
Meksika	107551	112827	4,9	2,8	2,1	3,8
Hollanda	50009	50853	1,7	0,0	1,7	0,3
Yeni Zelanda	56110	57649	2,7	0,5	2,2	1,9
Norveç	551198	562218	2,4	3,6	-1,2	-1,6
Polonya	46136	47782	3,6	-0,8	4,4	0,2
Portekiz	17298	17521	1,3	0,7	0,6	-2,6
Slovakya	10661	10918	1,1	-0,2	1,3	0,3
Slovenya	18092	18292	1,1	-0,2	1,3	0,3
İspanya	26475	26710	0,9	-0,3	1,2	0,5
İsveç	414105	423065	2,2	0,9	1,2	1,1
İsviçre	86107	85536	-0,6	-0,4	-0,2	-0,2
Türkiye	31191	36806	18,0	7,9	9,4	-0,4
İngiltere	35947	36571	1,7	0,6	1,1	-0,3
ABD	51509	52543	2,0	1,2	0,8	0,2

1. Tüketici fiyat endeksindeki yüzde değişme,

2. Ortalama gelir elde eden ve çocuğu olmayan bir çalışanın içindir ortalama vergi oranındaki fark (2015-2016).

Kaynak: OECD, 2017, 25.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

OECD genelinde, işgücü ücretleri üzerindeki vergi yükü halen oldukça yüksektir¹⁵. Vergi kaması ülkeden ülkeye farklılık (%7-%54 aralığında) göstermekle birlikte, OECD ortalaması bir önceki yıla göre %0.07'lik bir düşüşle 2016 yılında %36,0 olarak hesaplanmıştır. Türkiye'de ise aynı oran bir önceki yıla göre %0.09 düşüşle %38,1 olarak gerçekleşmiştir. OECD ortalamasının üzerinde olan bu oranın; %10,4'lük kısmını gelir vergisi, %12,8'lik kısmını işçi sigorta primleri ve %14,9'lük kısmını da işveren sigorta primleri oluşturmaktadır. Türkiye bu anlamda OECD genelinde işçi ve işveren sigorta primleri toplam işgücü maliyetinin %20'den fazlasını oluşturduğu ülkeler arasında yer alırken, Avusturya, Belçika, Çekya, Fransa, Almanya, Macaristan, Slovakya ve Slovenya'da bu oran işgücü maliyetlerinin üçte birine (%33) kadar çıkmaktadır. Üye ülkelerin çoğunluğunda (Avustralya, Danimarka ve Yeni Zelanda, Estonya, İzlanda, İrlanda ve Meksika hariç) gelir vergisinin toplam işgücü maliyetleri içerisindeki payı, sosyal güvenlik vergisinden daha yüksektir. Az sayıda ülkede (Japonya, Polonya, Slovenya ve Şili) ise işçi sigorta priminin payı, gelir vergisinden en az %6 oranında daha fazladır. Türkiye ise gelir vergisi ve işçi sigorta priminin brüt ücret geliri içerisindeki paylarının birbirine oldukça yakın olduğu (bu ülkelerde fark %3 ve altındadır) ülkeler arasında (Çekya, Fransa, Almanya, İsrail ve Kore dahil) yer almaktadır.

OECD genelinde, gelir ve sosyal güvenlik primi ödemelerinin işçinin (eşi çalışmayan ve çocuğu olmayan) brüt ücret geliri içindeki payı 2016 yılı itibariyle %25,5 iken, Türkiye'de bu oran eşi çalışmayan bir çalışan için %27,3 olarak hesaplanmıştır. Aynı oran Şili'de %7,0, Meksika'da %10,8 ve Kore'de %15 civarındadır.

OECD genelinde, çocuklu ailelerde vergi kaması genellikle (Şili ve Meksika hariç), çocuksuzlara göre daha düşüktür. Eşi çalışmayan iki çocuklu bir ailenin ortalama vergi kaması 2016 yılı itibariyle %26,6 iken, aynı oran çocuksuz bir aile için %36,0 olarak hesaplanmıştır. Bunun çocuklu ailelere sağladığı vergi avantajı, Lüksemburg'da %20'nin, Belçika, Kanada, Çekya, Almanya, İrlanda ve Slovenya'da %15'in üzerine çıkmaktadır. Bunda söz konusu ülkelerin çocuklu ailelere sağladığı vergi indirimleri ve nakdi yardımların büyük etkisi vardır. Aynı oran Yunanistan, Kore ve Türkiye'de ise %3'ün altındadır. Her ne kadar Türkiye'de çocuklu ailelere sağlanan mali avantajlar sayesinde iki aile türünün vergi kamaları arasındaki fark 2015-2016 döneminde yükselse de, çocuklu ailelerin sağladığı vergi avantajı/tasarrufu 2016 yılında sadece %1,7 olarak hesaplanmıştır.

¹⁵ OECD, Taxing Wages 2010-2011, OECD Publishing 2012, s. 28.

OECD genelinde, 2015-2016 döneminde ortalama işçinin brüt ücret gelirindeki yıllık değişme oldukça farklılaşmaktadır. Örneğin İsviçre’de çalışanların brüt ücretinde %0,6 oranında azalma gözlenirken, Türkiye’de %18,0 oranında bir artış yaşanmıştır. Ancak bu farklılaşma, büyük ölçüde ülke bazındaki enflasyonun seyrinden kaynaklanmaktadır. Diğer yandan birçok ülkede reel ücret seviyesindeki yıllık değişme %2 civarında kalırken, Türkiye’de bu oran %9,4’e çıkmıştır. Ayrıca üye ülkelerin büyük kısmında mükelleflerin 2016 yılında önceki yıla göre daha yüksek vergi sonrası gelir elde ettikleri kaydedilmiştir.

Netice olarak OECD genelinde ücretlilerin vergi yükü 2000-2016 döneminde nispeten azalmıştır. Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi (AGİ) uygulaması sayesinde 2007-2016 yılları arasında vergi kamasında bir düşüş olduğu gözlenmektedir¹⁶. Ancak halen Türkiye OECD vergi kaması sıralamasında üst sıralarda yer almaktadır. Bu özellikle kayıt dışı istihdam açısından büyük bir sorundur. Bu anlamda özellikle düşük ücretlilerde sosyal güvenlik ve gelir vergisi yükümlülüklerinin düşürülmesi son derece önemlidir¹⁷.

¹⁶ Bkz., Çelikkaya, a.g.e.

¹⁷ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz., Çelikkaya, a.g.e.

KAYNAKÇA

Brys, B.: Wage Income Tax Reforms and Changes in Tax Burdens: 2000-2009. OECD Taxation Working Papers, No. 10, OECD Publishing 2011.

Çelikkaya, Ali: “OECD Üyesi Ülkelerde Emek Üzerindeki Vergi Yükünün Gelişimi ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme, TİSK AKADEMİ, Cilt: 8, Sayı 16: s. 68-91.

OECD: Taxing Wages, 2015-2016, Special Feature: Taxation And Skills, OECD Publishing, Paris 2017, http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2017-en. (Erişim Tarihi: 05/02/2018). (Anılış: a.g.e.).

OECD: Taxing Wages 2010-2011, OECD Publishing 2012, http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2011-en (Erişim Tarihi: 29/11/2012).

Torres, C., K. Mellbye, B. Brys: Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules. *OECD Taxation Working Papers*, , No. 12, OECD Publishing 2012.

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE SON YILLARDA KULLANILAN YENİ BİR KAVRAMIN TANIMLANMASI: VERGİ SAVAŞLARI*

Cansu DİLİBAL**

Hüda CARDA***

Özgür BİYAN****

ÖZET

Küreselleşme politikaları sonucu başlayan döviz ve ticaret savaşları dünya ekonomisinde yeni mücadelelerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Uluslararası ticarete görülen bu kısasa kısas yaklaşımlar vergi politikalarını da etkileyerek ülkelerin rekabetçi vergi sistemlerine başvurmasına ve uygulamasına sebep olmaktadır. Vergi savaşları olarak adlandırılacak bu uygulamalar ülkelerin yatırımları ve sıcak parayı çekmek için vergi politika ve sistemlerini kullandıkları bir süreci oluşturmaktadır. Vergi savaşları, bir piyasadaki firmalar arasındaki rekabete kıyasla döviz savaşlarına ya da ticaret savaşlarına çok daha yakın ve benzer uygulama olarak, özellikle küresel düzeyde çok uluslu şirketler lehine eşitsizliği arttıran ve vergi adaletini aşındıran bir kavram şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmada, uluslararası vergi rekabetine dayanan fakat gerçek mahiyeti bakımından daha farklı bir anlama sahip, daha çok ticaret savaşlarına içinde kabul edilen ve vergi uygulaması içinde son yıllarda sıklıkla görülmeye başlandığından çeşitli çalışmalarda sıkça telaffuz edilen vergi savaşları kavramının teorik tanımlanmasına yönelik bir deneme yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ticaret Savaşları, Vergi, Vergi rekabeti, Vergi Savaşları.

Jel Kodları:H2, K33, K34.

- * Bu çalışma, 6-7 Aralık 2018 tarihinde Bandırma'da gerçekleştirilen "Uluslararası Ekonomi, Finans ve Ekonometri Sempozyumu"nda (ISEFE) sunulan tebliğin makale formatına çevrilmiş halidir.
- ** Bandırma Onyedü Eylül Üni., Sos. Bil. Ens., Maliye Yüksek Lisans Programı, cansu.dilibal@gmail.com. (Sorumlu yazar)
- *** Bandırma Onyedü Eylül Üni., Sos. Bil. Ens., Maliye Yüksek Lisans Programı, hcarda06@gmail.com.
- **** Doç. Dr., Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Öğretim Üyesi, obiyar@bandirma.edu.tr.

ABSTRACT

The wars of currency and trade, which started as a result of globalization policies, caused the emergence of new struggles in the world economy. These vice versa approaches caused to countries to apply competitive tax systems and effect to international trade with tax policies. These practices, which can be called tax wars, constitute a process in which countries use tax policies and systems to attract investments and cash money flow. The tax wars concept is a much closer and similar to Exchange wars or trade wars in comparison with competition among the companies. In this study, the concept of tax wars is examined in respect of international taxation and has try a new description for public finance theory.

Key Words: Trade War, Tax Competition, Tax War.

GİRİŞ

1970'lerden sonra dünyayı etkisi altına alan küreselleşme olgusuyla beraber uluslararası vergi sistemlerinde etkileşim ve değişim kaçınılmaz olmuştur. Bu etkileşim, insan ve sermaye olgusunun hızla değişmesi sonucunda devletlerin vergi politikalarını da etkilemiştir. Özellikle ulusal sınırı aşan sermaye hareketlerini ülke içine yatırım olarak çekmek amacıyla vergi oranlarını sıfırlayan ya da düşük tutan ülkeler vergi rejimlerini avantajlı hale getirmeye başlamışlardır. Dolayısıyla uluslararası haksız vergi rekabetine neden olunmuştur. Uluslararası vergi rekabetinin haksız şekilde uygulanmasıyla ulusal arenada adeta ülkeler kendi vergi hâsılatlarını artırmanın yollarını aramışlar ve böylelikle kamu gelirlerinin başında gelen vergi gelirlerinin nasıl artırılabilirliğinin peşine düşmüşlerdir. Bu amaçla, tarih boyunca ülkeler dünya ticareti pastasından en büyük dilimi almak için ellerinde bulunan bir takım araçları kullanarak amaçlarına ulaşmaya çalışmışlar ve sonunda ticaret ve kur savaşlarıyla bu oyuna dâhil olmuşlardır. Ancak bu durumun küresel anlamda vergi adaletini olumsuz etkilediği yadsınamayacak bir gerçektir.

Bu çalışmada ülkelerin kendi aralarında birtakım enstrümanları kullanarak bir politika haline getirdikleri son dönemlerdeki ticaret ve kur savaşları irdelenecek ve sıkça kullanılmaya başlanan vergi savaşlarının kavramsal olarak bir tanımlaması yapılmaya çalışılacaktır. Bu bağlamda uluslararası vergi rekabeti çerçevesinde ele alınacak çalışmada, ticaret savaşlarının tarihçesine yer verilerek son dönemde ülkelerin yapmış oldukları ticaret ve kur savaşlarına değinilecektir. Son kısımda ise ticaret savaşlarının alt unsuru olarak düşünülen vergi savaşları kavramı tanımlanmaya çalışılacaktır. Amacımız literatürde

sıklıkla kullanılmaya başlanan kavramın tanımında ortak bir yaklaşım sağlamak amacıyla naçizane bir adım atmak ve bundan sonra yapılacak çalışmalarda geliştirilmesini özendirmeğdir.

I. ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ

Günden güne hızla büyüyen ve genişleyen rekabet ve küreselleşme olgusu dünyayı saran bir furya olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu furya, dünya ekonomisinin kilit noktalarından biri olan vergi rekabetini de yakından etkilemektedir. Küreselleşmeyle birlikte artan sermaye hareketleri karşında ülkeler vergileme konusunda klasik yöntemlerin dışına çıkarak yeni yöntem arayışları içerisine girmişlerdir. Bir iktisadi politika aracı olarak kullanılmaya başlanan vergiler, ülkeler arasında rekabet aracı olarak ön plana çıkmış ve özellikle yabancı yatırımların çekilmesinde bir teşvik aracı olarak kullanmaya başlamışlardır. Örneğin, düşük vergi oranları ya da sıfır vergi oranı uygulamak, matrahlarda, tarifelerde ve efektif vergi yüklerini etkileyecek şekilde farklı düzenlemeler yapmak en sık kullanılan araçlar arasında dikkat çekmektedir¹.

Ülkeleri vergi rekabetinin içine girmesine zorunlu bir vesile olan vergi rekabeti, “fırma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü arttırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini hafifletmek suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri için kendi iktidar alanlarını cazip hale getirme çabası” olarak tanımlanabilir². Vergi rekabeti yoluyla, özellikle hareketli olan sermayenin bir takım vergisel avantajlarla ülke içine çekilmesi ve ülke içinde tutulması hedeflenmektedir³. Özellikle sermaye sıkıntısı çeken ülkeler vergisel birtakım ayrıcalıklar uygulayarak bu sıkıntıyı bertaraf etmeye çalışmakta ve ekonomilerini canlandırmayı istemektedirler⁴. Buradan çıkan sonuca göre aslında ülkelerin en önemli silahlarından birisinin indirimli ya da tercihli ver-

¹ Kargı, Veli/Yayğır, Tacir: “Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yükü”, **International Journal of Public Finance**, 2016, Cilt.1, Sayı.2, s.4.

² Aktan, Coşkun Can/Vural, İstiklal Y.: “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2004, Sayı.22, s.2.

³ Yılmaz, Binhan Elif/Çak, Murat/Şeker, Murat: “Uluslararası Vergi Rekabetinin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkileri: Türkiye Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **23. Maliye Sempozyumu**, 2008, s.72. Erişim Adresi: <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373544-23-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.01.2019).

⁴ Peker, İmran/Kılıçer, Erhan: “Türkiye Boyutu İle Vergi Rekabeti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2014, Sayı. 307, s. 166-167.

gi rejimleri olduğu anlaşılmaktadır. Doktrinde vergi rekabeti ile ilgili tanımlara bakıldığında üç unsurun ön plana çıktığı görülmektedir⁵;

1. Vergi rekabeti, esas olarak yabancı sermayeyi ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır.
2. Vergi rekabeti uluslararası rekabeti içerir. Uluslararası vergi rekabetinde yükümlüler, kendileri için daha elverişli vergi sistemine sahip ülkeleri tercih ederler.
3. Vergi rekabeti meydana getirmek amacıyla sağlanacak vergi avantajları çeşitli vergisel teşviklerle gerçekleştirilir.

Vergi rekabetinde kullanılan araçlar ise çoğunlukla vergi oranı indirimi, serbest bölgelere yönelik özel düzenlemeler, vergi tatili uygulamaları, ikili gelir vergisi uygulamaları ve teşvik uygulamaları şeklinde kendini göstermektedir. Ayrıca vergi rekabeti, rekabet edenlerin konumuna göre yatay ve dikey⁶ vergi rekabeti olarak ayrılmakta olup, vergi rekabetine taraf olan ülkelerin elde ettikleri sonuca göre yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti olarak sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma bir tablo yardımı ile karşılaştırma yapılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

⁵ *Kargı/Yaygır*: s. 5.

⁶ Yatay vergi rekabeti, aynı düzeydeki iki ya da daha çok hükümetin vergi rekabetidir. Örnek olarak, iki yerel ya da iki ulusal hükümetin hareketli vergi kaynağını vergilendirmeleri ve bunlardan bir tanesinin aldığı verginin diğerinin vergi gelirlerine etkide bulunması verilebilir. Dikey vergi rekabeti ise farklı düzeylerdeki iki hükümetin (yönetimin) vergi rekabetidir. Dikey vergi rekabetine örnek olarak da federal hükümet ve eyaletlerin aynı vergi kaynağını vergilendirmesi sonucunda bir bölgede uygulanan verginin diğerindeki vergi miktarını etkilemesi verilebilir. Özetle yatay vergi rekabeti farklı devletler arasında, dikey vergi rekabeti daha çok federal hükümetler ve eyaletler arasında gerçekleşen vergi rekabetleridir. Daha detaylı bilgi için bkz. Öz, Ersan/Yaraşır, Sevinç: "Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52.Seri, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan, 2009, s.6-7.

Tablo 1: Vergi Rekabetinin Olumlu ve Olumsuz Yönlerinin Karşılaştırılması

Vergi Rekabetinin Olumlu Yönleri (YARARLI VERGİ REKABETİ) ¹	Vergi Rekabetinin Olumsuz Yönleri (ZARARLI VERGİ REKABETİ) ²
Vergi indirimleri ve yabancı sermayede artışın olması	Vergi gelirlerinde azalma ve mali bozulma
İstihdam seviyesinin artması	Adil olmayan vergi sistemi
Dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi sonucunda vergi tabanı genişler ve daha fazla gelir elde edilir	Vergilerin ve kamu hizmetlerinin miktar ve bileşenlerinin değişmesi
Daha etkin kamu hizmetlerinin sunulması	Vergiye gönüllü uyumun zorlaşmasına
Vergi rekabeti, yanlış vergi politikaları uygulamalarının azaltılmasını sağlayabilir.	Vergi yönetim maliyetinin artması
Mali disiplin ve refah düzeyini artırabilir.	Yatırım kararlarında çarpıklığa neden olur
Kaynak: Ramazan Armağan ve Murat İçmen, “Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansıması” adlı çalışması ile Emrah Ferhatoğlu, “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları” isimli çalışmasındaki bilgiler alınarak tarafımızca bir karşılaştırma yapılmıştır.	

OECD 1998 yılında yayımlanmış olduğu raporda, zararlı vergi rekabeti uygulamalarını; tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetleri olarak göstermiştir. Diğer ülkelerinin vergi matrahlarını olumsuz etkilediğini ve birtakım önlemler alınması gerektiğini ifade etmektedir⁷. Tercihli vergi rejimleri, “diğer ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek üzere yapılandırılmış, genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip düşük vergi rejimlerini” ifade etmektedir⁸. Uygulamada tercihli vergi rejimlerinin serbest bölge ve kıyı bankacılığı şeklinde olduğu görülmektedir.

Vergi cenneti kavramı ise “diğer ülke veya bölgelere kıyasla tüm veya bazı

⁷ OECD: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, **OECD Publishing**, 1998, s.7-8, Erişim Adresi: http://www.uniset.ca/microstates/oced_4443_0243.pdf, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

⁸ Hoşyurruk, Şennur: “Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Anadolu Üniversitesi Yayınları**, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 775, 2003, s.50; **aktaran Kargı, Veli/Yaygın**, Tacir, s.8.

gelir unsurlarına düşük veya sıfır oranlı vergi uygulayan ve belirli ölçülerde banka veya ticari mahremiyet uygulayan idari birimler olarak geniş bir biçimde tanımlandığında vergi rekabeti sonucu diğer idari birimlere göre “düşük vergi alanı” veya “ayrıcılık vergi rejimi” olarak kalan her birime” verilen isim olarak adlandırılabilir⁹.

Vergi cenneti ülkeler belirlenirken OECD'nin 1998 yılında yapmış olduğu çalışmada vurgulanan unsurlar göz önünde bulundurulabilir. Örneğin hiç vergi uygulanmaması ya da nominal vergi uygulanması, bilgi değişiminden kaçınılması, sistemin şeffaflıktan yoksun olması ve son olarak belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması şeklinde sıralanmıştır¹⁰. Bunlara ek olarak vergi cenneti olan ülkeler, müşterilerle ilgili bilgiler konusunda ki hassas tutumları ve bu bilgilerin ulusal vergi idarelerin erişimini önleyerek bu ülkeleri çekici hale getirmenin yanında aslında çok büyük bir avantaj sağladığı ifade edilebilir¹¹.

II. ANA HATLARIYLA GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE TİCARET SAVAŞLARI

İnsanlığın ortak yaşam alanlarında varlığını sürdürmeye başlaması ile birlikte özel mülkiyet kavramının ortaya çıkması “savaş” adı verilen mücadelelerin temel nedenini oluşturmuştur. Bu savaşlar eski zamanlarda kılıç, top, tüfekte olurken, günümüz dünyasında küreselleşmeyle birlikte yerini çoğunlukla ekonomik savaşlara bırakmıştır. Günümüzde bu savaşların başında hiç şüphesiz en güçlü olanı ülkelerin birbirleriyle yaptıkları kur ve ticaret savaşları gelmektedir¹².

Tarih sahnesinin görmüş olduğu iki büyük ekonomik kriz söz konusudur. Bunlardan ilki 1929 Ağustos ayında başlayan “Büyük Buhran”dır ve 1933 yılının Mart ayına kadar sürmüştür. Ama etkisi yaklaşık on yıl kadar kendini göstermiştir. Krizin etkisinin bu kadar uzun sürmesinin nedenleri; genişletici para ve maliye politikalarının uygulanması, altın standardına bağlı kalınmaması ve belki de en önemli etken olarak görülen ABD’de “Smoot-Hawley”¹³

⁹ Aktan/Vural, s.12.

¹⁰ Kargı/Tacir, s.9-10.

¹¹ Karakurt, Birol: “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2016, Cilt.30, Sayı.2, s.326.

¹² Ertürk, Nuran: “Ticaret Savaşları ve Dünya Ekonomisine Etkileri”, **Fiscaoeconomia**, 2017, Cilt.2, No.1, s.89-90.

¹³ “Hawley-Smoot” Gümrük Vergisi Yasası: Başkan Herbert Hoover Amerikalı çiftçileri desteklemek amacıyla ithal tarım ürünlerine uygulanan gümrük tarifelerini artıracığı

gümrük vergisinin uygulanmasıdır¹⁴. İkinci en büyük kriz ise, 2007 yılında ABD’de yaşanan “konut krizi”dir. 2008 yılına gelindiğinde dünyayı saran bir finansal kriz olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir ülkede çıkan kriz neden dünya ülkelerini bu kadar etkiler sorusu akıllara gelmekte olup aslında cevabı 1980’lerden günümüze kadar süren küreselleşme olgusudur. Küreselleşmeyle birlikte yaşanan konut krizi bir domino etkisi yaratarak başta gelişmiş ülkeler olmak üzere hemen hemen bütün ülkeleri etkisi altına almıştır.

İki büyük ekonomik krizden kurtulmanın pek çok ülke tarafından kabul edilen tek çaresi olarak korumacılık ve bir dizi önlem paketleri alınması olarak kabul edilmiş ve bu yönde politikalar uygulanmıştır. Korumacılık, “*genel anlamda yabancı menşeli malların iç piyasaya girişini sınırlamaya veya iç piyasada yerli malların yabancı menşeli mallara tercih edilmesini sağlamaya yönelik düzenlemeler*” şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle ülkelerin kendi üreticilerini dış piyasaya karşı korumak adına uyguladıkları dış ticaret politikası olarak kabul edilir¹⁵. Bu politikanın araçları ise gümrük vergileri, miktar kısıtlamaları, ithalat kotaları, sübvansiyonlar, dış ticarete devletleştirme, gönüllü ihracat kısıtlamaları ve anti-damping vergi uygulamalarıdır¹⁶.

Uygulanan korumacı politikalar aslında ticaret savaşlarına gün geçtikçe ivme kazandırmaya devam eden bir unsur olarak kalmıştır. Öyle ki ABD’de 1934 yılında karşılıklı Ticaret Anlaşmaları Yasası’nın imzalanmasıyla *Smoot-Hawley* gümrük yasası iptal edilmiştir. Özellikle ABD korumacı politikalarından tarih boyunca asla vazgeçmemiştir. Öyle ki 1961 yılında yaşanan “Tavuk Savaşı” diye adlandırılan ticaret savaşı yaşanmıştır. Daha sonra 1985 senesinde “Makarna Savaşı” gündeme gelmiştir. ABD kendi üreticisinin rekabet ortamında dezavantaja sahip olduğu gerekçesiyle Avrupa’ya olan gümrük vergilerini arttırmıştır. Avrupa’dan cevap gecikmeyerek limon ve ceviz üzerinden vergileri artırıp, yüksek tarife uygulanmış, sonuçta 1986 yılında her iki tarafta anlaşma imzalanmış ve 1987 yılında ise konulan ek gümrük vergileri kaldırılmıştır. 1993 yılında tam 20 yıl süren ve tarafları AB

sözünü yerine getirerek 1930 yılı tarife kanunu olarak geçmiştir. Detaylı bilgi için bkz. *Yılmaz, Kamil*: “Küresel Kriz, Durgunluk ve Artan Korumacılık Eğilimi”, Ekonomik Araştırma Forumu, Politika Notu 09-01, 2009, s.3. https://eaf.ku.edu.tr/sites/eaf.ku.edu.tr/files/eaf_pn0901.pdf, (Erişim Tarihi: 20.03.2019).

¹⁴ *Ertürk*, s.97-98.

¹⁵ Övgü, Pınar/Uzunoğlu, Hande: “Dünyada Kur Savaşları Alarmı”, **AR&GE Bülten**, 2013, s.4, http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/bulten_haziran_2013.pdf, (Erişim Tarihi: 07.01.2019).

¹⁶ *Ertürk*, s.91-92.

ile ABD olan “Muz Savaşları” meydana gelmiştir¹⁷. Dünyanın en uzun süre devam eden ticaret anlaşmazlığı, Latin Amerika’dan muz ithaline getirilen vergilerin düşürülmesi ile son bulmuştur¹⁸.

Ülkelerin korumacı politikalarının sonucunda ortaya çıkan kur savaşları deyimi ise yeni olan bir olgu değildir. Kur savaşları, “*ihracatı artırmak, ithalatı sınırlamak için kendi paralarının değerini öteki paralara karşı düşük tutmak için girilen çabaları*” ifade etmektedir¹⁹. Diğer bir ifadeyle krizin yıkıcı etkilerini ortadan kaldırmak ve pazardan daha fazla pay alabilmek için para değerlerini düşük tutarak diğer ülkelere karşı avantaj sağlama çabasıdır. Eğer elinde fazla döviz rezervi var ise ülke olarak avantajlı konumda sayılır.

İktisatçı *Joan Robinson* 1930’lu yıllarda o dönem uygulanan politikaları “komşuyu zarara sokma politikası (*beggar thy neighbour*)²⁰” şeklinde bir kavramla tanımlamıştır. Buna göre bir ülke kendi parasının değerini azaltma yoluna gidip fazla mal satıp, diğer ülkelerden az mal alıyorsa bu politikayı ifade eder. Kur savaşlarının çıkış nedeni ise ülkelerin bu politikayı aynı anda uygulamaya başlamasıdır²¹. Bu uygulama sonucunda hacmi düşmüş bir küresel ticarettten herkesin zararlı çıkması kaçınılmazdır²². Komşuyu zarara uğratma politikasını son dönemde uygulamaya koyan en önemli örnek Japonya’dır²³.

¹⁷ Altan, Aykut: “Ticaret Savaşlarının 100 Yıllık Tarihi Sebepler Sonuçlar”, 2018, <https://www.ihracat.co/2018/08/ticaret-savaslarinin-100-yillik-tarihi.html>, (Erişim Tarihi: 07.01.2019).

¹⁸ https://www.bbc.com/turkce/ekonomi/2011/02/110204_banana_wars, (Erişim Tarihi: 07.01.2019).

¹⁹ Eğilmez, Mahfi: “Üç Güncel Konu”, 2013, <http://www.mahfiegilmez.com/2013/02/uc-guncel-konu.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

²⁰ Robinson’un “beggar thy neighbour” kavramını, İngiltere’de oynanan bir tür kart oyunundan esinlenerek ortaya çıkarılmıştır. Bir oyuncunun diğer oyuncuyu eleyerek onun aleyhine gelir elde etmesi üzerine kurgulanmıştır. Günümüzde bu oyunlara “sıfır toplamı oyun (zerosumgame)” denilmektedir. Bu oyuna göre, bir kazanan varsa, mutlaka bir kaybeden de vardır. Detaylı bilgi için bkz. Övgü, Pınar/ Uzunoğlu, Hande: s.5; Eğilmez, Mahfi: “Kur Savaşları”, 2013, <http://www.mahfiegilmez.com/2013/02/kur-savaslari.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019). İfade “komşunun canı çıksın” şeklinde de Türkçeye çevrilebilir. Yılmaz, s.3.

²¹ Ertürk, s.100.

²² Eğilmez, Mahfi: “ABD Kur Savaşlarına Girdi”, 2016, <http://www.mahfiegilmez.com/2016/02/abd-de-kur-savaslarna-girdi.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

²³ Eğilmez, Mahfi: “Kur Savaşları”, 2013, <http://www.mahfiegilmez.com/2013/02/kur-savaslari.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

1929 ve 2008’de yaşanan küresel kriz nedeniyle uluslararası ticaretin durgunluk dönemine girmesiyle kur savaşları daha çok hissedilmiştir. İlk kur savaşları, 1944 yılında oluşturulan *Bretton Woods*²⁴ “sabit kur” sisteminin yerine 1971-1973 yıllarında dalgalı kur sisteminin benimsemesiyle başlamıştır. 1985’te ABD, “paralarınızı ucuz tutuyorsunuz” iddiasıyla Almanya ve Japonya’ya karşı kur savaşı açmıştır²⁵.

Bu tarihlerden sonra 2010 yılına gelindiğinde dünyada yeniden kur savaşlarının başladığı Brezilya Maliye Bakanı *Guido Mantega* tarafından dile getirilmiştir. Bunun dışında 2013 yılı başında İngiltere, Rusya Merkez Bankası Başkan Yardımcısı *Alexei Ulyukayev* ve ABD Merkez Bankası (FED) başkanlarının birden kur savaşı tehlikesinden bahsetmeleri ve bundan kaçınma çağrısı yapmaları tabi ki bir tesadüf değildir²⁶.

Kur savaşlarında bu olaylar yaşanırken, 2002 yılında ticaret savaşlarında ABD’nin Bush yönetiminde çelik ithalatına uygulanan vergileri % 30’a çıkarmasıyla gündem yeniden değişmiştir. Dünya Ticaret Örgütü (WTO) bu tarifenin son derece haksız olduğu dile getirmiş olsa da ABD yönetimi geri adım atmamıştır. AB yönetimi bu durum karşısında siyasi hassasiyeti bulunan eyaletlere yaptırım tehdidi ile ABD yönetimi 2003’te bu tavrından vazgeçmiştir²⁷. 2008 yılının Şubat ayında ABD Obama yönetiminde “Ekonomik Destek Paketi”ni açıklamıştır. Bu pakete göre, yapılacak demir çelik alımlarında sadece ABD’de üretilen demir ve çeliğin satın alınmasına yönelik kısıtlama getirilmiştir. ABD’nin bu paketine ilk olarak Kanada karşı çıkmıştır. Bazı maddelerine tepki gösterse de ABD yönetimi geri adım atmamış ve düzenlemeyi uygulamıştır²⁸. 2018 yılına gelindiğinde ticaret savaşları birçok cephede açıldı. Bunlardan ilki çelik ve alüminyum, ikincisi teknoloji ve fikri mülkiyette haksız uygulamalar ve üçüncü cephe otomobil savaşlarıdır²⁹.

²⁴ Bretton Woods sisteminin amacı sabit değişmeyen kur sistemi ve rekabetçi devlasyonun önüne geçmeyi hedeflemektedir. Detaylı bilgi için bkz. *Eğilmez*, Mahfi: “Kur Savaşları, Ticaret Savaşları ve Küreselleşme”, 2018, <http://www.mahfiegilmez.com/2018/01/kur-savaslar-ticaret-savaslar-ve.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

²⁵ *Ertürk*, s.102.

²⁶ Kurtoğlu, Ramazan: “Uluslararası Ekonomide “Oyun Teorisi” ve Yaklaşan Küresel Finans Savaşı”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2014, Cilt No.16, Sayı No.1, s.252.

²⁷ <http://www.tskb.com.tr/web/333-3394-1-1/tskb-site-tr/tr-blog/tr-blog-yazilar/trumpin-ticaret-vergileri>, (Erişim Tarihi: 09.01.2019).

²⁸ *Ertürk*, s.96.

²⁹ *Palacioğlu*, Tezer: “ABD ‘Dünya’ya Karşı!; Ticaret Savaşları”, Yayın No: 2018 - 11 Ağustos 2018, s.1-8, Erişim Adresi: <https://www.istda.org/Upload/pdf/trump-dto.pdf>,

III. TİCARET SAVAŞLARININ ALT UNSURU: VERGİ SAVAŞLARI

Bir önceki bölümde özetlenen ticaret savaşlarının bir kısmının vergisel araçların kullanımı ile gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Özellikle kurumlar vergisi oranının düşürülmesi yoluyla yabancı sermayenin çekilmeye çalışılması sık karşılaşılan durumlardan biridir. Bu amaçla ülkeler son dönemde kurumlar vergisi oranını adeta birbirleriyle yarışır gibi birer birer düşürme eğilimine girmişlerdir.

Tablo 2: Bazı OECD Ülkelerinin Kurumlar Vergisi Oranları

Ülkeler/Yıllar	2016	2017	2018
Belçika	% 33	% 33	% 29
Fransa	% 34.43	% 44.43	% 34.43
Macaristan	% 19	% 9	% 9
İsrail	% 25	% 24	% 23
İtalya	% 27.5	% 24	% 24
Japonya	% 23.4	% 23.4	% 23.2
Lüksemburg	% 21	% 19	% 18
Norveç	% 25	% 24	% 23
Slovakya	% 22	% 21	% 21
İngiltere	% 20	% 19	% 19
ABD	% 35	% 35	% 21

Kaynak: Organisation for Economic Co-Operation and Development OECD Stat, Erişim Adresi: <https://stats.oecd.org/>, (Erişim Tarihi: 18.01.2019).

Geçmiş yıllara kıyasla, kurumlar vergisi oranının düşüşlerin hızlanması, geleneksel olarak yüksek kurumlar vergisi oranına sahip ülkelerde dâhil olmak üzere, bazı büyük ekonomilerde görülen kurumlar vergisi oran indirimden kaynaklanmaktadır. 2018 yılında yürürlüğe giren birçok kurumlar vergisi indirim oranı asıl olarak daha önce kanunlaşmış çok yıllık kurumlar vergisi indirim oranlarının bir parçasını oluşturmaktadır. 2017 yılında Lüksemburg'un kurumlar vergisi oranını %21'den %19'a düşürmesinin ardından, 2018 yılından oranı daha da düşürerek %18 olarak belirlemiştir. Benzer şekilde Japonya'da kurumlar vergisi oranı aşamalı olarak azaltılarak, 2014'de %25,5 olan

(Erişim Tarihi: 09.01.2019).

kurumlar vergisi oranı 2018 yılına geldiğinde %23,2 olarak belirlenmiştir³⁰.

Belçika 2017 yılının sonunda 2018 ve 2020 yılları arasından aşamalı olarak uygulanacak bir kapsamlı 'Vergi Reformu'nu kabul etmiştir. Reformun bir parçası, kurumlar vergisi oranının kademeli olarak azaltılmasıdır. Daha spesifik olarak belirtilmesi gerekirse reform kapsamında kurumlar vergisi oranı 2018 ve 2020 yılları arasından %33'den %25'e düşürülecektir³¹.

Bazı ülkeler gelecekte kurumlar vergisi oranlarındaki indirimlerini de kamuoyu ile paylaşmışlardır. İngiltere'de 2020 yılında kurumlar vergisi oranının %27'ye düşürülmesi planlanmaktadır. Avustralya 2026-27 mali yılına kademli olarak kurumlar vergisini %25'e indireceklerini ilan etmiştir. Yunanistan, IMF, Avrupa Komisyonu, Avrupa Merkez Bankası, Avrupa İstikrar Mekanizması ve Yunan makamları tarafından yapılan bütçe değerlendirmesi şartına bağlı olarak 2020 yılında yürürlüğe girecek %29'dan %26'ya düşen bir kurumlar vergisi indirim oranı açıklamıştır. Diğer yandan, birkaç ülkesi kurumlar vergisi oranlarını arttırmıştır. Bunlardan biri de Türkiye'dir. Türkiye genel kurumlar vergisini %20'den %22'ye yükseltmiştir³².

OECD ülkeleri arasında en yüksek kurumlar vergisi oranına sahip ülkelerden biri Amerika'dır. 2017 yılında OECD ülkelerinin yedisi kurumlar vergisi oranlarını %2,1 oranında azaltmıştır. En büyük indirimleri ise %19'dan %9'a düşüren Macaristan ve %31'den %28'e düşüren İtalya gerçekleştirmiştir³³. Bu duruma ABD kayıtsız kalmamış ve 2018 yılında en önemli ve yeni kurumlar vergisi indirimini belirlemiştir. Kapsamlı Vergi İndirimleri ve İş Yasası Kapsamında Federal kurumlar vergisi oranı %35'den %21'e düşürülmüştür³⁴. Karşılaştırma yapmak gerekirse bugün ABD'nin kurumlar vergisi oranı 1960'lı yılların sonlarında sahip olduğu orana kıyasla %53 oranında daha düşüktür. Broadman'a göre dünyanın dört bir yanındaki hükümetler, ABD'nin

³⁰ OECD, "Tax Policy Reforms 2018: OECD and Selected Partner Economies", **OECD Publishing, Paris**, 2018, s.66, <https://doi.org/10.1787/9789264304468-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

³¹ OECD, Tax Policy Reforms 2018, s.66.

³² OECD, Tax Policy Reforms 2018 s.67.

³³ *Broadman*, Harry: "Will a Global Corporate Tax Cutting- War Yield the Intended Benefits", 2017, s.2.

<https://www.forbes.com/sites/harrybroadman/2017/12/31/will-a-global-corporate-tax-cutting-war-yield-the-intended-benefits/#4069fb7a11fc>, (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

³⁴ OECD, Tax Policy Reforms 2018, s.66.

yaptığı bu stratejik değişikliğe karşı cevap olarak yatırımcıyı çekebilmek adına ve kurumlar vergisi indirim savaşları için rekabet etmeye hazırlanmaktadır³⁵.

Uluslararası Vergi Rekabetçi Endeksi (*The International Tax Competitiveness Index-ITCI*) bir ülkenin vergi sisteminin, vergi politikalarının rekabet edilebilirlik ve tarafsızlık yönlerine ne ölçüde uyduğunu ölçmektedir. 2018 yılı için Uluslararası Vergi Rekabetçi Endeks Raporu yayımlandı. Bu rapora göre, Fransa, 2018 yılında en yüksek kurumlar vergisi %34'lük oranına sahip olup en az rekabetçi vergi sistemine sahip olan ülkedir. Ayrıca Estonya, OECD ülkeleri arasında en rekabetçi ülke olmasına rağmen en iyi vergi uygulamalarına sahip olan ülke olmuştur. Estonya'yı sırasıyla Letonya ve Estonya'nın kurumlar vergisi sistemini benimseyen Yeni Zelanda takip ederken, listenin sonunu Polonya, İtalya ve Fransa çekmiştir. Türkiye ise 12. sırada yer almaktadır³⁶. Devletler kurumlar vergisi oranlarını birer birer indirirken Türkiye'de aksine %20 olan kurumlar vergisi oranını üç yıllık bir süre için %22'ye yükseltmiştir. Rekabetin kızıştığı, ülkelerin pastadan daha fazla pay alma derdine düştüğü bir dönemde, yabancı sermayeye ihtiyacı olan Türkiye için alınan bu karar haklı olarak eleştirilmiştir³⁷.

IV. BİR TANIM DENEMESİ: VERGİ SAVAŞLARI KAVRAMI

Ticaret savaşları en genel tabiriyle ülkelerin, ya tek taraflı ya da dünyaya uygulamış oldukları gümrük vergilerinin tarife artırıp, azaltma ya da bazı malların ithalatını yasaklama veyahut kısıtlama gibi diğer uygulamalarla devletlere misilleme yaparak girmiş olduğu bir çeşit oyunu ifade eden bir kavramdır. Daha başka bir ifadeyle hükümetlerin yerli ticaretini koruma içgüdüsü ile uluslararası ticareti kısıtlayan misillemeleri ve salvoları ticaret savaşlarını meydana getirmektedir

Dünya'da küreselleşme sonucu ortaya çıkan bu kur ve ticaret savaşlarının yanına bir cephe daha açılmıştır ki bu cepheyi vergi savaşları olarak addetmek yerinde olacaktır. Çünkü uygulamada görülen vergi düzenlemelerindeki değişikliklerle ticaret hacmini artırmaya çalışmak kavram olarak da artık hızla

³⁵ Broadman, Harry, s.2-5.

³⁶ Bunn, Daniel/Hudge, Scott A./Pomerteau, Kylie: 2018 International Tax Competitiveness Index, 2018, <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index>, (Erişim Tarihi: 17.01.2019).

³⁷ Taş, Bülent: "Dünyada Kurumlar Vergisi Oran İndirimleri ve Türkiye", Erişim Adresi: <https://vergialgi.net/vergi/dunyada-kurumlar-vergisi-oran-indirimleri-ve-turkiye/>, (Erişim Tarihi: 09.01.2019).

kullanılmaya başlanmıştır. Hatta ülkelerin dünya ekonomisine yön verdikleri güçlü bir koz haline gelmiştir. Bu sebeptendir ki, kavramın öğretilde yer bulması ve temellendirilmesine de ihtiyaç vardır. ***İhtimaller dahilinde olsa da üçüncü dünya savaşının vergi savaşlarından kaynaklı çıkabileceği bir savı gündene daha fazla dillendirilmektedir.*** O halde vergi savaşları kavramı nasıl tanımlanmalıdır sorusu akıllara gelmektedir.

Genellikle, literatürde vergi savaşı yerine geçer şekilde vergi rekabeti kavramı kullanılmaktadır. Nitekim vergi rekabetinde de, sıcak parayı ve yatırımları çekebilmek için vergi indirimlerinden ve sübvansiyonlarından yararlanılmaktadır. Buradaki asıl faktör aslında iktisadi ajanlardır. Çünkü rekabet daha çok, piyasalar için kullanılan, genellikle vergileme açısından düşünüldüğünde çok uluslu şirketlerin dâhil olduğu bir süreçtir. Oysaki vergi savaşları, ülkelerin, şehirlerin ve hatta eyaletlerin vergi enstrümanlarını kullanarak dâhil olduğu bir süreçtir. Başka bir ifadeyle vergi rekabeti ve vergi savaşlarının buluştukları nokta yatırımları ve parayı çekmek için kullandıkları enstrümanın vergi olması, ayrıldıkları nokta ise vergiyi araç olarak kullanan iktisadi ajanların farklılaşmasıdır.

Asıl olarak vergi rekabeti, vergi savaşlarının temelini oluşturmaktadır. Ulusal sermayenin yurtdışına kaymasının yarattığı istihdam ve ekonomik büyüme üzerine ülkeler vergi rekabetine otomatik olarak dâhil olmaktadır. İşte bu zincirleme vergi rekabeti döngüsünde ülkeler, şehirler, eyaletler gelir toplama enstrümanlarını kullanarak vergi savaşındaki yerini almaktadır.

Vergi savaşları terimini tercih etmemizin bir başka sebebi ise, rekabet kelimesinin pazarlarda faydalı bir süreci temsil etmesidir. Özellikle, küreselleşme sürecinde firmaların etkin bir şekilde diğer firmalarla rekabet etmesi başka bir ifadeyle rekabet güçlerinin arttırarak kar marjlarını yükseltmesi, piyasada daha iyi bir iktisadi durumun ortaya çıkacağı anlamına gelmektedir. Oysa vergi rekabetinin, pazardaki firmalar arasındaki rekabetle hiçbir ilişkisi bulunmamaktadır. Ayrıca ve rekabet kelimesi sebebiyle bu süreç faydalı bir süreç olarak gözükmemektedir. Bu sebeptendir ki, vergi rekabeti yerine ticaret savaşları ve kur savaşlarına yakınsayan bir şekilde vergi savaşlarını kullanmak daha yerinde olacaktır kanaatindeyiz.

Vergi savaşları kavramı vergi rekabeti kavramına kıyasla ülkelerin vergi matrahlarında ortaya çıkan zararı veya negatif dışsallıkları daha doğru bir şekilde ifade etmektedir. Bu çıkarımlar sonucunda vergi savaşı kavramını genel bir ifadeyle şu şekilde tanımlamak gerektiği görülmektedir: “Vergileendirme

yetkisine sahip yönetimlerin konjonktürel vergi rekabetine uyum sağlamak, vergi gelirlerini artırmak, ekonomik faaliyetleri genişletmek, ülke içi yatırımları cazip hale getirmek amacıyla domino etkisi göstererek birbirlerine karşı vergi sistemlerinde ve politikalarında yaptıkları düzenlemelere “**vergi savaşı**” denir.

SONUÇ

Tarih boyunca insanlar toprak için savaşmışlardır. İnsanoğlunda hep daha fazla kazanma güdüsüyle diğer insanların elinde olanları almak için çabalamışlardır. Savaşlar topla, kılıçla, tüfekarle yapılarak o kadar insanın can kaybına yol açmıştır. Günümüzde ise hala insanoğlunun bu çok kazanma, çok zengin olma dürtüsü var olmuştur. Geçmişten farklı olarak bugün kullanılan materyaller oldukça farklıdır. Bu kapsamda devletlerin küreselleşme olgusuyla birlikte savaş anlayışları da değişmiştir. Ülkeler artık dış ticarete etkin rol alma ve bunu da birtakım enstrümanlarla yaparak daha güçlü, daha zengin ülke olma çabasına girmişlerdir. Ulusal arenada yapılan bu işlemler kimi zaman kur farkıyla olurken, kimi zaman ülkelerin birbirine bir takım ticaret engeli koyarak ya da ticaretteki dengeleri değiştirerek olmuştur.

Ülkeler arası savaşlardan biri de son dönemde özellikle daha sık görülen vergi savaşlarıdır. Sıklıkla telaffuz edilen bu durumun kavramsal ve kuramsal olarak da teoride yerini alması ve ortak bir tanım içerisinde incelenmesi gerektiği görülmektedir. Bu doğrultuda vurgulanmaya çalışıldığı üzere doktrinde geliştirilecek olan bu kavramın tanımlanmasına yönelik bir deneme çalışmamızda ortaya konulmuştur.

KAYNAKÇA

Aktan, Coşkun Can / Vural, İstiklal Y.: “Vergi Rekabeti”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2004, Sayı.22.

Altan, Aykut: “Ticaret Savaşlarının 100 Yıllık Tarihi Sebepler Sonuçlar”, 2018, <https://www.ihracat.co/2018/08/ticaret-savaslarinin-100-yillik-tarihi.html>, (Erişim Tarihi: 07.01.2019).

Armağan, Ramazan / İçmen, Murat: “Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansıması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2012, Cilt No.17, Sayı.2.

Broadman, Harry: “Will a Global Corporate Tax Cutting-War Yield the Intended Benefits”, 2017, <https://www.forbes.com/sites/harry-broadman/2017/12/31/will-a-global-corporate-tax-cutting-war-yield-the-intended-benefits/#4069fb7a11fc>, (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

Bunn, Daniel/Hudge, Scott A./Pomerteau, Kylie: 2018 International Tax Competitiveness Index, 2018, <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index>, (Erişim Tarihi: 17.01.2019).

Eğilmez, Mahfi: “Üç Güncel Konu”, 2013, <http://www.mahfiegilmez.com/2013/02/uc-guncel-konu.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

Eğilmez, Mahfi: “Kur Savaşları”, 2013, <http://www.mahfiegilmez.com/2013/02/kur-savaslar.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

Eğilmez, Mahfi: “ABD Kur Savaşlarına Girdi”, 2016, <http://www.mahfiegilmez.com/2016/02/abd-de-kur-savaslarina-girdi.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

Eğilmez, Mahfi: “Kur Savaşları, Ticaret Savaşları ve Küreselleşme”, 2018, <http://www.mahfiegilmez.com/2018/01/kur-savaslar-ticaret-savaslar-ve.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

Ertürk, Nuran: “Ticaret Savaşları ve Dünya Ekonomisine Etkileri”, *Fiscaoconomia*, 2017, Cilt.2, Sayı.1.

Ferhatoğlu, Emrah: “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, 2006, Sayı.51, Erişim Adresi: <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-2.htm>, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

Karakurt, Birol: “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2016, Cilt.30, Sayı.2.

Kargı, Veli / Yaygın, Tacir: “Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yüğü”, *International Journal of Public Finance*, 2016, Cilt.1, Sayı.1, 2016.

Kurtoğlu, Ramazan: “Uluslararası Ekonomide “Oyun Teorisi” ve Yaklaşan Küresel Finans Savaşı”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2014, Cilt.16, Sayı.1.

OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, OECD Publishing, 1998, http://www.uniset.ca/microstates/oced_44430243.pdf, (Erişim Tarihi: 06.01.2019).

OECD, “Tax Policy Reforms 2018: OECD and Selected Partner Economies”, OECD Publishing, Paris, 2018, <https://doi.org/10.1787/9789264304468-en>, (Erişim Tarihi: 16.01.2019). (Anılış: Tax Policy Reforms 2018)

Öz, Ersan / Yaraşır, Sevinç: “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52.Seri, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan, 2009.

Palacioğlu, Tezer: “ABD ‘Dünya’ya Karşı!; Ticaret Savaşları”, Yayın No: 2018 - 11 Ağustos 2018, <https://www.istda.org/Upload/pdf/trump-dto.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.01.2019).

Peker, İmran / Kılıçer, Erhan: “Türkiye Boyutu İle Vergi Rekabeti”, Vergi Sorunları Dergisi, 2014, Sayı.307.

Pınar, Övgü / Uzunoglu Hande: “Dünyada Kur Savaşları Alarmı”, AR&GE Bülten, 2013, http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/bulten_haziran_2013.pdf, (Erişim Tarihi: 07.01.2019).

Taş, Bülent: “Dünyada Kurumlar Vergisi Oran İndirimleri ve Türkiye”, Erişim Adresi: <https://vergialgi.net/vergi/dunyada-kurumlar-vergisi-oran-indirimleri-ve-turkiye/>, (Erişim Tarihi: 09.01.2019).

Yılmaz, Binhan Elif / Çak, Murat / Şeker, Murat: “Uluslararası Vergi Rekabetinin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkileri: Türkiye Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, 23. Maliye Sempozyumu, 2008, Erişim Adresi:<http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373544-23-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.01.2019).

Yılmaz, Kamil: Küresel Kriz, Durgunluk ve Artan Korumacılık Eğilimi, Ekonomik Araştırma Forumu, Politika Notu 09-01, 2009, https://eaf.ku.edu.tr/sites/eaf.ku.edu.tr/files/eaf_pn0901.pdf, (Erişim Tarihi: 20.03.2019).

İnternet Kaynakları:

www.vergisorunlari.com.tr

https://www.academia.edu/35427072/T%C3%BCrkiye_Boyutu_ile_Vergi_Rekabeti

https://www.bbc.com/turkce/ekonomi/2011/02/110204_banana_wars

<https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-44346730>

<https://www.gumruktv.com.tr/abd-gumruk-vergilerinde-artisa-gidebilir>

<http://www.tskb.com.tr/web/333-3394-1-1/tskb-site-tr/tr-blog/tr-blog-yazilar/trumpin-ticaret-vergileri>

OY HAKKINA VERGİLENDİRME YOLUYLA YAPILAN MÜDAHALELER*

Esra DEMİR**

GİRİŞ

20. yüzyılda yaşanan iki dünya savaşı ve ekonomik buhranlar gibi yıkıcı toplumsal olayların ardından sosyal devlet anlayışı pek çok ülke tarafından benimsenmiştir. Bu nedenle kamu hizmetlerinin kapsamı genişlemiştir. Günümüzde bu hizmetlerin finansmanı için toplanan vergilerin önemi artmakta ve kaynakları çeşitlenmektedir. Böylelikle devletler, benimsemiş oldukları demokratik yönetimin işleme ve devamlılığı için gereken kaynakları vergilendirme yoluyla karşılamaktadır.

Demokratik devletler; demokrasi ve sosyal devletin gereklerini yerine getirebilmek için topladıkları vergilerde yine demokratik yönetim ve sosyal devletin bireylerin korunması için getirmiş olduğu sınırlamalar dâhilinde hareket edebilmektedirler. Bu durum beraberinde vergilendirme ilkelerini getirmektedir. Ancak demokratik hayatın temelinde yer alan oy hakkının, tarihte yer alan birtakım uygulamalar sonucunda söz konusu vergilendirme ilkelerine de aykırılık teşkil eden vergi yükümlülükleri ile¹ sınırlandırıldığı görülmüştür.²

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Araştırma Görevlisi, Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

¹ *Akartürk*, Ekrem Ali: *Oy Hakkının Anayasal İlkeleri*, Legal Yayınevi, İstanbul, 2017, s. 4-6.

² Aynı zamanda bireylerin genel oy hakkı için gerçekleştirdikleri mücadelelerde vergilendirmeyi Devlete karşı bir silah olarak kullandıkları durumlar da söz konusu olmuştur. Bu kapsamda, Birleşik Krallık'ta 1909 yılında kurulan Women's Tax Resistance League ile başlatılan hareket kapsamında beş yıl boyunca 220'den fazla kadın, oy haklarının bulunmaması sebebiyle vergi ödemeyi reddetmiştir. Ancak bu çalışma, vergilendirme ve oy hakkı ilişkisi içerisinde *Devletin vergilendirme yoluyla oy hakkına yapmış olduğu müdahaleler* olarak sınırlandırılmış olduğundan belirtilen durum bu çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz.; *Frances*, Hilary: "Pay the Piper, Call the Tunnel!": the Women's Tax Resistance League" (*The Women's Suffrage Movement: New Feminist Perspectives* içinde, Ed. Maroula Joannou, June Purvis), Manchester University Press, 1998, s. 65 -76.

Çalışmada, oy hakkına vergilendirme yolu ile yapılan müdahaleler, bu müdahalelerin demokratik anayasal ilkeler ve vergilendirme ilkeleri bakımından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda üç bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümünde demokratik yönetimin bir gereği olarak oy hakkı ve buna yönelik ilkelere değinilecektir. İkinci bölümde oy hakkı için vergi ödemiş olma koşulu tarihten örnekler ile ele alınacak; üçüncü ve son bölümde ise bu örnekler üzerinden oy hakkı için vergi ödemiş olma koşulu vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirilecektir.

I. DEMOKRATİK YÖNETİMİN TEMEL KURUMU: OY HAKKI

1. Demokratik Yönetim

Basit tanımı *halk tarafından ve halk için yönetim*³ olan klasik demokrasi- nin ön koşulu bireylerin yönetimde söz sahibi olabilmeleri, en azından kendi seçtikleri kişiler tarafından yönetilmeleridir. Antik Yunan ve Roma döneminden bu yana tartışılan ancak uygulanmasına ancak yakın bir geçmişte geçile- bilen demokrasi⁴ ön koşulu, her bireyin yönetimde, yönetici olarak söz sahibi olmasının⁵ güçlüğü karşısında, bireylerin yöneticilerini hür iradeleri ile seçebilmeleri ile gerçekleşir. Temsili demokrasi olarak adlandırılan bu demokrasi modelinde seçme hakkının demokrasi⁶ temel ilkelerinden ol- duğunu görülmektedir.

Temsili demokrasi⁷ temel kural ve kurumları şunlar olarak görülmek- tedir;

- seçilmiş yöneticilerin hükümet politikaları üzerinde anayasal bir kontrolün sağlanması,
- yöneticilerin belli aralıklarla, barışçıl ve özgürce belirlenmesi ve de- ğiştirilebilmesi,

³ *Lijphart*, Arend: Demokrasi Modelleri, Çev. Güneş Ayas, Utku Umut Bulsun, İthaki Ya- yınları, 2014, s. 15; *Lipson*, Leslie: Demokratik Uygarlık, Çev. Haldun Gülalp, Türker Alkan, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1984, s. 237.

⁴ *Held*, David: Democracy and the Global Order, Cambridge: Polity Press, 1995, s. 3.

⁵ *doğrudan demokrasi, aracısız demokrasi*

⁶ *Kapani*, Münci: Kamu Hürriyetleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Üçüncü Bası, Ankara, 1970, s. 251; *Soysal*, Mümtaz: 100 Soruda Demokrasi, Gerçek Yayınevi, 7. Baskı, 1986, s. 179; *Held*, a.g.e., s. 9, 51.

⁷ *Held*, a.g.e., s. 51; *Beetham*, David/Boyle, Kevin: Demokrasi⁷ Temelleri, Çev. Vahit Bı- çak, Liberte Yayınları, 1998, s. 37, 38.

- akıl hastalığı ya da mahkumiyet gibi makul durumlar dışında bütün yetişkin bireylere yöneticilerin seçiminde oy hakkı tanınması,
- bireylere seçilebilme hakkı tanınması,
- bireylerin yöneticilere, sosyo-ekonomik sisteme ilişkin eleştirilerini ortaya koyabilmelerini garanti altına alacak ifade özgürlüğü ortamının sağlanması.

2. Oy Hakkı

A. Genel Açıklama

Demokratik yönetimlerde bireylerin kendilerini yönetecek kişileri belirlemeleri, ulusal ve yerel bazda tercihlerini ortaya koyabilmeleri, bekledikleri kamu hizmetlerini duyurabilmeleri kullandıkları oylar aracılığıyla gerçekleşmektedir. Bu kapsamda bir yönetimin ne kadar demokratik olduğunun belirlenmesi güç olsa da oy hakkına sahip olmayan yetişkin birey sayısı oranı bir yönetimin demokrasiden ne kadar uzak olduğunu gösteren bir ölçüt olarak kabul edilmektedir.⁸

Bu nedenle makul bir gerekçe olmadıkça bireylerin oy haklarından mahrum bırakılmaları, oy hakkının kişiler ve zümreler bakımından sınırlandırılması, bireylerin kullandıkları oyların etkilerinin birbirinden farklı olması demokratik yönetimler bakımından kabul edilebilir değildir. Bu durum genel oy ve eşit oy ilkelerini ortaya çıkarmıştır.

B. Genel Oy İlkesi

Genel oy ilkesi, bir devletin vatandaşlarının makul bir sebep olmadıkça oy kullanma hakkından mahrum bırakılmayacağını öngören, bütün yetişkin vatandaşların kural olarak oy hakkına sahip olması gerekliliğidir. Bu ilke demokratik yönetimlerde halkın kendi kendini yönetmesinin sağlanması bakımından herhangi bir ayrıcalık yapılmamasını güvence altına almaktadır.

Tanımda da yer aldığı üzere söz konusu hakkın makul sebepler ile sınırlandırılması mümkün görülmektedir. Bu sınırlamalar günümüzde genellikle, yabancıların, belli yaşın altındaki kimselerin, hükümlülerin oy kullanamaması olarak karşımıza çıkmaktadır.⁹

⁸ *Lipson*, a.g.e., s. 238.

⁹ *Beetham/Boyle*, a.g.e., s. 42-44; *Birch*, Anthony H.: *Concepts & Theories of Modern Democracy*, Routledge, 2nd Edition, 2001, s. 73.

Ancak genel oy ilkesinin sınırlandırılması her zaman makul sebepler ile gerçekleşmemiştir. 1789 Fransız İhtilali'nden sonra yapılan 1791 Fransız Anayasasında Ulusal Yasama Meclisi'ne üye seçebilmek, vergi kayıtlarına göre iki yüz işgününün değerine eşit bir taşınmaz malın sahibi ya da kiracısı olma şartına bağlanmıştı.¹⁰ Cinsiyete, ırka, ekonomik güce, eğitim durumuna göre yapılan ayrımların oy hakkına etkisi çağdaş devletlerde dahi yakın tarihlere kadar sürmüştür. Cinsiyete dayalı siyasal ayrımcılığı örnek olarak ele almak gerekirse; kadınların oy hakkı ancak Birinci ve İkinci Dünya Savaşları'nın ardından, büyük mücadeleler sonucunda tanınmıştır.¹¹

Genel oy hakkına ilişkin başka bir ihlal de oy hakkının vergi ödeme şartına bağlanmış olması halinde karşımıza çıkmaktadır. Bu husus çalışmanın ilerleyen bölümlerinde anayasal ilkeler ve vergilendirme ilkeleri kapsamında incelenecektir.

C. Eşit Oy İlkesi

Eşit oy ilkesi, her vatandaşın tek oy hakkının bulunmasıdır.¹² Geçmiş uygulamalarda ekonomik ve sosyal konuma göre bazı şahıs ve zümrelerin oylarının etkisinin daha geniş etki yaratmasına karşın¹³ günümüzde demokratik devletlerde herhangi bir ayırım gözetilmeksizin her bireyin oyunun yarattığı etki aynıdır.¹⁴

Buna karşılık günümüzde eşit oy ilkesinin, çoğunluk tarafından benimsenmemiş görüşlerin yönetime yansımada engel teşkil ettiği, alt kültür gruplarının yönetimde yeterince temsil edilememesi sonucunu ortaya çıkarttığı görüşü de ileri sürülmektedir.¹⁵

Genel ve eşit oy ilkeleri, Türkiye'nin de imzaladığı 1976 yılında yürür-

¹⁰ *Soysal*, a.g.e., s. 184.

¹¹ *Lipson*, a.g.e., s. 239. Ayrıntılı bilgi için bkz.; *Adams*, Colleen: *Women's Suffrage: A Primary Source History of the Women's Rights Movement in America*, The Rosen Publishing Group, 2003; *Holton*, Sandra Stanley: *Feminism and Democracy: Women's Suffrage and Reform Politics in Britain*, Cambridge University Press, 1986; *Kops*, Deborah: *Women's Suffrage*, Blackbirch Press, 2004.

¹² *Mumcu*, Ahmet: *İnsan Hakları & Kamu Özgürlükleri*, Savaş Yayınları, Ekli 2. Baskı, Ankara, 1994, s. 165.

¹³ *Lipson*, a.g.e., s. 239.

¹⁴ *Soysal*, a.g.e., s. 180.

¹⁵ Tunç, Hasan: "Demokrasi Türleri ve Müzakereci Demokrasi Kavramı", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XII, S. 1-2, Y. 2008, s. 1125.

lûge giren Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin¹⁶ 25. maddesinde “Her vatandaş, bu sözleşmenin ikinci maddesindeki ayrımlara ve makul olmayan sınırlamalara tabi tutulmaksızın şu haklara ve imkanlara sahiptir: ... Seçmenlerin iradelerini serbestçe ifade etmeleri güvence altına alan, gizli olarak oy verildiği, genel ve eşit oya dayanan ve belirli aralıklarla yapılan dürüst seçimlerde oy kullanma ve seçilme...” düzenlemesi ile yer almıştır.

1924 Anayasasının 10 ve 11. maddelerinde 5 Aralık 1934 tarihinde yapılan değişiklik ile kadınlara seçme ve seçilme hakkının verilmesi¹⁷ sonucunda Türk hukukunda tam manasıyla sağlanan genel oy ve eşit oy ilkeleri, söz konusu anlaşma ile de uluslararası bir koruma kazanmıştır.

II. OY HAKKI İÇİN VERGİ ÖDEMİŞ OLMAK KOŞULU

2. Genel Açıklama

Yukarıda da değinildiği üzere oy hakkının belli bir verginin ödenmiş olması ya da herhangi bir vergi borcunun bulunmaması koşullarına dayandırılması demokrasinin en önemli unsurlarından biri olan genel oy ilkesinin ihlalini teşkil etmektedir. Zira oy hakkının doğrudan belli bir grup için öngörülmesi ya da doğrudan belli bir grubun bu haktan mahrum bırakılması söz konusu değilken, bu hakkın kullanımı, yalnızca belli bir ekonomik güce sahip olan kişiler ya da belli bir ödemeyi gerçekleştirebilecek ve gerçekleştirmiş kişiler ile sınırlandırılmıştır.

Oy kullanma vergisi ve seçim vergisi olarak da anılan *poll tax*, oy hakkı için ödenmesi gereken vergidir.¹⁸ Söz konusu verginin ödenmemiş olması

¹⁶ “Türkiye Sözleşme’yi 15 Ağustos 2000 tarihinde imzalamıştır. Sözleşme’nin onaylanmasını uygun bulan 4 Haziran 2003 tarih ve 4868 sayılı Kanun, 18 Haziran 2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bakanlar Kurulu’nun 7 Temmuz 2003 tarih ve 2003/5851 sayılı kararıyla Sözleşme’nin onaylanması kararlaştırılmış ve Sözleşme’nin resmi Türkçe çevirisi, 21 Temmuz 2003 sayılı ve 25175 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Türkiye, onay belgelerini 15 Eylül 2003 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Sekreterliği’ne tevdi etmiş ve 49. madde uyarınca, Sözleşme Türkiye bakımından 23 Aralık 2003 tarihinden itibaren hüküm doğurmaya başlamıştır.”;

<http://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/117-medeni-ve-siyasi-haklara-iliskin-uluslararası-sozlesme/> Erişim Tarihi: 03.01.2018.

¹⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz.; Konan, Belkis: “Türk Kadınının Siyasal Hakları Kazanma Süreci”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 60, S. 1, Y. 2011, s. 157-174.

¹⁸ Bu çalışmada bahsi geçen *poll tax* ibaresi seçim vergisine karşılık gelmekte olup; *baş vergisi*, *capitation tax* ya da *community charge* olarak da bilinen ve bireyin belli bir otoritenin vergilendirme yetkisi içinde yer alması nedeniyle mükellefi olduğu *poll tax*’ten farklılık arz etmektedir. Baş vergisi olan *poll tax*’e ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.; Little, I.M.D.:

kişinin oy kullanma imkânını ortadan kaldırmaktadır.

Bu bölümde oy hakkının vergilendirme yoluyla sınırlandırılmasına ilişkin olarak Osmanlı Devleti'nde yer alan kısa süreli uygulama, İtalya'da Musolini yönetiminin getirmiş olduğu seçim vergisi ile Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan *poll tax*'e değinilecektir.

3. Osmanlı Devleti'nde Seçim Vergisi

Osmanlı tarihinde, II. Abdulhamit'in II. Meşrutiyet'in ilanından sonra 1908 yılında onayladığı İntihab-ı Mebusan Kanunu düzenlemelerinde yer alan seçmenlik şartları arasında vergi ödeme yükümlülüğü de öngörülmektedir.¹⁹

İntihab-ı Mebusan Kanunu Surr-u İcrasına Dair Talimat'ın²⁰ seçmen olabilmek şartlarını düzenleyen 11. maddesi “Yirmi beş yaşını ikmal etmeyen ve hukuk-ı medeniyeden sâkit bulunan ve tâbiiyet-i ecnebiyede veya iddiada bulunan veya muvakkaten hizmet-i ecnebiye imtiyazını haiz olan veya nizamen iflâs ile mahkûm olup iade-i itibar etmemiş veya mahcûriyetine hüküm lâhik olup da fekk-i hacr etmemiş olanlar veya doğrudan doğruya devlete az çok vergi vermeyenler intihap hakkından sâkittir.”²¹ hükmünü içermektedir. Bu düzenlemeye göre seçmen olabilmek için yirmi beş yaşını doldurmuş olmak, medeni haklardan yoksun olmamak gibi şartlar ile birlikte az çok vergi vermek gerekliliği aranmıştır.²²

Osmanlı Devleti'nin ilk ve son anayasası olarak görülen²³ 1876 tarihli Kanûn-ı Esasî'nin 17. maddesinde yer alan “Osmanlıların kâffesi huzur-ı

“Direct Versus Indirect Taxes”, The Economic Journal, Vol. 61, No. 243, Y. 1951, s. 577-584; Smith, Peter: “Lessons From the British Poll Tax Disaster”, National Tax Journal, Vol. 44, No. 4, Y. 1991, s. 421-436; Brown, Robert C.: “The Nature of The Income Tax”, Minnesota Law Review, Vol. 17, No. 2, Y. 1933, s. 128, 129.

¹⁹ Taş, Fahri: “Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin İkinci Döneminde Bir Seçim Olayı”, Erzurum Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 5, S. 1, s. 216. Osmanlı Devleti'nde I. ve II. Meşrutiyet sorası seçimlere ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.; Güneş, İhsan: Türk Parlamento Tarihi I. Cilt, Türkiye Büyük Millet Meclisi Yayınları, Eskişehir, 1995.

²⁰ Talimatnamenin Osmanlıca özgün metni için bkz.: <https://acikerisim.tbmm.gov.tr/handle/11543/46> Erişim Tarihi: 29.01.2019.

²¹ Erdem, Tarhan: Anayasalar ve Seçim Kanunları 1876-1982, Milliyet Yayınları No: 7, Birinci Baskı, İstanbul, 1982, s. 140.

²² Taş, a.g.m., s. 216.

²³ Tanör, Bülent: Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri (1789-1980), Yapı Kredi Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2000, s. 134-135.

kanûnda ve ahval-i dîniye ve mezhebiyeden maada memleketin hukuk ve vazai-finde mütesavidir." düzenlemesi ile Osmanlı tebaasının kanun önünde haklar ve ödevler bakımından eşit olduğunu kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra 65. madde ile 80. madde arasında yer alan Heyet-i Meb'usan'a ilişkin düzenlemelerde seçimlerin dört senede bir, gizli oy ile yapılacağı gibi hususlar belirtilmiş ve seçimlere ilişkin esasların kanun ile tayin olunacağı öngörülmüştür. Kanûn-ı Esasî'de seçme hakkına ya da bu hakkın sınırlarına ilişkin sayılanlar dışında başka bir hüküm yer almamıştır.²⁴ Kişi hak ve özgürlüklerini düzenleyen anayasa hükümleri arasında yer almayan, talimatname ile düzenlenen *az çok vergi vermiş olma* koşulu, seçme hakkına getirilmiş hukuka aykırı bir sınırlama teşkil etmektedir.

Söz konusu hükmün, Kanun-ı Esasî'de yer almayan gereklilikleri aramasının yanında, belirsizliği de seçimler esnasında sorunlara yol açmış, 1908 ve 1912 yıllarında gerçekleşen seçimler öncesinde hükmün nasıl yorumlanacağı hususunda Dâhiliye Nezareti'ne başvurulmuştur.²⁵ Bu başvurular üzerine Dâhiliye Nezareti emlak, temettü, aşar, ağnam vergileri ve tarik bedeli²⁶ gibi vergilerden herhangi birini ödeyen kimselerin aranan diğer koşulları da taşıması halinde seçmen olabileceği; asker ve memurların memleketlerinden getirdikleri vergi makbuzlarını göstermek suretiyle görev yaptıkları yerde oy kullanabileceği gibi hususları duyurmuştur.²⁷

Seçmen olabilmek için hukuka aykırı biçimde öngörülmüş vergi ödemiş olma koşulunun tamamen kaldırılması 3 Nisan 1923²⁸ tarihinde çıkarılan 320 sayılı İntihabı Mebusan Kanunu Muvakkatinin Bazı Mevaddını Muaddil Kanun ile gerçekleşmiştir.²⁹

4. İtalya'da Seçim Vergisi

İtalya'da Birinci Dünya Savaşı'nın ardından ortaya çıkan kargaşa

²⁴ Tanör, a.g.e., s. 146.

²⁵ Demir, Fevzi: Osmanlı Devleti'nde II. Meşrutiyet Dönemi Meclis-i Mebusan Seçimleri 1908-1914, İmge Kitabevi, 2007, s. 184.

²⁶ Tarik bedel-i nakdisi, Osmanlı Devletinde 19. yüzyılın ikinci yarısında uygulanmaya başlanan yol vergisidir. Ayrıntılı bilgi için bkz.; Gönüllü, Ali Rıza: "Osmanlı Devleti'nin Son Döneminde Yol Vergisi (1866-1921)", Türkiyat Araştırmaları Dergisi, S. 30, Y. 2011, s. 289-333.

²⁷ Demir, a.g.m., s. 58, 184.

²⁸ 16 Şaban 1341

²⁹ Çağan, Nami: "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergileendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 37, S. 1, Y. 1980, s. 132.

ortamı faşizmin doğuşu ve yükselişini de beraberinde getirmiştir. 1922 yılında Mussolini'nin iktidara gelmesiyle devlet yönetiminde de yerini alan söz konusu anlayış, ideolojinin temellerinde yer aldığı üzere demokratik kurumların tasfiyesine³⁰ geçmekte gecikmemiştir.³¹ Anılan kurumlardan biri olan genel oy ilkesini tanıyan devletler faşist ideolojide *lanetlenmiş politik partilerin devleti* olarak görülmüştür.³² Bu nedenle Mussolini yönetimi oy hakkının kapsamını daraltacak düzenlemeler yapmıştır.³³

1929 genel seçimleri öncesi 1928 yılında yürürlüğe giren seçim yasası ile oy hakkı yalnızca, sendika aidatı ya da 100 liralık üstü gelir vergisi ödemiş 21 yaş üstü erkeklere tanınmıştır.³⁴ Bu düzenleme ile birlikte seçmen sayısı on milyondan üç milyona indirilmiştir.³⁵

Faşist ideolojinin demokratik kurumlara karşı tutumunun bir sonucu olarak oy hakkının sınırlandırılması bu durumda vergilendirme ile gerçekleştirilmiş, vergilendirme iktidarın ideolojilerini gerçekleştirmede bir araç olarak kullanılmıştır.

5. Amerika Birleşik Devletleri'nde Poll Tax

Oy hakkının *poll tax*'in ödenmesine bağlanması uygulamasının en geniş kapsamlı ve uzun soluklu örneği, Osmanlı ve İtalyan tarihinde yer alan kısa süreli uygulamalardan ziyade, Amerika Birleşik Devletleri'nde görülmüştür. Amerika Birleşik Devletleri'nde İç Savaş sonrası dönemde getirilen düzenlemeler ile bazı eyaletlerin³⁶ anayasalarında, uygulamada farklılık göstermekle

³⁰ *Mussolini, Benito: "The Doctrine of Fascism", Çev. Jane Soames, The Living Age, Nov. 1933, s. 239; "After Socialism, Fascism combats the whole complex system of democratic ideology, and repudiates it, whether in its theoretical premises or in its practical application."*

³¹ *Sternhell, Zeev/Sznajder, Maria/Asheri, Maia: Faşist İdeolojinin Doğuşu, Çev. Şule İltaş, Ayrıntı Yayınları, 2012, s. 304.*

³² Faşist ideolojinin temellerini oluşturan Sorelci devlet anlayışında genel oy hakkı belirtilen şekilde tanımlanmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz.; *Sternhell / Sznajder / Asheri, a.g.e., s. 173.*

³³ *"Fascism denies that the majority, by the simple fact that it is a majority, can direct human society; it denies that numbers alone can govern by means of a periodical consultation, and it affirms the immutable, beneficial, and fruitful inequality of mankind, which can never be permanently leveled through the mere operation of a mechanical process such as universal suffrage."*; *Mussolini, a.g.m., s. 239.*

³⁴ *Akşin, Sina: Kısa 20. Yüzyıl Tarihi, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2014, s. 156.*

³⁵ *Akşin, a.g.e., s. 156.*

³⁶ Özellikle de Amerikan Güney Eyaletleri Konfederasyonunda yer alan eyaletler; South

birlikte genellikle her sene ya da seçimlerden belli süreler öncesinde topladığı söz konusu verginin ödenmemesi halinde bireylerin oy hakkının ortadan kalkacağı öngörülmüştür.³⁷ Bunun yanı sıra bazı eyaletlerde söz konusu

Carolina, Mississippi, Florida, Alabama, Georgia, Louisiana, Texas.

³⁷ Bu hükümlere birkaç örnek vermek gerekirse;

**“Constitution of the South Carolina, Ratified in Convention December 4, 1895;
Article II – Right of Suffrage**

... Section 4: The qualifications for suffrage shall be as follows:

(a) Residence in the State for two years, in the County one year, in the polling precinct in which the elector offers to vote four months, and the payment six months before any election of any poll tax then due and payable: Provided, That ministers in charge of an organized church and teachers of public schools shall be entitled to vote after six months' residence in the State, otherwise qualified.” http://www.carolana.com/SC/Documents/South_Carolina_Constitution_1895.pdf Erişim Tarihi: 02.02.2019;

“Florida Constitution of 1885

Article VI – Suffrage and Eligibility

... Section 8: The Legislature shall have power to make the payment of the capitation tax a prerequisite for voting, and all such taxes received shall go into the school fund.”

<https://fall.fsulawrc.com/crc/conhist/1885con.html> Erişim Tarihi: 02.02.2019;

“Constitution of the State of Tennessee Adopted in Convention at Nashville, February 23rd A.D. 1870

Article IV – Elections

Section 1: *Every male person of the age of twenty-one years, being a citizen of the United States, and a resident of this State for twelve months, and of the county wherein he may offer his vote for six months, next preceding the day of election, shall be entitled to vote for members of the General Assembly and other civil officers for the county or district in which he resides; and there shall be no qualification attached to the right of suffrage, except that each voter shall give to the judges of election where he offers to vote, satisfactory evidence that he has paid the poll taxes assessed against him for such preceding period as the Legislature shall prescribe, and at such time as may be prescribed by law; without which his vote cannot be received. And all male citizens of the State shall be subject to the payment of poll taxes, and to the performance of military duty, within such ages as may be prescribed by law.”*

<https://tsla.tnsosfiles.com/digital/teva/transcripts/39417.pdf> Erişim Tarihi: 01.02.2019;

“1902 Constitution of Virginia

Article II- Elective Franchise and Qualifications for Office

... Section 18: Every male citizen of the United States, twenty-one years of age, who has been a resident of the State two years, of the county, city, or town one year, and of the precinct in which he offers to vote, thirty days, next preceding the election in which he offers to vote, has been registered, and has paid his state poll taxes... ”

<http://www2.vcdh.virginia.edu/afam/politics/legislation.html#amendment> Erişim Tarihi: 01.02.2019;

Broderick, John C.: “Thoreau, Alcott, and the Poll Tax, *Studies in Philology*, Vol. 53,

düzenlemelere “*grandfather clause*” olarak adlandırılan muafiyetler getirilmiş; bu kapsamda üst soyu köleliğin kaldırılmasından önce yapılmış bir seçimde oy kullanmış ya da ordu veya donanmada görev almış olanların³⁸ *poll tax* ödemeksizin oy kullanabilecekleri belirtilmiştir.³⁹

No. 4, Y. 1954, s. 614; *Naidu*, Suresh: “Suffrage, Schooling, and Sorting in the Post-Bellum U.S. South”, NBER Working Paper Series, Working Paper 18129, s. 1.; <http://www.nber.org/papers/w18129.pdf> Erişim Tarihi: 08.01.2018.

³⁸ Belirtilen dönemlerde orduda ve donanmada görev alma hakkı yüksek oranla beyaz vatandaşlara tanınmıştır.; <http://www.encyclopediaofalabama.org/article/h-3030> Erişim Tarihi: 12.12.2018.

³⁹ “**1902 Constitution of Virginia**

Article II- Elective Franchise and Qualifications for Office

... **Section 19:** *At such registrations every male citizen of the United States having the qualifications of age and residence required in section Eighteen, shall be entitled to register, if he be: First. A person who, prior to the adoption of this Constitution, served in time of war in the army or navy of the United States, of the Confederate States, or of any state of the United States or of the Confederate States; or, Second. A son, of any such person;...*

... **Section 22:** *No person who, during the late war between the States, served in the army or navy of the United States, or the Confederate States, or any state of the United States, or of the Confederate States, shall at any time be required to pay a poll tax as a prerequisite to the right to register or vote.”*

<http://www2.vcdh.virginia.edu/afam/politics/legislation.html#amendment> Erişim Tarihi: 01.02.2019;

“**1868 Constitution of North Carolina (Amendments of 1900)**

Article VI- Suffrage and Eligibility to Office – Qualifications of an Elector

... **Section 5:** *No male person, who was on January 1, 1867, or at any time prior thereto, entitled to vote under the laws of any State in the United States wherein he then resided, and no lineal descendant of any such person; shall be denied the right to register and vote at any election in this State by reason of his failure to possess the educational qualifications prescribed in section 4 of this Article: Provided, He shall have registered in accordance with the terms of this section prior to Dec. 1, 1908.”*

<http://core.ecu.edu/umc/Wilmington/scans/ticketThree/articleSix.pdf> Erişim Tarihi: 01.02.2019;

“**1898 Constitution of the State of Louisiana**

Suffrage and Elections – Article 197

... **Section 5:** *No male person who was on January 1st, 1867, or at any date prior thereto, entitled to vote under the Constitution or statutes of any State of the United States, wherein he then resided, and no son or grandson of any such person not less than twenty—one years of age at the date of the adoption of this Constitution, and no male person of foreign birth, who was naturalized prior to the first day of January, 1898, shall be denied the right to register and vote in this State by reason of his failure to possess the educational or property qualifications prescribed by this Constitution...”*

Bu düzenlemeler çoğunlukla kölelik yanlısı, Afro-Amerikan bireylere karşı ırkçı yaklaşımları bulunan eyaletler tarafından savunulmuş ve uzun süre sürdürülmüştür.⁴⁰ Oy verebilmek için bu verginin öngörülmesi ve okuryazar olma koşulu⁴¹ seçmenler arasında fakir beyaz bireyler ile Afro-Amerikan bireylerin sayısını oldukça yüksek oranlarda düşürmüştür.⁴² Bu durumda oy hakkından mahrum bırakılan beyaz bireyleri oy hakkı kapsamına dahil edebilmek için *poll tax* ve okuryazarlık testlerine yukarıda da belirtildiği üzere *grandfather clause* gibi muafiyetler getirilmiştir.⁴³ Bu muafiyetlerin yetmediği noktada ise seçmen olabilme koşulları “*Bir beyaz oy hakkından mahrum kalıyor olsa da 499 Afro-Amerikan’ın seçimlerden uzak tutulmasının toplumun yararına olduğu*” ifadeleri ile desteklenmiştir.⁴⁴

Birleşik Devletler Anayasası’nda 3 Şubat 1870 tarihinde yapılan On Be-

https://archive.org/stream/constitutionsta02louigoog/constitutionsta02louigoog_djvu.txt Erişim Tarihi: 02.02.2019;

<https://www.americanhistoryusa.com/topic/poll-tax-united-states/> Erişim Tarihi: 10.01.2018; *Naidu*, a.g.e., s. 10.

⁴⁰ *Naidu*, a.g.m., s. 7.

⁴¹ Okuryazarlığa ilişkin test, Birleşik Devletler Anayasasının bir paragrafının doğru bir biçimde okunması ve el yazısı ile yazılması şeklinde uygulanmaktaydı. 1960’lı yıllarda Louisiana’da uygulanan test için bkz.;http://www.slate.com/blogs/the_vault/2013/06/28/voting_rights_and_the_supreme_court_the_impossible_literacy_test_louisiana.html Erişim Tarihi: 10.01.2018.

⁴² *Naidu*, a.g.e., s. 1; Springer, Melanie Jean: *How the States Shaped the Nation: American Electoral Institutions and Voter*, The University of Chicago Press, 2014, s. 99-101.

⁴³ Bu güvence, 1901 yılında Virginia’da Demokratlarca dağıtılan el ilanlarına “No White Man to Lose His Vote in Virginia – This Assurance Given by Men Who Are Most Competent to Speak with Authority” ifadeleri ile yansımıştır. <http://www2.vcdh.virginia.edu/afam/politics/vote.html> Erişim Tarihi: 10.12.2018.

⁴⁴ Georgia Eyaletinde *grandfather clause* değişikliğini getiren 1907 tarihli Felder-Williams Teklifi’nin yazarlarından biri olan Thomas S. Felder, teklife ilişkin tartışmalar esnasında şu ifadeleri kullanmıştır; “*If it should disfranchise one white man and yet take four hundred and ninety Negroes away from the polls, would not that community be better? How can this bill hurt White voters and not hurt Negroes. How many Negroes can come under the Grandfather clause or the education clause which stands open for always? Do you not see how White people can be allowed registration where few Negroes ever come?*”; Atlanta Journal, 30 Temmuz 1907; Aktaran: Dewey, W. Grantham Jr: “Georgia Politics and the Disfranchisement of the Negro”, The Georgia Historical Quarterly, Vol. 32, No. 1, Y. 1948, s. 14; Grant, Donald L.: *The Way It Was in the South: The Black Experience in Georgia*, The University of Georgia Press, 1993, s. 209, 210.

şinci Değişiklik⁴⁵’te yer alan, ırk, renk ya da önceki kölelik durumu dikkate alınarak oy hakkında bir ayrımcılığa gidilemeyeceği düzenlemesine rağmen dolaylı yollar ile oluşturulan bu durum yukarıda da belirtildiği üzere ırkçılığın, “*the black man does what white man says*” ibaresi ile de ifade edilen Afro-Amerikan bireylerin politik ilgiden ve özgürlükten yoksunluğu düşüncelerinin bir ürünüdür.⁴⁶

Birleşik Devletlerde Afro-Amerikan bireylere karşı yapılan ayrımcılığa karşı protestolar 1950’li yıllarda artmış ve 60’lı yılların başında Martin Luther King Jr. önderliğinde daha da büyümüştür.⁴⁷

23 Ocak 1964 tarihinde Amerikan Anayasası’nda yapılan Yirmi Dördüncü Değişiklik⁴⁸ ile federal seçimlerde *poll tax* gibi vergiler konularak oy hakkının ortadan kaldırılamayacağı belirtilmiş ve federal seçimlerde oy hakkına vergilendirme yoluyla yapılan sınırlamalara son verilmiştir. 24 Mart 1966 tarihinde *Harper v. Virginia Board of Elections* davasında *Supreme Court*, bir eyaletin oy hakkını harç ya da vergi ödenmesi koşuluna bağlamasının On Dördüncü ve On Beşinci Değişikliğin getirdiği eşit koruma şartını ihlal ettiği gerekçesi ile Anayasaya aykırı olduğuna hükmetmiştir.⁴⁹

Böylelikle oy hakkının bir verginin ödenmiş olması şartına bağlanarak

⁴⁵ United States Constitution Amendment 15- Rights of Citizen to Vote

“Section 1.

The right of citizens of the United States to vote shall not be denied or abridged by the United States or by any state on account of race, color, or previous condition of servitude.”

<https://www.law.cornell.edu/constitution/amendmentxv> Erişim Tarihi: 09.01.2018.

⁴⁶ Brewer, William M.: “Poll Tax and Poll Taxers”, *The Journal of Negro History*, Vol. 29, No. 3, Y. 1944, s. 260; *Frederickson*, Kari: “World War II, White Violence, and Black Politics in V.O. Key Jr.’s *Southern Politics*” (Unlocking V.O. Key Jr.: “Southern Politics” for the Twenty-First Century içinde, Ed. Angie Maxwell, Todd G. Shields), University of Arkansas Press, 2011, s. 69.

⁴⁷ *Davidson*, Chandler: “The Voting Rights Act: A Brief History”, *The Brookings Institutions*, 1991.

⁴⁸ *United States Constitution Amendment 24- Abolition of the Poll Tax Qualification in Federal Elections*

“Section 1.

The right of citizens of the United States to vote in any primary or other election for President or Vice President, for electors for President or Vice President, or for Senator or Representative in Congress, shall not be denied or abridged by the United States or any state by reason of failure to pay any poll tax or other tax.”

⁴⁹ <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/383/663/#annotation> Erişim Tarihi: 09.01.2018

sınırlandırılması, önce Anayasa Değişikliği ile federal düzeyde, ardından da *Supreme Court* kararı ile de federe düzeyde ortadan kaldırılmıştır.⁵⁰

Ancak günümüzde bazı eyaletlerde hüküm giymiş kişilerin öngörülmesi olan birtakım harçları ödememiş olmaları halinde oy hakkını kullanmaları mümkün olmamaktadır.⁵¹ Bu uygulama gerçek manada bir seçim vergisi niteliği taşımasa da oy hakkının birtakım mali yükümlülükler ile sınırlandırılması sebebiyle modern *poll tax* olarak görülmektedir.⁵²

III. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Oy hakkının vergi yükümlülüğüne bağlanarak sınırlandırılması, yukarıda da belirtildiği üzere, temsili demokrasinin en temel ilkelerinden olan genel oy ilkesinin ihlalini teşkil etmektedir. Zira bu sınırlandırmanın erginlik yaşı, vatandaşlık ölçütü⁵³ gibi makul kriterlere değil, bireylerin ekonomik güçlerine dayandırılması söz konusudur. Anılan sınırlamanın amacının, kamu harcamalarının yöneleceği hizmet alanlarını yine bu harcamaları yüklenen kesimin kendi seçtiği temsilcileri aracılığıyla belirlemesi fikri olduğu düşünülebilir. Ancak bu düşüncüyü hayata geçirmek, örnekleri verilen uygulamalarda da görüldüğü gibi, Devletin yönetim biçimini demokrasiden uzaklaştırmakta; elitizme yaklaştırmaktadır.

⁵⁰ Highton, Benjamin: “Voter Registration and Turnout in the United States”, *Perspectives on Politics*, Vol. 2, No. 3, Y. 2004, s. 511.

⁵¹ *Sheets*, Connor (2017, 4 Ekim): “Too Poor to Vote: How Alabama’s ‘New Poll Tax’ Bars Thousands of People From Voting”, *The Guardian*, Erişim Adresi: <https://www.theguardian.com/us-news/2017/oct/04/alabama-voting-poll-tax> Erişim Tarihi: 23.07.2018.

⁵² Wood, Erika L./Trivedi, Neema: “The Modern-Day Poll Tax: How Economic Sanctions Block Access to the Polls”, *Clearing House Review Journal of Poverty Law and Policy*, Vol. 41, No. 1., Y. 2007, s. 35; *Bousquet*, Steve (2018, 2 Şubat): “Judge Strikes Down Florida’s System for Restoring Felons’ Voting Rights”, *Tampa Bay Times*, Erişim Adresi: <http://www.tampabay.com/florida-politics/buzz/2018/02/01/federal-judge-strikes-down-floridas-system-for-restoring-felon-voting-rights/> Erişim Tarihi: 24.07.2018.

⁵³ Günümüzde İsveç, Danimarka, Finlandiya, Filipinler, Portekiz gibi birçok devlet, özellikle yerel seçimlerde, belli bir süredir mukimi olan yabancılara da oy hakkı tanıyarak vatandaşlık ölçütünü arka planda bırakmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz.; *Beckman*, Ludvig: *The Frontiers of Democracy: The Right to Vote and its Limits*, Palgrave Macmillan, 2009, s. 62-88; *Engdahl*, Mattias/*Lindgren*, Karl-Oskar/*Rosenqvist*, Olof: “The Role of Local Voting Rights for Foreign Citizens – A Catalyst for Integration?”, IFAU - Institute for Evaluation of Labour Market and Education Policy Working Paper Series 2018:3; *Brozovich*, Elise: “Prospects for Democratic Change: Non-Citizen Suffrage in America”, *Journal of Public Law & Policy*, Vol. 23, No. 2, Y. 2002, s. 403-454.

Oy hakkının seçim vergileri ile sınırlandırılması, belli ekonomik gücün altında yer alan bireyleri en önemli siyasal hakların birinden mahrum bırakmaktadır. Bunun yanı sıra ekonomik ya da sosyo-kültürel açıdan sınıflar arasındaki sınırların belirgin olduğu ülkelerde seçim vergileri belli grupların bu hakkın dışında bırakılması amacının gerçekleşmesi için bir araç olarak kullanılabilir. Örneğin kadınların çalışma hayatında düşük oranda yer aldıkları ve ekonomik özgürlüğe sahip olmadıkları ya da belli bir ırkın ekonomik bakımdan zorluklar yaşadığı toplumlarda öngörülecek seçim vergileri ile bu grupların oy hakkı ortadan kalkacaktır.⁵⁴ Böyle bir uygulama bireylerin kanunlar önünde eşit olması anlamına gelen eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Aynı zamanda belli grupların oy hakkını ortadan kaldıracak bu uygulamanın diğer zümreleri de etkilememesi için getirilecek istisna ve muafiyetler de vergilerin genelliği⁵⁵ ve eşitliği⁵⁶ ilkelerinin ihlali anlamına gelmektedir.

Söz konusu vergiyi ödeyemeyen bireylerin seçimlerde oy kullanmaları imkânının ortadan kalkması bu bireylerin temsilini imkânsız hale getirmektedir. Bu durumda vergilerin kanuniliği ilkesinin tarihi gelişimi sürecinde büyük çekişmeler ile ortaya çıkan *temsilsiz vergi olmaz* ilkesinin ihlali söz ko-

⁵⁴ “Geçen gün neler duyduğumu anlatayım size. Bunu bana aslında Jiro’nun bir meslektaşı anlatıyordu. Anlaşılan son seçimlerde karısı hangi partiye oy vereceği konusunda onunla aynı düşüncede değilmiş. Adam onu dövse de, bundan vazgeçmeyecekmış. Sonunda farklı partilere oy vermişler. Böyle bir şeyin eskiden olabileceğini düşünemiyor musunuz? Şaşılacak şey.”; Kazuo Ishiguro’nun *Uzak Tepeler* romanında geçen bu konuşmada yer alan ana düşüncenin yaygın olduğu bir toplumda oy hakkının bir vergiye bağlanması halinde, ekonomik özgürlüğe sahip olmayan kadınların bu haklarını kullanabilmeleri güç olacaktır. Alıntı: *Ishiguro, Kazuo: Uzak Tepeler*, Çev. Pınar Besen, Yapı Kredi Yayınları, 2. Baskı, s. 133.

⁵⁵ Vergilerin genelliği ilkesi herkesin vergi ödemesi gerekliliğini ifade etmektedir. Bu ilkeye göre kamu hizmetlerinden doğrudan ya da dolaylı olarak faydalanan vatandaş ya da yabancı fark etmeksizin herkes, kamu giderlerinin finansmanına katkıda bulunmalıdır. Kumru, Ahmet: “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y. 1979, C. 36., S. 1-4, s. 156.; Çağan, Nami: *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

⁵⁶ *Musgrave, Richard A.: Kamu Maliyesi Teorisi – Kamu Harcamalarının Ekonomik Analizi ve Siyasal Karar Alma Mekanizmasında Etkinlik*, Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay, McGraw-Hill Koghakusah Ltd., 1958, s. 199; Karakoç, Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., Y. 2013, s. 1286; *Saban, Nihal: Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul, 2016, s. 68.

nusu olmaktadır.⁵⁷ Bireylerin kendi temsilcilerinin getireceği yükümlülüklere uyum göstereceği varsayımı ile vergi yükümlülüğünün toplumun kendi seçtiği temsilcileri tarafından getirilmesi gerekliliğini içinde barındıran *temsilsiz vergi olmaz ilkesi*, toplumun geneli tarafından seçilmemiş “temsilciler” aracılığıyla getirilen başka bir vergi ile ihlal edilmektedir.

Bu durumun en açık örneği yukarıda bahsi geçen, Amerika Birleşik Devletleri’nde bazı eyaletlerde düzenlenen *poll tax* örneğidir. Oy hakkının bir verginin ödenmesi koşuluna bağlanması halinde söz konusu olabilecek ihlaller söz konusu uygulamada görülmektedir.

Medeni hâl bakımından özgürlüğünü yeni elde edebilmiş ancak ekonomik bakımdan zorluklar yaşayan Afro-Amerikan bireylere karşı, ırkçılığın yüksek düzeyde olduğu eyaletlerde oy hakkının *poll tax*’in ödenmiş olması koşuluna bağlanması bu bireylerin söz konusu haklarını ortadan kaldırmıştır.

Yukarıda da açıklandığı üzere *poll tax* uygulamasına *grandfather clause* adı altında; üst soyları köleliğin kaldırılmasından önceki bir seçimde oy kullanan ya da orduda görev yapan bireylerin verginin dışında tutulmasını düzenleyen muafiyetler öngörülmüştür. Bir toplumda yaşayan bütün bireylerin vergi ödemesi gerekliliği anlamına gelen vergilerin genelliği ilkesi kapsamında yapılacak bir değerlendirmede; belli bir zümrenin vergi yükümlülüğünün dışında tutulmuş olmasının söz konusu ilkenin ihlali sonucunu doğurduğu görülmektedir. *Poll tax* uygulamasında, oy hakkı verginin ödenmesine bağlanmış ancak imtiyazlı bir sınıf bu vergiden muaf tutulmuştur. Toplumun bir bölümünün vergi dışı bırakılması vergilerin genelliği ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir.

Bu durum aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergi hukukunda mali güç ile

⁵⁷ *Temsilsiz vergi olmaz ilkesi* vergilerin kanuniliği ilkesinin ilk boyutu olarak görülmektedir. Bu ilkenin özünde vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri ve vergi kanunlarının da bu yasama organı tarafından çıkarıldığı varsayımı mevcuttur. Bu halde vergi kanunları yükümlülerin temsil edildiği parlamentodan, tartışmalar sonucunda çıkarılacak ve böylelikle halk hangi vergileri yükleneceğine kendisi karar verecektir. *Temsilsiz vergi olmaz ilkesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.; Güneş, Gülşen: Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011; Adams, Charles: For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization, Madison Books, Second Edition, 2001; Öz, Ersan: Vergilelendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004; Aliefendioğlu, Yılmaz: “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, Danıştay Dergisi, Y. 1983/13, S.50-51, s. 63; Gözler, Kemal: “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? : Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, Ankara Üniversitesi Yayınları Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Cilt-1.*

birlikte değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan ve aynı mali güce sahip olanların aynı, farklı mali güce sahip olanların farklı vergilendirilmesi gerekliliğini öngören vergilerin eşitliği ve mali güce göre vergilendirilme ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir. Zira söz konusu muafiyet, farklı durumdaki bireylerin farklı uygulamalara tabi tutulması sonucunu doğurmuş ancak burada gözetilen durum mali güçten ziyade ırk ve siyasi ideoloji olmuştur. Hâl böyle iken vergilerin dengeli ve adil dağılımı ilkeleri de göz ardı edilmiş, vergi adale-tinden uzaklaşmıştır. Sosyal bir amaçtan ziyade siyasi bir ideolojinin ürünü olan bu muafiyet, söz konusu vergilerin Afro-Amerikan bireylerin oy hakkı-nın ortadan kaldırılması için getirildiğini bir kez daha kanıtlamaktadır.

Bu bilgiler ışığında özetlemek gerekirse oy hakkının bir verginin ödenmiş olmasına bağlanması durumu demokrasinin temelini sarsıcı bir etki yaratmakta; bunun yanı sıra temsilsiz vergi olmaz ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin; bu verginin getirilmesinde olduğu gibi muafiyet hükümlerinde de siyasi ideolojilerin gözetilmesi durumunda vergilerin genelliği ve eşitliği ilke-lerinin ihlaline yol açmaktadır.

Seçim vergileri gibi uygulamalar, seçmen listelerinin iktidarın istediği yönde daraltılmasını sağlaması yönüyle vergilendirmenin siyasi ideolojile-rin gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanıldığı durumlara örnek teşkil etmektedir. Söz konusu uygulamalar ile demokratik devlet düzeninin ko-runması ve devamı için gereken harcamaların finansman kaynağı olan vergi-lendirme, demokratik devlet düzeninin gereklerinin ihlali sonucunu doğur-maktadır.

KAYNAKÇA

Adams, Charles: For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization, Madison Books, Second Edition, 2001.

Adams, Colleen: Women's Suffrage: A Primary Source History of the Women's Rights Movement in America, The Rosen Publishing Group, 2003.

Akartürk, Ekrem Ali: Oy Hakkının Anayasal İlkeleri, Legal Yayınevi, İstanbul, 2017, s. 4-6.

Akşin, Sina: Kısa 20. Yüzyıl Tarihi, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2014

Aliefendioğlu, Yılmaz: "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", Daıştay Dergisi, Y. 1983/13, S.50-51, s. 60-80.

Beckman, Ludwig: The Frontiers of Democracy: The Right to Vote and its Limits, Palgrave Macmillan, 2009.

Beetham, David/Boyle, Kevin: Demokrasinin Temelleri, Çev. Vahit Bıçak, Liberte Yayınları, 1998.

Birch, Anthony H.: Concepts & Theories of Modern Democracy, Routledge, 2nd Edition, 2001.

Bousquet, Steve (2018, 2 Şubat): "Judge Strikes Down Florida's System for Restoring Felons' Voting Rights", Tampa Bay Times, Erişim Adresi: <http://www.tampabay.com/florida-politics/buzz/2018/02/01/federal-judge-strikes-down-floridas-system-for-restoring-felon-voting-rights/>

Brewer, William M.: "Poll Tax and Poll Taxers", The Journal of Negro History, Vol. 29, No. 3, Y. 1944, s. 260-299.

Broderick, John C.: "Thoreau, Alcott, and the Poll Tax, Studies in Philology, Vol. 53, No. 4, Y. 1954, s. 612-626.

Brown, Robert C.: "The Nature of The Income Tax", Minnesota Law Review, Vol. 17, No. 2, Y. 1933, s. 127-145.

Brozovich, Elise: "Prospects for Democratic Change: Non-Citizen Suffrage in America", Journal of Public Law&Policy, Vol. 23, No. 2, Y. 2002, s. 403-454.

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

Çağan, Nami: "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 37, S. 1, Y. 1980, s. 129-151.

Davidson, Chandler: "The Voting Rights Act: A Brief History", The Brookings Institutions, 1991.

Demir, Fevzi: Osmanlı Devleti'nde II. Meşrutiyet Dönemi Meclis-i Mebusan Seçimleri 1908-1914, İmge Kitabevi, 2007.

Dewey, W. Grantham Jr: “Georgia Politics and the Disfranchisement of the Negro”, The Georgia Historical Quarterly, Vol. 32, No. 1, Y. 1948, s. 1-21.

Engdahl, Mattias/Lindgren, Karl-Oskar/Rosenqvist, Olof: “The Role of Local Voting Rights for Foreign Citizens – A Catalyst for Integration?”, IFAU - Institute for Evaluation of Labour Market and Education Policy Working Paper Series 2018:3.

Erdem, Tarhan: Anayasalar ve Seçim Kanunları 1876-1982, Milliyet Yayınları No:7, Birinci Baskı, İstanbul, 1982.

Frances, Hilary: “Pay the Piper, Call the Tunnel!': the Women's Tax Resistance League” (The Women's Suffrage Movement: New Feminist Perspectives içinde, Ed. Maroula Joannou, June Purvis), Manchester University Press, 1998, s. 65 -76.

Frederickson, Kari: “World War II, White Violence, and Black Politics in V.O. Key Jr.'s Southern Politics” (Unlocking V.O. Key Jr.:”Southern Politics” for the Twenty-First Century içinde, Ed. Angie Maxwell, Todd G. Shields), University of Arkansas Press, 2011, s. 61-75.

Gönüllü, Ali Rıza: “Osmanlı Devleti'nin Son Döneminde Yol Vergisi (1866-1921)”, Türkiyat Araştırmaları Dergisi, Y. 2011, S. 30, s. 289-333.

Gözler, Kemal: “İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı? : Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme”, Ankara Üniversitesi Yayınları Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Cilt-1, s. 365-375.

Grant, Donald L.: The Way It Was in the South: The Black Experience in Georgia, The University of Georgia Press, 1993.

Güneş, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Güneş, İhsan: Türk Parlamento Tarihi I. Cilt, Türkiye Büyük Millet Meclisi Yayınları, Eskişehir, 1995.

Held, David: Democracy and the Global Order, Cambridge: Polity Press, 1995.

Highton, Benjamin: “Voter Registration and Turnout in the United States”, Perspectives on Politics, Vol. 2, No. 3, Y. 2004, s. 507-515.

Holton, Sandra Stanley: Feminism and Democracy: Women's Suffrage and Reform Politics in Britain, Cambridge University Press, 1986.

Ishiguro, Kazuo: Uzak Tepeler, Çev. Pınar Besen, Yapı Kredi Yayınları, 2. Baskı.

Joannou, Maroula/Purvis, June: the Women's Suffrage Movement: New Feminist Perspectives, Manchester University Press, 1998.

Kapani, Münci: Kamu Hürriyetleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Üçüncü Bası, Ankara, 1970.

Karakoç, Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., Y. 2013, s. 1259-1308.

Konan, Belkis: “Türk Kadınının Siyasal Hakları Kazanma Süreci”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 60, S. 1, Y. 2011, s. 157- 174.

Kops, Deborah: Women’s Suffrage, Blackbirch Press, 2004.

Kumrulu, Ahmet: “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y. 1979, C. 36., S. 1-4, s. 147-162.

Lijphart, Arend: Demokrasi Modelleri, Çev. Güneş Ayas, Utku Umut Bulsun, İthaki Yayınları, 2014.

Lipson, Leslie: Demokratik Uygarlık, Çev. Haldun Gülalp, Türker Alkan, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1984.

Little, I.M.D.: “Direct Versus Indirect Taxes”, The Economic Journal, Vol. 61, No. 243, Y. 1951, s. 577-584.

Mumcu, Ahmet: İnsan Hakları & Kamu Özgürlükleri, Savaş Yayınları, Ekli 2. Baskı, Ankara, 1994.

Musgrave, Richard A.: Kamu Maliyesi Teorisi – Kamu Harcamalarının Ekonomik Analizi ve Siyasal Karar Alma Mekanizmasında Etkinlik, Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay, McGraw-Hill Koghusah Ltd., 1958.

Mussolini, Benito: “The Doctrine of Fascism”, Çev. Jane Soames, The Living Age, Nov. 1933, s. 235-244.

Naidu, Suresh: “Suffrage, Schooling, and Sorting in the Post-Bellum U.S. South”, NBER Working Paper Series, Working Paper 18129.

Öz, Ersan: Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Saban, Nihal: Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul, 2016.

Sheets, Connor (2017, 4 Ekim): “Too Poor to Vote: How Alabama’s ‘New Poll Tax’ Bars Thousands of People From Voting”, The Guardian, Erişim Adresi: <https://www.theguardian.com/us-news/2017/oct/04/alabama-voting-poll-tax>, Erişim Tarihi: 23.07.2018

Smith, Peter: “Lessons From the British Poll Tax Disaster”, National Tax Journal, Vol. 44, No. 4, Y. 1991, s. 421-436.

Soysal, Mümtaz: 100 Soruda Demokrasi, Gerçek Yayınevi, 7. Baskı, 1986.

Springer, Melanie Jean: How the States Shaped the Nation: American Electoral Institutions and Voter, The University of Chicago Press, 2014.

Sternhell, Zeev/Sznajder, Maria/Asheri, Maia: Faşist İdeolojinin Doğuşu, Çev. Şule İltaş, Ayrıntı Yayınları, 2012.

Tanör, Bülent: Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri (1789-1980), Yapı Kredi Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2000.

Taş, Fahri: “Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin İkinci Döneminde Bir Seçim Olayı”, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 5, S. 1.

Tunç, Hasan: “Demokrasi Türleri ve Müzakereci Demokrasi Kavramı”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S. 1-2, Y. 2008, s. 1113-1132.

Wood, Erika L./Trivedi, Neema: “The Modern-Day Poll Tax: How Economic Sanctions Block Access to the Polls”, Clearing House Review Journal of Poverty Law and Policy, Vol. 41, No. 1., Y. 2007, s. 30-45.

<http://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/117-medeni-ve-siyasi-haklara-iliskin-uluslararası-sozlesme/> Erişim Tarihi: 03.01.2018

<http://www.nber.org/papers/w18129.pdf> Erişim Tarihi: 08.01.2018

<https://www.americanhistoryusa.com/topic/poll-tax-united-states/> Erişim Tarihi: 10.01.2018

http://www.slate.com/blogs/the_vault/2013/06/28/voting_rights_and_the_supreme_court_the_impossible_literacy_test_louisiana.html Erişim Tarihi: 10.01.2018

<https://www.law.cornell.edu/constitution/amendmentxv> Erişim Tarihi: 09.01.2018

<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/383/663/#annotation> Erişim Tarihi: 09.01.2018

<https://www.theguardian.com/us-news/2017/oct/04/alabama-voting-poll-tax> Erişim Tarihi: 23.07.2018

<http://www.tampabay.com/florida-politics/buzz/2018/02/01/federal-judge-strikes-down-floridas-system-for-restoring-felon-voting-rights/> Erişim Tarihi: 24.07.2018

<http://www.encyclopediaofalabama.org/article/h-3030> Erişim Tarihi: 12.12.2018

<https://acikerisim.tbmm.gov.tr/handle/11543/46> Erişim Tarihi: 29.01.2019

http://www.carolana.com/SC/Documents/South_Carolina_Constitution_1895.pdf Erişim Tarihi: 02.02.2019

<https://fall.fsulawrc.com/crc/conhist/1885con.html> Erişim Tarihi: 02.02.2019

<https://tsla.tnsosfiles.com/digital/teva/transcripts/39417.pdf> Erişim Tarihi: 01.02.2019

<http://www2.vcdh.virginia.edu/afam/politics/legislation.html#amendment> Erişim Tarihi: 01.02.2019

<http://core.ecu.edu/umc/Wilmington/scans/ticketThree/articleSix.pdf> Erişim Tarihi: 01.02.2019

https://archive.org/stream/constitutionsta02louigoog/constitutionsta02louigoog_djvu.txt Erişim Tarihi: 02.02.2019

<http://www2.vcdh.virginia.edu/afam/politics/vote.html> Erişim Tarihi: 10.12.2018

SAVUNMA HAKKI BAĞLAMINDA VERGİ HUKUKU'NDA ELEKTRONİK TEBLİGAT -NİMET Mİ, KÜLFET Mİ?-

Buğra Vehbi DÖNER*

Giriş

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde tebligat kavramının ne olduğuna değinilecektir. Bu bölümün ilk başlığında geleneksel tebligat usullerine yer verilecektir. İkinci bölümde ise, çalışmanın konusu olan elektronik tebligat usulünün işleyişinden özetle bahsedilecektir. Son olarak da tebligatın hukuki sonuçları çalışmanın amacını ifade etmesi açısından değerli olduğundan ayrıca ele alınacaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde adil yargılanma hakkının bir görünümü olan savunma hakkı Vergi Hukuku bağlamında incelenecektir. Şüphesiz ki bu tip bir inceleme bir tez konusu dahi olabilecek genişliktedir. Ancak çalışma içerisinde elektronik tebligat açısından var olabilecek aykırılıkları anlamak açısından konu özetle incelenmekle yetinilecektir. İkinci bölümün ilk başlığı altında savunma hakkının tanımı ve kapsamına yer verilecektir. İkinci başlıkta savunma hakkının unsurlarına yer verilecektir. Üçüncü ve son başlıkta da daha önce kullanılan tebligat usulleri hakkındaki savunma hakkının ihlaline dair tartışmalar değerlendirilecektir. Bu aşamada farklı disiplinlerden de örnekler verilerek Tebligat Hukuku savunma hakkı açısından kısaca ele alınacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise, elektronik tebligat usulünün savunma hakkına etkisi daha önceki bilgiler ışığında değerlendirilecektir. Bu bölümün ilk başlığında elektronik tebligat usulünde savunma hakkının ihlal edildiği haller ele alınacaktır. İkinci başlıkta ise elektronik tebligatla ulaşılmak istenen kamu yararı kanunun yapım aşamasındaki meclis görüşmelerinden, kanunun gerekçesinden ve geleneksel tebligat yöntemlerine ilişkin bazı istatistiklerden faydalanılarak açıklanacaktır. Son olarak da bahsi geçen kamu yararı ile tebligata muhatap olanların yaşadığı ihlaller kıyaslanacak ve demokratik toplum gereklerinin hangi esası hangi şartlarla üstün tutabileceğine ve mevcut durumun nasıl iyileştirilebileceğine dair değerlendirmeler yapılacaktır.

* Araştırma Görevlisi, Beykent Üniversitesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı,

I. Tebligat Usulleri ve Elektronik Tebligat

Arapça bir kökenden gelen tebliğ kelimesi “bildirme”, “haber verme” ve “bildiri” anlamlarını taşımaktadır¹. Tebligat ise “karşı tarafı bildirimden haberdar etmek” anlamına gelmektedir. Buna göre, tebligat hukuk alanında bir hukuki işlemin olası veya gerçekleşmiş sonuçlarının karşı tarafa bildirilmesi anlamına gelmektedir. Tebligat usullerini üç başlıkta incelemek mümkündür. Geleneksel tebligat usulleri olan posta ve ilan yoluyla tebligat Vergi Usul Kanunu’nda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olup uygulandıkları süre zarfında pek çok içtihada konu olmuşlardır. Bu yönüyle bunları anlamak kanuna yeni eklenen elektronik tebligatın eksiklerini ve faydalarını görme konusunda yol gösterici niteliktedir.

Tebligatın yöntemi ne olursa olsun tebliğ edilmesi gerekli olan bir takım temel belgeler vardır. Bunlar kanunda “vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bütün belge ve yazılar” olarak ifade olunmuştur (VUK Md. 93). Tebliğ edilecek belgelerin neler olduğu Vergi Usul Kanunu’nda tek tek açıklanmıştır. Buna göre, vergi ceza ihbarnameleri², düzeltme fişleri³, yoklama fişleri⁴, vergi inceleme raporu ve tutanakları⁵, takdir komisyonu kararları, incelemeye yetkili olanların çıkaracakları yazılar, ödeme emirleri, vergi mahkemesi kararları, uzlaşma gün ve uzlaşma yerinin belirlenmesi ile ilgili yazılar tebligata konu olan belgelerdir. Tebligatın Vergi Hukuku açısından tarhiyatın veya ihbarnamenin muhataba bildirilerek tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil zincirinin devam etmesini sağlaması yönünden kilit bir rolü mevcuttur⁶. Bu yö-

¹ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2011, (Çevrimiçi), http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.Sb92f993713461.52844570, 08.06.2018.

² VUK Md. 366/I hükmü “Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur.” şeklindedir.

³ VUK Md. 120/II hükmü “Düzeltilme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir.” ifadesini barındırdığından düzeltme fişi de tebligat işlemine konu olan bir evrak konumundadır.

⁴ VUK Md. 132 hükmü; Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir.

⁵ VUK Md. 35/II hükmü Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye ekleneceğini öngörmüştür. Dolayısıyla bu evrak da ceza ihbarnamesiyle birlikte mükellefe tebliğ olunur.

⁶ Öncel, Mualla - *Kumrulu*, Ahmet - Çağan, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 24.

nüyle tebligatın geçersizliği vergi alınması işleminin tümünü sakatlayacaktır. Bu bölümde bahsi geçen hususlar ele alınacaktır.

1. Posta ve İlan Yoluyla Tebligat Usulleri

Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar kullanılır (VUK Md. 99). Buna kapalı zarf ilkesi denir. Bu usule uyulmaması tebligatı geçersizliğine neden olur. Ayrıca bu usule uyulmaması dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali suçu da oluşabilir.

Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır (VUK Md. 100/I). Hangi adreslerin bilinen adres sayılması gerektiği kanunda sınırlı sayıda olarak belirtilmiştir. Kural olarak, bu adreslerden hiçbirinin var olmaması halinde veya bu adreslerde kimsenin bulunmaması halinde ilan tebligat yapılır⁷. Vergi Usul Kanunu'na göre bilinen adresler sekiz farklı başlıkta sayılabilir. Bunlardan ilki, mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adreslerdir. 2. bilinen adres türü mükellefe ait adres değişikliğinde bildirilen adreslerdir. 3. bilinen adres işi bırakmalarda bildirilen adreslerdir. Bir diğer bilinen adres vergi beyannamelelerinde bildirilen adreslerdir. Bir başka bilinen adres türü yoklama fişinde tespit edilen adreslerdir. Vergi Usul Kanunu'na göre 6. bilinen adres türü vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adreslerdir. 7. bilinen adres, ilgisinin tutanakta imzası bulunması şartıyla, yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adreslerdir. Son olarak da bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler bilinen adres niteliğindedir (VUK Md. 101/I).

Mektupların gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı nazara alınır (VUK Md. 101/II).

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur (VUK Md. 102/I). Muhatap kendisine tebligat yapılmasından kaçınırsa, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapağıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği

Baskı, 2015, s. 103; *Mutluer*, Kamil vd.: Vergi Hukuku, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın Numarası 1536, 4. Baskı, Eskişehir, 2006, s. 95.

⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan, age, s. 105; *Mutluer vd.* age, s. 96.

yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır (VUK Md. 102/III).

İşyeri adreslerine tebliğ çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilir ve tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar (VUK Md. 102/IV). Bu durumda tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır (VUK Md. 101/III).

Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine tebliğ çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu halde de bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar. Tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak uygun bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır (VUK Md. 102/V). Bu süre 15 günden az olamaz (VUK Md. 14/II). Bu şekilde ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise 15. günde tebliğ yapılmış sayılır (VUK Md. 102/V).

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresi tarafından tebliğ yapılacak kişiye verilir. Teslimden sonra teslimine dair tebligatın yapıldığı kişi ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza atılır (VUK Md. 102/I). Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir (VUK Md. 102/II). Tebliğ yapılacak kişinin zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderilir. Tebliğ yapılacak kişinin geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde durum ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına

yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu durumu şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkararak mercie iade olunur. Bunun üzerine tebliği çıkararak merci tarafından takdir edilecek uygun bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır (VUK Md. 102). Bu süre 15 günden az olamaz (VUK Md. 14/II). İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilan yolu ile yapılır (VUK Md. 102).

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ olunur. Muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmi haberine yazılarak tarih ve imza atılmak ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur (VUK Md. 102).

2. Elektronik Tebligat Usulü

Elektronik tebligata ilişkin kanuni altyapıya Vergi Usul Kanunu 107/A maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullerle⁸ bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Ayrıca Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir (VUK Md. 107/A/III). Bu yetkisine dayanan Maliye Bakanlığı 456 sıra numarasıyla yayınladığı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁹ ile elektronik tebligata ilişkin esasları belirlemiştir. Bu düzenlemede elektronik tebligata tabi olan kişiler, bu kişilerin yükümlülükleri, elektronik tebligat gönderilmesi işleyişi, yükümlülüğün sona ermesi ve elektronik tebligatta öngörülen cezalar ve başkaca sorumluluklar hüküm altına alınmıştır. Bir başka ifadeyle 456 sayılı genel tebliğ içerisinde bir idari işlem olan elektronik tebligat işlemi idari işlemin unsurları bağlamında açıklanacaktır. İdari işlemin unsurları; yetki, şekil, usul, sebep, amaç ve konu şeklinde ifade olunmaktadır¹⁰.

⁸ Bu usuller; posta yoluyla tebligat, ilan yoluyla tebligat, dairede veya komisyonda tebligat olarak Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde sayılmıştır.

⁹ İşbu genel tebliğ 2015/84 numaralı sirkülerde yayımlanmıştır.

¹⁰ İdari işlemin unsurlarının yetki, konu, amaç, sebep, şekil ve usul olduğuna dair ayrıca bkz. *Gözler, Kemal - Kaplan, Gürsel: İdare Hukukuna Giriş, Ekin Yayınları, Düzeltilmiş*

A. Elektronik Tebligat İdari İşleminin Konu Unsuru

İdari işlemin konu unsuru idari işlemin sonucu olarak ifade olunabilir. Burada konu unsurunun anlaşılabilmesi için; o idari işlemin kime veya neye yönelik olarak yapıldığı, bu işlemin yapılması neticesinde o kişide/şeyde ne gibi hukuki sonuçlar ortaya çıkaracağı ve işlemin o kişiyi/şeye nasıl bir yükümlülük/fonksiyon yükleyeceğinin anlaşılması gerekir¹¹.

İşlemin kimlere yönelik yapılabileceği 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Buna göre, 01.04.2016 tarihi itibarıyla Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mükellefler elektronik tebligat uygulaması kapsamındadır. Maliye Bakanlığı'nca belirlenen bu kişiler üç farklı başlık altında değerlendirilebilir. Kurumlar vergisi mükellefleri; ticari, zirai yahut mesleki kazançları dolayısıyla gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar ve son olarak da isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler elektronik tebligat uygulaması kapsamındadır¹².

Elektronik tebligat işleminin uygulama kapsamına giren mükelleflere getirdiği yükümlülükler de genel tebliğde ifade olunmuştur. Yükümlülükler mükellef grupları için farklılık gösterse de esasen bildirimde bulunma ve e-tebligata elverişli tebligat adresi alma yükümlülükleri temel yükümlülük konumundadır¹³.

Kurumlar vergisi mükellefleri için ilk yükümlülük, 01.04.2016 tarihine kadar “*Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin Elektronik Tebligat Talep Bildirimini*” kurumlar vergisi açısından bağlı buldukları vergi dairesine vermeleridir. Bu yükümlülük, mükelleflerin kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameye sahip kişiler aracılığıyla gerçekleştirilebilir. 01.04.2016 tarihinden sonra yeni mükellefiyete giren kurumlar vergisi mükellefleri için ise bu yükümlülük farklı bir biçimde öngörülmüştür. Buna göre, bahsi geçen mükellefler, işe başlama tarihini takip eden 15 gün içinde elektronik tebligat talep bildiriminde bulunmak zorundadırlar. Mükelleflerin bu başvuruları neticesinde başvurular incelenmekte ve gerekli şartları taşıyan mükelleflere internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilme-

ve Güncelleştirilmiş 15. Baskı, Bursa, 2012, s. 128 – 162.

¹¹ Gözler – Kaplan, age, s. 154.

¹² 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Başlık 4.

¹³ Arslan, Mehmet / İbiş, Mine: “Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1, 2016, s. 307 – 309.

tedir. Bu işlem sonrasında mükellef e-tebligat adresi edinmiş olmaktadır¹⁴.

Gelir vergisi mükellefleri için ise elektronik tebligat uygulaması kapsamındaki yükümlülükleri iki türdür. Bunlardan ilki, 01.04.2016 tarihine kadar “*Elektronik Tebligat Talep Bildirimini (Gerçek Kişiler İçin)*” internet vergi dairesinde elektronik ortamda doldurulmasıdır. İkinci yükümlülük ise, elektronik tebligat sistemini kullanılmasına başlanmasıdır. Kurumlar vergisi mükelleflerinden farklı olarak bildirimde bulunma şekline bağlı olarak e-tebligat sistemini kullanmaları farklılık gösterecektir. Vergi dairesine bizzat veya vekili aracılığıyla başvuran mükellefler ile internet vergi dairesini kullanarak bildirimde bulunanların elektronik tebligat sistemine girişleri aynı şekilde değildir. Gelir vergisi mükelleflerinin bildirim yükümlülüklerini gelir vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine gelerek kendileri yerine getirebilmeleri mümkündür. Ayrıca gelir vergisi mükellefleri bu yükümlülüklerini, elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla da getirebilir. Bu şekilde başvuran gerçek kişi mükelleflerin başvuruları değerlendirilecek ve gerekli şartları taşıyan mükelleflere, vergi idaresi tarafından, internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilecektir. Gelir vergisi mükelleflerinden internet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda bildirimde bulunanlara; internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi verilmeyecektir. Bu kişilere elektronik tebligat sistemini kullanabilmeleri için sisteme her girişlerinde sistem tarafından kimlik doğrulaması yapılacaktır. 01.04.2016 tarihinden sonra yeni mükellefiyet tesis ettiren gelir vergisi mükellefleri bildirim yükümlülüklerini mükellef tesis sırasında kendileri yerine getirmeleri mümkündür. Bunun yanı sıra, elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla da bu yükümlülüklerini ifa edebilirler. Bu kişiler elektronik tebligata ilişkin bildirim gelir vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermek zorundadırlar¹⁵.

Belirtilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden farklı olarak, elektronik tebligat kapsamına zorunlu olarak girmeyen mükelleflerin de kendilerine yapılacak tebligatların elektronik ortamda yapılmasını istemeleri mümkündür. Bu şekilde isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını isteyen tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller katma değer vergisi veya gelir vergisi (stopaj) yönünden bağlı bulundukla-

¹⁴ 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Başlık 5.

¹⁵ 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Başlık 5.2.

rı vergi dairesine başvurarak sistemi kullanabilirler. Gerçek kişi muhataplar ise, internet vergi dairesi aracılığıyla müracaat etmesi veya ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine bizzat veya özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla başvuruda bulunmaları halinde sistemden yararlanabilmektedirler¹⁶.

B. Elektronik Tebligat İdari İşleminin Yetki ve Amaç Unsuru

Elektronik tebligat vergilendirmeye ilişkin işlemleri idareler niteliği dolayısıyla vergilendirme yoluyla kişilerin mülkiyet hakkına el atılmasına yol açan¹⁷ bir idari işlemdir. Bu nedenle yetki unsurunun bir kanun maddesiyle ifade edilmiş olması gerekir. Çünkü tıpkı mülkiyet hakkı gibi tüm temel hak ve hürriyetler; hakkın özüne dokunmaksızın¹⁸, Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir (Ay. Md. 13/I). Yetki unsuru adına Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi hükmü Maliye Bakanlığı'na elektronik tebligata ilişkin düzenleme yapma yetkisi vermiştir. Madde metninin son fıkrasında bulunan yetki hükmü Maliye Bakanlığı'nın hangi işlemlerin yapılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğunu belirtmektedir. Burada hem 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hem de ileride çıkarılabilecek tüm alt mevzuat bu yetki hükmüne dayanılarak yorumlanmalıdır. Zira nasıl ki elektronik tebligat işlemi bir idari işlemdir. Benzer bir şekilde genel tebliğ yayınlanması da idarenin düzenleyici işlemi niteliğindedir¹⁹.

¹⁶ 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Başlık 5.3.

¹⁷ Vergilendirme işleminin kişilerin mülkiyet hakkına müdahale oluşturduğuna dair bkz. *Gümüşkaya*, Gamze: Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 81 – 87; Koçak, Nazım Taha: “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Mülkiyet Hakkı”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 15, 2013, s. 365 – 371; Şimşek Suat, “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 159, Temmuz – Aralık 2010, s. 325; Çağan Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 37, Sayı: 1, 1980, s. 140.

¹⁸ Anayasa Mahkemesi hakkın özüne dokunulmasını “Bir hakkın veya hürriyetin kullanılmasını açıkça yasaklayıcı veya örtülü bir şekilde kullanılamaz hale koyucu veya ciddi surette güçleştirici ve amacına ulaşmasını önleyici ve etkisini ortadan kaldıracı hükümler o hak ve hürriyetin özüne dokunur.” şeklinde açıklamıştır. Anayasa Mahkemesi, 4 Ocak 1963 tarih ve E.1962/208, K.1963/1 Sayılı Karar, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Cilt 1, s.74

¹⁹ İdarenin düzenleyici işlemlerine dair bkz. *Gözler – Kaplan*, age, s. 185 vd.

Elektronik tebligat işleminin amaç unsuru mükelleflere daha hızlı ulaştırılması yoluyla gerçek vergi potansiyeline ilişkin verilerin elde edilmesi ve bu yolla da kamu maliyesinin olması gereken gelirine yaklaşması sağlanarak kamu yararı sağlanmasıdır²⁰.

C. Elektronik Tebligat İdari İşleminin Usul ve Şekil Unsurları

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilecek belge ve yazılar içerisinde sayılan tüm evraklar, elektronik tebligatın kapsamına da girmektedir. Tebligata konu olan belge ve yazılar, elektronik imzalı şekilde ve muhatapların elektronik tebligat adresine ulaştırılır. Mükellef hem elektronik tebligata ilişkin başvurularında hem de elektronik yollarla kendisine tebligat yapıldığında, elektronik tebligat talep bildiriminde belirttiği telefon numarasına mesaj yoluyla veya e-posta adresine iletilen mail yoluyla bilgilendirilir. Mükellefler sisteme internet vergi dairesi üzerinden giriş yapacaklar. Gerçek ve tüzel kişiler internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifreleriyle sisteme giriş yaparak e- tebligat adreslerine ulaşacaklardır. Gerçek kişilerden internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayanlar sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişeceklerdir. Elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatapın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen *beşinci günün* sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır. Bu kayıtların ayrıca *otuz yıl* süresince işlem zaman bilgileri de ekli bir şekilde arşivlerde muhafaza edilmesi yükümlülüğü bulunmaktadır²¹.

3. Tebligatın Hukuki Sonucu

Tebliğat işlemi tarh edilmiş bir verginin mükellefe bildirilmesi ile hukuki sonuç doğurması sonucunu doğurmaktadır. Başka bir ifadeyle tarhiyatın tebliğ edilmediği veya tebliğ işleminin sakat olduğu durumlarda tarh işlemi hukuki sonuçlarını doğuramayacaktır²². Tarh işleminin en doğal hukuki sonucu devamında mükellefin başvuru yollarını tüketmesi yahut başvuruda bulunmaması halinde gerçekleşen “tahakkuk” aşamasıdır. Tahakkuk verginin ödenebilir aşamaya gelmesi anlamını taşımaktadır²³. Bu bilgiler ışığında denilebilir ki, tarh işlemi tamamıyla usulüne uygun olarak düzenlenmiş olsa ve hiçbir hukuka aykırılığı da bünyesinde barındırmasa bile tebliğat işleminin²⁴

²⁰ Arslan - Biniş, agm, s. 301.

²¹ 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Başlık 5.4.

²² Arslan - Biniş, agm, s. 301.

²³ Öncel – Kumrulu – Çağan, age, s. 106.

²⁴ Dalkılıç, Elvin Evrim: “Elektronik Tebligatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendiril-

sakat olması tarh işleminin en temel hukuki sonucu olan tahakkuk gerçekleşemeyecektir. Şu hâlde vergi “ödenebilir” olmadığından talep edilmesi ve cebri icra yoluna başvurulması da mümkün olmayacaktır²⁵.

Tebliğatin bir önemli sonucu da mükellefin mülkiyet hakkını kısıtlama niteliği taşıyan vergi tarhiyatının veya mükellefin vergi kanunlarıyla yasak edilmiş birtakım fiillerde bulunduğu için cezalandırılmasını içeren ceza ihbarnamelerinin mükellefe bildirilmesi ile mükellefin bu işlemlere karşı hukuki yollara başvurmamasını sağlamasıdır. Burada tebliğatin temel işlevi söz konusu işlemlere muhatap olan kişilerin bu işlemlerden ve bu işlemlere karşı var olan başvuru yollarından haberdar olmasıdır²⁶. Bu yönüyle tebliğat işleminde bir sakatlık olması halinde, tebliğat geçersiz olduğu için tahakkuka devam edilemez ve vergilendirme işlemi bu aşamada durursa mülkiyet hakkı bağlamında bir sorun oluşmayacaktır. Buna karşın, tebliğatin kişiyi bilgilendirme fonksiyonu gerçekleşmemesine rağmen bu tebliğatin geçerli görülmesi kişinin kendisi aleyhinde tesis edilen işlem ile bu işleme karşı başvuru yollarından haberdar olmamasına neden olur. Bunun sonucunda haklarını savunma yoluna gidemeyen kişilerin mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla haksız bir biçimde müdahale edilmesi söz konusu olmaktadır²⁷.

II. Türk Vergi Hukuku’nda Savunma Hakkı

Savunma hakkı Türk Hukuk Sisteminde öncelikle İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin “Adil Yargılanma Hakkı” başlığı altında adil yargılanma hakkı ile ilgili görülen bir haktır. Bu hüküm Türk Hukuku’nda kanun hükümlerinden daha üstün bir konumdadır. Zira Anayasa’nın 90. maddesinin 5. Fıkrası hükmü “usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası sözleşme hükümlerinin kanun hükmünde” olduğunu ve “bunların temel hak ve hürriyetlere ilişkin olanlarıyla kanunların çatışması halinde uluslararası sözleşme hükümlerinin” uygulanacağını belirtmiştir.

Anayasa’nın 38. maddesi ve 125. maddesi savunma hakkıyla ilişkilendirilerek anlam kazanmaktadır. Türk Vergi Hukuku’nda savunma hakkı hakkın ihlal edileceğine dair bir tehdidin ortaya çıkması anından itibaren gündeme

mesi”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: IV, Sayı: 1, 2014, s. 109, (Çevrimiçi), <http://yoksis.bilkent.edu.tr/pdf/files/8076.pdf>, 13.09.2018.

²⁵ Arslan – Biniş, agm, s. 302.

²⁶ Öncel – Kumrulu – Çağan, age, s. 103.

²⁷ Görkemli, Burcu: “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2017, Sayı: 3, s. 125 – 126, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2017-3/4.pdf>, 14.09.2018.

gelebilecektir. Zira Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına yansıyan bir olayda savunma hakkının dava açılmadan önce, bir başka ifadeyle, anlaşmazlık henüz yargı aşamasına taşınmadan varlığının öngörülmesi gerektiği kabul edilmiştir²⁸. Ne var ki Türk Anayasa Mahkemesi aksi yönde görüş bildirmektedir. Zira Anayasa Mahkemesi'nin savunma hakkının görünümülerinden birisi olan "susma hakkı" konusunda önüne gelen bir davada kişinin vergilendirmeye ilişkin defter, kayıt ve belgeleri inceleme elemanının kendisine vermiş olduğu sürede teslim etmemesinin gizleme sayılmasında savunma hakkının ihlal edilmediği sonucuna varmış, buna temel gerekçe olarak da henüz bir suç isnadının olmadığını göstermiştir²⁹. Karar kanaatimizce eleştiriye açıktır. Nitekim kişilerin haklarının ihlalini önlemek amacı bu hakkın sadece yargılama aşamasına hasredilmemesi gerekliliğini zorunlu kılmaktadır. Bu gerekçeyle biz çalışmamızda Anayasa Mahkemesi'nin değil, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kabul ettiği esaslara göre hareket edeceğiz.

1. Savunma Hakkının Anlamı

Savunma hakkı tarihte ilk defa M.Ö. VII. yüzyılda Antik Yunan'da ortaya çıktığından beri gelişen ve farklı soruları çözüme kavuşturmaya çalışan bir hukuk kurumudur³⁰. Tüm temel hak ve hürriyetler gibi savunma hakkı da ciddi ihlallerin yaşandığı bir dönemde ve bu ihlallere tepki olarak modern anlamda şekil almıştır. Bu süreç Orta Çağ Avrupası'nda "cadı avı" olarak bilinen ve binlerce kişinin Engizisyon tarafından yapılan işkenceyle, kendilerine itham edilen suçların kabul etmesine yol açan olaylar silsilesiyle başlamıştır. Öyle ki bu dönemde yaşayan insanların kızgın demirler üzerinde zorla yürütülmesi ve kişinin masum olması halinde zaten Tanrı'nın onu koruyacağı şeklinde inanışlarla kişiler işkenceyle suçu işlediklerini söylemeye zorlanmıştır. Burada skolastik düşünce adı verilen ve dinin bilgiye dayalı bir gelişmeye engel olması sonucunu doğuran Orta Çağ zihniyetinin sonucunda ortaya çıkan Rönesans ve Reform hareketleri ile savunma hakkı bugünkü anlamıyla değerlendirilmeye ve anlaşılmaya başlamıştır. Başka bir ifadeyle Orta Çağ'ın Engi-

²⁸ ECHR I.JR, G.M.R & A.K.P v. England, N. 29522/95, D. 19.09.2000.

²⁹ Anayasa Mahkemesi E.S. 2004/31, K.S. 2007/11, K. T. 31.01.2007. İlgili karar 18.05.2007 tarih ve 26526 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰ Savunma hakkının M.Ö. VII. yüzyılda Antik Yunan'da Solon tarafından ortaya atılan "itham" sisteminin doğal bir uzantısı olarak ortaya çıktığına dair bkz. *Calhoun, George Miller: The Growth of Criminal Law in Ancient Greece, The Lawbook Exchange Ltd. Third Printing (2008), Clark, New Jersey, 1999, s. 6 (Çevrimiçi), https://books.google.com.tr/books?id= SDqTNSr2RIYC&printsec=frontcover&source=gbs_atb#v=onepage&q&f=false, 12.09.2018.*

zasyon sisteminin hukuk alanında doğurduğu haksızlık algısı sonucu gelişen Rönesans ve Reform hareketleriyle savunma hakkının anlamı ve değeri geniş kitlelerce anlaşılmaya başlanmıştır³¹. Her ne kadar örnekler Ceza Muhakemesi Hukuku'na ilişkin olsa da Vergi Hukuku'nda da savunma hakkının ihlal edilmesinin son derece kritik hak ihlallerine neden olduğu haller mevcuttur. Buna örnek olarak ülkemizde 1942 yılında çıkarılan Varlık Vergisi Hakkında Kanun³² hükümleri neticesinde oluşan savunma hakkı ihlalleri gösterilebilir. Zira ilgili kanun hükmü uyarınca komisyon kararları nihaî ve katî mahiyette olup bunlara karşı idari ve adli kaza mercilerinde dâva açılmaz (4305 Sayılı K. Md. 11/II). Her ne kadar bu ifadeden sonra mükerrer vergilendirmede istisnai bir itiraz hakkı tanınmış olsa da söz konusu kanunun uygulamasında oluşan sıkıntılar dahi Vergi Hukuku'nda savunma hakkının öneminin boyutunu ortaya koymaktadır. Nitekim toplamda yaklaşık 221.000.000 Türk Lirası verginin tahsil edilebilmesi için 2.057 kişinin çalışma kamplarına zorla götürülmek üzere sevk listesine yazılması, 1.400 kişinin Erzurum Aşkale'deki çalışma kampına götürülerek zorla çalıştırılması, 21 kişinin bu kamplarda ölmesi ve yaklaşık 5.000.000 liralık bir verginin icra yoluyla tahsil edilmesi gerekmiştir.

2. Savunma Hakkının Görünümleri

Bu çalışmada savunma hakkı; “İsnadı öğrenme hakkı”, “dilekçe hakkı” ve “Masumiyet Karinesi” olmak üzere üç farklı başlık altında değerlendirilecektir. Savunma hakkı kavram itibariyle tam anlamıyla kodifiye edilmediğinden (Anayasa ve Uluslararası Sözleşmelerin muhtelif hükümlerinin bir sentezi olarak doktrinde ortaya konulduğundan³³) farklı disiplinlere veya doktrinel görüşlere göre farklılıklar arz edebilen bu haklar Vergi Hukuku'nun tekniğine en uygun olan fikirlerden hareketle açıklanmaya çalışılacaktır.

A. İsnadı Öğrenme Hakkı

İsnadı öğrenme hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin “Adil Yargılanma Hakkı” başlıklı 6. maddesinde açıkça yer verilmiş bir haktır

³¹ Kocaoğlu, Serhat Sinan: “Tarihsel Perspektifiyle Batı Hukukunda Savunma Hakkı ve Müdafî” Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 68, Sayı: 2010/3, s. 126 – 131, (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/397701>, 13.09. 2018.

³² İlgili kanun 12.11.1942 tarih ve 5255 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³³ Çetin; Beytullah (dnş.) *Cin*, Onursal: “Savunma Hakkının Kısıtlanması”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksekisans Tezi, Konya, 2017, s. 28 vd.

(AİHS Md. 6/3-a). Bu nedenle isnadı öğrenme hakkının ihlali halinde adil yargılanma hakkının da ihlal edileceği kabul edilmektedir³⁴. Isnadı öğrenme hakkı beş farklı başlık altında değerlendirilmektedir. Bunlar; isnadın hukuki niteliğini öğrenme hakkı, isnadın sebebinin öğrenme hakkı, isnadın anlaşılabilir bir dilde bildirilmesi, isnadın etraflıca açıklanması ve isnadın en hızlı şekilde öğrenilmesi şeklinde belirtilmektedir³⁵. Isnadın hukuki niteliğini öğrenme hakkı fiilin hukuk âleminde nasıl nitelendiriliyor olduğu sorunuyla ilgilidir. Isnadı öğrenme hakkı savunma hakkının başlangıç noktası olarak düşünülebilir. Zira bu hakkın devre dışı bırakıldığı bir halde savunma hakkı, kişinin daha neye karşı kendisini savunması gerektiği hatta kendisini savunması gerektiği konusunda bilgi sahibi olmaması dolayısıyla sakıt olacaktır³⁶.

Isnadı öğrenme hakkının bu çalışma bakımından önemi en net biçimde ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesinde görülebilmektedir. Vergi Usul Kanunu bağlamında yapılan bir tebligatta ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi halinde bahsi geçen elektronik tebligat hükümleri uygulanırsa, kişilerin (özellikle de elektronik cihazları sıkça kullanmayan kişilerin) haberi dahi olmadan haklarında vergi cezası uygulanması söz konusu olabilecektir. Haklarındaki ceza işlemine dair herhangi bir bilgisi olmayan mükellef veya ceza muhatabı bu durumun doğal bir sonucu olarak savunma hakkının ihlal edildiğinden söz edebilecektir.

B. Dilekçe Hakkı

Anayasa'ya göre, vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir (Ay. Md. 74/I). Başvuruculara kendileriyle ilgili başvurularının sonucu, gecikmeksizin yazılı olarak bildirilir (Ay. Md. 74/II). Anayasa'da bu şekilde ifade edilen dilekçe hakkı kişilerin kendi yararları veya kamu yararı adına, bir veya daha fazla kamu kuruluşuna, başvuru tarafından yöneltilen ve bir sorunun bildirilmesi, bir fiilin yapılması veya yapılmaması ya da bir konuda

³⁴ 17.07.2001 Tarihli, 25142/94 ve 27099/95 başvuru numaralı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sadak ve diğerleri/Türkiye Kararı, 50. Paragraf, (Çevrimiçi), <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-28742%22%5D%7D>, 17.09.2018.

³⁵ *Gölcüklü, Feyyaz - Gözübüyük, Şeref: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Ankara, 1996, s. 239.

³⁶ Feyzioğlu, Metin: "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Madde 6/3-a Uyarınca Isnadın Bildirilmesi ve Türk Hukuku", TBB Dergisi, Sayı: 55, 2004, s. 104.

karar verilmesi talebinde bulunabilmesine yarayan haktır³⁷.

1876 tarihli Kanun-u Esasi'nin henüz yürürlüğe girmediği dönemlerde bile "arz-ı hal, istida" gibi isimlerle resmî makamlara yazılı veya sözlü yapılan başvuruların kayıt altına alınarak cevaplanması ve/veya çözüme ulaştırılmasını içeren³⁸ dilekçe hakkı savunma hakkının vazgeçilmez bir parçasıdır³⁹. Zira pozitif hukuk tarafından tanınan hakların güvencesi konumundaki "hak arama özgürlüğü" sadece buna ilişkin başvuru yollarının eksiksiz ve etkili bir biçimde kullanılabilmesi halinde gerçek anlamda bir sonuç doğurmaktadır⁴⁰. Savunma hakkı ise ceza gerektiren eylemden dolayı veya bir hakkına el atıldığından dolayı hak arayışına girişildiği zaman söz konusu olduğundan hak arama özgürlüğünün bir görünümüdür.

Ayrıca dilekçe hakkı bir ülkenin demokratik standartlarını belirleyen en önemli noktalardan birisidir. Zira dilekçe hakkı demek kişilerin sadece bir kâğıt ve bir kalemle bile seslerini kendilerinden çok daha güçlü konumda bulunan devlet ve sermaye sahipleri gibi kişiler dâhil duyurabilmeleri anlamına gelmektedir. Dilekçe hakkı pek çok ülkede bulunan yargı sistemine anlam katan en önemli argümanlardan birisidir. Gerçekten de Dünya'nın bütün ülkelerinde mahkemeler vardır, savcılar vardır, ancak bazı ülkelerde vatandaşların dertlerini dilekçe yoluyla ifade etmesi mümkün olmadığından avukatlık mesleği ve bu mesleğin varlığına işaret eden barolar yoktur⁴¹.

C. Masumiyet Karinesi

Masumiyet karinesi Anayasa'da suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz ifadeleriyle düzenlenmiştir (Ay Md. 38/IV). Aynı husus Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de "bir suçla itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak kanıtlanıncaya kadar masum sayılır." şeklinde ifade olunmuştur (AİHS Md. 6/II). Masumiyet karinesine göre bir kimsenin suçlu olarak nitelendirilmesi için kişi hakkında kesin hüküm bulunması gerekli-

³⁷ Koç, Bahadır (Dnş.) *Bilir*, Faruk: "1982 Anayasası'na Göre Siyasal Hak ve Ödevler", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2011, s. 127.

³⁸ Taşkın, Cankat: "Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı", Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, Sayı: 99, Yıl: 2012, s. 176.

³⁹ *Kaboğlu*, İbrahim Ö.: *Anayasa Hukuku Dersleri*, 2. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 253.

⁴⁰ *Kaboğlu*, İbrahim Ö.: *Özgürlükler Hukuku*, 4. Baskı, Afa Yayıncılık, İstanbul, 1998, s. 86.

⁴¹ Sav, Önder: "Savunma Hakkı ve Barolar", Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 1993, Sayı:4, 549 – 551.

dir⁴². Bir kişi hakkında kesin hüküm bulunması bir kişi hakkında masumiyete ilişkin tüm şüphelerin olağan yargı yollarında bertaraf edilmesi gereklidir⁴³. Buna göre, masumiyet karinesi, kişi hakkında dava açılmadan önce başlar ve yargılama kesin hükümle sona erinceye kadar devam eder⁴⁴. Olağan yargı yolları davanın bir yerel mahkemede açılması daha sonra istinaf ve/veya temyiz incelemesinden geçmesi aşamalarını ifade eder. Buna göre, yargılamanın yenilenmesi, kanun yararına temyiz gibi yollar olağan yargı yolları dışındadır⁴⁵.

Masumiyet karinesi elektronik tebligatla zedelenebilecek haklar arasındadır. Zira bu hak Vergi Usul Kanunu'na göre tebligatın yapıldığı anda da geçerlidir. Esasen zaten masumiyet karinesi geçerli olduğu için kişiye tebligatı takip eden 30 gün içerisinde Vergi Mahkemesi'nde dava açma hakkı verilmektedir. Örneğin, kişiye elektronik tebligatla gönderilen ve Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ile ilgisi olmaksızın bir vergi ziyai cezasını içeren ceza ihbarnamesi incelendiğinde, kişinin kendisine yöneltilen bu suçlamaya yönelik başvuru hakkının var olduğu anlaşılabilir. Zira aynı tebligatın üzerinde kişinin işleme karşı hangi yollara ne kadar süreyle başvurabileceği ifade olunması zorunludur⁴⁶. Kişiye başvuru hakkı tanınması kendisinin masumiyet karinesine sahip olduğunun en temel göstergesidir. Ayrıca burada tebligatın üstlendiği görev olan karşı tarafa kendisine yapılan işlemin niteliğinin, nedeninin, işlemin kim tarafından tesis edildiğinin, bu işleme karşı hangi yollara başvurulabileceği ve kendisini savunabilmesi için ihtiyaç duyduğu işlemle ilgili diğer belgelerin, kendisine iletilmesi⁴⁷ husus-

⁴² *Gomien, Donna - Zwaak, Leo - Harris, David John: Law and Practice of the European Convention on Human Rights and European Social Charter, Council of Europe Publishing, Strasbourg, 1996, s. 182.*

⁴³ Feyzioğlu, Metin: "Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 48, Sayı: 1 - 4, Ankara, 1999, s.139 (Çevirimiçi), <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/293/2671.pdf>, 12.09.2018.

⁴⁴ *Memiş, Pınar: "Adil Yargılanma Hakkının Unsuru Olarak Masumiyet Karinesi", Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2003, s. 44.*

⁴⁵ *Kaşıkçı, Bekir Mahmut: Vergi Yargılaması Hukuku'nda Yargılamanın Yenilenmesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 83 - 87.*

⁴⁶ Akbulut, Emre: "İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 81, 2009, s. 13, (Çevirimiçi), <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-500>, 23.07.2018.

⁴⁷ Bu noktada örnek olarak inceleme tutanaklarının tebliğ edilmemesinin savunma hakkını zedelemesi gösterilebilir. Ayrıntılı bilgi için; Aydemir, İsa: "Savunma Hakkı Kapsa-

larında bir eksiklik mevcut olursa; kişi bu işleme karşı başvuru yapamayacağından masumiyet karinesinin ortaya çıkabilmesi için zorunlu bir unsur olan başvuru hakkı elinden alınmış olan hak sahibinin masumiyet karinesi hakkı da zedelenmiş olacaktır. Zira Vergi Hukuku'nda tebliğ edilen işleme karşı 30 gün içerisinde Vergi Mahkemesi'nde dava açılmaması yahut (şartları varsa) süresinde uzlaşma yoluna gidilmemesi halinde verginin kesinleşmesi ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşeceği bilinmektedir⁴⁸.

III. Elektronik Tebligat Usulünün Savunma Hakkına Etkisi

Elektronik tebligatın bir tebligat usulü olarak mevzuatta yer bulduğu 2016 yılından itibaren elektronik tebligatın Anayasa'yı farklı açılardan ihlal ettiğine ilişkin görüşler öne sürülmektedir⁴⁹. Bu başlık altında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinde ve 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilen elektronik tebligat usulü eleştirel bir bakış açısıyla incelenecektir. Bu inceleme için öncelikle Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan temel hak ve hürriyetlerin kısıtlanması açısından gene Anayasa'nın 90. maddesinde yer alan uluslararası sözleşmelerin iç hukuk kurallarıyla ilişkisi karşısında Anayasa'nın mülkiyet hakkını düzenleyen 35. maddesinde ve İdare ve Vergi Hukuku doktrinlerinde sıkça yer verilen kamu yararı⁵⁰ düşüncesi bağlamında değerlendirilecektir.

1. Elektronik Tebligatın Savunma Hakkını İhlal Ettiği Düşüncesi

Elektronik tebligata ilişkin daha önce ifade edilen düzenlemenin savunma hakkına etkisi Bu başlık altında Savunma hakkının sınırlarının neler olduğu, savunma hakkının hangi şartlar altında hangi kişi yahut kurum tarafından kısıtlanabileceği ve nihayet elektronik tebligat uygulamasına ilişkin düzenlemelerin hangi hallerde savunma hakkını kısıtlayıcı nitelik taşıdığına değinilecektir. Savunma hakkı farklı disiplinlerde farklı şekillerde açıklanmaktaysa

mında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı: 7, Ankara, 2016, s. 183 – 207 (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/229900>, 08.07. 2018.

⁴⁸ Öncel – Kumrulu – Çağan, age, s. 108.

⁴⁹ Doğrusöz, Bumin “Yargı Bakışı ile Elektronik Tebligat”, 09.01.2018 tarihli Dünya Gazetesi.

⁵⁰ Gözler – Kaplan, age, s. 21; Aslanpınar, Burak: “Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl: 2013, Sayı: 104, s. 319.

da⁵¹, genel olarak savunma hakkını yargılamada iddianın tezi karşısında anti-tez oluşturulması şeklinde açıklamak mümkündür⁵².

Savunma hakkı hukuk devleti ilkesinden ayrı bir biçimde okunamaz. Zira “hukuka bağlı devlet”⁵³, “devlet faaliyetlerinin takdiri kaidelere değil, hukuk kaidelerine tabi” olduğu devlet⁵⁴ olarak tanımlanmakta olan hukuk devleti ilkesi hem “maddi gerçeğe ulaşılması” hedefini sağlayarak kamu güvenliğinin sağlanmasını hem de “kurallara uygun adalet ilkesi” hedefini sağlayarak ithama muhatap olan kişi ya da kurumların haklarının hiç ya da mümkün ve zorunlu olan en az şekliyle zedelenmesini tesis etmektedir⁵⁵. Bu yönüyle savunma hakkının sınırlarını ifade ederken sanığın maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına katkıda bulunmakla yükümlü olduğu haller savunma hakkının sınırlarından birisi olarak gösterilebilir. Eğer elektronik tebligatla vergi idaresi vergilendirmeye yahut vergi cezalarına ilişkin maddi gerçeğe ulaşmayı talep

⁵¹ Ceza Muhakemesi Hukuku’nda savunma hakkı; suç işlendiği iddiası ile adli makamlarca işlem gerçekleştirilmesi halinde, bu işleme muhatap olan kişinin kendisine yöneltilen suçu işleme iddiasına konu olan fiilin hiç gerçekleşmediği ya da fiilin hukuka uygun bir fiil olduğunu veya fiil var olup suç niteliği taşısa da iddia edilenden daha az caza verilmesi gerektiğini öne sürme hakkı olarak ifade edilmektedir. Centel, Nur: Ceza Muhakemesi Hukuku’nda Müdafii, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1984, s. 1. İdare Hukuku’nda ise Genel İdari Usul Kanunu tasarısının 25. maddesinde savunma hakkını “dinlenilme hakkı” olarak görmek mümkündür. Tasarıdaki ifade aynen şöyledir; “*Dinlenilme hakkı, ilgililerin, bir idari işlemin yapılmasından önce, haklarını, özgürlüklerini ya da hukukî yararlarını savunmak üzere kendi tercihleri doğrultusunda yazılı veya idarece düzenlenecek görüşme toplantısında sözlü açıklama yapmalarını, tanık dinletebilmelerini, idareye her türlü bilgi ve belge sunmalarını, bilirkişi incelemesi yapılması isteğinde bulunmalarını kapsar*”. Ayrıca bkz. Çebi Buğdaycı, Melike Özge: “İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı”, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı: 1, Ankara, 2016, s. 31 (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/ybu-hukuk/issue/13559/164192>, 12.09.2018. İnsan Hakları Hukuku ise savunma hakkına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesi hükmünde yer verilen hususlar savunma hakkını içerdiğinden bu alanda savunma hakkı adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir. Doğan, İlyas (Ed.): İnsan Hakları Hukuku, Astana Yayınları, İkinci Baskı, Ankara, 2015, s. 546 – 550.

⁵² Çetin, age, s. 2.

⁵³ Yüce, Turhan Tufan: Ceza Hukukunda Hukuk Devleti Esasları, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1968, s. 9.

⁵⁴ Onar, Sıddık Sami: İdare Hukuku’nun Umumi Esasları, Cilt: I, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966, s. 139.

⁵⁵ Eser, Albin – Centel, Nur (Çev.): “Alman ve Türk Ceza Muhakemesi Hukuku’nda Sanığın Hukuki Durumu”, Yargıtay Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 3, 1990, s. 325 – 326, (Çevrimiçi), <http://www.yargitaydergisi.gov.tr/dergi/48>, 21.09.2018.

ediyorsa, mükellefin de bu istek karşısında kamu yararı adına hareket etmesi gerekmektedir⁵⁶.

Elektronik tebligatın savunma hakkını kısıtlayıcı etkisinin en belirgin şekilde ortaya çıktığı alan savunma hakkının görünümülerinden birisi olan “isnadı öğrenme hakkının” zedelenmesidir. Bir önceki bölümde açıklanan isnadı öğrenme hakkının elektronik tebligat uygulamasıyla nasıl zedelendiği Anayasa Mahkemesi’nin 2015 yılında 6518 sayılı kanun hakkında vermiş olduğu kararında

“... gerek yurt içinde gerekse yurt dışında faaliyet yürütenlere internet sayfalarında bulunan e-mail adreslerinden geçerli tebligat yapılabilmesine olanak sağlayan düzenlemenin ülkemizin tebligat mevzuatına aykırı olduğu gibi uluslararası anlaşmalarla korunan hukuki menfaatleri ve tebligat güvenliğini de zedelediği, hukuk devleti ilkesiyle çeliştiği, 5651 sayılı Kanun kapsamındaki faaliyetleri yurt içinden veya yurt dışından yürütenlere internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, İP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler üzerinden elektronik posta yoluyla bildirim yapılması durumunda, gönderilen e-mailin gidip gitmediği, muhatabına ulaşmış olup olmadığı, ulaştı ise ne zaman görülmüş açıldığı, açıldı ise tebellüğ yetkisine sahip olanlar tarafından alınmış alınmadığı hususları yanında, ayrıca yurt dışında bulunan hizmet sağlayıcısının tabii olduğu kamu hukukunu ihlal edebilecek bir düzenleme olduğu...” gerekçesiyle iptal talebinde bulunulmuştur⁵⁷. Karara konu olay birden fazla kanun hakkında düzenleme yapan 6518 sayılı kanunun farklı maddelerine itirazı konu almaktadır. Çalışmamız açısından önem taşıyan kararın 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun’un 2. maddesinin 1. fıkrasına

“Uyarı yöntemi: İnternet ortamında yapılan yayın içeriği nedeniyle haklarının ihlal edildiğini iddia eden kişiler tarafından içeriğin yayından çıkarılması amacıyla öncelikle içerik sağlayıcısına, makul sürede sonuç alınamaması hâlinde yer sağlayıcısına iletişim adresleri üzerinden gerçekleştirilecek bildirim yöntemini,” ifadesinin eklenmesidir. Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili kararında ise “Kişilik haklarının ihlal edildiğini iddia eden kişilerin uyarı yöntemine başvurma zorunluluğu bulunmamakta, bu kişilerin içerik veya yer sağlayıcılara başvurmadan doğrudan sulh ceza hâkimine başvurarak içeriğin yayından kaldırılmasını talep

⁵⁶ Zafer, Hamide: “Savunma Hakkı ve Sınırları”, Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Özel Sayı: Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan Sayısı, Sayı: 2, Cilt: 19, Yıl: 2013, s. 523 – 529.

⁵⁷ AYM 08.12.2015, E. 2014/87, K. 2015/112.

etme hakları da bulunmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu hüküm sebebiyle yapılacak bildirim sonucunda kişilerin hak arama özgürlüğünü olumsuz etkileyecek bir durum söz konusu değildir.”

Gerekçeleriyle savunma hakkının ihlal edilmediğini ifade etmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 107/A hükmüne dayanarak uygulanan elektronik tebligatta da tebligata tabi olan kişilerin defter tutma yükümlülüklerinin bulunması, tacir sıfatını haiz olan kişiler için “basiretli tacir” kavramının var olması savunma hakkına yapılan müdahalenin ihlali doğurmayacağı sonucunu ortaya çıkaracaktır.

2. Elektronik Tebligatın Üstün Kamu Yararı Sunduğu İddiası

Kamu yararı idari işlemin yapısında var olan unsurlardan amaç unsuru kamu yararına işaret eder. Buna göre idari işlemler kamu yararına yönelik olmak mecburiyetindedir. Bu yönüyle kamu yararı amacı, bütün idari işlemler için geçerli bir “genel amaç” olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁸. Kamu yararı amacının elektronik ticarete gerçekleşmesi konusunda iki farklı bakış açısıyla bakmakta fayda vardır. İlk olarak elektronik kamu uygulamalarının artmasının vergi gelirlerine olumlu etki ederek kamu maliyesinde üstün kamu yararı etkisinin savunma hakkı karşısındaki konumudur.

A. Elektronik Tebligatın Vergilendirme İşlemlerini Kolaylaştırıcı Etkisi

Elektronik kamu uygulamalarının artması ve daha işlevli hale gelmesi; kayıt dışı ekonomi ve kayıtlı ekonomide kayıt dışı hale gelen faaliyetlerin tespitinde kolaylık sağlayacaktır. Bu ise vergi potansiyelinin gerçekte var olan potansiyele daha yakın olarak tespitini sağlayacaktır. Bu tespit olanağı da devletin vergi gelirlerini arttıracak ve enflasyon seviyesini düşürecek, böylece makroekonomik fayda sağlayacaktır. Elektronik tebligatın da bu yönde fayda sağlayacak uygulamalar arasında düşünülmesi gereklidir⁵⁹. Bir başka ifadeyle elektronik tebligat uygulamasının tebligata tabi vergi usul işlemlerinin daha hızlı ve daha sonradan kontrol edilebilir şekilde yürütülmesinin üstün kamu yararının gerçekleşmesi sonucunu doğuracağı ifade edilebilir.

B. Elektronik Tebligatın Usuli İşlemleri Hızlandırması Etkisi

Elektronik tebligatla sağlanmak istenen üstün kamu yararının en önemli gerekçesi yargısal işlemlerin daha hızlı ilerlemesinin sağlanması yoluyla sa-

⁵⁸ Gözler, Kemal: İdare Hukuku, Cilt I, Ekin Yayınları, Bursa, 2009, s. 979.

⁵⁹ Arslan - Biniş, agm, s. 301.

vunma hakkının daha etkin bir şekilde kullanılmasının sağlanması da söz konusu olabileceği kanun değişikliğinin gerekçesinde ifade edilmektedir. Zira savunma hakkının isnadı öğrenme hakkı yönü yanında makul sürede yargılanma hakkı da vardır. İşte elektronik tebligatın makul sürede yargılanmaya etkisi yönüyle de savunma hakkının tam gerçekleşmesine yönelik olumlu bir etkisi vardır.

3. Kamu Yararı Karşısında Savunma Hakkının Değerlendirilmesi

Vergi idaresinin mevcut vergi düzeninde mükelleflere ulaşamadığı ve tebligat sisteminin yenilenmesinin kamu maliyesinin sırf tarh zamanasını yüzünden kamu maliyesinin kaybettiği yüksek miktarlardaki vergi borcunun maliyeye kazandırılmasına imkân sağlayabileceği açıktır. Ancak, elektronik tebligat Türkiye'nin teknik altyapısındaki eksiklikler, geleneksel yöntemlerdeki tebliğ – tebellüğ mekanizmasındaki ayrıntılara sahip olmaması ve mükelleflerin teknolojiyle ilişkilerinin yoğun olmak zorunda olmaması gibi nedenlerle mükelleflerin özellikle de isnadı öğrenme hakkı bağlamında savunma hakkını zedelemektedir. Bu ikilemde bir hakkın diğerine üstün tutulması kendi içerisinde çelişecektir. Bireyin hakkı ihlal edilirse devlet bireyler tarafından oluşturulduğu için⁶⁰, kamu hukukunun temel amacı bireyin devlet karşısında korunması olduğu için⁶¹ ve insan haklarının ihlali özellikle hassas sektörler için yatırım değerlerini etkileyerek ülkelerin ekonomik büyümelerini olumsuz etkilenmesi sonucu doğabileceği için⁶² bireyin hakkı sadece bireyi

⁶⁰ Ay, Hakan – Uçar, Öznur: “Devletin Gelişim Süreci”, Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 2, Yıl: 2015, s. 199, (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/234796>, 03.09.2018; Akad, Mehmet - Vural Dinçkol, Bihterin - Bulut, Nihat: Genel Kamu Hukuku, Der Yayınları, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İstanbul, 2014, 147.

⁶¹ Kaboğlu, İbrahim: Özgürlükler Hukuku – 1 İnsan Hakları Genel Kuramına Giriş, İmge Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2013, s. 40. Ayrıca bireyin korunması adına özelleşen bir alt dal olarak İnsan Hakları Hukuku'nun da temel amacı kamu karşısında bireyin belirlenmiş haklarını güvence altına almaktır. Ayrıca bkz. Doğan, age, s. 44; Gözler, Kemal: İnsan Hakları Hukuku, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2017, 35 – 40.

⁶² İnsan haklarının iyileşmesinin demokratik standartları iyileştirdiği ve demokratik standartların da ekonomik büyümeyle arasında ciddi bir bağ olduğu ekonomi uzmanları tarafından öne sürülmektedir. Lucena, Cristiane: “Human Rights and Development – An International Political Economy Perspective”, Brazilian Political Science Review, p. 145 – 160, (Çevrimiçi), <http://www.scielo.br/pdf/bpsr/v7n3/v7n3a06.pdf>, 08.09.2018. Belirtmek gerekir ki, biz bu çalışmaların insan hakları, demokrasi ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi tüm sektörler adına mutlak suretle kabul eden kısımlarına katılmamaktayız. Zira Dünya'da son otuz yılda çok hızlı bir ekonomik büyüme göstermesine

değil kamuyu da etkileyecektir. Şu halde temel sorun savunma hakkının hem idari aşamada hem de yargı aşamasında hızlı bir işleyişin mi, yoksa isnadın doğru şekilde öğrenilip anlaşılması yoluyla savunma hakkının tam olarak gerçekleşmesinin mi tercih edileceğidir.

Sonuç

Teknoloji hayatın her aşamasında bize eşlik etmektedir. Eski Yunanca da kelimelerin sanatı anlamına gelen bu ifade⁶³ insanlığın ilk günlerinden bu yana hep birtakım korkularla karşılanmış ve olumsuz etkilerinden söz edile gelmiştir. Nitekim Henry Ford'un üretim tesislerinin gelirlerinin bir kısmının işçilerine dağıtılacağına ilişkin projesi The New York Times Gazetesi'nin 7 Ocak 1914 tarihli bir makalesinde "Bir Sanayi Ütopyası" adıyla sert bir eleştiriye konu olmuştur⁶⁴. Üstelik bu ifadeler Henry Ford'un ilk iki denemesinden sonra imkânsız gözüyle bakılan, ancak sonradan "Fordist üretim anlayışı" adıyla literatüre girecek olan⁶⁵ üretim modelinin başarıyla uygulanmasından sonra yayımlanmıştır. Gazetenin yanıldığı daha sonradan tarihe geçecek ve Henry Ford sadece bir girişimci değil aynı zamanda bir halk kahramanı olarak görülmeye başlanacaktır. Bu üretim modeli başlamadan Ford'un aynı gazeteye vermiş olduğu bir röportajda gazete Henry Ford'un bu üretimi asla başlayamayacağını ifade etmiştir. Ford'u ağır bir biçimde eleştiren gazeteye göre; onca taşıtı kullanacak kondüktör nereden bulunacaktır ve onca taşıtın gideceği yol inşası nasıl yapılacaktır⁶⁶. O günün şartlarında yıllarca uğraşarak yapılan demiryolu ağları düşünülürse gazete son derece haklıdır. Ayrıca sadece belirli kişiler tarafından kullanılabilen trenlerin sürücülerinin sayısı ve yetiştirilme anlayışları düşünülerek gazeteyi gene haklı bulmak mümkündür. Ancak teknoloji geleceğe gelecek penceresinden bakmayı zorunlu kılar. Aynı durum elektronik tebligat için de geçerlidir. Sırf yeni birtakım tehdit-

karşın insan haklarını korumak ve geliştirmek konusunda başarısız olan pek çok ülke vardır. Buna örnek olarak Çin Halk Cumhuriyeti verilebilir. (Çevrimiçi), <https://www.hrw.org/world-report/2018>, 09.05.2019.

⁶³ (Çevrimiçi), <http://www.herkulmillas.com/pdf/turkce-yunanca-ortak-kelimeler.pdf>, 13.09.2018, s. 97; (Çevrimiçi), https://www.etymonline.com/word/technology#etymonline_v_7666, 13.09.2018.

⁶⁴ (Çevrimiçi), <https://www.nytimes.com/1914/01/07/archives/an-industrial-utopia.html?rref=collection%2Ftimestopic%2FFord%2C+Henry>, 25.09.2018.

⁶⁵ Çakmak, Umut: "Esnek Üretim Sistemi: İstihdama Etkisi ve Toyota Örneği", Ekonomik Yaklaşım Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 52-53, 2004, s. 237 – 241.

⁶⁶ Lewis, David Lanier: The Public Image of Henry Ford: An American Folk Hero and His Company, Wayne State University Press, 1976, s. 11 – 20.

ler ortaya çıkardığı için yeniliklerin kullanılmasını zararlı görmek bilgi çağının yenilikçi dokusuna uygun düşmeyecektir. Bu noktada geçmişteki hatalardan ders çıkarmanın da elzem olduğu akıldan çıkarılmamalıdır. Örneğin, insanoğlu ateşi bulmuştur. Ateş belki de ilk teknolojik imkânlardan birisidir. Ancak insanın vücut bütünlüğünü etkileyebilecek hatta yaşama hakkını ihlal edebilecek tehditleri bünyesinde barındırmaktadır. Günümüzde insanlık ateşi çeşitli yöntemlerde kontrol altına alarak özellikle ateş olarak can kaybına neden olabilecek alanlarda bu tip olaylara müdahale konusunda uzmanlaşmış kişiler ve ekipmanlarla önlemler almaktadır. Bu sayede kişilerin yaşam hakkını tehdit eden ateş kişilerin çok soğuk iklimlerde bile donmadan yaşamasını sağlayan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Elektronik tebligat da tıpkı ateş veya otomobil gibi kaçınılması imkânsız olan bir teknolojik gelişmedir. Zira kullanımından tek bir ülke olarak biz uzak dursak bile diğer ülkelerin kullanacağı bu teknolojinin gerisinde kalmak ülkemize gelişmişlik açısından zarar verecektir. Bu nedenle elektronik tebligata ilişkin güvenlik önlemleri alınarak elektronik tebligatın kişilere bir zarar unsuru değil fayda sağlayan bir teknolojik imkân olarak düşünülmesi daha isabetli görülmektedir. Zira zaman damgası, siber güvenlik önlemleri ve çok sayıda platformda bulunarak tebliğ edilmek istenen bilginin muhatabına daha kolay ulaşmasını sağlayacak önlemlerin alınması ile elektronik tebligat hızlı, düşük maliyetli ve hatta posta gibi insan faktörünün çok daha fazla işin içinde olduğu yöntemlere nispetle daha güvenli bir hal alabilir niteliktedir. Bu noktada pratik önlemleri beş farklı başlıkta ele almak mümkündür.

Elektronik tebligat usulünün ilk göze çarpan eksiği pek çok verinin sisteme girileceği hatta arşivde bulundurulacağı göz önüne alındığında siber güvenlik konusudur. Öncelikle siber güvenlik tıpkı devletlerin ve bireylerin güvenliği gibi asla %100 bir oranda güvenlik sağlayamaz. Ancak sırf bu nedenle bir platformun tamamen terk edilmesini düşünmek isabetli görülmemelidir. Örneğin, Türkiye Cumhuriyeti son derece karışık olan, uzun süreli bir savaşızlığın dahi bulunmadığı terör tehditlerinin kol gezdiği bir coğrafyada bulunmaktadır. Ancak bugün bizler tüm tehditlere rağmen vatanımızda yaşamayı sürdürmekteyiz. Ülkemiz bir karar alıp topluca Anadolu coğrafyasından taşınma gibi bir yola gitmemekte, sınırlar her şeye rağmen mümkün olduğunca açık tutulmaya çalışılmaktadır. Aynı husus elektronik tebligat ve geleneksel yöntemlerle tebligat sistemleri arasında da geçerlidir. Elektronik tebligat sistemi bünyesinde birtakım tehlikeler barındırıyor olabilir. Ancak geleneksel yöntemlerin özellikle de vergi mahremiyetinin ihlali bağlamında hiçbir tehlike arz etmediği de iddia edilemez. Ayrıca Türkiye Cumhuriyeti

için bir siber ordu kurulması milli güvenlik açısından ciddi bir ihtiyaçtır. Bugün Türkiye Cumhuriyeti'nin resmi bir siber ordusu bulunmamasına karşın NATO müttefiki ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri'nin⁶⁷ ve gene yoğun ticari ilişki içerisinde olduğumuz Çin Halk Cumhuriyeti'nin⁶⁸, ayrıca kuzeyimizde yakın ilişkiler içinde bulunduğumuz Rusya Federasyonu'nun siber orduları bulunmaktadır⁶⁹. Türkiye Cumhuriyeti'nde elektronik tebligat sisteminin yürürlüğe girmediği varsayılsa dahi Türkiye Cumhuriyeti'nde internet ve intranet ağları üzerinden faaliyet gösteren Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), Türk Silahlı Kuvvetleri'ne ait bilişim sistemleri, vatandaşların kimlik bilgilerini barındıran elektronik devlet sistemi, vatandaşların ikamet bilgilerini barındıran MERNİS sistemi gibi hassas bilgilere sahip pek çok bilişim sistemi zaten kullanılmaktadır. Bu yönüyle siber güvenlik ihtiyacı Türkiye Cumhuriyeti için elektronik tebligat usulü tercih edilmemiş olsaydı bile acil nitelikte bir zorunluluktur.

Elektronik tebligat sisteminin bir diğer eksiği bir haftadan uzun resmi tatillerin mevcut olduğu ülkemizde beş gün ile sınırlandırılmış olan tebliğ edilmiş sayılma süresidir. Bu sorun bu süreye tatil günlerinin dâhil olmadığı düzenlenmesiyle çözülebilecek niteliktedir.

Bir diğer sorun elektronik tebligat kapsamındaki mükelleflerin elektronik tebligat altyapısını kullanacak yeterli bilgi birikimine haiz olmamasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin elektronik tebligat kapsamına aldığı mükellef kitlesidir. İncelen-

⁶⁷ Amerikan Siber Komutanlığı 2010 yılında kurulmuştur. Birleşik Devletler Ordusu Siber Komutanlığı hakkında daha fazla bilgi için Bkz. (Çevrimiçi), <http://www.arcyber.army.mil/Pages/ArcyberHome.aspx>, 11.04.2017.

⁶⁸ Çin Halk Cumhuriyeti'nin konu hakkındaki çeşitli açıklamaları için bkz. (Çevrimiçi), <http://thediplomat.com/2011/12/chinas-cyber-command/>, http://search.mod.gov.cn/search/gfbsearch/sitesearch_eng.jsp, 11.04.2017. Ayrıca Çin'e ait olduğu iddia edilen Ünite 61398 hakkında bkz. (Çevrimiçi), <http://www.bbc.com/news/business-21371608>, <http://www.nbcnews.com/technology/hackers-chinas-cyber-army-taiwan-test-target-6C10679979>, <https://www.theguardian.com/world/2013/feb/19/chinese-military-unit-prolific-hacking>, <http://www.reuters.com/article/us-cyber-rime-usa-china-idUSKCN0J42M520141120>, 11.04.2017.

⁶⁹ Rusya Federasyonu Savunma Bakanı Sergei Shoigu'nun ülkesinin silahlı kuvvetleri bünyesinde bir "Bilişim Ordusu" bulunduğu yönündeki açıklamaları için bkz. (Çevrimiçi), http://www.upi.com/Top_News/World-News/2017/02/23/Russia-has-a-cyber-army-defense-minister-acknowledges/2421487871815/, 11.04.2017; Rusya'nın Siber Güvenlik politikası için ayrıca bkz. (Çevrimiçi), <http://eng.mil.ru/en/science/committee.htm>, 15.04.2017.

diğinde bu mükellef kitlesinin bir kısmının zaten bünyesinde bir avukat bulundurma zorunluluğu olduğu görülmektedir. Esasen bu tip mükellefler açısından bu tip bir sorun söz konusu olamaz. Zira Ulusal Yargı Ağı Projesiyle neredeyse her işlemin elektronik ortamda yapılabildiği ve yoğun bir şekilde bu yolun izlendiği avukatlık mesleğinde esas sermaye miktarının beş katı veya daha fazla esas sermayesi bulunan anonim şirketler ile üye sayısı yüz veya daha fazla olan yapı kooperatifleri için avukatlık hizmeti gören avukatların elektronik tebligat sistemini kullanacak bilgi birikimine sahip olmamaları yahut bu birikime sahip olan bir meslektaş ile birlikte çalışmaması şeklinde bir savunma kabul edilemez konumdadır. Ayrıca diğer mükelleflerin neredeyse tamamı mali müşavir yardımıyla vergi idaresiyle ilişkilerini yürütmektedir. Burada elektronik tebligatın mali müşavire de yapılabilmesi sorunun çözümü adına mantıklı bir yaklaşım olarak görülebilir.

Bir diğer sorun elektronik tebligat sisteminin internet vergi dairesi sistemi aracılığıyla gerçekleştirilmesidir. Burada sorun mükellefe tebligatın doğrudan ulaşmıyor olmasına karşın mükellefin internet vergi dairesine giderek tebligattan haberdar olması gerekmesidir. Elektronik tebligat sisteminde kişinin sisteme kaydolduğu telefon numarasına mesaj gelmesi veya sisteme kayıtlı elektronik postasına tebligatın varlığına ilişkin bildirim yapılması kişinin tebligatın amacı olan bilgilendirmeye doğru zamanda ve doğru şekilde ulaşmasına imkân sağlamayabilir. Zira aynı mükellefe 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 7/a hükmüne göre başka bir elektronik tebligat da gönderilmiş olabilir. Bu noktada kurumlar arası koordinasyon, tek bir kayıtlı elektronik posta sistemi veya elektronik devlet uygulaması gibi uygulama sorunu çözme adına yararlı olabilir.

Son olarak Türkiye Barolar Birliği'nin Vergi Usul Kanunu'nun 107/A hükmünde ifade edilen elektronik tebligata ilişkin 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin iptalini ve yürütmesinin durdurulmasını talep ettiği dilekçesinde de belirttiği üzere⁷⁰, Türkiye'de yaygın olmayan bilgisayar ve geniş-bant internet kullanımının elektronik tebligatın ülkemizde uygulanmasına elverişli olmamasına dair görüş değerlendirilmelidir. Öncelikle bir teknolojik imkânın kullanımının vatandaş tarafından tercih edilmemesi o teknolojik imkânın kamu kurumları tarafından kamu yararı adına kullanılamayacağı anlamına gelmemektedir. Aksi halde bir kabulde posta yoluyla iletişimi daha az kullanan vatandaşlar tebligatın posta vasıtasıyla yapılmasını da kabul et-

⁷⁰ (Çevrimiçi), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-tebligatta-duraksamalar/26664>, 21.09.2018.

meyebilirler. Ancak imkânların el vermemesi yahut gerekli fiber altyapının sağlanmaması dolayısıyla kullanılmayan bir teknolojik imkânın söz konusu olduğu hallerde idare elektronik tebligat usulü kullanılmasa dahi bu altyapıyı sağlamakla yükümlüdür⁷¹. Bu durumda yapılması gereken sistemin derhal terk edilmesi değil gerekli altyapı sistemlerinin oluşturulmasıdır. Altyapının tam olarak kurulmasına kadar da hücresel ağ gibi alternatif ve mevcut ağ sistemlerinde sistem aktif olarak kullanılabilir şekilde yeniden düzenlenmelidir.

⁷¹ Türkiye Cumhuriyeti'nin fiber internet altyapısının Dünya ülkelerine oranla son derece yetersiz olduğuna dair bkz. Sarp Nebil, Füsün: "Türkiye'nin Telekom Altyapısının Durumu ve Sorunlar", Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği – Elektrik Mühendisleri Odası Ankara Şubesi Haber Bülteni, Yıl: 2015, Sayı: 5, s. 11 (Çevrimiçi), http://www.emo.org.tr/ekler/cf347_e13b745b6e_ek.pdf?dergi=1011,21.09.2018.

KAYNAKÇA

Akad, Mehmet; Vural Dinçkol, Bihterin; Bulut, Nihat, Genel Kamu Hukuku, Der Yayınları, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, İstanbul, 2014.

Akbulut, Emre, “İdari İşlemlerde Kanun Yolu ve Süresini Gösterme Yükümlülüğünün Yargısal Denetime Etkisi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 81, 2009 (Çevirimiçi), <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-500>, 23.07.2018.

Arslan, Mehmet; İbiş, Mine, “Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1, 2016.

Aslanpınar, Burak, “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl: 2013, Sayı: 104.

Ay, Hakan; Uçar, Öznur, “Devletin Gelişim Süreci”, Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 2, Yıl: 2015, (Çevirimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/234796>, 03.09.2018.

Aydemir, İsa, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı: 7, Ankara, 2016, (Çevirimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/229900>, 08.07.2018.

Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 37, Sayı: 1, 1980.

Çakmak, Umut, “Esnek Üretim Sistemi: İstihdama Etkisi ve Toyota Örneği”, Ekonomik Yaklaşım Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 52-53, 2004.

Calhoun, George Miller: The Growth of Criminal Law in Ancient Greece, The Lawbook Exchange Ltd. Third Printing (2008), Clark, New Jersey, 1999, s. 6 (Çevirimiçi), https://books.google.com.tr/books?id=SDqTNSr2RIYC&printsec=frontcover&source=gbs_atb#v=onepage&q&f=false, 12.09.2018.

Çebi Buğdaycı, Melike Özge, “İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı”, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı: 1, Ankara, 2016, (Çevirimiçi), <http://dergipark.gov.tr/ybuhukuk/issue/13559/164192>, 12.09.2018.

Centel, Nur, Ceza Muhakemesi Hukuku’nda Müdafii, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1984.

Çetin, Beytullah; (Dnş.) Cin, Onursal, “Savunma Hakkının Kısıtlanması”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2017.

(Çevirimiçi), <http://www.herkulmillas.com/pdf/turkce-yunanca-ortak-kelimeler.pdf>, 13.09.2018.

(Çevirimiçi), https://www.etymonline.com/word/technology#etymonline_v_7666, 13.09.2018.

(Çevrimiçi), <https://www.nytimes.com/1914/01/07/archives/an-industrial-utopia.html?rref=collection%2Ftimeopic%2FFord%2C+Henry>, 25.09.2018.

Dalkılıç, Elvin Evrim, “Elektronik Tebligatın İdari İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: IV, Sayı: 1, 2014. (Çevrimiçi), <http://yoksis.bilkent.edu.tr/pdf/files/8076.pdf>, 13.09.2018.

Doğan, İlyas, (Ed.), İnsan Hakları Hukuku, Astana Yayınları, İkinci Baskı, Ankara, 2015.

Eser, Albin; (Çev.) Centel, Nur, “Alman ve Türk Ceza Muhakemesi Hukuku’nda Saniğin Hukuki Durumu”, Yargıtay Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 3, 1990, (Çevrimiçi), <http://www.yargitay.dergisi.gov.tr/dergi/48>, 21.09.2018.

Feyzioğlu, Metin, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Madde 6/3-a Uyarınca İsnadın Bildirilmesi ve Türk Hukuku”, TBB Dergisi, Sayı: 55, 2004.

Feyzioğlu, Metin, “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 48, Sayı: 1 – 4, Ankara, 1999, (Çevrimiçi), <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/293/2671.pdf>, 12.09.2018.

Gamze Gümüşkaya, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru, On İki Levha Yayıncılık, 2010.

Gomien, Donna; Zwaak, Leo; Harris, David John, Law and Practice of the European Convention on Human Rights and European Social Charter, Council of Europe Publishing, Strasbourg, 1996.

Gölcüklü, Feyyaz; Gözübüyük, Şeref, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Ankara, 1996.

Görkemli, Burcu: “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2017, Sayı: 3, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2017-3/4.pdf>, 14.09.2018.

Gözler, Kemal; Kaplan, Gürsel, İdare Hukukuna Giriş, Ekin Yayınları, Düzeltilmiş ve Güncelleştirilmiş 15. Baskı, Bursa, 2012.

Gözler, Kemal; İdare Hukuku, Cilt I,

Gözler, Kemal, İnsan Hakları Hukuku, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2017.

Kaboğlu, İbrahim Ö., Özgürlükler Hukuku – 1 İnsan Hakları Genel Kuramına Giriş, İmge Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2013.

Kaboğlu, İbrahim Ö., Anayasa Hukuku Dersleri, 2. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2005.

Kaboğlu, İbrahim Ö., Özgürlükler Hukuku, 4. Baskı, Afa Yayıncılık, İstanbul, 1998.

Kaşıkcı, Bekir Mahmut, Vergi Yargılaması Hukuku'nda Yargılamanın Yenilenmesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.

Kocaoğlu, Serhat Sinan, "Tarihsel Perspektifiyle Batı Hukukunda Savunma Hakkı ve Müdafî" Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 68, Sayı: 2010/3, (Çevrimiçi), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/397701>, 13.09.2018.

Koç, Bahadır (Dnş.) Bilir, Faruk, "1982 Anayasası'na Göre Siyasal Hak ve Ödevler", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2011.

Koçak, Nazım Taha, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Mülkiyet Hakkı", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 15, 2013.

Lewis, David Lanier, The Public Image of Henry Ford: An American Folk Hero and His Company, Wayne State University Press, 1976.

Lucena, Cristiane, "Human Rights and Development – An International Political Economy Perspective", Brazilian Political Science Review, (Çevrimiçi), <http://www.scielo.br/pdf/bpsr/v7n3/v7n3a06.pdf>, 08.09.2018.

Memiş, Pınar, "Adil Yargılanma Hakkının Unsuru Olarak Masumiyet Karinesi", Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2003.

Mutluer, Kamil; vd. Vergi Hukuku, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın Numarası 1536, 4. Baskı, Eskişehir, 2006.

Onar, Sıddık Sami, İdare Hukuku'nun Umumi Esasları, Cilt: I, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 24. Baskı, 2015.

Sarp Nebil, Füsün, "Türkiye'nin Telekom Altyapısının Durumu ve Sorunlar", Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği – Elektrik Mühendisleri Odası Ankara Şubesi Haber Bülteni, Yıl: 2015, Sayı: 5, (Çevrimiçi), http://www.emo.org.tr/ekler/cf347e13b745b6e_ek.pdf?dergi=1011, 21.09.2018.

Sav, Önder, "Savunma Hakkı ve Barolar", Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 1993, Sayı:4.

Şimşek, Suat, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", Maliye Dergisi, Sayı: 159, Temmuz – Aralık 2010.

Taşkın, Cankat, "Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı", Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, Sayı: 99, Yıl: 2012.

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2011, (Çevrimiçi), http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b92f993713461.52844570, 08.06.2018.

Yüce, Turhan Tufan, Ceza Hukukunda Hukuk Devleti Esasları, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1968.

Zafer, Hamide, “Savunma Hakkı ve Sınırları”, Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Özel Sayı: Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan Sayısı, Sayı: 2, Cilt: 19, Yıl: 2013.

ARABULUCULUK VERGİ HUKUKUNDA MÜMKÜN MÜ?

Neslihan KARATAŞ DURMUŞ*

ÖZET

Alternatif yollarla uyuşmazlıkları çözme usûlüne olan ilgi son yıllarda artış göstermiştir. Her ülkenin kültürel, sosyal, siyasi ve ekonomik yapısına göre farklı şekillerde uygulanabilen bu yollardan en çok başvurulanı arabuluculuktur denilebilir. Tarafların kendi iradeleri ile kısa zamanda uyuşmazlıklarını çözmelerine imkân sağlayan bu sistemde kazan-kazan anlayışı hakimdir. Bu uygulamada çözümü taraflar kendileri buldukları için sonuçtan tatmin olma oranı da yargılamaya göre daha yüksek olabilir, çünkü bu çözüm yollarında onarıcı adalet anlayışı hakimdir. Arabulucu ise süreci tarafsız, objektif ve gizlilik kuralına da riayet edecek şekilde yöneten kişidir. İhtiyari arabuluculuk 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu ile hukuk sistemimize girmiştir. Zorunlu arabuluculuk ise ilk olarak 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu ile daha sonra 7155 sayılı Kanununun 20. maddesi ile ticari uyuşmazlıklar bakımından uygulanmaya başlamıştır. Arabuluculuk özel hukuk uyuşmazlıklarından çıkan uyuşmazlıklarda uygulandığı için kamu hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklarda uygulanmamaktadır. Buna karşılık, her ne kadar temelde birtakım farklılıkları olsa da kamu hukukunda da buna benzer uygulamalar bulunmaktadır. Vergi hukukunda uzlaşma, ceza hukukunda uzlaştırma gibi. Bu çalışmamızda da öncelikle arabuluculuğun kapsamı ve uygulama şekillerine, ardından yabancı ülke uygulamalarına değinilecektir. Daha sonra ise vergi hukukundaki uzlaşma ile arabuluculuğun hem kapsamı hem de uygulama şekli açısından karşılaştırılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu, İhtiyari Arabuluculuk, Zorunlu Arabuluculuk, Uzlaşma

* Doç. Dr., Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı

IS MEDIATION POSSIBLE IN TAX LAW?

ABSTRACT

Attention to the procedure of alternative dispute resolution has increased in recent years. It can be argued that mediation is the most preferred one among those methods which can be applied in different ways according to the cultural, social, political or economic structure of each country. In this system, which allows the parties to resolve their disputes in a short time with their own will, the dominant concept is the win-win strategy. In this application, the percentage of satisfaction with the results might be higher than the trial due to fact that the resolution is found by the parties; because the idea of restorative justice is the dominant factor in these resolution methods. The mediator is the person who manages the process in a way that respects the objectivity and also the rule of confidentiality. Discretionary mediation entered into our legal system with the Law on Mediation in Civil Disputes No. 6325. Compulsory mediation has also started to be enforced in respect to commercial disputes at first with the Law on Labor Courts No. 7036 and later with Article 20 of the Law No. 7155. Mediation is not applied in disputes arising in public law since it is applied in disputes arising in private law. On the other hand, although there are some basic differences, similar practices can be found in public law such as conciliation in tax law or reconciliation in criminal law. In this study, first the scope and methods of mediation are examined and afterwards different applications in foreign countries are addressed. Then, conciliation in tax law and mediation are compared with respect to their scopes and applications.

Keywords: Alternative Dispute Resolution, Discretionary Mediation, Compulsory Mediation, Conciliation

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AHİM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
E.	: Esas
EGZPO	: Gesetz betreffend die Einführung der Zivilprozeßordnung- Mahkeme Dışı Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinin Teşvikine İlişkin Federal Kanun
HMRC	: Her Majesty's Revenue and Customs- İngiliz Gelir İdaresi
HUAK	: Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu
HUAK Yön.	: Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği
IRS	: Internal Revenue Service- Amerikan Gelir İdaresi
İMK	: İş Mahkemeleri Kanunu
K.	: Karar
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MARC	: Modes Alternatifs de Résolution des Conflits- Uyuşmazlıkların Alternatif Yollarla Çözümü
s.e.t.	: Son erişim tarihi
TÖUzl. Yön.	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
T.	: Tarih
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

Uyuşmazlıkların doğması ve bunların çözümlenmesi geçmişten günümüze kadar farklı toplum yapıları içinde değişkenlik göstermektedir. Bu tür değişkenliklerin ortaya çıkmasında da toplumların tarihi, kültürel, siyasi, sosyal yapıları ve inançları etkili olmuştur. Değişik ülkelerde farklı şekillerde alternatif uyuşmazlık çözüm yolları ile karşılaşmak mümkündür. Ancak temelde farklılıkları olan toplumların son yıllarda teknolojinin gelişmesiyle birlikte ortak çözüm yollarını uyguladıklarını görebilmekteyiz.

Uyuşmazlıklar ortaya çıktıktan sonra iki şekilde çözüme kavuşturulabilirler. Birincisi klasik yol olarak da adlandırılabilen yargılama başka bir deyişle mahkemeler veya tahkim aracılığıyla sorunların çözümlenmesidir. Diğeri ise klasik yolları dışlamamakla birlikte, onun yanında yer alan alternatif uyuşmazlıklarını çözüm yollarıdır. Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları “gelecekte yargılama sisteminden farklı niteliklere sahip olan ve bir dizi seçimsel uyuşmazlık çözüm yollarını kapsayan bir kavram olarak kullanıldığı” gibi “ tarafların bir uyuşmazlık konusunu veya olası çekişmeli durumu karşılıklı olarak kabul edebilecekleri şekilde çözmelerine imkân veren yollar” şeklinde de tanımlanabilmektedir. Bu tanımlamalar yanında alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının çok farklı yönleri ön plana çıkartılarak da tanımlamalar yapılabilmektedir. Bununla birlikte “alternatif çözüm yolu” ifadesi yerine “barışçıl çözüm yolu” da kullanılabilir. Hukukun farklı alanlarında farklı şekillerde uygulamaları olmakla birlikte; burada hareket noktası klasik çözüm yollarının dışında, taraf iradelerinin yargılamaya göre daha ön planda olması olarak ortaya çıkmaktadır.

Son yıllarda yargının iş yükünün fazlalığı, yargılama sürelerinin uzunluğu ve yargılama giderlerinin yüksekliği gibi sebeplerle alternatif çözüm yollarına olan ilgi artmıştır. Uyuşmazlıklarını alternatif yollarla çözenlerin işlevi tarafları müzakere masasına oturtmak, çözüm yollarını geliştirerek tarafların anlaşmaya varmalarını sağlamaktır fakat bu yöntemlerin kesinlikle mahkeme yerine geçmek gibi amacı bulunmamaktadır. Amaç kısa sürede her iki tarafı da tatmin edecek bir sonuca taraf iradelerinin hâkim olduğu bir süreçten geçerek ulaşmaktır. Alternatif uyuşmazlık çözümü genel olarak şu şekilde tanımlanabilir: “Devletin yargı işlevini yürütmek üzere oluşturduğu mahkemelerin yanı sıra tarafsız üçüncü kişi/kişiler eliyle uyuşmazlıkların çözümüne yardımcı olunmasıdır”.

Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları kamu düzeninden sayılmayan ve

tarafaların serbestçe üzerinde tasarrufta bulunabileceği işlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar için kullanılabilir.

Uyuşmazlıkların klasik yollarla çözümü, ortaya çıkan uyuşmazlık ve çatışmaların çokluğu karşısında yöntem ve zaman bakımından yeterli tatmin sağlayamadığı gibi istenen ve gerekli olan sürat, ucuzluk ve etkinlikte de sorunları çözememektedir. Yargısal süreçte uyulması gereken usûl kuralları taraflar arasındaki esnekliği sınırlandırabildiğinden dolayı dava yolu ile uyuşmazlıkları çözmek taraflar arasındaki husumeti arttırabilmekte; buna karşılık alternatif yollarla çözüm taraflar arasındaki gerginliği azaltabilmektedir.

Bu konuda Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu karar konuya ışık tutacak niteliktedir: “Alternatif uyuşmazlık çözümü kavramında geçen “alternatif” terimi, mahkemelere alternatif bir yol olarak kullanılamaz. Arabuluculuk, tarafların sorunlarını kendilerinin çözmesini amaçlayan gönüllülük esasına dayanan dostane bir çözüm yolu olup bir yargılama faaliyeti değildir. Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları, uyuşmazlıkların çözümünde yargısal yolların yanında yer alan ve tarafların istemleri hâlinde işlerlik kazanan, esas itibarıyla ilişkilerin koparılmadan sürdürülmesini ve adil bir karardan ziyade, her iki tarafı da tatmin edici bir çözüme ulaşılmasını hedefleyen yöntemler bütünüdür. Bir başka ifadeyle, alternatif uyuşmazlık çözümleri, Devlete ait yargı yetkisinin mutlak egemenliğine zarar vermeden işlerlik kazanan ve uygulama alanı bulan ek yöntemler bütünü olarak nitelendirilebilir”. Karardan da anlaşılacağı üzere “alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının başarılı olabilmesinin ön koşulu bu yolların yargı yoluyla yarışmaması ve yargının yerine ikame edilmemeye çalışılmasıdır. Bu yolların asıl hedefi, basit ve kamu düzenini ilgilendirmeyen uyuşmazlıkların adli bir soruna dönüşmeden çözümünü sağlamaktır”.

2012 yılından itibaren ülkemizde özel hukuk uyuşmazlıklarında uygulanmaya başlayan arabuluculuk ihtiyari iken; 2017 yılında iş uyuşmazlıkları, 2018 yılında da ticari uyuşmazlıklar için zorunlu hale getirilmiştir. Arabuluculuğun son zamanlarda ön plana çıkması ve hukukun farklı alanlarında bu tür değişiklikler yapılmış olması sebebiyle, bu çalışma ile vergi hukukunda arabuluculuk mümkün mü sorusuna cevap vermek amaçlanmıştır.

Farklı ülkelerde uygulaması olan arabuluculuk özel hukuk uyuşmazlıklarında uygulanabildiği gibi bazı ülkelerde vergi hukukunda da uygulanmaktadır. Ülkemizde geçerli olan hukuk kuralları çerçevesinde konuyu değerlendirdiğimizde, arabuluculuk uygulamasına vergi hukukunda en yakın

uyuşmazlık çözüm yolu uzlaşma olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat her iki müessese arasında ciddi farklılıklar olduğu da bir gerçektir. Son zamanlarda zorunlu arabuluculuk ile ilgili olarak yapılan mevzuat değişikliklerinden dolayı, vergi hukukunda arabuluculuğun olup olmayacağı bu çalışma kapsamında değerlendirilecektir. Ancak uzlaşma müessesesi çalışmada detaylıca açıklanmayacak, uzlaşma süreci veya bu uygulamanın eksikliklerine ve eleştirilerine değinilmeyecek, konuya dair genel bilgi verilecektir.

Bu kapsamda, çalışmamızda öncelikle arabuluculuk müessesesi teorik açıdan açıklanacak (I) daha sonra da bu müessesenin uygulama şeklinden (II) bahsedilecektir. Son olarak da vergi hukukundaki uzlaşma ile arabuluculuğun kapsam ve uygulama usûlü açısından karşılaştırması (III) yapılacaktır.

I. ARABULUCULUĞUN KAPSAMI VE UYGULAMA ALANLARI

Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından en etkin ve yaygın olarak kullanılan arabuluculuk olduğu söylenebilir. Kökeni insanlık tarihi kadar eski olan arabuluculuk birçok ülkede kendi kültürel siyasi ve sosyal yapılarıyla bağlantılı olarak zorunlu veya ihtiyari şekilde düzenlenmiştir. Her ne kadar 1960'lı yılların başında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde uygulanmaya başlanmış olsa da 1980'li yıllardan sonra bu yola daha çok başvurulmuştur. Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları ile ilgili olarak Avrupa Birliği bünyesinde de çalışmalar başlatılmış olup, 2002 yılında arabuluculuk için temel ilkelerin yer aldığı Yeşil Kitap yayınlanmıştır.

Genel olarak ihtiyari arabuluculuk uygulaması kabul görüyor olmakla birlikte bazı ülkeler nezdinde zorunlu arabuluculuk uygulamalarına da rastlanabilmektedir. Batıda bu konudaki gelişmeler yanında Uzak Doğu'da hâkim olan arabuluculuk anlayışında, zorunluluğun değil gönüllülük esasına dayalı olarak bozulan sosyal uyumu eski haline getirmeye ve korumaya odaklanma vardır.

Arbuluculuk uygulamasının bizler için de yabancı olmadığı tarihsel belgelerimizden anlaşılmaktadır. Osmanlı'da muslihûn ismi ile anılan arabuluculuk kanalıyla azımsanmayacak derecede uyuşmazlıkların çözüldüğü görülmektedir.

Ülkemizde arabuluculuk 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu (HUAK) ile mahkemelerin iş yükününün azaltılması, toplumsal barışın sağlanması ve uyuşmazlıkların daha basit ve kısa zamanda

çözümü gibi gerekçelerle hukuk sistemimize girmiştir. Bu alanı düzenleyen temel kanun olan Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nda ifade edilen "hukuk" tabiri genel anlamda hem kamu hukukunu hem de özel hukuku içine alacak şekilde kullanılmamıştır. Nitekim hukuk ifadesi sadece "özel hukuku" kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle çözüme kavuşturulması gereken uyuşmazlığın özel hukuk uyuşmazlığı olması gerekir. Zira bu durum da zaten kanun maddelerindeki düzenlemelerden anlaşılabilir.

Arabuluculuk kamu hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklarda uygulanmamakla birlikte, arabuluculuğa benzer uygulamalar kamu hukukunda da bulunmaktadır. Ancak bu uygulamalar ile arabuluculuk arasında hem kapsam hem de uygulama şekli açısından temel birtakım farklılıklar olduğu da aşikardır. Örneğin, vergi hukukundaki uzlaşma, ceza hukukundaki uzlaştırma.

Tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri konularda başvurabilecekleri bir yöntem olan arabuluculuk ihtiyari olarak uygulanmaya başlamıştır. Ancak zaman içerisinde hukuk sistemimizde yapılan birtakım değişikliklerle zorunlu başka bir ifadeyle dava şartı arabuluculuk da uygulanır hale gelmiştir. Ancak ister ihtiyari ister zorunlu arabuluculuk olsun her ikisinde de uygulama alanının tespitinde uyuşmazlık konusu üzerinde taraf iradelerinin olup olmaması temel kriter olarak belirlenmiştir.

1. Arabuluculuk Kavramı

Arabuluculuğun gerçekleşmesi için taşınması gerekli olan kriterlerin neler olması gerektiği konusunda doktrinde görüş birliği olmakla birlikte, tanımına dair farklılıklar olduğu görülmektedir. Buna göre arabuluculuk "bir uyuşmazlığın taraflarının, söz konusu uyuşmazlığı, yine kendilerinin belirleyeceği tarafsız ve güvenilen arabulucu/lar önünde müzakere etmek suretiyle çözümlerini amaçlayan, iradiliğin ve gizliliğin esas olduğu bir dostane uyuşmazlık çözüm yöntemidir" veya "uyuşmazlık içine düşmüş olan tarafları, konuşmak ve müzakerelerde bulunmak amacıyla bir araya getiren, birbirlerini anlamalarını ve bu suretle kendi çözümlerini kendilerinin üretmelerini sağlamak için aralarındaki iletişimi kolaylaştıran, tümüyle bağımsız, tarafsız ve objektif bir konumda bulunan üçüncü kişinin katkısı yahut katılımıyla yürütülen gönüllü bir usûl" veyahut da "meydana gelen uyuşmazlığın, tarafların iradi olarak başvurmaları sonucu, arabulucu (veya uzlaştırmacı) olarak adlandırılan tarafsız ve güvenilir bir üçüncü kişi yardımıyla, üzerinde anlaştıkları yöntem ve esaslara göre, karşılıklı iletişimle, iki tarafın ortak menfaati esas alınarak çözümlenmesi" şeklinde tanımlanabilmektedir.

Bu tanımların yanında HUAK m. 2’de arabuluculuk “sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretmediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemi” şeklinde tanımlanmıştır. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği (HUAK Yön.)’nde de aynı tanım kabul edilmiştir.

Her türlü uyuşmazlıkla alakalı olarak yargıya başvurma imkânı taraflara tanınmıştır. Ancak arabuluculuk uygulamasında uyuşmazlığın kamu düzenini ilgilendirmemesi ve tarafların üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabilecekleri bir konu olması gerekmektedir. Bu durum HUAK m.1’de de açıkça belirtilmiştir. HUAK’ta uyuşmazlık türleri belirlenirken sayma şekli değil “taraf iradeleriyle çözülebilmek” kriteri yanında özel hukuk uyuşmazlığı olma şeklinde uygulama alanına yönelik bir çerçeve çizilmiştir. Bu konuda kanun koyucunun özellikle yapmış olduğu sınırlama aile içi şiddete yöneliktir. HUAK m.1/12 de “...aile içi şiddet iddiasını içeren uyuşmazlıklar arabuluculuğa elverişli değildir.” hükmü ile kesin olarak bu konu arabuluculuk uygulaması dışına alınmıştır.

Özel hukukun tüm alanlarında arabuluculuk uygulamasının olduğunu söyleyemeyiz. Kanunda “özel hukuk uyuşmazlıklarının” kapsam dahilinde olduğunun belirtilmiş olmasının neyi ifade ettiğinin net olarak belirlenmesi gerekir ki bunu da kanun koyucu madde gerekçesinde belirtmiştir. Taraf iradeleriyle üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri alanlarda çıkan uyuşmazlıklar diğer bir ifadeyle “sulh olmak suretiyle sona erdirebilecekleri hukuk uyuşmazlıkları” kapsam dahilindedir.

Tarafların serbest iradeleriyle uyuşmazlığı çözümleyebilmelerinin tespitinde de “taraflar bir uyuşmazlık ile ilgili olarak kendi özgür iradeleri ile hareket ederek ve mahkemenin kararına gerek olmadan hukuken bir sonuç elde edebiliyorlar ise o konu arabuluculuğa elverişlidir” şeklinde değerlendirilmektedir. Bu tespitten hareketle, kamu hukukundan kaynaklanan ve kamu düzeninden kaynaklanan uyuşmazlıkların bu kapsamda olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Kamu hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklardan, Devletin taraf olduğu veya Devlet tüzel kişiliğini temsil eden idarelerin taraf olduğu uyuşmazlıklar akla gelmektedir. Bu çerçevede de idare hukuku veya vergi hukukundan

kaynaklanan uyuşmazlıklar bu kapsamdadır. Ancak idarenin taraf olduğu tüm uyuşmazlıklar kamu hukukundan kaynaklanmamaktadır. İdarenin taraf olduğu özel hukuk uyuşmazlıkları da bulunmaktadır. Buradan hareketle zaten HUAK m.2, f.1-e) bendinde idarenin tanımı yapılmış ve m.15/8 de idarenin temsilinden bahsedilmiştir. Buna göre arabuluculuk müzakerelerinde idareyi, üst yönetici tarafından belirlenen iki üye ile hukuk birimi amiri veya onun belirleyeceği bir avukat ya da hukuk müşavirinden oluşan komisyon temsil eder. Komisyon, arabuluculuk müzakereleri sonunda gerekçeli bir rapor düzenler ve beş yıl boyunca saklar. Komisyonun yapmış olduğu işler ve almış oldukları kararlarla alakalı olarak açılacak davaların da Devlet aleyhine açılması gerektiği HUAK m.15/9'da düzenlenmiştir. Bununla birlikte idareyi temsil edecek Komisyonun oluşumu, görev süreleri ve bu süreçte uymaları gereken kurallar da HUAK Yön. m.18'de detaylıca açıklanmıştır. Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, idare bazı durumlarda uyuşmazlıklarını arabuluculuk ile çözebilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, idarenin taraf olduğu bazı uyuşmazlıkların sulh ile çözülmesi zorunluluğudur. Bu durumda hangisinin uygulanacağına bakmak gerekmektedir. Bunun için de 659 Sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamede (KHK) Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Taslağı ile ilgili değişiklik önerilerine bakmak gerekir. Bu düzenlemeler ile ilgili olarak da ikili bir değerlendirme yapılabilir: Öncelikle her iki yöntemin de alternatif uyuşmazlık çözüm yolu olduğundan hareketle her iki yoldan birine başvurarak çözüm yapılabilir. Ancak 659 sayılı KHK'ya yönelik Tasarı Taslak'ta sulhun kapsamı ve uygulama biçimi açısından daha özel düzenleme öngörülmüş olduğundan dolayı, KHK kapsamına giren uyuşmazlıklarda öncelikle sulhun uygulanması yerinde olacaktır.

Arbuluculuğun kapsamı bakımından kamu düzeni kavramı üzerinde de durmak gerekmektedir. Kamu düzeninden neyin kastedildiği ile ilgili olarak hem ulusal hem de uluslararası hukukta ve yargı içtihatlarında farklı tanımlar yapılmaktadır. İç hukukumuzda Türk Medeni Kanunu m.2, Türk Borçlar Kanunu m. 27, Milletlerarası Tahkim Hukuku m.15, vs. gibi maddelerinde kamu düzeninden bahsetmekle birlikte Anayasamızın temel hak ve özgürlüklerle ilgili birçok maddesinde de kamu düzenine yer verilmiştir. Fakat Anayasamızda kamu düzeni kavramı tanımlanmamıştır. İç hukukumuzda farklı şekillerde ifade edilebilen kamu düzeni kavramının içeriğini milletlerarası özel hukukta açık ve kesin belirlemek zordur; çünkü her ülkenin siyasi, ekonomik, sosyal ve kültürel yapısı farklılık arz etmektedir.

Yargıtay kararlarında kamu düzeni kavramının tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edemeyecekleri alanlar şeklinde ifade etmesinden sonra nelerin kamu düzenine aykırılık olduğunu şu şekilde belirtmiştir: "...Türk Hukukunun temel değerlerine, Türk genel ahlak ve adap anlayışına, temel adalet anlayışına, Anayasada yer alan temel hak ve özgürlüklere, milletlerarası alanda geçerli olan prensiplere özel hukuka ilişkin hüsnüniyet kurallarına, Türk Devletin siyasi rejimine, toplumun ekonomik yapısının temelinden sarsacak olan değerlendirmeye, temel insan haklarına, adalet anlayışına aykırılıklar...".

Ülkelerin sosyal, kültürel ve tarihsel gelişimine göre değişebilecek bir kavram olan kamu düzeni ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi bir kararında "toplumun huzur ve sükununun sağlanmasını, devletin ve devlet teşkilatının korunmasını hedef tutan her şeyi ifade ettiği şeklinde kamu düzenini tanımlamıştır Buradan da görüleceği üzere "kamu düzeni tarif edilmeksizin, kanun hükümlerinde somutlaşmaya çalışan, fakat aslında hakimin takdirine bağlı olarak belirsizlik içerisinde kendini kabul ettiren, genel ve kapsamlı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır". Kamu düzeni ülke içinde zaman içerisinde değişebildiği gibi her ülkenin sosyal, siyasal, ekonomik ve ahlak anlayışına göre de farklılık göstermektedir.

Kamu düzeninden sayılmayan ve tarafların serbestçe üzerinde tasarrufta bulunabileceği işlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar alternatif uyuşmazlık çözüm yolları kapsamına girmektedir.

2. İhtiyari ve Zorunlu Arabuluculuk

Kanunda belirtilen sınırlamalar dışında yer alan herhangi bir uyuşmazlıkta, taraflar arabuluculuğa başvurma konusunda hemfikir olabilirler. Böylece az masrafla, kısa zamanda ve taraf menfaatlerini koruyarak, her iki tarafın da çözümde aktif olmasıyla diğer bir ifadeyle kazan-kazan felsefesiyle çözüme kavuşturmuş olurlar. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, arabuluculuğa başvuru konusunda taraf iradelerinin geçerli olması genel olarak kabul gören anlayıştır. Buna karşılık hem iç hukukumuzda hem de bazı ülke uygulamalarında zorunlu arabuluculuk uygulamaları da yer alabilmektedir.

A- İhtiyari Arabuluculuk

Arabuluculuğa başvurunun ihtiyari olması başka bir ifadeyle tarafların istekleri doğrultusunda başvurulması bu müessesenin temelini oluşturmaktadır. Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının genel karakteristik özelliği olarak da belirtilebilecek olan bu durum, 6325 sayılı HUAK kapsamındaki uyuşmaz-

lıklarda geçerlidir. Kanununun 3. maddesinin düzenlemesinden de anlaşılacağı üzere arabuluculuğa başvurma, süreci devam ettirme, süreci sonuçlandırma veya bu süreçten vazgeçme konularında taraflar serbesttirler.

Arabuluculuğa başvuruda ihtiyarilik, uygulama kapsamının belirlenmesinden de anlaşılabilir. Kanun koyucu arabuluculuğun tarafların serbestçe karar verebilecekleri uyuşmazlıklarda uygulanabileceğini belirtirken, taraf iradelerinin etkinliği ve bir anlamda serbestisi anlaşılmalıdır.

Başvurunun ihtiyariliğinden olsa gerek, Adalet Bakanlığı Arabuluculuk Daire Başkanlığının vermiş olduğu bilgilere göre başvurularda anlaşma oranları azımsanmayacak derecededir. Buna göre 2 Ocak 2018 ile 27 Mayıs 2018 tarihleri arasında yapılan 15655 arabuluculuk başvurusunun 15234'ü yani %97'si tarafların anlaşması ile sonuçlanırken; 421 başvuruda anlaşmamaları durumu söz konusu olmuştur.

B- Zorunlu Arabuluculuk

Zorunlu arabuluculuk veya dava şartı arabuluculuk olarak da ifade edilen bu uygulamada tarafların uyuşmazlık konusu olayla alakalı olarak yargı yoluna (mahkeme veya hakeme) başvurmadan önce mutlaka katılmaları gereken arabuluculuk süreci ifade edilmektedir. Hukukumuzda zorunlu arabuluculuk öncelikle iş uyuşmazlıklarına ilişkin olarak uygulanmaya başlamıştır. 12.10.2017 tarihinde kabul edilen 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu'nun (İMK) 3. maddesinde belirli uyuşmazlık türleri için zorunlu arabuluculuk uygulaması getirilmiştir. Maddenin ilk fıkrasında kanun koyucu genel bir ifade ile "Kanuna, bireysel veya toplu iş sözleşmesine dayanan işçi veya işveren alacağı ve tazminatı ile işe iade talebiyle açılan davalar" şeklinde bir düzenleme yaparak uygulama alanını geniş tutmuştur. Buna göre tarafların talepleriyle bağlantılı olarak işçi tarafından talep edilebilecek kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, kötü niyet tazminatı, ayrımcılık tazminatı, sendikal tazminat, ücret, fazla mesai ücreti, yıllık izin ücreti, hafta tatili ücreti, ulusal bayram ve genel tatil ücreti ile işveren tarafından talep edilebilecek ihbar tazminatı, cezai şart, avansın iadesi ve eğitim gideri gibi alacak ve tazminat kalemleri için dava açmadan önce madde kapsamında arabulucuya başvurulması zorunludur. Bununla birlikte kanunun gerekçesinde iş kazası veya meslek hastalığından kaynaklanan maddi ve manevi tazminat ile bunlarla ilgili tespit, itiraz ve rücu davaları saklı kalmak kaydıyla, işçi ve işveren arasında haksız fiil veya sebepsiz zenginleşme gibi nedenlerden doğduğu iddia edilen ve iş ilişkisinden kaynak-

lanacak ve tazminat talepleri için de arabulucuya başvurulmasının bir dava şartı olarak öngörüldüğü belirtilmiştir.

Bu düzenlemeye ilişkin sınırlandırma ilgili maddenin 3. fıkrasında şu şekilde yapılmıştır: “İş kazası veya meslek hastalığından kaynaklanan maddi ve manevi tazminat ile bunlarla ilgili tespit, itiraz ve rücu davaları”. Bu tür konularda çıkan uyuşmazlıkların dava konusu olması durumunda zorunlu arabuluculuk uygulaması söz konusu değildir.

İş uyuşmazlıkları dışında 2018 yılında 7155 sayılı Kanununun 20. maddesi ile Türk Ticaret Kanunu’na 5/A maddesi eklenmiş ve ticari uyuşmazlıklarda da zorunlu arabuluculuk uygulaması kabul edilmiştir. Buna göre ticari davalardan, konusu bir miktar paranın ödenmesi olan alacak ve tazminat talepleri hakkındaki uyuşmazlıklarda, dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartı haline getirilmiştir. Aynı Kanununun 23. maddesi ile zorunlu arabuluculuğun uygulamasına yönelik olarak HUAK’a 18/A maddesi eklenmiştir. Bu sürece ilişkin bilgiler sunan kitap Adalet Bakanlığı Arabuluculuk Daire Başkanlığı tarafından yayınlanmıştır.

İş uyuşmazlıkları ve ticari uyuşmazlıklar hakkında getirilmiş olan zorunluluk arabulucuya başvurma hususunda olup, arabuluculuk sonunda anlaşma veya anlaşamama tamamen tarafların iradelerine bağlıdır. Diğer bir ifadeyle arabuluculuk süreci sonunda karar vericiler taraflardır.

Adalet Bakanlığı Arabuluculuk Daire Başkanlığının vermiş olduğu bilgilere göre, başvurularda arabuluculuğun zorunlu olmasının da etkisiyle olsa gerek, zorunlu arabuluculukta anlaşma oranları ihtiyari arabuluculuğa göre daha düşüktür. Buna göre 2 Ocak 2018 ile 27 Mayıs 2018 tarihleri arasında yapılan 127.845 arabuluculuk başvurusunun %65’i tarafların anlaşması ile sonuçlanırken; %35’i tarafların anlaşamamaları ile sonuçlandığı görülmektedir. Arabuluculuğun zorunlu olması, arabuluculuğun ruhuna ters düşen bir uygulamadır. Çünkü arabuluculuk tanımlanırken veya kapsamı belirlenirken de hep üzerinde durulan husus “tarafların kendi istekleriyle sorunu çözme iradesi”dir.

Zorunlu arabuluculuk uygulaması sırasında geçirilen süreler hem hak düşürücü sürelerin işlememesi hem de zamanaşımını kesmesi (HUAK m.18/A, f.15) açısından önemlidir. Görüşmeler sonunda anlaşamazlarsa tarafların dava açma haklarının korunması hak arama özgürlüğü kapsamında önem arz eder. Bu durum mahkemeye erişim hakkının ihlal edilmemesi ve hak arama özgürlüğü açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)

kararlarında da değinilen orantılılık ilkesine uygundur. Zorunlu arabuluculuk ile hak arama özgürlüğü ilişkisi ile ilgili olarak Avrupa Konseyi Arabuluculuk Yönergesinin, arabuluculuğa başvurulmasını düzenleyen 5.2. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: “Bu Yönerge, dava açılmasından önce veya sonra, arabuluculuğa başvurulmasını zorunlu kılan veya teşvik eden ya da yaptırma bağlayan millî mevzuatı, bu mevzuatın, tarafların yargı sistemine erişim hakkını kullanmasını engellememesi şartıyla etkilemez” . Bununla ilgili olarak Anayasa Mahkemesi de gönüllülük ilkesine uyulması halinde hak arama hürriyetinin ihlal edilmemiş olacağı sonucuna varmıştır. Bu konu doktrinde tartışılmaktadır. Zorunlu arabuluculuk “Anayasanın 2, 9 ve 36. maddeleri karşısında zorunlu arabuluculuk hak arama özgürlüğüne engel, ona ulaşmayı zorlaştırma ve karmaşık birtakım usûllerle adeta hak aramaktan yıldırma anlamına gelmektedir. Özellikle zorunlu arabuluculukta ortaya çıkan usûlî sorunlar, hak arama bakımından ciddi güçlük ve hakkın özünü etkileyecek, onu anlamsız kılacak hale gelebilecektir” şeklinde eleştirilmektedir.

Doktrinde zorunlu arabuluculukla ilgili olarak yapılan eleştirilerden biri de arabuluculuk görüşme süreci sonunda tarafların anlaşamamaları halinde yargıya başvurulması durumunun uyuşmazlık çözümünü daha da uzatacağı şeklindedir. Bunun aksini savunanlar da bulunmaktadır. Zorunlu arabuluculuk ile ilgili usûl kurallarına bakıldığında, görüşmelerin belirli bir sürede bitirilmesi zorunluluğunun olması, uyuşmazlıkları sürüncemede bırakarak süreci daha da ötelemeyi engellemesi açısından olumlu değerlendirilebilir. Özellikle ticari uyuşmazlıklarda taraflar aralarında çıkan sorunları genellikle sulh, başka bir ifadeyle karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmektedirler. Buna ilişkin düzenlemeyi de yaptıkları sözleşmelerinde genel kural olarak açıkça belirtmektedirler. Bir uyuşmazlık yargı aşamasına taşınacaksa, zaten taraflar arasındaki sorunun sulh ile çözümlenememesinden kaynaklanmaktadır. Fakat özellikle artık konuşma imkânı kalmayan ve dava aşamasına gelmiş tarafları zorunluluk gereği aynı masanın kenarlarına oturtma dava açma sürecini uzatacağından eleştirilebilir.

Bu uygulamanın eleştiriye açık olan diğer bir yönü de arabulucuya başvurma zorunlu hale getirilince taraflardan biri bunu istemeyip ve görüşmelere katılmadığında haklı dahi olsa yargılama giderlerini ödemek zorunda kalabilecek olmasıdır (HUAK m. 18/A, f.11). Bu açıdan değerlendirildiğinde arabuluculuğa başvurmak istemeyen dava yolunu tercih eden kişiler açısından arabuluculuk sadece zaman kaybı olarak değerlendirilebilir.

Doktrinde yer alan diğer bir tartışma da, HUAK m.15, f.5'teki “Arabulu-

culuk faaliyeti sonunda anlaşmaya varılması hâlinde, üzerinde anlaşılan hususlar hakkında taraflarca dava açılmaz.” hükmünün ne anlama geldiğine yöneliktir. Bunun dava şartı olup olmadığı, dava şartı değilse anlaşmaya rağmen dava açılırsa mahkemenin hangi gerekçe ile karar vereceği; dava açılmasını gerektiren, zorunlu kılan haller söz konusu olmasına rağmen davanın açılıp açılmayacağı bu hükmün eleştirilen yönlerindedir. Bununla birlikte doktrinde zorunlu arabuluculuk uygulamasının kanunda dava şartı olarak düzenlenmiş olması ve buna uygun davranılması gerektiği belirtilmekle birlikte, bunun aslında esas anlamda bir dava şartı niteliğinde olmadığı daha çok tahkimdeki ilk itiraz gibi değerlendirilmesi gerektiği şeklinde de görüşler bulunmaktadır.

Yapılan tüm eleştirilerin nasıl bir karşılık bulacağı, uygulamada karşılaşılan olumlu ve olumsuz örnekler çoğaldıkça, zaman içerisinde görülecektir.

II. ARABULUCULUĞUN UYGULAMA ŞEKLİ

1. Türk Hukukundaki Uygulamalar

Arbuluculuğa başvuru kural olarak iradi bir süreç olup, özel kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kişilerin arbuluculuğa başvurmak konusunda zorlanması veya mecbur bırakılması söz konusu olamaz. Taraf iradeleri sürecin her aşamasında rol oynadığından bu çözüm yolu da etkin olarak kullanılmaktadır. Süreç esnasında uygulanacak usüle ilişkin olarak taraf iradelerine getirilen sınırlama “... emredici hukuk kurallarına aykırı olmamak” şeklindedir (HUAk m.15, f.2).

Arbuluculuk gizli yürütülen bir süreç olup, taraflar görüşmeler esnasında paylaşılan bilgilerin ifşa edilebilmesi konusunda karar almamışlarsa, gizlilik kuralına uyulmak zorundadır. Bu yükümlülük sadece arbulucuya getirilmiş olmayıp, tarafların yanında arbuluculuk görüşmelerine katılan üçüncü kişilerin de buna riayet etmesi gerekir. Gizlilik yükümlülüğüne uymayan arbulucunun sicilden silinmesi (HUAk m.21) söz konusu olabildiği gibi altı aya kadar hapis cezasıyla da cezalandırılabilir (HUAk m.33). Hapis cezası sadece arbulucuya yönelik olmayıp, gizliliği ihlal eden herkes için uygulanır. Ancak gizlilik kuralının ihlali sebebiyle hapis cezası verilmesiyle alakalı soruşturma ve kovuşturma yapılabilmesi için şikâyet şartı bulunmaktadır. Özel olarak karar alınmamışsa yargılamaların aleni şekilde yapılmasından dolayı, yargılamaya karşı gizli olarak yürütülen arbuluculuk tercih edilebilmektedir.

Arbuluculuk görüşmeleri esnasında taraflar eşit haklara sahiptirler. Taraflar arasında bu eşitliği sağlama yükümlülüğü de arbulucudadır. Arbulucu, arbuluculuk faaliyetini yürüten ve Bakanlıkça düzenlenen arbulucular

siciline kaydedilmiş bulunan gerçek kişiyi ifade etmektedir (HUAK m.2, f.1-a). Arabulucu tarafların her biri ile ayrı ayrı veya birlikte görüşebilecektir (HUAK m.8). Bu görüşmeler esnasında arabulucunun iletişim tekniklerini iyi kullanması da kendisinden beklenen bir durumdur. Tavır ve davranışlarıyla herhangi bir tarafı yargılayıcı, küçük görücü veya koruyucu şekilde davranmamalıdır. Zaten HUAK m.9'da da belirtildiği üzere arabulucu görevini özenle, tarafsız bir şekilde ve şahsen yerine getirmek zorundadır. Aksi bir durumda arabulucuda olması gereken objektiflik ve tarafsızlık ilkesi zedelenmiş olur. Arabuluculara getirilmiş olan bu yükümlülük hukuki dinlenilme ve adil yargılanma hakkının da doğal sonucudur.

Arabulucuların tarafsız olması aynı zamanda bağımsız olduklarını da göstermektedir. Burada kastedilen bağımsızlık/tarafsızlık da uyuşmazlığın tarafı olan kişilerle arabulucunun hiçbir şekilde hukuki, kişisel ve/veya ekonomik bir ilişkinin olmaması şeklindedir.

Arabulucunun görevi taraflar arasında karar verici olmak değil, ikna ve telkin yollarıyla tarafların müzakere yapmalarını ve bir anlaşmaya varmalarını sağlamaktır. Çünkü bu görüşmeler esnasında haklı ya da haksızın bulunması yerine, uyuşmazlığı en iyi şekilde ve tarafları memnun edecek şekilde çözümlenmek hedeflenmiştir. Arabuluculuk kazan kazan felsefesine dayalı bir uygulama olduğu için her iki tarafın da menfaatinin korunması gerekir.

Arabuluculuk sürecinde arabulucuya yüklenilmiş olan aydınlatma yükümlülüğü HUAK m.11 ve HUAK Yön m.13'te düzenlenmiştir. Arabulucu faaliyete başlamadan önce unvanını taraflara bildirmeli, kendisinin görüşmeler esnasındaki rolü, görevi ve arabuluculuk süreci, bu müessesenin esasları ve hukuki sonuçları hakkında tarafları bilgilendirmelidir. Bu anlamda arabuluculuğun sonuçları açısından özellikle belirtilmesi gereken husus icra edilebilirlik şerhidir. Tarafların görüşme sonunda hazırlayacakları anlaşma metninin icra edilebilmesi için mahkemeden şerh alınması gerekmektedir. Böylece şerh edilen anlaşma metni, ilam niteliğinde (HUAK m.18, f.2-HUAK Yön. m.21) olacaktır.

İhtiyari arabuluculukta arabulucuya başvuru konusunda bir süre sınırlanması söz konusu olmayıp, dava açılmadan önce veya sonra taraflar arabulucuya başvurabilirler. Aynı şekilde yargılama esnasında da hâkim tarafları arabuluculuğa yönlendirebilir. Yargılama aşamasındaki uyuşmazlıklarda sorunun çözümü için ise süre sınırlaması söz konusu olup, mahkeme 3 ay ertelenir. Tarafların birlikte başvuruları durumunda bu süre 3 aya kadar uzatılabilir (HUAK m.15, f.5).

Zorunlu arabuluculuk için ise arabulucuya başvurma dava şartı olduğu için tarafların yargıya başvurmadan önce mutlaka arabulucuya başvurmuş olmaları gerekir. Bu şartın yerine getirilmiş olması süreç açısından yeterli olmayıp, tarafların her halükârda kanun koyucu tarafından belirlenmiş olan sürelerde olumlu veya olumsuz bir sonuca varmaları gerekir. İş hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklarda bu süre en fazla 4 hafta (3 hafta +1 hafta uzatma) ticari uyuşmazlıklarda ise en fazla 8 hafta (6 Hafta +2 hafta uzatma)'dır. Bu süre zarfında tarafların anlaşamamaları durumunda dava açma hakları mevcuttur.

Kanunda belirlenmiş olan sürelerde, başvurunun sonuçlandırılmasından bahsedilmektedir (İMK m.3, f.10, TTK m.5/A, f.2). Sürecin bu sürede tamamlanmasına ilişkin gayreti arabulucu göstermelidir. Ancak bazı durumlarda, arabulucunun iradesi dışında taraflardan kaynaklanan sebeplerle süre uzayabilir. Bu durumda ne olacağı ile ilgili olarak bir düzenleme Kanunda yer almamaktadır. Her ne kadar kanun koyucu arabuluculuğun hangi durumlarda sona erdirileceğinden bahsetmiş olsa da (İMK m.3, f.11) süresinde bir sonuca ulaşılammadan bahsetmemiştir. Bu duruma doktrinde sürenin geçmesinin taraflarca anlaşmaya varılamaması olarak kabul edilmesi ve arabulucunun arabuluculuk faaliyetini sonlandırıp son tutanağı düzenlemesi, zira tarafların uyuşmazlığı istediği süre içerisinde değil kanunun tanıdığı süre içinde çözmesi gerektiği şeklinde çözüm önerilmektedir.

Arbulucunun seçimi konusunda aksi kararlaştırılmadığı müddetçe taraf iradeleri hakimdir (HUAK m.14, HUAYön. m.18). Uygulamada genellikle bu durum bir tarafın önermiş olduğu arabulucuyu karşı tarafın kabul etmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Taraflar tek bir arabulucu üzerinde anlaşabileceği gibi birden fazla arabulucu üzerinde de anlaşabilirler.

Zorunlu arabuluculukta arabulucuların seçimi ihtiyari arabuluculuğa göre farklılık arz etmektedir. Arabulucu kural olarak, arabuluculuk bürosu tarafından ve komisyon başkanlıklarına bildirilen arabulucular listesinden belirlenecektir. Ancak taraflar listede olan bir arabulucu üzerinde anlaşmışlarsa bu arabulucu görevlendirilecektir (HUAK m.18/A, f.5). Bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere arabulucunun görevlendirilmesinde öncelik büroya verilmiş, taraf iradeleri ikinci sırada kalmıştır. Ancak bu şekilde bir düzenleme yerine önceliğin taraflara verilmesi, taraflarca bir kişi üzerinde anlaşma sağlanamazsa büro tarafından görevlendirmenin yapılması gerektiği yönünde görüşler de vardır. Bu şekilde yapılacak olan uygulama taraf iradelerine üstünlük tanıyor olması ve tarafların kendilerine daha yakın hissettikleri bir kişi

huzurunda uyuşmazlığı çözmeleri sebebiyle daha olumlu sonuçlar doğurabilecektir.

Arabuluculuk görüşmelerine taraflar bizzat, kanuni temsilcileri veya avukatları aracılığıyla katılabilirler. Süreç kendi içinde gizli olmakla birlikte, uyuşmazlık çözümüne katkı sağlayabilecek uzman kişiler de görüşmelere katılabilirler (HUAK m.15). Hatta taraflardan birinin Türkçe bilmemesi durumunda tercüman da görüşmelere katılabilmektedir. Ancak bu durumda görüşmeye katılan herkesin gizlilik ilkesine uyum yükümlülüğü olduğunu unutmamak gerekir.

Görüşmelerde tarafların kendilerinin bir karar vermesi esastır. Ancak taraflar herhangi bir çözüme ulaşamamışlarsa arabulucu bir çözüm önerisinde bulunabilir (HUAK m.15/7). Kanunun ifadesinden anlaşılacağı üzere, arabulucu sadece öneride bulunur, işbu öneriyi kabul edip etmemek tamamen tarafların ortak iradesine kalmıştır.

Arabuluculuk görüşmelerinin sonucu ne olursa olsun, mutlaka bir tutanakla kayıt altına alınmalıdır (HUAK m.17, f.2). Bu tutanak arabulucu, taraflar, kanuni temsilcileri veya avukatlarca imzalanır. Şayet imzadan çekinme durumu söz konusu olursa, bu durum ve sebebi belirtilmek suretiyle sadece arabulucu tarafından imzalanır. Tutanağa ne yazılıp yazılmayacağına da taraflar karar verirler.

Tutanak dışında taraflar anlaşmış oldukları hususları ayrı bir anlaşma metnine yazarak da imzalayabilirler. Yazılı bir anlaşma yapılması halinde bunun da taraflarca ve arabulucu tarafından imzalanması gerekir (HUAK m.18, f.1). Bu anlaşmaya icra edilebilirlik şerhi mahkemece verilebilir. Daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere bu durumda işbu anlaşma ilam niteliğinde olur. Şayet anlaşmayı taraflar ve avukatları ile arabulucu imzalarsa bu durumda ayrıyeten icra edilebilirlik şerhi almak için mahkemeye başvurmaya gerek yoktur.

Tarafların anlaşmış oldukları icra edilebilir nitelikteki anlaşma aleyhine dava açma hakları yoktur (HUAK m.18, f.5).

2. Yabancı Hukuk Sistemlerindeki Uygulamalar

Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları Anglosakson kökenli olmakla birlikte, hem Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de hem de Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde hak arama özgürlüğünün yaygınlaştırılması amacıyla bu yolların uygulamasının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır. AB'de 1998 yılın-

da bu alanda çalışmalar yapılmaya başlanılmış ve ülkelerin iç hukuklarında bununla alakalı düzenlemeleri yapmaları çağrısında bulunulmuştur. 1998 yılındaki Viyana Eylem Planı ve 1999 yılındaki Tampere Avrupa Zirvesi sonuçları çerçevesinde, Bakanlar Kurulu hem mevcut durumun analizi hem de yapılması gerekenlerin belirlenmesi için Yeşil Kitap hazırlanması talebinde bulunmuşlardır.

Mahkemelerin iş yükü, uyuşmazlıkların çözülmesi için gereken süre ve masraf gibi nedenlerle mahkemeye erişim hakkına ilişkin sorunlara çözüm öneren nitelikteki Yeşil Kitap (Medeni Ve Ticari Meselelere Dair Yeşil Kitap) AB Komisyonu tarafından 19 Nisan 2002 tarihinde kabul edilmiştir. Bundan sonra 2008 yılında medeni hukuk ve ticaret hukuku ile ilgili çıkan uyuşmazlıklarda arabuluculuk uygulamasına yönelik düzenlemeler içeren Hukuk ve Ticari Meselelerde Arabuluculuğun Belirli Yönlerine İlişkin Avrupa Parlamentosu ve Konseyi Direktifi Avrupa Konseyi tarafından kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Bu Direktif'in 3. maddesinde sürecin mahkemelerin emri ile olabileceğine yönelik olarak düzenleme yapmış ve bu konuda ülkelere takdir yetkisi vermiştir. Direktif'in 4. maddesinde arabulucu olacak kişilerin taşınmaları gereken nitelikler ve 5. maddesinde de başvurunun nasıl olacağına yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Direktif'in 5. maddesinde özellikle ülkelerin arabuluculuğa başvuruyu zorunlu yapma veya başvurulmadığında yaptırım uygulama şeklinde düzenlemeler getirebileceği ancak bu düzenlemelerin kesinlikle mahkemeye ulaşım haklarını engellememesi gerektiği de belirtilmiştir.

İngiltere'de yargı dışı çözüm yollarının geliştirilmesi için 1967 yılında ombudsmanlık ve 1974 yılında da idari birimlerle alakalı olarak kurulan iki yeni ombudsmanlık uygulaması alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına öncülük etmeye başlamıştır. İngiliz hukukunda zorunlu değil ihtiyari arabuluculuk ile uyuşmazlıkları çözme düşüncesi hakimdir. Kişilerin arabuluculuğa zorlanmasının arabuluculuk sürecini zedeleyeceği ile ilgili olarak Halsey Davasında İngiliz yargıç, tarafların arabuluculuğa yönlendirilmesi ile tarafların zorlanmasının farklı şeyler olduğunu belirtmiş ve tarafları zorlamanın alternatif çözüm yollarının etkinliği hakkındaki algıya zarar verebileceğini belirtmiştir. Bununla birlikte yeni nesil reformcuların görüşlerinin de etkisiyle 26 Nisan 1999'da yürürlüğe giren Hukuk Usulü Kurallarının temelinde dava yolunun daha az mücadelecı ve daha çok iş birliğine dayanması gerektiğinden hareketle alternatif çözüm yollarının teşvik edilmesi önerilmiştir (Civil Procedure Rules 1.4 (e)).

İngiliz hukukunda arabuluculuk ile ilgili hükümler tarafların yargılama giderlerine katılmaları ile ilgili kısımda düzenlenmiştir. Arabuluculuk sürecinde yapılan teklifin reddedilmesi halinde yargılama giderin kime hangi şartlarla ait olacağı İngiliz Medeni Usûl Kuralları'nın 36'ncı kısmında açıkça düzenlenmiştir. Bu şekildeki uygulama da arabuluculuğa yapılan başvurularda artışa sebep olmuştur.

İngiliz Gelir İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs- HMRC) uyuşmazlıkların idari çözüm yolları dışında alternatif şekilde çözümü ile ilgili açıklamaları internet sitesinde yapmaktadır. "Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü" (Alternative Dispute Resolution) yoluna başvuru, dava açma yolunu tercih etmeden önce mükelleflerin uyuşmazlığın çözümü için müzakere ettikleri bir süreçtir. Bununla alakalı olarak mükelleflerin ne zaman hangi yollara başvurabileceğini belirten kılavuz uyuşmazlıkların alternatif yollarla çözümünde herhangi bir usûl hatası yapılmaması için yön gösterici niteliktedir. Bu kılavuz sayesinde mükellefler hangi durumda alternatif çözüm yollarına başvurabileceğini hangi durumlarda bu başvurularının kabul edilmeyeceğini açıkça görebilmektedirler.

Mükellef ile idare arasında uyuşmazlık çıktıktan sonra dava açmadan önce alternatif çözüm yollarına başvurulması mümkündür. Mükelleflerin bu başvuruyu yapması onların yargıya başvurma haklarına bir zarar vermemektedir.

Mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığı çözümlenecek olan kişi (arabulucu), İngiliz Gelir İdaresi tarafından belirlenmiş olabilir ki bu kişinin ilgili işlemle hiç ilgilenmemiş olması ve tarafsız davranarak uyuşmazlığın çözümüne katkı sağlaması gerekir. Bu kişinin yapmış olduğu arabuluculuk faaliyeti ile ilgili olarak hiçbir şekilde sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak taraflar isterlerse başka bir arabulucuyu da seçebilirler. Bu durumda seçilen arabulucunun ücretini mükellefin ödemesi gerekir.

Almanya'da özel hukuk uyuşmazlıklarına yönelik olarak alternatif çözüm yollarına ilişkin uygulamalar farklı hukuk dallarında mevcuttur. 2000 yılında yürürlüğe giren Mahkeme Dışı Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinin Teşvikine İlişkin Federal Kanun (Gesetz betreffend die Einführung der Zivilprozessordnung- EGZPO) ile eyaletlere, küçük alacak haklarından, komşuluk hukukundan ve kişilik haklarının ihlalinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda dava açılmadan önce mahkeme dışında uzlaştırma yollarının denenmiş olması koşulunu getirebilme imkânı tanınmıştır. Bu kanun (EGZPO, m.15a) ile Federal kanun

koyucu eyalet kanun koyucularına uyuşmazlıkların mahkeme dışı yollarla çözümünü zorunlu yapıp yapmama hususunda yetki tanımış olup, her bir eyalet konuyu kendi uygulamalarına göre düzenleyebilecektir.

2012 yılında yapılan Arabuluculuk ve Diğer Mahkeme Dışı Uyuşmazlık Çözümü Usulü Kanunu yürürlüğe girerek Alman Medeni Usul Kanunu'nun 278/5 ve 278/a maddelerinde değişikliğe giderek alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının teşvik edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu değişiklikten sonra bazı eyaletler zorunlu uzlaştırma usulünü dava şartı olarak öngörmüşlerdir.

Fransız hukukunda uyuşmazlıkların alternatif yollarla çözümü için ise "Modes Alternatifs de Résolution des Conflits (MARC)" ifadesi kullanılmaktadır. Bu çözüm yolları 1980'li 1990'lı yıllarda Fransa'ya gelmiş olup son 20 yıl içinde hem Avrupa Birliği bünyesinde hem de ulusal bazda çok fazla çalışma yapılmıştır. Fransız hukukunda uygulanan farklı alternatif çözüm yolları olmakla birlikte en çok uygulananı arabuluculuk ve uzlaşmadır.

Arabuluculuk Fransız Medeni Usul Kanununun (Le Code de Procédure Civil) 131-1. maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Kanunda açıkça hakim tarafından arabulucunun seçileceği belirtilmiş olmasına karşılık arabulucu uygulamada taraflarca da seçilebilmektedir. İster hakim tarafından isterse de taraflarca seçilen arabulucunun tarafsız, bağımsız, önyargısız olması gerektiği gibi gizlilik ilkesine uyması gereklidir. Conseil d'Etat'nın hazırlamış olduğu rapora göre uyuşmazlıkların %70'i bu yolla çözümlenmektedir.

Zorunlu arabuluculuk, 2016 yılına kadar uygulanmıyorken 30 Ekim 2015 tarihli Kararname ile tüketici uyuşmazlıklarında arabuluculuk ile çözüm zorunluluğu getirilmiştir. Ancak tüm sektörler için değil, sadece ticari ve endüstriyel faaliyetler ile zanaatkâr ve serbest faaliyetler için geçerlidir.

Aile hukukundan kaynaklanan arabuluculuk ile ilgili olarak farklı pilot bölgeler seçilmiştir. Bununla ilgili deneme 2019 yılı sonuna kadar devam edecektir.

Fransız vergi hukukunda mükelleflerin başvuracakları idari çözüm yolları yanında Fransız vergi hukukunda geçerli olan üst makamlara başvuru veya hiyerarşik başvuru yöntemi (Les Recours Hiérarchiques) olarak adlandırılan yollar da mevcuttur.

Hiyerarşik başvuru kapsamında değerlendirilen iki ayrı yol daha vardır ki bunlar arabuluculuk/uzlaştırma (la conciliation) ile aracılık (la médiation) tır. İki müessese arasındaki fark, yok denecek kadar azdır. Ancak "Aracı" ile

“Arabulucu” arasında da hiyerarşik bir farklılık bulunmaktadır. Çünkü aracıya başvuru arabulucu ve bölgesel Danışmana yapılan başvurunun olumsuz sonuçlanmasından sonra yapılabilir .

Mükellef, vergi denetimi ile ilgili karşılaştığı problemle alakalı olarak yetkili vergi idaresine hiyerarşik başvuru yaptıktan sonra tatmin edici bir cevap alamamış ise arabulucuya/uzlaştırımcıya (le conciliateur) başvurabilir. Arabuluculuk başvurusu yapılabilecek kararlar şunlardır:

- Reddedilen ya da kısmi olarak kabul edilen şikâyetler
- Uzlaşma veya vergi ve cezalarda indirim taleplerinin reddi
- Ödeme için zaman talebinin reddi

2003 yılından beri uygulanmakta olan Bölgesel Vergi Arabulucusuna/ Uzlaştırıcısına (le conciliateur fiscal départemental) başvuru, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkiyi geliştirmek amacıyla uygulanmaya başlanılmıştır. Bölgesel vergi arabulucusu idare ile mükellef arasındaki uyumsuzluğu çözümlenebilmek için idarenin almış olduğu kararı değiştirebilme yetkisine sahiptir .

Bölgesel Vergi Arabulucusuna yapılan başvuru sonucu alınan karardan memnun olmayan mükellef, Maliye ve Ekonomi Bakanlığı Aracısına (Bercy Aracısı/Arabulucusu) başvurabilir . Maliye ve Ekonomi Bakanlığı bünyesinde aracılık (la médiation) müessesesi, 26 Nisan 2002 tarih ve 2002-612 numaralı Kararname ile işlerlik kazanmış uyuşmazlıkların alternatif çözüm yoludur. Bercy Aracısı/Arabulucusu Maliye ve Ekonomi Bakanlığı'nın çıkarmış olduğu kararname ile üç yıllık bir süre için atanır. Bakanlık bünyesinde yer alan bir kişi Bercy Aracısı/ Arabulucusu olarak atanmaktadır. Bu kişiler genellikle vergi müfettişliği kadrosunda görev yapmış kişiler arasından seçilmektedirler. Başvuru internet üzerinden veya yazılı dilekçe ile yapılabilir.

Bercy Aracısı/Arabulucusunun vermiş olduğu kararlar tavsiye niteliğinde olup tarafları bağlayıcı değildir. Ancak uygulamada idare tavsiye edilen karar yönünde işlem tesis etmektedir.

Maliye ve Ekonomi Bakanlığı Aracılığının (Bercy Aracısı) 2018 yılı faaliyet raporları henüz yayınlanmadığı için 2017 yılı raporu üzerinden değerlendirme yapacak olursak şunları söyleyebiliriz.

- 2017 yılında aracılıkla ilgili 6176 adet başvuru gerçekleşmiş olup bunların 1721 adeti kabul edilebilir niteliktedir.

- Başvuruların %32 (1999)'u posta yolu ile, %27(1648)'i internet üzerinden doldurulan form ile, %41 (2529)'u da e-mail yolu ile yapılmıştır.

- Kabul edilen başvuruların 254 adeti şirketler tarafından yapılan 1467 adeti de gerçek kişiler tarafından yapılmıştır.

- Bu başvuruların %70'i, 60 günden daha kısa sürede sonuçlandırılmış olmasına karşılık %17'si, 60 ila 90 gün arasında; %9'u 90 ila 149 gün ve %4'ü de 150 günün üzerinde bir süre içerisinde sonuçlandırılmıştır.

- Bir önceki yıldan gelen başvurular da dikkate alındığında, 2017 yılı içinde sonuçlandırılan başvuru sayısı 1909'dur.

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1964 yılında kabul edilen Sivil Haklar Yasası'ndan sonra mahkemelerin iş yükünde artış olduğu için alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına olan ilgi artmış olup, bu konuya ilişkin çalışmalara başlanmıştır. 1980 yılında cebri ve ihtiyari tahkim yetkisinin Federal Bölge Mahkemelerine verilmiş ve 1990 yılındaki Medeni Yargı Reformu'ndan sonra ülke genelinde alternatif yollarla uyuşmazlık çözümü ile ilgili çalışmalar hız kazanmıştır. Daha sonra Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Kanunu'nun kabulü ile bu yollara başvuru daha da artmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde arabuluculuğun vergi uyuşmazlıklarındaki ilk uygulaması 1995 yılında Amerikan İç Gelir İdaresi tarafından gerçekleştirilmiştir. Zaman içerisinde bu yola olan başvurular artış göstermiştir. Arabuluculuk yoluyla uyuşmazlığın çözümüne başvuru, mükelleflerin itiraz ofisine başvurmasından sonra almış olduğu olumsuz cevaptan sonra yapılabileceği gibi yargılama sürecinde de yapılması mümkündür. Gönüllülük esasına dayalı olan bu uygulamada tarafların uyuşmazlık hakkında bir çözüm bulmaları ve bir anlaşmaya varmaları karşılıklı rızalarına bağlıdır. Arabulucu kural olarak sürecin yönetilmesinde rol oynamakta olup tarafları hiçbir şekilde anlaşmaya zorlayamamakta, sadece hızlı anlaşma usulünde arabulucu somut bir anlaşma teklifinde bulunabilmektedir. Arabuluculuk yoluyla vergi uyuşmazlıklarının çözüm metodu resmi olmayan, gizli ve esnek bir çözüm sürecini kapsamaktadır. Bu süreçle alakalı olarak mükellefler her türlü bilgiye Amerikan İç Gelir İdaresinin internet sitesinden rahatlıkla ulaşabilmektedirler. Amerikan vergi sisteminde farklı şekillerde arabuluculuk programları bulunmakta olup bunlara kimlerin hangi şartlarda başvurabilecekleri de ayrı ayrı belirlenmiştir.

ABD'de Vergi Mahkemesine intikal eden vergi uyuşmazlıklarının çok

büyük bir kısmı, daha dava başlamadan Gelir İdaresi (IRS) ve mükellef arasında arabuluculuk yoluyla anlaşmayla sonuçlanmakta; taraflar arasında anlaşma sağlanamazsa, davanın devamına karar verilmektedir.

III. UZLAŞMA İLE ARABULUCULUĞUN KARŞILAŞTIRMASI

1. Genel Olarak Uzlaşma

19.02.1963 tarih ve 205 sayılı “4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun”¹ ile Türk vergi hukukuna girmiş olan uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 376. maddesinden sonra gelmek üzere Ek 1 ila 12. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu uygulamanın kaynağı her ne kadar mehz Alman kanunu olsa da, buna benzer uygulamaya Osmanlı döneminde de rastlanılmaktadır. “Maktû’en talep” olarak uygulanan uzlaşma “vergi mültezimleri, kanunlarda gösterilen oranlarda vergiyi toplayamama durumuyla karşılaştıkları zaman, hazinenin ve kendilerinin daha büyük kayıplarını önlemek üzere, vergi yükümlülerinden kanunlarda belirtilen miktarların altında, fakat yıllık dalgalanmalara da karşı değişmeyen miktarlar belirleyerek vergi yükümlüleriyle anlaşmaları anlamına gelmektedir”².

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile ilgili olarak uygulamada en fazla başvurulan çözüm yollarından olan uzlaşma kelime anlamı olarak mutabakat, konsensus³, karşıtlar arasındaki anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması⁴ anlamlarına gelmekle birlikte birden çok şahsın aralarındaki düşünce, çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek gidermeleri veya giderilmesi konusunda anlaşmaları⁵ veya bir sorun üzerinde mutabakat sağlamak ve karşılıklı taviz verilerek anlaşma anlamına gelmektedir⁶.

Uzlaşma, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ihtilafları kısa sürede çö-

¹ 28.02.1963 tarih ve 11343 nolu Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. <<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11343.pdf>> s.e.t. 23.01.2018.

² Sofracı, İhsan Erdem/Ergenoğlu, Mehtap: “Devletin Mültezimlerle Uzlaşma Yöntemleri: XVIII. Yüzyıl Adana Sancağı Örneği” Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2016, C:13, S:35, s.392.

³ <www.tdk.gov.tr> s.e.t. 23.01.2018.

⁴ Yüce, Mehmet: Vergi Yargılama Hukuku, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi 2017, s.83.

⁵ Candan, Turgut: Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı Ankara Maliye ve Hukuk Yayınları 2006, s.206.

⁶ Öner, Erdoğan: Vergi Hukuku, 8. Baskı Ankara, Seçkin 2017, s.234.

zümlemek, mükelleflerin tereddütlerini bir an evvel gidermek, kamu alacağını vaktinde tahsil ederek hazineye intikalini sağlamak ve aynı zamanda yargının iş yükünü de azaltmak, “yükümlü psikolojisini olumlu yönde etkilemek”⁷ gibi sebeplerle Türk vergi hukukundaki yerini almıştır⁸.

Vergi Usul Kanunu (VUK)’ta uzlaşma açıkça tanımlanmamakla birlikte; uzlaşma vergi idaresi ile mükellef arasındaki fikir ve görüş ayrılığı sebebiyle ortak bir sonuca varma veya varamama halini ifade etmektedir. Uzlaşma ile ilgili doktrinde farklı şekilde tanımlar⁹ yapılmakla birlikte hepsinin ortak noktası idare ile mükellefin anlaşması/anlaşmamasıdır.

Bununla birlikte Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu (İBK) uzlaşmayı “vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usüllerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması”¹⁰ şeklinde tanımlamakla birlikte, Danıştay kararlarında da zaman zaman uzlaşmaya ilişkin tanımlar yapıldığı görülmektedir. Danıştay bir kararında, uzlaşmayı, vergilemeden dolayı yükümlü ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşma sağlanarak çözümlenmesi olarak tanımlamaktadır¹¹. Tanımların ortak özelliğinin mükellef veya ceza muhatabı ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığı yargı yoluna başvurmaksızın kısa yoldan ve kesin olarak çözümlenmek¹² olduğu görülmektedir. İdare mükellefe uzlaşılacak tutar ile ilgili teklifte bulunurken mükellefin içinde bulunduğu

⁷ Akdoğan, Abdurrahman : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 11. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi 2013, s.164.

⁸ Uzlaşmanın getiriliş sebebiyle ilgili tarihsel süreç ve kanun gerekçeleri için bkz. Karataş Durmuş, Uzlaşma, s.126-127.

⁹ Farklı tanımlamalar için, bkz. Karataş Durmuş, Uzlaşma, s.123-124.

¹⁰ D. İBK, E. 1986/2, K. 1986/2, T. 23.10.1986, www.lexpera.com.tr

¹¹ D. 4. Dairesi, E. 1994/4274, K. 1994/97, T. 22.06.1998.

<[¹² Küçükçaya, Mehmet: “Vergi Hukukunda Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Hukuki Niteliği”, Kazancı Hukuk Dergisi 2009, S:55-56, s.124.](http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcY-M%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erRrCWZ3gSzC79eSCFWY%2F9K7wQP-2hHN4wTQhAEZhf5TxxZ3cG9ihj%2BOzK9Q96IseHJ%2Fk9Jz5g4ghzT-mg27m1LxA%3D%3D&aranan=2768&dokumanTuru=DANISTAYKARAR_>, s.e.t. 29.03.2019.</p>
</div>
<div data-bbox=)

sektör, vergi bilinci ve ahlak yapısı, raporun niteliği gibi kriterleri dikkate almakta ve buna göre indirim yapacağı oranı söyleyerek mükellefi ikna etmeye çalışmaktadır¹³.

Uzlaşma mükellefe tanınmış bir hak olup, yargı yoluna başvurmanın alternatifidir. Ancak yargıya başvurmadan önce öncelikle tüketilmesi gerekli bir yol değildir. Uzlaşmaya başvurup başvurmama konusunda takdir yetkisi mükellef veya ceza muhatabına aittir.

Uzlaşma müessesesinde hedef, mükellefler/ceza muhatapları ile idarenin karşılıklı olarak oturup anlaşmalarını sağlamaktır. Uzlaşmanın hukuki niteliği ile ilgili olarak doktrinde farklı görüşler¹⁴ olmakla birlikte bunlardan hiçbiri uzlaşmayı tam olarak nitelendirememektedir. Bundan dolayı uzlaşmayı kendine özgü özellikleri ve nitelikleri bulunan sui generis¹⁵ bir sözleşme olarak nitelendirilebiliriz. Bununla birlikte şunu da özellikle belirtmek gerekir. Bir mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma talep etmiş olması, ek vergi tarhiyatı ve cezasına dayanak alınan tespitlerin hukuka uygun olduğu anlamına gelmeyeceği¹⁶ gibi idarenin kendisi hakkında ileri sürmüş olduğu iddiaları kabul ettiği anlamına da gelmemektedir¹⁷.

Hangi nedenlerle uzlaşmaya başvurulabileceği VUK ek m.1’de belirtilmiştir¹⁸. İşbu maddede de açıkça belirtildiği üzere uzlaşmaya ikmalen, res’en veya idarece yapılan tarhiyatlardan sonra uzlaşmaya başvurulabilir.

1963 yılında hukuk sistemimize girmiş olan uzlaşma 1985 yılına kadar sadece tarhiyat sonrası uzlaşma için uygulanırken 3239 sayılı Kanunun¹⁹ 33.

¹³ Gaygılı, Ali Kemal: Türkiye’de Vergi Cezası, Denetimim ve Uzlaşma Oranları Üzerine Optimal Vergi Stratejisi, İstanbul, Legal 2018, s.85.

¹⁴ Uzlaşmanın idari sözleşme olduğu veya sulh akdi olduğu yönündeki görüşler için bkz. Karataş Durmuş, Uzlaşma, s.132-138.

¹⁵ Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi İ.İ. B.F. Dergisi 2008, C:XXV, S: 2, s. 316. Gerçek, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara, Yaklaşım Yayınları 2006, s. 132. Şenyüz, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, 8. Baskı, Ekin Yayınevi 2017, s.288. Küçükaya, s.131.

¹⁶ D. VDDKE. 1996/3, K. 1997/264, T 02.05.1997 “... gerek ekonomik nedenlerle gerek uyuşmazlığın kısa sürede çözümlenmesi amacıyla idare ile uzlaşma yönünde kanuni yollara başvurma hakkının kullanılmasının cezanın kesilmesine dayanak alınan tespitlerin hukuka uygun olduğunu göstermeyeceği...” aktaran, Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s.330.

¹⁷ Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s.330.

¹⁸ Detaylı bilgi için bkz. Karataş Durmuş, Uzlaşma, s.139-144.

¹⁹ 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmî Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

maddesiyle VUK Ek m.11 ile tarhiyat öncesi uzlaşma düzenlemesi de mevzuatımıza girmiştir. İki uzlaşma arasında silsileye dayanan bir ilişki olmayıp, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulmazsa tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilir, ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulursa tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamaz. Her iki yöntem de tarh edilecek/edilen vergi ve bunlara yönelik olarak kesilecek/kesilen vergi ziyai cezaları²⁰ için uygulanmaktadır. İki tür uzlaşmayla ilgili olarak iki ayrı yönetmelik de çıkartılmıştır²¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı mükellefler talep edebilecekleri gibi incelemeyi yapan memur da uzlaşmaya davet edebilir. Mükellef incelemenin başla-
dığına ilişkin tutanağı imzaladığı tarih ile vergi inceleme tutanağını imzalaya-
na kadarki süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir (Tarhiyat Öncesi
Uzlaşma Yönetmeliği -TÖUzl. Yön. m.9/1). Uzlaşma görüşmelerinin başla-
yabilmesi için tüm sürecin usûlüne uygun olarak işletilmesi gerekir²².

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, sadece mükellefler ve/veya vergi sorumluları tarafından talep edilebilir. İdarenin uzlaşmaya davet etmesi söz konusu değildir.

Uzlaşma görüşmelerinde Devleti temsilen idareden 3 kişi komisyon üyesi²³ olarak belirlenir. Komisyonlar üyelerinin tamamının katılımı ile toplanır ve salt çoğunluk ile karar alırlar. Mükellef komisyonun üyesi olmayıp karşısında yer almaktadır²⁴. Burada özellikle belirtilmesi gereken husus uzlaşma görüşmelerine katılabilecek olanlarla ilgilidir. TÖUzl. Yön. m.15'e göre, uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse meslek odası temsilcisi ve mali müşavir bulundurabilme imkânına sahiptir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde mükellefin danışmanı statüsüyle görüşlerini açıklayabilirler, ancak görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar. Yönetmeliğin bu hükmüne baktığımızda mükellefin yanında görüşmelere katılacaklar konusunda

<<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf>> s.e.t. 27.01.2018.

²⁰ 21.03.2018 tarihinde kabul edilen 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15. maddesi ile VUK Ek m.11'de değişiklik yapılmış ve özel usûlsüzlük ve usûlsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkartılmıştır.

²¹ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ve Uzlaşma Yönetmeliği.

²² Karataş Durmuş, Uzlaşma, s.162-163.

²³ TÖUzl.Yön. nin 5. ve 6. maddelerinde tarhiyat öncesi uzlaşmalardaki komisyonların oluşumu açıklanmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmalardaki Komisyonların oluşumu da Uzl. Yön. m.6'da düzenlenmiştir.

²⁴ Karakoç, Yusuf: Vergi Yargılama Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Yetkin 2017, s.76.

idare kısıtlayıcı bir düzenleme yapmıştır. Avukatların ya da konusunda uzman diğer kişilerin bu görüşmeye katılabilmesi mümkün değildir²⁵.

Uzlaşma çeşitleri ve bunlarla ilgili usûl kurallarına²⁶ çalışmamızda fazla değinilmeyecek olup, arabuluculuk ile karşılaştırma yaparken yeri geldiğinde açıklamalar yapılacaktır.

Uzlaşma görüşmeleri sonunda taraflar uzlaşır veya uzlaşmazsa bile uzlaşma tutanakları düzenlenmeli idare buna göre işlem tesis etmelidir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sonunda taraflar uzlaşabilecekleri gibi uzlaşamayabilirler. Görüşmelerin uzlaşmayla sonuçlanması durumunda düzenlenmiş olan tutanak kesin²⁷ nitelikte olup bunun aleyhine herhangi bir makama şikâyet başvurusunda bulunmak²⁸ mümkün olmadığı gibi dava da açılmaz²⁹ (VUK m.11, f.2). Bu tutanaklar kesin olduğu için başka bir makamın onayı veya oluruna ihtiyaç yoktur. Komisyonun usûlüne uygun olarak almış olduğu kararlar idareyi bağlar³⁰. Bu karar aleyhine idarenin bir makama başvuru veya şikâyet etmesi mümkün değildir.

Taraflar uzlaşma görüşmeleri sonunda uzlaşmamışlarsa vergi inceleme elemanının hazırlamış olduğu rapora göre vergi tarhi yapılır ve buna ilişkin ceza kesilir. Bundan sonra da mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma hakkı yoktur³¹ (VUK Ek m.11/3, TÖUzl. Yön. 18). Ancak mükellef

²⁵ Karataş Durmuş, Uzlaşma, s.165-167.

²⁶ Bu konuda detaylı bilgi için, Karataş Durmuş, Uzlaşma, s. 145 vd.

²⁷ D. 4. Dairesi, E. 2016/1278, K. 2017/5509, T. 19.06.2017 (Şahsi arşiv)

²⁸ Bu durum hali VUK 367’de belirtilmiş olan kamu görevlilerinin bildirimde bulunma yükümlülüğüne engel teşkil etmemektedir. Karakoç, s.82.

²⁹ D. 4. Dairesi, E. 2003/769, K. 2004/605, T. 29.03.2004, www.legalbank.net, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Ek 11. maddesinde, Maliye Bakanlığı’nın vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebileceği, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamayacağı, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacağı hükmüne bağlanmış olup bu hükmeye göre davacı şirket hakkında yapılan incelemeler sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarında re’sen tarhi öngörülen vergi, fon payı ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği ve 1.10.2001 tarihinde uzlaşmanın sağlandığı olayda, üzerinde uzlaşılan konulara ilişkin olarak dava açılmaz.”

³⁰ Candan, s.396, Karakoç, s.77.

³¹ D. 9. Dairesi, E. 2005/4914, K. 2007/2207, T. 06.06.2007, www.legalbank.net “... tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısına katılmayan davacı şirketin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunmadığından, tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin reddine ilişkin dava konusu

tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı dava açma veya kesilen ceza ile ilgili olarak VUK m. 376'da düzenlenmiş olan cezalarda indirimden yararlanma hakkına sahiptir. Bununla birlikte uzlaşmaya varılamaması durumunda idarenin mükellefe yapmış olduğu son teklif tutanağa detaylıca yazılır³². Bu teklifi mükellef dava açma süresinin sonuna kadar kabul ettiğini yazılı olarak idareye bildirirse uzlaşma sağlanmış sayılır (VUK Ek m.1).

Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri sonunda tarafların uzlaşmaları durumunda tarhiyat öncesi uzlaşma ile aynı sonuçlar meydana gelir. Uzlaşmaları durumunda da mükellef veya ceza muhatabının dava açma hakkı vardır. Bu durumda da dava açma süresinin geçip geçmemesine göre mükellefe ek süre verilmesi söz konusu olmaktadır³³. Uzlaşma ile ilgili genel bilgilerden sonra uzlaşmanın arabuluculuk ile karşılaştırmasına değinilecektir.

2. Uzlaşmanın Kapsam Açısından Arabuluculukla Karşılaştırılması

Arabuluculuk, alternatif çözüm yolu olarak nitelendirilen uyuşmazlık çözüm yollarından en çok başvurulanıdır. HUAK m.1, f.2'de de açıkça belirtileceği üzere, arabuluculuk özel hukuka ilişkin tarafların serbest iradeleriyle üzerinde tasarruf edebilecekleri konulardan ilgili olarak doğan uyuşmazlıklarda uygulanır. Uzlaşma ise, kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukuku kapsamında uygulanmaktadır. Buna göre, uzlaşma tarafların serbest iradeleriyle üzerinde tasarruf imkânı olmayan kamu alacağı olan vergilerle ilgilidir.

Arabuluculuk kural olarak özel hukuk uyuşmazlıklarında uygulanmakla birlikte idarenin taraf olduğu özel hukuk uyuşmazlıklarında da başvurulabilecek bir çözüm yoludur. Burada idarenin temsili önemlidir. Bu konuda HUAK Yön. m.18'de üyelerinin üst yönetici tarafından belirleneceği komisyon tarafından idarenin temsil edileceği ve çalışma usûlleri düzenlenmiştir. Bu bakımdan komisyonun sorumluluğu özellikle üzerinde durulması gereken konudur. Komisyon üyeleri karar alma konusunda tam yetkili olmakla birlikte, almış oldukları kararlarda veya yapmış oldukları işlerde görevlerinin gereklerine aykırı davrandıkları mahkeme kararıyla tespit edilirse, komisyon üyelerinin

işlemden isabetsizlik görülmediği..."

³² Tutanak örneği için bkz. *Karataş Durmuş*, Uzlaşma, 379-380.

³³ VUK ek m. 7/4 "Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar."

idari ve mali yönden sorumlulukları söz konusudur. Aynı zamanda komisyon üyelerinin yapmış oldukları işlerle alakalı olarak Devlet aleyhine tazminat davası açılabilmesi de mümkündür. Uzlaşma açısından ise bunları söylememiz mümkün değildir. Uzlaşmada, uzlaşma komisyonunun nasıl oluşturulacağı ikincil düzenlemelerde açıkça düzenlenmiştir. Komisyon idarenin temsilcisi olduğu için de almış oldukları kararlar idareyi bağlar. Almış oldukları kararlarla alakalı olarak mali veya idari sorumluluklarına ilişkin bir düzenleme yer almadığı gibi aldıkları kararlarıyla ilgili olarak Devlet aleyhine tazminat davası açılabilmesi de mümkün değildir.

HUAK kapsamında arabuluculuk kural olarak ihtiyaridir. Mevzuatta belirtilen istisnai haller dışında hukuk uyuşmazlıklarında kişilerin arabulucuya başvurması konusunda tarafları zorlamak³⁴ mümkün değildir. Vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma başvurusu yapmak da ihtiyari olup, mükellefler doğrudan dava açma yolunu da tercih edebilirler.

Arabuluculukta doğru müzakere yöntemleri kullanılmalıdır. Arabulucu aktif dinleme halinde olmalıdır. Taraflar aralarındaki uyuşmazlığı çözerken, kendilerini diğer kişinin yerine koyabilmelerine ve hem kendi hem de karşı tarafın duygularını olduğu gibi söyleyebilmelerine ortam sağlanmalıdır. Bu ortamı sağlayacak olan da arabulucudur. Ancak bu durumu vergi hukuku açısından değerlendirdiğimizde söylenenlerin yapılması çok mümkün değildir. Çünkü Devlet yani idare ile mükellefin karşılıklı empati yapması “vergileendirme ilişkisi” çerçevesinde mümkün değildir. Devlet vergiler yoluyla gelir elde etmek; mükellef de vergi ödememek veya az seviyede vergi ve/veya ceza ödemek istemektedir. Mükellefin kendini Devletin yerine koyarak daha çok vergi ve ceza ödemeyi kabul etmesi veya Devletin de kendini mükellefin yerine koyarak daha az vergi ve ceza ödesin demesi hayatın olağan akışı ile ters düşen bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum zaten verginin kanuniliği ilkesi ile de açıkça ters düşen bir durumdur. Uzlaşmada “empati yapmak” olmamakla birlikte idareye tanınan sınırsız yetki vardır. Bu açıdan da uzlaşma eleştirilmektedir.

3. Uzlaşmanın Uygulama ve Sonuçları Açısından Arabuluculukla Karşılaştırılması

Arabuluculukta taraflar eşit haklara sahiptirler. Arabulucunun da bu eşitliği bozmayacak şekilde müzakereleri yönetmesi ve yönlendirmesi gerekir. Ancak uzlaşma için bunu söyleyemeyiz. Uzlaşmada bir tarafta vergileendir-

³⁴ Kanunda sayılan nitelikteki iş ve ticaret hukukundan doğan uyuşmazlıklar hariç.

me ve egemenlik yetkisine sahip Devlet diğer tarafta ise vergi/ceza ödemek zorunda olan mükellef veya ceza muhatabı bulunmaktadır. Taraflar arasında görüşmeyi sağlayacak üçüncü bir kişi olmadığı gibi tarafların eşit olmaları zaten beklenilemeyecek bir durumdur. Ancak burada şunu da belirtmek gerekir. Devletin güçlü taraf olması istediği şekilde hareket edeceği anlamına da gelmemektedir. Vergilendirme temelinin teşkil eden ilkelere (eşitlik, adalet, kanunilik, genellik, vs.) uygun olarak vergilendirme işlemlerini gerçekleştirmesi gerekir.

Arabuluculuk ve uzlaşmada gizlilik kuralına uygun davranma yükümlülüğü görüşmelere katılanlara getirilmiş bir yükümlülüktür. Ancak her iki uygulama arasındaki farklılık görüşmelere katılacaklarla ilgili düzenlemelerde karşımıza çıkmaktadır. Uzlaşmada görüşmelere mükellef veya ceza muhatabı, isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilirler. Bu kişiler de sadece görüşlerini bildirebilirler, ancak görüşmeler sonunda düzenlenecek olan tutanağı imzalamazlar. Avukatların mükelleflerinin yanında görüşmeye katılması söz konusu olmayıp sadece vekil sıfatıyla görüşmelere katılabilirler. Ancak arabuluculukta görüşmelere katılacaklar konusunda yapılan düzenlemelerde biraz daha esnek davranılmıştır. Tarafların avukatları görüşmelerde bulunabildiği gibi tarafların açık rızaları olması durumunda sürece katkısı olacak herkes görüşmelere katılabilmektedir (HUAK Yön. m.18, f.8). Hatta tercümanın bile katılması söz konusu olabilmektedir. Burada üzerinde durulması gereken husus, uzlaşmanın aksine, görüşmelere katılan herkesin tutanağı imzalaması gerekliliğidir.

Arabuluculuk sürecinin başlamasından sona ermesine kadar geçirilen süre, zamanaşımı ve hak düşürücü sürelerin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Ancak vergi hukukunda uzlaşma görüşmeleri esnasında³⁵ sürelerin kesilmesi veya durması söz konusu olmayıp dava açma süresi geçebilir. Bu durumda sadece ek süre verilmesi söz konusu olmaktadır.

Arabuluculukta tarafların anlaşmasından sonra icra edilebilirlik şerhi verilmesi gerekir. Tarafların avukatları ile katıldıkları arabuluculuk görüşmesi sonunda varılan anlaşma için icra edilebilirlik şerhine gerek yoktur. Ancak uzlaşma açısından böyle bir duruma gerek olmayıp taraflardan biri idare olduğu için uzlaşma tutanağının imzalanması ve idareye gönderilmesi halinde idare ona göre işlem tesis etmektedir.

³⁵ Tarhiyat sonrası uzlaşma için geçerlidir.

İhtiyari arabuluculukta arabulucuya başvuru dava açmadan önce veya sonra olabileceği halde; zorunlu arabuluculukta dava açmadan önce olması gerekir. İsminden de anlaşılacağı üzere “dava şartı arabuluculuk”tur. Uzlaşmada ise dava açma durumu her iki uzlaşma türü açısından farklıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada dava açma ancak uzlaşma görüşmelerinin olumsuz sonuçlanması halinde söz konusu olur. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise dava açma ve uzlaşmaya başvuru süresi aynı olup, bu süre 30 gündür. Mükellef veya ceza muhatabı süresi içinde ikisinden birine veya her ikisine de birlikte başvurabilir. Ancak önce uzlaşmaya başvurulması ve olumsuz sonuçlanması halinde, dava açılabilir. Süre geçmiş veya 15 günden az kalmış ise daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi bu süre 15 güne tamamlanır.

Bununla birlikte alternatif çözüm yolu olan arabuluculuk sürecinde taraflar, belli bir eğitimden geçip sınavlarda başarılı olan ve arabuluculuk siciline kayıtlı olan arabulucuya başvuru yapmaktadırlar. Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ise, taraflar üçüncü bir kişi vasıtasıyla değil, doğrudan karşılıklı olarak idare ile görüşerek çözüm bulmaktadırlar. Aynı zamanda arabuluculuk uygulaması vergi hukukundaki uzlaşmadan farklıdır. Çünkü arabulucu tarafların yerine geçerek karar alamayacağı gibi tarafların bir yönde karar almaları konusunda da telkinde bulunamaz veya tarafları zorlayamaz. Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idare doğrudan karşı tarafa sorunu çözme konusunda bir teklifte bulunur ve karşı taraf kabul veya reddeder.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları hem ulusal hem de uluslararası hukukta klasik/geleneksel uyuşmazlık çözüm yolu olan yargılamanın karşısında onunla rekabet edecek nitelikte değil, bir anlamda onun iş yükünü hafifletmeye yönelik olarak uygulanmaktadır. Bu süreç tamamen tarafların görüş ve düşünceleri çerçevesinde devam etmekte ve onların ortaklaşa vardıkları sonuçla uyuşmazlık çözülmekte veya çözülmemektedir. Son yıllarda bu alternatif çözüm yollarına olan ilginin arttığı görülmektedir. Arabuluculuk da alternatif çözüm yolları içinde en çok başvurulmuş ve etkin olarak kullanılan yöntemdir.

Her ne kadar Osmanlı Döneminde arabuluculuğa benzer uygulamalar olsa da hukuk sistemimizde arabuluculuk 2012 yılında HUAK ile uygulanmaya başlamıştır. İhtiyari olarak başvurulacak bir çözüm yolu olarak uygulanan arabuluculuk 2017 yılında İş Mahkemeleri Kanunu’nda yapılan değişiklikle bazı iş uyuşmazlıkları için zorunlu olmuştur. 2018 yılında 7155 sayılı Kanununun yapmış olduğu değişiklikle ticari uyuşmazlıklarda da zorunlu olarak

uygulanmaya başlamıştır. Özellikle arabuluculuğun temelini oluşturan “iradilik” ve “serbestçe karar verebilme” ilkeleri³⁶ açısından sakıncalı olan zorunlu arabuluculuk uygulaması doktrinde³⁷ de eleştirilmiştir.

HUAK m.1, f.1.’deki “hukuk uyuşmazlıklarının “çözümünde uygulanacağına yönelik ibareden ve aynı şekilde HUAK m.1, f.2’deki “ancak tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri iş veya işlemlerden doğan özel hukuk uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde” uygulanacağına yönelik düzenlemeden arabuluculuğun hali hazırda vergi uyuşmazlıkları için uygulanamayacağı açık ve net olarak ortadadır.

Vergilendirme ilişkisinde kamusal bir borç ve kamusal bir alacak söz konusudur. Vergi, kamu hizmetlerinin karşılanması için devletin kişilerden zorla tahsil etmiş olduğu parasal bir edim olduğu için bunun ödenmemesi veya geç ödenmesi sebebiyle idare ile mükellef veya vergi sorumluları arasındaki uyuşmazlık özel hukuk uyuşmazlığı değil, kamu hukuku uyuşmazlığı niteliğindedir. Bu durum, vergi uyuşmazlıklarının kamu hukuku kapsamında bir uyuşmazlık olması ve idarenin karşısında olan tarafın diğer bir deyişle mükellef veya vergi sorumlusunun uyuşmazlıkları çözmeye tasarruf yetkisinin olmadığını ortaya koymaktadır³⁸. Kamu kurumlarının taraf olduğu uyuşmazlıkların kamusal bir tarafı vardır, ama kanunların izin verdiği ölçü ve çerçevede sulh olmak, anlaşma yoluyla uyuşmazlığı çözmek mümkündür; hatta 659 sayılı KHK’ya göre bunun öncelikli olduğunu da göz önünde bulundurulunca, kamusal her işlemin tarafların serbestçe tasarruf edebileceği alanla karıştırılmaması gerekir³⁹.

Her ne kadar uzlaşma yapma yetkisi idareye kanun ile tanınmış bir yetki olsa da bu durum açıklamaya çalışılan teorik tartışmayı geçersiz hale getirmektedir⁴⁰. Uzlaşma müessesesi eşitlik, kanunilik ve cezaların kanuniliği gibi vergilendirme ilkeleri açısından eleştirilmektedir⁴¹. Bununla birlikte Anayasanın 73. maddesinde Cumhurbaşkanı’na bile belirli alanlarda kanunla sınır-

³⁶ Koçyiğit/ Bulur, s.17 vd.

³⁷ Atalı, İş Uyuşmazlıklarında Zorunlu Arabuluculuğun Yargılama Hukuku Bakımından Ortaya Çıkardığı Sorunlar” Tebliği; Özkes, Eleştirel Bir Yaklaşım Tebliği 6-7 Aralık 2018.

³⁸ Karataş Durmuş, Uzlaşma, s.312.

³⁹ Pekcanitez/Atalay/Özkes, s.1100.

⁴⁰ Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami: Vergi Hukuku, 27. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi 2018, s.175.

⁴¹ Farklı görüşler ve değerlendirmeler için bkz. Karataş Durmuş, s.229 vd.

ları çizilerek verilen yetki karşısında, uzlaşma komisyonuna tanınmış olan sınırsız yetki Anayasamızın 73. maddesi ile ters düşen bir uygulamadır. Her ne kadar idareye tanınan bu yetkiyi eleştirsek de uygulamada sınırsız takdir yetkisi sayesinde idare uyuşmazlık konusu olay hakkında tasarruf imkanına sahiptir. Ancak mükellef veya ceza muhatabının hiçbir şekilde bu konuda bir tasarruf imkânı yoktur. Bu bakımdan uzlaşma hali hazırda hukukumuzda geçerli olan arabuluculuk mevzuatına (HUAK m.1/2) uymamaktadır.

Her ülkenin kendi yapısı içerisinde farklı uygulama örnekleri olmakla birlikte; vergi hukukunda arabuluculuk uygulaması ülkemiz açısından da üzerinde çok çalışılması ve düşünülmesi gereken bir konudur. Zorunlu arabuluculuk mümkün olmamakla birlikte ihtiyari arabuluculuk uygulaması tartışılabilir. Ancak vergi hukukunda arabuluculuk uygulaması yapılması düşünülürse konunun tüm detayları ile değerlendirilmesi ve uzlaşma uygulamasındaki aksaklıkları da giderebilecek şekilde bir mevzuat düzenlemesi yapılması gerekir. Çünkü uzlaşmanın kendi içinde çözüme kavuşturulması gereken aksaklıklarının olduğu da göz önüne alınırsa, “vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak uzlaşmada arabulucuya başvurulur/başvurulmalıdır” minvalinde yapılacak bir düzenleme sorunu çözmekten öte daha da karmaşıklaşmasına yol açacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 11. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi 2013, s.164. (Anılış: Vergi Hukuku)

Akıncı, Ziya: Milletlerarası Tahkim, 3. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık 2013.

Akil, Cenk: “Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu’nun Kapsamı”, Prof. Dr. Ejder Yılmaz’a Armağan, C.I Ankara, Yetkin Yayınevi 2014, s.75-137.

Atalı, Murat: “İş Uyuşmazlıklarında Zorunlu Arabuluculuğun Yargılama Hukuku Bakımından Ortaya Çıkarıldığı Sorunlar” Tebliği, Arabuluculuğun Geliştirilmesi Uluslararası Sempozyumu, 6-7 Aralık 2018, Ankara.

Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi 2008, C:XXV, S: 2, s.309-337. (Anılış: Uzlaşma)

Bilge, M. Turgay: “Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Açısından Kamu Düzeni Kavramı”, Özkan İrem Burcu/İşsevenler Osman Vahdet (Editörler) Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Sempozyumu I, Sümer Kitabevi 2014, s.102.

Candan, Turgut: Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı Ankara Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006

Çelikoğlu, Cengiz Topel: “6532 Sayılı HUAK’a göre Arabuluculuk Yoluna Başvurulması ve Çözüm Anlaşmasının Mahkeme ve İcra Usulleri İle İlişkisi” Prof. Dr. Ejder Yılmaz’a Armağan, C.I Ankara, Yetkin Yayınevi 2014.

Demir, Şamil: Avukatın Uzlaşma Sağlama Yetkisi, Ankara, Adalet 2011

Demirbaş Aksüt, Burcu: “Farklı Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Anlaşmazlıklarının Barışçıl Yollarla Çözümü”, 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı, 2017, Ankara, s.50-82

Devigny, Emanuelle: “Médiation, Conciliation, Arbitrage, Négociation: C’est Quoi Les Marc?” 2017, <https://www.officieldelamediation.fr>

Ekmekçi, Ömer/ Özekes, Muhammet/Atalı, Murat: Hukuk Uyuşmazlıklarında İhtiyari ve Zorunlu Arabuluculuk, On İki Levha Yayınevi, 2018.

Erdoğan, Ersin: “7036 Sayılı İş Mahkemeleri Kanunu’nda Öngörülen Zorunlu Arabuluculuk ve Hak Arama Özgürlüğü Açısından Değerlendirilmesi”, İSGHD 2017, C: 14, S: 55, s.1211-1242.

Erdoğan Ersin/Erzurumlu, Nurbanu: “İş Mahkemeleri Kanun Tasarısı Taslağı Hakkında Bazı Düşünceler”, İSGHD 2016, C: 13, S:52, s.1861-1911.(Anılış: İş Mahkemeleri)

Erdoğan, Ersin/ Erzurumlu, Nurbanu: Hukuk Uyuşmazlıklarında Türkiye’nin Arabuluculuk Tecrübesi ve Zorunlu Arabuluculuk Taslağı, Ankara, SETA Yayınları 2016, no:74, s. 10. (Anılış: Arabuluculuk Tecrübesi)

Ferhatoğlu, Emrah: Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözüm-
lenmesi, Beta Yayınevi, 2010

Gaygılı, Ali Kemal: Türkiye’de Vergi Cezası, Denetimim ve Uzlaşma Oranları Üzerine
Optimal Vergi Stratejisi, İstanbul, Legal 2018,

Gerçek, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara, Yaklaşım
Yayınları 2006,

Ildır, Gülgün: Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (Medeni Yargıya Alternatif Yöntem-
ler), 2011 (Doktora) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Karakoç, Yusuf: Vergi Yargılama Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Yetkin 2017.

Karataş Durmuş, Neslihan: Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm
Yolları, Adalet Yayınevi 2018, s.291-292. (Anılış: Uzlaşma)

Karataş Durmuş, Neslihan: “Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fran-
sa Örneği”, YBHD 2016, S:2016/1, s.47-76. (Anılış: Fransa Örneği)

Karyağdı, Müjgan/Öztürk, İlhami: Vergi ve Sermaye Piyasası Hukukunda Alterna-
tif Uyuşmazlık Çözümü, İstanbul, İAB Yayını, 2009 no:18.

Kılıç, Serdar/Kaya, Mustafa Göktuğ: “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi
Yargısı Sistemleri”, Sayıştay Dergisi 2017, S:107, s.37-64.

Kılınc, Ahmet: “Osmanlı Devleti’nde Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi Olarak
Muslihûn: Osmanlı Arabuluculuğu”, Gedikli, Fethi (Editör), II. Türk Hukuk Tarihi Kongre-
si Bildirileri C: II, 13-14 Mayıs 2016, İstanbul, On İki Levha

Koçyiğit, İlker/ Bulur Alper: Ticari Uyuşmazlıklarda Dava Şartı Arabuluculuk, Hu-
kuk İşleri Genel Müdürlüğü Arabuluculuk Daire Başkanlığı Yayını, Mart 2019

Küçükaya, Mehmet: “Vergi Hukukunda Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Hukuki
Niteliği”, Kazancı Hukuk Dergisi 2009, S:55-56, s.122-131.

Lambert, Thierry: Procédures Fiscales, Paris, Montchrestien – Lextenso Editions
2013,

Nomer, Ergin: Devletler Hususi Hukuku, 21. Baskı, İstanbul Beta 2015.

Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/ Çaçan, Nami: Vergi Hukuku, 27. Baskı, Ankara,
Turhan Kitapevi 2018.

Öner, Erdoğan: Vergi Hukuku, 8. Baskı Ankara, Seçkin, 2017.

Özbek, Mustafa: Avrupa Birliğinde Alternatif Uyuşmazlık Çözümü, 2007, TBB Der-
gisi, S:68, s.265-320. (Anılış: Avrupa Birliğinde)

Özbek, Mustafa: “Anayasal Hak ve Hürriyetler İle Yargılamaya Hâkim Olan İlkeler
Işığında Arabuluculuk” Medenî Usûl ve İcra-İflâs Hukukçuları Toplantısı IX, Arabuluculuk,
15-17 Ekim 2010, Ankara s.143 <<http://acikerisim.baskent.edu.tr>> s.e.t. 11.03.2019. (Anı-
lış: Anayasal Hak ve Hürriyetler)

Özbek, Mustafa Serdar: “Çağdaş Ceza Adaleti Sistemlerinde Alternatif Çözüm Arayışları ve Arabuluculuk Uygulaması”, Kazancı Hukuk Dergisi, 2010, s.116-183. (Anılış: Çağdaş Ceza Adaleti)

Özekes, Muhammet: “Uyuşmazlık Çözüm Yolları İçinde Arabuluculuk ve Bir Düzenleme Önerisi”, Hukuki Perspektifler Dergisi (HPD) 2006, S:7, s.40-45. (Anılış: Bir Düzenleme Önerisi)

Özekes, Muhammet: Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku, 15. Baskı, 2017 İstanbul, On iki Levha, C: III. (Anılış: Pekcanitez Usul)

Özekes, Muhammet: “Zorunlu Arabuluculuğun Hak Arama Özgürlüğü ve Arabuluculuk İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi-Zorunlu Arabuluculuğa Eleştirel Bir Yaklaşım” Tebliği, Arabuluculuğun Geliştirilmesi Uluslararası Sempozyumu, 6-7 Aralık 2018, Ankara (Anılış: Eleştirel Bir Yaklaşım Tebliği)

Özmumcu, Seda: Uzak Doğu’da Arabuluculuk Anlayışı ile Türk Hukuk Sisteminde Arabuluculuk Kurumuna Genel Bir Bakış, 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha 2012.

Pekcanitez, Hakan/Atalay, Oğuz/Özekes, Muhammet: Medeni Usul Hukuku, 2013, 14. Bası, Ankara, Yetkin

Roemer, Florent: Contentieux Fiscal, 2. Baskı, Brüksel, Larcier, Collection Paradigme 2014.

Şahin Ceylan, Şule: Geleneksel Toplumdan Modern Topluma Alternatif Uyuşmazlık Çözümü, İstanbul, On İki Levha 2009

Sarisözen, Serdar: Uzlaştırma, Terazi Hukuk Dergisi 2007, S:16, s.147-159.

Sevinçhan, Ezgi: “Uluslararası Vergi Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklarda Tahkim Yolu” Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi 2016, C:65, S:2, s. 449-472

Sofracı, İhsan Erdem/Ergenoğlu, Mehtap: “Devletin Mültezimlerle Uzlaşma Yöntemleri: XVIII. Yüzyıl Adana Sancağı Örneği” Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2016, C:13, S:35, s.384-401.

Şenyüz, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, 8. Baskı, Ekin Yayınevi 2017.

Tanrıver, Süha: “Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi 2006, S:64, s.151-177 (Anılış: Özellikle Arabuluculuk)

Tanrıver, Süha: “Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Tasarısı’nın Getirdikleri ve Değerlendirilmesi”, Makalelerim II (2006-2010), Ankara, Adalet 2011. (Anılış: Arabuluculuk Kanun Tasarısı)

Taşpolat Tuğsavul, Melis: Türk Hukukunda Arabuluculuk, Ankara, Yetkin Basımevi 2012.

Yılmaz, Ejder: “Avukatın Uzlaşma Sağlama Yetkisi (Avukatlık Kanunu m. 35/A)” 75. Yaş Günü İçin Baki Kuru Armağanı, Ankara, Türkiye Barolar Birliği 2004, s.843-856.

Yüce, Mehmet: Vergi Yargılama Hukuku, 5. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017.

VERGİ BEYANNAMESİNİN KANUNİ SÜRESİ GEÇTİĞİ HALDE VERİLMEMESİNİN RE'SEN TARH NEDENİ SAYILMASINA YÖNELİK VERGİ İDARESİ UYGULAMASININ ELEŞTİRİSİ*

Cenker GÖKER**

GİRİŞ

Vergi hukukunda mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesinde asıl yöntem beyan usûlüdür. İdarenin denetim işlevini yerine getirmesiyle ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat da söz konusu olabilmektedir¹. Bu tarh çeşitleri içinde özellikle re'sen tarhiyat vergi uygulamalarında oldukça sıklıkla kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde re'sen vergi tarhının tanımlanması sırasında, "... vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde..." ifadesinin netliğe kavuşturulması gerekmektedir. İşte bu noktada, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının 1'inci bendinde vergi idaresi tarafından oldukça geniş yorumlanan bir hal mevcuttur. Buna göre, "*Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,*" bu bir re'sen tarh nedeni olarak kabul edilmektedir. Uygulamadaki sorun, vergi idaresinin vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmeme durumunun hangi mükellefleri kapsadığına ilişkin algısındadır. Beyannamenin verilmemesinden kastedilen, mükellefiyeti bulunan, her ay düzenli KDV beyannamesini, yılda 4 kez gelir vergisi geçici vergisi beyannamesini ve gelir vergisi beyannamesini veren bir mükellefin beyannamesini kanuni süresi geçtiği halde vermemesi midir? Yoksa vergi idaresinin gelir elde ettiği yolunda tespitte bulunduğu ve fakat vergi mükellefiyeti bulunmayan bir kişiye karşı tarhiyat gerçekleştirilmesini sağlayan bir yöntemi mi işaret etmektedir? Çalışmamızda konuya ilişkin öz tespitlerde bulunulmaya çalışılmaktadır.

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Doç. Dr., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, cenkergero-ker@gmail.com

¹ Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 27. Baskı, 2018, s. 90.

I. RE'SEN TARH NEDENİ OLARAK BEYANNAMENİN VERİLMEMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde re'sen vergi tarhı tanımlanmış ve koşulları sıralanmıştır. Buna göre:

“Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.”

30'uncu maddenin 2'nci fıkrasında ise dokuz bent halinde hangi durumların vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hal olduğu sayılmaktadır. Bunlardan ilki ise verilmesi gereken beyannamelerin süresi içinde verilmemesidir. 30'uncu maddenin 2'nci fıkrasının 1'inci bendinde, *“Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,”* şeklindeki ifadeye göre, kanuni süre geçtiği andan itibaren idare re'sen tarhla ilgili işlemleri gerçekleştirerek matrahı takdir edebilecektir. Bu denli geniş bir yetkinin sonucu olarak, vergi idaresi beyannamelerin süresinde verilmemesi durumunda, re'sen tarhiyata ve hatta konuyu Takdir Komisyonuna sevk edebilme imkânı doğmaktadır. Oysa beyannamelerin verilmemesini doğrudan doğruya matrah tespitine imkân bulunmaması şeklinde değerlendirmek oldukça geniş bir yetki sağladığından kapsamının netleştirilmesine ihtiyaç bulunduğu açıktır. Şöyle ki, beyanname verilmediğinde vergi tarh edilemeyeceğinden vergilendirme işlemleri de başlayamayacaktır. Bu durumda vergi idaresinin matrahı tespit ederek ödenmesi gereken vergi ile ilgili adım atması gerektiği açıktır. Re'sen vergi tarhı nedeni olarak bu halin kabul edilmesi bu sebebe dayanmalıdır. Ancak bu durum yalnızca, zaten vergi mükellefiyeti olan ve düzenli olarak beyanname-sini verenler açısından anlam taşıyacaktır. Beyanname verilmemesinin re'sen vergi tarhı şartı olduğuna ilişkin bendi tamamlayan Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası da söz konusudur ve bu görüşü destekler niteliktedir. Buna göre,

“Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.”

Fıkra uyarınca mükellefler beyannamelerini geç verdiğinde beyan edilen tutar için re'sen tarhiyat yapılmakta ve fakat bunlar takdir komisyonuna sevk edilmemektedir. Yasanın ruhu, mükelleflerin haklarında bir vergi incelemesini söz konusu olduğunda veya takdir komisyonuna sevk gerçekleştirildiğinde beyannamelerini vermeleri durumunda, beyan edilen miktarın re'sen tarh koşulunun gerçekleşmeyeceğine işaret etmektedir. Bu durumda beyannamelerin geç verilmesinin mükelleflerce, vergi tahsilatını geciktirebilecekleri bir yönetime dönüşmesi de engellenmeye çalışılmaktadır. Aslında maddenin uygulaması düzenli olarak beyannamesini veren mükelleflerin beyanname vermemesi durumunda re'sen tarhın gerçekleştirilmesine yönelik olduğu açıktır. Gelir elde eden, mal teslim eden veya hizmet ifa edenlerin bunları vergi dairesine bildirmemesi, mükellefiyet tesis etmemesi gibi durumlarının vergi idaresi tarafından tespit edilmesi durumunda ise re'sen mükellefiyet tesisinin yanı sıra, matrahın tespiti için re'sen tarh gerçekleştirilebileceği ve fakat bunun beyannamelerin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesine dayanmaktan çok daha güçlü bir şekilde ifade edilmesi gerektiği de açıktır. Kanun koyucunun beyanname verilmeme ile kastettiğinin bu olduğu düşünülmelidir². Ancak bu durumun vergi idaresine her hal ve koşulda, gelir elde ettiğini düşündüğü bir kişi hakkında re'sen tarh nedeni doğduğu ve takdir komisyonuna sevk ile matrahın tespiti imkânının mevcut olduğu şeklinde de algılanmamalıdır. Böyle bir kabul, vergi idaresine o kadar geniş bir yetki sağlayacaktır ki, potansiyel olarak herkes ama herkes gelir elde ettiği ve fakat beyannamesini vermediği iddiasıyla takdir komisyonuna sevk edilebilir hale gelecektir.

² "... Dosyanın incelenmesinden; Veraset ve Harçlar Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 17.9.2014 tarihli yazısına dayanılarak davacının evdo kayıtlarının incelenmesi sonucu davacının 2009, 2010 ve 2013 yıllarında toplam ondört gayrimenkul satışı bulunduğu tespit edilmesi üzerine Dışkapı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 28.10.2014 tarihli yazısıyla 30.1.2009 tarihi itibarıyla ticari kazanç yönünden mükellefiyet kaydı açılması ve dönem matrahının belirlenmesi amacıyla takdire sevk gerektiği belirtilerek, 5.11.2014 tarihinde takdir komisyonuna sevk edildiği, 28.10.2014 tarihli yazıyla satışlar hakkında bilgi istenmesi üzerine davacının 17.11.2014 tarihli dilekçesi ve eklerinin de incelenerek 2009 yılında iki; 2010 yılında üç gayrimenkul satışının ticari faaliyetin konusuna girdiğinin tespit edildiği 1.12.2014 tarihli Dışkapı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün yazısıyla, söz konusu beş satışa ilişkin 1 nolu form verileri ve davacı dilekçesinin done olarak gönderilmesi üzerine 4.9.2015 tarihli takdir komisyonu kararlarıyla ilgili dönem matrahının 2009 yılındaki iki satış için belirlendiği, dava konusu vergi ve cezaların duyurulduğu ihbarnamelerin 23.11.2015 tarihinde tebliğ edildiği anlaşılmaktadır." Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin E.2016/888, K.2017/260 sayılı kararı.

II. BEYANNAME VERİLMEMESİ DURUMUNDA TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK VE ELEŞTİRİSİ

Mükelleflere takdir komisyonunda belirlenen matrah üzerinden re'sen vergi tarh edildiğinde, nasıl ki vergi incelemelerindeki vergi inceleme raporu mükellefle paylaşılıyorsa, gerçekleştirilen takdirin dayanakları, matrahın bulunuş yönteminin açıklanması³ vergi hukukuna hakim ilkelerin ve hukuk devleti ilkesinin gereği olmalıdır. Buradan hareketle takdir komisyonu kararlarının mutlaka gerekçeli olması gerektiği açıktır⁴. Takdir komisyonuna sevk gerçekleştiğinde, takdir komisyonunun söz konusu sevk ile istenen takdiri gerçekleştirmek yerine başka bir kapsamda matrah takdiri gerçekleştirmesinin de hukuka aykırı olacağı açıktır⁵. Bu nedenle mükelleflerin hangi nedenle

³ “Tıpkı vergi incelemesine dayanan re'sen tarhiyatta olduğu gibi, matrah takdirine dayanan re'sen tarhiyatla ilgili olarak da, 213 sayılı Kanun'un yukarıda alıntısına yer verilen maddelerinde, takdirin dayanağı ve takdir hakkındaki açıklamaların takdir komisyonu kararında yer alması gerektiği ve takdir komisyonu kararının ihbarnameye ekleneceği düzenlenerek, takdire sevk edilen mükellefin, adına, takdir komisyonu kararına dayanarak gerçekleştirilen re'sen tarhiyatın nedeni, takdir edilen matrahın dayanakları ve matrahın bulunuş yönteminden haberdar edilerek, tarhiyata ilişkin savunma argümanlarını ortaya koyabilmesinin mümkün kılınmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, takdir komisyonu kararına dayanan re'sen tarhiyatta, takdir komisyonu kararının, re'sen tarhiyatın nedenini, takdir edilen matrahın dayanakları ve doneleri ile matrahın bulunuş yöntemini somut verilere dayalı şekilde açıklayacak ve ortaya koyacak nitelikte düzenlenmesinin yasal bir zorunluluk olduğu sonucuna varılmaktadır.” İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin E.2017/2084, K.2017/3603 sayılı kararı.

⁴ “... yükümlülerin bir kısım kazanç ve iratlarını vergi dairesinin bilgisi dışında bıraktıklarının tespit edilmesi halinde, öncelikle verginin konusunu oluşturan kazanç ve iratların elde edilip edilmediğinin, keza vergilendirmeyi gerektiren mal ve hizmet teslimlerinin bulunup bulunmadığının ve vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin araştırılması, gerçek durumun vergilendirmeye esas alınması ve takdir komisyonu kararlarının gerekçeli olması, belirlenen matrahın, takdir komisyonunca yapılacak inceleme ve araştırmaya dayanması ile gerçek miktarın bulunması, mümkün olmaması halinde gerçeğe en yakın matrahın tespiti gerekmektedir.” Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin, E.2016/1464, K.2017/1159 sayılı kararı.

⁵ “... davacının 2011 takvim yılında mal alımında bulunduğu ve hakkında sahte fatura düzenlediğine ilişkin tespit bulunan mükelleften aldığı faturaları kullandığı yönünde yapılan tespit nedeniyle takdir komisyonuna sevk ve komisyonca katma değer vergisi matrahının takdiriyle dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı görülmekte ise de; gerek davalı idarece gerekse takdir komisyonunca yasayla tanınan inceleme ve araştırma yetkileri kullanılmak suretiyle mükellef nezdinde ihtilaf konusu döneme ilişkin olarak herhangi bir inceleme yapılmadığı, söz konusu mükelleften olan alımlarını yasal defter ve belgelerine kaydedip kaydetmediği, indirim ve maliyetlerine yansıtıp yansıtmadığı hususlarının araştırılarak gerçek durumun ortaya

re'sen vergi tarhına tabi tutulduğunu bilmesi de hukuk devletinin gereğidir⁶.

Vergi idaresi tarafından bu anlamda bir irade açıklaması söz konusu olmadığından, mükellefler sadece haklarında takdir komisyonu kararı sonrasındaki tarh işlemini öğrenebilmektedir. İşte bu noktada idarenin ve takdir komisyonunun mükellefe aydınlatıcı bilgi vermesinin önemi de ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca "Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse," bu bir re'sen vergi tarhı nedeni ve hatta takdir komisyonuna sevk nedenidir. Oysa ifade edildiği üzere, maddenin kaleme alınışındaki anlam genişliği, vergi beyannamesini kanuni süresi geçtiği halde verilmeme halinin, mükellefiyetini açtırmış, beyannamelerini veren bir mükellef için de, mükellefiyeti mevcut olmayan ve fakat gelir elde ettiği tespit edilen bir kişi için de söz konusu olmasını sağlayabilmektedir. Bu durumda kanun koyucunun konuyu netleştirmesi gerektiği açıktır. Vergi idaresi de kanun değişikliği söz konusu olmaması durumunda maddenin uygulanışı konusunda bir tercihte bulunması gerekmektedir. Aksi halde bu hüküm vergi idaresine sınırsız bir şekilde re'sen tarh nedenine dayanarak matrah tespit edebilme imkânı sunacaktır.

SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde yer alan re'sen tarh neden-

konulmadığı, ayrıca düzenlenen faturaların hangi dönemlerde alındığı ve hangi faturaların defterlerine kaydedilip beyanlarına intikal ettirildiği hususlarının tespitiyle yükümlünün ilgili dönem defter ve belgeleri yahut indirim listeleri üzerinden kullandığı fatura tutarları dikkate alınıp dönem beyanları, özellikle önceki dönemden devreden ve sonraki döneme devreden katma değer vergisi tutarları karşılaştırılarak ödenmesi gereken tutarın doğruluğunun belirlenmediği görülmüştür. Bu sebeple, 213 sayılı Kanununun 30/6 maddesi uyarınca re'sen takdire giden davalı idarece dava konusu cezalı tarhiyatın yapılmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır." İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin E.2018/2866, K.2019/480 sayılı kararı.

⁶ "... vergilendirilecek kazancın gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde tespitini sağlar nitelikte olan ve yeterli bir vergi incelemesi yapılmış olduğundan söz edilebilmesi için vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumlarının inandırıcı biçimde araştırılması, eleştirilerek hususlarla ilgili saptamaların sağlıklı yapılması ve bu saptamaların, isabetli bir biçimde değerlendirilmesi gerektiği, takdir komisyonunca veya inceleme elemanınca belirlenen matrah veya matrah farkı ile ilgili tespitlerin takdir komisyonu kararlarında veya inceleme raporlarında açıkça belirtilmesiyle vergi yükümlüsünün hangi nedenle resen vergi tarhına muhatap tutulduğunun bilinmesine olanak sağlanmasının amaçlandığı sonuçlarına ulaşılmaktadır." Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin E. 2016/346, K.2017/39 sayılı kararı.

leri içinde bulunan vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmesi halinde, ancak mükellefiyeti bulunanlar açısından bir re'sen tarh nedeni olabileceği açıktır. Bunun yanı sıra mükellefiyet olmamasına karşın, gelir elde ettiği tespiti üzerine, "*Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,*" koşulunun gerçekleştiği düşüncesiyle de uygulamada re'sen tarh gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumda aynı madde hükmünün iki farklı durum açısından da re'sen tarh nedeni doğurduğu anlamı ortaya çıkmaktadır. Oysa kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde genel bir re'sen tarh koşulu ortaya koymaktadır. Buna göre, "*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde*" re'sen tarh mümkündür. Bu durumda vergi idaresinin, mükellefiyeti bulunmayanlar hakkında gelir elde ettiği tespiti sonrasında re'sen tarh gerçekleştirebilmek için 30'uncu maddenin 2'nci fıkrasının 1'inci bendinde yer alan "*Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,*" hükmüne dayanmasına gerek bulunmamaktadır. Bu durumlarda matrahın takdiri için takdir komisyonuna sevk söz konusu olması ise eleştiriye açıktır.

KAYNAKÇA

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin E.2016/888, K.2017/260 sayılı kararı.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin, E.2016/1464, K.2017/1159 sayılı kararı.

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin E. 2016/346, K.2017/39 sayılı kararı.

Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 27. Baskı, 2018.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin E.2017/2084, K.2017/3603 sayılı kararı.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin E.2018/2866, K.2019/480 sayılı kararı.

DEVLETİN İKTİSADİ VE SOSYAL ÖDEVLERİNİN SINIRLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME*

Çağıl SÜT GÖKER**

GİRİŞ

1982 Anayasası'nın "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" başlıklı üçüncü bölümünde ailenin korunması ve çocuk hakları, eğitim ve öğretim hakkı, kıyılardan yararlanılması, toprak mülkiyeti, tarım, hayvancılık ve bu üretim dallarında çalışanların korunması, kamulaştırma, devletleştirme, özelleştirme, çalışma ve sözleşme hürriyeti, sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması, konut hakkı, gençliğin korunması, sporun geliştirilmesi, sosyal güvenlik hakkı, tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması ve sanatın ve sanatçının korunmasına ilişkin bazı ödevler devlete yüklenmiştir. Bu konular, oldukça geniş şekilde çerçevelenmekte ve sosyal devlet ilkesinin gerçekleştirilmesine yönelik çok önemli alanları kapsamaktadır. Devlete yüklenen bu ödevlerin yerine getirilmesi Türkiye'de yaşayan herkesi doğrudan ilgilendirdiğinden, bunların öncelikle gerçekleştirilmesi gereken yükümlülükler olduğu da düşünülebilir. Ancak devletin, anayasa ile kendisine verilen ödevleri gerçekleştirilmesi konusunda bir sınır olabileceğine ilişkin 1982 Anayasası'nda düzenleme yer almaktadır. Sosyal devlet ilkesinin benimsendiği bir anayasada, devlete yüklenen ödevlerin bir sınırının olmasına ilişkin hükmün varlığı tartışılabilir. Ayrıca bunun bir anayasal kural haline getirilmiş olması da dikkat çekicidir. Bu kapsamda öncelikle kuralın mevcut ve önceki anayasalardaki işleniş ele alındıktan sonra, söz konusu sınırın çerçevesini oluşturan "görevlerin amaçlarına uygun önceliklerinin gözetilmesi" ve "malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsüne" ilişkin düşünceler aktarılacaktır.

I. DEVLETİN İKTİSADİ VE SOSYAL ÖDEVLERİNİN SINIRLARINA İLİŞKİN ANAYASA HÜKÜMLERİ

1961 Anayasası'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının "Sosyal ve İktisadi Haklar ve Ödevler" başlıklı 3'üncü bölümünün "Devletin İktisadî ve Sosyal Ödevlerinin Sınırı" başlıklı 53'üncü maddesinde:

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Dr., Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı, cagilsut@gmail.com

“Devlet, bu bölümde belirtilen iktisadî ve sosyal amaçlara ulaşma ödevlerini, ancak iktisadî gelişme ile mâlî kaynaklarının yeterliği ölçüsünde yerine getirir.”

hükmü yer almaktaydı.

1982 Anayasası'nın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının “Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler” başlıklı üçüncü bölümünün son maddesinde “Devletin İktisadi ve Sosyal Ödevlerinin Sınırları” başlıklı 65'inci maddesinin 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun'la yapılan anayasa değişiklikleri öncesindeki hali şu şekildeydi:

“Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek, malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir.”

Görülebileceği üzere iki madde arasındaki temel fark, 1961 Anayasası'ndaki hükümde, ödevlerin yerine getirilişi, iktisadi gelişme ile mali kaynakların yeterliliğine bağlanmışken, 1982 Anayasası'nda ödevlerin, ekonomik istikrarın korunması gözetilerek gerçekleştirilebileceği şeklinde ifade edilmiş olmasıdır.

1982 Anayasası'nın 65'inci maddesi 2001 yılında değişikliğe uğramıştır. 4709 sayılı Kanun'un 22'nci maddesi ile anayasa hükmü bugünkü halini almıştır:

“Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir.”

Böylelikle maddenin 1961 Anayasası'ndan farklı olarak düzenlenen hali 2001 yılında bu kez başka bir şekilde dönüşmüştür. Öncelikle “*ekonomik istikrarın korunmasının gözetilmesi*” tabiri metinden çıkartılarak, yerine “... *görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek*” ifadesi getirilmiştir. Aslında bu şekilde daha önce yürütme organının kendisine yüklenen ödevleri yerine getirirken, mali kaynakların yeterliliğine göre sosyal devlet ilkesini gerçekleştirme düzenlenmişken, bu kez yürütme organının mali kaynakların yeterliliğinden önce kendisine verilen görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri belirlemesine ilişkin de bir takdir kullanabilmesinin önü açılmış bulunmaktadır. Her ne kadar maddeye ilk bakışta, devletin kendisine yüklenen ekonomik ve sosyal ödevleri ancak mali kaynakları yeterliyse gerçekleştireceği anlamı çıkmaktaysa da maddenin bütününe dikkat edildiğinde, aslında sosyal devlete ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde yürütme organının tercihlerinin ön

planda olacağı bir anlayışı da göstermektedir. Ayrıca yürütme organı seçimle iş başına geldiğinden, bu durumda her iktidarın kendi sosyal devlet anlayışının devlete yüklenen ödevlerin yerine getirilmesinde farklılık yaratabileceği anlamı da tartışmaya açık hale gelmektedir.

Bu nedenle anayasada yer alan iki durumun tek tek ele alınmasında fayda bulunmaktadır.

II. GÖREVLERİN AMAÇLARINA UYGUN ÖNCELİKLERİNİN GÖZETİLMESİ

1982 Anayasası, diğer anayasalarda olduğu gibi devlete bazı temel görevler vermektedir. Bu görevler asıl olarak, cumhuriyetin niteliklerini anlatan 2'nci maddede yer aldığı üzere Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olmasından doğmaktadır. Ayrıca, 5'inci maddede yer alan devletin temel amaç ve görevleri ise şu şekildedir:

“Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaştırmaya-
cık surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.”

Devlete yüklenen görevler bu kapsamda olumlu edim gerektiren ve gerektirmeyenler olarak ikiye ayrılmaktadır: Örneğin, sendikal haklarda, kullanılması için devlete yüklenen görev olumlu bir edim gerektirmezken, bir başka deyişle kabul edilecek mevzuat hükümleri ile bu haklar kullanılabilir hale gelebilecekken, orman köylüsünün korunması söz konusu olduğunda buna ilişkin giderlerin devlet hazinesinden karşılanması gerekecektir. Hal böyle olunca, anayasada iktisadi ve sosyal ödevlerin sınırları ifade edilirken görevlerin amaçlarına uygun önceliklerin gözetilmesi ifadesinin, devlete anayasa ile verilen görevler içinde nasıl bir öncelik sıralaması getireceği tartışmalı hale gelmektedir. Devletin temel amaç ve görevi, 5'inci maddede de ifade edildiği üzere toplumun huzur, refah ve mutluluğunu sağlamak için engelleri kaldırma ve gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır. Ayrıca sosyal devlet ilkesinin gerçekleştirilmesi bakımından sağlık ile eğitim, çevrenin korunması ile gençliğin korunması arasında bir önem tercihi yapılmasının mümkün olması gerekir. Yine de iktisadi ve sosyal ödevlerin sınırı içinde öncelik verilen

alanlara bütçe harcamalarının yoğunlaştırılması mümkündür. Ancak, uygun önceliklerin gözetilmesi ifadesi, siyasal iktidarın, devlete yüklenen görevlerin bazılarını hiç gerçekleştirmemesi şeklinde bir tercihi kapı aralamamalıdır. Örneğin, 1982 Anayasası'nın 42'nci maddesinde yer verilen "Kimse, eğitim ve öğrenim hakkından yoksun bırakılamaz." amacını gerçekleştirmek için tüm bütçe olanaklarını kullanırken, önceliklerin gözetildiği nedeni sunularak konut hakkına ilişkin 57'nci maddede düzenlenen "Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır." hükmünün devletin görevleri içinde mali olanaklar ölçüsünde minimum gerçekleştirileceği anlamı çıkarılamaz. Aksi durum, siyasal iktidarın anayasa ile verilen belirli ödev ve görevleri yerine getirmemek için kullanabileceği bir "gerekçe"nin mevcut olabileceğine işaret eder. Sosyal bir hukuk devletinde böyle bir öncelik gözetimi ancak, bütçe planlaması ile gerçekleşebilir. Ancak bu planlamada asla devlete yüklenen ödevlerin bir kısmının gerçekleştirilip bir kısmının gerçekleştirilmeyeceği anlamı doğmaz.

Anayasa Mahkemesi de konuya benzer şekilde yaklaşmaktadır. Mahkemeye göre, "Sosyal ve ekonomik hakların sınırını belirleyen Anayasa'nın 65. maddesi uyarınca devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirirken öncelikleri saptamak yetkisine sahiptir."¹ Söz konusu yetkinin, öncelikleri saptamak olduğu açıktır, ancak öncelik belirlenmesi söz konusu olduğunda yukarıda ifade edildiği üzere bazı alanlarda devletin görevini gereği gibi ve yeterince ifa etmeyeceği anlamı doğmayacaktır.

III. MALİ KAYNAKLARIN YETERLİLİĞİ ÖLÇÜSÜ

1982 Anayasası'nın 65'inci maddesinde yer alan sınırlamada bir diğer ifade devletin kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmesinde mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde hareket edecek olmasıdır. Ancak öncelikle söylenmelidir ki, olumlu edim gerektirmeyen hakların gerçekleşmesinde mali kaynakların yeterliliği ölçüsü söz konusu dahi olamaz². Olumlu edim gerektirenler bakımından yukarıda ifade edildiği üzere devletin ödevlerinin bazılarını yerine getirmemesinde değil, tüm ödevler içinde hangisinin ne kadarını yerine getireceğinde bu hüküm bir ölçü olarak değerlendirilebilir. Burada akla gelebilecek ilk tartışma, devletin mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsüne daya-

¹ Anayasa Mahkemesi'nin E.1997/62, K. 1998/52 sayılı kararı.

² Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 148.

arak gerçekleştirildiği harcamalar bakımından bir denetimin söz konusu olup olamayacağıdır. Bir başka deyişle Bütçe Kanunu'nda hangi alanlarda harcama yapılabileceğine ilişkin belirleme yapılırken bu ölçü dikkate alınmakta mıdır? Cevabın olumsuz olduğu açıktır. Bunun nedeni Bütçe Kanunu'nun yasama organı tarafından yürütmeye gider yapabilme yetkisi verilmesine ilişkin bir kanun olmasının yanında yürütme organının hangi alanlarda harcamalarını yoğunlaştırmak istediğine ilişkin iradesinin de ortaya çıktığı metin niteliğinde olmasıdır. Hal böyle olunca, mali kaynakların yeterliliği ölçüsü ancak ve ancak devletin harcama yapmadığı alanlarda neden sosyal devlet ilkesinin gerçekleştirilmesi yönünde yeterince hareket edilmediği tartışması gündeme geldiğinde ileri sürülebilecektir. Ancak bu noktada dahi, çevre koruma için harcanmayan kaynaklar, ulaşım aktarıldığında bir sorgulama yapılması söz konusu olamamaktadır³. Ancak yargı organları, yaşam hakkı ve sağlık hakkını ön planda tutmakta ve 65'inci madde kapsamında mali kaynakların yeterliliği ölçüsünün bu noktada geçerli olamayacağı yönünde karar vermektedir⁴.

Konuya ilişkin 1961 Anayasası dönemindeki bir Anayasa Mahkemesi kararında, *"Anayasa'nın 48 inci maddesi gereğince, sosyal güvenlik aynı zamanda herkes için bir haktır. Anayasa koyucusu bu hükümle, bütün yurttaşların bu güvenlikten yararlanmalarını sağlamak istemiş fakat bunun gerçekleşmesinin, zamana ve bazı koşullara bağlı olduğunu göz önünde tutarak 53 üncü maddede, devletin, bu bölümde belirtilen ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşma ödevlerini, ancak ekonomik gelişme ile malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceğini açıklamıştır. Bu hüküm uyarınca, kanun koyucu sosyal*

³ Buna karşın Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, E.2014/25789, K.2015/3636 sayılı kararında yaşam hakkı ve insana yaraşır bir hayat sürmesini sağlama görevinin öncelikli olduğunu ifade etmektedir. *"... Anayasanın 65. maddesinde yer alan; Devletin, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirebileceğine ilişkin düzenleme ile; Devlete, Anayasa ile yüklenen ödevler arasında öncelikler gözetilmek suretiyle malî kaynakların yeterliliği ölçüsünde görevlerini yerine getirme imkanı tanınmış olup, bu öncelikler arasında yaşama hakkı da dahil olmak üzere kişilerin ruh ve fizik sağlığı içinde insana yaraşır bir hayat sürdürmesini sağlama görevinin en öncelikli olduğunu belirtmekte fayda vardır."*

⁴ Danıştay 15. Daire Kararı, E.2014/6132, K.2018/2209, *"Bu nedenle sağlık hizmetinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin, Anayasa'da belirlenen temel ilkelere uygun olması zorunludur. Dolayısıyla Anayasa'nın 65. maddesinde Devletin, Anayasa ile belirlenen görevlerini malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceği yolundaki hükmün, en önemli sosyal haklardan biri olan ve doğrudan insan yaşamını ilgilendiren sağlık hakkına ulaşılmasına ve bu haktan en iyi biçimde yararlanılmasına engel oluşturacak biçimde yorumlanmasının, sağlık hakkının özünün zedelenmesine yol açabilecek uygulamalara neden olabileceği açıktır."*

güvenlik alanında bazı hakları vermemeye veya sadece bir kısmını vermeğe yetkilidir. Fakat ekonomik gelişme ile malî kaynakları yeterli görerek bir hakkı sağlayınca herkesi bunun kapsamına alması zorunludur.”⁵ görüşünü ifade etmiştir. Buradan hareketle sosyal devlet ilkesinin ortaya koyduğu bir hakka ilişkin ayrımcı hareket edilemeyeceği de ortaya konmaktadır. Buna karşın Anayasa Mahkemesi bir başka kararında, sosyal güvenlik hakkına ilişkin bir kısıtlamanın, devletin mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsüne dayandığını ifade etmiştir⁶. Uyuşmazlık mahkemesi de, kamu hizmetlerinin bedelsizliğine ilişkin bir davada görevli mahkemeyi belirlerken, “Anayasa, sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler konusunda Devleti öncelikle görevlendirmiştir. Ancak, Devlet bu görevlerini yine Anayasa’nın 65. maddesinin çizdiği sınır içinde, mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirecektir. Bu anlayışın sonucu olarak, klasik idare hukukunun “bedelsiz-meccani” olmasını ilk koşul saydığı kamu hizmeti kavramı, giderek değişiklik görmüş ve günümüzde hizmetin karşılığında yararlananlardan ödeme güçleri oranında giderlere katılımlarının istenmesi uygulaması yaygınlık kazanmıştır.”⁷ görüşünü ifade ederek neden kamu hizmetlerinin bedelsiz olmadığına ilişkin yorum getirmektedir. Bu noktada Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun “... sağlık hizmetinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin, Anayasa’nın 17. ve 56. maddelerine uygun olması gerektiği ve Anayasa’nın 65. maddesinde yer alan Devletin, Anayasa ile belirlenen görevlerini, mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceği yolundaki hükmün, en önemli sosyal haklardan biri olan ve doğrudan insan yaşamını ilgilendiren sağlık hakkına ulaşılmasına ve bu haktan en iyi biçimde yararlanılmasına engel oluşturacak biçimde yorumlanmasının mümkün olmadığı...”⁸ yorumuna özellikle değinilmelidir. Danıştay’ın yorumu, sosyal devlete ilişkin haklardan yararlanmada getirilen engellere ilişkin olarak, Anayasa’nın 65’inci maddesi

⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1963/138, K.1964/71.

⁶ “... Anayasa’nın 60. maddesi ile herkesin sosyal güvenlik hakkına sahip olması ve bu güvenliği sağlayacak tedbirleri alması ve teşkilâtını kurması, 62. maddesi ile yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşlarının aile birliğinin, çocuklarının eğitiminin, kültürel ihtiyaçlarının ve sosyal güvenliklerinin sağlanması, anavatanla bağlarının korunması ve yurda dönüşlerinde yardımcı olunması hususlarında Devlet’e verilen görev 65. maddede öngörülen malî kaynakların yeterliliği ile sınırlı tutulmuştur. Bu durumda, 3201 sayılı Yasa ile yurt dışında çalışanların hizmetlerinin sosyal güvenlikleri yönünden değerlendirilerek yaşlılık aylığı tahsis edilebilmesinin yurda kesin dönülmüş olması koşuluna bağlanması, sosyal güvenlik kurumlarının aktüeryal dengelerinin ve 65. maddedeki malî kaynakların yeterliliği ölçütünün gözetildiği sonucuna varılmıştır.” Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1998/47 K.1998/84.

⁷ Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı, E.2003/36, K.2003/41.

⁸ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu Kararı, E.2010/2077, K.2014/281.

arkasına saklanılamayacağına vurgu yapmaktadır.

Sonuç

1982 Anayasası'nda 1961 Anayasası'ndakine benzer şekilde düzenlenen devletin iktisadi ve sosyal alanlardaki görevlerinin sınırlarına ilişkin madde tartışmalıdır. Öncelikle, devlete yüklenen görevlerin bir sınırının olup olmaması gerektiği tartışılabilir. Ancak anayasa koyucu sosyal devlet ilkesinin devlete yüklediği görevleri, mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsüne bağlamıştır. Devletin, sosyal devlet ilkesini gerçekleştirmek için sınırsız bir kaynak kullanımını elbette beklenemez. Ne var ki bu ölçünün, anayasanın diğer maddeleriyle devlete yüklenen ödevlerin içinin boşaltılarak devletin vatandaşlarına karşı olan sorumluluğundan kaçmasına olanak vermesi⁹ de düşünülemez. Ancak bu noktada, devletin görevlerini yerine getirmede devreye giren görevlerin amaçlarına uygun öncelikler gözetilerek gerçekleştirilmesi hali karşımıza çıkmaktadır. Devlete, böyle bir durumda bir tercih imkânı getirilmiş olmasının, anayasada yer alan sosyal hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı da açıktır. Anayasa hükmü farklı uygulamalara mahal verebilecek muğlaklıktadır ve devlete sosyal devlet ilkesini gerçekleştirmesi için verilen görevler içinde öncelik sıralaması yapabileceği anlamı çıkmaktadır. Bu durumda her yeni iktidar, kendi siyasi düşünce yapısına göre sosyal devlete bakacağından, öncelik sıralaması da değişecektir.

Hükmün, bu haliyle, yürütme organının öncelikleri belirlemesine olanak verdiği açıktır ancak bu sınırsız bir olanak değildir. Özellikle sağlık hakkına ulaşma ve ondan faydalanma gibi yaşama hakkıyla doğrudan ilintili haklarda iktidar, tercihlerini bu hakları gözeterek şekilde kullanmak durumundadır. Diğer ödevler bakımındansa Anayasa'nın 65'inci maddesinin, bir hakkın yerine getirilmemesinin gerekçesine dönüşmemesi gerekmektedir.

Her şeyden önce devlet, Anayasa'da belirlenen sosyal ve ekonomik hakları benimseyerek, sosyal devlet ilkesini hayata en iyi şekilde geçirmeyi hedefleyerek uygulamalarına yön vermelidir. Yürütme organının hareket kabiliyeti bu nokta ile sınırlı olmalıdır.

⁹ Gönenç, Levent: The 2001 Amendments to the 1982 Constitution of Turkey, Ankara Law Review, Vol:1 No:1 (Summer:2004) s. 105.

KAYNAKÇA

Anayasa Mahkemesi Kararı E.1997/62, K. 1998/52.

Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 1998/47, K. 1998/84.

Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1963/138, K. 1964/71.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu Kararı, E. 2010/2077, K. 2014/281.

Gönenç, Levent, The 2001 Amendments to the 1982 Constitution of Turkey, Ankara Law Review, Vol:1 No:1 (Summer:2004) ss. 89-109.

Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 148.

Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı, E. 2003/36, K. 2003/41.

Yargıtay 10. Hukuk Dairesi Kararı, E. 2014/25789, K. 2015/3636.

VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARINA İLİŞKİN SON GELİŞMELER*

Engin HEPAKSAN**

Orçun AVCI***

ÖZET

Vergi incelemesi, gerektirdiği sistematik süreç bakımından mükellef ile idare arasında karşılıklı sonuçlar doğurmaktadır. Söz konusu süreç, incelemeye tâbi tutulan mükellefler bakımından bazı yükümlülükler doğurduğu gibi, bazı hakları da gündeme getirmektedir. Bu haklara başvurma derecesi ise, mükelleflerin haklarının farkında olabilme ve yararlanma yönünde adım atmalarına bağlı olarak şekillenmektedir. Diğer taraftan, idarenin gösterdiği tutum ve bu yönde sergilediği yaklaşımlar da büyük önem arz etmektedir. Çalışmada vergi idaresinin son yıllarda yapmış olduğu çalışmalar değerlendirilerek, vergi inceleme sürecindeki mükellef haklarına ilişkin düzenlemeler ele alınmaktadır. Bu bağlamda, mükellef seçiminde risk analiz yönteminin kullanılması ve sonuçları ile mükellef hakları konusunda teknolojiden faydalanılması neticesinde ortaya konan düzenlemeler değerlendirilmekte ve bazı çözüm önerileri üzerinde durulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları.

GİRİŞ

Vergi inceleme süreci, içerdiği baskı unsurları ve karmaşık süreci bakımından mükellefler üzerinde önemli etkiler meydana getirmektedir. Bu hukuکی süreçte dayanak ve sınırların açıkça belirlenmiş olması, güçlü idare karşısın-

* Bu çalışmada, 2019 yılında İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalında “Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri” başlığıyla, Doç. Dr. Engin Hepaksan’ın danışmanlığında kabul edilen doktora tezinden yararlanılmıştır. Ayrıca bu çalışma, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Bilimsel Araştırma Proje Birimi (BAP) tarafından yürütücülüğünü Doç. Dr. Engin Hepaksan’ın yaptığı 2017-TDR-SOBE-0034 proje kodu ile desteklenmiştir.

** Doç. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

*** Dr. Öğr. Üye., Aksaray Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

da, mükelleflere haklarını etkin bir şekilde kullanma imkânı doğurmaktadır. Bu durum, hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Mükelleflerin haklarının güvence altında olması, vergiye uyuma da olumlu katkı yapmaktadır. Mükellef hakları konusunda mevzuatın ve bu konudaki çeşitli düzenlemelerin yanı sıra, uygulamadaki mevcut durum ön plana çıkmaktadır. İncelenen mükellefin seçimi konusunda objektif kriterler olması, değişen teknolojiye ayak uydurulması konunun esas önem kazandığı hususlardır. Çalışmada, Türkiye’de vergi inceleme sürecine ilişkin mükellef hakları açısından gelinen nokta ve düzenlemeler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu hususta idarenin e-maliye uygulamaları bağlamında yapmış olduğu çeşitli düzenlemeler ve bu düzenlemeler ışığında teknolojik imkânlar bakımından gelinen nokta inceleme konusu yapılmaya çalışılmıştır.

I. VERGİ İNCELEMESİNİN KAVRAMSAL BOYUTU VE ÖNEMİ

Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, inceleme elemanları tarafından mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahlarının vergi kanunlarına uygun olarak belirlenip belirlenmediğinin araştırılmasıdır. Vergi incelemeleri içerik bakımından, asıl vergi incelemeleri ve vergi tekniği ile ilgili incelemeler; kapsam bakımından, tam vergi incelemesi ve kısa vergi incelemesi şeklinde kategorize edilebilmektedir. İşleyişi bakımından, ileriye ve geriye doğru vergi incelemesi; yapılacağı yer bakımından ise, işyerinde ve inceleme elemanının dairesinde yapılan vergi incelemesi şeklinde ayrımlar söz konusudur.

Vergi incelemesi, vergi kanunlarında esasları belirtilen vergilerin doğruluğunu araştırmaya ve olması gereken tutarın tespitine yönelik bir vergi denetim türüdür. Vergi denetiminin en etkin ve verimli yöntemi vergi incelemesidir¹. Mükellefin defter ve belgeleri üzerinden yapılan detaylı vergi incelemeleri yoluyla hiç beyan edilmeyen ya da eksik beyan edilen hususlar tespit edilebilmekte, hatalar, yanlış yapılan hesaplamalar, vergi kanunlarına uymayan durumlar inceleme konusu yapılabilmektedir. Bu yüzden de en etkili ve kapsamlı denetim müessesesi olarak kabul edilmektedir. Vergi inceleme elemanı yaptığı inceleme sırasında yetkisi kapsamında araştırma yapmakta, varsa kanuna aykırı hususları tespit ederek ister lehte ister aleyhte doğru vergi miktarının ödenmesini sağlamaya çalışmaktadır².

¹ Sarılı, Mustafa Ali: Türk Vergi Hukuku, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri, Ankara, Haziran, 2018, s. 174-175.

² Biyan, Özgür: Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), Dora Basım-Yayın Dağıtım, 1. Bas-

Vergi incelemesi, vergi kaçığının önlenmesi, vergi ödeyenle ödemeyen arasındaki haksız rekabetin giderilmesi, vergi gelirlerinin yasama organının iradesine uygun olarak toplanması gibi temel amaçlara yönelmektedir. Vergi incelemesi, mükellefle idare arasındaki ilişkinin en hassas noktalarından birisi olup, bu bakımdan sadece mali değil psikolojik boyutu da yadsınamaz³.

Beyana dayanan vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinin en önemli şartlarından biri olan vergi incelemesi, yaygın ve etkin olduğu ölçüde başarılıdır. Günümüzde e-devlet projesinin bir parçası olarak e-maliye uygulamaları, idareyi çeşitli açılardan büyük avantajlar sağlayabilir bir konuma getirmiş bulunmaktadır. İdarenin uygulamaları kullanmasındaki esas amaçlardan biri, idarede kâğıt ortamında görülecek işlerin/işlemlerin 7/24 elektronik ortamda gerçekleştirilebilmesini sağlamaktır. Böylelikle; idare açısından iş yükü ve kırtasiyecilik azaltılmış, mükellefler ve meslek mensupları bakımından ise idareye en az giderek, işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirebilmiş ve böylece ulaşım, kırtasiyeciliği minimize ederek maliyetlerin düşürülmesi sağlanmış olacaktır. Aynı zamanda bu durum, etkinliği arttıracaktır. Ancak bu durum, teknolojinin nimetlerinden azami ölçüde faydalanılırsa sağlanabilir⁴.

Veri Ambarı⁵ (VERİA), Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi (VDK-BİS), Mükellef Bilgi Raporu (MBR) ve GİB-İNTRA gibi temel uygulamalar, otomasyon sistemleri ve risk analizleri, dış kaynaklardan alınan bilgilerin çok çeşitli açılardan mükelleflerin yasal kayıtları ile karşılaştırılması ve değerlendirilmesini mümkün hale getirmiş ve böylece vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılmaya başlanmıştır⁶.

kı, Bursa, Ağustos, 2018, s. 229.

³ Türkay, İmdat: "Vergi İncelemesinin Kapsamı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 413, Ocak, 2016, s. 128.

⁴ Hepaksuz, Engin: "Vergi Mükellefi - Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki - Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)", Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 1, Haziran, 2018, s. 243.

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iç ve dış kaynaklardan alınan veriler diğer kamu kuruluşları ve özel sektör kuruluşlarından sağlanan verilerin işlenmesi suretiyle kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesine yönelik bir sistem kurulması gayesiyle VERİA Projesi hayata geçirilmiştir Hepaksuz, Engin: "Türkiye'de Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Muhtemel Fayda ve Maliyetleriyle VEDOP Projesi ve E-Maliye Uygulamaları", 27. Türkiye Maliye Sempozyumu, Vergi Sistemlerinin Yeniden Yapılandırılması Gereği ve Alternatif Finansman Arayışları, Tebliğler, Antalya, Mayıs, 2012, s. 34.

⁶ Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan: Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, Ocak, 2018, s. 167.

Vergi incelemesi, mükellefler için katlanılacak bir yük gibi gözükse de mükelleflere fayda sağlayan icrai işleme yardımcı nitelikte bir süreçtir. Vergi incelemesi, doğuracağı sonuçlar düşünüldüğünde mükelleflerin hak ve ödevlerini iyi bilmesi gereken bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.

II. VERGİ İNCELEMESİNİN DAYANAĞI VE İNCELENECEK MÜKELLEFİN SEÇİMİ

Vergi incelemelerinin çerçevesi Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 134 ile 141. maddelerinde çizilmiştir. VUK'un 134. maddesine göre, "*Vergi inceleme-sinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*". Amaç ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmektir. Vergi inceleme elemanları, inceleme esnasında mükellef lehine ve aleyhine olan tüm delilleri toplamak ve raporlarında bu hususlara yer vermek durumundadırlar. Vergi inceleme süreci, konuyla ilgili temel anayasa ve kanun hükümlerinin yanı sıra, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Genelgeler, Özelgeler ve Sirkülerler kapsamında şekillendirilmektedir⁷.

Vergi incelemesinin amaç yönünden tanımında öngörülen ve kendisine bağlanan sonuçları sağlayabilmesi, kamu hukuku alanında yürütülen faaliyetlerin belirli usul kurallarına ve standartlara oturtulmasına bağlıdır. Vergi incelemesinin usul boyutu bu işlem sırasında kullanılacak yetki ve araçlarla izlenecek aşamalar itibarıyla incelemenin muhataplarına öngörü ve birtakım koruma araçları sağlamasını ifade etmektedir. Standartlar ise, yapılan denetim faaliyetinin objektif kriterlere göre yürütülmesiyle ilişkilidir. Burada, gerek idarenin etkinliği ve verimliliği gerekse de önceden belirlenmiş olan standartlar üzerinden incelemeye tâbi olan mükellefler açısından eşitlik ve adalet sağlanması hedeflenmektedir⁸.

Mükelleflerin incelemeye alınmasının belli bir standarda oturtulması oldukça önemlidir. Mükellefin incelemeye alınma gerekçesini bilmesi ve keyfi bir incelemeye tâbi olmadığını hissetmesi, mükellef açısından idareye güvenin ve vergi bilincinin oluşmasının en önemli adımlarından biridir. İdare açısından da, hem zaman hem maliyet açısından etkin ve verimli bir vergi

⁷ Kara, Mustafa Sefa: "Adım Adım Vergi İncelemesi", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 294, Haziran, 2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID= 29976>, (erişim tarihi: 27.01.2019).

⁸ Erdem, Tahir: 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 42.

denetimi yapmak için incelenecek mükellef seçimi büyük önem taşımaktadır. İncelemenin adaletli ve şeffaf olması yanında verimli ve etkin olmasının ilk adımı da risk analizine tâbi mükelleflerin seçimi aşamasında gerçekleşmektedir⁹.

Günümüzde vergi incelemelerinin etkinliğini belirleyen faktörler arasında, bilgisayar destekli sistemlerin aktif olarak kullanıp kullanılmadığı önemli bir kriter olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim gelir idaresi bilgisayar destekli sistemlerin kullanımına 1998 yılında VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) ile başlamıştır. Proje ile, vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla ve elektronik ortamda gerçekleştirilmesi, iş yükünün azaltılması, etkinlik ve verimliliğin artırılması, mükelleflere daha kaliteli, ucuz ve hızlı hizmet sunulması hedeflenmiştir¹⁰. 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK) kurulması ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yürütülen vergi inceleme ve risk analiz faaliyetleri VDK'ya devredilmiştir. Bu kapsam da VDK aracılığıyla yapılacak **vergi incelemeleri; sektör, konu ve mükellefler itibari ile** kurul bünyesinde kurulan Risk Analiz Merkezi'nde (VDK-RAMER) mevcut ve her geçen gün geliştirilen yeni programlar sonucunda belirlenmektedir. Vergi incelemesinde incelenecek mükelleflerin seçiminde 4 yöntem kullanılmaktadır. Bunlar¹¹:

- Risk analiz merkezi tarafından mükelleflerin tespiti,
- İhbarların değerlendirilmesi yoluyla tespit edilen mükelleflerin incelenmesi,
- Vergi dairesi tarafından çeşitli sebeplerle incelemeye sevk edilen mükelleflerin incelenmesi,
- Diğer kamu kuruluşları tarafından incelenmesi istenilen mükelleflerin incelenmesi.

Risk analiz sistemi, yapılan çalışmalar çerçevesinde her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplayarak oluşturulan risk analiz sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmesi, mukayeseler

⁹ Uğur, Atilla Ahmet: "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)", International Journal of Public Finance, Volume: 1, Issue: 2, 2016, p. 133.

¹⁰ Hepaksaz, 27. Türkiye Maliye Sempozyumu, s. 27.

¹¹ Akkaya, Hakan: "İşletmelerde Vergi İncelemesi ve Vergi İncelemelerinde Risk Odaklı Mükellef Seçimi", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 295, Temmuz, 2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30070>, (erişim tarihi: 28.01.2019).

yapılması ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesi işlemidir. Vergi incelemelerinde defter, belge ve envanter bilgileri mükellef yönüyle önemli bilgiler arasında yer almaktadır. Risk analizinde ise finans kuruluşlarından, mükellef ile iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), tapu idaresi, gümrük idaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenmekte ve analize tâbi tutulmaktadır. Risk analiz sistemi; mükellefleri **sektör, bölge ve büyüklük kriterleri** esas olarak gruplandırmakta ve ilgili analiz dönemi için sahip oldukları risklere göre 0 ila 100 arasında puanlamaktadır. Yüksek risk puanına sahip mükellefler riskli mükellef kabul edilmekte ve vergi incelemesine tâbi tutulmaktadır. Risk analiz modeli, aynı coğrafi bölgede veya aynı faaliyet alanında ve aynı büyüklük ölçüsüne sahip mükelleflerin, buldukları kapsamın genel eğiliminden veya mükelleflerin kendilerinden beklenen büyüklükten gösterdiği her bir sapmayı bir risk olarak algılamaktadır¹².

Risk analiz uygulamaları sayesinde incelemelerde bilgisayar programları ile mükellefin elektronik ortamda seçimleri yapılmakta ve inceleme elemanlarının ihtiyaç duyacakları birçok veri elektronik ortamda kullanıcının hizmetine sunulmaktadır. Böylelikle sürekli olarak aynı kişi ve sektörlerin incelenmesinin önüne geçilmekte, şans ve olasılık mümkün olduğunca devre dışı kalmaktadır. Bunun sonucu olarak da hem incelenecek mükelleflerin seçiminde keyfilikler ortadan kaldırılmakta hem de etkin bir vergi denetimi gerçekleştirilmektedir¹³.

III. VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARININ ÖNEMİ

Vergi ilişkisi, özünde kişinin temel hak ve özgürlüklerine bir müdahale niteliği taşımakla beraber, bu ilişkinin tesis edildiği vergilendirme aşamaları ve vergi ilişkisinin boyutunu teşkil eden vergi denetimi de bu müdahalenin sürdüğü alanlardan biridir. Özellikle vergi incelemesi, donatıldığı araçlarla birlikte mükellefin temel hak ve özgürlük alanında çeşitli etkiler meydana getirmektedir¹⁴. Özellikle son yıllarda mükellef haklarının daha fazla gündeme geldiği bir süreçte, bu konular daha çok önem arz etmeye başlamıştır. Mükellef

¹² Akkaya, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30070>, (erişim tarihi: 28.01.2019).

¹³ Fil, Mehmet/ Fil, Nimet: “İncelenecek Mükellef Seçiminde Risk Analiz Uygulamaları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 262, Ekim, 2014, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26368>, (erişim tarihi: 18.03.2019).

¹⁴ Erdem, s. 44.

lefin hakları; tarihsel gelişim süreci içerisinde, vergi idaresinin mükelleflere yönelik bakış açısının değişmesi, vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi, uluslararası alanda meydana gelen değişimler ve mükellefin seçmen olarak önem kazanması gibi sebeplerle giderek daha önem kazanan bir duruma gelmiştir¹⁵.

Mükellef haklarının, idarenin mükellefi denetlediği ve bu suretle de ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırdığı vergi inceleme sürecinde de korunması, en önemli konulardan birini oluşturmaktadır. 2010 yılında çıkarılan 6009 sayılı Kanun¹⁶ ile vergi inceleme sürecinde mükellef haklarının korunması amacıyla çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir¹⁷.

Söz konusu Kanun ile vergi incelemelerinde uyulacak usûl ve esaslar belirlenmiştir. İnceleme elemanlarının kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uymaları, vergi incelemelerinin belirli bir sürede tamamlanması hükme bağlanmıştır. Özelge sistemi yeniden düzenlenerek, yanlış özelge verilmesi durumunda gecikme faizinin de hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır¹⁸.

2010 yılından sonraki süreçte mükellef hakları konusunda hem Gelir İdaresi Başkanlığı hem de VDK mükellef hakları konusundaki çalışmalarına devam etmiştir. Hem genel mükellef hakları konusunda bilgilendirmeye ilişkin çalışmalar hem de vergi inceleme sürecine ilişkin özel bilgilendirmeler sürmüştür. İdare elindeki çeşitli argümanlarla konuyu açıklamaya çalışmıştır. Bu bazı durumlarda genelge bazı durumlarda sosyal medya araçları bazı durumlarda ise, bir broşür veya yönerge ile olmuştur. Ancak konuya ilişkin, gün geçtikçe teknolojiyen de yararlanılması suretiyle çalışmalar devam etmektedir. Gelir idaresi, dünyadaki birçok gelişmiş ülkenin büyük önem atfettiği mükellef hakları konusuna gerekli hassasiyeti göstermeye çalışmaktadır.

IV. VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI KAPSAMINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN ÇALIŞMALAR

Küreselleşen dünya, değişen ve gelişen teknolojiyen vergilendirme işlemleri kadar, vergi inceleme süreci de etkilenmektedir. Bu kapsamda VDK

¹⁵ Dilber, Emircan/ Belge, Gökhan: “Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-I”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 366, Şubat, 2012, s. 136.

¹⁶ 01.08.2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷ Gümüş, Ali: “Vergi İnceleme Sürecinde Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 429, Mayıs, 2017, s. 80-81.

¹⁸ Gümüş, s. 81.

Başkanlığı tarafından mükellef haklarına gösterilen özen konusunda da önemli gelişmeler yaşanmaktadır. VDK mükelleflere eşit muamele yapılması ve mükellef haklarına ilişkin farkındalığı arttırmak, geniş kitlelere yayılabilmesi adına birtakım çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Vergi müfettişleri mesleki etik davranış ilke ve kuralları yönergesi, vergi incelemelerinde mükellef hak ve yükümlülükleri broşürü, Mükellef Portalı uygulaması, vergi incelemesinde mükellef hakları genelgesi, sosyal medya kullanımı hakkında genelge, mükellef bilgilendirme videoları ve sosyal medya hesapları, mükellef ilişkileri ofisi kurulması projesi bu düzenlemeler arasında yer almaktadır.

1. Vergi Müfettişleri Mesleki Etik Davranış İlke ve Kuralları Yönergesi

Mükellef haklarının gözetilmesi adına 10.07.2015 tarihinde yayımlanan yönerge ile gerçekleştirilen incelemelerde haklarının ihlal edildiğini düşünen mükelleflere kolaylık sağlanması ve bilgilendirme yapılması amaçlanmıştır. Vergi müfettişlerinin gerçekleştirilen inceleme ile mükelleflere, idare çalışanlarına, meslek mensuplarına ve diğer kişilere karşı mesleki standartlar ve ilkeler perspektifince hareket etmesi gerektiği yer almaktadır. Mükellefler bu kapsamda inceleme sırasında tarafsız ve nesnel olunması, nazik ve ölçülü davranılarak, mevzuata uyulmasını beklemektedirler.

2. Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü

Vergi incelemelerinde uygulama birliğinin sağlanması, adil ve hukuka uygun bir inceleme sürecinin gerçekleştirilebilmesi, tarafların hak ve yükümlülüklerinin görülebilmesi adına Ocak 2016'da "Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü"¹⁹ yayımlanmıştır. Broşürde, inceleme sürecindeki mükelleflerin hak ve yükümlülükleri bulunmaktadır²⁰. Mükelleflerin toplu bir şekilde haklarını ve yükümlülüklerini görebilmeleri adına önemlidir.

3. Mükellef Portalı Uygulaması

Mükellefler açısından bakıldığında inceleme süreci için farklı ihtiyaçlar gündeme gelmektedir. Özellikle bu konuda yapılan çalışmalar kapsamında; VDK

¹⁹ Bakınız: <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/VDK-Brosurleri?nm=1049>, (erişim tarihi: 13.01.2019).

²⁰ Hayrullahoğlu, Betül/ Gök, Onur: "Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakkı Bağlamında Ayrımcılık Yasağı: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde İnceleme", Maliye Araştırmaları-2, (ed. Selçuk İpek), Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül, 2018, s. 163.

Başkanlığı tarafından katılımcı yönetim anlayışını benimseyerek gerçekleştirilen inceleme faaliyetlerinde, modern teknolojiden ve iletişim araçlarından olabildiğince yararlanılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda vergi incelemelerinde mükellefler haklarının iyileştirilmesi, vergi bilincinin ve mükellefler haklarına ilişkin farkındalığın artırılması kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların neticesi olarak geliştirilen kurulun, “www.vdk.gov.tr” adresli internet sitesi üzerinden “**VDK Mükellefler Portalı**”²¹ **01.07.2016 tarihinde**, vergi mükelleflerinin kullanımına açılmıştır. Bu sistem sayesinde en büyük gaye, nezdinde vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerin ihtiyaçlarının **daha hızlı ve kolay karşılanabilmesidir**. Haklarında vergi incelemesi yürütülen mükellefler, kendilerine verilen incelemeye başlama tutanağındaki **sorgu numarasını** kullanarak **sisteme giriş yapmaktadırlar**. Mükellefler portalına giren mükellefler sistem üzerinden; **incelemenin hangi aşamada olduğunu** öğrenebilmeye hakkına sahiptirler. Böylelikle, bu uygulama ile birlikte mükellefler açısından şeffaflık hususunda önemli bir yenilik ortaya çıkmıştır²².

Bu portalda, taslak tutanak ve inceleme tutanağı paylaşılmaktadır. Böylelikle mükellefler; taslak tutanağı isteme ve buna mükellefler portalından ulaşabilme imkânına sahip olmuşlardır. Ayrıca, inceleme tutanağının bir örneğini isteme, mükellefler portalından görebilme durumları da söz konusu olabilmektedir. Mükellefler portalı uygulaması, Haziran 2018’den bu yana artık mobil uygulama ile mükelleflere her zaman ve her yerde hizmet vermeye başlamıştır. Mükellefler mobil uygulama sayesinde, dinlenme ve uzlaşma talebi dilekçelerini de doldurabilme imkânına sahiptirler²³. Bu gelişmeyle birlikte artık mükellefler zaman ve mekân sınırı olmaksızın işlemlerini gerçekleştirebilir duruma gelmişlerdir.

4. Vergi İncelemesinde Mükellefler Hakları Genelgesi

VDK Başkanlığı’nın 18.01.2017 tarihli ve 2416 sayılı Genelgesi’nde, vergi inceleme süreci içerisinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ile

²¹ VDK Mükellefler Portalı uygulamasını; 2016 yılında 3.317 mükellefler, 2017 yılında ise 28.874 mükellefler etkin kullanmış olup, kullanıcı sayısının her geçen gün arttığı gözlemlenmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Ankara, s. 36). Ayrıca bakınız: <https://mukelleflerportali.vdk.gov.tr/>, (erişim tarihi: 22.03.2019).

²² Dorukkaya, Şakir: “Vergi Denetiminde Mükellefler Hakları Uygulamaları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 291, Mart, 2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29605>, (erişim tarihi: 11.10.2018).

²³ Ayrıntılı bilgi için bakınız: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/Mukellefler-Portali-Mobil-Uygulama->, (erişim tarihi: 24.03.2019).

Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın görev alanlarıyla ilgili olarak riayet edecekleri hususlara yer verilmiştir. Genelge'de yer verilen düzenlemelerin mahiyetleri itibariyle önemli bir kısmının, inceleme sürecinde vergi inceleme elemanları tarafından mükellefe bilgi verilmesine yönelik düzenlemeler olduğu, diğer önemli bir kısmının ise inceleme elemanları tarafından inceleme süreci içerisinde yerine getirilmesi gereken hususlarla ilgili olduğu göze çarpmaktadır. Genelge'de ayrıca vergi inceleme raporları ile inceleme nedeniyle düzenlenen tutanaklarda yer verilmesi uygun bulunan hususlarla ilgili düzenlemelere de yer verilmiştir²⁴.

Vergi incelemesinde mükelleflere haklar sağlanması kadar önemli olan husus, bu hakların kullanılmasına yönelik düzenlemelerdir. Başka bir deyişle, mükellef haklarının sağlanması amacıyla yapılan kanuni düzenlemeler kadar uygulamalar da büyük önem teşkil etmektedir. Vergi incelemelerinde mükellef hakları olarak görülen hususların birçoğu aynı zamanda vergi inceleme elemanlarının ödevi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yüzden çıkarılan Genelge'de, inceleme elemanlarına mükellef hakkı olarak öngörülen bu hususlara riayet etmeleri gerektiği belirtilmiş ayrıca uygulamayı kolaylaştırıcı bazı yeni düzenlemelere de yer verilmiştir. Bu kapsamda Genelge'nin asıl amacının, vergi sistemimizde inceleme süreci içerisinde mükelleflere sağlanmış olan hakların uygulanmasını sağlamak olduğu söylenebilir. Ayrıca Genelge'de dikkat çeken bir diğer husus, inceleme elemanı tarafından gerçekleştirilen incelemeyle ilgili olarak her aşamasında mükellefe bilgi verilmesinin öngörülmesi olmasıdır²⁵.

5. Sosyal Medya Kullanımı Hakkında Genelge

26.09.2017 tarihli Sosyal Medya Kullanımı Hakkında Genelge ile VDK Başkanlığı'nda çalışan tüm personelin; bağımsızlık ve tarafsızlığına zarar verecek veya çevresinde bu şekilde bir izlenim uyandıracak siyasi ve ideolojik paylaşımlarda bulunmaması ve devlet memurluğunun gerektirdiği tarafsızlık, saygınlık, güven, nezaket ve saygı ilkelerine uygun şekilde hareket etmesi gerektiği hususları hüküm altına alınmıştır²⁶. Esasen bu düzenleme, çağa uyum sağlanmaya çalışıldığıнын en büyük göstergelerinden biridir.

²⁴ Darıcı, Haldun: "Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi Üzerine Bir Değerlendirme", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 294, Haziran 2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29927>, (erişim tarihi: 22.03.2019).

²⁵ Darıcı, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29927>, (erişim tarihi: 22.03.2019).

²⁶ Hayrullahoğlu/ Gök, s. 162.

6. Mükellef Bilgilendirme Videoları ve Sosyal Medya Hesapları

Günümüzde bireylerin en çok vakit geçirdiği alanlardan biri şüphesiz, sosyal medyadır. Mükelleflerinde, sosyal medyayı aktif kullanmalarından ötürü bilgiye erişimleri kolaylaşmış ve VDK Başkanlığı'nın resmi twitter²⁷, facebook²⁸ ve youtube²⁹ hesapları üzerinden mükellefler ile ilgi duyan tüm kullanıcılar ilgili gelişmeleri resmi hesaplar üzerinden takip edebilir duruma gelmiştir. Bu çerçevede, hazırlanan ilgili bilgilendirme video görselleri Başkanlık sosyal medya hesaplarında ve mükellef portalında yayınlamaya başlamıştır. İlgili görsellerle, vergi incelemesinin ve sahte belgenin ne olduğu, mükelleflerin neden vergi incelemesine alındığı ve risk analiz sistemine kadar geniş bir yelpazede faydalı bilgiler bulunmaktadır³⁰.

7. Mükellef İlişkileri Ofisi Kurulması Projesi

Mükellef ile araştırma ve incelemeyi yapan vergi müfettişi arasında koordinasyonun tesisi için grup başkanlıklarında, "Mükellef İlişkileri Ofisi" kurulmasına yönelik çalışmalara başlanılmıştır. Burada amaç, VDK Başkanlığı tarafından vergi incelemeleri ile vergilendirmeye ilişkin araştırmalarda koordinasyon artışını sağlayabilmektir³¹. Çalışmalar tamamlandığında, mükellefler ile vergi müfettişleri arasındaki koordinasyon artacaktır.

SONUÇ

Mükellef hakları bağlamında vergi inceleme süreci değerlendirildiğinde, günümüzde idare tarafından oldukça önemli adımlar atıldığı görülmektedir. Ülkemizde mükellef haklarının gündeme geldiği 2000li yıllardan itibaren belli sistematik adımlarla gelir idaresi, konu üzerinde çalışmaktadır. Özellikle 6009 sayılı Kanun ile birlikte başlayan inceleme sürecindeki gelişim, geçtiğimiz beş yıllık süreçte ivme kazanmıştır. Gerek risk analiz sisteminin uygulamaya konması gerekse de gelişen teknolojik imkânlardan faydalanılması suretiyle vergi inceleme sürecinin mükellefler lehine dönüşebilmesi adına çalışmalar yapılmaktadır. Hem Vergi Denetim Kurulu'nun hem de Gelir İdaresi

²⁷ Bakınız: <https://twitter.com/vdkgovtr>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

²⁸ Bakınız: <https://tr-tr.facebook.com/VDKgovtr/>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

²⁹ Bakınız: <https://www.youtube.com/channel/UCjz1gy5g6qjYhHSOVcdLHbg>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

³⁰ T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Ankara, s. 40.

³¹ T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Ankara, s. 40.

Başkanlığı'nın konu üzerinde önemle durduğu gözlemlenmektedir. Bu süreç, mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumunun arttırılabilmesi adına da önem arz etmektedir.

Vergi inceleme sürecinin uzunluğu ve mükelleflerin güven duygusu düşünülduğünde, değişen teknolojik araçlardan faydalanmak hem idarenin işini kolaylaştırmaktadır hem de mükelleflerin idareye olan güven duygusunu ve şeffaflığını arttırmaktadır. E-maliye uygulamalarından biri olan Mükellef Portalı uygulaması ile birlikte, mükellefler inceleme sürecine ilişkin geçirdikleri aşamaları internet ortamından takip edebilir hale gelmişlerdir. Platform aracılığı ile mükelleflere tutanaklar sunulmaktadır. Mükellef ilişkileri ofisi kurulması projesi hayata geçirildiği taktirde mükellefler ile vergi müfettişleri arasında çok daha iyi bir koordinasyon ve iletişim sağlanacaktır. Ayrıca, çıkan genelgeler ve düzenlemeler ile mükellef hakları konusunda iyileştirici adımlar atılmıştır. Mükellefler, hakları konusunda çok daha fazla bilgi sahibidirler. Artık idare, sosyal medyayı da aktif bir şekilde kullanarak mükellefleri bilgilendirmektedir. Son yayınlanan videolar ile birlikte, mükellefler birçok konuda kafalarında yer alan soru işaretlerini giderebilmektedir. Neden vergi incelemesine alındıklarından mükellef haklarına ilişkin videolara kadar çok sayıda video Youtube'da yer almaktadır. Artık çağımızın bir ihtiyacı haline gelen teknolojik imkânları bu denli kullanan idare, bir yerde modernleştiğini ve haklara saygılı olduğunu da göstermektedir. Ancak, yapılan çalışmaların devamının getirilmesi suretiyle bu durum daha çok şeffaflandırılabilir. Mükelleflerin inceleme sürecinden korkmamaları, sürecin sadeleştirilebilmesi ile mümkündür. Ayrıca inceleme elemanları, vergi inceleme sürecinde mükellefleri aldatıcı davranışlardan kaçınmalıdır. İnceleme sürecinde yer alan mükellef haklarına olan saygınlığın devamı ve kalıcılığı için, teknolojinin büyük bir araç olduğu hususunun atlanılmaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akkaya, Hakan: “İşletmelerde Vergi İncelemesi ve Vergi İncelemelerinde Risk Odaklı Mükellef Seçimi”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 295, Temmuz, 2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30070>, (erişim tarihi: 28.01.2019).

Bıyan, Özgür: Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), Dora Basım-Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Bursa, Ağustos, 2018.

Darıcı, Haldun: “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi Üzerine Bir Değerlendirme”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 294, Haziran, 2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29927>, (erişim tarihi: 22.03.2019).

Dilber, Emircan/ Belge, Gökhan: “Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-I”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 366, Şubat, 2012, ss. 136-141.

Dorukkaya, Şakir: “Vergi Denetiminde Mükellef Hakları Uygulamaları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 291, Mart, 2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29605>, (erişim tarihi: 11.10.2018).

Erdem, Tahir: 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

Fil, Mehmet/ Fil, Nimet: “İncelenecek Mükellef Seçiminde Risk Analiz Uygulamaları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 262, Ekim, 2014, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26368>, (erişim tarihi: 18.03.2019).

Gümüş, Ali: “Vergi İnceleme Sürecinde Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 429, Mayıs, 2017, ss. 80-84.

Hayrulloğlu, Betül/ Gök, Onur: “Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakkı Bağlamında Ayrımcılık Yasağı: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde İnceleme”, Maliye Araştırmaları-2, (Ed. Selçuk İpek), Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül, 2018, ss. 151-166.

Hepaksan, Engin: “Türkiye’de Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Muhtemel Fayda ve Maliyetleriyle VEDOP Projesi ve E-Maliye Uygulamaları”, 27. Türkiye Maliye Sempozyumu, Vergi Sistemlerinin Yeniden Yapılandırılması Gereği ve Alternatif Finansman Arayışları, Tebliğler, Antalya, Mayıs, 2012, ss. 27-46. (Anılış: 27. Türkiye Maliye Sempozyumu).

Hepaksan, Engin: “Vergi Mükellefi - Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki – Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 1, Haziran, 2018, ss. 233-251.

Kara, Mustafa Sefa: “Adım Adım Vergi İncelemesi”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 294, Haziran, 2017, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29976>, (erişim tarihi: 27.01.2019).

Sarılı, Mustafa Ali: Türk Vergi Hukuku, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri, Ankara, Haziran, 2018.

Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan: Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, Ocak, 2018.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/Mukellef-Portali-Mobil-Uygulama->, (erişim tarihi: 24.03.2019).

T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Ankara.

Türkay, İmdat: “Vergi İncelemesinin Kapsamı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 413, Ocak, 2016, ss. 127-137.

Uğur, Atilla Ahmet: “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, International Journal of Public Finance, Vol: 1, Issue: 2, 2016, pp. 122-145.

<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/VDK-Brosurleri?nm=1049>, (erişim tarihi: 13.01.2019).

<https://twitter.com/vdkgovtr>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

<https://tr-tr.facebook.com/VDKgovtr/>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

<https://www.youtube.com/channel/UCjz1gy5g6qjYhHSOVcdLHbg>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

<https://mukellefportali.vdk.gov.tr/>, (erişim tarihi: 22.03.2019).

KAMU EKONOMİSİNDE FAYDA - MALİYET ANALİZİNİN YERİ

Hasan Bülent KANTARCI*
Doğukan Salih KUTLUTÜRK**

I. GİRİŞ

Kamu harcamalarından ve yatırımlarından elde edilmesi beklenen fayda ile bu harcamalar ve yatırımlar için katlanılan maliyetin karşılaştırıldığı yöntemle fayda - maliyet analizi adı verilmektedir. Fayda - maliyet analizi, günümüzdeki kamu harcamalarının verimliliğini ve etkinliğini ölçmede ve buna bağlı olarak proje ve harcama planlarının tercihinde kullanılan önemli yöntemlerden bir tanesidir. Bunun yanında fayda - maliyet analizi; planlama, programlama ve bütçe sisteminin temelini oluşturmaktadır. Kamu harcamalarının etkinlik meselesinin önem kazanmasının temel nedeni, kamu harcamalarının zaman içerisinde artmasından kaynaklanmaktadır. Gerek kalkınmakta olan ülkelerde alt yapı yatırımlarının devlet tarafından karşılanması, gerekse kalkınmasını tamamlamış ülkelerde talep yetersizliğinin yol açacağı durgunluğun engellenmesi devletin iktisadi harcamalarının artmasına sebebiyet vermiştir. Dolayısıyla, kamu harcamalarındaki bir artış kaynak kullanımına yönelimi de arttıracığı için kamu harcamalarında etkinlik üzerinde yapılan çalışmalar yoğunlaşmıştır. Bu çalışmada, kamu harcamaları etkinlik ölçütlerinden biri olan fayda - maliyet analizine ele alınmıştır. Öncelikle fayda - maliyet analizine dair açıklamalar yapılarak, fayda - maliyet analizi ile ilgili örnekler, bunlara dair uygulamalar ve uygulamalarda karşı karşıya kalınan zorluklar açıklanmaktadır.

1. FAYDA – MALİYET ANALİZİ KAVRAMI

Devlet kurumu, belirli bir kamu harcama politikasında bulunurken genellikle sayısal bir analize gerek duymaktadır. Buradan yola çıkılarak belirli

* Doç. Dr., Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi.

** Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Bölümü Doktora Öğrencisi.

bir kamu projesi yapılmalı mıdır, bu kamu projesinin faydaları maliyetlerinden fazla mı olur öğrenmek istemektedir. Örnek vermek gerekirse¹;

- Devlet, demiryolu inşaatında bulunmalı mıdır, bulunmamalı mıdır?
- Devlet; enerji ve eğitim sektörleri üzerinde belirli öncü yatırımlarda bulunmalı mı?
- Devlet, belirli alanlarda sıkı düzenlemelere başvurmalı mı?
- Devletin var olan alt yapı projelerini genişletmeli mi?

Bu sayılanların tümü, devletin karar mercii olduğu özel projelerden sadece bir kısmıdır. Fayda – maliyet analizini açıklayabilmek için öncelikle fayda - maliyet analizi ile ilgili kavramlara değinmek gerekir.

2. KAMUSAL FAYDA VE FAYDANIN ÖLÇÜLME SORUNU

Faydanın literatürde pek çok anlamı bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şu şekildedir²;

- Performansın belirli bir görünümü,
- Etkinlik ve verimlilik ölçütü,
- Bir nesnenin insanlara hizmette bulunma gücü,
- Tercihle bulunmak için gereken bir unsur,
- Yatırımı yapılan mal ve hizmetlerin mikro ve makro açıdan verimliliğinin nakdi değeri,
- Bir temel, insan isteklerini karşılama özelliğidir.

Örnek vermek gerekirse, devletin yardımıyla bir liman yapılması hem ülke ekonomisinin gelişmesine katkıda bulunacak, hem de bölgenin kalkınmasını sağlayarak, bölgedeki vatandaşların çeşitli hizmetlere ulaşmasını kolaylaştıracaktır. Yani hem ekonomiye, hem de vatandaşlara devletin faydası bulunacaktır. Kamu projelerinin bu örnekteki gibi sağladığı çeşitli faydaları bulunmaktadır. Eğer tüketiciler, kamu projesinden bir fayda elde ediyorsa burada reel fayda kavramından bahsetmek mümkündür. Reel fayda; direkt

¹ Stiglitz, J. E.: Kamu Kesimi Ekonomisi, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1994, s. 313-314.

² Hasdemir, M.: Orman Arazilerinin Turizme Açılmasında Fayda - Maliyet Analizinin Önemi, *İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi* 1990, Cilt 4, Sayı 40, s. 86; Alpaslan, F.: Fayda - Maliyet Analizinin Teorik Yapısı, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 1977, Cilt 2, Sayı 4, s. 11.

ve endirekt fayda toplamına eşit olup, kamu projesinin oluşturduğu sosyal faydayı da belirtmektedir. Direkt fayda, projenin amaçlarından yola çıkarak bireylerin doğrudan sağladığı faydadır. Endirekt fayda ise, doğrudan projenin kapsamında olmayan bireylerin söz konusu kamu projesinden dolaylı yolla sağladıkları faydadır³. Belirtildiği üzere burada önemli olan, projenin yapılma amacıdır. Yukarıdaki örnekten hareketle eğer proje ekonomiyi geliştirme amacıyla yapıldıysa, bölgenin kalkınması endirekt fayda olurken, bölgenin gelişmesi amacı güdüyorsa, bölgenin kalkınması direkt fayda olmaktadır. Hem bölgenin kalkınması hem de ülke ekonomisinin gelişmesi ise sosyal faydayı göstermektedir.

Projeler sonucunda elde edilen faydanın tamamı ölçülebilir değildir. Eğer faydalar, tam rekabet koşulları altında, hizmet veya projenin faydası piyasa fiyatı cinsinden ölçülebiliyorsa bu faydalara ölçülebilir veya maddi faydalar adı verilir. Eğer bir ekonomide tam rekabet koşulları geçerli değilse veya ekonomide dışsallıklardan söz edilebiliyorsa piyasa fiyatları sosyal faydayı göstermemektedir. Bu yüzden devlet, kendi elince ürettiği bölünebilir mal ve hizmetler vasıtasıyla piyasaya müdahalede bulunur. Söz konusu kamu eliyle üretilen bu malların ise ölçülebilir yani maddi faydası olan bir piyasa değerleri bulunmaktadır⁴.

Tablo 1'de verilen örneğin çeşitli faydalarının ayrıştırılması izlenebilmektedir.

Tablo 1. Kamu Projelerinin Çeşitli Faydaları

Faydanın Türü		Fayda	
Reel Ya da	Doğrudan Fayda	Maddi	Limandan Elde Edilen Gelir
		Maddi Olmayan	Kıyı Şeridinin Değerlendirilmesi
Sosyal Fayda	Dolaylı Fayda	Maddi	Bölgeye Yakın Şehirlerin Gelişmesi
		Maddi Olmayan	Bölgenin Kalkınması Dolayısıyla Vatandaşların Daha İyi Hizmet Alması
Maddi Fayda: Limandan Elde Edilen Katkının Ülke Ekonomisine Etkisi			

Kaynak: (Şataf, Fayda - Maliyet Analizinde Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler: Fayda ve Maliyetin Belirlenebilme Sorunu, s. 113, Yazarlar Tarafından Derlenmiştir.)

³ Şener, O.: Kamu Ekonomisi, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s. 107.

⁴ Şataf, C.: Fayda - Maliyet Analizinde Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler: Fayda ve Maliyetin Belirlenebilme Sorunu, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 2014, C.19, S.1, s. 113.

Kamusal projelerde faydaların ölçülmesi, fayda - maliyet analizinde önemlilik arz etmektedir. Fayda – maliyet analizi yapılırken öncelikle hangi türden faydaların analizde bulunması gerektiğine karar verilmelidir. Sonraki aşama da ise fayda türlerinin nasıl ölçüleceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Yapılacak kamu harcamasının veya projesinin faydasını bulabilmek için, harcamanın/projenin yapıldığı ve yapılmadığı durumların kıyaslanması gerekmektedir. Burada sadece harcamadan/projeden elde edilecek içsel fayda dikkate alınmalıdır, dışsal faydalar analizde bulunmamalıdır⁵.

Belirli bir projenin etkileri net olarak tahmin edildiği durumda faydanın nasıl ölçüleceğinin cevabı Dupuit yıllar önce araştırılmıştır. Dupuit'e göre bir malın kişiye sağlayacağı fayda, o mal için kişinin ödeyeceği en yüksek fiyata eşittir. Bu durum projeye uyarlandığında, projeden faydalanacak olan kesimin, proje için ödemeye razı olduğu en yüksek fiyatların toplamı olmaktadır. Diğer bir ifade ile tüketici rantı, projenin faydasını göstermektedir. Bu rantın büyüklüğü, kamu karar merciinin belirleyeceği fiyata bağlı olarak değişiklik gösterecektir⁶. Ancak tüm kamu hizmetleri fiyata bağlı olarak ifade edilemeyeceği için bu yöntem her zaman kullanılabilir olmamaktadır.

Kamusal projelerden elde edilecek fayda seviyesinin belirlenmesinin bir başka yolu da, hem sosyal hem de ekonomik unsurlar barındıran kamusal projelerin fayda ve maliyetlerinin parasal değerlerle belirtilmesidir. Fakat, birçok kamusal yatırım projelerinin fayda ve maliyetleri nakdi olarak hesaplanamamaktadır. Çünkü, kamusal yatırım projelerinin büyük kısmı sosyal temelli yatırımlardan meydana gelmektedir. Böyle bir projenin analizinin yapılabilmesi için maliyet – etkinlik analizi adında bir teknik geliştirilmiştir. Söz konusu yöntem, genellikle toplumsal gereksinimleri karşılama amacı taşıyan kamusal yatırım projelerinin analiz edilmesinde kullanılmaktadır. Bu yöntem, kamusal tercihleri içeren amaçlara ulaşmak için oluşturulan tüm yatırım projeleri arasında toplam maliyeti en az olan projeyi tercih etme amacını taşımaktadır⁷.

II. MALİYET KAVRAMI VE ÖLÇÜLMESİ

Faydalar, bir projenin ekonomiye sağladığı katkıları gösterirken; mali-

⁵ Şataf, Fayda - Maliyet Analizinde Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler: Fayda ve Maliyetin Belirlenebilme Sorunu, s. 110.

⁶ Şenatalar, B.: Fayda - Maliyet Analizinin Kapsamı - Fayda ve Maliyet Kavramları, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 2012, Cilt 0, Sayı 22, s. 237.

⁷ Ergen, Z.: Kamu Kesimi Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde Fayda - Maliyet Analizi Tekniği ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2008, Cilt 17, Sayı 2, s. 122-123.

yetler, projeden dolayı vazgeçilen faaliyetlerin ekonomiye etki edebileceği katkısı açıklar. Diğer bir ifadeyle, yapılacak bir yatırımın maliyeti o yatırımı yapmak yerine alternatif kullanımların faydasına, yani burada kullanılan kaynakların başka alanlarda kullanıldıkları takdirde oluşturacakları değere eşittir⁸.

Fayda - maliyet analizi kapsamında kamu harcamalarının ve kamusal yatırım projelerinin maliyetlerinin ölçümü faydalarına kıyasla daha kolay olmaktadır. Çünkü maliyet hesaplamasında, maliyeti oluşturan unsurların büyük bir kısmı parasal değer cinsinden ifade edilebilmektedir ancak fayda için böyle bir durumdan söz edilememektedir. Aynı faydada olduğu gibi maliyetin de çeşitli türleri bulunmaktadır ve bu türlerin sınıflandırılması, fayda - maliyet analizinin işlerliği açısından önem arz etmektedir.

Maliyetler çeşitli konularda sınıflandırmaya tabii tutulabilmektedirler. Bu sınıflandırmalardan biri faydaların tasnifine paraleldir. Maliyetlerin büyük bir kısmı parasal olarak ifade edilebilse de, bir alt yapı yatırımı sırasında tarihi eserin zarar görmesi ve ya taşınmasının parasal bir ifadesi bulunmamaktadır. Diğer bir ayırım da, maliyetlere direk proje sahibi kurumun katlanması ve ya proje sahibi dışındaki kuruluşların katlanması şeklinde olmaktadır. Birinci durumda direkt ikinci durumda ise dolaylı maliyetten söz edilmektedir. Eğer, dolaylı olan maliyetler için herhangi bir ödeme yapılıyorsa proje sahibi kurum bunu gider olarak kaydedecektir, eğer herhangi bir ödeme yapmıyorsa bu ekonomik bir maliyet olacağı için gene diğer giderlerde gösterilir. Diğer bir ayırım, teknolojik ve itibari maliyet ayırımı olarak sınıflandırma da yapılabilmektedir. Teknolojik maliyet, projenin gerçekleştirilebilmesi için faktörlerin kullanılmasından dolayı ortaya çıkmakta olup ekonomi için bir külfet niteliği taşımaktadır. İtibari maliyette ise, bazı gruplara maliyet yüklenirken, bazı gruplar için avantaj ortaya çıkmaktadır yani ekonomik için açık bir külfet söz konusu değildir. Yani maliyetin bir kesimden başka bir kesime aktarılması söz konusudur⁹. Son bir ayırım da, parasal ve reel maliyet ayırımıdır. Kamusal projeden dolayı ekonomideki fiyat yapısının değişmesi parasal maliyet olgusunu yansıtırken, reel maliyet ise yatırım projesinin yapılamaması durumunda elde edilebilecek faydadan vazgeçilmenin bedelidir¹⁰.

⁸ Aktan, C. C., & Sakal, M.: Kamu Yatırım Projelerinde Karar Alma ve Fayda - Maliyet Analizi, Yeni Türkiye Dergisi 1999, s. 126.

⁹ Şenatalar, Fayda - Maliyet Analizinin Kapsamı - Fayda ve Maliyet Kavramları, s. 245-247.

¹⁰ Ergen, Kamu Kesimi Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde Fayda - Maliyet Analizi Tekniği ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, s. 125.

1. GÖLGE FİYATLAR VE MALİYETLERİN, HESAPLANMASINDA GÖLGE FİYATLARIN KULLANILMASI

Tam rekabet varsayımının geçerli olduğu bir piyasada piyasa-fiyat mekanizması, kaynakların etkin bir şekilde dağılımını herhangi bir engele takılmaksızın düzenlemektedir. Bu tarz bir ekonomide oluşan fiyatlar, malların kıtlık dereceleri ile mal ve hizmetler arasındaki fırsat maliyetini doğru olarak yansıtmaktadır. Ancak, günümüz ekonomilerinde piyasa-fiyat mekanizmasından çeşitli sapmalar söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda maliyetlerin piyasa fiyatlarıyla değerlendirilmesine dayanan proje ve yatırım ölçütleri yetersiz olmaktadır. Yani, piyasa fiyatları sosyal maliyet ve fayda ölçüsü olmaktan uzaklaşmaktadır. Piyasa fiyatlarındaki söz konusu sapmaların neden olduğu sorunları gidermek amacıyla gölge fiyatlar kullanılmaktadır. Gölge fiyatların, kamusal projelerin değerlendirilmesinde ekonomik kıtlıkların derecelerini doğru bir şekilde yansıttığı varsayılmaktadır¹¹.

İşsizlik, enflasyon, paranın aşırı değerlenmesi, korumacılık gibi çeşitli piyasa aksaklıklarından dolayı, özellikle kalkınmakta olan ülkelerde piyasa fiyatları, faktörlerin gerçek maliyetlerini yansıtacak biçimde düzenlenmelidir. Bu fiyatlar, ekonomide tam rekabetin geçerli olduğu fiyatlar olarak anlaşılmalıdır. Gölge fiyatların hesaplanmasında, piyasada mal ve hizmetlerin fiyatlarının bulunması zorunlu değildir yani piyasada fiyatlandırılmamış mal ve hizmetler içinde gölge fiyatları oluşturulabilir¹².

Gölge fiyatların hesaplanmasındaki karşılaşılan en büyük zorluk, piyasa aksaklıklarının mevcut olduğu durumda, devlet faaliyetlerinin tüm neden olduğu sonuçları aracılığı ile bulmaya çalışmaktır. İktisatçılar arasında, piyasa aksaklıklarının varlığı durumunda devlet faaliyetlerinin etkinliğinin belirlenmesinde bir görüş birliği bulunmamaktadır¹³.

Gölge fiyat kullanılmasına yardımcı olmak için en çok faydalanılan konu olarak emek faktörü için açık işsizlik veya gizli işsizlik hali olmaktadır. Açık işsizlik halinde piyasadaki geçerli olan ücret karşılığında çalışmayı kabul ettiği halde iş bulamayanlar mevcuttur. Projenin gerçekleşmemesi durumunda bu kesim işsiz olarak kalacaklarsa, projenin bu kesimden fayda sağlamasının

¹¹ Konukman, A.: Gölge Fiyat Kavramı ve Belirlenmesi, Ekonomik Yaklaşım Dergisi 1995, Cilt 6, Sayı 16, s. 75.

¹² Konukman, Gölge Fiyat Kavramı ve Belirlenmesi, s. 76.

¹³ Stiglitz, Kamu Kesimi Ekonomisi, s. 324.

alternatif maliyetinin sıfır olduğu ileri sürülebilir¹⁴.

Gölge fiyatların belirlenmesinde en sık kullanılan yöntemlerden biri Little – Mistress yöntemidir. Bu yöntem, uluslararası pazarlarda tam rekabet koşullarının geçerli olduğunu varsaymaktadır. Bu varsayımdan hareketle, pazarlardaki fiyatlar kamusal projenin girdi ve çıktılarının ekonomik yönden değerlendirilmesinde onların reel değerlerini doğru bir şekilde (gölge) göstermektedir. Little – Mistress yönteminin temel olan gölge fiyatları üç grup altında incelenmektedir. Bunlardan birincisi, ticari mallar grubudur. Ticari malların kamu projesinde kullanımı ve üretimi ödemeler dengesini doğrudan etkilemektedir. O halde söz konusu olan ihraç ve ithal mallar üzerindeki yapay engeller kaldırıldığında, potansiyel olarak ihraç ve ithal edilecek malların değerleri elde edilecektir¹⁵. İkincisi, gayri ticari mallardır. Bu mallar, kamusal projede kullanılması veya üretilmesi sonucunda yurtiçi ekonomiyi doğrudan etkileyen malardır. Söz konusu bu mallar, ilk olarak maliyet unsurlarına ayrılı ve söz konusu bu unsurlar gölge fiyatları ile değerlendirilir. Maliyet unsurlarından kastedilen; hammaddeler, sermaye ve emektir. Gölge faiz oranı Little – Mistress'in gölge fiyatı analizindeki son kriterdir. Bir projenin fayda ve maliyetinin dengesini, diğer proje alternatiflerinin fayda ve maliyet dengeleriyle mukayese edilmesini sağlayan gölge fiyata, gölge faiz oranı ismi verilmektedir ve genellikle siyasi kurumların bir görevi şeklinde ele alınmaktadır¹⁶.

Fayda – maliyet analizini oluşturan, fayda ve maliyet unsurları açıklandıktan sonra fayda - maliyet analizi ile ilgili temel altyapı oluşmaktadır.

III. FAYDA – MALİYET ANALİZİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ, KAPSAMI VE ÖZELLİKLERİ

Fayda – maliyet kavramı ilk kez 1848 yılında Fransız mühendis Jules Dupuit tarafından kullanılmıştır. Daha sonra, İngiliz İktisatçı Alfred Marshall geliştirilerek analiz için daha kullanılır hale getirilmiştir. 1936 yılında Fayda-maliyet analizi ilk defa ABD hükümeti tarafından yayınlanan Federal Denizcilik Kanunu ile kullanılmaya başlanmıştır. Bu kanun kapsamında, toplam faydası toplam maliyetini aşan projelerin devamının getirilmesi kararı verilmiş ve birçok kamusal yatırım projelerinde bu yöntem uygulanmaya konulmuştur¹⁷.

¹⁴ Şenatalar, Fayda - Maliyet Analizinin Kapsamı - Fayda ve Maliyet Kavramları s. 247.

¹⁵ Mirless, J. A., & Little, I. D.: Project Appraisal and Planning for Developing Countries, Oxford & IBH Publishing, London, 1974, s. 154-161.

¹⁶ Konukman, Gölge Fiyat Kavramı ve Belirlenmesi, s. 79-80.

¹⁷ Watkins, T.: An Introduction To Cost Benefit Analysis, San José State University Department of Economics, 2008, <http://www.sjsu.edu/faculty/watkins/cba.htm> (Erişim

Kalkınmasını tamamlamış ülkelerde bu analizin kullanılmaya başlanması, Birleşmiş Milletler ve Dünya Bankası vasıtasıyla gerçekleşmiştir. 1970'li yıllarda BM, IBRD ve OECD kalkınmakta olan ülkelerin kamusal yatırım projelerindeki önceliklerinin belirlenmesinde kullanmak amacıyla bu analizi tercih etmişlerdir. Fayda – maliyet analizi kullanılarak, yapılacak kamusal projelerin toplumun çeşitli kesimleri üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri belirlenebilmektedir. Fayda – maliyet analizinin temel amacı, kıt kaynakların toplumun refahını maksimuma çıkaracak şekilde dağıtılmasını sağlamaktır. Yani, kullanılan analiz, bireysel çıkarılardan önce toplumsal çıkarları hedef almaktadır¹⁸.

Fayda - maliyet analizinin sosyal refah iktisadından etkilendiğini söylemek mümkündür. Fayda – maliyet analizi çalışmalarında karar veren kişiler ve politika yöneticileri sosyal refah ve sosyal faydayı geliştirecek projeler konusunda etkin bir araç seçiminde bulunmuş olurlar. Buradan hareketle, fayda-maliyet analizleri refah iktisadına kamu maliyesi konusunda katkılar sağladığı söylenebilir¹⁹. Fayda-maliyet analizi, kamusal harcamaları konusunda bir karar verme yöntemi olarak genellikle kamu yatırımlarının etkinliğinin ölçülmesi amacıyla da kullanılmaktadır.

Fayda-maliyet analizleri konusunda buna dair alanlar incelendiğinde; su kaynaklarının geliştirilmesi, elektrik enerjinin üretimi, tarım arazilerinin sulanması, su taşkınlarından korunma, içme suyunun tedarik edilmesi gibi çevre, tarım ve enerji ihtiyaçlarını karşılayacak çeşitli dışsal faydaları barındırmaktadır. Bunların dışında bölge alanlarının değerlendirilmesi ve şehir gelişim projeleri için bu konulara dair analizlerin uygulanması kamu yararı bakımından özel önem arz etmektedir²⁰.

Tarihi: 15.10.2017).

¹⁸ Baskıcı, G. F.: Uluslararası Uygulamalar Işığında Düzenleyici Etki Analizi ve Türk Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi Açısından Uygulanabilirliği, T.C Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu 2007, s. 40-41.

¹⁹ Ergen, Kamu Kesimi Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde Fayda - Maliyet Analizi Tekniği ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, s. 117.

²⁰ Ergen, Kamu Kesimi Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde Fayda - Maliyet Analizi Tekniği ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, s. 121.

Tablo 2. Kamu Yatırım Projelerinin ve Harcamalarının Etkinliğini Ölçmede Kullanılan Yöntemler

YÖNTEM	AÇIKLAMA	AVANTAJLAR	DEZAVANTAJLAR
1) Fayda-maliyet analizi	Tahmin edilen faydalar maliyetleri aşarsa, düzenleme arzu edilebilir.	Bir düzenlemenin hem olumlu hem de olumsuz etkilerini ve politikaların toplumun çıkarlarını en iyi şekilde sağlaması gerekliliğini yansıtır.	Bazen önemli fayda bileşenleri nicel olarak ifade edilemeyebilir. Dolayısıyla bunlara daha az önem verme riski bulunmaktadır.
2) Maliyet-etkinlik analizi	Fayda birimi başına maliyeti hesaplar.	Etkin olmadığı açık olan politikaları eler ve politikaların görece faydalarına ilişkin bir endeks sağlar.	Faydaların optimal seviyesinin seçimine karar veremez.
3) Maliyet değerlendirme	Düzenlemelerin maliyetlerini değerlendirir. Maliyetlerin çok yüksek olmadığını gösterme girişimlerini de kapsayabilir.	Toplumun düzenleme için ödeyeceği toplam fiyatı saptar ve düzenlemenin ekonomik fizibilitesine bakar.	Düzenlemenin faydalarını göz önünde bulundurmaz.
4) Fayda değerlendirme	Beklenen faydaların gerçek değerini ortaya çıkarmaya çalışır.	Bireylerin belirli piyasa durumlarına göre biçimlerini sağlayabilir.	Değer biçmeyi sağlamaya yönelik anket kullanımında sakıncalar bulunmaktadır.

Kaynak : (Baskıcı, Uluslararası Uygulamalar Işığında Düzenleyici Etki Analizi ve Türk Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi Açısından Uygulanabilirliği, s. 51)

IV. FAYDA– MALİYET ANALİZİNİN UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Fayda – maliyet analizi kaynak tahsisinin verimliliğini ölçmede başarılı tekniklerden biri olsa da, sosyal ve siyasal kaygılara bağlı olarak tarafsızlığını kaybedebilir. Özel tercihlerden yola çıkılarak, çoğunluğun tercihinin kamusal kesimde tercih kriteri olarak kullanılması durumunda, alternatif projeler arasında hiçbirinin tercih edilmemesi durumuna neden olabilir. Fazla miktardaki projenin hazırlanması için yeterli maddi imkânın olmaması ve kaynak ile teknolojinin temininin kolay olmaması bu durumun gerçekleşmesini imkân-

sız hale getirmektedir. Proje seçimi sadece araştırılabilen alternatifler arasından yapıldığında karar verilen proje en etkin seçim olmayabilir. Siyasetçiler ve politikacılar her zaman fayda - maliyet analizinden çıkan sonuçları uygulamada bulunmayabilirler. Daha önceden belirtildiği gibi, bazı yatırım ve harcamaların sosyal maliyet ve faydalarının ölçülmesi imkânsız olabilmektedir. Uzun dönemli yatırımlar, risk ve belirsizlik içerdiğinden analizin sonucunun sapmalı olmasına neden olabilirler. Dışsallıklar gibi tam rekabet piyasasından sapmalar analizin sonucunu olumsuz etkileyebilmektedir²¹.

SONUÇ

Kamusal yatırım projelerinin analizinde ve değerlendirilmesinde kullanılan fayda - maliyet analizi yöntemi pek çok ülkeler tarafından kamu yatırımlarına dair tercih aşamasında başvuru olan etkili bir yöntemlerden birisi olarak kabul görmektedir. Söz konusu yöntemin önemi, kamusal harcamaların boyutunun belirlenmesi yoluyla kıt miktarda olan ekonomik kaynakların, çeşitli gereksinimlerin karşılanmasında etkin ve verimli şekilde kullanılmasını sağlamasıdır. Çeşitli nedenlerden dolayı, kamu sektörünün ekonomik hayat içerisinde giderek daha da aktif bir rol alması, kamusal yatırım ve harcamaların muazzam boyutlara ulaşmasına yol açmıştır. Bu durumda da, siyasi karar mercilerinin etkin ve verimli projeleri tercih etme zorunluluğu hem kaynak ve teknolojiye ulaşmanın zorluğu hem de maddi kısıtlar yüzünden artmıştır. Ancak, fayda - maliyet analizinin uygulanmasında birçok olumsuz durumla karşılaşılabilir. Bunlar arasında; fayda ve maliyetin hesaplanması ile ilgili sorunlar, politik ve siyasal süreçten kaynaklı sorunlar ve piyasanın tam rekabetten sapsamından dolayı ortaya çıkan sorunlar olarak sıralanabilmektedir. Bunların yanında, politikacıların çeşitli nedenlerden dolayı fayda - maliyet analizine başvurmamaları veya analizin sonuçlarını dikkate almamaları kaynak israfına yol açacaktır. Mali, hukuki ve idari sınırlamalar da projeden elde edilecek fayda miktarının tam olarak saptanamamasına yol açabilecektir. Tüm bu unsurlardan dolayı fayda - maliyet analizi, kamusal yatırım projelerinin verimliliğini ölçmede sık başvuru olan bir yöntem olsa dahi her zaman geçerli olamamaktadır. Özellikle savunma, emniyet, adalet, diplomasi, sağlık gibi sosyal özellikteki kamusal hizmetlerde bu yöntemi kullanmak uygun olmayabilir.

²¹ Ergen, Kamu Kesimi Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde Fayda -Maliyet Analizi Tekniği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, s. 126-127.

KAYNAKÇA

Aktan, C. C., & Sakal, M.: Kamu Yatırım Projelerinde Karar Alma ve Fayda - Maliyet Analizi. *Yeni Türkiye Dergisi* 1999, 103-119.

Alpaslan, F.: Fayda - Maliyet Analizinin Teorik Yapısı. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 1977, Cilt 2, Sayı 4, 11-44.

Baskıcı, G. F.: Uluslararası Uygulamalar Işığında Düzenleyici Etki Analizi ve Türk Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi Açısından Uygulanabilirliği. T.C Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu 2007.

Ergen, Z.: Kamu Kesimi Yatırım Projelerinin Değerlendirilmesinde Fayda - Maliyet Analizi Tekniği ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 2008, Cilt 17, Sayı 2, 115 - 132 .

Hasdemir, M.: Orman Arazilerinin Turizme Açılmasında Fayda - Maliyet Analizinin Önemi. *İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi* 1990, Cilt 4, Sayı 40, 85-90.

Konukman, A.: Gölge Fiyat Kavramı ve Belirlenmesi. *Ekonomik Yaklaşım Dergisi* 1995, Cilt 6, Sayı 16, 75-81.

Mirless, J. A., & Little, I. D.: Project Appraisal and Planning for Developing Countries, 1974. London: Oxford & IBH Publishing.

Stiglitz, J. E.: Kamu Kesimi Ekonomisi. 1994 İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları.

Şataf, C.: Fayda - Maliyet Analizinde Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler : Fayda ve Maliyetin Belirlenebilme Sorunu. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 2014, C.19, S.1, 107-123.

Şenatalar, B.: Fayda - Maliyet Analizinin Kapsamı - Fayda ve Maliyet Kavramları. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 2012, Cilt 0, Sayı 22, 225-255.

Şener, O.: Kamu Ekonomisi. 1984 İstanbul: Okan Yayıncılık.

Watkins, T.: An Introduction To Cost Benefit Analysis. San José State University Department of Economics, 2008: <http://www.sjsu.edu/faculty/watkins/cba.htm> (Erişim Tarihi: 15.10.2017).

Öğrencisi olmaktan onur duyduğum,
Meslektaş olmaktan mutlu olduğum
Değerli Hocam Prof. Dr. Nami ÇAĞAN'ın Anısına

VERGİ CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN TESBİT VE ÖNERİLER*

(Düzenleme-Uygulama-Yargılama)

Yusuf KARAKOÇ**

GİRİŞ

Devletin milleti ile barışık olması; milletin de Devletine güvenen ve destek veren konumunda bulunması şarttır. Devlet, millete hizmet üretmek için vardır. Millet de talep ettiği hizmetlerin finansmanına katkıda bulunmak mecburiyetindedir. Üretim-tüketim-birikim Devletin varlığı, gerçekleştirdiği hizmetler ve sağladığı güven ortamında yapılabilmektedir. Devlet, üretme-tüketime ve birikime bu katkısı sebebiyle ve gerekçesiyle, üretimden, tü-

* Bu Metin, Fakülte öğrenciliğimden bu güne kadar Vergi Ceza Hukukuna ilişkin olarak yazdıklarımın, söylediklerimin, müşahede ettiklerimin, şimdilik kaydıyla, gözden geçirilmiş, bütünleştirilmiş halidir. Bu yüzden, şahsıma ait önceden yayınlanmış makale, kitap ve tebliğlerle yer yer aynı-benzer kısımları bulunmaktadır. 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye için hazırladığım “Vergi Ceza Hukukunun Değerlendirilmesi” başlıklı Tebliğ bu metnin nüvesini oluşturmaktadır. Düz anlatım metni olması sebebiyle, atıf ve dipnot kullanılmamış; seçilmiş kaynakça ile yetinilmiştir. Metnin oluşumuna katkısı olan çalışmalarına ve ayrıca bu metinde ana hatları ile dile getirilen düşüncelerin/görüşlerin ortaya çıkmasına aracılık eden kaynakların önemli bir kısmına Kaynakçada yer verilmiştir. Bir metnin akademik değerinin sadece ve yalnızca yaptığı atıflara ve onların kaynağını oluşturan akademik çalışmalara/Kaynakçasına bağlı olmadığını; asıl değer metnin kendi özüne bağlı olduğunun unutulmaması gerekir. Metnin değerlendirilmesinde bu hususların göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmek isterim.

** Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, yusuf.karakoc@deu.edu.tr

ketimden ve birikimden pay almaktadır. Bu pay, çoğu zaman gelir, harcama ve servete dayanan vergiler olarak ortaya çıkmakta ve alınmaktadır. Bazen, bu payın sunulan hizmetin doğrudan yararlanıcıları tarafından ödenmesi yöntemi benimsenmektedir. Birinci halde, malî güce dayanan *genel (karşılıksız) vergilerden*; ikinci halde ise, *yararlanma vergilerinden* söz edilmektedir.

Vergi hukuku ilişkisi, Devlet ile kişiler arasında kanunla kurulan bir kamu hukuku ilişkisidir. Bu ilişkinin düzenlenmesi amacıyla konulan kurallara uyulması; yani, vergi ödevlerinin kanunlarda belirtilen kurallara uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak, mükelleflerin ve/ya da vergi sorumlularının bazı hallerde vergi ödevleri konusunda bilerek veya bilmeyerek, isteyerek veya istemeyerek kanunlara aykırı davrandıkları bilinmektedir. Hukuka aykırı davranışlar niteliklerine bağlı olarak farklı vergi suçlarını ve/ya da kabahatlerini oluşturmakta ve bu suçlara ve/ya da kabahatlere farklı nitelikte cezalar uygulanmaktadır. Vergi hukukunun vergi kanunlarına aykırı davranışlara ve bunlara uygulanan cezalara ve/ya da yaptırımlara ilişkin bölümüne *vergi ceza hukuku* adı verilmektedir.

Vergi Ceza Hukuku, hem kabahat hem de suç niteliği taşıyan vergi kanunlarına aykırılıkları ve bunlara ilişkin ceza ve/ya da yaptırımları incelemektedir. Vergi suçları ve/ya da kabahatleri, kural olarak Devlet Hazinesine karşı işlenen (iktisadî) suç ve/ya da kabahat olarak kabul edilmektedir. Vergi suç ve/ya da kabahatleri ve bunlara uygulanan cezaların ve/ya da yaptırımların amacı, vergi kanunlarının zamanında ve gereği gibi uygulanmasını sağlamaktır. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesi hem Hazinesin gelir azalmasını önlemekte, hem de kamu hizmetlerinin malî kaynağını oluşturan kamu gelirlerinin toplanması yoluyla kamu yararının gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

Vergi kabahatlerinin belirlenmesi ve bunlara ilişkin yaptırımların uygulanması görev ve yetkisi vergi idaresine aittir. Vergi kabahatlerini oluşturan fiiller ile bunlara uygulanacak yaptırımlar idare tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Başka bir deyişle, bu kabahatlerin belirlenmesi ve bunlara ilişkin yaptırımların uygulanabilmesi için, herhangi bir yargı organının kararına ihtiyaç bulunmamaktadır. Buna karşılık, vergi suçlarının belirlenmesi ve bunlara ilişkin müeyyidelere hükmedilmesi görev ve yetkisi ise, yargı organlarına aittir. Bu itibarla, vergi kanunlarına aykırı fiillerin bir kısmı (*idari kabahat* ve bunlara uygulanan cezalar *idari yaptırım* niteliği taşımakta; kanunlara aykırı bazı fiiller ise, ceza hukuku anlamında *suç* oluşturmakta ve bunları işleyenler hakkında *hürriyeti bağlayıcı ceza* ve/ya da *adli para cezasına* hükmolun-

maktadır. Ceza hukuku anlamında vergi suçları daha çok genel ceza hukuku ilkelerine bağlı olmakta ve bunları yargılama ve müeyyidelerine karar verme ceza mahkemelerinin görevine girmektedir.

Vergi ceza hukukunda suç ve/ya da kabahat olarak nitelendirilen fiillerden bir kısmı *zarar suçu ve/ya da kabahati*; diğerleri ise, *tehlike suçu ve/ya da kabahati* niteliği taşımaktadır. 4369 sayılı Kanun¹ ile vergi ceza hukukuna kazandırılan “*vergi ziyayı*”, bir zarar kabahati olarak kabul edilmektedir. Çünkü, bu kabahatin oluşması, Devlet Hazinesinin *vergi ziyayı (kayıbı)* şeklinde tahakkukun hiç gerçekleşmemesi; geç ve/ya da eksik gerçekleşmesi yüzünden vergi alacağının tahsilinin gecikmesi şartına bağlıdır. Buna karşılık, tehlike kabahatleri kategorisinin tipik örneğini usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük kabahatleri oluşturmaktadır. Usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük kabahatlerini oluşturan fiiller, Hazinesin ilerde karşılaşılabileceği gelir elde edememe, eksik ve/ya da geç elde etme ihtimali nedeniyle kabahat sayılmaktadır. Buna karşılık, *Vergi Usul Kanunu*² kapsamında yer alan vergi (kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlâli, mükelleflerin özel işlerini yapma) suçlarının hiçbirisinin oluşması vergi ziyasının doğmasına bağlı olmadığından, hepsi *tehlike suçu* niteliğindedir. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyasına yol açılması da mümkündür. Bu itibarla, vergi ziyasına yol açan bir fiille işlenmiş olan kaçakçılık suçunu, *zarar suçu* olarak nitelendirmek gerekir.

Vergi borcu bakımından yalnız mükellef ve/ya da vergi sorumlularının vergi dairesine muhatap olmalarına karşılık, vergi ceza hukuku somut bir vergi borcu ile doğrudan ilgisi-ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilere de bazı şekli ödevlere uyma (bilgi verme, vergi mahremiyetini ihlâl etmeme, mükelleflerin özel işlerini yapmama) görevini yükleyip buna uyulmaması halinde uygulanacak müeyyideleri düzenlemektedir.

*Kabahatler Kanunu*³ (KabK.m.3), özel olarak düzenlenmiş olan kabahat

¹ 22.7.1998 tarih ve 4369 Sayılı *Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, (RG. 29.7.1998-23417 Mük.).

² 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*, (RG. 10.1.1961-1073).

³ 30.3.2005 tarih ve 5326 sayılı *Kabahatler Kanunu*, (RG. 31.3.2005 – 25772 Mük.).

niteliğindeki hukuka aykırı fiiller ve bunlara ilişkin yaptırımlar için de genel hükümlere yer vermektedir. *Türk Ceza Kanunu*⁴ (TCK.m.5) da, bu Kanunun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanması gerektiğini belirtmektedir.

Vergi ödevine ilişkin hukuka aykırılıklar niteliklerine ve ağırlıklarına göre *Vergi Kabahatleri* ve *Vergi Suçları* olarak *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenmektedir. *Vergi Ceza Hukukunun* temelini oluşturan bu hükümlerin sistematik açıdan çok önemli bir eksiği olmamasına rağmen, günümüz şartları ve *Türk Ceza Kanunu* ile *Kabahatler Kanunu* hükümlerine uyumu konusunda çözümü zor meselelerle karşılaşmaktadır. Bu bağlamda, *Vergi Ceza Hukukunun* düzenleme, uygulama ve yargılamaya ilişkin aksayan yanları-yönleri bulunmaktadır. Bu çalışmada, *Vergi Ceza Hukukuna* ilişkin *Tesbitler* yapılmakta; eksik olan/kalan, aksayan hususlara ilişkin Önerilerde bulunmaktadır. Böyle bir çalışmanın, *Vergi Usul Kanunu*'nda geniş çaplı değişiklik yapılması için sürdürülmekte olan hazırlık çalışmalarına, uygulamaya ve yargılama süreçlerine katkısı olacağı düşünülmektedir.

I. VERGİ CEZA HUKUKUNUN KONUSU VE KAPSAMI

1. Vergi Ceza Hukukunun Konusu

Bir hukuk dalının konusunu, bu hukuk dalına kaynaklık eden kuralların kimler arasındaki ilişkileri düzenlediği; bu ilişkilerin doğması, niteliği, kapsamı ve sona ermesi oluşturmaktadır. *Vergi ceza hukuku*, Devlet ile vergi ödevlileri arasında doğan ceza hukuku ilişkisini; hangi fiillerin kabahat ve/ya da suç oluşturduğunu ve bu fiillere uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımları; cezaların kesilmesini ve/ya da hükmolunmasını; ceza muhatabının hak arama yollarını ve ceza hukuku ilişkisinin sona ermesini konu edinmektedir.

Vergi ceza hukukunda Devlet ile kişiler arasında doğan *ceza hukuku ilişkisi*, vergi ve diğer malî yükümlülüklerle ilişkin kurallara aykırı davranışlardan kaynaklanmaktadır. Vergi ödevi ilişkisinden kaynaklanan hukuka aykırılıklardan hangilerinin kabahat ve/ya da suç oluşturduğunun ve bunlara hangi cezaların ve/ya da yaptırımların uygulanacağını kanunlarda düzenlenmesi gerekmektedir. Bu, *kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin* bir gereğidir. Nitekim, vergi ödevi ilişkisi çerçevesinde hangi fiillerin kabahat ve/ya da suç oluşturduğu ve bunlara ne tür ceza ve/ya da yaptırım uygulanması gerektiği *Vergi Usul Kanunu*'nun Dördüncü Kitabında düzenlenmektedir.

⁴ 26.9.2004 tarih ve 5237 sayılı *Türk Ceza Kanunu*, (RG. 12.10.2004 – 25611).

Vergi ceza hukuku kapsamında kesilen veya hükmolunan ya da kesilmesi ve/ya da hükmolunması gereken cezaların ve/ya da yaptırımların hangi hallerde sona erdiğinin/ortadan kalktığıının da kanunda açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Kabahat sayılan fiiller için kesilen ve/ya da kesilmesi gereken cezaların ve/ya da uygulanması gereken yaptırımların hangi hallerde kısmen veya tamamen ortadan kalkacağı-sona ereceği *Vergi Usul Kanunu*'nda; suç sayılan fiiller için ceza mahkemelerince hükmolunan ve/ya da hükmolunması gereken cezaların hangi hallerde kısmen veya tamamen sona ereceği-ortadan kalkacağı ise, *Türk Ceza Kanunu* ve/ya da *Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun*'da⁵ düzenlenmektedir.

Vergi ceza hukukunun konusu sadece *maddî vergi ceza hukuku* konularından ibaret değildir. Ayrıca, şekli ceza hukukunun konusunu oluşturan, vergi kabahatlerinin ve/ya da suçlarının ve bu fiilleri işleyenlerin ortaya çıkarılması; kabahatli için ceza kesilmesi; ceza kesme işlemlerinin dava konusu edilmesi ile suçluların takibi ve yargılanması da vergi ceza hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda, vergi kabahatlerinin ve suçlarının belirlenmesi; kabahat işlemiş olanlar hakkında ceza kesilmesi *Vergi Usul Kanunu*'nda; ceza kesme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümlenmesine ilişkin hükümler İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda⁶; ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar için uygulanacak usul hükümleri de *Vergi Usul Kanunu* ve *Ceza Muhakemesi Kanunu*'nda⁷ düzenlenmektedir.

2. Vergi Ceza Hukukunun Kapsamı

Vergi ceza hukukunun kapsamı, bir bölümü olduğu kabul edilen vergi hukukunun kapsamına paralellik göstermektedir. *Vergi hukuku*, sadece vergi adı ile talep, takip ve tahsil edilen kamu gelirlerini değil, bunun yanında diğer malî yükümlülükleri de kapsamaktadır. Başka bir deyişle, vergiler başta olmak üzere, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler olarak adlandırılan ve/ya da nitelendirilen cebirlik unsuru taşıyan tüm malî yükümlülükler vergi hukukunun kapsamına girmektedir. Bu itibarla, vergi ceza hukukunun kapsamına da sadece vergileri düzenleyen kurallara aykırılıktan kaynaklanan kabahat ve/ya da suçlar ile bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımlar değil, ayrıca resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerle ilişkin kurallara aykırılıktan

⁵ 13.12.2004 tarih ve 5275 sayılı *Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun*, (RG. 29.12.2004 – 25685).

⁶ 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, (RG. 20.01.1982 – 17580).

⁷ 4.12.2004 tarih ve 5271 sayılı *Ceza Muhakemesi Kanunu*, (RG.17.12.2004 – 25673).

kaynaklanan kabahat ve/ya da suçlar ile bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımlar da dahildir.

Vergi ceza hukukunun kapsamı bakımından özellik arz eden bazı hususlara işaret edilmesinde yarar vardır. Bunlardan birincisi, mevcut düzenlemelere göre, gümrük idarelerince talep, takip ve tahsil edilen vergiler ve benzeri malî yükümlülükler ile ek malî yükümlülüklerin *Vergi Usul Kanunu*'nun kapsamı dışında olmasıdır (VUK.m.2). Bu nedenle, bu yükümlülükleri düzenleyen kurallara aykırılıklardan kaynaklanan kabahat ve/ya da suçlar, *Vergi Usul Kanunu* hükümlerine tâbi değildir. Nitekim, gümrük vergilerine ilişkin olarak gerçekleşen hukuka aykırı fiillerden hangilerinin kabahat ve/ya da suç oluşturduğu ve bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımların neler olduğu farklı kanunlarda düzenlenmektedir. *Gümrük Kanunu*⁸ hükümlerine göre talep, takip ve tahsil edilmesi gereken vergiler ve benzeri malî yükümlülükler ile ek malî yükümlülüklerle ilişkin kurallara aykırılıklardan kaynaklanan kabahatler ve bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımlar *Gümrük Kanunu*'nda; aynı kurallara aykırılıktan kaynaklanan suçlar ve bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımlar ise, *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*'nda⁹ düzenlenmektedir. Bu itibarla, *Vergi Usul Kanunu* esas alınarak kapsamı belirlenen *Vergi Ceza Hukukunun* kapsamına gümrük yükümlülüğüne ilişkin kabahat ve/ya da suçlar ile bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımlar dahil değildir.

Vergi ceza hukukunun kapsamı bakımından işaret edilmesi gereken bir başka husus da *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'da¹⁰ düzenlenen suçlar ile bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımların durumudur. Bu suçlar ile bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımların, *Vergi Usul Kanunu* esas alınarak kapsamı belirlenen *Vergi Ceza Hukukunun* kapsamına dahil olmadığını belirtmek gerekir.

Bütün bu açıklamalardan sonra, *Vergi Ceza Hukukunun* aslında bütün vergi ve diğer malî yükümlülükleri düzenleyen kurallara aykırılıklardan kaynaklanan kabahat ve/ya da suçlar ile bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımları konu edinen bir hukuk dalı olarak tanımlanması mümkündür. Ancak, *Vergi Ceza Hukuku*, kural olarak, *Vergi Usul Kanunu*'nda yapılan dü-

⁸ 27.10.1999 tarih ve 4458 Sayılı *Gümrük Kanunu*, (RG. 04.11.1999-23866).

⁹ 21.03.2007 tarih ve 5607 Sayılı *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*, (RG. 31.03.2007-26479).

¹⁰ 21.7.1953 tarih ve 6183 Sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, (RG. 28.7.1953-8469).

zenlemeleri konu almaktadır. Bu çalışmada *Vergi Usul Kanunu* hükümleri esas alınarak açıklamalar yapılmaktadır.

II. VERGİ USUL KANUNU'NUN TÜRK CEZA KANUNU ve KABAHAHLER KANUNU İLE İLİŞKİSİ

1. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlığını taşıyan *Dördüncü Kitap*taki hükümleri (VUK.m.331-376) incelendiğinde, hukuka aykırı davranışlar ile bunlara uygulanacak müeyyidelerin iki ana grup halinde düzenlenmekte olduğu görülmektedir. Bunlar,

- Kabahat niteliğindeki hukuka aykırı davranışlar ve bunlara uygulanacak yaptırımlar;
- Ceza hukuku anlamında suç oluşturan hukuka aykırı fiiller ve bunlara uygulanacak cezalardır.

Bu ayırım, suç ve/ya da kabahatler ile bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımların tâbi olacağı hukukî rejimin belirlenmesi bakımından son derece önemlidir. Çünkü, bu iki gruptan birine dahil olan hukuka aykırı davranış/fiil ve uygulanacak müeyyide, tamamen farklı uygulama ve yargılama kurallarına tâbi olmakta ve yine farklı kurallara bağlı olarak sona ermektedir. Nitekim, ceza hukuku kapsamına giren suç ve cezalar bakımından, suçu ve cezayı düzenleyen *Kanun* hükümlerinden başka, *Türk Ceza Kanunu*, *Ceza Muhakemesi Kanunu*, *Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun* hükümleri ile *Vergi Usul Kanunu*'nun 367 ve 371'inci maddesi hükümlerinin; vergi kabahatleri ve yaptırımları bakımından ise, kabahati ve yaptırımını düzenleyen *Kanun* hükümlerinden başka, *Vergi Usul Kanunu*'nun 364, 366, 378 ve 116'ncı maddeleri, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, *Bölge İdare Mahkemeleri*, *İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun*¹¹ ile *Danıştay Kanunu*¹² hükümlerinin uygulanması mümkün ve gereklidir.

Bu başlık altında, *Vergi Ceza Hukukuna* ilişkin esas düzenlemelerin yer aldığı *Vergi Usul Kanunu* ile bu *Kanun* kapsamında düzenlenen *Kabahatler* için bir kısım hükümlerinin uygulanması mümkün ve gerekli olan *Kabahatler*

¹¹ 6.1.1982 tarih ve 2576 sayılı *Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun*, (RG. 20.1.1982 – 17580).

¹² 6.1.1982 tarih ve 2575 sayılı *Danıştay Kanunu*, (RG. 20.1.1982 – 17580).

Kanunu'nun ve Suçlar için bir kısım hükümlerinin uygulanması mümkün ve gerekli olan Türk Ceza Kanunu'nun ilişkisi ele alınmaktadır.

2. Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu İlişkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 359-363'üncü maddelerinde yer alan hükümler, Türk Ceza Kanunu anlamındaki vergi suçları ve cezalarına ilişkin olup, özel ceza kanunu niteliği taşımaktadır. Bu suçlara ilişkin yargılama, Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri dikkate alınarak yapılmakta ve suçun sabit olması halinde, fail hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza ve/ya da adli para cezasına hükmolunmaktadır. Başka bir deyişle, Vergi Usul Kanunu'nun 359-363'üncü maddelerinde belirtilen vergi suçlarının işlenmesi halinde, cezayı verecek makam, ceza mahkemeleri (Asliye Ceza Mahkemesi); hükmedilen ceza da hapis cezası ve/ya da adli para cezasıdır. Bu cezalar, vergi cezası değil, adli nitelikli cezalardır.

Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu arasında özel kanun-genel kanun ilişkisi bulunmaktadır. Nitekim, Türk Ceza Kanunu'na göre,

“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır “ (TCK.m.5).

Asliye Ceza Mahkemesi tarafından hükmolunan hapis cezasının; belli şartların varlığı halinde para cezasına çevrilmesi ve/ya da ertelenmesi, mahkemenin bu yönde karar vermesine bağlıdır (TCK.m.46, 50, 51).

3. Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu İlişkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 364-366, 368, Mük. 378'inci maddeleri ile kendisine atıfta bulunulan 116'ncı ve benzeri maddelerine göre, vergi kabahatini tesbit eden ve bu kabahate karşılık yaptırım uygulayan idarî makam vergi idaresidir. Nitekim, vergi kabahatinin tesbit edilmesi ve bu kabahatin yaptırımının uygulanması idarî bir işlemdir. Bir idarî işlem sonucu uygulanan cezanın ortadan kalkması için, ya idare tarafından geri alınması ya idarî işlem kabul edilip gereğinin yapılması ya da yargı yoluna başvurulması halinde, yargı organının verdiği karara uyulması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu arasında özel kanun – genel kanun ilişkisi vardır. Nitekim, Kabahatler Kanunu'na göre,

“Bu Kanunun;

a. idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde;

b. diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır” (KabK.m.3).

Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında vergi kabahatleri karşılığında vergi idaresi tarafından uygulanan yaptırımlar belli bir miktar para cezasıdır. *Vergi Usul Kanunu* hükümlerine göre, vergi dairesi tarafından vergi cezası kesilmesi idarî nitelikte işlemler olup *Kabahatler Kanunu* kapsamına girmektedir. Ancak, vergi hukukunun uygulama alanı ve özellikleri dikkate alınarak, *Kabahatler Kanunu*'na 5348 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile eklenen Ek Madde 1'inci maddesinde, “... 213 sayılı *Vergi Usul Kanununda* yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır” hükmüne yer verilmektedir. Bu itibarla, vergi kabahatleri ve bunlara uygulanan vergi cezalarına ilişkin ceza kesme işlemlerine karşı yargı yoluna başvurulması halinde *Kabahatler Kanunu* hükümlerine tâbi olunması söz konusu değildir. Bu işlemlere karşı açılan davalara bakma görevi vergi mahkemelerine aittir. Ancak, *Kabahatler Kanunu*'nun Ek 1'inci maddesinde yer alan hüküm, *Kabahatler Kanunu*'nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanmasına bir engel teşkil etmemektedir.

4. Ara Değerlendirme

Türk Ceza Kanunu ile *Kabahatler Kanunu* yürürlüğe girdiğinde, suç ve/ya da kabahat düzenlemesine yer veren özel kanunlarda yeni düzenlemelerle uyumsuz çok sayıda hüküm yer almaktaydı. Bu uyumsuzluğun önceki kanun-sonraki kanun; genel kanun-özel kanun ilke ve uygulamalarından hareketle çözümlenmesi yoluna gidilmeye çalışıldı. Ancak, her alan ve konuda bu yöntemin olumlu sonuç vermesi mümkün değildir. Çünkü, *Ceza Hukuku* alanının belirsizliğe tahammülü yoktur. Başka bir deyişle, kanunilik ilkesinin en katı biçimde uygulanması gereken *Ceza Hukukunda* belirsizlik yaratan durumun sona erdirilmesi ihmal edilemez ve ertelenemez bir zarurettir. Bu nedenle, hem *Türk Ceza Kanunu* hem de *Kabahatler Kanunu* ile başka kanunlarla uyumlu olması gereken diğer özel nitelikli kanunlarda zaman içinde geniş kapsamlı değişiklikler ve/ya da yeni düzenlemeler yapıldı. Ancak, yine de meselenin tamamen sona erdiğini söylemek mümkün değildir. Çünkü, zamanla diğer kanunlarla bağlantı dikkate alınmadan genel ve/ya da özel kanunlarda yapılan değişiklik ve/ya da düzenlemeler, bazen, sağlanmış olan uyumun bozulmasına yol açmaktadır. Şüphesiz, çatışma halinde genel kanun-özel kanun; önceki kanun-sonraki kanun ilke ve uygulamaları ile meselenin çözümlenmesi yoluna gidilebilir. Ancak, kanun koyucunun son iradesinin ya da sonraki kanun hükmünün uygulama önceliğinin olduğunun ve buna bağlı uygulamanın

meselenin halinde yetersiz kalması ihtimalinin bulunduğu unutulmaması gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nda yapılacak düzenlemelerde de bu uyumun gözetilmesinde yarar vardır. Yapılan yeni düzenlemelerin hukuk sistemi içinde çelişkiye ve çatışmaya yol açmamasına dikkat edilmesi gerekir. Ancak *Türk Ceza Kanunu* ile *Kabahatler Kanunu* genel kanundur; *Vergi Usul Kanunu*'nda yapılacak düzenleme bu kanunlara göre daha özeldir. Ayrıca, şu an itibarıyla *Türk Ceza Kanunu* da, *Kabahatler Kanunu* da yeni yapılacak düzenlemeye göre *eski kanun* niteliği taşımaktadır. Kanun koyucunun sonra getirdiği hükümler uygulama önceliğine sahiptir. Ancak, kanun koyucunun bu gerekçe ile dilediği gibi düzenleme yapabilir olduğu sonucu çıkarılmamalıdır. Nihayet, hukuk sistemi bir bütündür, bu sistemin unsurlarının birbiri ile çelişir olmaması gerekir. Bu bağlamda, *Kabahatler Kanunu*'nda ve/ya da *Türk Ceza Kanunu*'nda yer alan bir hükmün anlamı kalmaz. Başka bir deyişle, *Türk Ceza Kanunu* ve/ya da *Kabahatler Kanunu*'nun genel hükümleri bu alanda düzenleme yapan özel kanunlar için de geçerlidir hükmü uygulanamaz hale gelmiş olur.

III. HUKUKA AYKIRI FİLLERİN NİTELENDİRİLMESİ

Hukukî fiillerden hukuka aykırı olanları üç ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar, haksız fiil, kabahat ve suçtur.

Haksız fiil, şahsa özgü sonuç doğuran ve telâfisi mümkün olduğu düşünülen hukuka aykırı fiillerdir. Bu tür fiillere sadece zararın tazmini müeyyidesi uygulanmaktadır. Bu fiillerin kural olarak özel hukuk karakteri gösterdiği kabul edilmektedir ve takibi özel hukuk hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır.

İkinci tür hukuka aykırı fiiller, kabahatlerdir. *Kabahatler*, haksız fiillere nispeten daha fazla haksızlık içermektedir. Bu haksızlık, şahsa özgü değil, daha çok toplumun geneline ya da toplumun önemli bir kesimine yönelik sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle, bu haksızlıkların tespiti ve bunlara uygulanması gereken müeyyidelerin takdiri-takibi idareye verilmiş bir görev ve yetkidir. Kabahatlerin en yaygın müeyyidesi idarî para cezasıdır. Mülkiyetin kamuya geçirilmesi sınırlı bir müeyyidedir.

Üçüncü hukuka aykırı fiiller suç olarak nitelendirilmekte belirlenmektedir. *Suç* oluşturan fiillerdeki hukuka aykırılığın şiddeti/derecesi diğer iki tür hukuka aykırı fiilden farklıdır ve fazladır. Bu fiillerin ihlâl ettiği hukukî yarar, kamu düzenine-kamu yararına ilişkindir. Ayrıca, bu fiiller yüzünden, kişilerin menfaatlerinin ihlâl edilmesi, zarar görmesi, mağdur olması

da her zaman mümkündür. Ancak, mağduriyet sadece şahsın mağduriyeti ile sınırlı değildir. Bu itibarla, kamu düzenini ciddi bir biçimde bozduğu, kamu yararını ihlâl ettiği kabul edilen suçların ve suçluların takibi ayrı bir düzenlemeyi ve yargılamayı gerektirmektedir. Cezaya hükmedilebilmesi, mahkeme kararına bağlıdır. Kişi, suçluluğu mahkeme kararı ile sabit oluncaya kadar masumdur. Çünkü, suçluluk ciddi-ağır bir hukuka aykırı fiili işlemiş olmayı zorunlu kılmaktadır. Buna bağlı olarak, suçun ve suçluların tespiti görevi ve yetkisi ceza muhakemesi sujelerine aittir. Mahkeme kararı olmadan bir suçun ve/ya da suçlunun varlığından/sabit olduğundan söz edilemez.

Tazminata mahkemeler de karar verebilir. Ancak, haksız fiil yüzünden doğan zararın tazmini mutlaka mahkeme kararını gerektirmez. Taraflar kendi aralarında zararın giderilmesi konusunda anlaşabilmektedir. Suç ve suçlulukta ise, böyle bir anlaşma mümkün değildir. Suç işlemediği halde, mahkum olan kişinin yaşadığı/yaşayacağı mağduriyet de kamu düzenini bozucu etkiye sahiptir. Çünkü, bir masumun cezalandırılması, çoğu zaman gerçek suçlunun cezasız kalmasına sebep olur; hukuk güvenliğini zedeleyici; adli hakikatin ortaya çıkmasını engelleyici sonuçlar doğurur. Bu yüzden, bir masumun cezalandırılmasından ise, çok sayıda suçlunun cezasız kalması tercih edilir.

Zaman içinde mahiyeti müsaade ettiği nispette suçların kabahate; kabahatlerin haksız fiile dönüştürülmesi temayülünde söz etmek mümkündür. Buna paralel olarak, hürriyeti bağlayıcı cezanın/hapis cezasının para cezasına; para cezasının medenî müeyyideye-tazminata-temerrüt faizine-gecikme zammına dönüştürülmesi önerilmektedir.

IV. MÜEYYİDE TÜRLERİ

Hukuk dilinin asaletini-özgünlüğünü koruyabilmesi ortak terimlerin kabulü ve kullanılması sayesinde mümkündür. *Kabahat* ya da *suç* mahiyetindeki hukuka aykırılıklara uygulanması gereken *müeyyide* öteden beri *ceza* terimi ile ifade edilmekteydi. Yakın geçmişte yapılan düzenlemelerle kabahatler için uygulanacak müeyyide *yaptırım* terimi ile ifade edilmeye başlanmıştır. Oysa, hukuk dilinde yapılan sadeleştirme kapsamında *yaptırım müeyyidenin* karşılığı olarak kabul edilmekte ve kullanılmaktaydı. Aslında şu an hukuk bilimi alanının genelinde ve özel hukuk alanında bu yüzden terim karmaşası yaşanmaktadır. *Müeyyide* bir üst kavramdır. *Ceza-tazminat-iptal edilebilirlik* bir müeyyide türüdür. *Yaptırım* ise, bizatihi genel anlamda müeyyidenin karşılığıdır. Bunun bilinmesinde yarar vardır.

Kabahatler Kanunu'nda kabahatler için uygulanması gereken müeyyide

yaptırım terimi ile ifade edildiği için bu çalışmada bu ihtirazi kayıtle *yaptırım* terimi kullanılmaktadır.

Vergi kanunlarına aykırı fiiller için, fiilin niteliğine göre *vergi cezaları* ve *diğer cezalar* olmak üzere iki farklı ceza türü düzenlenmektedir (VUK.m.331). *Vergi cezaları*, vergi ziyai, usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük kabahatlerine uygulanan müeyyidelerdir. *Diğer cezalar* ise, vergi suçları için uygulanması gereken müeyyidelerdir. Bunlar, *hürriyeti bağlayıcı ceza ve/ya da adli para cezasıdır*.

İşlenen kabahatler karşılığında *idarî yaptırım* uygulanması gerekir. Ancak, *Kabahatler Kanunu*, yaptırımı tanımlamayıp, kabahatler için uygulanması gereken idarî yaptırım türlerini düzenlemektedir. İdarî yaptırım, kabahat işlenmesi halinde idarî makamlar tarafından uygulanan idarî para cezası ve idarî tedbirlerdir. İdarî para cezası, maktû veya nisbî olabilir. İdarî *tedbirler* ise, mülkiyetin kamuya geçirilmesi veya ilgili kanunlarında yer alan diğer tedbirlerdir (KabK.m.16-17).

Vergi Ceza Hukukunda düzenlenen hukuka aykırı davranışlar ile bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımları, ya da ceza ve/ya da yaptırımı bağlanmış hukuka aykırılıkları düzenlerken birtakım hususlara dikkat edilmesi gerekir. Birincisi, acaba şu anda sistemde var olan her hukuka aykırılığı mutlaka teknik anlamda ceza ile müeyyideye bağlamak gerekir mi? Burada ceza tâbiri, hem kabahatler için uygulanan yaptırımları hem de hürriyeti bağlayıcı cezayı kapsamaktadır. Acaba *gecikme zammı*, *gecikme faizi* gibi niteliği ceza olmayan başka müeyyideleri devreye sokarak bu hukuka aykırılıkların bir kısmını sistemde bu şekilde muhafaza etmek gerekli ve/ya da mümkün müdür? Buna karar verilmesinde yarar vardır. Çünkü, ceza nitelikli müeyyidelerin olumlu yanları ve sonuçları kadar olumsuz yanları ve sonuçları da bulunmaktadır. Örneğin, ölüm halinde ceza nitelikli müeyyide düşmektedir (VUK.m.372); diğer müeyyideler ise düşmemektedir. Bir de, ceza insanlara soğuk gelen bir müeyyidedir. Diğerleri, özel hukuk alanında kullanılan bir tâbirle *medenî müeyyidedir*; bunların daha insanî/sempatik bir yanı bulunmaktadır. Kabul edilmesi düşünülen bu müeyyideyi, *vergi zammı*, *haksızlık zammı* gibi adlarla ifade etmek mümkündür. Amaç, insanlara ceza uygulamak değil; kanunlara uygun davranılmasını sağlamak suretiyle, kamu alacağının daha kısa sürede eksiksiz olarak Hazineye intikal ettirilmesidir. Bu itibarla, aracı da amaca uygun hale getirmekte yarar vardır. Kaldı ki, hukuka aykırılıklar sadece suç olarak nitelendirilmez. Örneğin, haksız fiil de hukuka aykırıdır, fakat suç değildir. Onun müeyyidesi tazminattır. Şu an sistemde var ya da ileriki aşamalarda hukuka aykırılık olarak kabul edilecek olan birtakım fiillerin hangilerinin suç

olarak nitelendirileceğine, hangilerinin medenî müeyyideye bağlanacağına karar vermek gerekir. Mevcuda mutlaka uymak zorunda olduğumuzu düşünmeden, buna bağlı kalmadan karar verilmesinde yarar vardır.

V. VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI

1. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu esas alındığında, iki ana grup hukuka aykırı fiil ve bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımdan söz edilmektedir. Bunlardan birinci grubu *vergi kabahatleri* ve bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımlar oluşturmaktadır. *Vergi kabahatleri*, vergi ziyayı, usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük kabahatleri olmak üzere üç çeşittir. İkinci grup hukuka aykırı fiiller, *vergi suçlarını* oluşturmaktadır. *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenen *vergi suçları*, *kaçakçılık*, *vergi mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarıdır*. Mükelleflerin haysiyet, şeref ve hakların tecavüz suçu (VUK.m.5/VI) ile *ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu* (VUK.m.245-246; TCK.m.257) bu çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Kanun koyucu, hukuka aykırı fiillerin niteliğinin ne olduğunu ya doğrudan belirtmekte (örneğin, haksız fiil, kabahat, suç şeklinde); ya da hukuka aykırı fiili tanımlayıp ona bir müeyyide bağlamaktadır. Hukuka aykırı bir fiilin niteliği açıkça belirtilmemişse, bağlanan müeyyidelere bakarak bu tür fiillerin niteliğini tespit etmek mümkündür. Nitekim, vergi ziyayı, usûlsüzlük, özel usûlsüzlük fiilleri için *Kanunda* açıkça kabahat belirlemesi-nitelemesi-ifadesi yer almamaktadır. Ancak, bu fiiller için uygulanacak müeyyide *idarî para cezası* niteliğini taşımaktadır. Bu fiillerin tespiti, cezanın tatbiki görevi idareye aittir. Nitekim, idare hem fiili tespit etmekte; hem de cezayı kesmektedir. Bu nedenle, vergi ziyayı, usûlsüzlük, özel usûlsüzlük fiilleri *kabahat* olarak nitelendirilmektedir. Nitekim, ihdas edildiği dönemde *vergi ziyayı suçu* teriminin kullanılmış olması, o dönemde yürürlükte olan *Türk Ceza Kanunu*'nun hem suç hem de kabahatleri düzenlemekte olmasından kaynaklanmaktaydı. O dönemde bile doktrin ve yargı organlarının nitelemesi, vergi ziyayı sonucunu doğurduğu kabul edilen fiiller *kabahat* olarak nitelendirilmekteydi.

2. Vergi Ziyayı Kabahati-Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya vergi sorumlusu hakkında zıyaa uğratan verginin *bir katı* tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyayına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat;

bu fiillere iştirak edenlere ise, *bir kat* olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza *yüzde elli* oranında uygulanır (VUK.m.344).

Vergi Usul Kanunu'na göre, *vergi ziyayı*, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya ek-sik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Şahsî, medenî haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de *vergi ziyayı* hükmündedir. Bu sayılan hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmemektedir (VUK.m.341).

Zıyaa uğratıldığı iddia edilen *verginin yarısı*, *bir katı* ve üç katı olarak kesilen vergi ziyayı cezasının ölçülülük ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir. Kat/misil cezaları ağır-ölçüsüz; uyulması-uygulanması mümkün olmayan cezalardır. Nitekim, çok sık aralıklarla yapılan af niteliğindeki düzenlemeler ile bu cezalar ya terkin edilmekte ya da düşük oranlara indirilmektedir.

3. Usûlsüzlük Kabahatleri-Cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun 351'inci maddesinde tanımlanan *usûlsüzlük*, vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. *Usûlsüzlük kabahati*, henüz bir vergi ziyayı meydana gelmediği için *tehlike kabahati* olarak kabul edilmektedir. Çünkü, mükellef veya vergi sorumlusu vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi ziyasına yol açmaya elverişli bir ortam oluşturmaya çalışmaktadır. Usûlsüzlük fiillerinin cezalandırılması, vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak beyan ve/ya da tarh edilmesini sağlamak için alınmış bir önlemdir.

Usûlsüzlük kabahatlerinin işlenmiş sayılabilmesi için, vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine uyulmaması yeterlidir. *Usûlsüzlük kabahatleri*, neticesi harekete bitişik kabahatlerdendir.

4. Özel Usûlsüzlük Kabahatleri

Vergi Usul Kanunu usûlsüzlük kabahatlerinin yanı sıra daha ağır usûl ihlallerini özel usûlsüzlük kabahatleri olarak düzenlemekte ve bunları daha ağır yaptırımlara bağlamaktadır. Vergi ceza hukukunda yer alan özel usûlsüzlük

halleri, *fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usûl hükümlerine uyulmaması* (VUK.m.353); *damga vergisinde* (VUK.m.355) ve *bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlara ceza* (VUK. Mük.m. 355) başlığı altında düzenlenmektedir.

Özel usûlsüzlük kabahatlerinin işlenmiş sayılabilmesi için, vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin hükümlerine uyulmaması yeterlidir. Özel usûlsüzlük kabahatleri, neticesi harekete bitişik kabahatlerdendir.

Vergi Usul Kanunu, hem özel usûlsüzlük kabahati sayılan fiilleri hem de bu fiillerin işlenmesi halinde kesilmesi gereken cezaları aynı hüküm içinde düzenlemektedir.

VI. KAÇAKÇILIK SUÇUNA İLİŞKİN TESBİTLER VE ÖNERİLER

1. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu esas alınarak kapsamı belirlenen dar anlamda *Vergi Ceza Hukuku*'nda üç temel suç yer almaktadır. Bunlar, *kaçakçılık* (VUK.m.359, 360), *vergi mahremiyetinin ihlâli* (VUK.m.362, 5, TCK.m.239) ve *mükelleflerin özel işlerini yapma* (VUK.m.363, 5, TCK.m.257) suçlarıdır. Bu başlık altında, öncelikle ve özellikle kaçakçılık suçunun teknik yapısından ziyade düzenleme-uygulama-yargılama yönünden değerlendirilmesi yapılmaktadır. Diğer iki suça ise, sadece işaret edilmekle yetinilmektedir.

Kaçakçılık, vergi konusuna uygun bir suç türü olarak öteden beri sistemde var olmaya devam etmektedir. Bu suç, önce *hileli vergi suçu* olarak sistemde yerini almıştı; daha sonra *kaçakçılık* adıyla ve hem kabahat hem de suç niteliği bulunan çift karakterli bir suç olarak düzenlendi; şu anda yürürlükte olan şekli ise, daha çok teknik/genel ceza hukuku anlamında suç olarak varlığını sürdürmektedir. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, failin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması için hakkında ceza davasının açılması yanında ayrıca ziyaa uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı *vergi cezası* kesilmektedir (VUK.m.359, 344).

2. Kaçakçılık – Vergi Zıyayı İlişkisi

A. Genel Olarak

Vergi ziyayı cezası ve usûlsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçuna ilişkin cezalar ve diğer kanunlarda yazılı olan cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez (VUK.m.340). Kaçakçılık suçunu oluşturan fiil-

lerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı ceza kesilir (VUK.m.344/II). Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında cezaya hükmolunması vergi ziyası cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez (VUK.m.359/sf). Ceza mahkemesi kararları, vergi ziyayı, usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimi bağlamaz (VUK.m.367/sf.).

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verildiği iddiasına dayanarak ziyaa uğratılan verginin üç katı vergi cezası kesilmektedir. Bu başlık altında, kaçakçılık suçunun işlendiği mahkeme kararı ile sabit olmadan ceza kesme işleminin yapılması yüzünden ne gibi çelişik-anlamsız ve çözümsüz meselelerin ortaya çıktığı ve bunların nasıl çözümlenmesi gerektiği hususunda açıklamalar yapılmakta ve önerilerde bulunmaktadır.

B. Mevcut Hükümlerin Uygulanması Halinde Ortaya Çıkan Çelişkiler - Öneriler

a. Genel Olarak

Bu başlık altında, mevcut hükümlerin uygulanması halinde ortaya çıkan çelişkilere ilişkin bazı ihtimallerden ve bu çelişkilerin giderilmesine ilişkin alternatifler ve önerilerden söz edilmektedir. Şüphesiz, çelişkilere ilişkin ihtimaller ile bu çelişkilerin giderilmesini sağlaması muhtemel alternatifler ve öneriler sadece bunlardan ibaret değildir.

b. Muhtemel Çelişkiler

aa.- Birinci İhtimal

Yapılan inceleme sonucunda sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığı iddia ve gerekçesiyle *Vergi Suçu Raporu* hazırlanmakta ve *Mütalâa* şartı yerine getirilmek suretiyle *Cumhuriyet Başsavcılığına* başvurulmakta (VUK.m.367/I); aynı zamanda ziyaa uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı vergi cezası kesilmektedir (VUK.m.344/II). Sanık/mükellef, bir yandan *Asliye Ceza Mahkemesinde* yargılanmakta; öte yandan da, *Vergi/Ceza İhbarnamesinin* iptali talebiyle açılan dava *Vergi Mahkemesinde* görülmektedir. *Vergi Mahkemesi*, uyuşmazlık konusu olayda üç kat ceza kesilmesini gerektiren bir durum olmadığı gerekçesiyle, temel cezanın, yani ziyaa uğratılan verginin bir katı kadar cezanın kesilmesi gerektiği yönünde karar vermektedir. Bu karara karşı istinaf-temyiz başvurusunda bulunulmakta; *istinaf mercii*, kararın hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf talebini reddetmekte; *Danıştay*, is-

tinaf merciinin kararı hakkında onama kararı vermekte ve karar kesinleşmektedir. *Asliye Ceza Mahkemesi* ise, kaçakçılık suçunun işlendiği sabit olduğu gerekçesiyle mahkûmiyet kararı vermektedir. Bu karar hakkında yapılan *istinaf başvurusu* da, kararın hukuka uygun olduğu gerekçesi ile reddedilmekte ve karar kesinleşmektedir.

bb- İkinci İhtimal

Yapılan inceleme sonucunda sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığı iddia ve gerekçesiyle *Vergi Suçu Raporu* hazırlanmakta ve *Mütalâa* şartı yerine getirilmek suretiyle *Cumhuriyet Başsavcılığına* başvurulmakta (VUK.m.367/I); aynı zamanda zıyaa uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı vergi cezası kesilmektedir (VUK.m.344/II). Sanık/mükellef, bir yandan *Asliye Ceza Mahkemesinde* yargılanmakta; öte yandan da, *Vergi/Ceza İhbarnamesinin* iptali talebiyle açılan dava *Vergi Mahkemesinde* görülmektedir. *Vergi Mahkemesi*, uyuşmazlık konusu olayda üç kat ceza kesilmesinin hukuka uygun olduğu gerekçesiyle, davanın reddi yönünde karar vermektedir. Bu karara karşı istinaf-temyiz başvurusunda bulunulmakta; *istinaf mercii*, kararın hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf talebini reddetmekte; *Danıştay*, istinaf merciinin kararı hakkında onama kararı vermekte ve karar kesinleşmektedir. *Asliye Ceza Mahkemesi* ise, kaçakçılık suçunun işlendiği sabit olmadığı gerekçesiyle sanığın beraatine karar vermektedir. Bu karar hakkında yapılan *istinaf başvurusu* da, kararın hukuka uygun olduğu gerekçesi ile reddedilmekte ve karar kesinleşmektedir.

c. Çelişkilerin Giderilmesine İlişkin Muhtemel Alternatifler

Bu alternatifleri, yukarıda özeti verilen iki ihtimale göre ele alınan uygun ve mümkün olduğu düşünülmektedir.

Birinci ihtimalde,

- Kaçakçılık suçu oluşturan fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, hem zıyaa uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı kesilen cezaya ilişkin yargı denetimi hem de kaçakçılık suçunu işlediği iddia edilen kişinin yargılaması sonucunda verilen çelişik kararların birtakım olumsuz sonuçlarının *düzeltilme yolu* ile giderilmesi düşünülebilir. Bu bağlamda, *Ceza Mahkemesi* kararını esas alarak cezanın zıyaa uğratılan verginin üç katına çıkarılması; yani *Ceza Mahkemesi* kararı gerekçe gösterilerek *re'sen düzeltme* yapılabilir. Ancak, vergi yargısında kesinleşmiş kararın sonuçlarını bir idarî işlemle bertaraf etmek mümkün değildir. Kaldı ki, *Vergi Usul Kanunu*'na göre, "*Ceza mahkemesi*

kararları, bu Kanununun (Vergi Usul Kanunu) dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz" (VUK.m.367/IV). Bu itibarla, ceza mahkemesi kararı esas alınarak düzeltme yapma imkânı bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, her iki yönde de mahkeme kararının varlığı, bu yolun işlemesine ve/ya da işletilmesine engel oluşturmaktadır. Ayrıca, hangi mahkemenin kararı esas alınarak bu yolun işletilmesi konusunda da yine boşluk ve belirsizlik bulunmaktadır.

- Başka bir yol olarak, aynı konuda iki ayrı ve birbirine aykırı karar verildiği gerekçesiyle, *yargılamanın yenilenmesi* yoluna başvurulması düşünülebilir. Ancak, hangi mahkemenin kararı esas alınarak yargılamanın yenilenmesi istenebilecektir? Ayrıca, iki ayrı yargı koluna mensup mahkemelerden verilmiş olan kararlar, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan uyuşmazlıklar için verilmiş birbiriyle çelişik iki karar sayılabilecek midir? Buna mutlak bir şekilde olumlu cevap vermek mümkün değildir. Bu nedenle, bu yolla da mahkeme kararlarının çelişkisi giderilip maddi gerçeğe adli gerçeğin uyumu sağlanamamaktadır.

- Vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararları arasındaki çelişkinin bir *hüküm uyuşmazlığı* oluşturması gerekçesiyle *Uyuşmazlık Mahkemesi* aracılığıyla çözümlenmesi düşünülebilir. Bu yolun da uzun, pratik ve amaca elverişli olmayan bir yol olduğu açıktır. Kaldı ki, *Vergi Usul Kanunu*'nun 367'nci maddesinde yer alan hüküm böyle bir yolun işletilmesine ve bu yoldan sonuç alınmasına da engel oluşturmaktadır.

İkinci ihtimalde,

Kaçakçılık suçu işlenmemiş olmasına rağmen, suç işlenmiş gibi ziyaa uğratılan verginin üç katı ceza kesilmiş ve kesinleşmiş olmaktadır. Başka bir deyişle, olmayan suç için ceza kesilmekte ve bu ceza kesinleşmektedir. Bu yaman bir çelişkidir. Bu çelişkinin mevcut hükümler çerçevesinde düzeltilmesi mümkün değildir.

ç. Öneriler

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, nasıl bir uygulama yapılması gerektiği hususunda bazı önerilerde bulunmak mümkündür. Bunlardan

Birincisi, böyle bir durumda *temel cezanın* kesilmesi; ceza mahkemesinin suçun işlendiğine ilişkin karar vermesi halinde, cezanın tamamlanmasıdır.

Öneri doğrultusunda düzenleme yapılması halinde, *Vergi İnceleme Raporuna* dayanarak temel ceza kesilmesi; ceza mahkemesinin verdiği mahkûmiyet kararı kesinleşince de cezanın tamamlanması mümkündür. Ancak, ceza yargılamasının uzun sürmesi ihtimali dikkate alınarak, dava açılmasının ceza kesme zamanaşımını durduran bir hal olarak kanunda açıkça düzenlemesi gerekir. Aksi halde, yargılama sürecinde ceza kesme zamanaşımının dolması durumunda, ceza mahkemesinin kararının kesinleşmesine rağmen, cezanın tamamlanması mümkün olamayacaktır.

İkincisi, böyle bir durumda *temel cezanın* kesilmesi; ceza mahkemesinin suçun işlendiğini sabit görmesi halinde, hapis cezası ile birlikte *adli para cezasına* hükmetmesidir.

Kaçakçılık suçu oluşturan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, diğer vergi ziyai hallerinde olduğu gibi, temel ceza kesilmelidir. Kaçakçılık suçu işlendiği iddiasıyla açılan davada mahkeme ziyaa uğratan vergiye bağlı olarak, adli para cezasına karar vermelidir. Böylelikle, bir fiil hem suç hem de kabahat oluşturursa, suçtan cezaya hükmolunması halinde kabahat için yaptırım uygulanmaması gerekir (KabK.m.15/3) kuralına da biraz daha uygun davranılmış olur.

Temel cezanın kesilmesini, müeyyide niteliğinin farklılığı olarak kabul etmek gerekir. Mahkeme, kesilmiş olan vergi ziyai cezasının (uzlaşma konusu yapıp) ödenmiş olmasını da dikkate alarak adli para cezasına hükmetmelidir. Adli para cezasının belirlenmesinde ziyaa uğratan verginin bir katı esas alınmalıdır. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak hükmedilen adli para cezasının ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrilmeyeceğine dair düzenleme yapılması mümkündür.

Üçüncüsü ise, kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiil ile vergi ziyasına yol açıldığının iddia edilmesi halinde, idarenin herhangi bir ceza kesmemesi; ceza yargılaması sonucunda ziyaa uğratan vergi miktarı esas alınarak ya da alınmayarak, ceza mahkemesinin mahkûmiyet kararı ile birlikte fer'i ceza olarak *adli para cezasına* hükmetmesinin sağlanmasıdır. Bu durumda, ceza kesme zamanaşımı, ceza tamamlama, düzeltme işlemi yapma gibi bir durum söz konusu olmamaktadır. Farklı mahkemelerin verdikleri kararların çelişkili sonuçları da ortadan kalkmaktadır.

Mahkemenin suçun işlendiğine ve suçlunun mahkûmiyetine karar vermesi halinde belirlenecek para cezasının kaçakçılık suçunun fer'i cezası olarak nitelendirilmesi ve düzenlemenin buna uygun yapılması halinde, bu tür çeliş-

kili bir durumla karşılaşma imkân ve ihtimali kalmamaktadır. Hükmedilecek ceza, kaçakçılık suçunun fer'i cezasıdır; bunun ölçüsü de ziyaa uğratılan vergi miktarı/tutarıdır; fakat oran ve/ya da miktarının ne olacağını kanun koyucu belirler. Bu cezaya bir ad bulunması da şart değildir.

Ceza mahkemesinin yargılama sonucunda beraat kararı vermesi halinde, hiç tahakkuk etmemesi; geç ya da eksik tahakkuk etmesi yüzünden vergi alacağı tahsilinin gecikmesine bağlı vergi ziyayı cezasının nasıl ve hangi süre içinde talep, takip ve tahsil edilebileceğine ilişkin bir düzenleme yapılması ihtiyacı kaçınılmaz olmaktadır.

C. Kaçakçılık-Vergi Ziyayı İlişkisinin Sonuçları

Kaçakçılık suçu ile ilgili olarak, suçun işlenmiş sayılması için vergi ziyasının gerçekleşmesinin şart olması gerektiği zaman zaman tartışma gündemine gelmektedir. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, vergi kaçakçılığı *kasten vergi ziyasına sebebiyet vermek* olarak tanımlanıyordu (VUK.m.344). Vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyayı şartına bağlanması halinde, şu anda sistemde var olan birtakım kaçakçılık fiillerinin varlıklarını sürdürüp sürdürmemesi meselesi gündeme gelmektedir. Başka bir deyişle, kaçakçılık suçunun işlenmesi için mutlaka vergi ziyasının ortaya çıkması gerekir denildiğinde, vergi ziyasına yol açmayan birtakım fiiller sistemde muhafaza edilecek mi, yoksa o fiiller başka bir kanunda mı düzenlenecektir? Bu konunun tartışılmasında yarar vardır. Aksi halde, özel evrakta sahtecilik nitelemesine tâbi tutulacak birtakım kaçakçılık fiilleri, vergi ziyasına yol açmadığı zaman, kaçakçılık suçu oluşmayacaktır; o zaman da *Vergi Ceza Hukuku* kapsamından çıkıp *Genel Ceza Hukuku* alanına dahil olacak demektir. Vergi ziyasına yol açmadan kaçakçılık suçu işlenebilir denildiğinde, bu sefer düzenlenen suç çifte karakterli, çok karakterli bir suç olmaktadır. Nerede hangi karakter esas alınarak müeyyide uygulanacağı sıkıntıya yol açmaktadır. Bu konuların ayrıntılı incelenmesi ve muhtemel sonuçlarının dikkate alınarak düzenleme yapılmasında yarar vardır.

Bir suç türünü çok karakterli yapmak uygulamayı zorlaştırmaktadır. Bu nedenle kaçakçılığı kaçakçılık olarak muhafaza edip *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlemek; eğer vergi ziyasına yol açacak bir durum söz konusu ise, ona *fer'i ceza* ekleyerek meseleyi çözmek gerekir.

12 Eylül 1980 sonrasında yapılan ve 2365 sayılı Kanunla getirilmiş olan *kusur*, *ağır kusur*, *kaçakçılık* şeklinde bir tasnif vardı. Orada en azından vergi ziyayı olmasına rağmen, ağır bir ihmâl veya kast olmaması halinde, daha az

ceza kesilmesi gerektiği yaklaşımının yansıması olan bir kademelendirme söz konusu idi. Şüphesiz, her vergi ziyayı için aynı oranda ceza kesiliyor olması adalet duygusunu zedelemektedir. Bir farklılaştırmanın yapılmasında yarar olduğu düşünülebilir. Aslında şu anda da buna benzer bir farklılaştırma/kademelendirme vardır. Kendiliğinden beyanda bulunulması halinde, *Kanunda belirtilmiş şartlarda ziyaa uğratılan verginin yarısı*; idarenin vergi ziyayı tespit etmesi halinde, kaçakçılık fiiliyle ziyaa yol açma söz konusu değilse, *ziyaa uğratılan verginin bir katı* kadar vergi ziyayı cezası; kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiille vergi ziyasına yol açılması halinde *ziyaa uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı* kadar vergi cezası kesilmesi gibi bir kademelendirme söz konusudur. Başka bir deyişle, sistemde aslında eski adlandırma olmasa bile bir kademelendirmenin olduğu muhakkaktır.

Önceki kademelendirmenin daha düzgün olduğu sanılmaktadır; ancak, eskiye dönüş yerine, mevcut sistemi belki biraz daha düzelterek muhafaza etmekte yarar vardır. Çünkü, mevcut düzenlemenin yürürlüğe konulmasının üzerinden kısa sayılmayacak bir süre geçmiş ve kendine göre birtakım uygulama alışkanlıkları ile ilmî ve kazaî içtihat oluşmuştur. Yeni yapılacak her düzenleme, yeni uygulama alışkanlıkları ile ilmî ve kazaî içtihat oluşuncaya kadar belirsizlikler yaşanmasını beraberinde getirmektedir. Oysa, hukuk, işlevini yerleşik alışkanlıklar ve içtihatlar sayesinde yerine getirebilmektedir.

Ç- Cezanın Hesaplanması-Kesilmesi-Ağırlığı

Ceza ve/ya da yaptırımlar konusunda işaret edilmesi gereken bir husus, mevcut vergi cezalarının ödenmesi zor oran ve/ya da tutarda/miktarda olmasıdır. Örneğin, vergi ziyayı kabahatinin cezası, *ziyaa uğratılan verginin bir katı*; şayet vergi ziyayı kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiilden kaynaklanıyorsa, *ziyaa uğratılan verginin üç katıdır*. Ayrıca, bu ceza, vadesinde ödenmemesi halinde gecikme zammına da tâbidir. Bu kat/misil cezaları, enflasyon oranının çok yüksek olduğu dönemlerden kalmadır. O dönemlerde böyle bir cezanın bir anlamı olabilir, ya da böyle bir ceza anlaşılabilirdi. Çünkü, o dönemlerde enflasyon oranının üç haneli; gecikme zammının aylık oranının %15 olduğu bilinmektedir. Oysa, günümüzde gecikme zammı oranı aylık %2,5 olarak uygulanmaktadır¹³. Benzer bir indirimin vergi cezaları için de yapılmasında yarar

13 "Amme Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Karar (Karar Sayısı: 1266)", (RG. 29 Haziran 2019 – 30816). Karar ile 5.9.2018 tarihinden bu yana %2 olarak uygulanan gecikme zammı oranı **1.7.2019** tarihinden geçerli olmak üzere **aylık %2,5'e** çıkarılmıştır. Bununla birlikte, *Vergi Usul Kanunu*'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca *gecikme faizi* ve yine aynı *Kanunun* 371'nci maddesi-

vardır. Kaldı ki, sık aralıklarla yapılan af nitelikli düzenlemelerde ceza oranı ve/ya da tutarları/miktarları çok düşürülerek tahsil edilmeye gayret edilmektedir. Şayet, af nitelikli düzenleme yapıldığı zamanlarda düşük oran ve/ya da tutarda/miktarda ceza tahsil edilebiliyorsa, bunun normal zamana da yaygınlaştırılması mümkün ve gereklidir. Kaldı ki, böyle bir düzenleme ve uygulamanın, af düzenlemesi zarureti de ortadan kaldırma etkisi bulunmaktadır.

Cezalar, uğranılan zararın ve/ya da katlanılan maliyetin doğrudan bir karşılığı değildir; caydırıcı bir etkisinin bulunması gerekir. Ancak, öldürücü-yok edici-iflâs ettirici bir etkisinin olmamasına dikkat edilmelidir. Bu nedenle, cezalar bakımından da, enflasyon oranı, faiz oranı dikkate alınarak bir oran ve/ya da tutarın/miktarın belirlenmesinde yarar vardır. Bunun için belki, *yeniden değerlendirme oranının* katları vergi cezalarının oranlarının ve/ya da tutarlarının/miktarlarının belirlenmesinde esas alınabilir. Ancak, yeniden değerlendirme oranına bağlı ceza belirlenmesi yıllar itibariyle farklılık-belirsizlik oluşturacağından kanunilik-hukukî güvenlik-belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu itibarla, cezanın mutlaka açık-net bir şekilde *Kanunda* belirlenmesinde yarar vardır. Örneğin, *vergi ziyayı cezası* şöyle kademelendirilebilir;

- indirimli; ziyaya uğratılan verginin %25'i; (%15)
- temel ceza; ziyaya uğratılan verginin %50'i; (%25)
- kaçakçılık fiili ile verginin ziyaya uğratılması halinde ise, ziyaya uğratılan verginin bir katı (%50) olarak belirlenebilir. Bu cezanın vadesinde ödenmesi halinde gecikme zammına tâbi tutulmasına devam edilmelidir.

D. Ara Değerlendirme

Kaçakçılık suçunun tamamen vergi ziyayı şartına bağlanması yerine mevcut düzenlemeyi ikiye bölüp vergi ziyayı şartına bağlı olan kaçakçılık fiilleri – vergi ziyayı şartı aranmayan kaçakçılık fiilleri şeklinde bir düzenleme yapılabilir. Bu ayırımın bir madde içinde ya da ayrı maddelerde de yapılması mümkündür. Ayrıca, özel usûlsüzlük fiillerinden bazılarını (eski kaçakçılığa teşebbüs suçunu oluşturanlar) kaçakçılık suçuna teşebbüs olarak nitelendirip cezalandırma yoluna gidilmesi de düşünülebilir. Ancak, bunun önündeki en büyük engel-sıkıntı, teşebbüs halini kimin tespit edecek olmasıdır. İdare, özel usûlsüzlük kabahati bağlamında şu an itibariyle yargı kararı olmaksızın doğ-

nin 5'nci fıkrası uyarınca *pişmanlık zammı* oranı, *gecikme zammı* oranına atıfta bulunarak uygulandığından, *gecikme faizi* ve *pişmanlık zammı oranı* da **1.7.2019** tarihinden geçerli olmak üzere aylık %2,5 olarak uygulanmaktadır.

rudan bu tespiti yapıp ceza kesebilmektedir. Bu fiillerin kaçakçılık suçunun teşebbüs hali olarak düzenlenmesi durumunda, bu tespitin mahkeme tarafından yapılması ve buna bağlı cezaya da mahkemenin karar vermesi gerekir. Bu yol ise, ince uzun bir yoldur. İdare, kendi lehine ve kolay olan ceza kesme yetkisinden vazgeçmek istemeyecektir.

Vergi suçlarından kaçakçılık suçuna ilişkin yaygın uygulama ve uyuşmazlık bulunmasına rağmen, diğer iki suç ile ilgili yargı kararlarına intikal etmiş uyuşmazlık sayısı yok denecek kadar azdır. Özellikle *mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun* işlenme sıklığı ve mahkûmiyet yüzdesinin çok düşük olması dikkate alınarak böyle bir suçun sistemde suç olarak varlığını sürdürüp sürdürmemesinin gözden geçirilmesinde yarar vardır.

Vergi mahremiyetinin bilgi edinmenin önüne bir engel olarak çıkarılmasına rağmen, bu suçu işleyenlerin de yargılanma sıklığı olabildiğince düşüktür. Bu suçun da düzenlenmesinin ve takibinin gözden geçirilmesinde yarar vardır.

Ayrıca, bu iki suçun cezasının *Vergi Usul Kanunu*'nda değil de atıf yoluyla *Türk Ceza Kanunu*'nda düzenleniyor olması eleştirilmelidir. Bir fiil hangi kanunda suç olarak düzenleniyorsa, ona uygulanacak cezanın da o kanunda yer almasında yarar vardır. Çünkü, zaman içinde kanunlarda yapılan değişiklikler sonucunda yapılan atfın karşılıksız kalması mümkün ve muhtemeldir. Nitekim, vergi mahremiyetinin ihlâli suçunun cezası için *Türk Ceza Kanunu*'na yapılan atıf, *yeni Türk Ceza Kanunu* yürürlüğe girdiğinde karşılıksız kalmış; hangi maddeye atıf yapıldığı tartışmalara yol açmış; daha sonra yapılan bir düzenleme ile bu belirsizlik giderilmeye çalışılmıştır. Nasıl ki, *kaçakçılık suçu* ve buna uygulanacak ceza *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenleniyorsa, aynı şekilde *vergi mahremiyetinin ihlâli suçu* ile *mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun* cezaları da *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenmelidir.

1. Suç Tarihi: Zamanaşımının Başlangıcı

Vergi kaçakçılığı suçunda zamanaşımının başlangıcı konusunda birçok tartışma vardır. Vergi ziyana bağlı olmayan kaçakçılık suçlarında kullanma, deftere kayıtlı gerçekleşmekte ve tamamlanmaktadır. Bu kaydın sonuç hesaplarına etkisinin olmaması, kullanma fiilinin gerçekleşmiş olmasına engel teşkil etmemektedir. Kullanmanın, sonuç hesaplarına etki etmesi ve vergi ziyana sebebiyet vermesi olarak gerçekleşmesinin şart olması halinde ise, suç-kullanma tarihinin beyannamenin verildiği ya da verilmesi gereken son gün olarak kabul edilmesi gerekir. Bu itibarla, sonuç hesaplarını etkilemeyen; yani, vergi

ziyayına sebebiyet vermeyen bir suçun işlenmesi halinde, beyanname verilmesini beklemenin bir gereği/anlamı yoktur.

Genellikle kullanma-suç tarihi ve zamanaşımının başlangıcı tartışmaları muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge kullanımı ile ilgili olmaktadır. Bu belgelerin kullanılmasının vergi ziyayı bağlantısı neredeyse mutlakdır. Bu itibarla, matrahın olumsuz etkilenip etkilenmemesi ancak ve yalnızca beyannamenin verilmesi ile sabit olmaktadır. Bu yüzden, vergi ziyayı şartına bağlı olarak işlenen suçlarda suç-kullanma tarihinin beyannamenin verildiği ya da verilmesi gereken son gün olarak kabul edilmesi ve zamanaşımının başlangıcının da buna göre belirlenmesi şarttır. Ancak, bu durumda sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin defter kayıtlarında olması, fakat gider belgesi olarak kullanılmaması halinde kaçakçılık suçunun işlenmediğinin de kabul edilmesi gerekir.

Mevcut düzenleme çerçevesinde kaçakçılık suçunun işlenmesi vergi ziyayı şartına bağlı olmadığına göre, defterlere kayıt tarihi kullanma-suç tarihidir. Başka bir deyişle, vergi ziyayı şartının aranmaması sebebiyle kaçakçılık suçunun işlendiği tarih olarak deftere kaydı gerekli ve yeterli saymak gerekir. Aksi halde, zamanaşımının başlangıcını geciktirmek suretiyle fail/sanık/kişi aleyhine sonuç doğması kaçınılmaz olmaktadır.

2. Sahte Belge – Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Vergi Usul Kanunu'na göre, *muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge*, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir (VUK.m.359/a,2). *Sahte belge* ise, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir (VUK.m.359/b). Ancak, hem düzenleme ve yorumlamada hem de uygulamada kullanılan belgelerin nitelenmesi yapılırken farklı yaklaşımların olduğu bilinmektedir. Bu bağlamda, bazı hallerde birisi tarafından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak nitelenen bir belge diğeri tarafından sahte belge olarak (ya da tersi) nitelendirilmesi mümkündür. Şüphesiz bu nitelendirme farklılığı uygulama ve yargılamada farklı sonuçlara yol açmaktadır. Çünkü, bir belgenin *muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge* olması halinde, hükmedilecek ceza *onsekiz aydan üç yıla kadar*; *sahte belge* olması halinde üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır (VUK.m.359).

Muhteviyatı yanıltıcı belgenin tanımında yer alan *mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı* olmanın ne anlama geldiği konusunda da hem uygulama hem yargılama hem yorumlama yapanlar arasında tam bir mutabakattan söz etmek

mümkün değildir. Belgenin mahiyet itibariyle gerçeğe aykırılığı, gerçek işlem ya da durumun, konusu ve tarafları bakımından farklılık arz etmesi anlamına gelmektedir. Tarafların farklı olması, aslında belgenin sahte belge olarak nitelendirilmesini gerektirmektedir. Çünkü, taraf farklılığı, gösterilen taraf ile gerçek bir muamele olmadığı anlamına gelmektedir. Bu itibarla, bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge mi; yoksa, sahte belge mi olduğu konusunda zaman zaman tereddütler yaşanabilmekte; yapılacak farklı nitelemeye bağlı çelişik sonuçların doğması mümkün ve muhtemel olmaktadır.

Bir belgenin sahte belge olarak nitelendirilmesine rağmen, gider belgesi olarak kabul edilmesi de ayrıca bir çelişki oluşturmaktadır. Mal alınmış; hizmetten yararlanılmış; ancak, bunlara ilişkin belge sahte denilmesi halinde, bu belgenin gider belgesi olarak kullanılması, belgenin düzenleyen açısından sahte; kullanan açısından neredeyse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde olduğu sonucunu doğurur gibidir. Mal alan-hizmetten yararlanan ve bunların bedelini belgeyi düzenleyene usûlüne uygun olarak ödediği sabit olan kişi için sahte belge kullanmaktan söz edilmemesi gerekir. Her talep kendi arzını oluşturur. Kullanılmasa sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmez-üretilemez. Lâkin üretimi olmayan bir şeyin de tüketilmesi mümkün değildir. Tüketimden ziyade üretimle mücadele etmek gerekir. Batallık kurutulmadan sivrisinekle mücadelenin başarılı olduğu görülmemiştir.

Bedeli ödenerek teslim alınan emtiaya ilişkin olarak bedelin ödendiği firmanın faturasının kullanılması halinde, düzenleyen açısından sahte olduğu iddia edilen faturanın kullanan bakımından gerçek-mutlak anlamda bir sahteliğinden söz edilemez. Çünkü, mal alınmış; bedeli de faturayı düzenleyene ödenmiştir. Malın başkasından satın alındığının ispat yükü, bunu iddia eden idareye-Cumhuriyet Savcısına aittir. Hiç kimse satın aldığı mal karşılığında düzenlenen faturanın sahte olmasını istemez. Ayrıca, maliyet artışı-matrah küçültülmesi amacıyla temin edilen faturalar için de hiç kimse fatura bedelinin tamamını ödemez. Hayatın olağan akışına; iktisadî ve ticarî icaplara; mantık kurallarına uygun olmayan bir davranışın iddia edilmesi halinde, bunu iddia edenin ispat etmesi şarttır. Aksi halde, varsayıma-vehme dayalı olarak karar veriliyor demektir.

Bir belgenin/faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ya da sahte olmasının bunu kullananın mutlaka suç işlemiş olduğu anlamına gelmediğine de işaret etmek gerekir. Çünkü, suçunun işlenmiş olması için, kişinin kullandığı belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ya da sahte olduğunu bilmesi ve buna rağmen bu belgeyi kullanmış olması şarttır. Bu şart gerçekleşmediği takdirde,

kullanılan belgenin/faturanın niteliği kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılması için yeterli değildir.

3. Vergi Suçu Raporu - Mütalâa Şartı

Vergi Usul Kanunu'nun Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usûl başlığını taşıyan 367'nci maddesine göre,

“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalâasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalâasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usûlsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

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

Vergi Suçu Raporu, vergi incelemesi sonucu düzenlenen bir belgedir. Vergi Suçu Raporu düzenlendiği konuda işin tekniğine uygun olarak araştırmaya, incelemeye dayanması gerekmektedir. Bu itibarla, Vergi Suçu Raporu, vergi suçunu tespit eden, bu konuda incelemeye yetkili memurun mütalâasını içeren bir belgedir.

Vergi Suçu Raporu, önce savcıyı kamu davası açmaya; dava açıldıktan sonra da, mahkemeyi suçun işlendiğine ikna edici olmalıdır.

Vergi Suçu Raporu, tek başına Mütalâa Şartını yerine getirememektedir. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nda (VUK.m.367) inceleme yapan kişiden başka bir (Rapor Değerlendirme Komisyonu) kurulun ve/ya da bir (Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık) makamın ayrıca Mütalâasının alınması şartı yer almaktadır. İnceleme yapan ve Vergi Suçu Raporu hazırlayanın statüsüne bağlı

olarak ya *Rapor Değerlendirme Komisyonunun Mütalâası* eklenerek doğrudan ya da *Rapor Değerlendirme Komisyonunun Mütalâası* ile birlikte *Vergi Dairesi Başkanlığı* veya *Defterdarlık* tarafından *Cumhuriyet Başsavcılığına* bildirilmesi gerekir. Bu itibarla, *Vergi İncelemesi* sonucunda hazırlanmış olan *Vergi Suçu Raporunun* tek başına bir şekilde *Cumhuriyet Başsavcılığına* intikal etmiş olması *Mütalâa Şartının* yerine getirilmiş olduğu anlamına gelmemektedir.

Mütalâadaki niteleme ile *Cumhuriyet Savcısının* ve/ya da *Mahkemenin/Hâkimin* bağlı olması mümkün değildir. Yargılama aşamasında mütalâadan-iddianameden farklı bir nitelendirmenin yapılması halinde, yargılamanın devamına ve sanığın ek savunma hakkını kullanabilmesi için süre verilmesine karar verilmesi gerekir. Çünkü, yargılamanın maddî bakımından çerçevesi iddianameye göre belirlenmektedir. Bu itibarla, hüküm, ancak iddianamede unsurları belirtilen suçla ilişkin fiil ve fail hakkında verilir. Buna *fiil ve fail ile bağlılık kuralı* denilmektedir. Ancak, mahkeme, fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağlı değildir (CMK.m.225).

Sanık, suçun hukukî niteliğinin değişmesinden sonra kendisine bilgi verilip de savunmasını yapabilecek bir halde bulundurulmadıkça, iddianamede kanunî unsurları belirtilen suçun düzenlendiği kanun hükmünden başkasına dayanarak mahkûm edilemez. Cezanın artırılmasını veya cezaya ek olarak güvenlik tedbirlerinin uygulanmasını gerektirecek haller, ilk defa duruşma esnasında ortaya çıktığında da sanığın savunmasının alınması gerekmektedir. Buna *ek savunma* denilmektedir. Ek savunma verilmesini gerektiren hallerde talep üzerine sanığa ek savunmasını hazırlaması için süre verilmesi şarttır (CMK.m.226).

Suç vasfının değişmesi halinde sanığa ek savunma hakkı tanınmaması, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin* 6'ncı maddesinin 3-b bendi hükmünün ihlâli sonucunu doğurmaktadır. Zira, savunmayı hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olma hakkı, sadece iddianame çerçevesinde duruşma sırasındaki savunma için geçerli değildir. Bu hak, daha ziyade, duruşmada ortaya çıkan yeni olaylar veya görüşler bakımından da kabul edilmektedir.

4. Bilirkişi İncelemesi

Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre, "... genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz. Hukuk öğrenimi görmüş kişiler, hukuk alanı dışında ayrı bir uzmanlığa sahip olduğunu belgelendirmedikçe, bilirkişi olarak görevlendirilemez" (CMK.m.63/1; HMK.m.266/1). "Bilirkişi, raporunda

ve sözlü açıklamaları sırasında çözümünü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlar dışında açıklama yapamaz; hâkim tarafından yapılması gereken hukukî nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunamaz” (CMK.m.67/3; HMK.m.279/4). Ancak, bilirkişiler hukukî nitelendirme yapmakta; suç

tespit etmekte; lehe kanunu belirlemekte; zamanaşımına uğrayıp uğramamaya karar vermekte; adetâ kararı yazmaktadır. *Bilirkişi Raporu, kanun yolu açık olmak üzere* ibaresi eklenmek suretiyle neredeyse karar haline getirilmektedir. Bu durum, yargılamanın usûlüne uygun yapılmadığı; âdil/dürüst yargılanma hakkının ihlâl edildiği anlamına gelmektedir.

VII. AYNI FİİLİN İKİ KERE CEZALANDIRILMASI

Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı müeyyide uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı müeyyide uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır (KabK.m.15/3).

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde hem kaçakçılık suçundan dolayı hapis cezasına hükmedilmesi hem de ziyaya uğradığı iddia edilen verginin üç katı ceza kesilmesi konusunun, hem iç hukuk hem de *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi* içtihatları bakımından farklı zeminlerde tartışılmakta olduğu bilinmektedir. Bunlardan ilki, *Vergi Usul Kanunu*'nun ilgili hükümleri (VUK.m.344, 359) ile *Kabahatler Kanunu*'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının çelişkili bir durum oluşturmasıdır. Bu zıtlığı, özel kanun-genel kanun; önceki kanun-sonraki kanun bağlamında çözüme kavuşturmak bir dereceye kadar mümkündür. Ancak, tartışmaların tamamen sona erdirilmesinden söz edilemez. Ayrıca, aynı fiilin iki kere cezalandırma/yargılama sebebi olması da *kesin hüküm etkisi, non bis in idem* kuralı ile çelişmeli-tartışmalı hale gelmektedir. Aynı sebebe dayanarak iki kere yargılama olmaz; iki kere karar verilemez. Bu tartışma yönünden de, iki aynı nitelikte müeyyide olmadığı gerekçesiyle mevcut hali meşru göstermek mümkündür¹⁴. Ancak, bu da meselenin temelinden halledilmesine elverişli değildir. O zaman, bu bağı koparacak, en azından zayıflatacak bir düzenleme yapmak gerekir.

Mevcut haliyle, kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin çoğu vergi ziyasına sebebiyet vermemektedir. Bu fiillerle suç işlenmesi halinde hem kabahat hem de suçtan dolayı müeyyide uygulanması söz konusu değildir. Diğer fiillerle işlenmiş olan kaçakçılık suçu ile öyle ya da böyle bir vergi ziyayı bağlantısı kurulmaktadır. Ancak, hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunması ziyaya

¹⁴ Anayasa Mahkemesi 27.3.2019 tarih ve Başvuru No: 2018/9115, (RG. 16 Mayıs 2019)

uğratan vergi vesilesiyle ceza kesilmesine engel oluşturmamalıdır. Çünkü, daha küçük tutarlı vergi ziyayı için ceza kesilmesine-müeyyide uygulanmasına rağmen, daha büyük tutarlı vergi ziyayı için ceza kesilmemesinin-müeyyide uygulanmamasının izah edilebilir bir yanı-yönü bulunmamaktadır.

Bir fiile hem vergi cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasının gereğini ortaya koymak şarttır. Bu bağlamda, kesin hüküm etkisi ve non bis in idem ilkesinin ne anlama geldiği açıklanmalıdır.

İdarî para cezası ile hürriyeti bağlayıcı ceza aynı nitelikte bir müeyyide değildir. Bu itibarla, ziyaa uğratan vergi için bir ceza kesilir; filin suç niteliği için de fail hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilir. Buna herhangi bir engelin varlığından söz edilemez. Ancak, ziyaa uğratan verginin üç katı kesilen cezaya son verilmelidir; bunun yerine hapis cezası yanında belli bir adlî para cezasına hükmedilmesini tercih etmek gerekir. Zaten üç kat ceza, suç oluşturan fiille vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilmektedir. Vergi ziyasına sebebiyet verilmesi ağırlaştırıcı bir sebep olarak değerlendirilmeli-nitelendirilmelidir. Ancak, vergi ziyasına sebebiyet verildiğini kimin ve nasıl tespit edeceğinin de açıklığa kavuşturulması gerekir. Ödemenin yapılması hafifletici sebep olarak dikkate alınmalıdır.

Vergi ziyayı cezası ya dava açma süresi içinde dava açılmaması ya da cezalarda indirimden yararlanılması ya da uzlaşma yoluyla ya da açılan davanın sonucuna göre ya da hatanın düzeltilmesi sonucu sabit hale gelmektedir. Bu ceza esas alınmak suretiyle adlî para cezasına hükmedilmesi mümkündür. Kesinleşmiş cezanın ödenmiş olması şartına bağlı olarak mahsup edilmek suretiyle hükmedilecek cezanın tespit edilmesi gerekir. Meselenin çözümünde bu yöntemin benimsenmesinin uygun ve mümkün olabileceği düşünülmektedir.

VIII. TEŞEBBÜS-İŞTİRAK-İÇTİMA-TEKERRÜR

1. Genel Açıklama

Ceza kanunlarının özel kısmında ve diğer kanunlarda düzenlenen suçlar karşılığında belirlenen cezalar, kural olarak, suçun tamamlanmış hali dikkate alınarak ve tek kişi tarafından işlenmesi göz önünde bulundurulularak tayin edilmektedir. Bununla birlikte, icrasına başlanan fiilin icrasının tamamlanamaması ya da fiilin icrası tamamlanmakla birlikte neticenin gerçekleşmemesi halleri de mümkündür. Bu durum *teşebbüs* olarak adlandırılmaktadır. Öte yandan, kanunî tarifi itibariyle bir kişi tarafından işlenebile-

cek bir suç birden fazla kişinin suçun icrasına değişik şekillerde katılımıyla da işlenebilmektedir. Bu durum *iştirak* olarak ifade edilmektedir. Ayrıca, bir veya birden fazla fiil ile aynı suç tipinin ya da farklı suç tiplerinin ihlâl edilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu hale de *suçların içtimaı* denilmektedir. Bu nedenle *teşebbüs*, *iştirak* ve *içtima* suçun özel görünüm biçimleri olarak nitelendirilmektedir.

Kanunî bir düzenleme bulunmadıkça failin teşebbüs aşamasında kalan suçtan sorumlu tutularak cezalandırılması mümkün değildir. Çünkü, böyle bir durumda suçun kanunî tanımında yer alan maddî unsurların tümü gerçekleşmediği için *tipiklikten* söz edilmesi mümkün değildir. *Türk Ceza Kanunu*'nun 35'inci maddesinde yer alan teşebbüse ilişkin düzenleme sayesinde suçun tamamlanamadığı durumlarda da failin cezalandırılması mümkündür.

Suç, birden fazla kişinin katılımıyla da işlenebilmektedir. Suça *iştirakte* birden fazla suç ortağının bir suçun işlenmesinde bir araya gelmesi söz konusudur. Bu durumda, suç ortaklarının sorumluluklarının nasıl belirleneceği meselesi ortaya çıkmaktadır. Çünkü, suç ortaklarının suçun işlenişine yaptıkları katkılar farklılık gösterebilmektedir. *Türk Ceza Kanunu*'nun 37-41'inci maddelerinde, bir suçu birlikte işleyen suç ortaklarının *iştirak* statülerinin ve bu bağlamda sorumluluklarının belirlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bir kimsenin birden fazla suç işlemesi mümkündür. Bu suçlar aynı ya da farklı suç tipleri olabileceği gibi, tek fiille ya da birden fazla fiille işlenebilir. Suçların *içtimaında*, birden fazla suçun bir failde toplanması söz konusudur. Böyle bir durumda, failin sorumluluğunun ve bu bağlamda verilecek cezanın nasıl belirleneceği meselesi ortaya çıkmaktadır. *Türk Ceza Kanunu*'nun 42-44'üncü maddelerinde *suçların içtimaı* başlığı altında yapılan düzenlemeler bu meselenin çözümüne yöneliktir.

Bir kimse, belli bir kabahati/suçu tekrar tekrar işleyebilmektedir. Bir hukuka aykırı fiili bir kere işleyen ile bunu tekrar tekrar işleyenlerin cezalandırılmasında farklı bir uygulama benimsenmektedir. Belli zaman aralığı içinde aynı hukuka aykırı davranışın tekrarlanması halinde, cezanın artırılarak uygulanmasına *tekerrür* denilmektedir. Cezası kesinleşen kabahatin zamanaşımı süresi içinde tekrar işlenmesi halinde kesilmesi gereken cezalar belli oranda artırılmaktadır.

Bu başlık altında, Ceza Hukuku alanında suçun özel görünüş biçimleri olarak nitelendirilen-adlandırılan teşebbüs/netice eksikliği; *iştirak*/fail çok-

luğu; içtima/suçun-neticenin çokluğu ile tekerrür/fiilin tekrarlanması konuları ele alınmaktadır.

2. Teşebbüs

Suç, bir süreç/sıra/silsile içinde işlenmektedir. Suçun işlendiği sürece *suç yolu* denilmektedir. *Fail*, bu süreçte önce hazırlık hareketlerini, daha sonra icra hareketlerini gerçekleştirir. Suçun kanunî tarifinde bir unsur olarak bir neticeye de yer verilmiş olması halinde, fiil icra edildikten sonra bu neticenin de gerçekleşmesiyle birlikte süreç tamamlanmakta ve suç işlenmiş olmaktadır.

Fiilin icrasına başlanmış olmakla birlikte, icra hareketlerinin tamamlanamaması ya da fiilin icrası tamamlanmakla birlikte tipik neticenin gerçekleşmemesi mümkündür. Bu durumda, suçun kanunî tanımında yer alan tüm maddî unsurlar gerçekleşmediği için, sürecin tamamlanmasından söz edilemez. İşte sürecin tamamlanamadığı; yani, failin suç yolunda daha fazla ilerleyemediği durumlarda suç teşebbüs aşamasında kalmaktadır.

Cezalandırılmasına imkân veren kanunî bir düzenleme bulunmadıkça failin teşebbüs aşamasında kalan suçtan sorumlu tutularak cezalandırılması mümkün değildir. Çünkü, böyle bir durumda suçun kanunî tarifinde yer alan maddî unsurların tümü gerçekleşmediği için *tipiklikten* söz edilemez. Ancak, fail suç yoluna girmiş; fiilin icrasına başlamakla norm ile korunan hukukî menfaati tanımadığı-ihlâl etme yönündeki iradesini ortaya koymuş; suç yolunda ilerlediği mesafeye göre suçun konusunu zarara uğratmış veya tehlikeye maruz bırakmıştır. Bu itibarla, fiilin icrasının tamamlanamadığı ya da tamamlanmakla birlikte tipik neticenin gerçekleşmediği durumlarda, suçun kanunî tanımında yer alan tüm maddî unsurların gerçekleşmediği gerekçesiyle failin cezalandırılmasından vazgeçilmemektedir. Nitekim, *Türk Ceza Kanunu*'nun 35'inci maddesinde

“(1) Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.

(2) Suça teşebbüs halinde fail, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığına göre, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine onüçyıldan yirmi yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine dokuz yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirilir.”

şeklinde bir hükümle suça teşebbüs düzenlenerek suçun tamamlanama-

diği hallerde de failin cezalandırılmasına imkân tanınmaktadır. Bu yüzden, teşebbüse ilişkin hükümler, cezalandırılabilirliğin alanını genişletici niteliğe sahiptir.

Teşebbüse ilişkin hükümlerin, somut olayda tek başına uygulanması mümkün değildir. Çünkü, öncelikle hangi suçun teşebbüs halinde kaldığının bilinmesi; bunun için failin girdiği suç yolunun hangi suça ilişkin olduğunun tesbit edilmesi gerekir. Bu itibarla, teşebbüse ilişkin hükümler, ancak ilgili suçun tanımlandığı kanun hükmü ile birlikte uygulanabilmektedir. Nitekim, teşebbüse ilişkin hükümler *yardımcı norm* niteliği taşımaktadır. Olayda uygulanacak *asıl norm*, ilgili suç tipine ilişkin hükümdür. Bir suçun teşebbüs aşamasında kalması halinde, teşebbüs hükümlerinin suça ilişkin norm ile birlikte uygulanması gerekir.

Teşebbüs hükümlerinin uygulanabilmesi; yani, bir suçun teşebbüs halinin cezalandırılabilmesi için bazı şartların varlığı aranmaktadır. Bunlar, *kasten işlenen bir suçun varlığı; fiilin icrasına başlanmış olması; gerçekleştirilen fiilin neticeyi meydana getirmeye elverişli olması; failin elinde olmayan nedenlerle icra hareketlerinin tamamlanamamış veya icra hareketleri tamamlanmakla birlikte neticenin gerçekleşmemiş olmasıdır.*

Vergi Usul Kanunu'nda teşebbüse ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. *Türk Ceza Kanunu*'nda da vergi suçlarına teşebbüsün cezalandırılacağını düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Bir suçun teşebbüse elverişli olması, mutlaka o suça teşebbüsün cezalandırılması için yeterli değildir. Çünkü, bir suça teşebbüsün cezalandırılabilmesi için mutlaka açık kanun hükmüne ihtiyaç vardır.

3. İştirak

A. Genel Olarak

Kanunî tarifi itibariyle bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun birden fazla kişinin suçun icrasına değişik şekillerde katılımıyla işlenebilmesine *iştirak* denilmektedir. *Türk Ceza Kanunu*'nun 37-41'inci maddelerinde, bir suçun birden fazla kimse tarafından suç ortaklığı şeklinde işlenmesi halinde, suç ortaklarının iştirak statülerinin ve bu bağlamda sorumluluklarının belirlenmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. *Türk Ceza Kanunu*'nun 42-44'üncü maddelerinde ise, bir kimse tarafından birden fazla suç işlenmesi halinde failin sorumluluğunun ve bu bağlamda verilecek cezanın nasıl belirleneceği meselesi düzenlenmektedir. *Suçta iştirakte* birden fazla suç ortağının

bir suçta birleşmesi; suçların içtimainda ise, birden fazla suçun bir failde toplanması söz konusudur.

İştirak halinde işlenen suçlarda, suç ortaklarının suçun işlenişine yaptıkları katkıların normatif bir değerlendirmeye tâbi tutulması suretiyle sorumluluk statülerinin belirlenmesi gerekir. Suç ortağı, ya fail ya da şerik sıfatını taşımaktadır. İştirak halinde işlenen suçlarda faillik ve şeriklik olmak üzere iki iştirak statüsü vardır. Fail-şerik ayırımında esas alınan kriter failin işlenişine üzerinde kurulan hakimiyettir. Fail, fiili icra eden, suçun işlenişine yaptığı katkı ile fiil üzerinde hakimiyet kuran suç ortağıdır. Şerik ise, suçun işlenişine yaptığı katkı ile fiil üzerinde hakimiyet kuramayan suç ortağıdır. Şerikliğın azmettirme ve yardım etme şeklinde iki farklı görünüm biçimi vardır. Failin hareketi, suçun kanunî tanımı karşısında tipe uygun bir eylem iken, şerikin davranışı tipe uygun değildir. Nitekim, suçun işlenişine yaptığı katkının tipik olmaması nedeniyle şerikin o suçtan sorumlu tutulması mümkün değildir. Ancak, şerik Türk Ceza Kanunu'nda şerikliğe ilişkin düzenleme sayesinde işlenişine katkıda bulunduğu suçtan sorumlu tutulabilmektedir. Bu itibarla, şerikliğe ilişkin hükümler, cezalandırılabilirliğin alanine genişletici nitelik taşımaktadır.

B. Vergi Ceza Hukukunda İştirake İlişkin Tespit ve Öneriler

Vergi Usul Kanunu'nda iki yerde doğrudan iştirak düzenlemesine yer verilmektedir. Bunlardan birincisi, kaçakçılık suçuna iştirake (cezadan indirim VUK.m.360) ilişkin hükümdür.

İkinci düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında Kanunda belirtilen kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez (VUK.m.371/I). Bu hüküm, vergi ziyayı kabahati başta olmak üzere vergi kabahatlerine iştirake ilişkin genel ve ayrıntılı bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Başka bir deyişle, vergi ziyayı kabahati dahil vergi kabahatlerinin işlenişine iştirak edenler hakkında nasıl bir işlem yapılması gerektiği belirtilmemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının vergi ziyayı kabahatine iştiraki düzenlediği düşünülemez. Çünkü, bu hüküm kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiil ile vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde aslı faile ziyaya uğratılan verginin üç katı; bu fiillere iştirak edenlere ise, bir katı olarak ceza uygulanması gerektiğini düzenlemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında iştirake ilişkin dolaylı bir düzenlemenin yer aldığını kabul etmek gerekir. Bu hükme göre, *Kanunda* belirtilen hükümlere göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannameelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, *ceza*, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte *müştereken ve müteselsilen* sorumlu tutulmaktadır. İştirak terimine yer vermese de, bu hüküm çerçevesinde vergi kabahati oluşturan bir fiilin işlenmesi halinde kesilen cezadan kimlerin ve nasıl sorumlu olacağı düzenlenmektedir. Ancak, müşterek ve müteselsilen sorumlu tutululardan birinin diğerine hangi şartlarla rücu edebileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçuna bağlı olmayan vergi ziyayı kabahatine ve diğer vergi kabahatlerine iştirak edenler hakkında nasıl bir uygulama yapılması gerektiğine ilişkin bir düzenleme olmadığından, bu konuda *Kabahatler Kanunu*'na bakmak gerekir. Ancak, vergi kabahatlerine iştirak konusunun *Vergi Usul Kanunu*'nda açıklığa kavuşturulması şarttır. Bu bağlamda, iştirakin şartları ve birlikte sorumlu tutuluların birbirine karşı nasıl rücu edeceğinin belirtilmesinde yarar vardır. Ayrıca, iştirak konusunun *fail* ve şerik ayrımının net bir biçimde belirlenmeden anlaşılması ve uygulanmasının mümkün olmadığı da bilinmelidir.

Kaçakçılık suçuna iştirakin *Türk Ceza Kanunu*'nun iştirak hükümlerine göre belirlenmesi gerekir. Sadece hükmolunacak ceza ve suçun işlenmesinde menfaatin bulunup bulunmaması bakımından *Vergi Usul Kanunu*'nun esas alınması mümkündür. Çünkü, bunlar dışında kaçakçılık suçuna iştirake ilişkin *Vergi Usul Kanunu*'nda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Mevcut düzenlemeler çerçevesinde, hürriyeti bağlayıcı cezanın indiriminin *Türk Ceza Kanunu* hükümlerine göre; sebebiyet verilen vergi ziyana ilişkin vergi cezasının kesilmesinin ise, *Vergi Usul Kanunu* hükümlerine göre yapılması şarttır. Nitekim, *Vergi Usul Kanunu*'nun *Cezadan indirim* başlığını taşıyan 360'ncü maddesine göre, kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin bu suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, *Türk Ceza Kanunu*'nun suçta iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısının indirilmesi gerekmektedir.

Diğer vergi suçları olan *vergi mahremiyetinin ihlali suçu* ile *mükellefin özel işlerini yapma suçu*na iştirake ilişkin *Vergi Usul Kanunu*'nda herhangi bir hü-

küm bulunmadığından, bu suçlara iştirak tamamen *Türk Ceza Kanunu* hükümlerine tâbidir.

Vergi kabahatlerine bağlı cezalardan özellikle müşterek ve müteselsil sorumluluk hallerinde, cezayı gerektiren fiilin iştirak halinde işlenmiş olması gerekir. Ancak, kabahati işleyenin fail olarak mı, yoksa şerik olarak mı fiilin işlenişine katıldığı hususunda bir açıklık maalesef bulunmamaktadır. Bu yüzden, sorumlu olanların tamamının fail olarak iştirak ettikleri ve birbirlerine rücuları konusunda da eşit oranın esas alındığının kabul edilmesi gerekir. Oysa, bu hususların açık bir düzenlemeye kavuşturulmasında yarar vardır.

Kaçakçılık suçuna iştirak konusunda da *Vergi Usul Kanunu*'nun önceki düzenlemelerde ayrıntılar yer almakta idi. Nitekim, *Vergi Usul Kanunu*'nda teşvik adı verilen *aslî manevî iştirak* (VUK.m.346); yardım olarak adlandırılan *fer'i maddî iştirak* (VUK.m.347) düzenlenmekte idi. Bu hükümlerin yürürlükten kaldırılması ile ortaya çıkan boşluk maalesef gereği gibi doldurulmamıştır.

C. Ceza Muhatabı

Tüzel kişilik bünyesinde işlenen vergi kabahatlerine kesilen cezalar ile kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde ziyaa uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı cezanın tüzel kişilik adına kesilmesi gerekmektedir (VUK.m.333/I). Cezanın tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil edilebilmesi halinde kanunî temsilciler-suçu/kabahati işleyenler bu cezalardan dolayı idare tarafından hiç muhatap alınmamakta; kimin tarafından işlendiğine bağlı olmaksızın-bakılmaksızın ceza sorumluluğundan kurtulmaları mümkün olmaktadır. Oysa, özellikle kaçakçılık suçuna bağlı olarak kesilen cezalar bakımından failin muhatap alınmasında yarar vardır. Çünkü, asıl failin kim olduğu konusu; suçun hangi fiille ve ne zaman işlendiği; kim ya da kimlerin bu fiilin neresinde yer aldığı iştirak hükümlerinin uygulanması bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca, *cezaların şahsiliği ilkesi* gereği, cezanın muhatabının/sorumlusunun cezayı gerektiren fiili işleyen failin bizatihi kendisinin olması şarttır.

Verginin hiç tahakkuk etmemesi, geç ve/ya da eksik tahakkuk etmesi kimin lehine ise, cezanın muhatabının da onun olması gerekir denilemez. Çünkü, böyle bir yaklaşım, küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcilerinin de ceza muhatabı olmamaları sonucunu doğurur. Oysa, hukuka aykırı fiil kimin tarafından işlenmişse, kural olarak, müeyyidenin muhatabının da onun olması şarttır. *Hukukun genel prensiplerinden* ve *Ceza Hukukunun temel ilkelerinden* biri olan *cezaların kanuniliği ilkesi* bunu gerektirmektedir.

4. İçtima-Birleşme/Suçun-Neticenin Çokluğu

Suç/kabahat sayılan fiillerle ortaya çıkan her netice, kural olarak ayrı ve bağımsız bir suç/kabahat oluşturmaktadır. Fail hareketleriyle ne kadar netice meydana getirmiş ise, o kadar suç/kabahat ortaya çıkmakta ve her suç/kabahat nedeni ile ayrı ve bağımsız ceza verilmesi/yaptırım uygulanması gerekmektedir. Ancak, bazı durumlarda hareketlerin çokluğu, suçların/kabahatlerin de birden çok olmalarını gerektirmemektedir. Çünkü, netice, bazen bir, bazen de birden çok hareketten doğabilmektedir. Başka bir deyişle, bir hareketle birden çok suç/kabahat meydana gelebileceği gibi, birden fazla hareketle de bir tek suç/kabahat işlenebilmektedir.

Bir tek fiille kanunun çeşitli hükümlerinin ihlâline sebebiyet verilmesi hali *görünürde birleşme (fikri içtima)* kavramı ile ifade edilmektedir. Suçlarda/kabahatlerde birleşme hali ile çözülmesi istenen husus, bir tek fiille meydana getirilen ihlâller sonucunda ortaya çıkan çeşitli (farklı) suçların/kabahatlerin sadece tek bir suç/kabahat teşkil edecek şekilde birleşip kaynaşmasıdır.

Bir fiille birden fazla vergide ziyaa sebebiyet verilmesi halinde, hepsi için ayrı ayrı tam ceza kesilmesi yerine birisi için tam ceza kesilmesi; diğerleri için ise, belli oranda ek ceza kesilmesi sağlanmalıdır. Kaldı ki, ağır olanın kesilmesi ile yetinilmesi de mümkündür.

Vergi kabahatlerinde içtima-birleşme bakımından usûlsüzlük-vergi ziyayı cezası bağlantısı muhafaza edilmelidir. Ancak, özel usûlsüzlük-vergi ziyayı bağlantısı düzgün hale getirilmelidir. Dönemi içinde tespit edilen özel usûlsüzlük fiillerine ceza kesilmelidir. Dönem kapandıktan ve vergi ziyayı ortaya çıktıktan sonra geçmişe dönük olarak özel usûlsüzlük cezası kesilmesi, hem tamamlanmış kabahatten hem de teşebbüs halinden ceza kesilmesi anlamına gelmektedir. Aynı fiil ile özel usûlsüzlük-vergi ziyayı kabahati işlenmesi halinde kesilecek cezalar bakımından usûlsüzlük-vergi ziyayı cezası birleşmesine benzer bir düzenlemenin yapılmasında yarar vardır.

5. Tekerrür

Tekerrür, vergi ceza hukukunun çok tartışılan konularından birisidir. Çünkü, hem düzenlenmesinin hem de uygulanmasının taşıdığı belirsizlikler konunun her zaman gündemde kalmasını sağlamaktadır. *Tekerrür*, uslanmamanın müeyyidesidir. Başka bir deyişle, suç/kabahat işlemeyi alışkanlık haline getiren kişiye, belli bir süre içinde tekrar işlediği suç/kabahat için bir öncekinden daha ağır bir cezanın verilmesini ya da cezanın infazında farklı

uygulama yapılmasını gerektirmektedir. Nitekim, tekerrürü, *Vergi Usul Kanunu* (VUK.m.339) vergi kabahatleri bakımından kesilecek cezada artırım sebebi; *Türk Ceza Kanunu* ise, infaza etki eden bir kurum/durum olarak düzenlemektedir (TCK.m.58; CGTİHK.m.108).

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tekerrür, cezanın kesinleşmesi tarihinin esas alınmasını gerektirmektedir. Kabahatin işlendiği tarihin esas alınması halinde, vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan davada kabahatin işlenmemiş olduğuna karar verildiğinde, söz konusu kabahatin işlendiği tarihten sonra işlenen kabahatlere tekerrür hükümlerinin uygulanmış olmasının hukukî dayanağı kalmamaktadır. Bu nedenle, kabahatin sabit olması bakımından cezanın kesinleşmesi şartının esas alınması uygundur. Ancak, cezanın kesinleşme tarihi ile kabahatin işlendiği tarih farklı olduğundan, kabahatin işlendiği tarih ile cezanın kesinleştiği tarih arasında işlenen kabahatler için tekerrür hükümlerinin uygulanması suretiyle ceza artırımına gidilememektedir. Tekrar tekrar kabahat işlemiş olan birisi için, bu süre içinde tekerrür hükümlerinin uygulanamaması, şüphesiz, tekerrür kurumunun kabul edilme amacına aykırı bir sonuç doğurmaktadır.

Kabahatin işlendiği tarihin esas alınarak tekerrür nedeniyle ceza artırımına gidilmesi de, yukarıda ifade edildiği gibi, kabahatin sabit olup olmamasına göre, uygulanmaması gereken bir ceza artırımının yapılmış olması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu itibarla, hem kabahatin işlendiğinin iddia edildiği tarihin hem de cezanın kesinleştiği tarihin esas alınarak tekerrür nedeniyle ceza artırımını yoluna gidilmesinin amaca elverişli olmayan bazı sonuçlarının varlığı bilinmektedir. Bu sonuçları tamamen bertaraf etmek mümkün değildir. Bu nedenle, iki ihtimalden birinin tercih edilmesi gerekmektedir. Mevcut düzenleme, cezanın kesinleşmesi tarihini esas almaktadır.

Tekerrür konusunda yaşanmakta olan mesele/sıkıntı/olumsuzluk sadece esas alınacak sürenin ne olduğu ile ilgili değildir. Tekerrür nedeniyle artırılması gereken cezanın oranında/tutarında da büyük sıkıntılar yaşanmaktadır. Çünkü, tekerrüre esas alınan kabahat ile tekerrür nedeniyle artırımlı ceza uygulanması gereken kabahat için kesilen ve/ya da kesilecek olan cezalar arasında büyük ölçüsüzlük-dengesizlik ortaya çıkmaktadır. Örneğin, ilk işlenen kabahat için kesilen ve kesinleşen ceza 1.000.- TL olsun; tekerrür hükümlerinin uygulanması gereken ceza ise, 10.000.- TL olsun; bu durumda, 1.000.- TL önceki ceza yüzünden ikinci cezanın 15.000.- TL olarak kesilmesi gerekmektedir. İlk kesilen 1.000.- TL'lık ceza, ikinci cezayı 5.000.- TL artırmaktadır. Bu etki, yüksek cezalarda daha büyük boyutlara ulaşmakta; katlanı-

lamaz-izah edilemez hale gelmektedir. Bu olumsuz sonucu ortadan kaldırmak için, tekerrür hükümlerinin uygulanması gereken cezanın bir önceki cezadan daha fazla artırılmaması yönünde bir tavan getirilebilir. Verilen örneğe göre yapılacak artırım sadece 1.000.- TL olarak gerçekleşecektir. Bunun da sonra kesilecek cezanın yüksek tutarlı olması halinde kayda değer bir artışa sebebiyet veremeyeceği aşikârdır. Ayrıca, önceki kesilen cezanın yüksek, sonraki cezanın küçük olması halinde belli bir oran uygulanması da kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir sonuç doğurmaktadır.

Bu olumsuz sonuçların tamamen sona ermesi için, bir başka (olumsuz) sonucun kabulü gerekmektedir. O da, *tekerrür hükümlerinin sistemden çıkarılması*dır. Tekerrür hükümlerinin sistemden çıkarılması halinde ise, tekrar tekrar kabahat işleyenlerin bir kere kabahat işleyenlerle aynı cezaya muhatap olması; cezanın caydırıcı ve/ya da ıslah edici etkisinin kalmaması sonucunu doğurmaktadır. Ancak, bir kere kabahat işleyene bir kere, birden çok kere kabahat işleyene de birden çok kere ceza kesilmektedir. Kaldı ki, mükerrirlerin mükellefler lehine düzenlenmiş olan (uzlaşma-tecil gibi) müesseselerden yararlandırılmasında bu hususun dikkate alınması suretiyle farklı bir uygulamaya-müeyyideye tâbi tutulmalarının sağlanması mümkündür.

IX. VERGİ KABAHAHLERİNE İLİŞKİN ANLAŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

1. Genel Açıklama

Vergi kabahatlerine ilişkin anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline gelmeden çözüme kavuşturulmasının çok yönlü yararları olduğu bilinmektedir. Çünkü, dava açılması, tarafları birbirine hasım hale getirmekte; taraflar arasında ilişkileri koparmakta ve gereksiz çekişmelerin-zıtlaşmaların-mağduriyetlerin yaşanmasına yol açmaktadır. Hele bu husumetin idare ile hizmet talep edenler arasında ortaya çıkması halinde, kamu maliyesinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması; kamu hizmetlerinin nitelik ve niceliğinin arzu edilen bir düzeye yükseltilmesi mümkün değildir.

Vergi cezası kesilmesine bağlı olarak idare ile ceza muhatabı (mükellef ve/ya da vergi sorumlusu) arasında bazı anlaşmazlıkların ortaya çıkması ya da ceza muhatabının yargı yoluna başvurmadan daha az külfetle cezayı ödemek istemesi mümkündür. İşte böyle bir durumun ortaya çıkması halinde, ceza muhatabının doğrudan ya da idare ile bir araya gelerek yararlanabileceği bazı külfet azaltan, anlaşmazlıkların çözümünü sağlayan müesseseler vardır. Bu müesseseler sayesinde, hem mükellefin malî yükünün azaltılması hem de ida-

renin belli indirimlerle de olsa alacağına bir an önce kavuşması sağlanmaktadır. Tarafların yargılama sürecinde katlanmaları gereken masraf ve zahmet de bu yolla bertaraf edilmiş olmaktadır. Taraflar birbirleriyle daha olumlu-olumlu bir ilişki ve iletişimi sürdürebilir halde kalmaktadır. Bu müesseseler farklı nitelendirmelere tâbi tutulsa da, tarafların aralarında farklı anlaşmazlıkların birlikte çözümünü sağladığı; uyuşmazlık haline getirilip mahkemeye intikaline engel olduğu için *anlaşmazlık çözüm yolu* olarak adlandırılmaktadır.

Bunlar, cezalarda indirim, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ile hataların düzeltilmesidir. Bu başlık altında, cezalarda indirim, uzlaşma ve pişmanlık ve ıslah hakkında bilgi verilmektedir.

2. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim, vergi ödevlisinin adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi aslı ile indirimden arta kalan cezaları, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren *otuz gün* içinde ilgili vergi dairesine başvurmak ve dava açmamak kaydıyla *vadesinde* veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde, kesilmiş olan vergi cezalarında belli oranlarda indirim yapılmasıdır (VUK.m.376). Başka bir deyişle, *Vergi Usul Kanunu*'nda kabul edilen bu müessese ile, vergi ödevlisi, ihbarnamede yer alan vergi borcunu ve/ya da vergi cezasını dava konusu yapmaması ve belli sürelerde verginin aslı ile indirimden arta kalan cezaları ödemesi şartıyla, cezalarda önemli bir indirim imkânından yararlanmaktadır. Bu hükmün amacı, bir yandan hem idareyi hem de ceza muhatabını, yargı yoluna başvurmanın uzun, zahmetli ve masraflı işlemlerinden kurtarmak ve vergi uyuşmazlıklarını azaltmak, diğer yandan da verginin ve/ya da cezanın kısa sürede hazineye intikalini sağlamaktır.

Vergi ödevlisi, başvurması halinde şartlarını yerine getirmek kaydıyla indirim imkânından otomatik olarak yararlanmaktadır. Bu kurum, *cezalarda otomatik indirim* olarak da nitelendirilmektedir. Aslında bu yönüyle *cezalarda indirim* müessesesinin, *cezaların kanuniliği ilkesine* aykırı olduğu düşünülmektedir. Nitekim, -daha az miktarda da olsa- vergi dairesinin alacağına daha erken kavuşmasını sağlamak amacıyla *cezaların kanuniliği ilkesinden* kısmen uzaklaşmaktadır. Ancak, mahkeme kararı ile sabit olan bir cezadan değil, idarenin kestiği cezadan indirim yapılmaktadır. Cezanın kesilmesinden vazgeçmek ile kesilen cezanın erken ödenmesi ve uyuşmazlık konusu yapılmaması şartına bağlı olarak bir kısmından vazgeçilmesi aynı anlama gelmemektedir. Kaldı ki, şartları aynı olmasa da, *Kabahatler Kanunu*'na (KabK.m.17/6)

göre kesilen cezalar için de *peşin-erken ödeme indirimi* uygulanmakta olduğu unutulmamalıdır.

Cezalarda indirimde vergi ziyayı cezasında ilk defa kesilen cezadan sonra kesilen-kesilmesi gereken cezalarda indirim oranının düşmesi kuralının değiştirilmesi gerekir. Çünkü, birinci cezanın çok düşük, ikinci cezanın çok yüksek olması; yani birinci cezanın %50 indirimli uygulanmasının aslında çok da anlamlı olmamasına rağmen, ikinci cezanın indirim oranında düşürücü etkiye sahip olması zaman zaman garip sonuçlar doğurmaktadır. Kaldı ki, önce kesilen vergi ziyayı cezasının ne zamana kadar düşük oranlı ceza indirimi-ne sebep olacağına dair herhangi bir sınırlama-belirleme bulunmamaktadır. Belki, ilk cezanın kesildiği takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde yeni ceza kesilmesi halinde düşük indirim oranının uygulanması düşünülebilir. Ancak, en kolay ve uygun olanın, ilk defa-sonraki ceza kesme işlemi bağlantısını sona erdirip, her türlü ceza kesme işleminde belli oranda bir indirim oranının uygulamasının mümkün kılınmasıdır. Başka bir deyişle, usûlsüzlükte olduğu gibi vergi ziyayı cezasında da %50 değil, belki daha düşük bir oranda indirimin her halükârda devam ediyor olması yönünde bir düzenleme yapılmasında yarar vardır. Bu bağlamda, cezalarda indirim şartlarının taşınması halinde, vergi ziyayı, özel usûlsüzlük ve/ya da usûlsüzlük cezalarında her defasında üçte/dörtte bir indirim imkânından yararlanılması yönünde değişiklik yapılmasının uygun olduğu düşünülmektedir. Nitekim, *Kabahatler Kanunu* (KabK.m.17/6) kapsamında ödenmesi gereken cezalarda da *peşin-erken ödeme indirimi* oranı dörtte birdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturduğu belirtilen fiillerle vergi ziyayına yol açılması halinde ziyaa uğratıldığı iddia edilen verginin üç katı olarak kesilen/kesilmesi gereken cezanın cezalarda indirim kapsamına girip girmeyeceği tartışılabilir. Cezanın türü bakımından cezalarda indirim kurumunun kapsamına sadece vergi ziyayı cezası ile usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük cezalarının dahil olduğu belirtilmesine rağmen, hakkında nitelik itibariyle iki tür ceza uygulanması gereken kaçakçılık suçuna ilişkin para cezalarının da, yorum yoluyla cezalarda indirim kapsamına alınması gerektiği düşünülmektedir. Çünkü, kaçakçılık fiiliyle vergi ziyayına yol açılması halinde kesilmesi gereken ceza, malî nitelikli bir cezadır. Nitekim, kanun koyucu böyle bir nedenle bu cezayı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddede değil, 344'üncü maddede düzenlemektedir.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyayına yol açılması halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı olarak kesilmesi gereken ceza, vergi ziyayı cezası değil, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezasının yanında uygulanan fer'i bir ceza

niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, bu cezanın kesilebilmesi için, kaçakçılık suçunun mahkeme kararı ile sabit olması şartı aranmalıdır. Kasten vergi ziyana yol açmanın bir müeyyidesi olması nedeniyle ve cezaların caydırıcılığını sağlamak amacıyla, bu cezanın cezalarda indirim kapsamı dışında bırakılması düşünülebilir. Ancak, Devletin alacağının kısa sürede Hazineye intikalini sağlayacağı dikkate alınarak Devleti bu imkândan mahrum etmemek için bu cezaların da, varlıklarını devam ettirdiği müddetçe, indirimden yararlanılarak ödenmesinde yarar vardır. Hatta bu yolla cezasını dava açmaksızın ödeyen sanık hakkında verilecek kararda cezanın ödenmesinin kanunî/takdiri bir indirim sebebi sayılması mümkündür.

Cezalarda indirim (VUK.m.376), hem idarenin alacağına bir an evvel kavuşmasını sağlayan, hem mükelleflerin maliyetlerinin kısmen azaltılmasına yarayan hem de yargı organlarının iş yükünün artmasına engel olan bir müesese olarak sistemde varlığını muhafaza etmelidir.

3. Uzlaşma

A. Genel Olarak

Vergi kabahatlerine ilişkin anlaşmazlıkların çözümü bakımından *uzlaşma* üzerinde durulması gereken önemli bir müessesedir. *Uzlaşma müessesesi*, *Vergi Usul Kanunu*'nun Ek 1-12'nci maddelerinde düzenlenmekteydi. Ancak, bu ek maddelerin bir kısmı 4369 sayılı *Kanun* ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Uzlaşmaya benzer ya da yakın müesseseler yabancı hukuk sistemlerinde de *anlaşma*, *görüşme*, ön anlaşma gibi adlarla uygulanmaktadır. Türk vergi sisteminde yer alan *uzlaşma müessesesi*, iki aşamada söz konusu olmaktadır. Bunlardan *birincisi*, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar ve bunlara bağlı olarak kesilecek cezalar için henüz tarhiyat ve ceza kesme işlemi yapılmadan başvurulabilecek uzlaşmadır. İkincisi ise, vergi, resim ve harçların re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesi ve bunlara ilişkin cezaların kesilmesinden sonra başvurulacak olan uzlaşmadır. Birincisine, *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma*, ikincisine ise, *Tarhiyat Sonrası Uzlaşma* denilmektedir.

Uzlaşma, vergi dairesi ile vergi ödevlisinin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları; konuyu uyuşmazlık haline getirmemeleridir. *Uzlaşma*, vergi ödevlisi ile idareyi yargı yoluna başvurma ve yargılama sürecini izleme zahmet ve külfetinden kurtarmak; vergi yargısı organlarının yükünü hafifletmek; vergi/kamu alacağının tahsilini hızlandırmak ve mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi gerekçelere dayanmaktadır.

Uzlaşmanın konusu, vergi idaresi tarafından yapılan muhtemel ya da var olan vergi tarhı ve ceza kesme işlemlerinden kaynaklanan muhtemel ya da mevcut anlaşmazlıkların vergi idaresi ile vergi ödevlisinin varacağı mutabakat sonucu sona erdirilmesidir. Uzlaşmanın kapsamına, bir vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek olan vergi ve/ya da kesilecek olan cezalar (VUK. Ek m.11); idare tarafından ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları dahildir (VUK. Ek m. 1). Ancak, vergi ziyasına *Vergi Usul Kanunu*'nun 359'uncu maddesinde yer alan (kaçakçılık suçunu oluşturan) fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilen vergi ve/ya da kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezada uzlaşmaya başvurulması mümkün değildir (VUK.Ek m.1).

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci maddesine göre, *Hazine ve Maliye Bakanlığı*, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (*Vergi Usul Kanunu*'nun 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) *tarhiyat öncesi uzlaşma* yapılmasına izin verebilmektedir.

Uzlaşma müessesesi ile *Kanunda* belirtilen şartların varlığı halinde, tarh edilen vergi ve/ya da kesilen cezalar hakkında yargı yoluna başvurulmadan, vergi idaresi ile vergi ödevlisinin bir araya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmaları mümkün olmaktadır. Bu müessese, uzlaşma talebinde bulunan kimse- nin iradesine ve isteğine bağlı olarak anlaşmazlıkların bir uyuşmazlık konu- su yapılmadan çözümünü sağlamaktadır. *Uzlaşma*, ayrıca yargı organlarının gereksiz başvurularla karşı karşıya kalmalarını önlemek amacıyla da hizmet etmektedir. Vergi ödevlisinin yargı yoluna başvurup anlaşmazlığı uyuşmazlık haline getirip sürdürmesi yerine vergi idaresi ile anlaşarak anlaşmazlığa son vermesi sonucunda vergi ve/ya da vergi cezası çok daha çabuk ve kısa yoldan tahsil edilebilmekte; sonuçta kamu alacağı zaman içinde değer kaybetmeden hazineye intikal etmektedir.

Uzlaşmanın, varlığını haklı göstermek için ileri sürülen olumlu gerek- çelerin olmasına; birçok ülkede yaygın bir uygulama alanı bulmasına; pratik birtakım yararlarına rağmen, hukuk teorisi açısından tartışmalı bazı yönle- rinin bulunduğu unutulmamalıdır. Nitekim, kanun önünde her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften birinin uzlaşma yoluna gidip daha az ver- gi ödemesi halinde, *malî güce göre vergilendirme ilkesi* zedelenmiş olmaktadır. Aynı durumdaki mükelleflerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması durumunda da *kanun önünde eşitlik ilkesinden* ciddi bir şekilde uzaklaşmaktadır.

Ayrıca, vergiyi doğuran olay ile doğan ve tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragati de bu ödev ilişkisinin kamu hukuku niteliğine ve *vergilerin kanuniliği ilkesine* aykırı düşmektedir. Gerçekten, vergi hukuku alanında idare *bağlı yetki* ile donatılmış olup, kanuna göre doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını almaktan vazgeçemez. Başka bir deyişle, vergi konusunda ilke olarak idareye takdir yetkisi tanınmamaktadır. Her ne kadar uzlaşma yoluna gidilmesi imkânını kanun sağlıyorsa da bu durum, yapılan teorik tartışmayı anlamsız kılmamaktadır.

Öte yandan, idare uzlaşmada yaptığı bir tür *sözleşme (idarî sözleşme) benzeri anlaşma-mutabakat* ile vergi borcu aslının ve/ya da vergi cezasının bir kısmından vazgeçmektedir. Bu *feragatten*, vergi kabahat ve yaptırımlarının niteliği hakkında da sonuçlar çıkarmak mümkündür. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza, ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organ (*Türkiye Büyük Millet Meclisi*) tarafından affedilebilmektedir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa, takdirî olarak cezadan vazgeçmesi, vergi kabahatleri ve bunların yaptırımlarına özgü bir nitelik olarak ortaya çıkmaktadır.

Uzlaşma, hemen her yerde bir keyfilik kaynağı gibi tanıtılmakta ve eleştirilmektedir. *Anayasaya* aykırı olduğu yönünde sürekli eleştirilere konu olmaktadır. Oysa, uzlaşma *Anayasaya* mutlak aykırılık içeren bir kurum değildir; ancak, sağlıklı işletilemezse, *Anayasaya* aykırı sonuçlar üretmeye müsait bir kurumdur. Mahkeme tarafından vergi tarhi-ceza kesme işleminin iptal edilmesi halinde, kanun koyucunun ihdas ettiği yükümlülüğün kaldırılmasından söz edilemediği gibi, uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşılması halinde aynı yaklaşımın benimsenmesi gerekir. Mahkeme, vergi/ceza ihbarnamesini hukuka aykırılık gerekçesiyle iptal etmektedir. Uzlaşma komisyonu da önerilmesi düşünülen vergi ve cezayı; tarh edilen vergi ve/ya da cezayı hukuka aykırı bulması halinde işlemin kısmen ya da tamamen geri alınması-düzeltilmesine karar verebilmelidir/vermektedir.

B. Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma komisyonları başta olmak üzere birçok komisyonun-kurulun oluşumunun gözden geçirilmesi şarttır. Bu bağlamda, başta uzlaşma komisyonları olmak üzere komisyonların bağımsız üyelerle takviye edilmesi gerekir. Her inceleme için uzlaşma komisyonu oluşturmak yerine, daimi görevli uzlaşma komisyonları ile bu görevin yapılması; bağımsız üyelerin bulunması; komisyon kararlarının gerekçeli olması; uzlaşma sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması konusunun düşünülmesinde yarar vardır. Muhtemelen bu yolla,

uzlaşma kurumu hakkında var olan mevcut şüpheler ile yapılan eleştiriler büyük ölçüde bertaraf edilebilir.

Vergi-ceza ihbarnamesini mahkeme iptal edebilir; ancak, açıkça hukuka aykırı olan ya da aykırılıklar içeren vergi-cezalar hakkında uzlaşma komisyonu herhangi bir tasarrufta bulunamaz demek hayatın gerçekleri ile bağdaşmamaktadır.

4. Pişmanlık ve Islah

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı davranışlarını *kendiliğinden* bir dilekçe ile ilgili makamlara haber veren mükellef veya vergi sorumlusuna, haber verme tarihinden itibaren *onbeş gün* içinde, hiç vermemiş olduğu beyannameyi vermesi, eksik beyanını tamamlaması ya da yanlış beyanını düzeltmesi ve aynı süre içinde ödeme süresi geçmiş olan vergileri *pişmanlık zammı* ile birlikte ödemesi halinde, iştirak halinde işlenenler dahil olmak üzere vergi ziyai cezasının kesilmesini ya da kaçakçılık suçuna ilişkin kovuşturma yapılmasını ve cezaya hükmolunmasını önleyen bir müessesedir.

Pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı hareketleriyle vergi ziyayına yol açmak ve/ya da belge düzenini bozmak suretiyle hukuka aykırı davranışların/suç işleyenlerin duydukları pişmanlığı hukukileştirmektedir. *Pişmanlık ve ıslah müessesesi*, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve çaresiz durumda bırakmadan, belli bir hoşgörü ile hareket edilerek mükellefi idareye yaklaştırmayı, vergiye karşı direnci kırmayı ve vergi ödeme bilincinin yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah, vergi ceza hukukuna özgü ve iştirak halinde işlenenler dahil olmak üzere vergi ziyai cezasının kesilmesini, kaçakçılık suçlarının kovuşturulmasını ve bunlar hakkında cezaya hükmolunmasını önlemek suretiyle vergi anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözümünü sağlayan bir müessesedir. Bu müesseseyi, başka hukuk dallarındaki benzer müesseselerin vergi ceza hukukunda bir uygulaması olarak görmek ve göstermek mümkün değildir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin niteliği itibariyle ceza hukukunun *gönüllü vazgeçme*, *etkin pişmanlık (faal nedamet)* ve ön ödeme müesseselerinden farklıdır. *Pişmanlık ve ıslah*, gönüllü vazgeçme, etkin pişmanlık ve ön ödeme müesseselerine çeşitli açılardan kısmen benzerlikler gösterse bile, vergi ceza hukukuna özgü bir müessesedir.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması halinde, kesilmemesi

gereken ceza sadece *vergi ziyai cezası*dır. Bu yüzden, pişmanlık ve ıslah müessesesi, sebebi ve yerindeliği tartışılrsa da usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük cezalarının kesilmesine bir engel oluşturmamaktadır.

Vergi ziyai cezasının kesilmesi ile sınırlı uygulamaya devam edilmelidir. İhtirazî kayıtla beyana müsaade edilmemelidir. Çünkü, hem pişman olma hem de meseleyi uyuşmazlık haline getirme, bu müessesenin ruhuna ve amacına aykırıdır. Kişi ya pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak suretiyle geçmişte işlenmiş olan hukuka aykırı fiillerinin sonuçlarından müessesenin sağladığı kolaylıklar sayesinde kurtulur ya da bu müesseseden yararlanmadan meselenin yargı yoluyla çözümünün sonuçlarına katlanır. İkisinin bir arada uygulanması müessesenin mahiyetine ve gayesine aykırıdır.

Pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunulması kaçakçılık suçunun takibine engel olmamalıdır. Çünkü, vergi ziyainın gerçekleşmiş olması kaçakçılık suçunun bir şartı-unsuru olmaktan çıkarılmasında sonra, vergi ziyaina sebebiyet vermeden kaçakçılık suçu işlenmesi halinde, failin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak suretiyle soruşturma ve kovuşturmadan kurtulmasının makul bir gerekçesi bulunmamaktadır. Ceza soruşturması-kovuşturması yapılmalı; pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması ise, takdire bağlı olmayan/kanunî indirim sebebi olarak düzenlenmelidir. Bu indirimden yararlanabilmek için, pişmanlık ve ıslaha ilişkin bütün şartların yerine getirilmesi aranmalıdır.

Vergi ziyai cezasının kesilmemesi, pişmanlık ve ıslah şartlarının eksiksiz yerine getirilmesi şartına bağlıdır. Vergi ödevlisinin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için başvurmaya rağmen, şartlarının yerine getir(e)memesi halinde, geç ya da eksik tahakkuk için indirimli ceza kesilmelidir.

Sonuç itibarıyla, kabahat ve /ya da suç işleyen mükelleflerin yaptıklarından pişmanlık duyarak durumu ilgili makamlara bildirmesi ve gereklerini yerine getirmesi halinde onlara bir fırsat verilerek cezaya muhatap olmaları önlenmektedir. Bu yolla, bir taraftan kişilerin kanunlara uymaları özendirilmekte; diğer taraftan da, vergi ziyai açısından belki de idare tarafından hiç fark edilemeyecek bir gelirin tahsil edilmesi mümkün olmaktadır.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi Ceza Hukukunun konusunu vergi hukukuna aykırı fiillerden suç ve/ya da kabahat niteliğinde olanlar ve bunlara uygulanan ceza ve/ya da yaptırımlar oluşturmaktadır. Bu itibarla, bu alanın düzenlenmesinde, yürürlüğe

konulan kuralların uygulanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkların ve/ya da uyuşmazlıkların çözümünde sadece *Vergi Usul Kanunu*'nun esas alınmasının eksik olacağını belirtmek gerekir. Çünkü, vergi ve/ya da malî yükümlülük hükümlerine aykırı davranış bağlamında müeyyide içeren düzenlemeler sadece ve yalnızca *Vergi Usul Kanunu*'nda yer almamaktadır. *Vergi Usul Kanunu* hükümlerine tâbi olanlar başta olmak üzere, kamu alacaklarının tahsili aşamasına yönelik hukuka aykırılıklar *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*'da düzenlenmektedir. Bu *Kanun*da da bazı suçlar ve bunlara uygulanan cezalar yer almaktadır. Hatta, bunlardan bir tanesi *Vergi Usul Kanunu*'nda yer alan *vergi mahremiyetinin ihlâli suçu* (VUK.m.362, TCK.m.239) ile aynı hukukî yararı korumakta ve aynı ceza ile cezalandırılmaktadır (AA-TUHK.m.107, TCK.m.239). Ayrıca, gümrük idaresince talep ve tahsil edilen vergiler bağlamında, *Gümrük Kanunu*'nda *Vergi Usul Kanunu*'ndaki düzenlemelere paralel kabahatler ve bunlara uygulanması gereken yaptırımlara yer verilmektedir. Öte yandan, *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*'nda da *Vergi Usul Kanunu*'ndaki kaçakçılığa denk düşebilecek suçlar ve buna uygulanacak cezalar düzenlenmektedir. Bu nedenle, *Vergi Ceza Hukuku* alanında düzenleme yapılırken, *Vergi Usul Kanunu* yanında sözü edilen *Kanun*ları da dikkate almak gerekir. Aksi halde, aynı alana ilişkin hukuka aykırılıkların farklı derecelerde müeyyideye tâbi tutulması ve birbiriyle çelişen, çatışan birtakım düzenlemelerin yapılması/yapılmış olması kaçınılmaz hale gelebilmektedir.

Vergi Ceza Hukukunun, geniş anlamda *Malî Ceza Hukuku* olarak nitelendirilmesi halinde, sadece *Vergi Usul Kanunu* ile sınırlı kalınmamakta; kapsama *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, *Gümrük Kanunu* ve *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*'nda yer alan kabahatler ve suçların da dahil edilmesi gerekmektedir. Mevcut haliyle *Vergi Ceza Hukuku*, sadece *Vergi Usul Kanunu*'nu esas alan dar anlamda *Vergi Ceza Hukukunu* ifade etmektedir. Bu alanda, düzenleme-uygulama-yargılamalar bu nitelik esas alınarak yapılmaktadır. Oysa, hukuk sistemi bir bütündür. Bütün dikkate alınarak parçaların düzenlenmesi şarttır. Kaldı ki, aynı hukukî yararı korumaya yönelik olarak yapılmış olan *Malî Ceza Hukuku* düzenlemelerinin birlikte düşünülmesi-dikkate alınması gerekir. Bu düzenlemelerin bir bütün oluşturması gerektiği dikkate alınarak uyumlu hale getirilmesi zorunludur. Aksi halde, birbiriyle uyumsuz-ölçüsüz düzenleme-uygulama-yargılamalar ile adalete ulaşmak, hukuk güvenliğini sağlamak mümkün değildir. Nitekim, mevcut haliyle bu uyumsuzluk-güvensizlik her yönüyle yaşanmaktadır.

Vergi ceza hukukunda eskiden *Türk Ceza Kanunu* ile *Vergi Usul Kanunu*

ilişkisinden söz edilmekteydi. Şimdi, ayrıca *Vergi Usul Kanunu* ile *Kabahatler Kanunu* ilişkisinin de incelenmesi gerekmektedir. *Türk Ceza Kanunu* ile *Kabahatler Kanunu*, *Vergi Usul Kanunu*'na göre genel kanun niteliğindedir. Her iki Kanunun genel hükümleri, *Vergi Ceza Hukukunda* da uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle, *Vergi Usul Kanunu*'nda var olan düzenlemelerin *Türk Ceza Kanunu* ile *Kabahatler Kanunu* karşısındaki durumunun çok iyi tahlil edilmesinde ve uygulamanın da bu sağlıklı tahlillere uygun olarak geliştirilmesinde yarar vardır.

Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin uygulanacak olması, vergi kabahatlerine ilişkin olarak *Vergi Usul Kanunu*'nda yer alan hükümlerin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Çünkü, *Vergi Usul Kanunu*'nda yer alan hükümler özel hüküm niteliğindedir. Özel hükümlerin genel hükümler karşısında her zaman uygulanma önceliği bulunmaktadır. Ancak, özel hükümlerin genel hükümlere açıkça aykırı/çelişik olması halinde ise, uyumun sağlanması için gerekli değişikliklerin-düzenlemelerin yapılmasında yarar vardır.

Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında yer alan mevcut düzenlemede aksayan yanlar-yönler vardır. Ancak, ana sistematik çok problemlidir. Bu bağlamda, *Vergi Kabahatleri-Vergi Suçları ayrımı ve bunlara ilişkin ortak hükümlere yer verilmesi uygundur. Ancak, maddelerin ifadeleri ve birbiriyle ya da diğer kanunların hükümleri ile uyumuna ilişkin meselelerin halledilmesi gerekmektedir.*

Vergi ziyayı kabahatine ilişkin düzenleme gözden geçirilmelidir. Bu bağlamda, kabahatin adı ve ifade edilmesinde farklılaştırmaya gidilmesi mümkündür. Ayrıca, diğer kanunlarda yer alan vergi ziyayı kabahati ve benzeri hükümlerin de *Vergi Usul Kanunu*'na aktarılmasında yarar vardır. Zıyaa uğratılan verginin katı/misli olarak ifade edilen ve kesilmesi gereken cezadan vazgeçilmesi; hafifletici ve ağırlaştırıcı sebeplere bağlı olarak cezanın farklılaştırılması sağlanmalıdır. Bu bağlamda, mevcut enflasyon oranı dikkate alınarak, temel ceza zıyaa uğratılan verginin yarısı; indirimli ceza, dörtte biri; ağırlaştırılmış cezanın da bir katı olarak düzenlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Usulsüzlük iki dereceli olmaktan çıkarılmalı ve daha az sayıda fiilin sayıldığı hale dönüştürülmelidir. Usulsüzlük cezalarının ise, mevcut haliyle yeneden değerlendirilmesine bağlı olarak her yıl artırılmak suretiyle uygulanmasına devam edilmesi mümkündür. Yeniden değerlendirilmesine bağlı olarak cezanın artırılmasının-yükseltilmesinin kanunilik ve hukukî güvenlik (belirlilik) ilkesine aykırı olduğu düşünülebilir. Ancak, bu yolla belirlenen cezanın takip eden takvim yılında işlenen kabahatler için uygulanacağı; geçmiş yıllarda iş-

lenen kabahatlere uygulanamayacağı dikkate alındığında bu endişenin yersiz olduğu anlaşılmaktadır.

Özel usûlsüzlük kabahatini oluşturan fiillerin bir kısmının vergi ziyayı kabahatinin; bir kısmının da kaçakçılık suçunun teşebbüs hali niteliğinde olduğunun bilinir hale getirilmesine gayret edilmelidir. Bunun tabii sonucu olarak, hesap dönemi kapandıktan sonra vergi ziyayı cezası kesilmesi ve/ya da kaçakçılık suçuna bağlı olarak hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunması halinde, hesap dönemi içinde işlenen kabahatler için kesilmesi gereken ve mümkün olan özel usûlsüzlük cezasının kesil(e)memesi gerekir. Bu yönde bir hükme yer verilmesinde yarar vardır.

Dönem içinde kesilen ya da kesilmesi gereken özel usûlsüzlük cezasında daha çok belge türü ve/ya da belgedeki bedel esas alınmakta; vergi ziyayı kabahatinde ise, ziyaya uğratılan vergiye bağlı ceza kesilmektedir. Ayrıca bir fiil hem özel usûlsüzlük hem de vergi ziyayı kabahati oluşturuyorsa, ağır olan cezanın kesilmesi yönünde düzenleme yapılması gerekir. Dolayısıyla bir fiile iki kere ceza kesilmesi haline de son verilmiş olmaktadır. Çünkü, *bir*, belgenin alınmadığı-verilmediği için; *iki*, aynı belgenin kullanıldığı-kullanılmadığı için ceza kesilmektedir. Kesilen ya da kesilmesi gereken cezalardan ağır olanının tercih edilmesi mümkündür. Şüphesiz, her özel usûlsüzlük kabahati mutlaka vergi ziyayı bağlantılı değildir. Öneri, vergi ziyayı bağlantılı olanlar içindir.

Ceza yığılmasını önlemenin yolu, aynı fiille işlenmiş olan kabahatlere tek ceza kesilmesinden geçmektedir. Öte yandan, hesap dönemi içinde özel usûlsüzlük kabahatini oluşturan fiilin tesbit edilip ceza kesilmesine rağmen, hesap dönemi kapandığında aynı fiilin vergi ziyasına sebebiyet verdiğinin tesbit edilmesi halinde ise, kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile kesilmiş olan özel usûlsüzlük cezasının karşılaştırılması; vergi ziyayı cezası daha ağır-büyük-yüksek ise, onun kesilmesi; ancak, hesap dönemi içinde kesilmiş olan özel usûlsüzlük cezasının mahsup edilmesini sağlayan bir düzenlemenin yapılmasında yarar vardır.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyasına yol açılması halinde üç kat kesilen cezanın *vergi ziyayı cezası* olarak adlandırılması ve/ya da nitelendirilmesi konusu tartışılmalıdır. Ayrıca, sadece ve yalnızca inceleme elemanının ya da idarenin kaçakçılık suçu işlenmiştir ve burada vergi ziyayı vardır iddiasına dayalı olarak cezanın üç kat kesilmesinin doğru olmadığı açıktır. Kaçakçılık suçunu oluşturan fiille vergi ziyasına yol açılması halinde, hürriyeti bağlayıcı cezanın yanında ayrıca para ile ifade edilen bir cezanın da bulunma-

sında yarar vardır. Ancak, vergi ziyayına kaçakçılık suçunu oluşturan fiille yol açıldığıının iddia edilmesi halinde dahi temel ceza kesilmeli; gerçekten suçun işlendiği ve bu suçu şüphelinin işlediği mahkeme kararıyla sabit olduğunda ise, ek ceza devreye sokulmalıdır. Bu yapılmadığı müddetçe şu anda hukuk âleminde birbiriyle çelişik mahkeme kararları varlıklarını sürdürmeye devam edecek demektir.

Kabahatin de suçun da cezasız kalması düşünülemez. Ancak, aynı fiilin birçok kere yargılanması-cezalandırılması mümkün değildir. Makûl bir bağlantının kurulmasında yarar vardır. Kabahatin işlenmesi halinde temel ceza kesilmelidir. Suç işlenmiş ve vergi ziyayına da sebebiyet verilmişse, ceza yargılaması sonucunda hükmedilecek adli para cezasından önceden kesilen ceza mahsup edilmelidir. Verginin ve cezanın süresinde ödenmiş olması takdiri indirim sebebi olarak kabul edilmelidir.

Mütalâa şartı, çok şekli bir şart olarak kalmaktadır. Oysa, *mütalâa*, bir anlamda *Cumhuriyet Savcısının* hazırladığı İddianamenin temelini oluşturmaktadır. *Vergi Suçu Raporu* ve onun takdimini yapan *Mütalâa*, *Cumhuriyet Savcısını* konu hakkında özel-teknik açıdan bilgilendirmesi; ikna etmesi gereken bir metindir. Bunun gelişigüzel, sıradan bir lazimenin yerine getirilmesinden ibaret olarak anlaşılması gerekir. *Mütalâa* şartına ilişkin yeni usûl, aslında İnceleme Raporunun ve ona dayanan *Vergi Suçu Raporunun* gözden geçirilmesini ve son şeklinin verilmesini gerekli ve mümkün kılmaktadır. Bu usûle uygun ve gerekli-yeterli bir *Mütalâanın*, İddianame ile başlatılan ceza yargılamasının daha sağlıklı yürütülmesine vesile olması ve katkı sağlaması mümkündür. Bu itibarla, mevcut *Mütalâa* hazırlanması usûlünde bir aksama söz konusu olduğundan, ayrı-özel bir *Mütalâa Hazırlama Komisyonu* kurulmalı ya da *Rapor Değerlendirme Komisyonuna* idare dışından üyeler görevlendirilerek farklı bir yapıya kavuşturulmalıdır. Bu Komisyonunda, hukuk fakültesi mezunu, avukatlık stajını yapmış ve hukuk (özellikle kamu hukuku-malî hukuk) alanında en az yüksek lisans derecesine sahip bir kişinin üye olarak görevlendirilmesinde yarar vardır. Çünkü, İnceleme-Suç Raporunun hukukî açıdan da değerlendirilmesi gerekir. *Mütalâanın* kaleme alınması aşamasında alanın uzmanı bir kişinin katkıda bulunmasında büyük yarar vardır.

Mütalâa ile bağlılık hem *Cumhuriyet Savcısı* hem de *mahkeme/hâkim* bakımından söz konusu değildir. Bu itibarla, *Mütalâa* olmasına rağmen, *Cumhuriyet Savcısı* dava açmak; *mahkeme*, ona uygun, o doğrultuda karar vermek zorunda değildir.

Dar ya da geniş anlamda *Vergi Ceza Hukuku* alanında düzenleme-uygulama-yargılamaları yapılırken *Vergi Usul Kanunu-Gümrük Kanunu*; *Vergi Usul Kanunu-Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*; *Vergi Usul Kanunu-Türk Ceza Kanunu*; *Vergi Usul Kanunu-Kabahatler Kanunu* ve *Vergi Usul Kanunu-Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* ilişkisinin-bağlantısının mutlaka düzgün kurulması gerekir. Non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturacak hallerden kaçınılmalıdır. Ayrıca, ceza mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin kararlarının birbirine etkisi netleştirilmelidir.

Suç/kabahate iştirak hükümleri netleştirilmelidir. *Vergi Usul Kanunu*'nda sadece kaçakçılık suçuna iştirake ilişkin sınırlı bir hüküm yer almaktadır. Vergi ziyayı kabahatine iştirak *Vergi Usul Kanunu*'nda doğrudan düzenlenmemektedir. Bunun için *Kabahatler Kanunu* hükümlerinin uygulanması gerekir (KabK.m.14).

Cezalarda indirim (VUK.m.376), hem idarenin alacağına bir an evvel kavuşmasını sağlayan, hem de mükelleflerin maliyetlerinin kısmen azaltılmasına aracılık eden bir müessese olarak sistemde varlığını muhafaza etmelidir. Cezalarda indirimde oran farklılığı giderilmelidir. Vergi cezalarının hepsi için aynı indirim oranı belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Aksi halde, vergi ziyayı cezasında, ilk defa küçük tutarlı bir ceza için cezalarda indirimden yararlanılması, daha sonraki cezalarda indirim oranının düşmesi sonucunu doğurduğundan garip-ölçüsüz sonuçların ortaya çıkması kaçınılmaz hale gelmektedir.

Uzlaşma, gerçekten Vergi hukukunun güler yüzlü bir kurumudur. Zaman zaman keyfiliklere yol açıyor olabilir; ancak anlaşmazlıkları çözdüğü için mükellef ile vergi idaresi arasında barışı sürdüren bir kurumdur. Aksi halde, anlaşmazlıklar uyuşmazlık haline gelmekte, o uyuşmazlığın çözümü uzun yıllar sürdüğünden, idare alacağını tahsil etmekte, borçlu da ödeyeceği borcu ödemekte büyük zorluklarla karşılaşmaktadır. Vergi davalarının kesin kararlarla sona ermesinin ortalama 3 yıl sürdüğü varsayıldığında, idarenin uzlaşma yoluyla düşük de olsa, tahsil edeceği bir alacağı 3 yıl sonra belki de hiç alamaması; mükellefin de daha düşük maliyetle borçtan kurtulabilmesi mümkün iken, bundan mahrum olup 3 yıl sonra katlanmış bir yükü karşı karşıya kalması dikkate alınarak, uzlaşma kurumunun var olmasının hem idare, hem mükellefler hem de iş yükü artışını engellediği için yargı organı bakımından yararlı olduğu muhakkaktır. Bu itibarla, kötüye kullanılmaması kaydıyla bu kurumun sistemde varlığını sürdürmesinde yarar vardır.

Kaçakçılık fiili ile vergi ziyasına yol açıldığının iddia edilmesi halinde zı-

yaa uğratılan verginin üç katı olarak kesilen cezanın uzlaşma kapsamına alınmasında yarar vardır. Bu ceza ile kaçakçılık suçlusuna hükmedilen hürriyeti bağlayıcı cezanın bağı koparılmalıdır. Çünkü, zıyaa uğratılan verginin üç katı olarak kesilen cezanın uzlaşma kapsamı dışında kalması nedeniyle, kaçakçılık suçu işlendiği iddiası ile açılan davanın beraat kararı ile sonuçlanması halinde, önceden kesilmiş olan cezanın düzeltilmesi mümkün değildir. Kaçakçılık suçunun işlenmediğine dair mahkeme kararına dayanarak uzlaşma talep edilmesi halinde, talebin değişik gerekçelerle reddi yoluna gidilmektedir. Bu durum, mükellefin, idarenin hukuka aykırı olarak ceza kesmesi yüzünden uzlaşma hakkını kullanmaktan mahrum edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Başka bir deyişle, mükellef, zıyaa uğratılan verginin üç katı yerine temel cezanın kesilmesi halinde yararlanacağı uzlaşma hakkından, idarenin hukuka aykırı ceza kesme işlemi yüzünden yararlanamaz hale gelmektedir. Bu nedenle, cezalarda indirimde olduğu gibi, uzlaşmada da, cezanın oranı ve/ya da tutarına bakılmaksızın uzlaşma kapsamına alınması; yapılan uzlaşma talebinin uzlaşma komisyonu tarafından incelenmesinin sağlanması gerekir. Kesilen ceza ve/ya da vergi aslında uzlaşmanın sağlanmış olması, kaçakçılık suçuna ilişkin yargılamanın yapılmasına engel olmamalı; davanın düşmesi sonucunu doğurmamalıdır. Ancak, uzlaşmaya varılmış olmasının, ceza yargılaması esnasında şüpheli lehine bir indirim sebebi olarak düzenlenmesinin uygun olduğu düşünülmektedir.

Yakın bir gelecekte vergi tahsilinin “*vergi sözleşmeleri*” aracılığıyla gerçekleştirileceği; uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözüme bağlanacağı da düşünüldüğünde, uzlaşmayı sürekli dışlayıcı tavır içinde olmak açık bir çelişkidir. Özellikle, mükellef kesimini temsil eden meslek mensuplarının uzlaşmaya karşı çıkmalarını anlamak mümkün değildir. Uzlaşma sayesinde mükellef hakkında kesilen cezalar çok düşük oranlara indirilebilmekte; vergi asıllarında indirimler yapılabilmektedir. Bu indirim oranlarının önceden belirlenmesi-sınırlanması müessesenin mahiyetine ve ruhuna aykırıdır. Uzlaşmayla sona erdirilen-indirilen vergi ve cezalar kadar; uzlaşma sayesinde, hiç ödenmemesi gerekirken ödenmek zorunda kalınan vergi ve cezalara da bakmak gerekir. Kısacası, sistemi bir bütün olarak ele alıp değerlendirmeden sağlıklı sonuçlara ulaşmak mümkün değildir.

Uzlaşma komisyonlarının yapısı, kararlarının niteliği-hüküm ve sonuçları netleştirilmelidir. Uzlaşma-yargı yolu; uzlaşma-cezalarda indirim-yargı yolu ilişkisi düzgün kurulmalıdır. Uzlaşmaya başvurulması halinde, ek dava açma süresi içinde de cezalarda indirimden yararlanılabilmelidir. Uzlaşma so-

nuçlarının yerine getirilmemesi, uzlaşmanın geçersiz hale gelmesi sonucunu doğurmalıdır.

Kısmî uzlaşmanın yaygınlaştırılması gerekir. Uzlaşma hükümlerinin yerine getirilmemesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmalıdır.

Uzlaşma ile *cezalarda indirim* kurumlarının bir arada sistemde varlığını korumasının gereği olmadığı yönünde bazı görüşler ileri sürülmektedir. *Uzlaşma* ile *cezalarda indirim* birbirinin mutlak bir alternatifi değildir. Zaten birinden yararlanan diğerinden yararlanamamaktadır. *Uzlaşma* ile *cezalarda indirim* müesseselerinin avantajlarından birlikte yararlanmak söz konusu olmadığından, her ikisinin de sistemde muhafaza edilmesinde yarar vardır. Kaldı ki, cezalarda indirimde sadece cezalarda kanunda belirtilen oranlarda indirim yapılmakta; uzlaşmada ise, cezalarda yapılması muhtemel indirimin belli bir oranı olmadığı gibi, vergi aslında da oranı önceden belirli olmaksızın indirim yapılabilmektedir.

Pişmanlık ve ıslah başvurusunun iştirak halinde işlenmiş olanlar dahil vergi ziyayı cezası kesilmesine engel olma durumu devam etmeli; kaçakçılık suçunun takip edilmemesi bağlantısı düzgün hale getirilmelidir. Pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunulması halinde, ceza soruşturma ve kovuşturmasına devam edilmeli; ancak, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması ve şartlarının yerine getirilmesi indirim sebebi olarak kabul edilmelidir.

Kaçakçılık suçu başta olmak üzere, teşebbüs hali, hafifletici ve ağırlaştırıcı sebepler ayrımı ve düzenlemesi şarttır. Mevcut haliyle ölçüsüz cezalar ve mağduriyetlere sebebiyet verilmektedir. Hükmedilecek cezanın alt ve üst sınırı hafifletici-ağırlaştırıcı sebeplere doğrudan bağlı değildir.

Vergi Ceza Hukukunda belirsizlikler ve dengesizliklerin varlığı bilinmektedir. Nitekim, cezalar bakımından hafifletici-ağırlaştırıcı sebeplere yer verilmemesi dengesizliği-belirsizliği artırmaktadır. Taban-tavan cezanın varlığı hafifletici-ağırlaştırıcı sebep anlamına gelmemektedir. *Türk Ceza Kanunu*'ndaki düzenlemeye benzer bir düzenlemenin yapılması gerekir.

Vergi Ceza Hukukunun tartışmalı konularının başında, aynı fiil-farklı yaklaşım gelmektedir. Mevcut halin devamının ya da yeni bir düzenleme-düzeltilme ile meselenin daha az tartışılır olmasının sağlanması mümkündür. Temel vergi ziyayı cezası kesilir; suç sabit ve ziyaya uğrayan vergi var ise, adli para cezasının hesabında mahsup edilir. Suç sabit değil ise, sadece vergi ziyayı cezası ile yetinilir.

Tekerrür hükümlerinin uygulanması, ölçüsüz, adalete ve hakkaniyete

aykırı sonuçlar doğurduğu bilinmektedir. Bu meselenin kalıcı bir çözüme kavuşturulmasına yönelik birçok öneride bulunulsa da, en uygun ve mümkün öneri tekrerrür gerekçesiyle ceza artırımını uygulamasına son verilmesidir. Ancak, tekrar tekrar vergi kabahati işleyenlerin mükellef lehine düzenlenen tecil-uzlaşma gibi müesseselerden yararlanmak istemeleri halinde bu durumunun dikkate alınmasını sağlamak gerekir.

Hiç defter tutmama, belge düzenlememe; olan defterine kayıt yapmama defter ve belgeleri *gizleme* fiili oluşturmamaktadır. Bunların yeniden nitelendirilmesinde yarar vardır. Bu bağlamda, belge düzenleme-defter tutma ve ibraz ödevlerine aykırılığın kabahat-suç tasnifin ve tavsifinin iyi yapılması gerekir. Bu itibarla, gizlemenin hüküm ve sonuçlarının gözden geçirilmesi şarttır.

Muhasebe hilesi, sahte belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ne anlama geldiğinin daha bir belirginleştirilmesinde yarar vardır. Bilerek ve ya/da bilmeden kullanmanın açıklığa kavuşturulması gerekir. Bir belgenin bir taraftan gider belgesi olarak kabul edilmesinin, diğer taraftan sahte belge olarak nitelendirilip ceza yargılaması başlatılmasının anlaşılır hale getirilmesi şarttır.

Bir vergilendirme/hesap döneminde işlenen suçların ayrı ayrı cezalandırılması; *müteselsil suç* olarak nitelendirilerek ceza artırımına gidilmesi; suçun işlendiğinin tespitine kadar işlenmiş olan suçların *müteselsil suç* sayılması konularının tartışılması ve düzenlemeye kavuşturulmasında yarar vardır. Ayrıca, vergi ziyayı olmadan işlenmiş olan kaçakçılık suçlarında zamanaşımı başlangıcının tespiti bakımından suç tarihinin bilinmesi önem arz etmektedir. Suç tarihinin doğru belirlenebilmesi yönünde düzenleme yapılmalıdır.

Cezalandırılması gereken birtakım hukuka aykırılıkların da başka şekilde nitelendirilerek sistemde bırakılması veya bir kısmının ise, tamamen sistem dışına çıkarılması; vergi suçu-vergi kabahati ve bunlara ilişkin ceza ve/ya da yaptırımların hangi kanunda düzenleneceği konusunda karar verilmesi gerekir. Müeyyideye bağlanan bir hukuka aykırılık hangi kanunda düzenleniyorsa, ona uygulanacak müeyyidenin de mutlaka o kanunda düzenlemesinde yarar vardır. Bu bağlamda, *vergi mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işlerini yapma* suçlarının hem tanımı ve kapsamı daha belirgin-düzgün hale getirilmeli hem de bunlara ilişkin cezaların *Türk Ceza Kanunu*'na atıf yerine *Vergi Usul Kanunu*'nda düzenlenmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, *Vergi Usul Kanunu*'nun başka yerlerinde ya da başka kanunlarda düzenlenen kabahatlerin/suçların da *Kanunun Vergi Suçları-Kabahatleri-Cezalarına* tahsis edilen Bölümünde toplanmasında yarar vardır.

Gümrük Kanunu ve diğer vergi kanunlarının *Vergi Usul Kanunu* ile bağ-

lantısı kurulmalı; ortak bir usûl-dil oluşturulmalıdır. Ayrıca *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*'nun vergi bağlantılı suçlara ilişkin hükümleri ile *Vergi Usul Kanunu*'nun vergi suçlarına ilişkin hükümlerinin uyumlu hale getirilmesi gerekir. Aynı Devletin, bir verginin tam ve zamanında ödenmesine engel oluşturulan hukuka aykırı fiilleri başka, diğer verginin başka koruma hükümlerine tâbi olmasının/tutulmasının makûl ve mantıklı bir gerekçesi olmalıdır. Aksi halde, mükellefler/failler arasında farklı müeyyidelere muhatap olunması/mağduriyetler yaşanması kaçınılmaz olmaktadır.

Vergi suçlarına ilişkin yargılama yapan mahkemelerin uzman mahkemeler haline dönüştürülmesinde yarar vardır. Bu bağlamda, malî polis-savcılık-mahkeme zincirinin oluşturulması halinde, vergi suçları ve suçlularının daha sağlıklı bir şekilde takibi mümkün hale gelmesi mümkün ve muhtemeldir. Ayrıca, *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu* ile *Vergi Usul Kanunu*'na muhalefet suçlarına ilişkin istinaf-temyiz merciinin de *Bölge Adliye Mahkemesi*'nin *Yargıtay*'ın aynı dairesi olmasının içtihadın oluşması ve istikrar kazanması bakımından yararlı olacağı muhakkaktır¹⁵. Uzman mahkemeler kurulmalı; bu mahkemede görev yapacak hâkimler-savcılar uzmanlığa sahip hale getirilmelidir. Aksi halde, ne yapılırsa yapılsın *el yordamı adaletine* teslim olmak kaçınılmazdır.

Af nitelikli düzenlemeler ile sağlayan ödeme kolaylıkları ile, hiç beyan etmeyen ya da eksik beyan edip geç tahakkuk ettiren birinin süresinde beyan edip ödeyen ve/ya da öde(ye)meyen mükelleften daha avantajlı hale getirilmemesi şarttır. Aksi halde, hemen her mükellefin sözü edilen vergi kolaylıklarını bekler hale gelmesi yüzünden kamu gelirlerinin zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmesi mümkün değildir.

Yeni düzenleme yapılırken çok zorunlu olmadıkça terkedilmiş kurumların yeniden ihya edilmesi yolunu tercih etmemek gerekir. Kaldı ki, mevcudun düzenlenmesi-düzeltmesi sayesinde ihtiyaç giderilecekse, yeni bir düzenleme yapılmasına da gerek yoktur.

Hukuk sisteminin bir bütün; hukukun oluşumunda istikrarın şart olduğu unutulmamalıdır. Hukuk sisteminin her alanında hukuka uygun düzenleme-uygulama-yargılama yapılması şarttır.

Hasılı, bilinebilir, uyulabilir, uygulanabilir âdil bir vergi ceza sistemi oluşturulmalıdır.

¹⁵ Şu an yürürlükte bulunan hükümlere göre vergi suçlarına ilişkin cezalar tek başına temyiz edilen hapis cezası sınırı altındadır (Bkz. CMK.m.286/2,a).

KAYNAKÇA^{16*}

Kitaplar

ARTUK, M. Emin/GÖKÇEN, Ahmet/ALŞAHİN, M.Emin/ÇAKIR, Kerim: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2019.

BAYAR, İbrahim Nihat: Vergi Kaçakçılığı, (Mali Akademi Yayınları), Ankara 2013.

BAYKARA, Bekir: Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Ceza Hukuku, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), İstanbul 2009.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: Vergi Ceza Hukuku, 4. Baskı, Afyonkarahisar 2018.

BİYAN, Özgür: Vergi Hukuku Lisans Öğrenimi İçin, (Dora Yayıncılık), Bursa 2018.

CANDAN, Turgut: Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2010, (Vergi Suçları).

CANDAN, Turgut: Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Dördüncü Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019, (Vergisel Kabahatler).

ÇOMAKLI, Şafak Ertan: Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, (Savaş Yayınevi), Ankara 2008.

DONAY, Süheyl: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, (Beta Yayınları), İstanbul 2008, (Vergi Suçları).

ERDEM, Tahir: Vergisel Kabahatler, (Beta Yayınları), İstanbul 2010, (Vergisel Kabahatler).

ERMAN, Sahir: Vergi Suçları, İstanbul 1988, (Vergi Suçları).

GENÇ, Fatma Umay/YURTLU, Fatih/ERDOĞAN, Oğuz/KURT, Elif/KILIÇ, Burak (Editörler İzzet ÖZGENÇ/İlhan ÜZÜLMEZ, Ceza Genel Hukuku, Temel Hukuk Dizisi, (Seçkin Yayınları), Ankara 2018.

GÖK, Özgecan: Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019.

HIZLI, Yılmaz: Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, (Kazancı Yayınları), Ankara 1984.

KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.

KARAKOÇ, Yusuf: Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Bası, (DEÜ-HF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 76), İzmir 1997, (Pişmanlık).

KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014

¹⁶ * Bu alanda çalışma yapacak olanların yararlanması amacıyla genel-geniş bir Kaynakça oluşturulmaya çalışılmıştır.

KARAKOÇ, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarını/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları), 4. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, (Vergi Yargılaması).

KARAKOÇ, Yusuf: Vergi Ceza Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2016, (Vergi Ceza).

KARAKOÇ, Yusuf/ŞENYÜZ, Doğan/BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: (Ed. Yusuf Karakoç/Mustafa Erkan Üyümez): Vergi Ceza Hukuku, (Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 1552), Eskişehir 2015.

KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan: Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, (Adalet Yayınevi), Ankara 2018.

KAŞIKÇI, Mahmut: Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, (Ethemler Yayıncılık), İstanbul 2007, (Vergi Kaçakçılığı).

KIZILOT, Şükrü/ KIZILOT, Zuhâl: Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 4. Baskı, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2011.

KOCAHANOĞLU, O. Selim, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, İstanbul 1983.

MUTLUER, M. Kâmil: Vergi Ceza Hukuku, (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları 214), Eskişehir 1979, (Vergi Ceza).

MUTLUER, M. Kâmil: Vergi Genel Hukuku, 2. Baskı, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121/9), İstanbul 2008, (Vergi Genel).

MUTLUER, M. Kâmil: Vergi Hukuku, 3. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011, (Vergi Hukuku).

MUTLUER, M. Kâmil/DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay: Vergi Ceza Hukuku, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2019, (Vergi Ceza)

MUTLUER, M. Kâmil/DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay: Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, (Yetkin Yayınları), Ankara 2019; (Vergi Teorisi)

OKTAR, S. Ateş: Vergi Hukuku, 13. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2018.

ÖNCEL, Muallâ-KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, 27. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2018.

ÖNER, Erdoğan: Vergi Hukuku, 10 Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2018.

ÖZBEK, Veli Özer/DOĞAN, Koray/BACAKSIZ, Pınar/TEPE, İlker: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 9. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2018, (Genel Hükümler)

ÖZBEK, Veli Özer/DOĞAN, Koray/BACAKSIZ, Pınar/TEPE, İlker: Ceza Genel Hukuku Temel Bilgiler, 9. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2018, (Ceza Genel).

ÖZCAN, Onur: Vergi Suçları, (Seçkin Yayınları), Ankara 2015.

ÖZEN, Mustafa: Vergi Suçları ve Vergi Kabahatleri, (Adalet Yayınevi), Ankara 2014.

ÖZGENÇ, İzzet: Türk Ceza Hukuku, 14. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2018.

ÖZTAŞ, Esmâ: Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2019.

RENÇBER, Altan: Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2017.

SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, 8. Bası, (Beta Yayıncılık), İstanbul 2016, (Vergi Hukuku).

SARICAOĞLU, Ercan: Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, (Seçkin Yayınları), Ankara 2017.

SOMUNCU, Ahmet/DEĞİRMENDERELİ, Ali: Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, (Seçkin Yayınları), Ankara 2015.

ŞENTÜRK, Akın Gencer/ALPASLAN, Mustafa: Vergi (Ceza) Hukukunda Bir Fenomen: Hesap ve Muhasebe Hilesi, (Etki Yayınları), İzmir 2009.

ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, 10. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2017.

TAŞDELEN, Aziz: Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, (Turhan Kitabevi), Ankara 2010.

TAŞKAN, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2019.

TAŞTAN, Mehmet: Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, (Adalet Yayınevi), Ankara 2014.

TOSUN, Öztekin: Hileli Vergi Suçları, (İÜHF. Yayınları), (Baha Matbaası), İstanbul 1962.

UĞUR, Hüsamettin-ELİBOL, Mert: Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, (Adalet Yayınevi), Ankara 2015.

YILDIRIM, Zübeyr, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, (Adalet Yayınları), Ankara 2013.

YİĞİT, Uğur: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2004.

Makaleler

AĞAR, Serkan: “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları”, TBB Dergisi, S. 58, Temmuz 2005, s. 273-301), (Sahte Belge).

AKKAYA, Mustafa: “Vergi Muhakemesi ve Ceza Muhakemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, (AÜHFD., C. 49, 2000, S. 1-4, s. 85-96), (Kararların Etkileşimi).

AKKAYA, Mustafa: “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 29-35), (Ceza Sistemi).

AKKAYA, Mustafa-BAYAR, İbrahim Nihat: “Vergi Ziyana Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi”, (Yaklaşım, S. 220, 2011, s. 289-293).

ARSLAN, Çetin: “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK.m.362)”, (Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 3, S.2, Yıl 2013, s. 15-29).

AYDIN, Ali Rıza: “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 13-28).

BAĞDANLI, İ. Halil: “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 36-51).

BAKIR, Tunay: “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (I)”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 6, Haziran 2004, s. 128-136), (Sahte Belge I).

BAKIR, Tunay: “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (II)”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 7, Temmuz 2004, s. 125-134), (Sahte Belge II).

BAKIR, Tunay: “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (III)”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 8, Ağustos 2004, s. 134-141), (Sahte Belge III).

BAKIR, Tunay: “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullananlara Uygulanacak Cezalar ve Özellik Arzeden Durumlar”, (Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri, Ağustos 2004, S. 2, s. 103-110), (Uygulanacak Cezalar).

BAŞ, Eylem: “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Bakımından ‘Zamanaşımı’ Kavramı Üzerine Bir İnceleme”, (Prof. Dr. Nevzat TOROSLU’ya Armağan, C. I, Ankara Üniversitesi Yayın No: 459, Ankara 2015, s. 199-243).

BAŞARAN, Funda: “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, (Mükellefin Dergisi, S. 87, Mart 2000, s. 109-119), (Hukuki Rejim).

BAŞARAN, Funda: “Keyfilik Yaratıcısı Mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcısı Mı? Sorgudaki Kurum: ‘Uzlaşma’ Gerekçelenirilmesi ve Hukuki Analizi (I)”, (Mükellefin Dergisi, Haziran 2000, S. 90, s. 33-42), (Uzlaşma I);

BAŞARAN, Funda: “Keyfilik Yaratıcısı Mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcısı Mı? Sorgudaki Kurum: ‘Uzlaşma’ Gerekçelenirilmesi ve Hukuki Analizi (II)”, (Mükellefin Dergisi, Temmuz 2000, S. 91, s. 105-110), (Uzlaşma II);

BAŞARAN, Funda: “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, (Vergi Dünyası, S. 299, Temmuz 2006, s. 116-147), (İdari Nitelikli).

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 72-94), (Vergi Ceza Sistemi).

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, (İBD., C. 82, S. 2008/6, s. 2839-2859), (Son Durum).

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, (İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ed. İlhan Ulsan- Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınevi, Ankara 2009, s. 285-297), (Vergi Kabahat).

CANDAN, Turgut: “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, (İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ed. İlhan Ulsan- Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınevi, Ankara 2009, s. 245-284), (Temel İlkeler).

ÇOMAKLI, Şafak Ertan: “Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu”, (Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan, C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, s. 657-691), (Ceza Sorumluluğu).

DEMİRBAŞ, Burcu: “Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”; (Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan, C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, s. 953-985).

DOĞRUSÖZ, A. Bumin: “Türk Ceza Hukukundaki Gelişmelerin Vergi Ceza Hukukuna Etkisi”, (Legal Mali Hukuk Dergisi, Ocak 2005, S. 1, s. 21-29), (Vergi Ceza).

DOĞRUSÖZ, A. Bumin: “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 95-101), (Eleştiriler).

DOĞRUSÖZ, M. Ezhan: “Vergi Ceza Hukuku’nda Tekerrür –I”, (Yaklaşım, S. 155, Kasım 2005, s. 253-259), (Tekerrür I).

DOĞRUSÖZ, M. Ezhan: “Vergi Ceza Hukuku’nda Tekerrür –II”, (Yaklaşım, S. 156, Aralık 2005, s. 248-252), (Tekerrür II).

EKER KAZANCI, Behiye/

SOYER, Sesim: “Ceza Hukuku Boyutuyla Vergi Kaçakçılığı Suçları”, (Prof. Dr. YAVUZ ALANGOYA İçin Armağan, İstanbul 2007, s. 923-961).

ERDEM, Tahir: “Vergi Suç ve Ceza Normlarının Yorumlanması (I)”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2005, S. 20, s. 90-100); (Ceza Normları I).

ERDEM, Tahir: “Vergi Suç ve Ceza Normlarının Yorumlanması (II)”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2005, S. 21, s. 180-189); (Ceza Normları II).

ERDEM, Tahir: “Hangi Ceza Sistemi?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 207, Aralık 2005, s. 75-113), (Ceza Sistemi).

ERDEM, Tahir: “Suç Olmaktan Çıkarma Perspektifinde Kabahatler Kanunu’nun İdari Yaptırımlara Etkileri”, (Mali Pusula, S. 14, Şubat 2006, s. 104-124), (İdari Yaptırımlar).

ERDEM, Tahir: “Eskiden Yeniye Vergi Ziyayı Cezası”, (Mali Pusula, Yıl. 2, S. 20, Ağustos 2006, s. 126-170), (Vergi Ziyayı).

ERDEM, Tahir: “Kabahatler Kanunu’nun ‘Genel Kanun’ Niteliği ve Anayasa Mahkemesi’nin İptal Kararının Değerlendirilmesi”, (Vergi Sorunları, S. 218, Kasım 2006, s. 130-157), (Kabahatler Kanunu).

ERDEM, Tahir: “Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu’nun ‘Genel Kanun’ Niteliği” (Vergi Sorunları, S. 231, Aralık 2007, s. 106-119), (Yeni Ceza Yasası).

ERDEM, Tahir: “Ceza Hukukunda Yaşanan Değişimin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 48, Aralık 2007, s. 329-349), (Vergi Ceza Sistemi).

ERDEM, Tahir: “Vergi Suçlarında Faillik ve Ceza Sorumluluğu”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 176-195), (Ceza Sorumluluğu).

ERDEM, Tahir: “Vergi Suçlarında Dolaylı Faillik”, (Vergi Sorunları, S. 234, Mart 2008, s. 130-137), (Dolaylı Faillik).

ERMAN, Sahir: “Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler”, (İÜİF. MEK. 3. Seri, Sene 1957, İstanbul 1968, s. 51 vd.), (Hileli Vergi).

ERMAN, Sahir: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, (İÜİF. MEK., 5. Seri, Sene 1959, İstanbul 1961, s. 205-226), (Kaideler).

ERMAN, Sahir: “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler”, (İÜİF. MEK., 15. Seri, Sene 1968, İstanbul 1968, s. 73-88), (Prensipler).

KARAKOÇ, Yusuf: “Ceza Mahkemesinde Yargılanacak Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının Mütalâa Şartına Bağlı Olması”, (Yusuf Karakoç, Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, İzmir 1996, s. 53-62), (Mütalâ Şartı).

KARAKOÇ, Yusuf: “Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası”, (Manisa Barosu Dergisi, Yıl: 18, S. 71, s. 40-55), (Vergi Ziyayı).

KARAKOÇ, Yusuf: “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yürürlüğe Girmesi ve Sonuçları”, (Danıştay’ın 138. Kuruluş Yıldönümü ve “Danıştay ve İdari Yargı Günü”, 10-12 Mayıs 2006, Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu, Ankara 2008, s. 181-188), (Anayasa Mahkemesi Kararları).

KARAKOÇ, Yusuf: “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan CEYHAN Anısına Armağan, C. I, İzmir 2012, s. 3-26), (Değerlendirme).

KARAKOÇ, Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel Sayı, 2013, Prof. Dr. M. Polat SOYER’e Armağan, C. II, İzmir 2014, s. 1259-1308), (Vergilendirme İlkeleri).

KARAKOÇ, Yusuf: “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2014, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ’e Armağan, C. IV, İzmir 2015, s. 3637-3739), (Cezalarda İndirim).

KAŞIKÇI, Mahmut: “Vergi Suçlarında Zamanaşımı ve Özellikle Dava Zamanaşımının Başlangıç Anı İle İlgili Bir İnceleme”, (Vergi Raporu, Yıl: 9, S. 53, Haziran-Temmuz 2001, s. 31-33), (Dava Zamanaşımı).

NARTER, Recep/SARICAOĞLU, Ercan: Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima”, (EÜHFD, C. XVII, S. 1-2, 2013, s. 73-99).

OKTAR, S. Ateş: “Vergi Suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler”, (İÜİFM., 49. Cilt, 760. Yıl Özel Sayısı, İstanbul 1998, s. 165-174), (Vergi Suçunun Niteliği).

OKTAR, S. Ateş: “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, (Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2000, S. 144, s. 75-93), (Kaçakçılık Suçları).

OKTAR, S. Ateş: “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2009, S. 249, s. 7-14), (Muhasebe Hileleri).

OMAC, Ramazan: “Vergi ve Ceza Hukuku Açısından Suça İştirak”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 193, Ekim 2004, s. 56-82).

ÖGÜTÇÜ, Burhan: “Vergi İnceleme Raporu ve Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yarıltıcı Belge”, (İBD. Vergi Hukuku Özel Sayısı, Mart 2008, s. 125-146).

ÖNCEL, Muallâ: “Vergi Hukukunda Sorumluluk”, (Fadıl Hakkı SUR’un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 39-55), (Sorumluluk).

ÖNCEL, Muallâ: “Vergi Usul Kanunu’nun 339. Maddesi Yeterince Açık mı? (Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri)”, (Prof. Dr. Gürkan Çelebican’a Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 310, Ankara 2011, s. 299-305), (Vergi Usul).

ÖNOK, Rifat Murat/PINAR, Burak: “Kesin Hüküm Müessesesi Bağlamında Ceza Mahkemesi Kararları İle Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirini Etkileşimi ve Bağlayıcılığı Üzerine Bir İnceleme”, (Mali Pusûla, Temmuz 2006, S. 19, s. 67-89).

ÖZTÜRK, Bünyamin: “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 52-71).

PINAR, Burak: “Vergi Sorunlarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim”, (Mali Pusûla, S. 24, Aralık 2006, s. 70-93).

SABAN, Nihal: “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? I”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 143, Ağustos 2000, s. 138-150), (Suç ve Ceza Sistemi I).

SABAN, Nihal: “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? II”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 144, Eylül 2000, s. 94-103), (Suç ve Ceza Sistemi II).

SEVİĞ, Veysi: “Kaçakçılık Suçu İle Vergi Ziyai İlişkisi”, (Yaklaşım, Yıl: 7, S. 75, Mart 1999, s. 37-39), (Vergi Ziyai İlişkisi).

SEVİĞ, Veysi: “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması”, (Yaklaşım, Yıl: 10, S. 120, Aralık 2002, s. 42-44), (Pişmanlık).

ŞENGÖZ, Yunus: “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Suçunun Suç Tarihi, Dava Zamanlaşımı Süresi ve Başlangıcı”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 121-137).

ŞENYÜZ, Doğan: “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık Suçu)”, (DEÜHFD., C. 15, S. 1, 2013, s. 29-40), (Susma Hakkı).

TAŞTAN, Mehmet: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu”, (Adalet Dergisi, Yıl: 2013, S. 5, s. 161-187), (Gizleme Suçu).

TAŞTAN, Mehmet: “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu”, (Adalet Dergisi, Yıl: 2014, S. 48, s. 208-233), (Yanıltıcı Belge).

TAYLAR, Yıldırım: “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyai Cezasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, (Ceza Hukuku Dergisi, Yıl: 10, S. 28, Ağustos 2015, s. 187-223).

TOROSLU, Nevzat: “Suçların Tasnifi Sorunu ve Taksirli Suçlar İle Kabahatler Konusunda Bazı Eğilimler”, (Değişen Toplum ve Ceza Hukuku Karşısında TCK'nın 50 Yılı ve Geleceği – İÜHF. Ceza Hukuku ve Kriminoloji Enstitüsü, İÜHF. Yayın No: 511, İstanbul 1977, s. 115-154).

TORUNOĞLU, Tahsin: “Vergi Ziyai Kabahati”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, 2010 Prof. Dr. Burhan CEYHAN Anısına Armağan, C. I, İzmir 2012, s. 477-544).

ULUDAĞ, Barış/GÜÇLÜ, Emre Betül: “Vergi Suçlarında Birleşme”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 167-175).

ÜLKMEN, İ. Hakkı: “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezasının Hukuki Mahiyeti”, (İktisat ve Maliye, C. III, S. 2, Mayıs 1956, s. 63 vd.).

ÜNAL, Oğuz Kürşat: “Sahte Fatura ve Faturadan Doğan Sorumluluklar”, (GÜHFD., Haziran-Aralık 2006, C. X, S. 1-2, s. 1-32), (Sahte Fatura).

ÜSTÜN, Ümit Süleyman: “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, (SÜHFD., C. 9, S. 3-4, 2001, s. 299-329).

WALINE, Marcel (Çev. Tahsin Yağmurlu), “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, (Dş. Der., S. 28-29, s. 76-81).

YALTI, Billur: “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 102-109).

YERÇİ, Cahit: “Vergi Mahremiyeti ve Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Cezası”, (Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2008, S. 233, Özel Sayı: Vergi Ceza Sistemi, s. 138-166), (Vergi Mahremiyeti).

VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİNİN YASALLIĞI

Aslan KAYA*

Sayın Prof. Dr. Nami ÇAĞAN'a armağan olarak hazırlan bu çalışmada, Hocamızın derslerinde önemle üstünde durduğu "Vergilendirme Yetki" ve "Verginin Yasallığı" ilkelerini kısaca ele alıp, vergi yasalarımızda ve uygulamasında bu kurala aykırılık taşıdığı görüşünde olduğumuz bazı düzenlemelere ilişkin görüşlerimizi açıklayacağım.

"Vergilendirme Yetkisi", devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücüdür. Bu yetki devletin varlık koşuludur. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için, düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur.¹

Dünya demokrasi tarihinde vergileme yetkisinin çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Tarihte ilk demokrasi mücadelesi İngiltere'de gerçekleşti ve bu savaşımın sonucunda, Büyük Özgürlük Fermanı (*Magna Carta Libertatum*) imzalandı. Bu ferman, niteliği tartışmalı olmakla birlikte, kralın mutlak iktidarını sınırlayan ilk anayasal belge olma özelliğini taşımaktadır.²

Büyük Özgürlük Fermanı'nda, kralın vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı nitelikte hükümler vardır. Bu hükümlerle kralın ve baronların vergilendirme yetkisi ilk defa sınırlandırılmış ve "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi yönünde dolaylı da olsa ilk adım atılmıştır.³

On üçüncü yüzyıldan on yedinci yüzyıla kadar, İngiltere'de kralların halktan vergi isterlerken bölge, şehir ve kasaba temsilcilerini toplayarak onaylarını almaları bir gelenek olarak yerleşmişti. Bu gelenek, modern demokrasilerdeki parlamentonun temelini oluşturur.⁴

* S.B.F. İşletme Bölümü 1986 Yılı Mezunu, Maliye Bakanlığı Eski Baş Hesap Uzmanı, Yeminli Mali Müşavir, Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Elemanı, aslan.kaya@atilim.edu.tr.

¹ ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3 ve 4.

² ÇAĞAN, a.g.e., s. 15.

³ ÇAĞAN, a.g.e., s. 16.

⁴ ÇAĞAN, a.g.e., s. 17.

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde de vergilendirme yetkisi tarihsel süreç içinde, kaynağını Anayasa'dan almaktadır.

1924 Anayasası'nın 85'inci maddesine göre, “*Vergiler ancak kanunla sınırlanır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir.*”

1961 Anayasasının 20.09.1971 tarih ve 1488 sayılı Kanunla değişen, “VI. Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 91'inci maddesine göre;

“*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.*”

Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.”

1982 Anayasasının “VI. Vergi ödevi” başlığını taşıyan 73'üncü maddesine göre;

“*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*”

Böylece, yukarıda değinilen hükümler uyarınca, Türkiye’de tarihi süreçte vergilendirme yetkisinin amacı, sınırları ve uygulama ilkeleri açık olarak anayasal güvence altına alınmış ve “vergi ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur” hükmü bütün anayasalarda yer almıştır.

Pozitif hukukun kaynakları, emredici, bağlayıcı nitelikleri bakımından asli-yardımcı kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Aynı ayrımı, vergi hukukunda herhangi bir kaynağın yeni bir vergi normu koyup koymamasına göre de uygulayabiliriz. Bu ölçüte göre yeni norm koyanlar asli, diğerleri ise yardımcı kaynak sayılır.⁵

⁵ **Öncel**, Mualla/ *Kumrulu*, Ahmet/ **Çağan**, Nami: Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi

Buna göre, anayasa, yasa, uluslararası anlaşma, kanun hükmünde karar-nameler, yürütme organının özel düzenleyici işlemleri ve içtihadı birleştirme kararları bağlayıcı (asli) kaynakları oluştururlar.⁶

Bağlayıcılık ve yeni vergi normu koyma ölçütüne göre asli kaynak niteliğini taşımayan yardımcı (ikincil) kaynaklar arasında doktrin ve yargı kararları gösterilebilir.

Bu kategorideki kaynak arasında vergi hukukuna özgü, “açıklayıcı” kaynaklar (metinler) olarak nitelendirilen bir kısım türler bulunur. Yeni bir vergi normu getirmediklerinden, var olan normların açıklanması için kullanıldıklarından, yükümlüler bakımından değil, sadece vergi idaresinin iç ilişkileri, hiyerarşik ilişkileri bakımından bağlayıcı olduklarından, bu metinlerde asil kaynak niteliği bulunmamaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’na çıkarılan genel tebliğler, genelgeler, izahlar ve görüşler (mukteza) ikincil kaynakların örnekleridir. Bunlar Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde, vergi işlemlerinin yürütülmesi konusunda açıklamalar olup, idare işlem anlamında kesin ve yürütülmesi zorunlu (lazımülicra) objektif ya da sübjektif işlem niteliğini taşımaz; dolayısıyla iptal davasına konu yapılamaz. Ancak bu kaynaklara dayanılarak tesis edilen sübjektif işlemler, yasaya aykırılık koşulu varsa, yükümlülerce iptal ettirilebilir.⁷

Dolayısı ile verginin yasallığı sadece yeni vergilerin konulması ya da kaldırılması gibi normların oluşturulması ile sınırlı değildir. Bunun yanında, vergi düzenlemelerinin uygulamasına ilişkin ikincil mevzuatın ve idarenin yasal düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin yorum ve anlayışının da yasallık ilkesine uygun olması gerekmektedir.

Vergi mevzuatında birbirini tamamlayan ve uygulamada dikkate alınan bir düzenleme sırası vardır: Yasalar, Cumhurbaşkanlığı kararları, tebliğler, sirkülerler, içtihat haline gelmiş yargı kararları ve özelgeler. Cumhurbaşkanlığı kararları genel olarak yasanın verdiği sınırlar dahilinde bazı hususları, hadler, miktarlar, oranlar, vb. tespitine ilişkin olup yeni yükümlülükler yaratmaz ya da uygulamaya ilişkin yorum getirmez.

Tebliğ ve sirkülerler, vergi yasalarının yürütmeyi yapacak olan Bakanlığa verdiği yetkiye dayalı olarak, uygulamaya ilişkin ayrıntıları, usûl ve esasları içe-

Hukuk Fakültesi Yayınları, Cilt 1, No. 477, Ankara, 1984, s. 13.

⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 13, 14, 15.

⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 15, 16.

rir. Bu işlevini kanunun lafzı ve ruhuna uygun olarak yerine getirmeleri esastır.

Özelgeler ise yükümlülerin vergi uygulamalarına ilişkin olarak “verilen bilgilerle sınırlı olmak üzere” 2013 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (V.U.K.) 413’üncü maddesi uyarınca, Vergi İdaresi tarafından verilen yazılı görüştür.

Bu özellikleri ile tebliğ, sirküler ve özelgeler (mukteza) ilgili vergi yasaları ile çelişemez ya da onların yerine geçemez. Aksi halde vergilendirme yetkisi bunları yayımlayan kişi ve kurumlara geçer ve verginin yasallığı önemli ölçüde zedelenmiş olur.

Bu temel ilkenin gereği olarak hesap uzmanları tarafından yapılan vergi incelemeleri sırasında, aksine yayımlanan tebliğler ya da verilen özelgeler olmasına rağmen, vergi yasalarına uygun olmayan işlemler eleştiri konusu edilmiştir. Bu durumlarda, vergi aslının tarhiyatı talep edilmiş ancak vergi yükümlülerinin vergi idaresi tarafından “yanıltıldığı” kabul edildiğinden, 2013 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun V.U.K.’nun 369’uncu maddesi uyarınca ceza uygulanmamıştır.

Örneğin V.U.K.’un da yukarıda değinilen verginin yasallığı ve ilkesine aykırılık taşıdığını düşündüğümüz bir düzenleme bulunmaktadır.

V.U.K.’un “İncelemede uyulacak esaslar” başlığını taşıyan 140’ıncı maddesinin 2’nci fıkrası aşağıdaki gibidir:

“(01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6009 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle eklenmiştir. Yürürlük: 01.01.2011) (10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı KHK.’nin 4/b maddesiyle değişen şekli.) Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak

değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.”

Bu düzenleme uyarınca, vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından dikkate alınması gerekmeyen ve özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın havuzunda yer alan ve yükümlülerin verdiği bilgilere dayalı olarak sorduğu sorulara ilişkin, cevabı veren birimin Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlığı, Defterdarlık vs. birimlerin görüşünü yansıtan özeldeler Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından dikkate alınmaktadır.

Başka bir anlatımla, V.U.K'taki bu düzenleme ile “açıklayıcı” kaynaklar (metinler) niteliğinde olan Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özeldeler neredeyse fiilin vergi yasaları kadar önem kazanmakta ve uygulamaya yön vermektedir. Böylece, var olan normların açıklanması için kullanılması gereken bu kaynaklar, Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından bir nevi “norm” olarak kabul edildiğinden, yükümlülerin de vergisel iş ve işlemleri yaparken dikkate alması zorunlu düzenlemeler haline gelmektedir. Böylece, açıklayıcı ikincil mevzuat, asli mevzuattaki düzenleme ile fiilin asli mevzuat işlevine ve gücüne kavuşmaktadır. Bu ve benzer düzenlemelerin, fiiliyata verginin yasallığı ilkesini zedelediği düşüncesindeyiz.

Bu konuda aşağıdaki düzenlemenin de incelemeye değer olduğu düşüncesindeyiz.

Gelir Vergisi kanununun Serbest meslek kazançlarında istisnayı düzenleyen 18'inci maddesi aşağıdaki gibidir:

“(4444 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle değiştirilen ve 01.01.2000 tarihinde yürürlüğe giren şekli) Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar bilgisayar programcısı mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel istisnaya dahildir. ...”

Maliye Bakanlığı'nın söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanmış olduğu 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde “d) Yukarıda sözü

edilen eserlerin 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir. Bu Tebliğ yayımlandıktan sonra, Gelir İdaresi tarafından verilen hemen hemen bütün özelgelerde yukarıdaki tebliğ hükümlerine atıfta bulunularak, bu paralelde görüşler belirtmiştir.

Böylece, “açıklayıcı” kaynaklar (metinler) niteliğinde olan bu tebliğ ve özelgelerde yer alan açıklama ve görüşler ile yasanın (norm) tanıdığı bu istisna hakkı, yasada yer almayan bazı şartlara bağlanmış ve fiilen uygulaması önemli ölçüde daraltılmıştır. Dolayısıyla, verginin yasallığı ilkesi, bağlayıcılık ve yeni vergi normu koyma ölçütüne göre asli kaynak niteliğini taşımayan yardımcı (ikincil) kaynaklar tarafından sınırlandırılmış ve zedelenmiş olmaktadır.

Demokrasi ile vergilendirme yetkisi arasındaki yakın ilişki dünyada ve ülkemizde on üçüncü yüz yıldan günümüze kadar meydana gelen önemli gelişmelerle güçlenerek etmektedir. Sonuçta, demokrasi, adil bir sistem dahilinde vergisel yükümlülüklerini yerine getiren halkın, bu vergileri kendisinin verdiği yetkilere dayanarak toplayan ve harcayan yönetimleri denetleyebildiği ve hesap sorabildiği ölçüde gelişip kökleşmektedir.

Bu yetkiyi, kaynağını aldıkları halkın katkısını almadan kullanan ve şeffaflıktan ve hesap verilebilirlikten uzaklaşan yönetimler ve ülkeler, sağlıklı işleyen bir demokrasi kurmakta ve geliştirmekte önemli güçlükler yaşamaktadır. Günümüzün iyi işleyen vergi sistemlerinin en gelişmiş demokrasilerde bulunması rastlantı değildir.

Bu nedenlerden dolayı, vergi sisteminde eşitlik, etkinlik ve şeffaflık sağlanırken, vergilendirme yetkisinin kullanımı ile verginin yasallığı ilkelerine yasa, yürütme ve yargı oranları tarafından gereken önem verilmeli, yürütme organlarınca açıklayıcı kaynakların hazırlanmasında, yeni normlar yaratan ya da mevcut normların uygulamasını engelleyen yorum, görüş ve uygulamalardan kaçınılmalıdır.

VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

M. Kamil MUTLUER*
Dr. N. Nilay DAYANÇ KUZEYLİ**

*“Öğrenmek pahalı,
ama bilmemek çok daha pahalıdır.”*

H. CLAUSEN

GİRİŞ

Bilginin önemi her geçen gün katbekat artmaktadır. Bilgi çağı olarak adlandırılan bu çağ önemini bütün küresel sisteme etkisi itibarıyla sanayi devrimine yaklaştırmıştır. Varlığını bilim ve akla dayandıran toplumlar gelişebilmektedir ve gelişmiş ekonomilerin üretim, dağıtım ve bilginin kullanımına bağlı olduğu görülmektedir. Bilgi toplumunda eğitimin önemi yadsınamaz; nitekim eğitim ekonomik kalkınmanın bireysel düzeydeki yapı taşıdır. Eğitim ekonomik büyümeye mikro düzeyde bireysel üretkenliği artırması; makro düzeyde ise toplam beşeri sermayeyi arttırması şeklinde etki gösterir. Eğitim, bireysel üretkenliği olumlu bir şekilde etkilediğinden, beşeri sermayenin niteliğini artırarak iktisadi büyümeye önemli ölçüde katkı sağlar.¹ Dolayısıyla eğitime uygulanacak vergisel teşviklerle dolaylı olarak iktisadi büyümeye olumlu etki sağlanacağı söylenilebilir.

Çalışma kapsamında vakıf üniversitelerinin katma değer vergisi yükümlülüğü incelenecektir. Bunun için de ilk olarak ilgili olduğu ölçüde kısaca Türk katma değer vergisine ilişkin genel bilgiler verildikten sonra üniversitelerin söz konusu yükümlülüğü yargı kararları ışığında değerlendirilecektir. Yükseköğretim kurumlarının faaliyetlerinin ticari faaliyet sayılarak işlemlerin verginin konusuna girip girmeyeceği, vakıflara ait yükseköğretim kurumlarının devlete ait yükseköğretim kurumları gibi

* Prof. Dr., Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi E. Öğretim Üyesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı

** Dr., Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Doktora Öğrencisi

¹ Tsang, Mun C.: “The Economics and Resourcing of Education”, Peretz, Ben-Mirian, Brown Sally ve Moon, Bob (ed.) Routledge International Companion to Education USA and Canada 2000, s.135.

Yükseköğretim Kanunu'nun mali kolaylıklarından yararlandırılmasının mümkün olup olmadığı, esas olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 17. maddesinde yer alan eğitim istisnasının nasıl yorumlanması gerektiği ve konuyla ilgili diğer hükümlerin ne şekilde anlaşılması gerektiği yargı kararlarından da yararlanılarak aktarılmaya çalışılacaktır.

I. FARKLI ÜLKE UYGULAMALARI

Bazı ülkelerdeki katma değer vergisi (KDV) uygulamalarına baktığımızda da eğitime yönelik teşvikler dikkat çekmektedir. Eğitim açısından önemli bir örnek olan Avusturya Katma Değer Vergisi Kanunu²'na göre eğitim hizmeti sunan özel okullar, mesleki eğitim sağlayanlar katma değer vergisinden muaf tutulmuştur. Genel veya mesleki eğitim sunan kâr amacı gütmeyen kuruluşlar da aynı şekilde muaf tutulmuştur. Bu kişiler müşterilerine veya öğrencilerine sundukları hizmet karşılığı aldıkları bedele katma değer vergisi eklememektedir. Bu düzenlemenin arkasında yatan sebep ise özel okullar ile devlet okulları arasındaki rekabeti bozmamaktır. Nitekim devlet okullarının KDV mükellefiyeti bulunmamaktadır.

Kıta Avrupası Hukuk Sisteminin yönlendirici ülkelerinden olan Fransa'daki düzenlemeler incelendiğinde de hizmeti sağlayan kurumun niteliğine bakılmaksızın ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretimdeki eğitim hizmetleri katma değer vergisinden muaf tutulmuştur. Kamusal mesleki eğitimler ve belli şartları sağlamaları durumunda mesleki eğitim hizmeti sunan özel kuruluşlar da katma değer vergisinden muaf tutulmuştur.³

Almanya'daki uygulamaya baktığımızda, Avusturya uygulaması ile benzerlik gösterdiğini söyleyebiliriz. Belli şartları sağlayan özel okullar ve eğitim kurumları katma değer vergisinden muaftır.⁴ Bunun sebebi de devlet okulları ile özel okullar arasındaki rekabetin bozulmaması olarak belirtilmektedir.⁵

Ayrıca belirtmek gerekir ki, bu ülkelerde üniversiteler kurumlar vergisinden de muaftır. Bizdeki duruma baktığımızda benzer bir sonuca varabiliyoruz⁶ ancak çalışmamız vakıf üniversitelerinin katma değer vergisi yükümlülü-

² §6 Abs. 1 Z 11 ve 12 UStG 1994.

³ CEDEFOP **European Centre for the Development of Vocational Training**, Using tax incentives to promote education and training, PANORAMA, s.53.

⁴ Art. 21, **Mehrwertsteuergesetz** vom 12. Juni 2009 (Stand am 1. Januar 2014)

⁵ CEDEFOP **European Centre for the Development of Vocational Training**, Using tax incentives to promote education and training, PANORAMA, s.63.

⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Muafiyetler" başlıklı 4. maddesinin (a) bendinde kamu

ğü olduğundan bu hususa ilişkin açıklamalara yer verilmemiştir.

II. TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ

1. Genel olarak

Katma değer vergisi 3065 sayılı Kanunla 1984 yılında vergi sistemimize dahil edilmiştir. Harcama vergileri içinde yer alan katma değer vergisi, üretim tüketim zincirinin her safhasında alınan ve gayri safi harcama vergilerinin aksine, daha önce ödenen verginin ödenecek vergiden düşmesini mümkün kılan bir vergidir.⁷ Oransal olarak alınır ve katılan değeri vergilendirir. Her aşamada yükümlü katma değer vergisini zincirin kendinden sonraki halkasına yansıttığından, zincirin tüketicisi dışındaki diğer halkaları üzerinde herhangi bir vergi yükü kalmamaktadır.⁸

A. Katma Değer Vergisinin Konusu

Katma değer vergisinin konusunu Kanun'un kabul etmiş olduğu harcamalar meydana getirir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi verginin konusunu hangi işlemlerin meydana getirdiğini hüküm altına almıştır. Hükümde vergiye tabi işlemler üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar genel olarak kazanç elde etmeye yönelik faaliyetler, ithalat işlemleri ve katma değer vergisine konu olan diğer teslim ve hizmetler olarak ifade edilebilir.

İlk grupta ticari, sınai, ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan

idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, **bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar**, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşların vergiden muaf olduğu düzenlenmiştir.

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56. maddesine göre de; üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar. Aynı Kanun Ek Madde 7'ye göre de Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, Kanun'un 56. maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan devlet okullarının bilimi fenni ve güzel sanatları öğretmen yaymak geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla yaptığı faaliyetlerin Kurumlar Vergisinden muaf olduğu; aynı muafiyetin Yükseköğretim Kanunu Ek Madde 7 ile de özel okullar açısından da geçerli olduğu sonucu çıkmaktadır.

⁷ Mutluer, M. Kamil ve Dayanç, N.Nilay: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 4. Baskı, Ankara 2014, s.567-568.

⁸ Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 1989, s.95-96.

mal teslimleri ve hizmet ifaları yer almaktadır.

Burada söz konusu olan faaliyetlerin sürekliliği, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilir. Bu konuda bir açıklık bulunmadığı hallerde, işlemler Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre değerlendirilir.

İkinci grupta Türkiye’de yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatı yer almaktadır.

Üçüncü grupta ise, ilk iki grupta yer alanlar dışında kalan faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler yer almaktadır. Bunlar da aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- Posta, telefon, telgraf, telex ve bunlara benzeyen hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri.
- Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması.
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi.
- Müzayede mahallerinde veya gümrük depolarında yapılan satışlar ile Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu’na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi.
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bu ürünlerin taşınması.
- Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri.
- Genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturmuş oldukları birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşu ait ve tabi olan ya da bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari sınai zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri.
- İsteğe bağlı mükellefiyetler dolayısıyla vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Vakıf Üniversiteleri katma değer vergisi ile vergilendirilirken, ilk grup kapsamında ele alınmaktadır. Ancak üniversitelerin eğitim ve öğretim faaliyetleri ticari değildir.

B. Katma Değer Vergisinin Mükellefi

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre mükellef, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir, şeklinde tanımlanmıştır. Bu genel hükme göre mükellefin, ilke olarak vergi yükünü taşıyan kimse olması gerekir. Katma değer vergisinin mal ve hizmet satışları üzerinden alındığı ve bu işlemler dolayısıyla verginin alıcı ya da hizmetten yararlanan kişi tarafından ödendiği dikkate alındığında, verginin mükellefinin alıcı ya da hizmetten yararlanan kişi olması gerekir.

Oysa Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine bakıldığında, esas olarak vergi mükelleflerinin mal teslim eden ya da hizmet ifa eden kişiler olduğu görülür. Bu durumda gerçek taşıyıcı ise mal teslim alan veya hizmet ifası yapılan kişidir.⁹

C. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

VUK'un 19. maddesinde vergiyi doğuran olay, vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar, şeklinde hüküm altına almıştır. KDVK'nın 10. maddesi de, hangi durumlarda ve ne zaman vergi alacağının doğacağını oldukça ayrıntılı bir şekilde belirlemiştir.

Bizi burada sadece hizmetin ifasında vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geleceği ilgilendirmektedir. Yükseköğretim kurumları tarafından eğitim hizmetinin sunulmasıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır. Kısım kısım hizmetin yapılması halinde ise, bir kısım hizmetin yapılmasıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır.

D. Katma Değer Vergisinde İstisnalar

KDVK'nın 11. maddesiyle 18. maddeleri arasında vergiden istisna olan işlemler sayılmıştır. Kanun'un bu hükmüyle; ihracat istisnası; araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisnalar; taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası ile sosyal ve asgari amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

⁹ Verginin yansıtılması büyük ölçüde fiyat mekanizmasına bağlıdır. Vergi idaresi yükümlünün vergiyi yansıtıp yansıtmadığı ile ilgilenmez. (Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami: Vergi Hukuku, 27. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2018, s.77.)

Esas olarak bizi burada ilgilendiren istisna türü, kültür ve eğitim amaçlı istisnalar olmaktadır. Bu istisnaya da yükseköğretim kurumlarında katma değer vergisi yükümlülüğü ele alındığında ayrıntılı olarak değineceğinden, istisnalar konusuna şimdilik başlıklar şeklinde değinmenin yeterli olduğunu düşündük.

E. Katma Değer Vergisinin Matrahı

Vergi ne üzerinden alınıyorsa o şey verginin konusunu meydana getirir. Oysa matrah verginin hesaplandığı değer veya miktardır.

KDVK'nın 20. maddesinde matrah, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir, şeklinde hüküm altına alınmıştır. Yükseköğretim hizmetlerinde de matrah, öğrenim hizmeti karşılığını teşkil eden değer olarak anlaşılır.

F. Katma Değer Vergisinin Oranı

KDVK'nın 28. maddesinde verginin oranı %10 olarak tespit edilmiştir. Ancak maddede daha sonra, Cumhurbaşkanı bu oranı dört katına kadar artırmaya ve %1'e kadar indirmeye bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı oranlar tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Bugün verilen yetkiye dayanılarak katma değer vergisi oranları; %1, %8 ve %18 olarak tespit edilmiştir. Yükseköğretim ücretlerinde de bu oran, %8 olarak belirlenmiştir.¹⁰

G. Katma Değer Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi

Katma değer vergisi, ilke olarak gerçek usûlde tarh olunur. Bu husus, Kanun'un 37. maddesinde, aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usûlde vergilendirilirler, şeklinde ifade edilmiştir.

Katma değer vergisinde esas olarak vergilendirme dönemi üçer aylık dönemlerdir. Ancak bu dönemleri değiştirmek üzere Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı yetkisine dayanarak esas olarak dönemi birer ay olarak belirlemiştir.

Katma değer vergisi, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükellefin yazılı beyanı üzerinde tarh olunur.

¹⁰ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. *Küçük*, Şaban: "Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog", Sayı 153, Şubat 2005, s. 25-32.

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, beyannamelerini vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermek zorundadırlar.

KDVK'nın 46. maddesinde de verginin ödenmesi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, beyanname vermek zorunda olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar ödemekle yükümlüdürler.

H. VAKIFLARA AİT YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ ULAŞILAN SONUÇLAR VE GEREKÇELERİ

1. Vakıflara Ait Yükseköğretim Kurumlarının Eğitim ve Öğretim Faaliyetleri Ticari Nitelikte Olamayacağı İçin Vakıflara Ait Yükseköğretim Kurumlarının KDV Yükümlülüğü Bulunmamaktadır.

A. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

Anayasa'nın 130. maddesinde üniversitelerin Devlet tarafından kurulabileceği belirtildikten sonra kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin denetim ve gözetimine tabi yükseköğretim kurumlarının kurulabileceği düzenlenmiştir.

B. 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu

Yükseköğretim Kanunu'nda ise Anayasa'da yer alan düzenlemeye paralel bir şekilde Kanun'un Ek 2. maddesinde vakıfların kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla yükseköğretim kurumları kurabilecekleri düzenlenmiştir. Kanun'un Ek 6. maddesinde ise, vakıflara ait olan yükseköğretim kurumlarının malvarlığı özel olarak korumaya alınarak yükseköğretim kurumunun vakıf tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olacağı ve yükseköğretim kurumunun gelirlerinin geçici dahi olsa hiçbir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal ettiremeyeceği düzenlenmiştir. Ayrıca vakıflara ait yükseköğretim kurumlarının kamusal niteliği vardır ve devlete ait yükseköğretim kurumlarından farkı olmadığı açıktır. Nitekim Kanun'un 3(d) maddesinde devlet ve vakıf üniversitesi ayrılı yapılmaksızın üniversitelerin kamu tüzel kişiliğine sahip olduğu vurgulanmıştır. Kanun'un 56. maddesinde de Üniversitelerin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı düzen-

lenmiştir. Dolayısıyla kamu kamusal niteliği olan vakıflara ait üniversitelerin de mali kolaylıklardan yararlanacağı söylenilebilir. Vakıf üniversiteleri 56. madde kapsamında değerlendirilmese bile Kanun'un Ek 7. maddesinde vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının mali kolaylıklardan muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edeceği de düzenlenmiştir.

C. Yargı Kararları

Vakıf üniversitelerinde öğrencilerden alınan eğitim ve öğretim giderleri Devlet üniversitelerinde alınan harçlar gibi kurumun giderlerinin karşılığını oluşturmaktadır ve nitelikli eğitim ve öğretim sunulabilmesi için gereklidir.¹¹ Öğrencilerden alınan ve tümüyle üniversite bünyesinde eğitim ve öğretime harcanan bu bedellerin bir işletme geliri gibi kabul edilerek vergilendirilmesi halinde dolaylı olarak öğrencilere bir yük getirecek, eşitlik ilkesine aykırı bir biçimde devlet üniversitelerinde okuyan öğrenciler ve vakıf üniversitelerinde okuyan öğrenciler arasında ayırım yapılmış olacaktır.¹² Vakıf üniversitelerinde öğrenci katkı paylarının katma değer vergisine tabi tutulması verginin nihai yüklenicisi olan öğrencileri zor durumda bıraktığı gibi devlet üniversitelerinde öğrenci harçlarından KDV alınmaması vakıf üniversitelerine yönelik talebi de olumsuz etkilemektedir.¹³ Devlet ve vakıf üniversitelerinin vergisel olarak benzer şekilde düzenlenmesi gerektiği aksi durumun eşitsizlik yaratacağı, yukarıda açıklandığı üzere birçok Avrupa ülkesinde vakıf üniversitelerinin devlet üniversiteleri gibi vergiden muaf tutulmasının gerekçesini oluşturmaktadır.

2. Vakıflara Ait Yükseköğretim Kurumlarının KDV Yükümlülüğünün Varlığı Düşünülse Bile Bu Husus İstisna Kapsamında Değerlendirilmelidir.

A. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

KDV'nin 17. maddesi "Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar" başlığını taşımaktadır ve ilgili madde uyarınca, üniversitelerin ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri ile tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma

¹¹ Erol, Ahmet: "Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 176, Ağustos, 2007, s. 36.

¹² T.C. İstanbul Vergi Dairesi, 14.02.2006, E. 2006/286, K.2006/303.

¹³ Söyler, İlhami: "Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal Sorunları" Maliye Dergisi, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008, s. 74.

ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri, KDV'den istisna edilmiştir.

III. YARGI KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde yargı kararları incelenecektir. Danıştay'ın içtihatları vakıf üniversitelerinin katma değer vergisi yükümlülüğünün bulunduğu şeklindedir. Aşağıda yargı kararlarında bu yönde yer alan ortak gerekçeler ifade edildikten sonra konuyla ilgili görüşlerimize sırasıyla yer verilecektir. Danıştay vakıf üniversitelerinin vergilendirilmesiyle ilgili çeşitli kararlarını aşağıdaki hususlara dayandırmaktadır:

- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 maddesinin (g) bendinde dernek ve vakıflara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisi konusu olarak düzenlenmesinden hareketle üniversitelerin katma değer vergisi mükellefi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.¹⁴

- Kanun'un ifadesinden de anlaşıldığı üzere, üniversiteler çeşitli alanlarda faaliyet göstermektedirler. Bilindiği üzere vakıflara ait iktisadi işletmeler kurulabileceği gibi kazanç amacı gütmeyen yükseköğretim kurumları gibi eğitim amaçlı kuruluşlar da kurulabilir. Bunların başında ilim, fen ve güzel sanatları yaymak geldiği söylenebilir. Bu amaca hizmet eden yan faaliyet alanları da bulunmaktadır. Yemek, ulaşım yurt hizmetleri bunlardan bazılarıdır.

- 2547 sayılı Kanun Ek madde 2'de vakıfların kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden bu Kanunda gösterilen esas ve usûllere uymak kaydıyla, Yükseköğretim kurumları kurabilecekleri düzenlenmiştir.

- Türk Ticaret Kanunu'ndan da üniversitelerin ticari işletme veya eğitim faaliyetinin ticari iş sayılmadığı da açıktır. Dolayısıyla üniversiteler Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında "vakfa ait iktisadi işletme" olmadığı için katma değer vergisinin mükellefi değildir.

- KDVK madde 1 (g) bendi kapsamındaki düzenleme vakfa ait iktisadi işletmeleri kapsamaktadır. İktisadi işletme, ticari, sınai ve zirai alan-

¹⁴ T.C. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 29.9.2006, E. 2006/150, K. 2006/230.

da faaliyet yürüten birimlerdir. Oysa vakıflar, üniversiteden değil kâr etmek, borç bile alamamaktadır. Bu itibarla vakıf üniversiteleri iktisadi işletme de sayılmazlar.¹⁵ Üniversiteler ticari işletme olmadıkları gibi üniversitelerin eğitim öğretim faaliyetleri, bir başka ifade ile ilim, fen ve güzel sanatları yaymak, islah ve teşvik etmek amaçlı yapmış oldukları faaliyetler ticari olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla bu maddenin vakıf üniversitelerinin ticari faaliyetlerini kapsadığı söylenebilir. Nitekim bu husus Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı'nda¹⁶ tetkik hakim tarafından da Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 3 (g) bendinin üniversitelerin kendisini değil, üniversitelerin ticari işletmelerini katma değer vergisine tabi tutmakta olup, üniversitede verilen eğitim öğretim hizmetinin, Kanun'un 17. maddesindeki istisna hükümleri kapsamında değerlendirilebileceği ortaya konmuştur.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazançtan ne anlaşılması gerektiği düzenlemiştir. Aynı maddenin 3 numaralı bendi ile de "özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden" elde edilen kazançların ticari kazanç olduğunu belirtmiştir. Üniversitelerin ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin de, katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler kapsamında olduğu ifade edilmiştir.¹⁷¹⁸
- Yukarıda da açıklandığı üzere eğitim ve öğretim hizmetinin üniversitelerin ticari nitelikteki faaliyeti olarak değerlendirmek olanaklı gözükmemektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinin (g) bendine göre, hükümde yer alan kamu kuruluşlarının veya bu kuruluşlara bağlı teşekküllerin faaliyetlerinin katma değer vergisi konusuna girebilmesi için özel kesim faaliyetleri gibi ticari faaliyetlerden meydana gelmesi gerekir. Oysaki yukarıda da değinildiği üzere vakıf üniversitelerinin asli faaliyeti olan eğitim öğretim ve araştırma hizmetleri karşılığında kar elde edilmemesi ilkesi esastır.¹⁹
- Katma değer vergisinin mükellefinin üniversite olmadığı, eğitim ve öğretim hizmetinden yararlanan üniversite olmasından hareketle, Ana-

¹⁵ Erol, Ahmet: "Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 176, Ağustos, 2007, s. 33.

¹⁶ T.C. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 29.9.2006, E. 2006/150, K. 2006/230.

¹⁷ T.C. Danıştay, 7. Daire, 9.12.2003, E.2003/688, K.2003/4982.

¹⁸ T.C. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 29.9.2006, E. 2006/150, K. 2006/230.

¹⁹ Öner, Erdoğan: Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti, Yaklaşım Dergisi, Yıl 13, Sayı 154, Ekim 2005, s. 33.

Yasa'nın 130. maddesinin 2. fıkrasında ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun Ek 2. maddesinde, vakıflarca kurulan üniversitelerin kazanç amacına yönelik faaliyette bulunamayacaklarının belirtilmesi nedeniyle davacı üniversitenin katma değer vergisi mükellefi olamayacağı gerekçesinin anlamını yitireceği ifade edilmiştir.²⁰ Benzer bir gerekçe 2003 tarihli bir Danıştay kararında da yer almaktadır.²¹

- Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre mükellef, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir, şeklinde tanımlanmıştır. Bu genel hükme göre mükellefin, ilke olarak vergi yükünü taşıyan kimse olması gerekir. Katma değer vergisinin mal ve hizmet satışları üzerinden alındığı ve bu işlemler dolayısıyla verginin alıcı ya da hizmetten yararlanan kişi tarafından ödendiği dikkate alındığında, verginin mükellefinin alıcı ya da hizmetten yararlanan kişi olması gerekir.
- Oysa Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesine bakıldığında, esas olarak vergi mükelleflerinin mal teslim eden ya da hizmet ifa eden kimseler olduğu görülür. Bu durumda vergi yükünün nihai taşıyıcının ise mal teslim alan veya hizmet ifası yapılan kişi olduğu söylenebilir. Danıştay'ın yukarıda belirtilen gerekçesinde vergi yükümlüsü ile nihai taşıyıcı arasındaki ayırım gözden kaçmıştır, denilebilir.
- Ayrıca bilindiği üzere vergiyi doğuran olay ile verginin mükellefi arasında sıkı bir bağ vardır. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay üniversitelerde olduğu gibi hizmet ifası hallerinde hizmetin yapılmasıdır, verginin mükellefi de Kanun'da açık bir şekilde belirtildiği üzere hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar olarak düzenlenmiştir. Verginin mükellefinin bu vergiyi yansıtıp yansıtamadığı önem taşımaz.²² Katma değer vergisinin yansıtılmamış olması vergi yükümlülüğünü ortadan kaldıran bir hukuksal neden değildir.²³
- Dolayısıyla Anayasa'nın Yükseköğretim Kurumlarıyla ilgili 130. Maddesinde "Kanunla gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabilir.", hükmü sebebiyle de üniversi-

²⁰ T.C. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 2006/150, K. 2006/230, T. 29.9.2006.

²¹ T.C. Danıştay, 7. Daire E.2003/688, K.2003/4982, T.9.12.2003.

²² T.C. Danıştay 7. Daire, 2.4.2000, E.2000/5572, K.2000/1024. Karş: T.C. Danıştay 11. Daire, 19.10.1998, E.1997/785, K.1998/3508.

²³ Karş, T.C. Danıştay, 7.Daire, 8.10.1982, E.2652/2841.

telerin katma değer vergisi yükümlüsü olamayacaklarına ilişkin gerekçe ağırlık kazanacaktır.

- Ayrıca, Anayasa'nın 130. maddesi, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu ile 2809 sayılı Yüksek Öğretim Kurulları Teşkilat Kanununa uygun olarak vakıflara üniversite kurma hakkı tanınmış, 4142 sayılı Kanun ile bu üniversiteler kamu tüzel kişisi kabul edilmişlerdir. Vakıftan ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olması, kurucu vakfın üniversitenin malı üzerinde tasarruf hakkı bulunmaması, aksine vakfın tüzel kişiliğinin bir sebeple sona ermesi halinde mal varlığının üniversiteye geçecek olması karşısında üniversiteyi vakfın ticari işletmesi olarak kabul etmeye imkan bulunmadığı açıktır.²⁴ İlgili düzenlemelerden vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumlarının kamu kurum ve kuruluşu niteliğinde olduğu, vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumlarının kamu kurumlarına tanınan bütün mali muafiyet, istisna, indirim ve haklardan yararlanacağı ve vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumlarının devlet tarafından kurulan yükseköğretim kurumlarından hiçbir yönden farklı olmadığı söylenebilir.²⁵

- Eğitim ve öğretimin bilgi verme, yetiştirme, geliştirme ve öğretme işini ifade ettiği, bu faaliyetlerin ilim, fen ve güzel sanatları yaymak olarak kabul edilemeyeceği ve bu nedenle vakıf üniversitelerinin eğitim öğretim hizmetinin, kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.²⁶⁻²⁷

- Bu değerlendirmeye de katılmak oldukça güç görünmektedir çünkü Anayasa'nın 42. maddesinin 8. fıkrasında eğitim ve öğretim kurumlarında sadece eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme ile ilgili faaliyetlerin yürütüleceği hüküm altına alınmıştır. Bunun dışında Yükseköğretim Kanunu'nun 3. maddesinde yükseköğretim, üniversite ve birimlerinin tanımı yapılarak, 4. maddesinde de yükseköğretimin amacının açıklanmıştır. Buna göre; yükseköğretim kurumlarının amacı; yüksek düzeyde bilimsel çalışma ve araştırma yapmak, bilgi ve teknoloji üretmek, bilim verilerini yaymak, ulusal alanda gelişme ve kalkınmaya destek olmak,

²⁴ T.C. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 29.9.2006, E. 2006/150, K. 2006/230. Danıştay Tetkik Hakimi'nin Düşüncesi.

²⁵ Erol, Ahmet: "Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu-II", Yaklaşım Yayınları, Yıl 15, Sayı 177, Eylül 2007, s. 37.

²⁶ T.C. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 29.9.2006E. 2006/150, K. 2006/230.

²⁷ T.C. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2.5.1997, E.1996/93, K.1997/2000.

yurt içi ve yurt dışı kurumlarla işbirliği yapmak suretiyle bilim dünyasının seçkin bir üyesi haline gelmek, evrensel ve çağdaş gelişmeye katkıda bulunmaktır. Dolayısıyla yükseköğretim kurumlarının kanunlarda öngörülen amaçları ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nda öngörülen istisna maddesinin örtüşmediğini söylemek mümkün görünmemektedir.

- Ayrıca belirtmek gerekir ki, yargı organlarının yaptıkları yorumlarda sistematik yoruma hemen hemen hiç yer verilmediği söylenebilir. Söyle ki, Kanun'un 17. maddesi'nin başlığı "Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar" başlığını taşımaktadır. Yargı kuruluşları, bu doğrultuda yorum yaparken madde başlığında bulunan eğitimi yorum kapsamı içine hiç almamışlardır. Oysaki maddede sistematik yorumun dikkate alınarak, maddenin başlığı ile birlikte yorumlanması gerekirdi.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı'na yukarıda açıklanan nedenlerle katılmadığımız gibi karşı oy yazısına da gerekçesi yönünden bir ekleme yapılabileceğini düşünmekteyiz. Öncelikle gerek Anayasa gerekçe Yükseköğretim Kanunu göz önünde bulundurulduğunda üniversitelerin eğitim ve öğretim faaliyetlerinin ticari faaliyet olarak değerlendirilemeyeceğinden hiç katma değer vergisi mükellefiyeti doğmadığı görüşündeyiz. Böyle bir mükellefiyetin olduğu kabul edilse bile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi sebebiyle istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

IV. DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Ülkemizde batılaşma hareketlerinin Tanzimat Fermanı ile 1839'dan itibaren başladığını söyleyebiliriz. Dünya'da ise bağımsızlaşma hareketleri İngiltere'de Magna Carta'nın ilanı ile 1215'de başladığı ifade edilebilir.

Bu iki başlangıç arasında bir fark bulunmaktadır. İngiltere'deki hareketlerin başlangıcı tabandan gelmiştir. Ülkemizde değinilen hareketlerin başlangıcı ise üstten gelmiştir. O tarihlerde yurt dışında eğitim görmüş kişilerin Pağışah'ı ikna etmeleri ile başlamıştır. Aradan geçen süre içinde, bilindiği üzere bu hareketlerin üstten gelmesi nedeniyle istenilen sonuç elde edilememiştir. Bunun esas nedeni, o zamandan bu yana eğitilmiş bir toplum yaratılamaması olduğu ifade edilebilir.

O zamandan bu yana batı toplumu, çeşitli vergi politikalarıyla tabanın gelişimini desteklemeye devam etmiştir. Yukarıda verilen açıklamalarda eğitimden katma değer vergisi alınmaması ya da en düşük oranda alınması

gibi politikaların uygulandığını görüyoruz. Gelişmiş toplumlar ile ülkemiz arasındaki en önemli fark, söz konusu eğitimin her yerde ön planda tutulup tutulmamasından kaynaklanmaktadır. Örneğin, yükseköğretime ilişkin yapılan kamusal harcamalar değerlendirildiğinde de, Türkiye’de yükseköğretime ayrılan kaynağın ilk ve orta öğretime kıyasen yüksek ancak yine de diğer ülkelerle kıyaslandığında yetersiz olduğu görülecektir.²⁸

Yukarıda söz konuyu yargı kararları ışığında mevcut durumu inceledik. Bir de işin olması gereken bakımından eğitimin gerekliliği boyutu bulunmaktadır. Eğitim hizmetinin bir ülke için zaruri bir ihtiyaç olduğu konusunda bir tartışma yoktur. Oysaki eğitim hizmeti karşılığında, uygulamada birçok zaruri hizmet üzerinden %1 oranında katma değer vergisi alınıyor olmasına rağmen, %8 oranında vergi alındığı görülmektedir. Eğitimin önemi yadsınamaz. Eğitim ve öğretimin iyileştirilmesinin beşeri sermayenin niteliğini artırmak ve bu yolla iktisadi büyüme ve kalkınmayı hızlandırmak ve ulusal rekabet gücünü artırarak bugün ve gelecekte ulusal refahı maksimize edilmesine yol açar. Eğitime vergisel açıdan teşvik sağlandığı takdirde, toplumun eğitim seviyesi artacak ekonomik anlamda ülkenin kalkınması, siyasal anlamda demokratikleşmesi sağlanacak, sosyal anlamda ise faydası tüm topluma yayılacaktır.²⁹ İşin bu yanının düzeltilmesinin idari bir tasarrufla kolayca çözülmesi de sanırım mümkün görülmektedir. Esasında eğitimi hizmetlerinden hiç katma değer vergisi alınmaması gerekir Nitekim çalışmamızın başında da belirttiğimiz üzere Avrupa ülkelerinde genel eğilim bu yöndedir.³⁰ Bu sağlanamazsa hiç olmazsa eğitimi en düşük oran olan %1 ile vergilendirmek çok gerçekçi olacaktır.³¹ Dolayısıyla, kâr amacı gütmeyen vakıf üniversitelerinden katma değer vergisi hiç alınmaması gerektiğini ya da hiç olmazsa bir başlangıç olmasını düşünerek bu kuruluşların en düşük katma değer vergisi oranıyla vergilendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

²⁸ OECD (2018), Education spending (indicator). doi: 10.1787/ca274bac-en (Son erişim tarihi 21 Ocak 2018).

²⁹ Güler, Serap ve Yavuz, Ali: “Eğitim Öğretimi Teşvik Etmeye Yönelik Vergi Politikaları, Avrupa Birliği ve Türkiye Uygulaması, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Yıl: 2015, C:7, Sayı:2, s.112.

³⁰ CEDEFOP **European Centre for the Development of Vocational Training**, Using tax incentives to promote education and training, PANORAMA

³¹ Mutluer, Kamil: “Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi”, Vatan Gazetesi, 23.08.2003.

KAYNAKÇA

CEDEFOP European Centre for the Development of Vocational Training, Using tax incentives to promote education and training, PANORAMA

Erol, Ahmet: “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 176, Ağustos, 2007.

Erol, Ahmet: “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu-II”, Yaklaşım Yayınları, Yıl 15, Sayı 177, Eylül 2007.

Güler, Serap ve Yavuz, Ali: “Eğitim Öğretimi Teşvik Etmeye Yönelik Vergi Politikaları”, Avrupa Birliği ve Türkiye Uygulaması, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Yıl: 2015, C:7, Sayı:2.

Mutluer, M. Kamil ve Dayanç, N.Nilay: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 4. Baskı, Ankara 2014.

Mutluer, Kamil: “Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi”, Vatan Gazetesi, 23.08.2003.

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

Küçük, Şaban: “Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog”, Sayı 153, Şubat 2005.

OECD (2018), Education spending (indicator). doi: 10.1787/ca274bac-en (Son erişim tarihi 21 Ocak 2018)

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami: Vergi Hukuku Vergi Hukuku, 27. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2018.

Öner, Erdoğan: Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti, Yaklaşım Dergisi, Yıl 13, Sayı 154, Ekim 2005.

Söyler, İlhami: “Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal Sorunları” Maliye Dergisi, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008.

T.C. İstanbul Vergi Dairesi, 14.02.2006, E. 2006/286, K.2006/303.

T.C. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 29.9.2006, E. 2006/150, K. 2006/230.

T.C. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E.1996/93, K.1997/200, T.2.5.1997

T.C. Danıştay, 7. Daire, 9.12.2003, E.2003/688, K.2003/4982.

T.C. Danıştay 7. Daire, 2.4.2000, E.2000/5572, K.2000/1024.

T.C. Danıştay, 7.Daire, 8.10.1982, E.2652/2841.

T.C. Danıştay 11. Daire, 19.10.1998, E.1997/785, K.1998/3508.

Tsang, Mun C.: “The Economics and Resourcing of Education”, **Peretz, Ben-Mirian, Brown Sally ve Moon, Bob** (ed.) Routledge International Companion to Education USA and Canada 2000, s.135.

1982 ANAYASASININ 161. MADDESİNDE ÖNGÖRÜLEN “BİR ÖNCEKİ YILIN BÜTÇESİNİN YENİDEN DEĞERLEME ORANINA GÖRE ARTIRILARAK UYGULANACAĞI BÜTÇE” TÜRÜNÜN HUKUKİ NİTELİĞİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME*

Zeynep MÜFTÜOĞLU**

Anahtar Kelimeler: Bütçe, bütçe hakkı, bütçe hukuku, 161. madde

ÖZET

Çalışmada, 1982 Anayasasına ve sistemimize 6771 sayılı sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹ (6771 sayılı Anayasa değişikliği) ile gerçekleştirilen Anayasa değişikliği ile giren, “bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerlendirme oranına göre arttırılarak uygulanacağı bütçe” türünün hukuki niteliğinin belirsizliği sorunu incelenmektedir. Bu inceleme sırasında Anayasa metninde “bir önceki yılın bütçesinin yeniden değerlendirme oranına göre arttırılarak uygulanacağı bütçe” şeklinde ifade edilen bütçe türü, okuma kolaylığı sağlaması amacı ile “uyarlanmış bütçe” olarak anılmakta; çalışmanın ilk bölümünde, uyarlanmış bütçe uygulamasının anayasal temeli ele alınarak hukuki niteliğinin belirsizliği sorunu ortaya konmaktadır. İkinci bölümde, ilk bölümde ortaya konan sorun, uyarlanmış bütçenin kanun olarak düzenlenmesi gereği ve bu şekilde düzenlenmesi için mevcut Anayasa hükmünün nasıl yorumlanabileceği ele alınmaktadır. Üçüncü bölümde ise uyarlanmış bütçenin kanun olarak düzenlenmemeye olasılığının yoğunluğundan yola çıkarak, bu bütçenin nasıl bir işlem niteliğine bürünebileceği tartışılmakta, bu seçenekler eleştirel bir bakış açısı ile ele alınmaktadır. Çalışmanın sonuç bölümünde ise bu bütçeye ihtiyaç duyulması halinde içinde bulunula-

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Dr. Öğr. Üyesi, Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, zeynep.muftuoglu@atilim.edu.tr

¹ 6771 sayılı sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, K.T. 21.01.2017.

cak ortamın özel koşulları da göz önünde tutularak, nasıl bir kanunlaştırma süreci uygulanabileceği konusunda öneri geliştirilmeye çalışılmaktadır.

GİRİŞ

Deyim olarak 17. yüzyıldan bu yana kullanılmakta olan bütçe, kurum ve kavram olarak İngiltere’de geliştirilmiştir. İlk zamanlar, krallığın gelecek yıla dair masraf tahminlerini içeren deri çantayı ve parlamentonun bu masrafları görüşmek üzere gerçekleştireceği toplantıyı kapsayan seremoniyi ifade eden bütçe, zamanla, bugünkü anlamını kazanmış; devlete ait gelir ve gider tahminlerini içeren cetvelleri ifade eder hale gelmiştir². Bütçe, o zamandan günümüze, bir kurum olarak nitelendirilmekte, kurum olarak bütçenin özel işlevleri ve önemli görevleri bulunmaktadır. Bütçe Anayasal bir kuruluş olup, geleceğe dair tahminler ile kamu gelir ve giderlerine ilişkin öngörüler içeren devri bir kanun niteliğindedir. Sınırlı bir süre için hazırlanan bütçeler, hükümet programı olarak görülmekte, yürütme organının yıllık programı işlevi taşımaktadırlar³.

Bir mali yıl içinde ülkede toplanacak kamu gelirleri, gerçekleştirilecek kamu harcamaları, başvurulacaksa borçlanma şekilleri ve bunların finansmanını kalemlerinden oluşan bütçe, bir ülkede devlet büyüklüğüne dair tercihler ve kamu hizmetlerinin kapsamı gibi devlet yönetimine dair birçok unsuru içeren plan ve program niteliğindedir. Gelirin yeniden dağıtımı, istihdamın arttırılması, kamu yatırımlarının miktarı ve yönü, desteklenen sektörler, vergi politikaları ve bunun gibi birçok siyasi, ekonomik, kültürel politika bütçe ile hayata geçirilmektedir bu nedenle bütçenin, yürütme organının, toplum ihtiyaçlarını, ülkenin sosyo-ekonomik nitelikleri dikkate alınarak en etkin karar ve seçim mekanizması aracılığı ile izlemesinin belgesi olduğunu söylemek de mümkündür⁴.

² *Barkhead, J: Government Bedgeting, New York, 1956, s. 2; Edwards, R.S.: Budgeting in Public Authorities, London, 1959, s. 13. (Aktaran: Feyzioğlu, Bedi Necmeddin: Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe, Fen Fakültesi Döner Sermaye Yayını, İstanbul, 1969, s. 12); Görsoy, Bedri: Kamusal Maliye, İkinci Cilt Bütçe, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436, Ankara, 1980, s. 1; Akdoğan, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 18. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2018, s. 326.*

³ *Görsoy, Kamusal Maliye, s. 1-13.*

⁴ *Akdoğan, s. 325; Mutluer; M. Kamil; Öner, Erdoğan; Kesik, Ahmet, Kesik: Bütçe Hukuku, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 99, Hukuk 7, İstanbul, 2018, s. 61, 62.*

Taşıdığı bu önem ve üstlendiği fonksiyonlar aracılığı ile bir ülkede yaşayan kişilerin üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak çok sayıda sonuç doğurmaktadır. Bu nedenle, gelişmiş bir demokraside, halkın, bütçe bileşimi üzerinde söz sahibi olması aranmaktadır. Halkın, bütçe üzerinde söz sahibi olması bütçe hakkı olarak ifade edilmekte; temelleri 13. yüzyılda İngiltere’de Magna Carta’nın hazırlanması ve parlamenter demokrasinin doğması ile atılan bu hak, ülkede yaşayan kişilerin, toplanacak kamu gelirleri, gerçekleştirilecek kamu harcamaları üzerinde ve bunların denetiminde, parlamentoya seçtikleri temsilciler aracılığı ile söz sahibi olması anlamına gelmektedir. “Halkın, kamu maliyesini kontrol etme gereksinimi⁵” ile doğan bu hak, vergi ve benzeri kaynaklardan elde edilen gelirler aracılığı ile gerçekleştirilecek kamu harcamalarının cins ve miktarını belirleme ve onaylama hakkı olarak da tanımlanabilir⁶. Bütçe hakkını, toplumsal ihtiyaç sayılan faaliyet ve hizmetlerin ne olduğu ve bunların kamu hizmetlerine nasıl yansıtılacağına dair kararlara dayanarak ne cins ve nasıl kamu geliri toplanacağı ile bu geliri kimin, nasıl, ne zaman kullanacağı sorunu olarak da açmak mümkündür⁷. Kapsam alanı göz önüne alındığında bütçe, ülkede yaşayan herkes üzerinde, çoğu zaman zorlayıcı nitelikte olacak şekilde etki doğurduğundan bütçe hakkının devlet yönetimine dair tercih ve kararlar toplamı olduğunu ve siyasi bir nitelik taşıdığını söylemek kaçınılmazdır⁸. Aynı zamanda bütçe hakkı, hukuki-siyasi bir üst kavram niteliğindedir çünkü devletin, kendini ve kamu hizmetlerini sürdürmek için geliştirilmiş mali araçların mali irade tarafından kontrol edilmesini de beraberinde getirmektedir⁹.

Ülkemizde bütçe çalışmalarının temelleri Osmanlı Dönemine dayanmakta, fakat ilk bütçenin ne zaman hazırlandığına dair farklı görüşler bulunmaktadır¹⁰. Bütçe hakkına dair girişimler de yine bu dönemde başla-

⁵ Çağan, Nami: “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, Anayasa Yargısı, C. II, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1986, s. 199.

⁶ Sayar, Nihad: Amme Maliyesi Devlet Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı, C.I, Sermet Matbaası, İstanbul, 1956, s. 17; Gürsoy, Bedri: “1876 Anayasası’nın Mali Hükümleri”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları 522, Ankara 1983, s. 181.

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

⁸ Age, s. 21.

⁹ Gürsoy, “1976 Anayasasının Mali Hükümleri”, s. 181.

¹⁰ Görsoy, Kamusal Maliye, s. 85; Feyzioğlu, s. 26; Tekeli, Esat: “Türkiye’de İlk Bütçe”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S. 3, 1957, s. 209; Sayar, s. 30; Kuyucak, Hazım Atıf: Bütçe, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1952, s. 24.

mıştır fakat Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı gibi belgelerde ve Meşrutiyet dönemlerinde de atılan adımlar birtakım kazanımlar sağlamakla beraber birçok nedenden dolayı tam olarak başarılı olunamamıştır. Ülkemizde bütçe hakkının gerçek anlamda sağlanması Cumhuriyet'in ilanından sonra tamamlanmakta; 1924, 1961, 1982 Anayasaları bütçe hakkını tüm unsurları ile tanıtmaktadır.

I. BİR ÖNCEKİ YILIN BÜTÇESİNİN YENİDEN DEĞERLEME ORANINA GÖRE ARTIRILARAK UYGULANACAĞI BÜTÇE TÜRÜNÜN ANAYASAL DAYANAĞININ İNCELENMESİ

1982 Anayasasının 161. maddesi, ülkemiz bütçe hukukunun anayasal temelini oluşturmaktadır. Daha önce 160-164. maddeler arasında düzenlenen bütçe hükümleri, hükümet sistemi değişikliği öngören on sekiz maddelik paketten oluşan 6771 sayılı Anayasa değişikliğinin 15. maddesi ile tek maddeye toplanmıştır. Bütçe ve Kesinhesap başlıklı madde, bütçeleme ilkeleri, bütçenin hazırlanması ve görüşülmesi ve kesin hesaba dair düzenlemeler içermektedir. Devlet yönetimine dair esaslı değişiklikler getiren Anayasa değişikliği ile bütçe hukuku bakımından, ülkemizde sıklıkla uygulanmak olan geçici bütçenin Anayasal dayanağa kavuşturulması, Plan ve Bütçe Komisyonunun bileşimine dair düzenlemenin Anayasadan çıkarılması, kesin hesap kanun teklifinin meclise sunulma süresi ve bütçe ve kesin hesabın sunulmasında hükümet sistemi dönüşümünden kaynaklanan değişiklikler yapılmıştır. Bunlara ek olarak, bütçe hukuku bakımından belki en radikal yenilik olarak nitelendirilebilecek düzenleme, maddenin 4. fıkrasında “*Bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır*” cümlesinin ardından gelen “*geçici bütçe kanununun da çıkarılmaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilerek uygulanır.*” ibaresidir. 161. maddenin 4. fıkrasında öngörülen bu uyarlanmış bütçe türü, bugüne kadar ne Anayasalarımızda düzenlenmiş ne de uygulamamızda yer almıştır.

Uyarlanmış bütçenin Anayasamızda ve sistemimizde tamamen yeni bir uygulama örneği olmasına rağmen, maddede olağan mali yıl bütçesinin süresinde yürürlüğe konulamaması ve geçici bütçe kanununun da çıkarılmaması halinde uygulanacağından başka bir bilgi ya da düzenleme yer almamaktadır. Aynı şekilde, Anayasa değişikliğinin gerekçesinde de; uyarlanmış bütçe için özel bir açıklama bulunmamakta, sadece “*bütçe ve kesin hesap ile ilgili hükümler tek madde ile düzenlenmektedir*” denerek 161. madde hakkında tek cümlelik

bir, malumun ilanı niteliğinde düzenleme ile yetinilmektedir¹¹. Uyarlanmış bütçe, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Merkezî Yönetim Bütçe Kanun Teklifinin Görüşülmesi başlıklı 19. maddesinin 3. fıkrasında “...Geçici bütçe kanununun da çıkarılmaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirme oranına göre artırılarak uygulanır.” düzenlemesi ile Anayasa maddesinde yer alan cümle aynen tekrarlanmaktadır. Anayasaya ek olarak, 5018 sayılı Kanunda sadece, yeniden değerlendirme oranına göre artırılarak belirlenen bütçenin uygulanmasının cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle sona ereceği ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirlerin cari yıl bütçesine dahil edileceği bilgileri yer almaktadır. 5018 sayılı Kanunun amacını düzenleyen 1. maddesinde de ifade edildiği üzere “*kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, ... ve mali kontrolü düzenlemek*” amacını taşıyan ve bütçe hukukumuzun temel yasal düzenlemesi niteliğinde olan Kanun, mali sistemimize yeni giren uyarlanmış bütçe hakkında, Kanunun amacında yer alan neredeyse hiçbir unsuru içermemektedir.

Giriş bölümünde de kısaca özetlendiği üzere, bütçe, gelecek yılda toplanacak kamu gelirlerinin ve gerçekleştirilecek kamu harcamalarının tahmini bir planı niteliğindedir. Bütçenin zamanında yürürlüğe girmemesi, kamu yönetiminin adeta donmasına neden olacaktır. Personel maaşlarının ödenmesi, kamu hizmetlerinin sunulması, yatırımların yapılması, bunların finansmanı için kamu gelirlerinin toplanması gibi tüm işlemler bütçenin zamanında uygulanmaya başlamasına bağlıdır. Uyarlanmış bütçe de mali yıl bütçesinin zamanında uygulamaya konamaması ihtimaline karşı geçici bütçe uygulamasına ek olarak geliştirilmiş bir başka araçtır.

Uyarlanmış bütçe uygulamasının getirilmesinde amacın ne olduğu çok açık olmakla beraber, sistemimize yeni girmiş ve kamu yönetimi üzerinde çok büyük etki ve öneme sahip bir düzenleme olduğu göz önüne alındığında, oldukça yetersiz bir Anayasal ve yasal alt yapı kurulduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Sistemimize yeni giren bu bütçe türüne dair Anayasada ve Ka-

¹¹ Adalet ve Kalkınma Partisi Genel Başkanı İzmir Milletvekili Binali Yıldırım ve Grup Başkanvekilleri Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş, Amasya Milletvekili Mehmet Naci Bostancı, Aksaray Milletvekili İlknur 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](https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss447.pdf) (E.T. 25.01.2019)

nunda bu kadar az düzenleme olması, bu bütçeye başvurulması halinde ne kadar süre ile uygulanacağı, bir sayı sınırına tabi olup olmadığı, uyarlanma dayanağı olan yeniden değerlendirme oranının bir idari işlem olması gibi birçok açıdan tartışmalı duruma gebe görünmektedir.

Uyarlanmış bütçe ile ilgili birçok eksik ve tartışmalı noktadan bahsetmek mümkün olmakla birlikte, bunların başında kuşkusuz ki bu bütçenin hukuki niteliğinin belirsiz olması gelmektedir. Olağan mali yıl bütçesinin görüşülme ve kabul edilme usûlü, Anayasanın 161. maddesinde açık şekilde yer almakta; bütçe teklifi Cumhurbaşkanı tarafından Meclise sunulmakta, teklif önce Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmekte ardından Genel Kurulda oylanarak yasalaşmaktadır. Geçici bütçenin hazırlanma ve yasalaşma süreci, Anayasada veya ilgili kanunlarda ayrıca düzenlenmemekle beraber, bu bütçe de; olağan mali yıl bütçesi sürecine tabi olup, sadece zaman kısıtı nedeni ile hızlandırılmış bir yasalaşma sürecinden geçmektedir. Kaldı ki Anayasanın 161. maddesinin 4. fıkrasında, düzenleme “*bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe kanununun da çıkarılmaması durumunda...*” şeklinde kaleme alınarak, geçici bütçenin kanun olarak düzenleneceğini tartışmaya yer bırakmayacak şekilde yer almaktadır. 5018 sayılı Kanunun 19. maddesinde de Anayasa ile paralel şekilde “*merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır... Geçici bütçe kanununun da çıkarılmaması durumunda...*” ibareleri ile geçici bütçenin bir yasama organı işlemi ile uygulamaya gireceği görülmektedir. Fakat uyarlanmış bütçe hakkında ne Anayasada ne de ilgili mevzuatta, hukuki niteliğe dair bir açıklama ya da belirleme bulunmaktadır. Her ne kadar hukuki dayanağın, uygulamaya bakarak oluşturulması hukuk tekniği bakımından sakıncalı olsa da; söz konusu bütçeye dair yol gösterici bir somut uygulama da bulunmamaktadır¹².

Bütçe hakkının temel gereklerinden biri olarak, bütçenin yasama organı işlemi olma niteliğinin tartışmasız olması gerekse de; Anayasanın 161. maddesi karşısında, uyarlanmış bütçenin bürünebileceği hukuki nitelik hakkında farklı ihtimaller akla gelmektedir. Bunlardan ilki uyarlanmış bütçenin de ola-

¹² Uyarlanmış bütçenin somut örneğinin olması, hem olağan mali yıl bütçe kanunu hem de geçici bütçe kanunu yasalaşamamış olması anlamına geleceğinden, temenni edilen, bu bütçeye başvurulmasını gerektiren bir ortamın hiçbir zaman yaşanmamasıdır. Fakat yine de Anayasa değişikliği ile Anayasal bir uygulama haline gelen uyarlanmış bütçenin, ihtiyaç duyulması halinde içine girilmiş karmaşa ortamında en uygun şekilde uygulanabilmesi için problemleri unsurlarının önceden saptanması, eksikliklerin giderilmesi isabetli olacaktır.

ğan mali yıl bütçesi ve geçici bütçe gibi kanun olarak düzenlenmesidir. İkinci ise bir yasama organı işlemi olarak değil; yürütme oranı işlemi olarak düzenleyici işlem kategorisinde yer almasıdır. Bu kategoride yer alması halinde ise uyarlanmış bütçenin hukuki niteliğinin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve Cumhurbaşkanı kararı işlemleri üzerinden tartışılması durumu doğmaktadır¹³.

II. “BİR ÖNCEKİ YILIN BÜTÇESİNİN YENİDEN DEĞERLEME ORANINA GÖRE ARTIRILARAK UYGULANACAĞI BÜTÇE” TÜRÜNÜN YASAMA ORGANI İŞLEMİ OLMASI

Bütçe, Giriş bölümünde de ele alındığı üzere, yürütme oranının izleyen yılda toplayacağı kamu gelirleri ve gerçekleştireceği kamu harcamalarına dair tahminlerini ve bu tahminlere dayanan planlarını içeren belgedir. Bütçe hakkı, demokratik yönetimin başlangıcını¹⁴ ve bu yönetim biçiminin yerleşmesini sağlamış¹⁵, günümüzde artık demokrasinin adeta olmazsa olmaz koşullarından biri haline gelmiştir. Bu nedenle günümüz devlet yönetiminde, halkın, kamu gelirleri ve kamu harcamaları üzerinde söz sahibi olması beklenmektedir. Halk bu hakkını, parlamentolara seçtikleri temsilciler aracılığı ile kullanmaktadır. Parlamento da kendisine yapılan bu devir sayesinde bütçe yetkisi kullanmakta; yürütme organına kamu gelirlerin toplaması için izin, kamu harcamalarını gerçekleştirmesi için onay vermektedir¹⁶. Parlamantonun bütçe yetkisinin elinden alınması, “parlamantonun varoluş sebebine aykırı” sonuç doğuracak¹⁷; parlamentoyu “sözde parlamento” niteliğine indirgeyecek bir girişim olacaktır¹⁸. Ülkemizde de Anayasanın 161. maddesinde benimsen-

¹³ Uyarlanmış bütçenin, anayasanın doğrudan uygulanan hükmü niteliğinde olması da akla gelebilecek ihtimaller arasında olmakla birlikte, Anayasada öngörüldüğü üzere uyarlanmış bütçenin uygulanabilmesi için geçmiş yıl bütçesinin yeniden değerlendirilmesine göre uyarlanması gerekeğinden bu düzenlemenin doğrudan uygulanan bir nitelikte olduğu savunmak mümkün görünmemektedir.

¹⁴ Gürsoy, “1876 Anayasasının Mali Hükümleri”, s. 181.

¹⁵ Mutluer; Öner; Kesik, s. 43.

¹⁶ Çağan, Nami: “Modern Bütçe Sürecinde Parlamantonun Rolü”, Bütçe Sürecinde Parlamantonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyum Bildiriler ve Makaleler, 8-9 Ekim 2008, TBMM Basım Evi, Ankara, 2009, s. 183.

¹⁷ Gözler, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, 3. Baskı, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2019, s. 702.

¹⁸ Gözler, Kemal: Cumhurbaşkanlığı Sistemi mi, Başkanlık Sistemi mi, Yoksa Neverland Sistemi mi? 16 Nisan’da Neyi Oylayacağız?, <http://www.anayasa.gen.tr/>

diği üzere bütçenin yürürlüğe girmesi ve denetlenmesi aşamalarında asli yetki hala parlamento tarafından kullanılmaktadır. Bu nedenle yürütmenin bütçe teklifini hazırlamasının ardından uygulamaya geçebilmesi için kural, meclise sunması ve gelirlerin toplanması için izin, harcamaların gerçekleştirilmesi için onay alması anlamına gelen yasalaşma sürecinden geçerek kanun niteliği kazanmasıdır.

1982 Anayasasında 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. Anayasanın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinde, “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” düzenlemesi ile vergilerin yasallığı ilkesi benimsenmekte; Anayasanın, Bütçe ve Kesinhesap başlıklı 161. maddesinde “*Kamu idarelerinin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır...Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek tutarın sınırını gösterir. Harcanabilecek tutarın Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle aşılabileceğine dair bütçe kanununa hüküm konulamaz. Cari yıl bütçesindeki ödenek artışını öngören değişiklik teklifleri ile cari ve izleyen yılların bütçelerine malî yük getiren tekliflerde, öngörülen giderleri karşılayabilecek malî kaynak gösterilmesi zorunludur*” fıkraları ile bütçe hakkının kamu harcamalarına dair yönü güvence altına alınmaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin (TBMM) görev ve yetkilerini düzenleyen 87. maddenin “*bütçe ve kesin hesap tekliflerini görüşmek ve kabul etmek...*” ibaresi ve 161. maddenin bütçe teklifinin TBMM’ye sunulması bura da karara bağlanacağı ve kesin hesap kanunu düzenlemeleri, parlamentonun bütçe teklifi ve sonuçları üzerinde onay ve denetim mekanizmalarını güvence altına almaktadır.

Bütçelerin kanun olarak düzenlenmesi, yürütme organının bütçe tahminlerinin hayata geçirebilmesi için yasama organından izin ve onay alması bütçe hakkının bir gereğidir. 1982 Anayasasının bütçe hakkının gelirlerin toplanması, giderlerin harcanması ve bunların denetiminden oluşan üç aşamasını da tam anlamı ile düzenleyen bir Anayasa olmasından hareketle uyarlanmış bütçenin de bütçe hakkına uygun olarak kanun niteliğinde düzenlenmesi gereği açıktır.

Anayasanın, ülkemiz bütçe hukukunun anayasal temelini oluşturan 161. maddesinde, olağan mali yıl bütçesinin ve geçici bütçenin kanun olarak düzenleneceğini net şekilde kaleme alan ifadesinden yola çıkarak bütçe yön-

neverland.htm#_ftn1 (E.T. 01.04.2019).

temini kanun olarak kabul ettiği bu nedenle uyarlanmış bütçenin de kanun olarak düzenleneceği yaklaşımı da ihtimal dahilindedir.

Uyarlanmış bütçenin kanun olma olasılığı, geçmiş yıl bütçesinden yola çıkarak da savunulabilecektir. Anayasanın 161. maddesinde, söz konusu bütçeye “yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak uygulanır” şeklinde düzenlenerek bütçe kanunu ile aynı nitelikte bir işlem izlenimi de verilmektedir. Bu nedenle olağan mali yıl bütçe kanunu ile aynı içerik ve etkiye sahip bir düzenlemenin de bütçe kanunu şeklinde düzenleneceği yorumu yapılabilir.

Bir başka açıdan bakıldığında da uyarlanmış bütçenin, önceki yıl bütçesinin yeniden değerlendirilme oranına göre uyarlanmış bir devamı uygulama niteliğinde görülmesi ihtimali bulunmaktadır. Kanun niteliğindeki bir işlemin uyarlanarak devam etmesi durumunda da kanun niteliği taşımaya devam edeceğinden yola çıkılabilir. Fakat bu yaklaşım, aynı maddede yer alan, bütçenin yıllık olma ilkesi yanında pek mümkün görünmemektedir.

III. “BİR ÖNCEKİ YILIN BÜTÇESİNİN YENİDEN DEĞERLEME ORANINA GÖRE ARTIRILARAK UYGULANACAĞI BÜTÇE” TÜRÜNÜN YÜRÜTME ORGANI İŞLEMİ OLMASI

Önceki bölümde de ele alındığı üzere, her ne kadar Anayasanın 161. maddesinde öngörülen olağan mali yıl bütçesi ve geçici bütçenin kanun olarak düzenleneceği açık olsa da uyarlanmış bütçe hakkında böyle açık bir nitelendirme bulunmamaktadır. Olması gereken bakımından, uyarlanmış bütçenin de kanun olarak düzenlenmesi gerekteyse de benimsenen yeni hükümet sistemi ve Anayasal hükümler, bu bütçenin düzenleyici işlem ile yapılma ihtimalinin de mümkün kılar niteliktedir.

1. Muhtemel Yürütme Organı İşlemlerinin Saptanması

Günümüzde devletin rolleri artmış, faaliyet alanları da genişlemiştir. Bu nedenle idare birçok konuda işlev üstlenir ve faaliyet gösterir olmuştur. Dolayısı ile “hukuki sonuç doğurmaya yönelik kamu gücü ayrıcalığına dayanan idare açıklamaları¹⁹” şeklinde tanımlanabilecek idari işlemlerin kapsamı, türü ve sayısı da artmıştır. Bu çok çeşitli idari işlemler, idarenin tek yanlı ve iki yanlı

¹⁹ Gözler; Kemal; Kaplan, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, Güncellenmiş 20. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 237. (Aynen alıntıdır).

işlemleri olarak sınıflandırılmış; tek yanlı işlemleri de niteliklerine göre bireysel idari işlem ve düzenleyici idari işlem olarak gruplandırılmıştır²⁰.

Bütçe, olağan mali yıl bütçesi, geçici bütçe ve uyarlanmış bütçe türlerinden hangisine bürünürse bürünsün, uygulandığı süre boyunca tüm ülkeyi kapsamakta ve yürütme organının toplayacağı kamu gelirlerini ve gerçekleştireceği kamu harcamalarını içermektedir. Bu nedenle her ne kadar hazırlanması sırasında kamu idarelerinin katkıları, öngörülere ve işbirliği metnin şekillenmesinde kullanılsa da son söz, Anayasanın 104. maddesinde belirtildiği üzere yürütme yetkisinin ait olduğu Cumhurbaşkanındadır. Bu nedenle uyarlanmış bütçenin yürütme organı işlemi olarak uygulanmasında idari teşkilatın Cumhurbaşkanı dışında kalan bir biriminin düzenleneceği bir işlemle hayata geçirilmesi söz konusu olmamak gerekir. Dolayısı ile çalışmada, söz konusu bütçenin yürütme organı işlemi ile hayata geçirilmesinde hangi şekillere bürünebileceği analizini Cumhurbaşkanının idari işlemleri üzerinden yürütmek uygun olacaktır.

Cumhurbaşkanı, kendisine Anayasada verilen görev ve yetkileri, tek yanlı ve iki yanlı idari işlemlerle yerine getirmektedir. Cumhurbaşkanının iki yanlı idari işlemleri, akdettiği sözleşmelere karşılık gelmekte olup, bunlar çalışma konusunun kapsamı dışında kalmaktadır. Tek yanlı işlemleri ise “belli bir kişiye veya belli bir duruma ilişkin olan işlemleri²¹” olan bireysel işlemler ve “genel, kişilik dışı ve objektif durumlara ilişkin işlemleri²²” olan düzenleyici işlemler olarak ikiye ayrılmaktadır. Söz konuyu ayırım işlemin adından değil içeriğinden gelmektedir. Yani Cumhurbaşkanının bir idari işleminin bireysel ya da düzenleyici işlem olması, işlemin büründüğü şekle ve Resmi Gazete’de hangi isimle yayınlandığına göre değil; içeriğine göre belirlenmektedir. Bu nedenle örneğin Cumhurbaşkanlığı kararnameleri de Cumhurbaşkanı kararları da düzenledikleri konunun kişisel ve özel durumlara ilişkin olması ya da genel ve kişilik dışı olmasına göre bireysel ya da düzenleyici işlem niteliği kazanmaya açıktır²³. Bütçeye dair düzenlemeler, genel, kişilik dışı ve objektif nitelik taşıdıklarından, Cumhurbaşkanının hangi adlı idari işlemi ile hayata geçirilirse geçirilsin düzenleyici işlem niteliğinde olacağını öngörmek mümkündür.

Bütçenin, yürütme organı işlemi olmasına dair üst paragrafta yapılan

²⁰ Age., s. 246-250.

²¹ *Günday*, Metin: İdare Hukuku, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2017, s. 123; *Gözler; Kaplan*, s. 142. (Aynen alıntıdır).

²² *Gözler; Kaplan*, s. 142. (Aynen alıntıdır).

²³ Age., s. 142.

saptamanın ardından, elimizde Cumhurbaşkanının üç adet düzenleyici işlem gurubu kalmaktadır. Bunlar Anayasanın 104. maddesinde öngörülen Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Anayasanın 124. maddesinde öngörülen Cumhurbaşkanlığı yönetmelikleri ve Cumhurbaşkanının Anayasada adı geçmeyen düzenleyici işlemleridir.

Anayasanın 124. maddesinde düzenlenen cumhurbaşkanı yönetmelikleri uyarlanmış bütçenin büünebileceği bir idari işlem olmamak gerekir. Şöyle ki Anayasanın 124. maddesinde yönetmelik çıkarma yetkisi Cumhurbaşkanlığı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerine verilmekle birlikte bu madde yönetmeliklerin yetki unsurunun yanında konu unsurunu da düzenlemektedir. 124. maddeye göre Cumhurbaşkanlığı yönetmelikleri, Cumhurbaşkanlığı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerinin görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak amacı ile çıkarılabilecektir. Anayasanın 124. maddesinin Cumhurbaşkanlığına yönetmelik çıkarma konusunda yetki veren açık düzenlemesi karşısında uyarlanmış bütçenin, Cumhurbaşkanlığı yönetmeliği olarak çıkarılmasında yetki bakımından bir aykırılık olmasa da buna konu bakımından imkan bulunmamaktadır. Çünkü Anayasa hükmü yönetmeliklerin konusu bakımından açık şekilde düzenlenmiş olup, yönetmelikler ancak Cumhurbaşkanlığı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerin görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak amacı ile çıkarılabilecektir.

Uyarlanmış bütçe, Cumhurbaşkanlığı, bakanlık ya da kamu tüzel kişilerin görev alanını ilgilendiren bir belge değil, kamu yönetiminin ve devlet sisteminin tamamını ilgilendiren, yürütme organının siyasi programı, kamu gelir ve kamu harcamalarının gerçekleştirilebilmesinin temel koşulu niteliğindedir. Kaldı ki yönetmelik çıkarılabilmesi için bir kanun ya da Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin uygulanmasını sağlama amacı taşıyor olmalıdır. Uyarlanmış bütçenin, uygulanmasını sağlayabileceği bir bütçe kanunu bulunmamaktadır.

Cumhurbaşkanlığı yönetmeliği ile bütçeye dair yapılabilecek tek düzenleme, uyarlanmış bütçenin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi olması durumunda, bu kararnamenin uygulanmasını sağlamak amacı ile çıkarılması ihtimali akla gelmektedir ki bu ihtimal bile mümkün olmamak gerekir çünkü yukarıda da belirtildiği gibi yönetmeliklerin Cumhurbaşkanının kendi görev alanını ilgilendiren kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri için çıkarılması gerekmektedir. Uyarlanmış bütçenin, yürütmenin başı olan Cumhurbaşkanının görev alanı ile bağlantısı yadsınamaz ise de bütçenin içeriğinin Cumhurbaşkanının görev alanını ilgilendiren bir kararname olduğunu söylemek müm-

kün olmamak gerekir. Bu durumda uyarlanmış bütçenin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Cumhurbaşkanlığı kararı işlemleri ile düzenlenmesi olası görünmektedir.

2. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Anayasada, 6771 sayılı Anayasa değişikliği öncesinde de yer almakla birlikte, değişiklikten sonra kapsamı ve niteliği oldukça farklılaşmış bir işlem türüdür²⁴. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri olağan ve olağanüstü olmak üzere ikiye ayrılmakta; Anayasanın 119. maddesine göre olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanlığı tarafından olağanüstü hallerde, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin tabi olduğu sınırlamalara tabi olmaksızın düzenlenen kanun hükmündeki kararnamelerdir. Uyarlanmış bütçe, her ne kadar olağan mali yıl bütçesi ve geçici bütçenin çıkarılmamış olduğu dönemler için öngörülmüş olsa da bunlar teknik anlamda olağanüstü hal olmadıklarından olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır.

Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Anayasa değişikliğinden önce, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğinin kuruluşu, teşkilat ve çalışma esasları ve personel atama işlemleri ile sınırlı olarak kullanılmakta olan bir işlemken artık Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasında Cumhurbaşkanının yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılabileceği şeklinde oldukça geniş bir kullanım alanına açık şekilde yer almaktadır. Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin düzenlenmesi konusunda, Anayasanın aynı maddesinde birtakım sınırlamalar getirilmektedir.

Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin düzenlenme koşullarına Anayasada getirilen sınırlamaları, “Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler”in Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlemeyeceği; “Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda” ve “kanunda açıkça düzenlenen konularda” Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacağı şeklinde listelemek mümkündür. Bunlara ek olarak, maddede, “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır” ve “Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.”

²⁴ Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri olarak da adlandırılabileceğine dair görüş için bkz: Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 833.

Söz konusu kuralları, uyarlanmış bütçe bakımından ele alırsak, bu bütçenin yer aldığı madde, Anayasanın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemeyeceği kısımda yer almamakta; uyarlanmış bütçe, Anayasada, münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken konular arasında gösterilmemekte ve bu bütçeye zaten olağan mali yıl bütçesi ve geçici bütçe çıkarılmadığı için başvurulduğundan 'kanunda açıkça düzenlenmiş bir konu' olarak düzenlenmiş olma şansı bulunmamaktadır. Aynı şekilde, ortada bir bütçe kanunu olmadığı için, uyarlanmış bütçenin, kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanacağı kuralına takılması da mümkün olmayacaktır. Son olarak da zaten Anayasanın 161. maddesinde de öngörüldüğü üzere, uyarlanmış bütçe "yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar" başvurulmuş bir yöntem olduğu için Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, TBMM'nin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümsüz hale geleceği kuralı bakımından da bir problem bulunmamaktadır.

Cumhurbaşkanı kararnamesine dair yapılan tüm açıklamalar, uyarlanmış bütçenin, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi halinde, bu kararnameye getirilen kural ve sınırlamalar bakımından bir engel olmadığı yönünde gösterge olarak kabul edilebilir. Fakat bunların hepsinin tartışılabilmesi için, önce 104. madde ile ilgili bilgilerin en başına dönerek Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin konu unsurunu irdelemek gerekmektedir. Maddede yer verildiği üzere söz konusu kararnameler "yürütme yetkisine ilişkin konularda" çıkarılabilecektirler. Bütçenin hazırlanma ve uygulanma aşamalarının yürütme organı tarafından hayata geçirildiği konusunda bir tartışma olmamakla birlikte, hazırlanan bütçe teklifinin uygulanabilmesi için, kural olarak, içerdiği kamu gelirlerinin toplanabilmesine izin, kamu harcamalarının gerçekleştirilebilmesine onay verilmesi gerekmekte, bütçenin uygulanmasının ardından da yasama organı tarafından denetlenmesi öngörülmektedir. Bu nedenle bütçe, sadece yürütme yetkisinin kullanıldığı bir alan olmayıp; yasama ve yürütme organlarının birlikte yer aldığı bir süreci kapsamaktadır. Bütçenin tabi olduğu bu özel süreç gereği, Anayasada yürütme yetkisine ilişkin konularda çıkarılabileceği kurala bağlanan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenememesi gerekmektedir.

Konu unsuru bakımından yapılan tartışmaya, Anayasanın 161. maddesinde yer verilen "*Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek tutarın sınırını gösterir...Harcanabilecek tutarın Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle aşılabileceğine dair bütçe kanununa hüküm konulamaz.*" prensibi bakımından eklemeler yapmak da uygun olacaktır. Anayasanın bütçe ve kesin hesabı dü-

zenleyen maddesi, bütçede öngörülen harcama tutarının bile Cumhurbaşkanını kararnamesi ile aşılmasını engellemektedir. Bu sınırlama, Anayasada bütçe hakkının benimsendiğinin ve güçlendirildiğinin bir göstergesidir. Anayasada, harcama için bile Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile aşılabilmesi sınırlaması konmuşken, tüm bütçenin böyle bir kararname ile yapılmasının önünü açacağı düşünülebilir mi? Böyle bir kabul, Anayasanın kendi içinde çelişmesi sonucunu doğuramaz mı?

Uyarlanmış bütçenin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi, harcama tutarının Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile aşılabilmesi kuralına dair bir açıdan daha problemlidir. Şöyle ki uyarlanmış bütçenin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi halinde, bu metin ülkenin bütçesi konumunda olacağından içinde yer alan ödeneklerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile aşılabilmesini kabul etmek gerekecektir. Oysa ki Anayasada olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri arasında hiyerarşik bakımdan bir ayrım yapılmamaktadır. Uyarlanmış bütçenin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi halinde bu düzenlemenin diğer Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinden farklı bir konumda olacağına dair bir istisna hükmü de bulunmamaktadır. Bu durumda aynı etki ve güçte olan iki idari işlemden sonraki ile öncekinin değiştirilemeyeceğini kabul etmek hukuk teorisi ve normlar hiyerarşisi bakımından uygun görünmemektedir²⁵. Bu durumda ya Anayasada yer alan, bütçede gösterilen harcama tutarlarının Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile aşılabilmesine dair hüküm konamayacağına dair anayasal bütçe ilkesi uygulanmayacak ya da bütçenin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi halinde bu kararnamenin diğer olağan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinden farklı bir konum ve güçte olduğunu kabul etmek gerekecektir. Anayasada iki durum için de bir açıklama olmadığından 161. maddenin bu hali iki ihtimalin kabulünü de mümkün kılmamaktadır.

Harcama sınırının, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile aşılabilmesini, bir başka açıdan ele alacak olursak, bu hüküm, aynı zamanda harcama tutarının sadece kanunla dolayısı ile sadece bütçe kanunu ile düzenlenebileceğine dair bir mahfuz alan yaratıyor olarak yorumlanabilir mi? Bu durumda, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, kanunla düzenlenmesi öngörülen alanlar için çıkarılamayacağı kuralından hareketle, uyarlanmış bütçenin Cumhur-

²⁵ Kaldı ki bu çalışmanın hazırlanmakta olduğu Ocak 2019 tarihinin sonunda, sistemimizde toplam 25 adet olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnamesi düzenlenmiş; bunlardan dördü, daha önce çıkarılmış Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde değişiklik yapmak amacı ile hazırlanmıştır. Bkz: 15, 17, 21, 25 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri <https://www.mevzuat.gov.tr/CKHK.aspx> (E.T. 01.02.2019)

başkanlığı kararnamesi ile düzenlenemeyeceği veya düzenlense bile harcama tutarına yer veremeyeceği şeklinde mi yorumlanacaktır? Birinci ihtimalin benimsenmesi durumunda, bütçenin düzenleyici işlem ile hazırlanamayacağını; uyarlanmış bütçenin de kanun niteliğinde olacağını kabul etmek gerekecektir. İkinci ihtimalin benimsenmesi durumunda hem kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi mümkün olmayacak hem de kamu harcamaları içermeyen bir bütçeye bütçe denemeyeceğinden, uyarlanmış bütçe artık bir bütçe olmayacaktır.

Uyarlanmış bütçenin, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi durumunda, 161. maddede bütçe kanunu için öngörülen bütçeleme ilkeleri bakımından soru işaretleri yaratabilecek başka durumlar da mevcuttur. Örneğin, “bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz.” sınırlaması, lafzen bütçe kanunu olarak düzenlendiği için bütçenin sadece kanun olduğu durumlar için mi geçerli olacak yoksa kararname olarak düzenlediği durumlarda da kararnameye, bütçe dışı hüküm konamaz kuralı uygulanacak mıdır²⁶?

3. Cumhurbaşkanlığı Kararları

Anayasada Cumhurbaşkanının yapabileceği düzenleyici işlemlerden sadece Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve yönetmelikler yer alıyor olsa da; yürütme organının yerine getirdiği işlevin doğası gereği, Cumhurbaşkanı, Anayasada adı geçmese de birtakım işlemler yapma yetkisine sahiptir. Anayasada, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve yönetmelikler gibi, konu veya şekle ilişkin unsurlarının özellikleri düzenlenmemiş olduğundan bunlara doktrinde “adsız düzenleyici işlemler” denmekte²⁷; Anayasa Mahkemesi de kararlarında, yürütme organının, Anayasada ismen yer almayan düzenleyici işlem

²⁶ Söz konusu kural uygulanacak olsa dahi pratikte bu kuralın pek bir önemi ve işlevi kalmamış görünmektedir. Çünkü söz konusu kuralın öngörülmesinde başlıca neden yürütme organının, seri bir şekilde yasalaşmasını istediği bir konuyu, yasama sürecinin Anayasada öngörülen ayrıntılı yasalaşma prosedürüne tabi olmadan, bütçe kanunu içinde hızlıca geçirilmeye çalışmasını engellemek yatmaktadır. Fakat günümüzde benimsenen cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi ile, münhasıran kanunla çıkarılması öngörülmemiş ve Anayasanın 104. maddesinde kararname ile düzenlenmesi yasaklanmamış Anayasa bölümlerine girmeyen her konu için Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılabileceğinden, yürütme organının, bütçenin hızlı yasalaşma sürecinden faydalanmaya çalışmasına da çok gerek kalmaması muhtemeldir.

²⁷ Gözübüyük; Şeref; Tan, Turgut: İdare Hukuku Genel Esaslar, C. I, Güncelleştirilmiş 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 122.

oluşturabileceği yönünde kararlar vermektedir²⁸. Yürütme organını adsız düzenleyici işlemlerine tebliğ, genelge, sirküler gibi örnekler vermek mümkündür²⁹. Bu nedenle Cumhurbaşkanı tarafından düzenlenen adsız düzenleyici işlemlerin de uyarlanmış bütçenin bürünebileceği hukuki nitelik tartışmalarında ele alınması isabetli olacaktır.

Cumhurbaşkanı işlemleri, Cumhurbaşkanının tek yanlı işlemlerinden olup, içeriğine göre genel, soyut, kişilik dışı bir konuyu düzenlemesi durumunda düzenleyici işlem niteliği kazanacaklardır³⁰. Bütçe, üst başlıkta da ele alındığı üzere, belirli bir kişi veya durum gözetilmeksizin, uygulandığı süre boyunca tüm ülkede yürütülecek siyasi politikanın kamu gelirleri ve kamu harcamaları planı olmasından yola çıkarak genel, soyut, kişilik dışı bir niteliğe sahiptir. Bu nedenle uyarlanmış bütçenin Cumhurbaşkanının tek taraflı düzenleyici işlemi olarak, Cumhurbaşkanı kararı ile düzenlenmesi ihtimali bulunmaktadır. Uygulamada Cumhurbaşkanının bireysel işlemlerinin çoğunlukla 'karar' adı altında çıkarıldığı gözlemlense de³¹ Anayasa değişikliğinden günümüze, bütçe uygulamaları ile doğrudan bağlantılı olarak nitelendirilebilecek genel soyut, kişilik dışı Cumhurbaşkanı kararları da bulunmaktadır³².

Uyarlanmış bütçenin, Cumhurbaşkanı kararı niteliğinde bir işlemle düzenlenmesi ihtimalinin mümkün olup olmayacağı tartışmasını yine 161. maddenin kendisinden yola çıkarak başlatmak uygun olacaktır. Maddenin

²⁸ AYM, E. 2011/150, K. 2013/30, R.G. 25.06.2013, S. 28688, AYM, E. 1990/29, K. 1991/7, R.G. 05.02.1992-21133AYM, E. 1962/232, K. 1963/9, R.G. 11.05.1963, S. 11400.

²⁹ Bu gruba verilebilecek diğer örnekler için bkz: *Gözler; Kaplan*, s. 411.

³⁰ *Age.*, s. 142.

³¹ *Age.*, s. 143.

³² 355 sayılı Büyükşehir Belediyeleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bunların Bağlı Kuruluşlarının Borçlarına Karşılık Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Toplamı Üzerinden Ayrılacak Paylardan Yapılacak Kesintilere İlişkin Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Esaslar Hakkında Karar, 23.11.2018, S. 30604; 160 Sayılı Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Strateji ve Bütçe Başkanlığınca Hazırlanan Orta Vadeli Mali Plan (2019-2021)'in Onaylanması Hakkında Karar, R. G. 11.10.2018, S. 30562; 155 Sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 3 Üncü Maddesinin (F) Ve (Y) Bentleri Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Esaslar, R. G. 03.10.2018, S. 30554; 5 Sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığının Teşkilatlanması Tamamlanıncaya Kadar İlgili Kanunlarda Cumhurbaşkanına veya Cumhurbaşkanlığına Verilen Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlık ve Uygulamasına İlişkin Görev ve Yetkilerin Hazine Ve Maliye Bakanı veya Hazine ve Maliye Bakanlığınca Kullanılmasına Dair Karar, R. G. 31.07.2018, S. 30495.

uyarlanmış bütçenin hukuki nitelik ve yetkisine dair bıraktığı boşluk, yürütme organının, Anayasada işlemin Cumhurbaşkanı kararı ile gerçekleştirileceği düzenlemesi yer almasa da bu bütçenin böyle bir karar ile düzenlenmesine açık kapı bırakır görünmektedir.

İdarenin, Anayasada yer almasalar da idari işlemler düzenlenebileceğine dair temel dayanak noktası, Anayasa Mahkemesi'nin de işaret ettiği şekilde, yürütme faaliyetinin çok dar yorumlanmasına, bu organının faaliyetlerinin ilerlemesini çok güçleştireceğinden böyle bir çerçevenin Anayasanın amacına ve ruhuna aykırı olacağına ve aynı zamanda yürütme organının Anayasada adı geçen bir işlem ile bir düzenleme yapamamasının kamu güvenliği, kamu düzeni ve kamu sağlığı konularında acil durumlarda hareket edebilmesini kısıtlayacağına dair görüşlerdir³³. Mahkemenin tüm bu açıklamaları haklı ve makul olmakla birlikte acaba uyarlanmış bütçenin Cumhurbaşkanı kararı ile düzenlenmesine olanak verecek nitelikte midir?

Uyarlanmış bütçenin, olağan mali yıl bütçesinin ve geçici bütçenin zamanında yasalaşarak yürürlüğe giremediği bir ortamda başvurulacak bir yöntem olmasından kaynaklı, bu bütçenin kamu düzenine dair acil bir durum içinde hazırlanıyor olması kuvvetle muhtemeldir. Fakat kamu düzenine dair her acil durum, sırf bu acil durumun atlatılabilmesi adına, idarenin bir düzenleyici işlemi ile gerçekleştirilebilecek nitelikte midir? Bütçe hakkı gibi yerleşmiş, Anayasada bir yandan sıkı şekilde güvence altına alınmış görünen ve hayata geçirilebilmesi için niteliği gereği yasama organı tarafından verilecek izin ve onaya ihtiyaç duyulan bir hakkın bu şekilde yerle bir edilmesine neden olabilecek bir dayanak mıdır?

Anayasa Mahkemesi kararlarında yer verildiği üzere, adsız düzenleyici işlemlerin, Anayasada yer almasalar dahi düzenlenebileceklerinin uygun görüldüğü kapsam, aksi durumda yürütme organının faaliyetlerinin çok dar bir alana hapsedileceği ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesini güç bir çerçeveye sokacağıdır. Bu kriterden görülüyor ki yürütme organına, bu idari işlemlerle tanınan alan, yürütme organının faaliyetlerinin yürütülmesi içindir. Bu noktada, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinde değinilen tartışma yine karşımıza çıkmaktadır.

Bütçenin hazırlanma ve uygulama aşamalarında yetki yürütme organında olmakla birlikte, onay ve izin aşaması yasama organının tekelindedir ki bu

³³ AYM, E. 1963/4, K. 1963/71, R.G. 18.10.1963, S. 1534; AYM, E. 1973/12, K. 1973/24, R.G. 09.11.1973, S. 14707.

tekel bütçe hakkının mantığını, gerekçesini ve önemini oluşturmaktadır. Bütçenin uygulanması sırasında idarenin bu uygulama üzerinde iç denetimi olsa da yine asli denetim yetkisi de yasama organında bulunmaktadır. Görüleceği üzere, bütçe, yürütme organının siyasi programı işlevi taşımakta ve bu belge üzerinde yürütme organı, bütçenin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında, yetki kullanmakta ise de bütçe, hazırlanmasından denetlenmesine farklı aşamalardan geçen ve bu süreçte yürütme ve yasama organını farklı aşamalarda farklı ağırlığa sahip olduğu bir süreçtir. Bu nedenle bütçenin, sadece yürütme organının faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğini gösteren bir belge olarak yorumlanamaması gerekmektedir. Dolayısı ile Cumhurbaşkanı kararlarının işlevini aşan bir niteliktedir.

Uyarlanmış bütçenin Cumhurbaşkanı kararı ile düzenlenmesinin önünde, idarenin düzenleme yetkisinin kaynağı bakımından da bir engel bulunduğunu tartışmak mümkündür. Şöyle ki idare, düzenleme yetkisini, Anayasa, kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinden almakta³⁴ ve fakat bu kaynakların hiçbirinde Cumhurbaşkanının uyarlanmış bütçeye karar vereceği ya da bu bütçeyi karar ile düzenleyeceği yer almamaktadır. İdarenin düzenleme yetkisi, daha önce söz konusu kaynaklarda düzenlenmiş alanlar için kullanılabilir³⁵. Uyarlanmış bütçe düzenlemeye dair Anayasal, yasal ya da Cumhurbaşkanlığı kararnamesi dayanağı bulunmayan bir Cumhurbaşkanı kararı ile ülke genelinde parlamento izin ve onayı olmadan kamu geliri toplanması ve kamu harcaması gerçekleştirilmesi sayılan bu nedenlerle, bütçe hakkı ve hukuk devleti ilkesi bakımından oldukça sakıncalı görünmektedir.

Uyarlanmış bütçenin, Cumhurbaşkanı kararı ile düzenlenmesinin önünde bir başka engel de 161. maddede yer alan, merkezi bütçe ödeneklerinin harcanabilecek sınırı gösterdiği ve bu ödeneklerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile aşılabileceğine dair hüküm konamayacağı kuralının, kamu harcamalarının sadece kanunla düzenlenebileceği şeklinde yorumlanması halinde doğmaktadır. Bu durumda, üst başlıkta da tartışıldığı gibi, uyarlanmış bütçenin bir düzenleyici işlem ile düzenlenmesi durumunda kamu harcaması içermemesi gerekecektir ki bu durum ne söz konusu metnin bütçe niteliğine uyacak ne de içinde bulunulan acil durumun açılmasına yarayacaktır. İkinci bir ihtimal ise bizi yine uyarlanmış bütçenin bir düzenleyici işlem ile değil kanun olarak uygulamaya konacağı yönetime götürmektedir.

³⁴ Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 380.

³⁵ *Günday*, s. 226.

SONUÇ

Demokrasinin başlıca göstergelerinden ve gereklerinden biri haline gelmiş olan bütçe hakkı, yürütme organının kamu gelirleri ve kamu harcamaları tahminlerini hayata geçirebilmesi için yasama organının izin, onay ve denetimine tabi olmasını gerektirmektedir. 1982 Anayasası bu gerekliliği olağan mali yıl bütçesi ve geçici bütçe tarafından sağlamakla beraber, mali sistemimize ve Anayasamıza 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile giren “bir önceki yılı bütçesinin yeniden değerlendirilmesine göre artırılarak uygulanacağı bütçe” türü bakımdan tartışmalı konumdur. Bütçe ve Kesin hesap başlıklı 161. maddede yer alan bu bütçe uygulaması, ne kadar süre ile uygulanacağı, üst üste uygulamasında bir sayı sınırı olup olmadığı konusunda belirsizlikler ve dayanağı olan yeniden değerlendirilme oranının bir idari işlem olması nedeni ile iptal edilebilirliğinden kaynaklanan hukuki belirlilik ve güvenlik ilkeleri bakımından tartışmalı durumlar barındırmaktadır. Bu sorunların yanında, uyarlanmış bütçeye dair başlıca problem, çalışmanın da odak noktası olan hukuki niteliğin belirsizliği hususudur.

Bütçe hakkının anlam ifade etmesi için uyarlanmış bütçenin hukuki niteliğinin yasama organı işlemi olması ve kanunlaşma sürecinden geçerek kanun niteliğine bürünmesi gerekliliği açıktır. Fakat mevcut Anayasal düzenleme, uygulamanın bu şekilde olmamasının önünü açmakta; uyarlanmış bütçe yoluna gidilmesini gerektiren bir durum doğması durumunda bu bütçenin yürütme organı işlemi ile hayata geçirilmesini mümkün kılmaktadır. Yürütme organı işlemi olması durumunda başvurulma ihtimali bulunan seçenekler çalışmanın son bölümünde ele alınmış; bu seçeneklerin tercih edilmesi durumunda karşılaşılabilecek muhtemel soru ve sorunlar ortaya konmaya çalışılmıştır.

Uyarlanmış bütçenin yürütme organı işlemi niteliğinde olmasının hukuk devleti ilkesinin kapsadığı hukuki belirlilik ve güvenlik ilkelerini ihlal edici ve bütçe hakkını ortadan kaldıran sonuçları da göz önüne alındığında, bu uygulamanın bir yasama organı işlemi şeklinde hayata geçirilmesi ihtiyacı ortadadır. Bu ihtiyacın karşılanması sırasında, Anayasada uyarlanmış bütçenin öngörülmesine neden gereksinim duyulduğu, uyarlanmış bütçeye başvuru ortamının olağan mali yıl bütçesinin ve geçici bütçenin kanunlaşmadığı bir süreçten geçerek doğduğunun da göz önünde tutulması gerekmektedir. Uyarlanmış bütçenin yasama organı işlemi olarak düzenlenmesi için getirilecek önerilerin bütün bu ilke ve ihtiyaçlar göz önünde tutularak geliştirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

Söz konusu ilke ve ihtiyaçlar dikkate alındığında, uyarlanmış bütçenin, olağan mali yıl bütçe sürecinden farklılaştırılmış bir kanunlaşma sürecine tabi olmasının alt yapısının hazırlanması düşünülebilecektir. Örneğin uyarlanmış bütçenin, geleneksel bütçe sürecinde olduğu gibi yine yasama organına sunulması aşaması aynen kabul edilip, süreci hızlandırmak adına, Komisyon aşamasının atlanarak teklifin doğrudan TBMM Genel Kurul'una geldiği bir yapı mümkün olabilecektir. Uyarlanmış bütçeye ihtiyaç duyulan ortamın olağan mali yıl ve geçici bütçe tekliflerinin kanunlaşmadığı bir süreç olduğu göz önüne alındığında, Komisyon aşamasının atlanmasının bütçe hakkı üzerinde neden olacağı zedeleyici durum bir süre için göz ardı edilebilecektir. Teklifin Genel Kurul'da görüşülme usûlünün bir defa ve topluca görüşme şeklinde düzenlenmesi de içinde bulunulan acil durumu karşılamada kolaylık sağlayabilecektir. Teklifin Genel Kurul'da oylandığı aşama bakımından ise uyarlanmış bütçenin kabul yeter sayısının sadece bu bütçe bakımından özel olarak düşük bir oran olarak saptanması düşünülebilecektir. Sayılan bu gibi alternatifler, bir yandan uyarlanmış bütçenin kanun olarak düzenlenmesini böylece yürütme organı işlemi niteliğine bürünerek yaratacağı problemlerin engellemeye muktedir bir yandan da içinde bulunulan acil ve sıkışık durumun ihtiyaçlarını karşılamaya yetkin bir sonuç sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 18. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2018.

Adalet ve Kalkınma Partisi Genel Başkanı İzmir Milletvekili Binali Yıldırım ve Grup Başkanvekilleri Kayseri Milletvekili Mustafa Elitaş, Amasya Milletvekili Mehmet Naci Bostancı, Aksaray Milletvekili İlknur 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, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss447.pdf>, (E.T. 25.01.2019).

Gürsoy, Bedri: “1876 Anayasası’nın Mali Hükümleri”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları 522, Ankara 1983, ss. 159-198. (Anılış: “1876 Anayasası’nın Mali Hükümleri)

Görsoy, Bedri: Kamusal Maliye, İkinci Cilt Bütçe, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436, Ankara, 1980. (Anılış: Kamusal Maliye)

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

Tekeli, Esat: “Türkiye’de İlk Bütçe”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S. 3, 1957.

Gözübüyük, Şeref; Tan, Turgut: İdare Hukuku Genel Esaslar, C. I, Güncelleştirilmiş 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.

Günday, Metin: İdare Hukuku, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2017.

Gözler, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, 3. Baskı, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2019.

Gözler, Kemal; Kaplan, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, Güncellenmiş 20. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 237.

Gözler, Kemal: Cumhurbaşkanlığı Sistemi mi, Başkanlık Sistemi mi, Yoksa Neverland Sistemi mi? 16 Nisan’da Neyi Oylayacağız?, http://www.anayasa.gen.tr/neverland.htm#_ftn1, E.T. 01.04.2019).

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

Mutluer, M. Kamil; Öner, Erdoğan; Kesik, Ahmet: Bütçe Hukuku, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 99, Hukuk 7, İstanbul, 2018.

Çağan, Nami: “Modern Bütçe Sürecinde Parlatmentonun Rolü”, Bütçe Sürecinde Parlatmentonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyum Bildiriler ve Makaleler, 8-9 Ekim 2008, TBMM Basım Evi, Ankara, 2009, ss. 183- 192. (Anılış: Modern Bütçe Sürecinde Parlatmentonun Rolü).

Çağan, Nami: “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlatmenter Kontrolü”,

Anayasa Yargısı, C. II, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1986, ss. 199-224. (Anılış: Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü).

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

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

Anayasa Mahkemesi Kararları

AYM, E. 2011/150, K. 2013/30, R.G. 25.06.2013, S. 28688, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/> (01.02.2019).

AYM, E. 1990/29, K. 1991/7, R.G. :05.02.1992-21133, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/> (01.02.2019).

AYM, E. 1973/12, K. 1973/24, R.G. 09.11.1973, S. 14707, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/> (01.02.2019).

AYM, E. 1963/4, K. 1963/71, R.G. 18.10.1963, S. 1534, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/> (01.02.2019).

AYM, E. 1962/232, K. 1963/9, R.G. 11.05.1963, S. 11400, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/> (01.02.2019).

Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

15 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, R.G. 04.08.2018, S. 30499, <https://www.mevzuat.gov.tr/CKHK.aspx>, (E.T. 01.02.2019).

17 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, R.G. 13.09.2018, S. 30534, <https://www.mevzuat.gov.tr/CKHK.aspx>, (E.T. 01.02.2019).

21 sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde Değişiklik Yapılması Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, R.G. 09. 11.201, S. 30590, <https://www.mevzuat.gov.tr/CKHK.aspx>, (E.T. 01.02.2019).

25 sayılı Sözleşmeli ve İş Mevzuatına Tabi Personele İlişkin Bazı Düzenlemeler ile Bakanlıklara Bağlı İlgili İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, R.G. 28.12.2018, S. 30639, <https://www.mevzuat.gov.tr/CKHK.aspx> (E.T. 01.02.2019)

Cumhurbaşkanı Kararları

355 sayılı Büyükşehir Belediyeleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bunların Bağlı Kuruluşlarının Borçlarına Karşılık Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Toplamı Üzerinden Ayrılabacak Paylardan Yapılacak Kesintilere İlişkin Esaslarda Değişiklik Yapılmasına Dair Esaslar Hakkında Karar, 23.11.2018, S. 30604.

160 Sayılı Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Strateji ve Bütçe Başkanlığınca Hazırlanan Orta Vadeli Mali Plan (2019-2021)'in Onaylanması Hakkında Karar, R. G. 11.10.2018, S. 30562.

155 Sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 3 Üncü Maddesinin (F) Ve (Y) Bentleri Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Esaslar, R. G. 03.10.2018, S. 30554.

5 Sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığının Teşkilatlanması Tamamlanıncaya Kadar İlgili Kanunlarda Cumhurbaşkanına veya Cumhurbaşkanlığına Verilen Merkezi Yönetim Bütçesinin Hazırlık ve Uygulamasına İlişkin Görev ve Yetkilerin Hazine Ve Maliye Bakanı veya Hazine ve Maliye Bakanlığınca Kullanılmasına Dair Karar, R. G. 31.07.2018, S. 30495.

İZAHA DAVET MÜESSESESİ*

Asucan ODÇIKIN**

GİRİŞ

6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 22’nci maddesinin yeniden düzenlediği 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 370’inci maddesi ile hukuk sistemimize getirilen ve Maliye Bakanlığı’nın 25.07.2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 482 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin (Tebliğ) 1 Eylül 2017 tarihinde yürürlüğe girmesiyle uygulamaya başlanan izaha davet düzenlemesi, vergi hukuku açısından yeni bir müessesedir. Yasama organının yatırım ortamlarının iyileştirilmesini hedeflediği bir yapılanmada, vergi idaresinin verginin hızlı ve etkin biçimde tahsilini gerçekleştirilebilmesi amacıyla kanunlaştırılan izaha davet müessesesiyle mükelleflere belli koşullarla indirimli vergi ziyayı cezası ödeme olanağı sunulmaktadır.

1 Eylül 2017 tarihinden itibaren uygulamaya giren izaha davet müessesesine ilişkin kanuni düzenlemenin ve Tebliğin yeni tarihli olması, bu yeni müessese ile ilgili karşılaşılabilecek hukuki sorunların ve düzenlemelerdeki boşlukların süreç içinde netleşmesi sonucunu doğuracaktır. Bu çalışma, özü itibarıyla, Türk Vergi Hukuku’ndaki bu yeni müessesenin işleyişini, karşılaşılabileceği eleştirileri irdelemeyi ve değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde, müessesenin kanunlaşma süreci, Kanundaki haliyle izaha davet ve Maliye Bakanlığı’nın izaha davete ilişkin Tebliğinde yer alan düzenlemeler ele alınacaktır. İzaha davetin Kanundaki halinin Tebliğden ayrı incelenmesinin temel nedeni, kanuni düzenleme ve Tebliğ arasındaki temel farklılıkların ortaya konulmasıdır. Tebliğ özelindeki düzenlemelerin irdelenmesinin ardından, izaha davete müessesesine getirilmesi olası eleştiriler inceleme konusu yapılmıştır. İzaha davet müessesesine eleştirel bir bakış açısıyla yaklaşılan bu bölümde, müessesenin vergi hukukuna hakim ilkelere uygunluğu ve uygulamada karşılaşılabilecek muhtemel sorunlar ele alınmaktadır.

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Ar. Gör., Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

I. İZAHA DAVET MÜESESESİNİN TÜRK HUKUKU'NA GİRİŞİ

1. Kanunlaşma Süreci

29796 sayılı ve 09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 22'nci maddesi ile VUK'un 'Cezalandırılmayacak olan şekle ait usulsüzlükler' başlıklı mülga 370'inci maddesi 'İzaha davet' başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.¹ Daha önce Türk hukukunda yer almayan izaha davet düzenlemesi, Türk Vergi Sistemine, vergi incelemesi veya takdir komisyonu aşamasından önce, işletilmesi tamamen vergi idaresinin yetkisinde bulunan bir müessese olarak girmiş bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemeyi öngören 6728 sayılı Kanunun gerekçesinde, tamamen vergi mükellefinin yetkisinde bulunan pişmanlık müessesesinin herhangi bir surette idarenin itilâına giren olaylar hakkında uygulanamamasından bahisle, "idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde" belirli şartların da bulunması koşuluyla, mükelleflerden konuya ilişkin görüşlerini talep edebilmesi imkanını sağlayan yeni bir düzenlemeye, izaha davet düzenlemesine ihtiyacının hasıl olduğu hususu yer almaktadır.² Bahsi geçen ihtiyacın elzem olup olmadığı tartışılabilir olmakla birlikte, çalışmanın başında izaha davete ilişkin kanuni düzenlemenin içerdiği belirsizliklerin, uygulamada sorunlar yaratmaya elverişli olduğunu, bu sorunların ilerleyen zamanlarda, konuya dair yeni yasal düzenlemeler yapılmasını gerektirebileceğine de dikkat çekilmesi gerekmektedir.

2. İzaha Davet Müessesine Dair Kanun Hükmü

6728 sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle 'İzaha davet' başlığı altında yeniden düzenlenen VUK'un mülga 370'inci maddesinde, mükelleflerin hangi şartlar altında izaha davet müessesesinin işletilebileceği hüküm altına alınmaktadır. Anılan hüküm uyarınca mükellefler "Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla" izaha davet edilebilir.

¹ 29796 Sayılı ve 09.08.2016 tarihli Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160809-22.htm>, Erişim tarihi: 10.12.2017.

² 6728 Sayılı "Yatırım Ortamlarının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un TBMM Gerekçesi, <http://www.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0728.pdf>, Erişim tarihi: 10.12.2017.

Bu noktada, artık kanuni bir dayanağa sahip olmasına karşın, hükümde izaha davetin tanımlanmadığını, anlam ve kapsamının belirlenmediğine işaret edilmesi gerekir. Arapça kökenli “izah” ve “davet” terimlerinin “açıklama” ve “çağrı”, “çağırma” anlamlarını taşıdıkları³ dikkate alındığında, izaha davet, “açıklamaya çağrı” olarak anlamlandırılabilir. Kanun koyucunun açıklama kelimesi yerine, izah kelimesini tercih etmesinin sebebi muhtemelen “izah” kelimesinin “açıklama” kelimesine nazaran daha az emredici tını taşımasıdır. Vergi sistemine yeni bir hukuki müessese olarak girmesine ve bir vergi kanununda yer almasına karşın, müessesenin tanımlanmaması, salt hangi şartlarda uygulanacağını ifade edilmesi, kanunlaştırma ve sistematik açıdan doğru değildir. Ancak, kelime grubunun ifadesi dikkate alındığında; hukuki perspektiften izaha daveti vergi idaresinin, mükellefi belli bir konuda açıklama yapmaya çağırması olarak tanımlamak mümkündür.

İzaha davet için öncelikle bazı şartların mevcudiyeti zorunludur. Bu şartların ilki, mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmamış veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasıdır. Ayrıca kanun hükmü uyarınca, mükellef hakkında tespit tarihine kadar ihbarda da bulunulmamış olması gerekmektedir. Bu koşullar yanında, hükümdeki asıl önemli ifade, “*verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespit*” ifadesidir. Söz konusu ifadedeki “emare”, “yetkili merci” ve “ön tespit” terimlerinden anlaşılması gerekenin kanun hükmünde yer almaması/açıklanmaması salt bir gereğin yerine getirilmemesi biçiminde bir eksiklik değil, hükümde yer alması gereken zorunluğa riayet edilmemesi olarak değerlendirilmektedir.

Kanun hükmünün son paragrafındaki, ön tespit niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulanacak usul ve esasları belirleme yetkisinin Maliye Bakanlığı’na verilmesine ilişkin düzenleme de yukarıdaki saptamamızı ortadan kaldırmamaktadır. Başka bir ifadeyle, anılan hükümdeki izaha davet müessesinin işleyişine ilişkin her türlü detayın Maliye Bakanlığı’na belirlenecek ve açıklanacak olması, “emare”, “ön tespit” ve “yetkili merci” ifadelerinin kanunda açıklanmamasını meşru kılmamaktadır.

³ “İzah”, Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4d8e735de4f4.46789190, Erişim tarihi: 10.12.2017; “Davet”, Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4d973d129732.31353588, Erişim tarihi: 10.12.2017.

Her ne kadar Maliye Bakanlığı'nın izaha davete ilişkin Tebliği bağlamında “ön tespit” ve “yetkili merci” ifadelerine ilişkin irdeleme ve analizlerimiz, çalışmanın ilerleyen kısmında yer alacak olmakla birlikte, hükümde yer alan “emare” terimini bu başlık altında ele alınmasının uygun olduğu düşünülmüştür. Arapça kökenli “emare” kelimesi, belirti, iz, ipucu anlamına gelmektedir.⁴ 6728 sayılı Kanunun izaha davet düzenlemesini barındıran 22'nci maddesinin gerekçesinde, emare kelimesi “harici karine” ifadesiyle eş anlamlı kullanılmış; verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin varlığını arayan kanun koyucu, bunu “*idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde*” açıklamasıyla ifade etmiştir. Emare ve harici karine ifadelerinin eş anlamlı kullanımı, ilk bakışta aynı/yaklaşık anlamlara sahip olduğu kabulüyle uygun görülmeyle elverişli olsa da kanun koyucunun kanun hükmünde ve kanun gerekçesinde aynı iradeyi iki farklı terimle ifade etmesi, kelimelere yüklenen anlam ve affettiği değer hususundaki özeni konusunda tereddütlere neden olmaktadır.

VUK'un izaha davete ilişkin 370'inci maddesinde izaha davet müessesesinin pişmanlık müessesesi ile ilişkisi de hüküm altına alınmakta; izaha davete muhatap mükellefin davet konusu tespitle sınırlı olarak VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı hüküm altına alınmaktadır.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde izahta bulunulması haline, kanun hükmünde iki sonuç bağlanmaktadır. İlk sonuç, yapılan izah neticesinde vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması üzerine ilgili tespitle alakalı vergi incelemesinin veya takdir komisyonuna sevk söz konusu olmamasıdır. İkinci sonuç ise mükelleflerin izahta buldukları tarihten itibaren 15 gün içinde hiç vermedikleri beyannameleri vermeleri, eksik veya yanlış yaptıkları beyannameleri tamamlayarak veya düzelterek vermeleri ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesindeki gecikme zammı nispetinde uygulanacak bir zamlarla yine aynı süre içinde ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir. Bir başka ifadeyle, mükellef söz konusu şartları, verilen sürelerde yerine getirdiği takdirde vergi ziyayı cezasının %80'ini ödemekten kurtulmaktadır. Ancak mükellefin söz konusu indirimli

⁴ “Emare”, Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4d9772aacb83.18731678, Erişim tarihi: 12.12.2017.

ceza imkanından yararlanmasının vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline gidilmesine engel teşkil etmeyeceği de yine aynı kanun maddesinde hüküm altına alınmaktadır.

Kanun hükmündeki önemli son bir nokta da, izaha davet kapsamında vergi ziyana ilişkin yapılacak olası bir ön tespitin VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiilleri kapsamadığı yönündeki düzenlemedir. Ancak, kanun koyucu, hükümde bir yandan bu genel kuralı ihdas ederken, hemen ardından genel kuralın istisnasını da öngörmüş; kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının her bir belge için 50 bin Türk Lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'i aşmaması koşuluyla izaha davet müessesesi kapsamında tutmuştur.

3. Maliye Bakanlığı'nın⁵ 482 Sıra No'lu Genel Tebliği Kapsamında İzaha Davet Müessesesi

Yukarıda işaret edildiği üzere, izaha davet müessesesine ilişkin asli nitelikteki konuların açıklanması, detaylandırılması, en önemlisi de neredeyse izaha davet müessesesinin işleyişine ilişkin bütünü belirlenmesi, VUK'un 370'inci maddesindeki usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiyi, kanuni düzenlemenin yapılmasından yaklaşık bir yıl sonra, 30134 sayılı ve 25.08.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kullanmış;⁶ Tebliğ de 01.09.2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

İlgili Kanun maddesi ve Tebliğ bir arada değerlendirildiğinde belirgin bir şekilde ortaya çıkacağı ve görüleceği üzere, izaha daveti düzenleyen VUK'un 370. Maddesi salt bir çerçeve çizmekte, müesseseyi genel hatlarıyla düzenlemektedir. İzaha davetin bir müessese olduğu, Maliye Bakanlığı

⁵ Maliye Bakanlığı'nın ismi, 02.07.2018 tarih ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile "Hazine ve Maliye Bakanlığı" olarak değiştirilmiştir. Ancak izaha davet müessesesi söz konusu isim değişikliğinden önce ihdas edildiği ve müesseseye ilişkin düzenlemeler Maliye Bakanlığı adı altında gerçekleştirildiği için makalemizde Maliye Bakanlığı ismine yer verilecektir. Değişikliğe ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. 703 sayılı "Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname", <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180709M3-1.pdf>, Erişim tarihi: 23.07.2019.

⁶ 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği: Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı), Ankara, 2017, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm>, Erişim tarihi: 20.12.2017.

Tebliğinin “Giriş ve Amaç” başlıklı birinci bölümünde de “vergi sistemimizde yeni bir ‘müessese’” ifadesiyle yer almıştır. Kelime anlamıyla, kurum, sorun çözmek için uygulanan yöntem anlamına gelen “müessese”⁷ teriminden hareketle, vergi idaresinin izaha daveti, bir sorun çözme yöntemi, mekanizması olarak gördüğü açıktır. Ancak belirtilmesi gerekir ki, bir hukuki müessese olan izaha davetin uygulama alanı bulduğu durumlarda, ortada, henüz hukuki anlamda bir sorunun var olduğu dahi şüphelidir. Zira, sadece (idarece) şüphe duyulan ve buna bağlı olarak “sorun” olarak nitelenen bir durumda, gerçek bir sorunun çözüldüğünden bahsetmenin isabetli olmayacağı açıktır. Bu çerçevede her ne kadar vergi idaresi, izaha daveti bir sorun çözme müessesesi olarak nitelendirse ve bu şekilde ifade etse de, burada bahsi geçen sorun, tarafların üzerinde anlaşamadığı vergiye ilişkin gerçek bir sorun değil, vergi idaresinin verginin tahsilinde yaşadığını düşündüğü, vergilerin tahsiline ilişkin bir sorundur. Diğer bir ifadeyle, vergi idaresi, ziyaa uğratılan vergilerin tahsilinin zor veya mümkün olmayacağı ön kabulüyle belirlediği, ziya uğratılan vergilerin tahsili sorununu izaha davet müessesisiyle çözmeye çalışmaktadır.

A. İzaha Davet Müessesinin Amacı

İzaha davet müessesesi, 6728 sayılı *Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* ile Türk Vergi Sistemine getirilmiştir. Kanunun adından da anlaşılacağı üzere, söz konusu Kanunla amaçlanan Türkiye’de yatırım ortamının iyileştirilmesi olup, izaha davet müessesesinin de yatırım ortamını iyileştirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmüş olsa gerektir. Hatta izaha davete ilişkin düzenlemenin geçici bir madde ile yapılmamış olması, kanun koyucunun söz konusu amaca ulaşmada, söz konusu müesseseyi süreklilik arz eden bir araç olarak gördüğünün göstergesi olarak değerlendirilmektedir.⁸

İzaha davet müessesesi yasal bir dayanağa kavuşmadan önce de, vergi dairelerinin mükellefler hakkında elektronik ortamlarda çeşitli verileri topladığı ve bu verilerle beyannameleri karşılaştırarak, mükelleflerin işlemlerine ilişkin daha doğru bir kanaate veya duruma göre bilgiye ulaşabildikleri⁹, edinilen bu bilgiler çerçevesinde ulaşılan kanaat veya bilginin mükellefin beyanı ile örtüş-

⁷ “Müessese”, Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4dac70c420b6.76790255, Erişim tarihi: 13.12.2017.

⁸ *Başaran Yavaşlar*, Funda: “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, Vergi Dünyası, Sayı: 433, Eylül 2017, s. 7.

⁹ *Arslan*, Cenk Murat: “Buyurun İzaha”, Vergi Dünyası, Sayı: 433, Eylül 2017, s. 64.

mediği hallerde, kimi zaman vergi idaresinin mükellefle bir şekilde iletişime geçerek söz konusu farklılığı düzeltmesinin istendiği uygulamacılarca ifade edilmektedir.¹⁰ Hatta, uygulamada, söz konusu durumun, daha ileri bir aşama olan, vergi incelemesi yürütülürken dahi, vergi idaresi ile mükellefin içinde bulunduğu bilgi alışverişi sürecinde, vergi idaresinin bazı durumlarda – örneğin defter ve belgelere ilişkin olarak – mükelleflerden yaptıkları işlemlere ilişkin açıklama talep ettiklerinden de söz edilmektedir.¹¹ Bu nedenle, izaha davet müessesesinin sisteme girmesi, mükellefle vergi idaresinin belli bir çerçevede süregelen iletişim şeklinin kanuni bir boyuta taşınması olarak da değerlendirilmektedir.¹² Bu perspektiften bakıldığında, yapılan düzenlemenin bir diğer amacının, zaten süregelen vergi idareleri uygulamalarının kanuni bir zemine oturtulması olduğu da söylenebilir.

Gerek izaha davete ilişkin yasa hükmü, gerekse ilgili Tebliğ incelendiğinde, devletin izaha davet müessesesi ile vergi tahsilini hızlandırmayı amaçladığı aşıkardır. Vergi idareleri eliyle tahsil edilecek vergilerin sorunsuz, herhangi bir gecikme olmaksızın hazineye girmesini hedefleyen izaha davet müessesesiyle, bir yandan izah edilebilir durumlar açısından vergi idaresinin vergi incelemesi yaparak zaman kaybetmesi ve gereksiz maliyetler engellenirken, diğer bir yandan izah edilemeyen durumlar için de mükelleflere indirimli ceza uygulanmak suretiyle, vergi idaresinin verginin ziyaa uğrayan kısmını en az emek ve maliyetle tahsil etmesi amaçlanmaktadır.¹³ Nitekim, izaha davete ilişkin Tebliğde de vergi incelemesi ile başlatılan süreçlerin ve tesis edilen idari işlemlerin vergiye uyum maliyetini artırdığı, izaha davet ile bu maliyetin düşürülerek, usul ekonomisine hizmet edileceği; ayrıca mükellefleri daha ağır olası müeyyidelerden de korumasının amaçlandığı belirtilmektedir.¹⁴

Tebliğde izaha davetin amacı dört başlık altında toplanmakta, bu başlıklar da, idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin za-

¹⁰ Arslan, s. 64.

¹¹ Biyan, Özgür: “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: “İzaha Davet””, Bilanço, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2016, s. 46.

¹² Girgin, Numan Emre: “İzaha davet 1 Eylül’de başladı, ama...”, Serbest Kürsü, Dünya Gazetesi, Eylül, 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-1-eylulde-basladi-ama/381381>, Erişim Tarihi: 28.12.2017.

¹³ Candan, Turgut: “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, Erişim tarihi: 17.12.2017.

¹⁴ 482 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği: “Giriş ve Amaç”, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm>, Erişim tarihi: 23.07.2019.

manını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulmasının sağlanması ve vergiye gönüllü uyumun artırılması olarak sıralanmaktadır. İzaha davet ile idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlıkların azaltılabileceği kabul edilebilir görünse de, sayılan diğer amaçların yerindeliği tartışmaya elverişlidir. Zira idarenin, izaha davet sayesinde zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasredilmesi ile kastedilen vergi incelemesi için harcanan zamanın azaltılması ise, ifadenin mefhum-ı muhalifinden vergi incelemesinin vergi idaresi tarafından etkin ve verimli görülmediği/ yürütülemediği sonucuna ulaşılabilecektir. Mükellefin olayların gerçek mahiyetinin tespitine katkısının artırılması amacı da sarih değildir; mükelleflerin sunulan imkandan yararlanacağı varsayılrsa dahi, izah neticesinde gerçek mahiyetin ortaya çıkmasına olan katkısı ihtiyatla karşılanması gereken bir nitelik taşımaktadır. Vergiye gönüllü uyumun izaha davet sayesinde artacağı inancı, özünde vergi tahsilatının hızlandırılmasını hedefleyen her yeni düzenlemeyle umut edilen gönüllü uyumdan beklentiye ifade etse gerektir.

B. Kapsamı

Maliye Bakanlığı, kendisine kanunla tanınan yetkiye istinaden izaha davet müessesinin hangi konularda uygulanacağını, yani diğer bir ifadeyle izaha davet kapsamında bulunan konuları, 16 başlık altında belirlemiştir. Söz konusu izaha davet kapsamına alınan konuların başlıkları özet halinde şu şekilde ifade edilebilir:

- Ba-Bs formlarının analizi sonucu ortaya çıkan farklılıklar
- Kredi kartı satış bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması
- Serbest meslek kazanç bilgisini eksik veya tarifinin altında bildirilmesi (avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları)
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde fazla ve orantısız indirim yapanlar
- Kâr dağıtımlarında tevkifat yapıp yapmadığının tespiti
- Geçmiş yıl zararlarını yasaya aykırı olarak indirim konusu yapanlar
- İştirak kazançlarının bildirimini

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisna kapsamında
- Örtülü sermaye kullanan mükelleflerin hesapladığı faizler
- “Ortaklardan Alacaklar” hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği anlaşılan mükellefler
- Ortaklık haklarını ya da hisselerini elinden çıkarttığı halde beyanda bulunmayan Limited Şirket ortakları
- Gayrimenkul alım ve satım bedelinin eksik beyan edenler
- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan edenler
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda, her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması kaydıyla mükellefler

C. Ön Tespite İlişkin Açıklamalar

Kanun hükmünde tanımlanmayan ön tespit kavramı, Tebliğde “Ön Tespit” başlığı altında açıklanmıştır. Tebliğde, ön tespit,

“Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.”.

biçimindedir. Hükümde, ön tespitin yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunması neticesinde yapılacağı belirtilirken, yukarıda yer verilen ön tespit tanımında “emare” kelimesi yer almamaktadır. Tebliğ, ön tespite ilişkin olarak emare yerine “bilgi, bulgu, veri” kelimelerini tercih etmiştir. Kanun gerekçesinde “harici karine”, kanun maddesinde “emare” ve son olarak ilgili Tebliğde “bilgi, bulgu, veri” kelimelerinin seçilmesinin, önce kanun koyucunun, sonrasında da idarenin bilinçli tercihi olup olmadığının irdelenmesi gerekir. Tebliğdeki, bilgi, bulgu ve veri kelime-

lerinin anlamlarına bakıldığında; bilgi en genel tanımıyla “öğrenme, araştırma veya gözlem yolu ile elde edilen gerçek, malumat”;¹⁵ bulgu ise “var olduğu halde bilinmeyi bulup ortaya çıkarma işi ve bu işin sonunda elde edilen şey”;¹⁶ veri ise, “bir araştırmanın, bir tartışmanın, bir muhakemenin temeli olan ana öge, muta, done” olarak saptanabilmektedir.¹⁷ Üç kelimenin tanımı ışığında ortaya çıkan sonuç, bilgi, bulgu ve veri kavramlarının bir karineden, bir emareden ziyade, çok daha kesinlik ve gerçeklik ihtiva ettiği. Başka bir söyleyişle, bilgi, bulgu ve veri kelimeleri, şüphenin ötesinde bir anlama sahiptirler. Bu nedenle kanun koyucunun emare olarak nitelendirdiği bir ipucuna, ize yani temelde olası bir şüpheye dayanan düşüncenin, idare eliyle Tebliğde şüpheden uzaklaştırılarak kesinlik ve gerçeklik mertebesine getirilmesi kanımızca izaha davet konusunda yapılabilecek ön tespitin kapsamını olabildiğince genişletme bilinçli bir tercihin sonucudur. Ancak burada ortaya çıkan çok daha önemli sorun, izaha davet ile vergi incelemesi arasında yaratılan belirsizliktir. İzaha davet konusunda yapılacak olan ön tespitlerin şüpheler bir yana gerçeklikler ihtiva eden bilgi, bulgu veya verilere de dayandırılması, akıllara, hangi durumlarda izaha davete değil de direkt olarak vergi incelemesine gidilmesi gerektiği sorusunu getirmektedir.

Bilindiği üzere, VUK’un 134’üncü maddesinde düzenlenen vergi incelemesi, bir işlem olarak “beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma” olarak tanımlanmaktadır.¹⁸ Bir vergi inceleme elemanının şüphe duyduğu konuya ilişkin ne zaman vergi incelemesine gideceği ne zaman bu şüpheyi doğuran bilgi, bulgu veya verileri izah değerlendirmeye komisyonuna intikal ettireceği tartışmaya açık bir konudur. Ancak izaha daveti düzenleyen Tebliğde yer alan ön tespit tanımında bilgi, bulgu ve veri kelimelerinin kullanımı emarenin ortaya koyduğu şüpheli durumdan oldukça uzak ve gerçeklik ile kesinliğe yakın durumların varlığını düşündürten

¹⁵ “Bilgi”, Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4e24ac3122b0.90876699, Erişim tarihi: 18.12.2017.

¹⁶ “Bulgu”, Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4e24af9d0502.68902929, Erişim tarihi: 18.12.107.

¹⁷ “Veri”, Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4e2532cd7a96.65299186, Erişim tarihi: 18.12.2017.

¹⁸ Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami: Vergi Hukuku, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s.100.

bir kullanımdır. Sadece emarelere dayanan bir kanaatin dahi vergi incelemesi elemanı tarafından vergi incelemesine konu edilebilmesi mümkünken, bir vergi incelemesi elemanın şüpheli oldukça aşan bir gerçeklikle karşı karşıya kalması durumunda bir tercih hakkı olduğundan söz etmek mümkün değildir. Bunun da sebebi idarenin haiz olduğu bağlı yetki – takdir yetkisi ayrımıyla açıklanabilir. Vergi inceleme elemanlarının, vergi incelemesini yapma konusunda bir takdir yetkisine sahip olduklarından bahsetmek güçtür. Burada temel ölçüt normun amacının belirlenerek normun amacına ulaşmada belirli yani kişiden kişiye değişmeyen bir yolunun olup olmadığının saptanması ölçütüdür.¹⁹ Bu ölçüt ekseninde değerlendirme yapıldığında, öncelikle vergi incelemesiyle ulaşılmak istenen amacın ne olduğunun ortaya konulması gerekir. En yalın ifadesiyle vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırarak, tespit ederek ve sağlayarak aslında bir anlamda yükümlünün beyanlarının doğruluğunu irdelemek ve denetlemektir.²⁰ Bu bağlamda, bir vergi incelemesi elemanın vergi ziyayı olduğuna ilişkin şüpheye dayalı bir bilgi, bulgu veyahut veriye sahip olması demek, ortada incelenerek değerlendirilmesi ve doğruluğunun saptanması gereken bir durumun mevcudiyetini göstermektedir. Doğruluğun yani diğer bir deyişle durumun gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi ise ancak vergi incelemesine başlanması ile mümkündür. Bu da ulaşılmak istenen amaç dikkate alındığında, vergi incelemesinin kişiden kişiye değişmeyen tek yol olduğunu ve vergi incelemesini yapmaya yetkili kişilerin bu konuda bağlı yetkiye sahip olduklarını göstermektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere bir vergi inceleme elemanının şüphenin ötesine de geçen bir bilgi, bulgu veya veri ile karşı karşıya kalması durumunda, izaha davete ilişkin izah değerlendirme komisyonuna intikal ettirme yetkisi bir kenara bırakılarak asıl olarak bağlı yetkisinin bulunduğu vergi incelemesi başlatma yükümlülüğü söz konusudur. Bu nedenle, Tebliğde yer alan kelimelerin tutarsız kullanımı bir anlamda neredeyse her konunun izaha davet süzgecinden geçirilebileceğini düşündürür iken, yukarıda işaret edilen açıklamalar çerçevesinde, aslında böyle bir süzgecin kullanılması mümkün değildir. Zira her ne kadar vergi incelemesi ile izaha davet arasında gri bir alan yaratılarak bir bakıma izaha davetin vergi incelemesinin önünü kesmesi amaçlansa da, vergi incelemesi konusunda vergi inceleme elemanlarının bağlı yetkisi olduğu hususu unutulmamalıdır.

¹⁹ *Canyaş, Oytun: Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012, s. 184-185.*

²⁰ *Nas, Adil: "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", AÜHFİD, Sayı: 61 (4), Ankara, 2012, s. 1309.*

Tebliğde yer verilen tanım uyarınca ön tespiti yapacak izah değerlendirme komisyonuna tanımda geçen bilgi, bulgu veya verileri intikal ettirecek kişiler vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan kişiler ile bilgi toplamaya yetkili kılınan kişiler olarak belirlenmiştir. VUK'un 135'inci maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri şeklinde belirlenmiştir. Bilgi toplamaya yetkili kılınan kişiler ise VUK'un 148'inci maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler ile Maliye Bakanlığı olarak ifade edilmiştir. Kısacası, sayılan bu kişiler tarafından mükellefe ilişkin bir bilgi, bulgu veya veri söz konusu olursa bu durum izaha davet kapsamında izah değerlendirme komisyonuna intikal ettirilebilir. Ancak burada altı çizilerek belirtilmelidir ki, mevcut düzenleme uyarınca intikal ettirme hususu tamamen intikal ettirmeye yetkili kılınan kişilerin inisiyatifine bırakılmış görünmektedir. İntikal ettirilecek durumlara veya bilgi, bulgu ya da veri olarak ifade edilen kavramların açıklamasına yer verilmeyerek izah değerlendirme komisyonuna hangi hallerde intikal ettirileceği muğlak bırakılmış, konuya ilişkin yetkili kılınan kişilere geniş ve kötüye kullanıma müsait ve en önemlisi külfet yaratan bir takdir yetkisi verilmiştir.²¹ Ancak yukarıda vergi incelemesi konusunda inceleme elamanlarının sahip olduğu bağlı yetki – takdir yetkisi ayrımına ilişkin olarak yapılan açıklamaların burada da geçerli olduğu ifade edilmelidir.

Tebliğde de belirtildiği üzere izaha davet müessesesinin amaçlarından biri, olayların gerçek mahiyetinin mükellef yardımıyla tespitidir. Olayların gerçek mahiyetinin tespiti ancak şüphe duyulan olaya ilişkin bir araştırma ve inceleme sonucu gerçekleşecek değerlendirme ile mümkün olabileceğinden, izaha davet vergi incelemesinin öncesinde işletilen bir müessese olduğu dikkate alındığında vergi incelemesi kapsamında bir inceleme beklenmesi müessesenin doğasına aykırıdır. Ancak her ne kadar uygulamada izaha davet komisyonuna bilgi, bulgu veya verileri intikal ettirmekle yetkili kılınan kişilere bir takdir yetkisi verilmiş gibi görünse de, aslında bu yetkinin bağlı yetki olması gereği de açıktır. Zira, yukarıda da açıklandığı üzere, amaçlanan, olayların gerçek mahiyetinin tespiti ve verginin doğru şekilde tahsil edilerek, herhangi bir vergi ziyayı söz konusu ise Hazineye cezası ile birlikte en kısa sürede ulaştırılmasıdır. Kanaatimizce izaha davette işletilmesi gereken asıl aşama, izaha davet komisyonunun yapacağı değerlendirme aşamasıdır. Bu nedenle, uygulamada işleyişe ilişkin çekincelerimiz bulunsun da bilgi, bulgu veya verilerin izah değerlendirme komisyonuna intikal ettirilmesi hususunda, yetkili kılınan kişilerin bağlı yetkiyle donatılmış olduklarının kabulü gerekir. Aksi-

²¹ Başaran Yavaşlar, s. 10.

nin yani bilgi, bulgu veya verilerin izah değerlendirme komisyonuna intikal ettirilmesi hususunda yetkili kılınan kişilerin takdir yetkisinin kabulü halinde, bu durumun Anayasanın kanun önünde eşitlik ilkesini düzenleyen 10'uncu maddesine ve vergi ödevi özelinde eşitlik ilkesini düzenleyen 73'üncü maddesine aykırılık teşkil edeceği şüpheye mahal vermeyen bir gerçektir.

D. İzah Değerlendirme Komisyonu

a. Kuruluşu

VUK'un 370'inci maddesi uyarınca ön tespitin yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir. Söz konusu yetkili mercii belirleme yetkisi ise Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Bu yetki doğrultusunda Maliye Bakanlığı yayımladığı Tebliğin 3.2'nci maddesinde yetkili mercii "*madde kapsamında izaha daveti yapacak ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu başkanlığı bünyesinde kurulan komisyon*" olarak belirlemektedir. Bahsi geçen komisyonu ise 'izah değerlendirme komisyonu' şeklinde adlandırdığı görülmektedir. Söz konusu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı, hem Gelir İdaresi Başkanlığı hem de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda izaha davet komisyonu oluşturmuştur.²² Komisyonun görev ve yetkileri, ön tespiti yapmak, izaha davet yazısını haklarında ön tespit yapılanlara göndermek ve kendisine yapılacak izahları değerlendirerek sonuçlandırmak olarak özetlenebilir.

b. Değerlendirme Süreci ve Sonuçları

Komisyon tarafından haklarında ön tespit yapılanlara, içeriğinde gerekli açıklamaları barındıran bir izaha davet yazısı tebliğ edilir.²³ Tebliğ edilecek olan izaha davet yazısında izahın ve izahla bulunmamanın sonuçlarının yanı sıra izahın yeterli görülmemesi halinde mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilebileceği açıklanmaktadır.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün için izahla bulunmaları gerekmektedir. 15 gün içinde komisyona izahla bulunulması durumunda komisyonca söz konusu izahın 10 gün

²² İlgili komisyonların oluşumu için bkz. Tebliğ'in 'Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu' başlıklı 4.1'inci maddesi ve 'Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu' başlıklı 4.2'nci maddesi.

²³ Tebliğin 5'inci maddesi uyarınca bahsi geçen tebligatlar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacaktır.

içinde değerlendirilerek sonuca bağlanması gereklidir. Komisyona yapılan izah üzerine Tebliğde açıklanan üç farklı sonuç ortaya çıkmaktadır. Tebliğde mükellefçe yapılacak izahın ardından ortaya çıkabilecek sonuçlar detaylı bir şekilde ve üç başlık altında toplanmıştır. Bunlardan ilki, mükellefin ziyaa uğratılmış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte yapacağı izah neticesinde ortaya çıkacak sonuçtur. Bu sonuca göre mükellef gerekli şartları ve ödeme-yi gerçekleştirerek vergi ziyayı cezasını, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında ödeme imkanından yararlanabilecektir.²⁴ İkinci sonuç, mükellefçe vergi ziyasına neden olunmadığı yönünde izahta bulunulması ve komisyonun ilgili izahı yeterli bularak herhangi bir beyanname verilmesini veya tamamlanmasını gerektirir bir durum olmadığının değerlendirilmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Bu halde komisyon, mükellef hakkında söz konusu ön tespitle alakalı vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapmayacaktır. Bu aşamada ulaşılan sonuç aslında izaha davet müessesisiyle ulaşılmak istenen asıl amaçtır. Üçüncü ve son sonuç ise mükellefin izahını vergi ziyasına sebebiyet vermediğine ilişkin yapmasına karşın komisyonun bahsi geçen izahı yeterli bulmaması halinde meydana gelmektedir. Komisyon tarafından yeterli bulunmayan izah üzerine mükellefe bu durum bildirilir ve bu bildirim üzerine mükellef izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden gerekli şartları ve ödemeleri yaptığı takdirde izaha davetle getirilen imkandan yararlanabilir.²⁵ Ancak, bildirim üzerine mükellefin hareketsiz kalması durumunda ise mükellef hakkında incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılabilmektedir.

E. Özellikli Diğer Düzenlemeler

Tebliğin son kısmında “Diğer Hususlar” başlığı altında izaha davet mü-

²⁴ İlgili maddenin (Tebliğ, madde 6.1) tamamı şu şekildedir: “*Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyasına neden olduğu yönünde mükelleflerce izahta bulunulması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir*”.

²⁵ İlgili maddenin (Tebliğ, madde 6.2.2.) tamamı şu şekildedir: “*Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunmadığının değerlendirilmesi halinde bu durum mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya*

essesine ilişkin bir takım özellikli düzenlemelere yer verilmektedir. Bu düzenlemelerden ilki Tebliğin 7.1'inci maddesinde düzenlenen, izaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmadığı ve vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara ziyaa uğratılan vergi üzerinden VUK'un 344'üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesileceğine ilişkin hükümdür.

Diğer özellik arz eden düzenleme ise izaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergilerin ve gerekli izah zammının mükelleflere tanınan 15 günlük süre içinde ödenmemesi halinde uygulanacak ceza oranına ilişkindir. Bu halde %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza %50 oranı esas alınarak ikmal edilirken izah zammı da gecikme faizine dönüştürülecektir. Burada dikkat çekilmesi gereken noktalardan biri de kanunda yer verilmeyen ancak tebliğin 'izah zammı' olarak ifade ettiği aslında gecikme zammı ile aynı nispette uygulanacak zamdır. Tebliğ, bir bakıma tıpkı 'pişmanlık zammı'nın ortaya çıkarılışında olduğu gibi vergi sistemine yeni bir zam türü daha ihdas etmektedir.

Son bölümde karşımıza çıkan bir diğer düzenleme tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanma imkanı sağlamaktadır. Bu düzenleme uyarınca VUK'un 370'inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükelleflere tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma imkanı tanınmaktadır.

İlgili bölümde ayrıca yazılı izah ve sözlü izah ayrımına gidilerek, yazılı izahın yanı sıra sözlü izahın da gerekli tutanağın tutulması halinde mümkün olduğu ve tutanak tarihinin düzenleme tarihi olarak esas alınacağı belirtilmekte olup yazılı izahın ne zaman verilmiş sayılacağına ilişkin açıklamalara da yer verilmektedir.²⁶

II. İZAHA DAVETE İLİŞKİN OLASI ELEŞTİRİLER

İzaha davet müessesesinin kanuni düzenlemesine ve Tebliğde yer verilen düzenlemelerine ilişkin yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda izaha davetin çeşitli yönlerden eleştirilmesi mümkündür. Bu bölümde, yukarıda

düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir".

²⁶ Tebliğin 7.4'üncü maddesi uyarınca "İzaha davet, izaha davet yazısını gönderen merci-

yapılan açıklamalar ışığında izaha davete ilişkin olası eleştiriler tartışılarak değerlendirme yeri bulacaktır.

1. Maliye Bakanlığı'nın İzaha Davete İlişkin Düzenleme Yapma Yetkisi

VUK'un 370'inci maddesi uyarınca izaha davet konusunda Maliye Bakanlığı'na ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi tanınmıştır. Söz konusu yetkinin kapsamı, sıralanan kapsama ilişkin kalemlerin fazlalığından da anlaşılacağı üzere oldukça geniştir. İzaha davetin kapsamının, daveti yapacak mercii ve geniş anlamda uygulamaya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek olması ise çeşitli hukuka aykırılıkları bünyesinde barındırmaktadır.

Öncelikle, Maliye Bakanlığı'na verilebilecek yegane yetkinin, izaha davete ilişkin kanun maddesinin uygulanmasını sağlama amacıyla gerekli düzenlemeleri yapma yetkisi olduğuna işaret etmek gerekir.²⁷ Mevcut durumda, böyle bir yetkinin verildiği kabul edildiğinde bu yetkinin Anayasanın 124'üncü maddesi uyarınca tebliğle değil yönetmelikle kullanılması gerektiği açıktır.²⁸ Dolayısıyla Maliye Bakanlığı'nın söz konusu yetkiyi bir yönetmelikle değil de tebliğ ile kullanması dahi başlı başına bir hukuka aykırılık nedeni oluşturmaktadır.

Bilindiği üzere, izaha davet müessesesi vergi hukukuna ilişkindir. Bu nedenle Anayasal vergilendirme ilkeleri izaha davet müessesesi için de evleviyetle geçerlidir. Söz konusu ilkelerden biri olan, Anayasanın vergi ödevine ilişkin 73'üncü maddesindeki "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır.*" hükmüyle güvence altına alınan vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilemede keyfi ve takdiri uygulamaların önlenmesini

iyeye elden verilmişse bu tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen merciiin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılır.

²⁷ Başaran Yavaşlar, s.14.

²⁸ Anayasanın 124'üncü maddesi uyarınca "*Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler.*"

amaçlamakta ve böylelikle kişilere hukuki güvenlik sağlamaktadır.²⁹ Bahsi geçen Anayasa hükmü doğrultusunda vergilerin kanuniliği ilkesi, verginin temel unsurlarının, bir başka ifade ile her türlü ayrıntısının gerek şekli gerekse maddi anlamda kanun ile düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.³⁰ Böylelikle vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisini haiz yasama organına, yani vergi alacaklısına bu yetkisini kanunla kullanması konusunda direktif vermekte ve onu bağlayıcı bir sınır çizmektedir³¹. Zira mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını ve hatta temel hak ve hürriyetlerini etkileyecek nitelikte olması nedeniyle Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihadı da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin her ayrıntısının kanunla düzenlenmesi gerektiği doğrultusundadır.³² Öte yandan, Anayasanın 7'nci maddesi vergilerin kanuniliği ilkesinin Anayasal temellerinden biri olan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini düzenlemektedir.³³ Söz konusu ilke uyarınca bir düzenleyici işlem ile hakkında kanuni düzenleme bulunmayan bir konu asli şekilde yani doğrudan doğruya düzenleniyorsa bu durum yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine de aykırılık teşkil edecektir.³⁴ Şöyle ki, Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca vergilendirme yetkisi yasama organına ait olup, yasama dışında "yürütme veya yargı organının vergi koyma, değiştirme ya da kaldırma anlamına gelebilecek herhangi bir işlemi" bahsi geçen yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir.³⁵

VUK'un 370'inci maddesinin izaha davete ilişkin düzenleme yapma yetkisini Maliye Bakanlığı'na bırakmış olması, yukarıda açıklanan Anayasanın 73'üncü maddesi ve 7'nci maddesi kapsamında değerlendirildiğinde gerek

²⁹ Çagan, Nami: "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", AÜHFD, Sayı: 1, Cilt: 37, 1980, s. 138; Öncel/ Kumrulu/ Çagan, s. 39-40; Mutluer, Kamil/ Dayanç, Nilay: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 30.

³⁰ Çagan, s. 138; Mutluer/ Dayanç, s. 30; Karakoç, Yusuf: "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", DEÜHFD, Özel Sayı, Cilt: 15, 2013, s. 1265.

³¹ Kumrulu, Ahmet G.: "Vergi Hukukunun Birtakım Anayasal Temelleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 1, Cilt: 36, 1979, s. 150.

³² Anayasa Mahkemesi, 18.04.1968, E. 1967/54, K. 1968/12; Anayasa Mahkemesi, 26.06.1996 E. 1996/5, K.1996/26; Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 E. 2001/36, K. 2003/3.

³³ Karakoç, s. 1265.

³⁴ Arıkan, Cengiz: Türk Anayasa Hukukunda Yasama Yetkisinin Devredilmezliği İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 121.

³⁵ Karakoç, s. 1265-1266.

vergilerin kanuniliği gerekse yasama yetkisinin devredilmezliği ilkeleri açısından Anayasaya açıkça aykırılık teşkil etmektedir. İzaha davete ilişkin kanun maddesinde her ne kadar müessesenin kanuni çerçevesi çizilmiş gibi duruyor olsa da, izaha davetin vergi hukukuna ait bir müessese olması ve müesseseye ilişkin birtakım asli unsurların Maliye Bakanlığı'nın düzenleme yetkisine bırakılması bahsi geçen Anayasaya aykırılıkların temel sebebini oluşturmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı Tebliğ özelinde konu irdelendiğinde, Bakanlığın söz konusu Tebliğdeki bazı düzenlemelerinin hem vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği hem de yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini ihlâl ederek görev gaspına sebebiyet verdiği gözlenmektedir.³⁶ Bahsi geçen düzenlemelerden biri Tebliğin 7.1'inci maddesidir. İlgili madde uyarınca izaha davet şartlarını sonradan taşımadığı anlaşılan mükelleflerin beyanname vermelerinde bir engel bulunmadığı belirtilmiş; mükelleflerin söz konusu beyannameleri vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden vermeleri halinde ziyaa uğratılan vergi üzerinden VUK'un 344'üncü maddesi uyarınca %50 oranında vergi ziyayı kesileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme ancak ve ancak kanun koyucu tarafından kanun ile yapılabilecek bir düzenlemedir. Ancak ilgili düzenleme Maliye Bakanlığı tarafından genel düzenleyici işlem aracılığıyla daha önce hiçbir kanunda yer almamasına rağmen izaha davet çerçevesinde %50 indirimli vergi ziyayı cezasını düzenlemektedir. Söz konusu bu düzenleme hem "görev gaspı"³⁷ hem de vergilerin kanuniliği ilkesi bakımından Anayasaya açık bir şekilde aykırılık teşkil etmektedir.

Benzer bir örnek Tebliğin 7.2'nci maddesinde de karşımıza çıkmaktadır. Bu kez de Maliye Bakanlığı, genel düzenleyici işlem aracılığıyla izaha davet çerçevesinde indirimli vergi ziyayı cezasının yükseltileceğini ve normalde alınacak gecikme zammının ise gecikme faizine dönüştürüleceğini hüküm altına almaktadır. Bahsi geçen bu hüküm de yukarıda detaylı şekilde açıklanan nedenlerle gerek vergilerin kanuniliği ilkesini gerekse yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini ihlâl etmektedir. Zira idarenin bu şekilde bir asli düzenleme yetkisi yoktur. Kaldı ki böyle bir asli düzenlemenin kanun yerine genel düzenleyici işlem ile yapılabilme imkânı da bulunmamaktadır. Öte yandan her iki düzenleme, vergilere ilişkin kural ve işlemlerin açık, net ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eden ve bu şekilde vergilendirmede keyfiliğin önlen-

³⁶ Başaran Yavaşlar, s. 14.

³⁷ Başaran Yavaşlar, s. 12.

mesini amaçlayan vergilendirmede belirlilik ilkesine³⁸ de aykırılık teşkil etmektedir. Şöyle ki, vergilendirmede belirlilik ilkesi uyarınca yasama organı tarafından yürütme organına devredilen “*vergilendirme yetkisinin sınırlarının da Anayasal ilkeler doğrultusunda belirlenmesi şarttır*”.³⁹ Ancak, yukarıda yer verilen açıklamalar ve değerlendirmeler ışığında, Maliye Bakanlığı’nın izaha davete ilişkin düzenleme yapma yetkisinin Anayasal ilkeler doğrultusunda belirlenmediği aşıkardır.

2. İzaha Davet Komisyonunun Düzenleniş Şekli

İzaha davet komisyonları yukarıda ilgili bölümde açıklandığı üzere Tebliğ uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulmaktadır ve halihazırda Tebliğ uyarınca söz konusu başkanlıklar bünyesinde yeterli sayıda komisyonun kurulduğu ifade edilmiştir. Bu noktada Maliye Bakanlığı’nın neden iki farklı başkanlık bünyesinde komisyonlar kurma eğilimine gittiğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi izaha davet müessesesinin anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

Temel amacı vergilerin tahsilini sağlamak olan Gelir İdaresi Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı görev yapmaktadır.⁴⁰ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kuruluş amacı, adından da anlaşılacağı üzere vergi incelemesinde etkin biçimde rol alarak vergilerin tam, doğru biçimde ödenmesi için denetim yapmak olup, Başkanlık direkt olarak Bakan’a bağlı görev yapmaktadır.⁴¹ Söz konusu başkanlıklar nezdinde kurulan komisyonların izaha davete ilişkin olarak değerlendirmelerde bulunurken temel amaçlarından bağımsız hareket etmeyecekleri aşıkardır. Bu nedenle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan bir izah değerlendirme komisyonunun mükellefin izahını yorumlayış şekli olayın gerçek mahiyetinin ne olduğu sorusunda daha çok odaklanan ve adeta bir vergi incelemesi derinliğinde olabileceken, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan bir izah değerlendirme komisyonunun mükellefin izahını yorumlayış şeklinin daha tahsil odaklı olması kuvvetle muhtemeldir. İlgili Kanun maddesinde veya ilgili Tebliğde hangi mükellefin

³⁸ Öncel/ *Kumrulu/ Çağan*, s. 46; *Erkin*, Gözde: “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, 2012, s. 241.

³⁹ *Karakoç*, s. 1290.

⁴⁰ 4 sayılı “Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.4.pdf>, Erişim tarihi: 23.07.2019.

⁴¹ Görev ve Yetkiler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Resmi İnternet Sayfası, Ankara, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Gorev-ve-Yetkiler>, Erişim tarihi: 03.01.2018.

hangi başkanlık nezdinde kurulan komisyona tabi olduğuna dair bir düzenleme getirilmemiştir. Bu durumun Anayasanın kanun önünde eşitlik ilkesini düzenleyen 10'uncu maddesine aykırılık teşkil ettiği tartışılabilir. Ancak diğer taraftan, komisyonlar nezdinde yaratılan bu farklılığın mükellefleri olay özetinde ulaşmak istedikleri sonuca göre izahlarını değerlendirecek komisyonları belirleme arayışına da teşvik edebileceği ifade edilebilir.

Söz konusu farklılığın yaratılmasındaki temel sebep, direkt olarak Bakanlıkta bulunan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın bürokratik yapısı karşısında Hazine ve Maliye Bakanlığı altında görev yapan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tahsil amaçlı görev anlayışı olarak belirtilebilir. Tebliği düzenleyen Maliye Bakanlığı bir yandan bürokratik kaygılarla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nı yetkili merci tayin ederken diğer yandan izaha davetin asıl amacı olan vergilerin hızlı ve etkin tahsili amacını koruyabilmek adına Gelir İdaresi Başkanlığı'nı da yetkili merci olarak tayin etmiştir. Kısaca ifade etmek gerekirse, izaha davet komisyonlarının düzenleniş şekli arkasında siyasi ve ekonomik nedenleri barındırmaktadır.

3. Maliye Bakanlığı'nın Belirlediği Kapsam

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Tebliğde izaha davetin kapsamı 16 başlık altında belirlenmektedir. Söz konusu başlıkların değiştirilmesi veya kaldırılması Maliye Bakanlığı'nın yetkisinde olduğu için sadece 16 başlık altında düzenlenen kapsamın tahdidi yani sınırlayıcı bir şekilde belirlenmediği görüşündeyiz. Aksine bahsi geçen başlıklandırmanın özü itibarıyla tamamen tadadi şekilde oluşturulduğu görülmektedir. Bunun da nedeni başlıklarda belirtilen konuların kapsam itibarıyla örneklendirme şeklinde ifade edilmiş olmasıdır. Bu doğrultuda, Maliye Bakanlığı'nın tadadi şekilde saydığı bu başlıkları genişleterek izaha davet müessesini işletmesi mümkün görünmektedir. Yukarıda tartışılan Maliye Bakanlığı'nın bu şekilde düzenlemeleri yapma yetkisine sahip olmadığı hususu bir yana bırakılsa dahi idarenin izaha davetin kapsamını genişletebilecek olmasının vergilendirmede belirlilik ilkesini ve buna bağlı olarak hukuki güvenlik ilkesini ihlâl ettiği açıktır.

Kapsam konusunda diğer önem arz eden husus, kapsam belirlenirken kullanılan ölçüttür. Kapsam altında ifade edilen konu başlıkları incelendiğinde bazı konuların izahı gerektirmeyecek kadar açık ve kesin aykırılıkları belirlemeye elverişli olduğu görülmektedir. Örneğin, konu başlıklarından biri olan Ba-Bs formlarının analizi sonucu ortaya çıkan farklılıklar konusu izahı gerektirmeyecek kadar açık bir önerme sunmaktadır. Formlar analize tabi tutulduğunda ortada bir farklılık söz konusuysa bu durum izahı gerektirir nite-

likte değildir. Bakanlığın izaha davete ilişkin kapsamı belirlerken en azından ‘izaha gereklilik’ ölçütünü kullanmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz. Kapsam adı altında, mevcut düzenlemede belirlenen konu başlıklarının bir kısmı örnekteki gibi izahı gerektirmemekte olup aksine izahı gerektirmeyen bu durumlarda vergi idaresinin vergi incelemesi başlatarak duruma göre gerekli cezalı tarhiyatı yapması gerekmektedir.⁴² İzahı gerektirmeyen konularda, vergi idaresi tarafından izaha davet müessesini işleterek vergi incelemesinden kaçma eğilimi göstermesi, gerek izaha davet müessesesinin amacına gerekse vergi incelemesinin amacına uygun olmayıp kanuna da aykırılık teşkil etmektedir.

4. VUK 359’uncu Madde Çerçevesinde İzaha Davet

VUK’un 370’inci maddesi uyarınca izaha davet müessesesinin kural olarak VUK 359’uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına vücut verecek fiillere uygulanmayacağı hüküm altına alınmaktadır. Kanun koyucunun izaha davete ilişkin bu şekilde bir genel kural getirmesi vergiye ilişkin kaçakçılık suçlarının gerek vergi hukuku gerekse ceza hukuku açısından önemi doğrultusunda pek tabii yerindedir. Ancak söz konusu genel kurala sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olarak bir istisna getirilmiştir. Söz konusu istisna uyarınca kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının her bir belge için 50 bin Türk Lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’i aşmaması kaydıyla mükelleflerin izaha davet edilebileceği ifade edilmektedir. Bu istisna kanun koyucunun bahsi geçen miktar ve oranda sahte veya yanıltıcı belge kullanımının kasıt olmaksızın da kullanılabileceği ön kabulüyle ilişkilendirilebilir.⁴³ Ancak unutulmamalıdır ki vergi kaçakçılığında manevi kastın varlığını incelemek ceza yargısının görevidir. Vergi idaresinin görevi maddi kasta göre, yani ortada vergi kaçakçılığı nedeniyle yaratılmış bir vergi ziyayı olup olmadığının tespitidir.

İstisna bir anlamda küçük çapta vergi kaçakçıları için bir fırsat gibi görünüyorsa da, istisna kapsamında yapılacak vergi kaçakçılığına ilişkin ön tespitler ardından izaha davet edilen mükelleflerin ceza yargılaması açısından konumu maddede düzenleme altına alınmamıştır. Bu da demektir ki söz konusu ön tespit yapıldığı takdirde artık vergi idaresinin istisna kapsamında dahi olsa vergi kaçakçılığından haberi vardır. Madde hükmünde veya Tebliğ-

⁴² Rençber, Altan: “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, Vergi Sorunları, Sayı: 352, Ocak 2018, s. 142; Başaran Yavaşlar, s. 9.

⁴³ Candan, Turgut: <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, Erişim tarihi: 25.12.2017.

de ayrıca bir düzenleme yapılmadığı için söz konusu vergi kaçakçılığına ilişkin VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenen ihbar yükümlülüğünün genel kural olarak işlevini devam ettirdiği düşünülebilir. Bu durum, hakkında vergi kaçakçılığına ilişkin olarak ön tespit neticesinde izaha davet yapılan mükellefin, izaha davetle sunulan imkândan yararlınsın yararlanmasın Savcılığa da bildirilerek hakkında ceza yargısında soruşturma ve kovuşturmanın başlatılması için zemin yaratmaya elverişlidir. Ancak VUK'un 370'inci maddesinde konuya ilişkin düzenleme yapılmadığı için uygulamada vergi idarelerinin ilgili Türk Ceza Kanunu (TCK) maddeleri gereği suçu savcılığa bildirimde bulunmayı mı yoksa bulunmamayı mı tercih edecekleri muğlaktır. Bildirimde bulunmamayı tercih eden bir yaklaşım benimsendiği takdirde söz konusu yaklaşımın uygulamada mükellefleri, istisnada belirtilen miktar ve oranlarda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına, yani bir bakıma vergi kaçırmaya teşvik edebileceği düşünülebilir. Ancak belirtilmelidir ki, ka-naatimizce bu ihtimal oldukça düşük görünmektedir.

Öte yandan, VUK'un 367'nci maddesinde düzenlenen ihbar yükümlülüğü bir zorunluluk olup, gerekli ihbarı gerçekleştirilmeyen kamu görevlisi hakkında TCK'nın 279'uncu maddesinde düzenlenen "kamu görevlisinin suçu bildirmemesi" suçu bakımından soruşturma ve kovuşturma başlatılması mümkündür. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin gerekli bildirim yapmakla yükümlü kılınan vergi idaresi çalışanları, her ne kadar izaha davet kapsamında özellikli bir düzenlemeye veya genel düzenlemenin tekrarına yer verilirse de kendilerini baskı altında hissetmelidir; zira gerekli bildirimleri yapmadıkları takdirde ihbar edilebilme riski ihtimal dahilinde olacaktır. Bu nedenle yukarıda düşük bir ihtimal olarak nitelendirilen ilgili düzenlemenin mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edilebileceği ihtimalinin aksine, söz konusu ihbar riski nedeniyle mükelleflerin izaha davet kapsamındaki vergi kaçakçılığına ilişkin istisnadan olabildiğince imtina edecekleri de düşünülebilir.

5. İzaha Davet Karşısında Mükellefin Hakları

VUK'un 370'inci maddesinde izaha davet müessesesinde mükellefin hangi haklara sahip olduğu düzenlenmemiştir. Bunun bilinçli bir tercih olduğu düşünülmekle birlikte mükelleflerin bazı konularda uygulamada sıkıntı yaşaması muhtemeldir. Sadece izaha davete ilişkin Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Tebliğde, mükellefin izaha davette yararlanabileceği bir idari çözüm yolu olarak uzlaşma yer almıştır. Tebliğin 'Diğer Hususlar' başlıklı son bölümünde yer alan düzenleme uyarınca VUK'un 370'inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üye-

rine mükelleflere tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma imkanı tanınmaktadır. Söz konusu düzenlemenin kanun maddesi ile değil Tebliğ ile getirilmiş olması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olmakla birlikte mükelleflere kesilen ceza üzerinde tasarruf olanağı verilmiştir.

Öte yandan, mükelleflerin izaha davet kapsamında verecekleri veya tamamlayacakları beyannamelere ilişkin herhangi bir yargı yoluna gidip gidemeyecekleri hususu ayrıca düzenleme konusu edilmemiştir. Ancak, bir görüşe göre izaha davetle muhatap kalan mükellef eğer vergi ziyana sebebiyet vermediği düşüncesindeyse ihtirazi kayıtlı beyannamesini vererek veya düzelterek izaha davet müessesinin getirdiği imkandan yararlanabilir.⁴⁴ Böylelikle mükellef ihtirazi kayıt sayesinde dava açma hakkını saklı tutmuş olmaktadır. Diğer bir görüş ise bahsi geçen ihtirazi kaydın izaha davet sonucu verilen beyannamelere koyulamayacağı yönündedir. Bunun da nedeni olarak ihtirazi kaydın izaha davet müessesesinin amacıyla uyuşmadığı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt koyulamayacağına ilişkin yerleşik içtihadı gösterilmektedir.⁴⁵ İhtirazi kayıt vergi kanunlarında düzenlenen bir beyan şekli olmamakla birlikte mükellefin izaha davet kapsamında vereceği veya tamamlayacağı ya da düzeltileceği beyannamesine ihtirazi kayıt koymasına engel bir düzenleme ilgili mevzuatlarda bulunmamaktadır. Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru üzerinde verdiği 27.02.2019 tarihli Genel Kurul kararında ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannamesi üzerine açılan davanın reddini mülkiyet hakkının ihlali olarak nitelendirmektedir.⁴⁶ Bu çerçevede, mükellefin izaha davet karşısında hak arama hürriyetinin ve mülkiyet hakkının korunabilmesi adına kanaatimizce ihtirazi kayıtlı beyanname vermek mümkündür. Kaldı ki, Danıştay'ın yerleşik içtihadı uyarınca süresi geçen beyannamelere ihtirazi kayıt koyulamayacağı ve bu nedenle izaha davette mümkün olmadığı görüşüne katılmamaktayız. Bunun da nedeni izaha davet kapsamında verilecek beyanname için tanınan 15 günlük sürenin yeni bir süre olması ve bu süre içinde verilecek, tamamlanacak veya düzeltilecek beyannamelerin süresi geçen beyanname kategorisinde değerlendirilmesinin imkan dahilinde olmasıdır. Ancak, her ne kadar ihtirazi kayıtlı söz konusu beyannamelerin veri-

⁴⁴ Başaran Yavaşlar, s. 7.

⁴⁵ Candan, Turgut: <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>; Rençber, s. 143.

⁴⁶ Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Kararı, No. 2015/15100, Karar Tarihi: 27.02.2019, Yayımlanma Tarihi: 03.04.2019.

lebilmesi mümkünse de uygulamada vergi dairelerinin ihtirazi kayıtla verilen beyannameleri kabul edip etmeyeceği belirsiz olmakla beraber muhtemeldir ki vergi daireleri en başta bu duruma direnme eğilimi göstereceklerdir.

SONUÇ

Kuvvetle muhtemeldir ki, ilerleyen süreçte mükelleflerin ve vergi idaresinin karşılaşacağı sorunlar, müessesenin kendisini 'izah'a muhtaç hale getirecektir. Gerek kanuni düzenlemede gerekse Tebliğde yer alan belirsizliklerin ve hukuka aykırılıkların giderilmesi için bir kanun değişikliğinin şart olduğu ifade edilebilir. Ancak bu kez gerekli düzenlemelerin yapılması Maliye Bakanlığı'nın değil kanun koyucunun takdirinde olmalıdır. Aksi takdirde Maliye Bakanlığı'nın Tebliğ yayımlayarak bu süreci devam ettirmesi halinde, izaha davet müessesesi, mevcut durumda olduğu gibi hukuki güvenliği zedeler nitelikte, vergilerin kanuniliği ve vergilendirmede belirlilik ilkelerine aykırı bir düzenleme olarak mevcudiyetini koruyacaktır.

İzaha davet müessesesiyle elde edilmek istenen asıl amacın, vergi idarelerinin vergi incelemelerine harcadığı emek ve zamanı azaltmak olduğu düşünüldüğünde hukuka uygun ve yerinde düzenlemelerle bu amaca ulaşılması mümkün görünmektedir. Ancak, özellikle izaha davet ve vergi incelemesi arasında yaratılan gri ve belirsiz alan izaha davet müessesesinin vergi incelemesi sürecini zedeleme riskini de beraberinde getirmektedir. Tüm bu açıklamalar ışığında Türk hukuk sistemindeki mevcut düzenlemesiyle izaha davet müessesesini, Anayasal vergilendirme ilkeleri ile bağdaşmayan, keyfi uygulamalara mahal vererek mükelleflerin haklarını kısıtlayabilecek ve vergi incelemesinin işleyişine zarar verme ihtimaline sahip bir müessese olarak nitelendirmekteyiz.

KAYNAKÇA

Arıkan, Cengiz: Türk Anayasa Hukukunda Yasama Yetkisinin Devredilmezliği İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Arslan, Cenk Murat: “Buyurun İzaha”, Vergi Dünyası, Sayı: 433, Eylül 2017, s. 64-74.

Başaran Yavaşlar, Funda: “İzaha Davet Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, Vergi Dünyası, Sayı: 433, Eylül 2017, s. 6-14.

Bıyan, Özgür: “İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: “İzaha Davet””, Bilanço, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2016, s. 46-49.

Candan, Turgut: “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, (<https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, Erişim tarihi: 17.12.2017).

Canyaş, Oytun: Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012.

Çağan, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, Sayı: 1, Cilt: 37, 1980 s.129-151.

Erkin, Gözde: “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 3, 2012, s. 237-249.

Girgin, Numan Emre: “İzaha davet 1 Eylül’de başladı, ama...”, Serbest Kürsü, Dünya Gazetesi, Eylül, 2017, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-1-eylulde-basladi-ama/381381>, Erişim Tarihi: 28.12.2017).

Görev ve Yetkiler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Resmi İnternet Sayfası, Ankara, (<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Gorev-ve-Yetkiler>, Erişim tarihi: 03.01.2018).

Karakoç, Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, DEÜHFD, Özel Sayı, Cilt: 15, 2013, s. 1259-1308

Kumrulu, Ahmet G.: “Vergi Hukukunun Birtakım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, Sayı: 1, Cilt: 36, 1979, s. 147-162.

Mutluer, Kamil/ Dayanç, Nilay: “Vergi Hukuku”, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

Nas, Adil: “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, AÜHFD, Sayı: 61(4), Ankara, 2012, s. 1307-1336.

Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami: “Vergi Hukuku”, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

Rençber, Altan: “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, Vergi Sorunları, Sayı: 352, Ocak 2018, s. 136-149.

Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, “Bilgi”, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4e24ac3122b0.90876699,

Erişim tarihi: 18.12.2017).

Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, “Bulgu”, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4e24af9d0502.68902929, Erişim tarihi: 18.12.107).

Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, “Davet”, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4d973d129732.31353588, Erişim tarihi: 10.12.2017).

Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, “Emare”, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4d9772aacb83.18731678, Erişim tarihi: 12.12.2017).

Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, “İzah”, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4d8e735de4f4.46789190, Erişim tarihi: 10.12.2017)

Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, “Müessese”, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4dac70c420b6.76790255, Erişim tarihi: 13.12.2017).

Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, “Veri”, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a4e2532cd7a96.65299186, Erişim tarihi: 18.12.2017).

482 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı), Ankara, 2017, (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm>, Erişim tarihi: 20.12.2017).

4 Sayılı “Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.4.pdf>, Erişim tarihi: 23.07.2019).

29796 Sayılı ve 09.08.2016 tarihli Resmi Gazete, (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160809-22.htm>, Erişim tarihi: 10.12.2017)

6728 Sayılı “Yatırım Ortamlarının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un TBMM Gerekçesi, (<http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0728.pdf>, Erişim tarihi: 10.12.2017).

6728 Sayılı “Yatırım Ortamlarının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un TBMM Gerekçesi, (<http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0728.pdf>, Erişim tarihi: 10.12.2017).

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ REJİMİNE ELEŞTİREL BİR BAKIŞ*

Cihat ÖNER**

I. GİRİŞ

Kontrol edilen yabancı kurumların (KEYK) vergilendirilme rejimini düzenleyen yasal düzenlemelerin gerekliliğine ilişkin tartışmalar¹ Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) ve G20 zirvesinin 2015 yılında başlattığı Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) Projesi² ile birlikte yeniden gündeme geldi. OECD esas olarak girişimlerini 1998 yılında yayımladığı bir raporla başlatmıştı.³ Son yıllarda çok uluslu şirketlerin izlediği vergi planlaması modelleri, bunun özellikle kamuoyunda yarattığı izlenim ve vergi gelirlerinde meydana gelen azalma, vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin çabaların fitilini ateşleyen etkenler oldu. Uluslararası boyutuyla vergiden kaçınmanın önlenmesi konusu böylelikle güncelliğini bir kez daha tazeledi.⁴

Son gelişmeler ve ifşa olunan bazı gerçekler ortaya koymuştur ki Amazon, Apple, Google ve Starbucks gibi bazı çok uluslu şirketler, tercih ettikleri vergi planlama teknikleri aracılığıyla vergi yüklerini haksız bir biçimde azaltmışlardır.⁵ Birçok araştırmada devletlerin uyguladıkları farklı vergi oranları,

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Doç. Dr., Tilburg Üniversitesi Öğretim Üyesi, c.oner@uvt.nl

¹ Schmidt, P.K.: "Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20 Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive - An Interim Nordic Assessment", Nordic Tax Journal, C.2016, S.2 (2016), s.87 vd.

² OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, (2015).

³ Bkz. OECD: Controlled Foreign Company Legislation, OECD Publishing, Paris, (1996) ve OECD: Report Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris, (1998).

⁴ Brauner, Y.: "BEPS: An Interim Evaluation", World Tax Journal, C. 6, S.1 (2014), s.10 vd.

⁵ Reuters (2013), "Factbox: Apple, Amazon, Google and Tax Avoidance Schemes",

⁶ çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma yolunu tercih etmelerinin ana nedeni olarak gösterilmiştir. Bu nedenle kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin yasal düzenlemeler, vergiden kaçınmanın ve özellikle vergi oranlarındaki farklılıkların⁷ kötüye kullanılması suretiyle gerçekleştirilen kâr kaydırmanın önlenmesinde kullanılabilecek özel araçlar⁸ olarak tercih edilmiş ve söz konusu sorunlara bir çözüm olarak düşünülmüştür.⁹

Ne var ki vergiden kaçınmanın önlenmesi konusu hem hukuk hem ekonomi perspektifinden değerlendirilmelidir.¹⁰ Bu nedenle devletlerin ekonomik yapıları göz ardı edilerek yapılacak hukuki analizler ya da mevzuat incelemeleri eksik kalacaktır. Gerek gelişmiş gerek gelişmekte olan devletler,¹¹ vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik araçların vergi sistemlerine eklenmesi ya da mevcut kuralların güncellenmesi yoluyla vergi gelirlerinde meydana gelen kaybı en aza indirmeye çalışmaktadır. Bu çabanın en somut örneklerinden birini Avrupa Birliği (AB) düzeyinde de gözlemlemek mümkündür. 2016

Reuters, 22 May 2013. <https://www.reuters.com/article/us-eu-tax-avoidance-idUSBRE94L0GW20130522>. Ayrıca bkz. The Telegraph (2012) "Google boss says \$2bn tax avoidance is called capitalism", The Telegraph, 12 December 2012. <https://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/9740985/Google-boss-says-2bn-tax-avoidance-is-called-capitalism.html>

⁶ Lee, N. - Swenson, C.: "Effects of Overseas Subsidiaries on Worldwide Corporate Taxes", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, C.26 (2016), s. 47-59.

⁷ Çoğu zaman tercihli vergi rejimlerini veya vergi cennetlerini kullanmak suretiyle gerçekleştirilir. Bkz. Grant R. - Taylor, G.: "Income Shifting Incentives and Tax Haven Utilization: Evidence from Multinational U.S. Firms", The International Journal of Accounting, C.50, S.4 (2015), s.458-459.

⁸ İngilizce literatürde Special Anti-Abuse ya da Avoidance Rules (SAARs) olarak tanımlanırlar.

⁹ Kane, M. A.: "The Role of Controlled Foreign Company Legislation in the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project", Bulletin for International Taxation, C.68, S.6/7 (2014), böl.2.

¹⁰ Egger P. H. - Wamser, G.: "The impact of controlled foreign company legislation on real investments abroad. A multi-dimensional regression discontinuity design", Journal of Public Economics, C.129, (2015), s.129 77-91. Ayrıca, Haufler - Mardan, A. M. - Schindler, D.: "Double Tax Discrimination to Attract FDI and Fight Profit Shifting: The Role of CFC Rules", Journal of International Economics, C. 114 (2018), s.25.

¹¹ Bu sınıflandırma Dünya Bankası verilerine şu şekilde dayandırılabilir: Gayrisafi Milli Hasıla miktarı (Gross National Income) per capita 12.095 ABD Doları üzerindeki ve altındaki ülkeler. Bkz. <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519>.

yılında çıkarılan AB Direktifi,¹² vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik diğer tüm önlemler yanında kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi kurallarının üye devletlerin iç hukuklarına adapte edilmesini zorunlu kılmaktadır.

Genel olarak bakıldığında, ilk başlarda KEYK düzenlemelerinin öncelikle sermaye ihraç eden (ABD, Almanya, İngiltere ve Fransa gibi) ve bu sermaye üzerindeki vergilendirme yetkilerini, diğer bir deyişle kontrollerini, kaybeden devletlerce tercih edildiği söylenebilir.¹³ Bununla birlikte gelişmekte olan devletlerin de mevzuatlarında benzer düzenlemelere, gün geçtikçe artan bir hızla yer verdikleri gözlenmektedir.¹⁴ Örneğin Türkiye, Brezilya, Rusya, Çin, Güney Afrika ve Endonezya gibi devletler OECD'nin BEPS projesinden çok önce KEYK düzenlemelerini vergi mevzuatlarına eklemişlerdir. Gelişmekte olan devletler de geliştikçe, gelişmiş devletlerin karşılaştığı problemler ile karşılaşmaya başlamışlardır. Öyle ki, bazı çalışmalar gelişmekte olan devletlerin, çok uluslu şirketlerin kâr kaydırma uygulamaları sonucunda, gelişmiş devletlere nazaran çok daha fazla vergi kaybına uğradıklarını ortaya koymuştur.¹⁵

OECD'ye göre, KEYK kuralları bir yabancı kurumu kontrol etme yetkisine sahip vergi yükümlülerinin mali ikametgâhlarını değiştirmek, hatta bazı durumlarda, elde ettikleri geliri söz konusu kurumlara kaydırma riskini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.¹⁶ Ancak mevcut KEYK kurallarının genellik-

¹² Bkz. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

¹³ Sermaye kontrolü (capital control) hükümetlerce, merkez bankalarınca ya da diğer düzenleyici kurumlarca alınan ve yabancı sermayenin yurt içine giriş ya da çıkışını düzenleyen önlemler olarak tanımlanabilir. Bu önlemler, vergi ya da benzeri mali yükümlükleri, gümrük tedbirlerini, yasal düzenlemeleri, sermaye miktarındaki kısıtlamaları ya da mali piyasalardaki bazı değişkenleri kapsayabilir. Bkz. https://www.investopedia.com/terms/c/capital_control.asp.

¹⁴ Ayrıca bkz. Harris, P.A.: United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries (Ed. A. Trepelkov - H. Tonino - D. Halka), 2. Bası, United Nations (2017), s.65-66 vd.

¹⁵ Bkz. Crivelli, E. - De Mooij, R. - Keen, M.: "Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department", IMF Working Paper (2015). <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>. Ayrıca bkz. Niels, J., Tørslø, T. - Wier, L.: "Are Less Developed Countries More Exposed to Multinational Tax Avoidance? Method and Evidence from Micro-data", WIDER Working Paper, 2016/10 (ISBN 978-92-9256-053-9).

¹⁶ OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (2015), s.9.

le uluslararası iş ortamındaki değişikliklere ayak uyduramadığı ve çoğunun BEPS'i etkili bir şekilde kavrayacak tasarıma sahip olmadığı gerçeği de vurgulanmaktadır.¹⁷

OECD ve G20 üyesi olması nedeniyle Türkiye'nin de BEPS ile ilgili güncel gelişmelerden etkilenmemesi beklenemez. Türkiye gerek BEPS projesinin hazırlanmasında gerekse uygulanması sürecinde çeşitli roller üstlenmiştir.¹⁸ Hal böyle olmakla birlikte Türkiye'nin hem mevcut KEYK kuralları hem güncel gelişmeler karşısındaki tutumu eleştiriye kapalı değildir. Çalışma, bu konuyu ele almayı amaçlamakta ve Türkiye'nin BEPS ile mücadele algısına KEYK özelinde eleştirel bir bakış sergilemektedir. Bu doğrultuda çalışmada, ilk önce KEYK kurallarının genel bir değerlendirilmesi yapılacak, daha sonra OECD'nin geliştirdiği yeni KEYK rejimi Türk mevzuatı ile karşılaştırmalı olarak incelenecek, son olarak da varılan sonuçlar paylaşılacaktır.

II. KEYK KURALLARININ GENEL PORTRESİ

1. Ekonomik Arka Plan

Ekonomik tabloya yakından bakılacak olursa KEYK düzenlemelerini zorunlu kılan şu gelişmeler dikkat çekicidir. Son yirmi yılda yerel ekonomi ve pazarların bütünleşmesi ile birlikte ülkeye özgü işletim modellerinden küresel yönetim organizasyonlarına, küresel ya da küresel düzeyde çeşitli fonksiyonları merkezileştiren bütünleşmiş tedarik zincirlerine dayanan küresel modellere doğru bir değişim gerçekleşti.¹⁹ Ayrıca, iş dünyasında gün geçtikçe artan oranda bilgi ve teknolojinin kullanılmaya başlaması, maddi olmayan duran varlıkların önem kazanmasına, buna karşılık şirketlerin fiziksel varlıklarının öneminin azalmasına neden oldu.²⁰ Bu gelişmelere ek olarak ticaretin ve yatırımların küreselleşmesi, devletleri, doğrudan yabancı yatırımları ülkelerine çekecek ve vergi gelirlerini artırmalarını sağlayacak bir vergi politikası uygulamaya teşvik etti.²¹ Bu koşullar, devletlerin vergi sistemleri arasında, uygulanan vergi oranları ve vergileme teknikleri bakımından uyumsuzluklar doğurdu ve bazı yatırımların vergi cenneti ya da tercihli vergi rejimi uygulayan devletlere yönelmesini neredeyse cazip hale getirdi. Bunun sonucunda, özellikle çok

¹⁷ OECD: (dn.16), s.9.

¹⁸ Örneğin 2015 yılında Antalya'da düzenlenen G20 Zirvesinde, OECD'nin izlediği BEPS Projesine Türkiye tam destek vermiştir.

¹⁹ OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris (2013), s.25.

²⁰ Schäfer, A. - Spengel, C.: "International Tax Planning in the Age of ICT", ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 04-027 (2004), s.2-4.

²¹ OECD: (dn.31), para.8 vd.

uluslu şirketler anılan devletlerde kurdukları bağlı ortaklıklar vasıtasıyla kârlarını artırmak ve vergi yüklerini düşürmek için uygun fırsatlara sahip oldu.²²

Bu nedenle bağlı ortaklıklar ya da yavru şirketlerin²³, yüksek vergi oranı uygulayan devletlerin mukimleri tarafından mali bakımdan kontrol edildikleri kabul edilmekte ve söz konusu şirketler genellikle ikamet ettikleri bu devletlerin perspektifinden, kontrol edilen yabancı kurumlar olarak adlandırılmaktadır.²⁴ Çeşitli ampirik araştırmalarda, düşük vergi rejimi uygulayan devletlerde yavru şirketleri bulunan çok uluslu şirketlerin vergi öncesi kârlarının, taşıdıkları vergi yüklerine nazaran daha yüksek olduğu ortaya konmuştur. Bu durumun vergiden kaçınmanın varlığına işaret ettiği ileri sürülmektedir.²⁵ Değinilen bu girişimlerin önüne geçmek amacıyla birçok devlet iç hukuklarında KEYK kurallarına yer vermiş ve bu şirketleri kontrol edildikleri devletlerde, daha doğru bir ifade ile kontrol eden şirketin mukim olduğu devlette vergilendirebilmek için vergi güvenlik önlemleri geliştirmiştir.

Türkiye de küresel çaptaki ekonomik gelişmelerden elbette etkilenmektedir. Geçen on yılda Türkiye'ye gelen doğrudan yabancı yatırımların (DYY) akışında çeşitli gelişmeler meydana gelmiş, bu konuda önemli artışlar gözlenmiştir.²⁶ Genel olarak, 2005 – 2017 yılları arasında, özellikle gelişmekte olan devletler bakımından ülkeye gelen DYY miktarı artarken, gelişmiş devletlerde ise düşmüştür.²⁷ Türkiye bakımından ülkeye gelen DYY akışında özellikle

²² Kuźniacki, B.: “Controlled Foreign Companies and Tax Avoidance: International and Comparative Perspectives with Specific Reference to Polish Tax and Constitutional Law, EU Law and Tax Treaties”, SSRN Working Paper (2017), s.27. Bkz. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3107382.

²³ Öncel, M. - Kumrulu, A. - Çağan, N.: Vergi Hukuku, 27. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara (2018), s.337.

²⁴ Bkz. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 7. md. ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 03/04/2007, Resmi Gazete No: 26482, 7. Bölüm.

²⁵ Örneğin, Fuest, C. - Riedel, N.: “Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries: the Role of International Profit Shifting”, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, (2012), s.18 vd. Bkz. <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3257/1/WP1012.pdf>.

²⁶ İstatistikler için bkz. <http://www.invest.gov.tr/trTR/investmentguide/investorsguide/Pages/FDIinTurkey.aspx>

²⁷ United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), World Investment Report 2018, Investment and New Industrial Policies, United Nations, New York and Geneva, 2018, 2005-2017 yılları için bkz s.xi, 11 vd. https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2018_en.pdf

2015 yılından itibaren bir düşüş gözlenirse de DYY stoklarında artış meydana gelmiştir.²⁸ Bu tablonun iki açıklaması olabilir: Türkiye son beş yılda gelişmekte olan bir devlet olarak ekonomik açıdan büyüme kaydetmiş; ancak bununla birlikte çok uluslu şirketler ise ülkeden sermayelerini çekmeye başlamıştır. Türkiye’de mukim kurumlar bakımından ise sermaye akışı, gelirin KEYK aracılığıyla yurt dışına aktarımı ve vergi dışı bırakılmaya çalışılması olarak kendini göstermiştir.

Söz konusu hareketlilik elbette dikkat çekicidir; fakat konu sınır ötesi işlemlerden elde edilecek vergi gelirlerini arttırma amacı ile birlikte değerlendirildiğinde, KEYK kurallarının önemi bir kez daha öne çıkmaktadır. Söz konusu olumsuz tabloyu vergi gelirlerini arttıran bir fırsata çevirmek iyi tasarlanmış KEYK kuralları ile mümkün olabilir.

Örneğin KEYK kuralları etkin işletilebilirse, yükümlülerin gelirlerini veya gayri maddi varlıklarını, vergi yüklerini azaltacak şekilde düşük vergi rejimi uygulayan yabancı devletlere kaydırma olanaklarını azaltır.²⁹ Bu amaç geliştirmekte olan devletler bakımından büyük önem arz etmektedir. Bazı durumlarda ise KEYK kurallarının odağı daha ziyade vergi kaçakçılığı ile mücadelede kayabilir. Bazen de KEYK aracılığıyla gelir vergisi erteleme imkânlarına³⁰ daha geniş bir sınırlama getirilmek amaçlanabilir.³¹ Tüm bunlar topluca kapsama alınabileceği gibi ayrı ayrı da düzenlenebilir. Bu tercih tamamen devletlerin vergi politikalarına ve ekonomik sistemlerine dayanır.

2. KEYK Kurallarına Duyulan İhtiyaç

KEYK aracılığıyla ulusal vergi yükünden kaçınmaya olanak sağlayan imkânlar aslında yine devletlerin kendi ulusal vergi sistemlerinde yer almaktadır.³² Örneğin yavru şirketler ayrı birer hukuki kişilik taşıdıkları için kurum

²⁸ Bkz. United Nations Conference on Trade and Development, World Investment Report 2018, Investment and New Industrial Policies, Country Fact Sheet: Turkey. Ülkeye gelen DYY akışı (Milyon Dolar) 2005-2007: 10, 9; 2015: 6.9; 2016: 5, 1; 2017: 4, 4. DYY stokları: 2015: 18, 4; 2016: 16, 7; 2017: 22, 8.

https://unctad.org/sections/dite_dir/docs/wir2018/wir18_fs_tr_en.pdf

²⁹ Schmidt, (dn. 1), s.88

³⁰ Vergi ertelemeinin doğuracağı sonuçlar için bkz. Lang, M. - Aigner, H. J. - Scheuerle, U. - Stefaner, M.: CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, 4. Bası, Kluwer Law International (2004), s.15-25. Ayrıca bkz. Öz, N.S.: “Vergi Cennetleriyle Mücadele Aracı Olarak Yurt Dışı Kontrollü İşletme Düzenlemeleri”, Mali Pusula, Y.1, S.2, (2005), s.28-29.

³¹ OECD: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris (1998), para. 98.

³² Miller, A. - Oats - L.: Principles of International Taxation, 5th Edn., Bloomsbury Profes-

kazancı, hissedarların geliri olarak ancak temettü dağıtım yapıldığında ya da şirket hisseleri satıldığında vergilendirilmektedir. İkinci yöntem ise dar yükümlüler ile tam yükümlülerin elde ettikleri gelirleri farklı vergilendirmektir.³³ Anılan bu teorik düzlem, istemeden ve etkileşim içinde, vergiden kaçınmaya zemin hazırlayabilmektedir. Bazen KEYK'ler, dar yükümlü kurum olarak ülke ile doğrudan bir bağlantıları olmadığı için kendiliğinden bir vergi yükünün süjesi olamamaktadır. Kontrol eden mukim kurum ise KEYK üzerinde sahip olduğu nüfuzu kullanarak vergiden kaçınma olanakları yaratabilmektedir.³⁴ Örneğin temettünün ne zaman dağıtılacağına ya da hisselerin ne zaman elden çıkarılacağına kontrol eden kurum karar vermekte, böylece vergi yükünü erteleme imkânına sahip olmaktadır. Bu yönde bir erteleme vergilemede şahsiliği (kişisellik) esasını benimsemiş devletler bakımından vergi gelirlerini azaltıcı bir etki yaratmaktadır.³⁵ Buna ek olarak eğer ulusal hukuk, yurt dışında elde edilen temettüleri ya da değer artışı kazançlarını vergi dışı bırakıyorsa, söz konusu gelir asla vergilendirilemeyecek demektir.³⁶ Hal böyle olmakla birlikte KEYK'lerin potansiyel olarak uzun dönemde vergi erteleme aracılığıyla vergi avantajı sağlayıp sağlamayacakları tartışmaya açıktır. KEYK'lerin esas olarak vergi oranlarındaki farklılıklardan faydalanarak vergi avantajı elde etmeyi planladıkları ileri sürülmektedir.³⁷

Bu bakımdan KEYK kuralları, gelirin düşük vergi rejimi uygulayan devletlere yönelmesini (kâr kaydırma) veya bu devletlerde gelirin elde edilmesi-

sional Pub., Hampshire (2016), s.567.

³³ Bu farklılık mülkîlik ve şahsîlik ilkesine göre vergilendirme esasının bir sonucudur. Bkz. KVK, 3. md: “*Tam mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyet: Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler*”.

³⁴ *Avi Yonah, R.S. - Halabi, O.*: “US Subpart F Legislative Proposals: A Comparative Perspective”, U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 12-003 U of Michigan Public Law Working Paper No. 264 (2012), s.2. Bkz. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1991966.

³⁵ Vergi ertelemesinin yabancı yatırımları ülkeye çekme bakımından olumlu bir sonuç doğurduğu ise değerlendirilmesi gereken diğer bir olgudur. *OECD: Controlled Foreign Company Rules*, OECD Publications, Paris (1998), s.16-17.

³⁶ Vergilendirmede ülkesellik ilkesini esas alan bazı sistemlerde gözlenmektedir. Örneğin Singapur ulusal vergi hukukuna göre yurt dışında elde edilen gelir ülkeye getirilinceye kadar vergilendirilmemektedir. *IBFD: Singapore - Corporate Taxation - Country Surveys*, International Aspects, böl.6.1.

³⁷ *Brauner, Y.*: “What the BEPS”, *Florida Tax Review*, C. 16, S.55 (2014), s.87.

nin geciktirilmesini (matrah aşındırma) önlemeyi amaçlamaktadır.³⁸ KEYK kurallarının hedef kitlesi, farklı devletlere ve farklı vergi kurallarına erişimi olan, vergi sistemleri arasındaki bu farklılıkları ve/veya uyumsuzlukları vergi avantajı yaratacak şekilde kötüye kullanmak için yeterli kaynaklara sahip bulunan, çok uluslu şirketlerdir. KEYK rejiminin amacı ne sadece ülke içinde faaliyet gösteren kurumların uluslararası rekabet gücünü olumsuz yönde etkilemek ne de sınır ötesi yatırımları engellemek olmalıdır.³⁹ Bu nedenle KEYK kurallarının, yükümlülerin elde edeceği vergi avantajı ile (hatta ortaya çıkabilecek vergi kaybı ile) uluslararası piyasalarda elde edilecek diğer avantajlar arasında dengeli bir yol izlemesi zorunludur. Vergiden kaçınma riskinin olmadığı ya da çok düşük olduğu durumlarda KEYK kurallarının uygulanmasının bir gereği yoktur.⁴⁰ Zira düşük vergi ya da vergi avantajı ölçütleri de her durumda KEYK kurallarının harekete geçirilmesinde tek başlarına yeterli değildir. Aşağıda ayrıntılı olarak değinilecek şartların da gerçekleşmesi gerekir.

3. Ulusal ve Küresel Vergi Politikaları Bakımından KEYK Kuralları

Vergilendirmenin toplum için yükten ziyade yararlı olması beklenir. Değişim her alanda olduğu gibi vergi alanında kaçınılmazdır. Ancak Adam Smith'den⁴¹ bugüne kadar geliştirilmiş olan vergileme ilkelerinin, vergi sis-

³⁸ Baker, P.: "CFC Aspects of Intellectual Property", Włodzimierz Nykiel and Adam Zalański, *Tax Aspects of Research and Development within the European Union*, Wolters Kluwer (2014), s.135-144, 135; Miller - Oats, (dn. 32), s.569.

³⁹ Aigner, H. J. - Scheuerle, U. - Stefaner, M.: "General Report", CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, (M. Lang et al. eds.), Eucotax Kluwer Law International (2004), s.22.

⁴⁰ Kuźniacki, B.: "The Need to Avoid Double Economic Taxation Triggered by CFC Rules under Tax Treaties, and the Way to Achieve It", *Intertax*, C.43, S.12 (2015), s.758-772; Keller, S. - Schanz, D.: "Measuring Tax Attractiveness across Countries", *Arqus-Diskussionsbeiträge zur quantitativen Steuerlehre*, No. 143. Kiel: Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft (2013), s.31-32.

Bkz. <https://pdfs.semanticscholar.org/cc9d/330a5f3a9e2e2bf6edc742af397669e822f8.pdf>. Hybka, M.M.: "Legislative Proposal for a Controlled Foreign Companies Regime in Poland from an International Perspective", *Financial Theory and Practice*, C.38, S.4 (2014), s.465-487.

⁴¹ Örneğin Adam Smith, bugün hala geçerli olan ideal vergi sisteminin dört temel ilkesini tanımlamıştır: eşitlik, kesinlik, kolaylık ve verimlilik. Bkz. *Smith, A.: An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Book 5, Chapter II, Part 3 of Taxes. Stiglitz'e göre ise iyi bir vergi sisteminin kabul edilen beş özelliği: verimlilik, idari basitlik, esneklik, politik sorumluluk ve adalettir. Bkz. *Stiglitz, J. E.: Economics of the Public Sector*, 3rd Edn, WW Norton & Company (1999), s.457-458.

temleri güncellenirken de göz önünde bulundurulması faydalıdır.⁴² KEYK kuralları gibi uluslararası alanda etki doğran vergi kuralları söz konusu olduğunda ise şu hususlar göz önünde bulundurulmalıdır:⁴³ KEYK kuralları yalnızca gelir maksimizasyonuna odaklanarak uygulanmamalı, aynı zamanda eşitliği teşvik etmeyi, rekabeti arttırmayı ve ekonomik tarafsızlığı sağlamayı da hedeflemelidir. İyi tasarlanmış KEYK kuralları devletlerin yalnızca vergi tabanını genişletmek yerine, vergi tabanını da koruyarak, adaletli bir sistemde vergi geliri elde etmesini temin etmelidir. Bu nedenle vergi yükü belirlenirken, yükümlülerin çifte vergilendirmeden olumsuz yönde etkilenmemeleri de düşünülmelidir.⁴⁴ KEYK kurallarının mutlaka çifte vergilendirmeyi önleyici tedbirler içermesi gerekir. Ek olarak, kuralların idari açıdan kolay uygulanabilir ve gönüllü uyumu teşvik edici bir karakterde olması da beklentiler içinde yer almalıdır. Gönüllü uyumu arttıracak en önemli etkenlerden biri hiç şüphesiz adalet ve eşitlik ilkeleridir. Bu ilkelerin kapsamı hayli geniş olmakla birlikte yatay ve dikey eşitlik ilkeleri KEYK'ler söz konusu olduğunda da gözden kaçırılmamalıdır. Ancak ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekten uygulanması ile adil bir vergilemenin gerçekleştirilmesi mümkündür.⁴⁵

Uluslararası vergi kuralları bakımından diğer önemli konular ise ulusal ekonominin rekabet gücünün artırılması ve ekonomik büyümenin desteklenmesidir.⁴⁶ Ekonomik büyüme ülkenin yabancı yatırımlar bakımından çekici hale getirilmesi ile de teşvik edilmelidir. Bu bakımdan KEYK kurallarının çok geniş çapta uygulama alanı bulması, sınır ötesi ticareti olumsuz yönde etkileyebilir. Yurt dışı para akışının sınırlı tutulması, tahmin edileceği üzere, yurt içine yönelik para akışını da sekteye uğratacaktır.

Tüm bunlar yanında vergilemede adalet ve adalet algısı uluslararası vergi sistemleri bakımından önem arz etmektedir.⁴⁷ Uluslararası alanda vergi ilişkileri birden fazla devleti ilgilendirdiği için bu düzeyde bir adalet anlayışı, ilgili ülkeler üzerindeki kümülatif etkileri göz önünde bulundurularak, ilişki ağına

⁴² Alley, C. - Bentley, D.: "A Remodeling of Adam Smith's Tax Design Principles", Australian Tax Forum, No.2 (2005), s.586.

⁴³ Arnold, B.J.: International Tax Primer, 3rd Edn, Kluwer Law International (2016), s.4-5.

⁴⁴ Stevens, S.A.: "The Duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share", Intertax, C.42, S.11 (2014), s.702-708.

⁴⁵ Debelva, F.: "International - Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers?", World Tax Journal, C.10, S.4 (2018), sec.3.1 vd.

⁴⁶ Arnold, (dn. 43) s.5.

⁴⁷ Debelva, (dn. 45) sec.3.2.

dahil tüm devletlerin bakış açısından değerlendirilmelidir. Adil bir vergileme, adil uluslararası vergi standartlarının geliştirilmesine katkıda bulunmak, yükümlülere bu standartlara uygun vergi yükü yüklemek ve diğer ülkelerle işbirliği yapmak suretiyle başarılabilir.⁴⁸ Bu nedenle ulusal KEYK kuralları tasarlarken diğer devletlerde uygulanan KEYK kuralları da dikkate alınmalıdır. Uluslararası vergi ağı içinde birbiri ile uyumlu KEYK kuralları geliştirmek devletlerin rekabet gücünü ve yatırımlar bakımından çekiciliğini arttıracaktır. Tüm bunlar yanında, KEYK kuralları, vergi sistemleri içinde en karmaşık kurallar olarak bilinirler. Sistem oluşturulurken, vergilemede sadelik ve basitlik gibi göz ardı edilemeyecek ilkelerin de dikkate alınması yerinde olacaktır.⁴⁹ Gereğinden fazla karışık, anlaşılması ve uygulaması zor kurallar, belirsizliği ve uygulama problemlerini beraberinde getirecektir. Bu durumda kurallara gönüllü uyum seviyesi düşeceği gibi beklenen vergi gelirlerine ulaşmak mümkün olmayacaktır.

Son olarak uluslararası vergi politikası ile sermaye tarafsızlığı ilkeleri arasında (ihracat ve ithalat tarafsızlığı bakımından) (*capital export/import neutrality*) bir denge sağlamak gereklidir. Söz konusu ilkeler, iç pazarlarda çok etkili görünmeseler bile uluslararası piyasalar bakımından büyük önem arz ederler.⁵⁰ Sınır ötesi işlemlerde vergilendirme yetkisinin mukim olunan ülkeden ziyade, öncelikle kaynak ülkeye tanınarak anılan dengenin gerçekleştirilmesi mümkün gözükmektedir. Bu durumda vergilendirmede mülklik ilkesi tam anlamıyla uygulama alanı bulabilir.⁵¹

4. KEYK Kurallarının Uygulanmasında Gözlenen Sorunlar

KEYK kuralları uyarınca elde edilen ya da elde edileceği farz edilen gelir, kontrol eden kurumun mukim olduğu devlette vergilendirilir. Ancak aynı gelir, kontrol edilen kurumun mukim olduğu devlette de vergilendirilebilir. Böylece uygulamada karşılaşılabilecek ilk sorun hukuki anlamdaki çifte vergilendirme olmaktadır. KEYK kurallarının uygulanması dolayısıyla ortaya çı-

⁴⁸ Arnold, (dn.43) s.5.

⁴⁹ Pinto, D.: "A Proposal to Reform Income Anti-Tax-Deferral Regimes", Journal of Australian Taxation, C.12, S.2 (2009), s.41 ve 45.

⁵⁰ Weisbach, D. A.: "The Use of Neutralities in International Tax Policy", Coase-Sandor Working Paper Series in Law and Economics (2014), s.3-4. Bkz. https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2383&context=law_and_economics.

⁵¹ Genelde mülklik ve şahsilik ilkeleri vergi sistemlerinde birlikte uygulama alanı bulur. Ancak şahsilik ilkesine ağırlık veren devletlerin KEYK kurallarının daha geniş kapsamlı olduğu ileri sürülmektedir. Bkz. Brown, K.B.: Taxation and Development - A Comparative Study, 1st Edn., Springer International Publishing (2017), s.350.

kabilecek ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise en vahim senaryolardan birisidir. Bu durumda kontrol eden kurum, henüz daha gelir elde etmeden aynı gelir üzerinden iki kez vergiye tabi tutulmaktadır. Bu sorunun en yaygın çözümü, yurt dışında ödenen vergilere belirli ölçülerde tanınan mahsup imkânıdır.

Bunun dışında KEYK kurallarının çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının (ÇVÖA) hükümleri ile de çelişmemesi gerekir. KEYK kuralları özellikle ticari kazançların ve temettülerin vergilendirilmesine ilişkin maddeler (genellikle 7 ve 10. maddeler) ile uyumlu bir biçimde tasarlanmalıdır. Özün şekle üstünlüğü ilkesinin özel bir uygulaması olan ve İngilizce yazında kurumsal peçelemeyi aralama yaklaşımı (*piercing-corporate-veil-approach*) olarak adlandırılan yaklaşımda⁵² KEYK bir çeşit saydam işletme olarak değerlendirilmekte ve vergilendirme bakımından göz ardı edilmektedir. Farazi/varsayımsal temettü (*deemed-dividend*) yaklaşımında⁵³ ise kontrol eden kurumun mukim olduğu devlet, temettüleri henüz dağıtılmadan, dağıtılmış gibi vergilendirme yetkisine sahip olmaktadır. Bu yaklaşımda KEYK'in kurumsal varlığı kabul edilmekte, ancak temettü dağıtımının gerçekleşme anına ilişkin gerçeklikler göz ardı edilmektedir. Bu nedenle yükümlüler gelir elde etmeseler de etmişler gibi vergilendirilmektedir. Dolayısıyla KEYK kuralları bulunmayan ya da farklı kurallara sahip olan devletlerin vergilendirme yetkileri ile KEYK kuralları uygulayan devletlerin menfaatleri birbiri ile çelişmemelidir. Kendi ülkesinde vergiye tabi tutulamayan ya da henüz elde edilmemiş bir gelirin bir başka devlet tarafından vergilendirilmesi, ÇVÖA'nın temelini oluşturan vergilendirme yetkisinin adil bir biçimde paylaşılması anlayışı ile çelişmektedir. Hatta öyle anlaşmalar vardır ki, örneğin Türkiye-Hollanda ve Türkiye-Belçika Vergi Anlaşmaları gibi, dağıtılsa dahi temettülerin vergilendirilmeyeceğini öngörmektedir.⁵⁴ Bu durumda faraziyeye dayalı bir vergilendirme sadece vergi anlaşması hükümlerinin iç hukukça çiğnenmesi/ezilmesi (*treaty override*) anlamına gelecektir. Yargının konuya yaklaşımı ise başka bir sorun teşkil etmektedir. İhtihatta ulusal ve uluslararası düzeyde bir tutarlılık

⁵² Rust, A.: "CFC Legislation and EC Law", Intertax, C. 36, S.11 (2008), s.493; Canè, D.: "Controlled Foreign Corporations as Fiscally Transparent Entities, The Application of CFC Rules in Tax Treaties", World Tax Journal, C.9, No.4 (2017), s.521, 528; Aigner - Scheuerle - Stefaner, (dn.38) s.23.

⁵³ Canè, (dn. 52) s.528; Rust, (dn.52) s.493.

⁵⁴ Bu konuya ayrıntılı olarak aşağıda değinilecektir.

gözlenememektedir.⁵⁵⁻⁵⁶

Doktrinde OECD'nin KEYK kuralları konusundaki görüşünün yoğun destek gördüğü söylenebilir. OECD gerek Model Anlaşmanın şerhinde⁵⁷ gerek BEPS raporlarında⁵⁸ KEYK kuralları ile mevcut vergi anlaşmaları arasında herhangi bir uyumsuzluğun bulunmadığını ileri sürmektedir. Açıklandığı üzere bunun her zaman geçerli olduğunu savunmak mümkün değildir. Buna ek olarak KEYK kurallarının, maksatlı olarak ve egemenlik yetkilerine dayanarak sadece düşük vergi rejimi uygulayan ülkeleri kapsamı, vergilemede adalet ilkesini de tartışmaya açacaktır; zira bu ülkeler diğer ülkelerce zararlı rakipler olarak nitelendirilmektedir.⁵⁹ Bu değerlendirmenin uluslararası hukukta herhangi bir dayanağı olmadığı gibi eleştiriye de açıktır.⁶⁰

III. OECD EYLEM PLANI 3 – ETKİN KEYK KURALLARININ YENİDEN TASARIMI VE TÜRKİYE UYGULAMASININ KARŞILAŞTIRILMASI

KEYK kuralları ABD'de 1962 yılında ilk kez uygulamaya konulduğunda bütün dikkatleri üzerine çekmiştir.⁶¹ İlk bakışta bu kurallar ABD mevzuatın-

⁵⁵ Çeşitli ülke uygulamaları için bkz. *Kuźniacki, B.*: “Tax Treaty Interpretation by Supreme Courts: Case Study of CFC rules”, http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Palestras/B_Kuzniacki_Supreme_Courts_Case_law_CFC_rules_and_tax_treaties_version%20from%20Sept_final.pdf.

⁵⁶ Türkiye uygulaması için bkz. *Öner, C.*: “Turkey: Taxation of CFC Earnings Before and After the Distribution of Dividends”, *Tax Treaty Case Law around the Globe - 2018*, IBFD Pub. (2019), böl.15.

⁵⁷ Özellikle 1. maddenin şerhinde 2003 yılından itibaren.

⁵⁸ *OECD: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6, Final Report (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (2015).*

⁵⁹ *Kuźniacki, (dn. 22) s.42.*

⁶⁰ Türkiye örneğinin KVK'nın yürürlüğe girdiği 2006 yılından itibaren söz konusu zararlı rakiplerinin listesini henüz ilan etmemiştir. Bkz. KVK madde 30/(7): “*Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır*”.

⁶¹ Subpart F kuralları ya da “Subpart F Income” Under I.R.C. § 95. Bkz. https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/DPLCUV_2_01.PDF.

da düzenlendiği yer itibariyle vergi hukukunda hakkın kötüye kullanılmasını engellemeye yönelik hükümler olarak değerlendirilmiştir. 1970 – 1980 yılları arasında gelişmiş birkaç devlet dışında bu kuralları uygulayan başka devlet yoktu. Ancak 1990'dan itibaren, uluslararası ticaretin gelişmesi ve bilgi iletişim teknolojilerinin çağ atlama ile birlikte KEYK rejimi uygulayan devlet sayısında bir artış gözlenmiştir. Özellikle sermaye ihraç eden devletler başta olmak üzere birçok devlet, vergi idarelerini bu yönde çalışmaya teşvik etmiştir. İlginçtir ki bazı sermaye ithal eden devletler bile bu yarışa hiç çekinmeden katılmıştır. OECD de uluslararası kamuoyundan gelen baskılar neticesinde 1998 yılında yayımladığı bir rapor ile üyelerine KEYK rejimi uygulamayı tavsiye etmeye başlamıştır.⁶² Hatta o tarihlerde ülkesinde faaliyet gösteren herhangi bir uluslararası şirket olmamasına rağmen, bazı gelişmekte olan devletler de vergi sistemlerine KEYK kuralları ihdas etmişlerdir.⁶³ Türkiye de bu akıma uyarak 2006 yılında KEYK kurallarını Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) ekleyerek uygulamaya başlamıştır.⁶⁴

OECD'ye göre geleneksel vergi sistemleri uluslararası iş dünyasında meydana gelen gelişmelere ayak uyduramamakta ve küresel değer zincirinin yeni bir iş modeli olarak büyüyen önemini kavrayamadığı için çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma stratejileri ile etkili bir biçimde mücadele edememektedir.⁶⁵ Bu bağlamda BEPS Projesi esas olarak devletlere KEYK kurallarını güçlendirmeyi ve vergi kaybına neden olabilecek tüm uygulamaları kavrayabilmeyi önermektedir.⁶⁶⁻⁶⁷ Güçlendirme ifadesi her ne kadar mevcut kuralları hedef alıyor gibi gözükse de yeni kuralları ihdas etmeyi de

⁶² OECD: (1998), (dn. 3).

⁶³ Çeşitli devletlerde faaliyet gösteren yabancı yatırımcı ve yabancı hissedarlara ilişkin bilgilere UNCTAD'ın internet sitesinde ulaşılabilir. Bkz. <https://unctad.org/en/Pages/themes.aspx>.

⁶⁴ Bkz. KVK madde 7. "Bu hüküm, uluslararası vergi hukukuna uygun olarak vergi cennetleri (limanları) ile mücadelenin önemli bir yönünü oluşturmaktadır". Bkz. Öncel - Kumrulu - Çağan: (dn. 23), s.336.

⁶⁵ OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris (2013), s.18 vd.

⁶⁶ Bkz. OECD: BEPS - Frequently Asked Questions; Action 3 - Strengthening Controlled Foreign Companies Rules. <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequently-asked-questions.htm>.

⁶⁷ Doktrinde bunun aksini iddia eden, devletlerin KEYK kurallarını yumuşattığını ileri süren görüşler de vardır. Bkz. Avi-Yonah, R.S.: "Back to the Future? The Potential Revival of Territoriality", Bulletin for International Taxation, C. 62, S.10 (2008), s.471-474.

kapsamaktadır.⁶⁸ Genel amacın ise çok uluslu şirketlerin yabancı ilişkili şirketler ya da belli bazı dar yükümlüler aracılığıyla matrah aşındırmalarının ve/veya kâr kaydırmalarının önüne geçmek olduğu ileri sürülmektedir.⁶⁹

Çok uluslu şirketlerin yurt dışındaki işletmeleri, şirketin genel işleyiş politikalarından ve stratejilerinden bağımsız hareket etmemekte, görünüşte ayrı olarak değerlendirilebilseler bile faaliyetlerini tamamıyla şirketle bütünleşmiş bir şekilde sürdürmektedir. Bu nedenle OECD şirketlerin faaliyetlerinin bu şekilde parçalanması ya da ayrılmasının nedenlerini de araştırmıştır. Ortaya çıkan sonuçlar şirket yapılanmasında, faaliyetlerin ve yatırımların gerçekleştiği yer ile gelirin beyan edildiği yer arasında bir ayrıma gidildiğini ortaya koymuştur.⁷⁰ Şüphesiz ki bu tür yapılanmaların en genel sebebi vergisel çıkarlar elde etmektir.

1. KEYK Tanımı

KEYK tasarımı ilk ayağını KEYK tanımı oluşturmaktadır. Bu kapsamda OECD devletlere KEYK'i geniş bir bakış açısıyla, özellikle şu iki unsuru dikkate alarak tanımlamalarını tavsiye etmektedir: Kurumun türü ve kontrol kavramının tanımlanması.⁷¹ KEYK kurallarının uygulanıp uygulanmayacağına karar verilirken öncelikle KEYK'in nasıl bir kurum olacağına ve KEYK kapsamına hangi kurumların alınacağına karar verilmelidir. Bu belirlemeden sonra kontrol aşamasına geçilebilir.

A. Kurumun Türü

İdeal olarak KEYK, ulusal vergilendirme bakımından ana şirketten ayrı ya da ayrı olduğu kabul edilen yabancı kurumlardır. OECD, bu kurumları oldukça kapsamlı bir biçimde tanımlamayı tercih etmektedir. Türk mevzuatında da geniş bir bakış açısıyla konuya yaklaşıldığı söylenebilir, zira KVK'da sadece "yurt dışı iştirakler"den bahsedilmektedir.⁷² Dolayısıyla mevzuatta kurum türü konusunda herhangi bir sınırlamaya yer verilmemiştir.⁷³

⁶⁸ Bunun ortak bir çaba gerektireceği açıktır. Ancak bu çabanın ve kuralların OECD üyesi olmayan devletlerce nasıl karşılanacağı da sorgulanmalıdır. Bkz. *Brauner*: (2014), (dn. 4), s.11. Bu konuda ayrıca bkz. *Kane*, M.A.: "The Role of Controlled Foreign Company Legislation in the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project", *Bulletin for International Taxation*, C.68, S.6/7 (2014), s.323.

⁶⁹ *OECD*: (2015), (dn. 16), s.16.

⁷⁰ *OECD*: (2013), (dn. 19), s.15-20.

⁷¹ *OECD*: (2015), (dn. 16), s.21 vd.

⁷² Bkz. KVK madde 7.

⁷³ Terminolojideki tutarsızlık yazında da dikkati çekmiştir. Madde başlığında kurum,

1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğinde⁷⁴ de (Tebliğ) KEYK başlığı altında da KVK'da anılan iştirakler tanımlanmaktansa, kontrol unsuruna yönelik açıklamalar getirilmiştir.⁷⁵

OECD BEPS 3. Eylem Planında tüm yabancı kurumlar ve ortaklıklar hatta tröstler, vergiden kaçınma riski taşıyan tüm işletmeler KEYK kapsamına dahil edilmektedir. Söz konusu riski belirlemek ise devletlerin iç hukuklarına bırakılmaktadır. Ortaklıklar ve vergilendirme bakımından saydam kabul edilen bazı kurumların (*transparent entity*) kapsamı net bir biçimde belirlenmemiş olmakla birlikte bazı örnekler ile konu açıklanmaya çalışılmıştır. KEYK'lerin ana şirketin mukim olduğu devlette vergiye tabi olduğu ancak kuruldukları devletlerde vergi dışı kaldıkları durumlara değinilmiş veya yabancı kurumun bir başka KEYK'e ait olması ancak ana şirketin mukim olduğu devlette vergi dışı bırakılması gibi örneklerle yer verilmiştir. Benzer şekilde (daimi) işyerleri de şu iki koşulla KEYK kabul edilmiştir: Yabancı kurumun bir başka devlette bir işyerinin bulunması ve ana şirketin mukim olduğu devletin bu işyerinden elde edilen geliri vergi dışı bırakması.⁷⁶

OECD bunlar yanında bazı melez vergi araçlarının (*hybrid tax instruments*) ve melez işletmelerin (*hybrid entity*) özellikle grup içi ödemelerde kullandıkları vergiden kaçınma stratejilerini de hedef almaktadır.⁷⁷

B. Kontrol Etme

KEYK belirlenirken yabancı kurumu kontrol etmenin türü ve seviyesi büyük önem taşımaktadır. Belli bir tür kontrol ya da yeterli seviyede bir kontrol olmadan bir kurumu KEYK olarak değerlendirmek mümkün değildir. OECD kontrol konusunu netliğe kavuşturmak üzere dört farklı test öner-

madde içeriğinde iştiraktan bahsedilmektedir. Bkz. *Gedik, G.:* "Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 17, No.3-4 (2014), s.111.

⁷⁴ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, R.G. No: 26482 R.G. Tarihi: 03/04/2007.

⁷⁵ Bkz. Tebliğ böl.7.1.

⁷⁶ Bkz. *OECD:* (2015), (dn.16), s.21-23.

⁷⁷ Bkz. *OECD:* (2015), (dn.16), s.29-33. Benzer düzenlemelere ABD'de uygulanan KEYK rejiminde de rastlamak mümkündür. Ancak bu kuralların OECD'nin önerilerine nazaran daha zayıf kaldığı söylenebilir. Özellikle de mevzuatta yer alan "check-the-box rules" yükümlülere çeşitli olanaklar temin etmektedir. Bkz. Internal Revenue Code, Chapter 1 Subchapter N, Part III, Subpart F, sections 951-964. ABD vergi yasalarına göre bir şirket olarak sınıflandırılmayan (vergiden muaf olmayan) herhangi bir işletme, ortaklık olarak vergilendirilmeyi tercih edebilir ve dolayısıyla ortakları düzeyinde vergilendirilebilir. İşletme buna ilgili belgedeki kutucuğa işaret koyarak karar verebilir.

mektedir bunlar: hukuki kontrol, ekonomik kontrol, fiili (*de facto*) kontrol ve bütünleşmeye (konsolidasyona) dayalı kontrol testleridir.⁷⁸

a. Kontrolün Türü

Hukuki kontrol testi oldukça teknik ve uygulaması görece kolay olan bir testtir. Bu testte bir yabancı kurumda sahip olunan sermaye, kâr payı miktarı veya oy haklarının yüzdesi belirlenmeye çalışılır. Sermayeye sahip olma oranı toplam sermaye üzerinden belirlenebileceği gibi oy kullanma hakkının kapsamı ile birlikte de değerlendirilebilir.

Ekonomik kontrol testi sadece sahip olunana sermaye miktarına bakmakta ayrıca ortakların kâr elde etme haklarına ve şirketin fesih veya tasfiyesi gibi belirli durumlarda sahip olunan sermaye ve mal varlıklarına da odaklanmaktadır. Bu nedenle küçük hissedarlar da kontrol kapsamına alınabilmektedir.

Fiili kontrol testinde, kurumların mali ikametgâhı belirlenirken birçok devlet tarafından dikkate alınan faktörler öne çıkar. Örneğin, yabancı kurumun işleriyle ilgili en üst düzey kararları kimin aldığına veya günlük faaliyetlerini yönlendirebilecek veya etkileyebilecek kişilere bakılır. Bu kapsamda ayrıca, KEYK üzerinde baskın bir etkiye sahip olmaya izin veren herhangi bir sözleşmeye dayalı ilişkinin varlığı da araştırılabilir. Bu test, hukuki ve ekonomik kontrol testini tamamlamakla birlikte, özneliği, karmaşıklığı ve belirsizliği nedeniyle eleştiriye açıktır.

Bütünleşmeye (konsolidasyona) dayalı kontrol testinde ülkede mukim olmayan bir kurumun, muhasebe prensiplerine dayalı olarak mukim bir kurumun hesaplarında konsolide edilip edilmediğine bakılır. Aslında bu testte, hukuki ve fiili kontrol testlerinde olduğu gibi, muhasebe ilkeleri, oy verme hakları veya başka bir işletme üzerinde baskın bir etkide bulunma gibi kriterleri ifade eder. Ancak kriterler bir işletmenin konsolide edilip edilmeyeceğini belirlemek için kullanılırlar. OECD'ye göre tüm bu testlere topluca başvurulması da mümkündür. Örneğin ilk iki test birlikte kullanılabilir, son iki test de bunları desteklemek için devreye sokulabilir.⁷⁹

Türk mevzuatına bakıldığında KVK'nin esas olarak hukuki kontrolü benimsediği söylenebilir. Kanunda yer alan ifade ile sermayenin, kâr payının veya oy kullanma hakkının kontrolü hukuki kontroldür. Bunun dışında herhangi bir açıklamaya ne KVK'da ne Tebliğ'de yer verilmiştir.

⁷⁸ Bkz. OECD: (2015), (dn.16), s.24.

⁷⁹ OECD: (2015), (dn. 16), s.25.

b. Kontrol Oranı

OECD'nin kontrol oranı ile ilgili tavsiyesi %50'dir. Ancak bu bir öneri olduğu için devletler daha düşük bir oran belirleme konusunda serbesttirler. Zira azınlıkta kalan hissedarlar bile bazı durumlarda, örneğin birlikte hareket ederek, KEYK üzerinde kontrol etkisi yaratabilirler. Bunu denetleyebilmek için de çeşitli yöntemler kullanılabilir. İlk etapta gerçeklere dayalı bir analizle işe başlamak yerinde olacaktır. Örneğin kurumun kontrolü üzerinde etkisi olabilecek yerli yabancı tüm hissedarlar araştırılır. İkinci yaklaşımda KEYK ile ilişkili kişiler göz önünde tutulur. Üçüncü yaklaşımda ise mukim olunan devletteki hissedarlar dikkatlice incelenir.

Türkiye'de kontrol oranı bakımından OECD'nin önerisine uygun bir biçimde %50'lik bir sınır belirlemiştir. Maddede sözü edilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaşarak, madde belirtilen kontrol oranının altında kalınıp kapsam dışına çıkılması engellenmektedir.⁸⁰

B. KEYK Eşiği ve Muafiyetler

Bu aşamada KEYK kurallarının uygulanmasına çeşitli sınırlar getirilmektedir. Özellikle matrah aşındırma ve kâr kaydırma riski yüksek olan kurumların uygulama kapsamına alınması ve esas olarak bu tür kurumlar ile mücadele edilmesi, kuralların etkinliğini arttıracaktır. Ayrıca bazı kurumların kurallardan etkilenmemesi sağlanarak idari anlamda iş yükü de azaltabilir. OECD uygulanacak vergi oranı istisnası konusunda KEYK kurallarına tabi olmayan mukim kurumlar üzerindeki vergi yüküne benzer bir vergi yükü uygulanmasını tavsiye etmektedir.⁸¹ Böylece bu vergi istisnası oranı tüm KEYK'leri kapsayacak ve ana şirketin mukim olduğu devletteki vergi yükü göz önünde bulundurularak KEYK'lerin de anlamlı bir vergi yükü taşımaları sağlanacaktır. Bu tür muafiyetler OECD'nin beyaz liste (white list) adını verdiği bir liste ile de birleştirilebilir.⁸²

⁸⁰ Tebliğ, böl.7.

⁸¹ OECD: (2015), (dn. 16), s.33.

⁸² Beyaz ya da siyah bir listenin ilanı çeşitli politik gerekçelerle mümkün olmayabilir. Ancak bilimsel çalışmalar ortaya koymaktadır ki vergi planlayıcıları vergiden kaçınmak için özellikle bazı devletleri tercih etmektedirler. Ampirik çalışma ve sonuçlar için bkz. *Riet, M. - Lejour, A.*: “Optimal Tax Routing: Network Analysis Of FDI Diversion”, *International Tax and Public Finance*, C.25, S.5 (2018), s.1321-1371.

OECD'nin nihai raporunda⁸³, çalışmaya dahil olan ülkeler tarafından üç farklı KEYK muafiyeti ve eşik dikkate alınmıştır:

- Asgari bir miktar veya (*de minimis*) eşğin altında kalan tutarlara KEYK kurallarının uygulanmaması

- KEYK kurallarının sadece vergiden kaçınma gayesi veya amacı olan uygulamalara uygulanması

- KEYK kurallarının yalnızca ana şirkete göre daha düşük vergi oranına sahip ülkelerde mukim KEYK'lere uygulanması

Türk mevzuatında hasıllata ilişkin eşik 100.000 Türk Lirası karşılığı yabancı para olarak tespit edilmiştir. Buna göre yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam hasıllatının bu miktardaki paranın karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Vergi yüküne ilişkin sınırdaki ise yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması şarttır. Kazancın niteliğine bağlı olarak getirilen sınır %25'tir. İştirakin toplam gayrisafi hasıllatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekir.⁸⁴ KVK'da özel olarak vergiden kaçınma amacıyla ilgili bir açıklamaya yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu amaç olsa da olmasa da KVK'da sayılan şartların birlikte gerçekleşmesi durumunda KEYK kuralları uygulama alanı bulabilir.

C. KEYK Kazancının Tanımı

Diğer bir önemli husus KEYK'lerin elde ettiği kazancın tanımı ve bu kazancın hissedarlara ya da kontrol eden kuruma nasıl atfedileceğidir. Yabancı bir kurumun KEYK olduğu tespit edildiğinde, bu kazancın 'matrah aşındırma ve kâr kaydırma kaygısı' uyandıran türden olup olmadığı sorgulanmalıdır. Bu konuda üye devletlerin politik duyarlılıkları da gözetilerek daha esnek kurallar tasarlandığı söylenebilir. Dolayısıyla KEYK'e atfedilecek kazanç net bir şekilde tanımlanmamıştır.

Matrah aşındırma ve kâr kaydırma kaygısı örneğin şu tür kazançlar söz konusu olduğunda ortaya çıkabilir: holding şirket olan KEYK'ler tarafından elde edilen kazançlar, finansal ve bankacılık hizmeti veren KEYK'lerce elde edilen kazançlar, gayrimaddi varlıkların alım satımı ve ticareti ile uğraşan

⁸³ Bkz. OECD: (2015), (dn.16), s.33 vd.

⁸⁴ Bkz. KVK madde 7.

KEYK'lerin elde ettiği kazançlar, bağlı sigorta ve reasürans işlemlerinden doğan kazançlar.⁸⁵ Bunlar nihai raporda örnek olarak sayılmıştır. Esas olan kazancın sırf vergi avantajı elde etmek amacıyla tertiplenen bir plana dayanıp dayanmadığının ve katma değer ortaya çıkararak faaliyetlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığının ortaya konulmasıdır. OECD tarafından önerilen listede kazanç çeşitli özellikler göz önünde bulundurularak tanımlanmaya çalışılmaktadır.⁸⁶

a. Kategorik Yaklaşım

Bu yaklaşımda KEYK kazancı, hukuki sınıflandırma, taraflar arasındaki ilişkiler ve kazancın kaynağı göz önünde bulundurularak tanımlanır. Hukuki sınıflandırma tercih edilirse KEYK kazancı, genellikle kazancın coğrafi olarak daha hareketli olacağı (likiditesinin yüksek olacağı)⁸⁷ ve böylelikle katma değer yaratıldığı yerden başka yerlere kolayca aktarılabilmesi düşünülecek, temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri gibi kazançlar olarak değerlendirilir. İngilizce terminolojide bu tür kazançlar pasif gelirler ya da kazançlar (*passive income*) olarak tarif edilmektedir. Terimin tam Türkçe karşılığı bulunmakla birlikte KVK'da da benzer bir ifadeye yer verildiği görülmektedir. Ancak Türk vergi hukuku doktrini bu tür kazançları esas olarak irat niteliğinde kazançlar kabul etmektedir.⁸⁸ OECD bu tür kazançların aktif nitelikli diğer kazançlardan (*active income*) ayrılması ve matrah aşındırma ve kâr kaydırma riski taşıyıp taşımadıklarının belirlenmesi gerektiğini yinelemektedir.

Eğer taraflar arasındaki ilişkilere göre bir tanımlama yapılacak olursa, söz konusu kazancın kimden elde edildiğine bakılır. Örneğin kazanç (mevzuattaki tanıma uygun olarak), ilişkili bir kişiden elde edildiğinde, benzer endişelerle ve bu kişiler arasında kolaylıkla el değiştirebileceği kaygısıyla, KEYK kuralları kapsamına alınır. Diğer bir yaklaşımda, ilişkili kişi ile birlikte geliştirilen mallardan elde edilen kazançlar incelenir; örneğin kazancın ilişkili kişi ile geliştirilen bir fikri mülkiyetten kaynaklanıp kaynaklanmadığı veya ilişkili kişi ile yapılan bir maliyet paylaşım anlaşmasının parçası olup olmadığı araştırılır. Kazancın kaynağına dayalı bir yaklaşımda ise kazancın nereden elde edildiği önem taşır. OECD'ye göre bazı bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlar matrah aşındırma ve kâr kaydırma endişesi yaratmak-

⁸⁵ Bkz. OECD: (2015), (dn.16), s.43.

⁸⁶ OECD: (2015), (dn. 16), s.44 vd.

⁸⁷ Öz, N.S. - Göker, C.: "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S.293 (2013), s.111.

⁸⁸ Benzer bir yaklaşım için bkz. Gedik: (2014), (dn.73), s.111.

tadır. Bu yaklaşımda matrahtan kurtulma kuralı (*anti-base-stripping rule*) ya da kaynak devlet kuralı (*source country rule*) ile belirlenen kazançlar KEYK kazancı sayılır.⁸⁹

KVK'da yer alan KEYK sistemi, gelirin özelliğine dayanmaktadır.⁹⁰ Türk mevzuatında anılan pasif nitelikli gelirler yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerdir. Ayrıca yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır.⁹¹ Tebliğ'de yer alan bu ifade eleştiriye açıktır. Oranın altında kalan aktif nitelikli gelirlerin neden pasif nitelikli gelir sayılacağı anlaşılmalıdır. Söz konusu oran gelirin niteliğini değiştirecek bir etki yaratmaktan ziyade KEYK kazancının tespitinde kullanılmalıdır. Dolayısıyla gelirin niteliğini değiştirmek yerine 'dikkate alınmayıp matraha dahil edilecektir' ifadesinin kullanılması daha yerinde olurdu.

İştirakin faaliyeti ile orantılı olmak ifadesinin de yoruma ihtiyacı vardır. Gerek KVK'da gerek Tebliğ'de bu konuda bir açıklamaya yer verilmemiştir. Tebliğ'de verilen örnekte sadece iştirakin faaliyeti ile orantılı gelirin diğer gelirleri ile oranlanması gösterilmiştir. Eğer bu oran %25'in üzerinde ise gelir, KEYK kazancı olarak vergilendirilecektir. Faaliyetleri ile orantılı gelir belirlenirken, öncelikle faaliyetlerin ne olduğunun doğru tespit edilmesi gerekir. Karine olarak KVK, bu kapsamındaki faaliyetleri aktif nitelikli faaliyetler olarak kabul etmekte, daha sonra toplam gelirler içindeki oranına bakmaktadır. Gelirler bakımından ise bir sınırlama getirilmemiş, örnek teşkil edecek bir sıralama yapılmıştır. Aktif nitelikli gelirler esas olarak sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerdir; ancak bununla sınırlı değildir. Asıl önemli olan iştirakin faaliyetinin ne olduğunu belirlemek, sonra elde edilen gelirin faaliyet ile orantılı olup olmadığına bakmak, en son olarak da tüm gelirler içindeki oranını hesaplamaktır.

b. Öz (İçerik) Yaklaşımı

Öz ya da içerik analizinde KEYK'in yürüttüğü faaliyetlerin içeriğine göre bir değerlendirme yapılır. Bu yaklaşımda esas olarak kurumun gerçek ekono-

⁸⁹ OECD: (2015), (dn. 16), s.46.

⁹⁰ Öz - Göker: (dn. 87), s.113.

⁹¹ Bkz. KVK madde 7 ve Tebliğ böl.7.2.1.

mik faaliyetlerde bulunup bulunmadığı ve kurumun kendi başına bir kazanç elde etme kabiliyetinin olup olmadığı sorgulanır. KEYK'in elde ettiği kazanç ile altında yatan neden arasında bir içerik uyumu aranır. Kazanç ile örneğin kurum personeli, taşınır-taşınmaz varlıklar, yatırımlar gibi bazı bağlantılar kurulmaya çalışılır. Bu bağlamda kazanç için belli bir eşik belirlenebilir ya da kazanç bir orantılılık testine tabi tutulabilir. Örneğin belli bir eşğin üstünde elde edilen kazançlar KEYK kazancı olarak değerlendirilir ya da KEYK kazancı yalnızca KEYK'nin üstlendiği faaliyet miktarıyla orantılı olan kazanç miktarı olarak kabul edilebilir. Örneğin bir KEYK, kazancın elde edilmesinde %75 oranında bir paya sahipse, kazancın sadece %25'i KEYK kazancı olacaktır. Ancak bu yaklaşımın uygulanmasının oldukça güç olduğu göz ardı edilmemelidir. OECD içerik yaklaşımında AB düzeyinde geliştirilen gerçek ekonomik faaliyet (genuine economic activity) kriterlerinin de kullanılabileceğini hatta bunun AB hukukuyla daha uyumlu olacağını ileri sürmektedir.⁹² Türk uygulamasında yürütülen faaliyetin özüne kısmen bakılsa da tam olarak bu yaklaşımın benimsendiği söylenemez. Yukarıda tartışıldığı gibi, KVK'da gelir türlerine yönelik kategorik bir yaklaşım benimsenmiştir.

c. Aşırı Kâr Yaklaşımı

Bilindiği kadarıyla henüz bu yaklaşımı uygulayan bir devlet bulunmamaktadır. Bu yaklaşımda esas olarak KEYK faaliyetlerinden normal olarak kabul edilecek bir tutarın üzerinde elde edilen gelire bakılır. Özellikle gayri maddi varlıklardan veya fikri mülkiyete dayalı haklardan elde edilen gelirler söz konusu olduğunda işlevsel olabilir. Kurumun elde ettiği normalin üzerinde geliri ya da aşırı kârı, düşük vergi rejimi uygulayan devletlerden elde edildiyse KEYK kazancı olarak kabul edilir. OECD'ye göre vergi yükümlülükleri normal ticari faaliyetlerinde, alım-satımlarda ya da hizmet ifa ettiklerinde, genellikle aşırı bir kâr elde etmeyi beklemezler.⁹³ Ancak bu faaliyetlere fikri mülkiyet hakkının kullanımı eklenirse bu beklenti değişebilir. Belli durumlarda ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen gayri maddi varlıkların el değiştirmesi ya da risk transferi işlemleri sistematik olarak yüksek fiyatlandırmaya tabi tutulabilir. Bu durumda uygulanan fiyat politikası, normal koşullarda ilişkili olmayan kişiler arasında gerçekleştirilecek işlemlerden elde edilecek kârdan çok daha fazla kâr getirecektir. Dolayısıyla devletler KEYK'lerin ilişkili kişiler ile olan faaliyetlerini mercek altına alabilirler ve fikri mülkiyet hakkını konu edinen işlemlerden elde edilen aşırı kârlara ilişkin kurallar geliştirebilirler. Bu açıdan bakıldığında aşırı kâr yaklaşımı kategorik yaklaşım ile birlikte kullanılabilir.

⁹² OECD: (2015), (dn. 16), s.46.

⁹³ OECD: (2015), (dn. 16), s.49.

d. İşlemler ve İşletme ile İlgili Yaklaşımlar

Devletler KEYK kazancını tanımlamakta kullandıkları ölçütler dışında bu ölçütleri işletme bazında mı yoksa işlem bazında mı kullanacaklarına karar vermelidirler. İşletme bazında örneğin kendisine belli bir miktarda ya da oranda gelir atfedilmeyen işletmeler ya da hiçbir gelir atfedilmesine gerek görülmeyen, hatta gerek kalmayan, faaliyetler ile iştigal eden işletmeler KEYK kabul edilmeyecektir. İşlemsel yaklaşımda ise her bir gelir akışının işletmeye atfedilip edilmeyeceği değerlendirilecektir. Bu iki yaklaşım arasındaki temel farklılık şudur: işletme yaklaşımında gelirin ya hepsi, kazancın ağırlıklı kısmının KEYK kazancı tanımı kapsamında olup olmadığına bağlı olarak, KEYK kazancına dahil edilecek ya da hiçbir gelir KEYK kazancına dahil edilmeyecektir. İşlemsel yaklaşımda ise elde edilen gelirin ağırlıklı kısmı KEYK kazancı tanımı kapsamında olmasa dahi belli bir kısım kazanç KEYK kazancı sayılabilir. Bunun tam tersi de söz konusu olabilir. Bir kısım kazançlar, dayandıkları işlemler göz önünde bulundurularak, ağırlıklı kısım KEYK kazancı tanımı kapsamında olsa da KEYK kazancı sayılmayabilir. Her iki yaklaşımın temelde benzer bir KEYK tanımına dayanması, uygulanmalarını kolaylaştıracaktır. Ancak bu yaklaşımların doktrinde ağır eleştirilere maruz kaldığı görülmektedir.⁹⁴

D. OECD’ye Göre KEYK’e Atfedilecek Kazancın Hesaplanması

KEYK kazancının tanımı belirlendikten sonra elde edilen kazancın hesaplanması ve bunun KEYK’e nasıl atfedileceği konularının açıklığa kavuşturulması gerekir. OECD konuyu dört ana başlıkta ve şu iki soru etrafında tartışmaktadır: KEYK kazancının hesaplanmasında hangi devletin kuralları geçerli olacaktır ve hesaplamada özel kurallara ihtiyaç var mıdır?⁹⁵

İlk soru cevaplanırken bazı seçenekler gündeme gelmektedir. Hesaplamada öncelikle ana şirketin bulunduğu devletin hukuku geçerli olabilir. İkinci seçenek KEYK’in bulunduğu ülkenin hukukudur. Üçüncü seçenekte yükümlü hangi hukukun uygulanacağını seçebilir. Son olarak da devletler ortak bir uluslararası muhasebe standardında anlaşabilir. OECD ilk seçeneğin hem matrah aşındırma ve kâr kaydırmayı daha etkin bir biçimde önleyeceğini hem de maliyetler bakımından daha uygun olacağını ileri sürmektedir.⁹⁶ Hat-

⁹⁴ Bkz. *Teijeiro*, G.O.: “BEPS Action 3: Public Discussion Draft on Strengthening CFC Rules: A Legal Critique to the Possible Implementation of a Full-income CFC System”, bkz. <http://kluwertaxblog.com/2015/04/09/beps-action-3-public-discussion-draft-on-strengthening-cfc-rules-a-legal-critique-to-the-possible-implementation-of-a-full-income-cfc-system/>.

⁹⁵ OECD: (2015), (dn.16), s.57.

⁹⁶ OECD: (2015), (dn.16), s.58.

ta ikinci ve üçüncü seçeneklerin manipülasyona açık olduğu, vergi idarelerini bilmedikleri kuralları uygulamaya zorlayacağı ve bu nedenle idari açıdan çeşitli problemler doğuracağı iddia edilmektedir.⁹⁷ Doktrinde ise ortak bir muhasebe standardının uygulanmasını destekleyen görüşlere rastlamak mümkündür.⁹⁸

OECD'nin ikinci soruya cevabı devletlerin mevzuatlarında özel bir kurala yer vermelerinin yerinde olacağı şeklindedir. OECD özellikle KEYK'lerin zarar mahsubu ile ilgili kurallarının düzenlenmesini, zarar mahsubunun sadece aynı KEYK için geçerli olmasını ya da mümkünse aynı ülkedeki diğer KEYK'leri birlikte kapsamasını tavsiye etmektedir.

BEPS Projesi kapsamındaki devletlere bakıldığında 31 devlet ilk, 21 devlet ikinci öneriyi uygulamaktadır. Bazı devletlerde tam mahsup sistemi benimsenmekte ve KEYK'e atfedilecek gelirler KEYK'in vergilendirildikten sonraki gelirlerini kapsamaktadır.⁹⁹ Ne var ki OECD Nihai Raporunda ana şirketin mukim olduğu ülkenin kurallarının nasıl tasarlanacağı konusu ayrıntılı olarak ele alınmamıştır.

Türkiye bu konuda ilk yaklaşımı uygulamakta ve ana şirketin mukim olduğu devletin hukukunu tercih etmektedir. Buna göre kapsama giren KEYK'lerin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır. Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır kârının olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir.¹⁰⁰ Bu kural uygulanırken değinilen 100.000 Türk Lirası karşılığı yabancı para eşliğinin de göz ardı edilmemesi gerekir. Zira ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatı bu tutarın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsu dahi KEYK sayılmayacaktır. Bunun dışında toplam vergi yükü belirlenirken KVK 7. maddede yer alan gönderme dolayısıyla KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi de dikkate alınmalıdır. Bu hüküm uyarınca kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri ve maddede sayılan şartları taşıyan iştirak kazançları

⁹⁷ OECD: (2015), (dn.16), s.57-58.

⁹⁸ *Palaticka, E.*: "Implementation of a CFC Rule: Rules to Compute and Attribute Income", Limiting Base Erosion Series on International Tax Law, Eds. *Pinetz, E. - Schafer, E.*, Vol 104, Linde Pub. (2017), s.256; *Christensen, J. - Coleman, P. - Kapoor, S.*: "Tax Avoidance, Tax Competition and Globalization: Making Tax Justice a Focus for Global Activism", *Accountancy Business and the Public Interest*, C.3, S.2 (2004), s.1-16.

⁹⁹ Bkz. IBFD BEPS Country Monitor: <https://www.ibfd.org/IBFD-Tax-Portal/BEPS-Country-Monitor-Overview>.

¹⁰⁰ Bkz. Tebliğ, böl.7.3.

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

E. Gelirin Atfedilmesine İlişkin Kurallar

Bu başlık altında KEYK'ten elde edilen gelirin KEYK'in hissedarlarına nasıl uygun bir şekilde atfedileceği konusu ele alınmaktadır. Gelir hesaplandıktan sonra bunun elde eden kişi ile ilişkilendirilmesi aşamasına geçilmektedir. Bu süreç şu şekilde işlemektedir:¹⁰¹ hangi yükümlülere gelir atfedileceğinin belirlenmesi, yükümlüye ne kadar gelirin atfedileceğinin tespiti, gelirin yükümlülerin vergi beyannamelerine ne zaman dahil edileceği konusunun bildirilmesi, gelirin ne şekilde ele alınacağı/nasıl nitelendirileceği hususu ve gelirin hangi oranda vergilendirileceği.

Üçüncü ve dördüncü aşamalar devletlerin iç hukukları ile uyumlu olmak üzere kendi inisiyatiflerine bırakılmıştır. İlk aşamadaki tavsiyede atfedilecek gelir miktarının sınırını belirlerken kontrol eşliğinin de dikkate alınması önerilmektedir. KEYK üzerinde etkili olabilecek kişilerin belirlenmesi bu aşamada da önem arz etmekte ve hukuki anlamda kontrol tespiti ağırlığını hissettirmektedir. İkinci aşamada her bir hissedara atfedilecek gelir hesaplanırken şirkette sahip olunan hisse oranı ve bunun süresi dikkate alınmalıdır. OECD bunun daha adil bir yaklaşım olduğunu iddia etmektedir.¹⁰² Ancak, hisselerine sahip olma süresinin tespiti oldukça güç ve maliyetli olabilir. Elde olan bilgilerin diğer devletin idaresi ile eşleşmesi ve teyit edilmesi aynı zamanda vergilendirme sürecini de uzatacaktır. Son öneri ana şirketin mukim olduğu devletin vergi oranını uygulamaktır. Bu öneri uygulaması en kolay öneri gibi gözükse de OECD, telafi edici ya da destekleyici bir verginin (*top-up tax*) uygulanabileceğini söylemektedir. Söz konusu sistem KEYK'in mukim olduğu devlette ödediği vergi ile ana şirketin mukim olduğu devlette geçerli olan minimum vergi oranı arasındaki farklılığı dikkate almakta ve olası bir vergi kaybını telafi etmeye çalışmaktadır.

Türkiye açısından KVK'da, yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kârın, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam yükümlü kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edileceği belirlenmiştir. Ayrıntılı açıklamalara Tebliğ'de yer verilmiştir.¹⁰³ Değindiği gibi KEYK'te sahip olunan kontrol oranı, KEYK'e atfedilecek gelir hesaplanırken de önem arz etmektedir. Yurt dışı iştiraktan elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya

¹⁰¹ Bkz. OECD: (2015), (dn.16), s.63-64.

¹⁰² Bkz. OECD: (2015), (dn.16), s.63.

¹⁰³ Bkz. Tebliğ böl.7.3.

oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır. KEYK'in kârının sermayeye eklenmesi durumunda söz konusu kazanç da bu hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir. KEYK kurallarının uygulama alanı sadece Türkiye'de mukim tam yükümlü kurumlar ile sınırlıdır. Örneğin tam yükümlü bir kurum ile birlikte tam yükümlü bir gerçek kişinin KEYK'e ortak olması halinde, gerçek kişi yükümlünün elinde bulunan hisse senetleri ve iştirak hisseleri yurt dışında kurulu şirketin KEYK olup olmadığının tespitinde kullanılacaktır. Ancak, söz konusu gerçek kişinin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edeceği kazanç bu madde kapsamında yer almayacaktır.

Diğer önemli bir husus da KEYK zararlarının bu kuruma iştirak eden tam yükümlü kurumların kazançlarının tespitinde nasıl değerlendirileceğidir. KVK bu konuda bir açıklama içermekle birlikte Tebliğ'de bu yönde bir mahsuba izin verilmediği gözlenmektedir. OECD'nin tavsiyesi ile uyumlu olarak bu kuralın hakkın kötüye kullanımını engelleyerek vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Yurt dışında birden fazla KEYK bulursa bile bunların zararları ayrı ayrı ya da topluca Türkiye'de mukim ana şirketin vergilendirilmesinde hesaba katılmayacaktır.

F. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Çifte vergilendirme, uluslararası rekabet, ekonomik büyüme ve kalkınma önünde büyük bir engel teşkil etmektedir. Bu nedenle OECD, KEYK kurallarının çifte vergilendirmeye yol açmaması gerektiğini belirtmektedir.¹⁰⁴ Nihai Rapor'da çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla uygulanacak en temel aracın mahsup yöntemi olarak belirlendiği gözlenmektedir. KEYK kurallarının uygulanması ile çeşitli durumlarda çifte vergilendirme ortaya çıkabilir. Örneğin atfedilen KEYK kazancı başka bir yabancı kurumlar vergisine tabi olabilir, birden fazla devletin kuralları aynı KEYK kazancına uygulanabilir, KEYK, hali hazırda KEYK kuralları doğrultusunda hissedarlarına atfedilmiş bulunan temettüleri sonradan dağıtabilir ya da mukim hissedarlar KEYK'te sahip oldukları hisseleri elden çıkarabilir.

Bu sorunların ilk ikisinin çözümünde mahsup yöntemi devreye sokulabilir. KEYK tarafından ödenen vergiler, (bunlara kaynakta kesilen vergiler de dahildir) ana şirketin mukim olduğu devlette ödenen vergiden mahsup edilir. Ancak KEYK'in gerçekten vergi ödemiş olması, bu vergilerin başka bir takım indirim veya istisnalardan yararlanmamış olması ve ana şirketin mukim olduğu devletteki vergilerden daha yüksek olmaması gerekir. Son sorun, KEYK kazancı KEYK kurallarına göre vergilendirildikten sonra, dağıtılan temettüleri ya da şirket hisseleri üzerinden elde edilen tüm kazançları vergiden istisna ederek çözülebilir.

¹⁰⁴ Bkz. OECD: (2015), (dn.16), s.65.

Türk mevzuatında, çifte vergilendirmeyi önlemek için öncelikle KVK'nın 7. maddesinde şu metot benimsenmiştir: Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmının kurumlar vergisine tâbi tutulur. Ancak bu hüküm sorunların tamamını çözmede yeterli değildir. Bu açıklama sadece iştirakin kâr payı dağıtılması durumundaki vergilemenin nasıl yapılacağına ilişkindir. İştirakin yurt dışında ödediği vergilerin mahsubu ise KVK'nın 33. maddesine göre gerçekleştirilecektir. Buna göre, yurt dışındaki iştirakin, bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler KEYK'in Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. KEYK'in bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.¹⁰⁵ KVK bu bakımdan sınırlı mahsup ilkesini benimsemektedir.

Bu aşamada ayrıca KEYK kuralları ile vergi anlaşmalarının hükümleri arasındaki ilişkiye değinmek yerinde olacaktır. Tebliğe göre yürürlükte bulunan vergi anlaşmaları, Türkiye'nin KEYK hükümlerine göre kendi mukimlerini vergileme hakkını sınırlandırmamaktadır.¹⁰⁶ Dolayısıyla, diğer devlet mukimi bir kurum tarafından Türkiye'de mukim bir kuruma kâr payı dağıtılsın ya da dağıtılmasın KEYK hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Ayrıca, diğer bir devlette mukim olan kurum tarafından KEYK kazancı olarak Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş olan kazancın, kâr payı olarak Türkiye'de mukim bir kuruma dağıtıldığı durumlarda, anlaşmalarda yer alan "temettüleri"nin vergilendirilmesi ve "çifte vergilemenin önlenmesi" ile ilgili hükümler normal şekilde uygulanacaktır. Dolayısıyla kazançlar bu hükümlerde yer alan vergi oranı üzerinden vergilendirilecektir.

İlk olasılık, kaynak ülke tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden bir vergileme yapılması ancak bu kâr paylarının Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olmasıdır. Bu durumda kâr payının, elde edildiği yıl kurum kazancına eklenerek kurumlar vergisinin hesaplanması ve bu kâr payı ile ilgili olarak diğer ülkede ödenen vergilerin, vergi anlaşması hükümlerine ve KVK'nın 33. maddesine göre mahsup edilmesi gerekmektedir. Mahsup sonrasında arta kalan bir tutarın mevcut olması halinde, daha önce KEYK olarak vergiye tabi tutulmuş kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinin söz konusu kâr payına atfedilen kısmının da kalan tutar üzerinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Hatta mahsup edilemeyen kısım, kâr payının Türki-

¹⁰⁵ Bkz. Tebliğ, böl.7.4.

¹⁰⁶ Bkz. Tebliğ, böl.7.4.

ye'ye getirilmiş olması kaydıyla iade edilebilecektir¹⁰⁷. Böylece KEYK kazancı tamamen çifte vergilendirmeden arındırılacaktır.

İkinci olasılık ilgili anlaşma hükümlerinin, (örneğin Hollanda ve Belçika ile imzalanan vergi anlaşmalarında olduğu gibi¹⁰⁸) dağıtılan kâr payını Türkiye'de vergiden istisna etmesidir. Bu durumda kâr payının dağıtılıp Türkiye'ye getirildiği dönemde daha önce KEYK hükümleri çerçevesinde vergilendirilen kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinden, dağıtılan kâr payı tutarına isabet eden kısmın iade edilmesi gerekmektedir.¹⁰⁹ KEYK, eğer kâr payı dağıtmış olsaydı ödemek zorunda olmadığı vergiyi, sonradan kâr payı dağıttığı için KEYK kuralları uyarınca ödeyecek, daha sonra bu verginin iadesini talep edebilecektir. Bu noktada KEYK kurallarının uygulanmasına gerek olup olmadığı sorgulanabilir. Dağıtılması durumunda dahi verilemeyecek bir kurum kazancın sırf KEYK kapsama giriyor diye önce vergilendirilmesi, daha sonra da bunun iadesi, hem vergi idaresi hem de yükümlüler açısından gereksiz bir iş yükü doğuracaktır.¹¹⁰

SONUÇ

KEYK rejimi oldukça karmaşık ve uygulaması güç kurallardan oluşmaktadır. Hangi kurumların, hangi tür gelirin, hangi koşullar altında vergilendirileceğini belirlemek, bu tespitler yapıldıktan sonra da vergileme ile ortaya çıkabilecek ekonomik ve hukuki sonuçları dengede tutabilmek iyi tasarlanmış kuralların varlığını zorunlu kılmaktadır. Öncelikle OECD'nin yeni tasarımına bakıldığında, Nihai Rapor'da yer alan önerilerin, farklı vergi politikalarına sahip devletlerin farklı yaklaşımlar benimseyebileceği gerçeğini kısmen göz ardı ettiği söylenebilir. Bu yaklaşımı, kuralları uyumlaştırma çabası ile açıklamak

¹⁰⁷ Bkz. Tebliğ, böl.7.4.

¹⁰⁸ Bkz. Türkiye-Hollanda Vergi Anlaşması, madde 23/(1)/(a): http://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/HOLLANDA.pdf ve Türkiye-Belçika Vergi Anlaşması madde 23/(2)/(a): http://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/BELCIKA.pdf.

¹⁰⁹ Ancak Danıştay'ın iade talebini geri çevirdiği bir kararı mevcuttur. Bkz. Danıştay 3.D, T.15.06.2017, E. 2013/754; K. 2017/5407 (karar yayımlanmamıştır). Bu kararın eleştirisi için bkz. Öner: (2019), (dn.56) böl.15.

¹¹⁰ Bu yönde ayrıca bkz. Arpad, H.: "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesinin Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Mevcut Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında Değerlendirilmesi (II)", Vergi Dünyası Dergisi, C. 37, S.437 (2018), s.65-67; Ortaç, R. - Atabey, E.: "Bir Vergi Güvenlik Önlemi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Açısından Uygulamasının İncelenmesi", Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.9, S.1 (2016), s.74.

mümkündür. Ancak özellikle gelişmekte olan ekonomiler bakımından doğabilecek olumsuz sonuçları dikkatli bir biçimde incelemek gereklidir. KEYK kuralları, OECD tarafından her ne kadar açıkça ifade edilmese de vergiden kaçınmayı önlemeyi amaçlayan ve özel olarak tasarlanmış bir sistem oluştururlar. Bu sistemde ana hedef, belli bir tür yabancı kazancın, bir tasarım/tertip neticesinde ertelenerek ve/veya düşük vergi oranlarından yararlanılarak ortaya çıkaracağı vergi kaybını ortadan kaldırmak ya da en aza indirmektir. Vergiden kaçınma kavramının kapsamı ve bu kavrama ilişkin yaklaşım devletten devlete farklılık gösterdiğinden, devletlerin OECD'nin tavsiyelerine uyup uymamak konusundaki tercihleri de kendi anlayışlarına ve ulusal çıkarlarına göre şekillenmektedir. Dolayısıyla ortak bir paydada buluşmak gerçekten zordur.

Türkiye'nin genel olarak KEYK kazançlarının vergilendirilmesi konuda OECD ile uyumlu bir politika izlediğini söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak Nihai Rapor'da yer alan tavsiyelerin hepsinin mevcut KEYK kurallarında kapsandığı da söylenemez. Mevcut uyumluluk durumunu şu genel tablo ile ortaya koymak mümkündür:

Türkiye'de hali hazırda mevzuatta KEYK kuralları vardır ve uygulanmaktadır. KEYK tanımı bazı saydam kurumları ve (daimi) işyerlerini kapsamaktadır. KEYK tanımı ayrıca melez uyumsuzluk (*hybrid mismatch*) ile ilgili bir bilgi içermemektedir. Yurtdışı iştirakin taşıdığı efektif vergi yükü ile ilgili bir karşılaştırma ve eşik belirlenmiştir ancak buna ilişkin herhangi bir beyaz liste ilan edilmemiştir. Mevzuatta KEYK kapsamındaki gelirin ne olduğuna ilişkin özel bir düzenleme mevcut değildir. Zarar mahsubu ile ilgili bazı hükümlere Tebliğ'de yer verilmiş olsa da zararların ancak aynı KEYK ya da aynı devletteki KEYK'ler bakımından mahsubuna izin verilip verilmediği konusu net değildir. Gelirin ana şirkete atfedilmesi ile ilgili olarak minimum kontrol standardı getirilmiş ve kontrol oranı, hisse oranı ve diğer bazı faktörlerle bağlantılı olarak belirlenebilmektedir. Kontrol konusunda ise sadece hukuki anlamda kontrolün esas alındığı, ekonomik ya da fiili kontrole bakılmadığı söylenebilir. KVK'da gelirin yükümlünün vergi matrahına nasıl dahil edileceği açıklanmış, gelire ana şirketin bulunduğu devletteki vergi oranının uygulanacağı belirtilmiştir. KVK'da çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği hususuna kısmen değinilmiştir. Diğer bazı açıklamalara Tebliğ'de yer verilmiştir. Sonuç olarak Türk KEYK kurallarının OECD'nin yeni tasarımı ile kısmen uyumlu olduğu gözlenmektedir.

TAŞINMAZ KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARI İLE İLGİLİ OLARAK İDARENİN MALİ KOLAYLIK SAĞLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ*

Mahcemal SEYHAN**

GİRİŞ

Kültür ve tabiat varlıklarının korunması konusunda sorumluluğun kimde olduğunun tespit edilmesi zordur. Zira uluslararası belgelere bakıldığında bu değerler, insanlığın ortak mirası kabul edilirken; 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesi gereğince; kamu malı sayılmaktadır. Kültür ve tabiat varlıklarının, korunması bakımından kamu malı olarak değerlendirilmesi ve özel mülkiyetin sınırlı ve kontrol-lü bir şekilde kabul edilmesi Anayasa'nın 35'inci maddesi gereğince mülkiyet hakkının ihlali gibi görünse de kültürel ve tabii mirasın tahrip edilmesi ihtimali karşısında bu değerlerin, mülkiyet hakkına sahip maliklerin insafına bırakılması risk taşımaktadır. Kültür ve tabiat varlıklarının korunmasının oldukça yüksek maliyetlerle gerçekleşmesi bu riski daha da artırmaktadır. Kent ve kasabalarımızın geleneksel konut ve ticaret bölgelerinin bulunduğu alanlarda yaşayanlar çoğunlukla orta ya da alt gelir grubundadır. Kişilerin maliki oldukları ya da içinde yaşadıkları kültür varlığı niteliğindeki yapıda gerekli onarım ve yenileme işlemlerini karşılayacak maddi güçleri bulunmayabilmektedir. Bu durumda korumanın gerçekleşebilmesi için sosyal devlet ilkesi gereğince devlet tarafından mali desteğin sağlanması gerekmektedir. Koruma maliyetlerinin kültür varlığı maliklerince karşılanamayacak düzeyde yüksek olması, devlet destekli koruma faaliyetlerinin yürütülmesine neden olmuştur. Bu sebeple çeşitli yasal düzenlemelerle, taşınmaz kültür varlığı maliklerine bazı katkılarda bulunulması sağlanmıştır.

İdare taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının korunması ve varlıklarının devam ettirilmesi amacıyla birtakım yükümlülükler üstlenmiştir. İdarenin veraset ve intikal vergi istisnası, tescilli taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının devir ve iktisabında tapu ve kadastro harcı istisnası, katma değer vergisi

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Ankara Barosu'na kayıtlı avukat, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi.

istisnası, emlak vergisi muafiyeti, veraset ve intikal vergi muafiyeti, harç muafiyeti, damga vergisi muafiyeti, banka ve sigorta muameleleri muafiyeti, gümrük vergisi muafiyeti, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan vergi, resim, harç ve harcamalara katılma paylarından muafiyet ve istisna, 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılmaz Hakkında Kanun'da yer alan muafiyetler, kültürel sponsorluk harcamalarının vergiden indirilmesi, 5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu kapsamındaki teşvik gibi mali kolaylık sağlama ve teşvik yükümlülüğü bulunmaktadır.

Çalışmamızda öncelikle konu ile ilgili olarak genel bir açıklama yapıp ardından idarenin taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarına ilişkin olarak mali kolaylık sağlama yükümlülüğü kapsamında maliklerin vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinden faydalanma hakkı, gelir vergisi stopaj, sigorta primi işveren payı ve su bedeli indirimi, enerji desteği gelir vergisi ve kurumlar vergisinden indirim, aynı olarak yapılan bağış ve yardımlar, yabancı para birimiyle yapılan bağış ve yardımlar, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında katkı payı, ödenek yardımı, tazminat ödeme, kredi verme, onarım yardımı incelenmiştir.

I. GENEL AÇIKLAMA

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun¹ 5'inci maddesinde “Devlete, kamu kurum ve kuruluşlarına ait taşınmazlar ile özel hukuk hükümlerine tabi gerçek ve tüzelkişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazlarda varlığı bilinen veya ileride meydana çıkacak olan korunması gerekli taşınmaz ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları Devlet malı niteliğindedir.” denilerek bu varlıkların kamu malı niteliğinde olduğu hükme bağlanmıştır.

“Devlet malı olmak” ile “devlet malı niteliğinde sayılmak” arasında terim farkı dışında, anlam ve kavram farkı bulunmamaktadır². İlk bakışta kültür ve tabiat varlıklarının, korunması bakımından kamu malı olarak değerlendirilmesi ve özel mülkiyetin sınırlı ve kontrollü bir şekilde kabul edilmesi Anayasa'nın 35'inci maddesi gereğince mülkiyet hakkının ihlali gibi görünmektedir. Ancak kültürel ve tabii mirasın tahrip edilmesi ihtimali karşısında bu değerlerin, mülkiyet hakkına sahip maliklerin insafına bırakılması risk taşımaktadır. Hele ki kültür ve tabiat varlıklarının korunmasının oldukça yüksek maliyet-

¹ 21.07.1983 tarih ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, RG. 23.07.1983, S. 18113.

² Özel, Sibel: Uluslararası Alanda Kültür Varlıklarının Korunması, Alkın Yay, 1998, s. 79.

lerle gerçekleşmesi bu riski daha da artırmaktadır. Mülkiyet hakkı üzerindeki bu sınırlama, mülkiyet hakkının yokluğundan değil, kültür ve tabiat varlığının niteliğinden kaynaklanmaktadır³.

Taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının korunması için öncelikle ekonomik sorunların çözülmesi gerekmektedir. Koruma maliyetlerinin kültür varlığı maliklerince karşılanamayacak düzeyde yüksek olması, sosyal devlet ilkesi gereğince devlet destekli koruma faaliyetlerinin yürütülmesine neden olmuştur. Sınırlı maddi kaynaklara sahip olan özel hukuka tabi gerçek ve tüzel kişilerin bu varlıkları gerektiği gibi korunması, bakması, onarması ve bunlara yönelik yatırım yapması her zaman mümkün olamamaktadır⁴.

Korunacak alanların çok fazla olması⁵ ve korumanın büyük ölçüde devlet tarafından sağlanan olanaklarla yürütülmesi sebebiyle başka mali kaynaklarının ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu nedenle korumanın yeterli düzeyde yapılamamasının nedenini mevcut kaynakların yetersizliğine bağlayan yaklaşımlar yerine, yeni kaynakların nasıl oluşturulabileceğine ilişkin politikalar geliştirmek faydalı olacaktır. Taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları maliklerinin vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinden faydalandırılması, bu değerlerin korunması ve muhafaza edilmesi için vergisel teşviklerin getirilmesi sağlanabilir. Ancak maliklerin, sağlanan vergi muafiyet, istisna ve indirimlerine rağmen mali yükün altından kalkması mümkün olmayabilir. Bu durumda ise ulusal ve uluslararası kaynakların devreye sokulması suretiyle kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına katkı sağlanabilir⁶.

İdare, taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının korunması ve varlıklarının devam ettirilmesi amacıyla ile birtakım yükümlülükler üstlenmiştir. İdarenin veraset ve intikal vergi istisnası, tescilli taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının devir ve iktisabında tapu ve kadastro harcı istisnası, katma değer vergisi istisnası, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun

³ Kanadoğlu, Sabih: Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Hukuku, Seçkin Yayınları, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 2003, s. 85.

⁴ Kanadoğlu, s. 86.

⁵ Türkiye genelinde korunması gerekli taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının sayısı 2018 yılı sonu itibarıyla 108.813'tür. Ayrıntılı bilgi için bkz: <http://www.kulturvarliklari.gov.tr/TR-44798/turkiye-geneli-korunmasi-gerekli-tasinmaz-kultur-varlig-.html> , erişim tarihi: 10.03.2019.

⁶ Çolak, İlker: "Kültür ve Tabiat Varlıklarının Devlet Mali Niteliği ve Sonuçları", <http://www.ilkercolak.com.tr/kultur-ve-tabiat-varliklarinin-devlet-mali-niteligi-ve-sonuclari/>, erişim tarihi: 25.03.2019.

21'inci maddesinde hüküm altına alınan istisna ve muafiyetler (emlak vergisi muafiyeti, veraset ve intikal vergi muafiyeti, harç muafiyeti, damga vergisi muafiyeti, banka ve sigorta muameleleri muafiyeti, gümrük vergisi muafiyeti), 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda⁷ yer alan vergi, resim, harç ve harcamalara katılma paylarından muafiyet ve istisna, 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıklarının Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanununda⁸ yer alan muafiyetler, kültürel sponsorluk harcamalarının vergiden indirilmesi, 5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu⁹ kapsamındaki teşvik gibi mali kolaylık sağlama ve teşvik yükümlülükleri bulunmaktadır.

II. TAŞINMAZ KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARI MALİKLERİNİN VERGİ İSTİSNASI, MUAFİYET ve İNDİRİMLERİNDEN YARARLANMA HAKKI

1. Genel Olarak

Tapu kütüğüne “*korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır*” şerhi konulmuş olan birinci ve ikinci grup taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanları ve doğal sit alanları üzerinde kesin yapılanma yasağı bulunmaktadır. Mülkiyet hakkının kısıtlanması sebebiyle maliklere birtakım vergisel ayrıcalıklar sağlanmış; vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinden yararlanma hakkı tanınmıştır.

Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21'inci maddesi gereğince; üzerinde kısıtlama şerhi ve kesin yapılanma yasağı bulunan taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bunların başında emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi ve harç muafiyetleri gelmektedir.

2. Emlak Vergisi Muafiyeti

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun¹⁰ 30'uncu maddesi gereğince, tasarrufu kısıtlanmış sayılacak bina, arsa ve araziyle kısıtlamayı koyan kamu organlarının görev ve sorumluluklarını düzenlemek üzere “Tasarrufu Kısıtlanan

⁷ 26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, RG. 29.05.1981, S.17354.

⁸ 16.06.2005 tarih ve 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıklarının Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun, RG. 05.07.2005, S. 25866.

⁹ 14.07.2005 tarih ve 5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu, RG. 21/07/2004 S. 25529.

¹⁰ 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, RG. 11.08.1970, S. 13576.

Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik¹¹ çıkarılmıştır. Buna göre; imar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufu kısıtlanmış sayılmaktadır ve kısıtlılık on yılı geçememektedir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunacağı düzenlese de Danıştay 9. Dairesi'nin 15.11.1991 tarih, E. 1987/80 ve K. 1988/3460 sayılı kararı¹² ile korunması gerekli kültür ve tabiat varlıkları emlak vergisinde muaf olduğu ve bu taşınmazlardan kısıtlı vergi dahi alınmayacağına hükmedilmiştir. Bu kararla birlikte korunması gerekli kültür ve tabiat varlığı niteliğindeki taşınmazlardan kısıtlı vergi alma yasağı doğmuştur.

Danıştay 9. Dairesi'nin 29.09.1992, E. 1990/2238, K. 1992/1989K. sayılı kararında yine korunması gerekli kültür ve tabiat varlıklarının vergilendirilmesinde hata yapıldığı ve Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21'inci maddesinde yer alan "*... her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır*" ifadesinin emlak vergisini de kapsayacağı yönünde yerinde bir karar vermiştir¹³.

¹¹ Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik, RG. 17.11.1986, S. 19284.

¹² D. 9. Dairesi, 15.11.1991, E. 1987/80, K. 1988/3460 (www.kazanci.com.tr).

¹³ D. 9. Dairesi, 29.09.1992, E. 1990/2238, K. 1992/1989 şu şekildedir: "*Hissedarı olunan parselde kayıtlı tescilli tarihi eserden dolayı tarh ve tebliğ olunan emlak vergilerinin düzeltme ve şikayet yolu il terkin isteğinin cevap vermemek suretiyle reddine ilişkin Belediye Başkanlığı işlemi hukuka aykırıdır. Çünkü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesi başlığını taşıyan bölümün 117. maddesine hesap hataları, 118. maddesi ise vergilendirme hataları bentler halinde sayılmış olup, ancak anılan maddelerde yazılı hataların mevcut olması halinde düzeltme ve şikayet yoluna başvurmak suretiyle düzeltilmesi mümkündür. Çünkü, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konmuş olan ve yüksek kurulca tescil edilecek I. ve II. grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlığının her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulacağına ilişkin 22. maddesi hükmü, 24.6.1987 gün ve 19497 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3386 sayılı Kanununun 18. maddesiyle yürürlükten kaldırılmış aynı kanununun 8. maddesiyle değişik 21. maddesinin 3. fıkrası ile Tapu kütüğüne korunması gerekli kültür varlığıdır kaydı konulmuş olan I. ve II. grup olarak gruplandırılmış bulunan "taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" şeklinde yeniden vaz edilmiştir. Her türlü vergi, resim ve harç deyiminin emlak vergisini de kapsayacağı tartışmasızdır." (www.kazanci.com.tr).*

Vergi muafiyetinden yararlanılabilmesi için binanın usulüne uygun olarak tescil edilmesi gerekmektedir. İzinsiz müdahaleden ötürü açılan ceza davasından beraat kararının bu noktada hiçbir önemi bulunmamaktadır. Tescilli parseldeki tescilsiz yapı için vergi muafiyetinden bahsedilememektedir¹⁴. Danıştay 9. Dairesi, kısıtlılık kararına ve imara kapalı olmasına rağmen imar affından faydalanılarak yapılan yapının emlak vergisi muafiyetinden yararlanamayacağı yönünde karar vermiştir¹⁵. Ayrıca belirtmek gerekir ki yalnızca birinci ve ikinci grup yapılar vergiden muaftır.

3. Veraset ve İntikal Vergisi İstisnası

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun¹⁶ 4'üncü maddesinde vergi istisnaları sayılmıştır. Buna göre Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler de vergiden müstesnadır.

Korunması gerekli taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının ve doğal sit alanlarının tespiti, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın koordinatörlüğünde ilgili ve faaliyetleri etkilenen kurum ve kuruluşların görüşü alınarak yapılmaktadır. Tescil kararları, tescil olunan taşınmazın kadastral bilgileri ile birlikte, tapu siciline şerh düşülmek üzere ilgili tapu müdürlüğüne bildirilmektedir (KT-VKK m. 7).

Danıştay 9. Dairesi'nin 13.06.1996, E. 1996/1290, K. 1996/2291 sayılı kararında vefat eden muristen intikal eden ve doğal sit alanı içinde kalan taşınmaz için veraset ve intikal vergisinin doğmayacağına hükmetmiştir¹⁷.

¹⁴ Sancakdar, Oğuz: Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Hukuku (Teorik ve Uygulamalı Bir Yaklaşım), Seçkin Yayınevi, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, 2012, s. 495.

¹⁵ D. 9. Dairesi, 28.05.1998, E. 1997/2616, K. 1998/2251 şu şekildedir: "Öngörünüm Bölgesinde yapılaşmaya olanak veren 3194 sayılı İmar Kanununun 47. maddesinin 9. fıkrasının Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi ve anılan bölgenin imara kapalı olmasına rağmen 2981 sayılı İmar Affı Kanunundan faydalanarak üzerinde 3 katlı 8 blok kargir apartman inşa edilen taşınmaz hakkında davalı idarece yapılaşmanın önlenememesi, hatta mevcut yapılaşmaya izin verilmek suretiyle 12.6.1989 tarihinde kat mülkiyetine geçildiğinin açık olması karşısında kısıtlılıktan söz etmenin imkanı bulunmadığından idarece tesis edilen işlemde mevzuata aykırılık bulunmamıştır." (www.lexpera.com.tr).

¹⁶ 08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, RG. 15.6.1959, S. 10231.

¹⁷ D. 9. Dairesi, 13.06.1996, E. 1996/1290, K. 1996/2291 şu şekildedir: "7.7.1992 tarihinde vefat eden murislerinden intikal eden mallardan dolayı varisleri tarafından verilen beyanname ... sayılı arsa için ... doğal sit alanında kalması nedeniyle her türlü vergi ve resimden istisna olduğu belirtilerek değer beyan edilmemesi üzerine, vergi dairesince bu ihtirazı kayıt

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun¹⁸ 59'uncu maddesi gereğince Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının devir ve iktisabına ilişkin işlemler harçtan da muaftır.

4. Gelir Vergisi Stopajı, Sigorta Primi İşveren Payı ve Su Bedeli İndirimi ile Enerji Uygulaması

Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından 14.07.2004 tarihinde çıkarılan 5225 sayılı Kültür Yatırım ve Girişimlerine Gelir Vergisi Stopajı, Sigorta Primi İşveren Katkı Payı ve Su Bedeli İndirimi ile Enerji Desteği Uygulamasına Dair Yönetmelik ile söz konusu hususlar düzenlenmiştir. Yönetmelik'in amacı; kültür belgesi verilen yatırım veya girişimlere¹⁹, münhasıran kültür belgesi verilen yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçi ücretlerinden gelir vergisi stopajı, sigorta primi işveren payı ve su bedeli indirimi ile enerji desteği sağlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir. Ankara'da Cer Modern, Kızılırmak Sineması, Çengelhan Rahmi M. Koç Müzesi kültür belgesi verilen tesisler arasında yer almaktadır.

Gelir vergisi stopaj indirimi; 14.07.2005 tarih ve 5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu²⁰ uyarınca kültür yatırımı belgesi veya kültür girişimi belgesini Bakanlık'tan almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık prim ve hizmet belgesinde bildirdikleri, münhasıran belgesi yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında

kabul edilmeyerek söz konusu arsanın emlak vergi beyannamesinde gösterilen değerinin intikal eden diğer malların değeri ile birleştirilerek yükümlünün hissesi oranında yapılan veraset ve intikal vergisi tarhiyatı aleyhine açılan davanın kabulü ile tarhiyatın terkinine ilişkin olarak verilen İstanbul 4. Vergi Mahkemesi kararı; Tapu kütüğünde "Korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı" kaydı konulmuş ve 1 ve 2 nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine keşin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduklarını hükme bağlayan 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun değişik 21 nci maddesinin 3. fıkrası amir hükmüne uygun bulunduğundan, yasal dayanaktan yoksun temyiz isteminin reddi ile onanmasına..." (www.lexpera.com.tr).

¹⁸ 02.07.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanunu, RG. 17.07.1964, S. 11756.

¹⁹ Kültür Girişimi Belgesi verilen tesislerin listesi için bkz: <http://www.kulturvarliklari.gov.tr/TR-109027/kultur-girisimi-belgesi-ile-belgelendirilen-tesisler.html> , erişim tarihi: 10.03.2019.

²⁰ 14.07.2005 tarih ve 5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu, RG. 21.07.2004 S. 25529.

üç yılı aşmamak kaydıyla yüzde ellisi, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla yüzde yirmi beşi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmektedir (Yönetmelik m. 5).

Sigorta primi işveren payı indirimi; kurumlar vergisi mükellefi olan kültür belgeli yatırımcı veya girişimcilerin, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde fiilen çalıştıracakları işçilerin, prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren paylarının yatırım aşamasında üç yılı aşmamak üzere %50'si, işletme aşamasında yedi yılı aşmamak üzere %25'i oranındaki tutar, Bakanlık Bütçesine konulacak ödenekten karşılanmaktadır. Bakanlık, sigorta primi işveren paylarına ilişkin indirim tutarlarını, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun talep tarihinden itibaren en geç bir ay içerisinde ödemektedir. Hükmün uygulanması ile kültür yatırım veya girişimlerinin nitelikleri dikkate alınarak işverence çalıştırılabilecek azami işçi sayısının belirlenmesiyle ilgili usul ve esaslar, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Aile, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından müştereken belirlenmektedir (Yönetmelik m. 6).

Enerji desteği, kültür belgeli yatırım veya girişimlerin münhasıran belgeli yatırım veya girişimde kullandıkları ve bedelini fatura döneminde peşin olarak ödemiş oldukları faturalarda kayıtlı doğalgaz ile aktif elektrik enerjisi tüketim bedeli üzerinden beş yıl süreyle yüzde yirmi oranında uygulanmaktadır. Beş yıllık süre kültür belgesinin verildiği, belgeli olarak faaliyete başlanmışsa faaliyete başlandığı tarihten itibaren başlamaktadır (Yönetmelik m.7).

Ayrıca kültür belgeli yatırım veya girişimler, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde kullanılan su bedelini yörede uygulanan en düşük tarifeden ödemektedirler.

Söz konusu yapılan destek ve indirimler sonucu ortaya çıkacak uyumsuzluklarda uygulanacak müeyyide Yönetmelik'te düzenlenmiştir. Belirtilen teşviklerden yararlanan kültür belgeli yatırım veya girişimlerce ilgili kurum veya kuruluşlara yanlış veya yanıltıcı bilgi ve belge verilmesi, verilen belgelerde tahrifat yapılması veya teşviklerden yararlanma hakkını kaybetmiş olmalarına rağmen teşvikten yararlanmaya devam ettiklerinin sonradan anlaşılması halinde verilen Yönetmelik'te belirtilen mali teşvikler, genel hükümlere göre tahsil edilmektedir ve ayrıca Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu'nun cezai hükümleri uygulanmaktadır (Yönetmelik m. 11).

5. Kültür Varlıklarına Yönelik Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisinden İndirim Esasları

Gelir vergisi ve kurumlar vergisine tabi vergi mükellefleri tarafından

kültüre yönelik yapılan bağış ve yardımlar, gelir ve kurum kazancından indirilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun²¹ 89'uncu maddesinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergi Kanunu'nun²² 10'uncu maddesinde ilgili hususlar düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler ayrı ayrı incelenecektir.

A. Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 7'inci fıkrası gereğince genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanlığı tarafından vergi muafiyeti tanıyan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) Kültür ve Tabiatları Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanla-

²¹ 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, RG. 06.01.1961 S. 10700.

²² 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, RG. 21.06.2006, S. 26205.

rındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü gelir vergisi beyannamesinde bildirilerek gelirlerden indirilebilmektedir (Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir)²³.

B. Kurumlar Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeye benzer bir düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesi gereğince, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

²³ Gelir vergisinde yıllık beyannamenin verilmesi ve yıllık beynamede indirimler konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: Öncel, Mualla – *Kumrulu*, Ahmet - Çağan, Nami: Turhan Kitabevi, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Ankara, 2018, s. 312.

- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

- Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

Bağışların kazançtan indirilebilmesi ancak o yıl elde edilen kazançla sınırlı olmaktadır. elde edilen kazancı aşan kısmın bir sonraki yıla devri mümkün bulunmamaktadır. Yapılacak bağış ve yardımların indirilebilmesi için bunların muhakkak makbuz karşılığında yapılması gerekmektedir. Ancak makbuz kullanma zorunluluğu olmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bağışların, bu kurum ve kuruluşların yetkili organları tarafından verilen ve ilgili kuruluşun unvanı ile yetkili kişi veya kişilerin imzasını taşıyan yazı ile belgelendirilmesi mümkündür. Ayrıca bankalarda açılan hesaplar aracılığıyla nakit olarak yapılan bağışların paranın hesaba aktarıldığını ispatlayan banka dekontları da bu amaçla kullanılabilir²⁴.

²⁴ Sancakdar, s. 455. Kurumlar vergisinde matrah hesaplanırken indirilebilecek giderler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 339.

C. Aynı Olarak Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 2'inci fıkrası gereğince, bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilerek bu değer esas alınmaktadır.

Aynı olarak yapılan bağışlar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda²⁵ da hüküm altına alınmıştır. Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlanmaları halinde verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur (KDVK m. 17/2). Kanununun 30'uncu maddesinde ise, vergiden istisna edilmiş malların teslimi ve hizmet ifasıyla ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı düzenlenmiştir. Buna göre, aynı bağış ve yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflardan birine yapılması halinde katma değer vergisi hesaplanmaması, bağışlanan malların alımında veya imalatında yüklenilen katma değer vergisinin de gider olarak dikkate alınması, önceki dönemlerde indirim konusu yapılmış olan katma değer vergilerinin ise bağış ve yardımın yapıldığı dönem katma değer vergisi beyannamesine hasılat katma değer vergisi olarak yazılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1'inci fıkrasında sayılanlar dışında kalan

²⁵ 25.10.1985 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, RG. 2.11.1984, S. 18563.

kurum ve kuruluşlara yapılan aynı bağışlarda ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması ve bağışlanan mal dolayısıyla yüklenilen vergileri indirim konusu yapılması gerekmektedir²⁶.

D. Yabancı Para ile Yapılan Bağış ve Yardımlar

Yapılan bağış ve yardımların yabancı para birimi ile yapılması halinde, bağış ve yardımın yapıldığı tarihte T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre Türk Lirası cinsinde indirim tutarı hesaplanmaktadır.

III. TAŞINMAZ KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARINI KORUMA KANUNU KAPSAMINDA YER ALAN MALİ KOLAYLIKLAR

1. Katkı Payı

“Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Dair Katkı Payı” belediye sınırları içinde yer alan korunması gerekli taşınmaz kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan projeler kapsamında kamulaştırma, projelendirme, planlama ve uygulama konularında kullanılmak üzere belediyelere tahsis edilen önemli bir kaynaktır. “Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı” kültür varlıklarının ihyası kadar koruma kültürünü yerleştirmeyi amaçlamaktadır²⁷.

Taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının korunması için Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın bütçesine bir ödenek konulmaktadır. Bakanlık tarafından yapılacak yardımlar ise, Kültür ve Taşınmaz Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 12'inci maddesinin 8'inci fıkrası gereğince düzenlenen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik²⁸'te belirtilen esas ve usullere göre yapılmaktadır. 2012 yılında işbu Yönetmelik'te değişiklik yapılmasına dair yeni bir yönetmelik düzenlenmiştir²⁹. Ardından ise 2015 yılında yeniden “Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik” çıkarılarak yeni yönetmeliğin 17'nci maddesiyle eski yönetmelik kaldırılmıştır³⁰.

²⁶ Sancakdar, s. 457.

²⁷ Sancakdar, s. 444.

²⁸ Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik, RG. 13.04.2005, S. 25785.

²⁹ Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, RG. 08.12.2012, S. 28461.

³⁰ Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik, RG. 22.08.2015, S. 29453.

Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 1'inci maddesi gereğince önceki Yönetmelik'in 1'inci maddesi değiştirilmiştir. Böylece Yönetmelik'in amacı belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan taşınmaz kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla tahakkuk eden emlak vergisinin %10'u oranında tarh, tahakkuk ve tahsil edilecek katkı payının uygulama esaslarını belirlemek olarak düzenlenmiştir. 2015 yılında çıkarılan yeni yönetmelikte ise hüküm aynı şekilde düzenlenmiştir.

Katkı payı, bina, arsa ve araziler için, mükellefiyetin başlangıç yılında tespit edilen vergi değeri üzerinden; mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren ise, her yıl, bir önceki yıla ait vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu³¹ hükümleri gereğince aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nisbetinde artırılması suretiyle tespit olunacak değer üzerinden, yıllık olarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilen emlak vergisinin yüzde on (%10)'u oranında, emlak vergisiyle birlikte tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir (Yönetmelik m. 5). Kısıtlılık kararı bulunan kültür ve tabiat varlıklarının bulunduğu taşınmazlar için emlak vergisi muafiyetinin yanı sıra katkı payı muafiyeti de bulunmaktadır. Danıştay'ın da kısıtlılık kararı bulunan taşınmazlar için katkı payının kaldırılması yönünde kararlar verdiği görülmektedir³².

Tahsil edilen ve katkı payı hesabında toplanan miktar, vali tarafından, taşınmaz kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan proje, uygulama ve kamulaştırma işlerinde kullanılmak üzere, proje sahibi il özel idaresine ve il sınırları içindeki belediyelere aktarılmaktadır. Vali harcamaları denetlemeye de yetkilidir. İl özel idarelerince yapılan projeler

³¹ 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, RG. 10.01.1961, S. 10703, 10704 ve 10705.

³² D. 9. Dairesi, 03.03.2014, E. 2010/1625, K. 2014/711 şu şekildedir: "Dosyanın incelenmesinden, davacının hissedarı olduğu İzmir İli, Çiğli İlçesi, A1 Mahallesi, 22462 ada 1 parselde kayıtlı taşınmazın emlak vergisi bildiriminde bulunulmaması üzerine 2003 ila 2007 yılları için arsa vergisi, ek arsa vergisi ve kültür tabiat varlıklarını koruma katkı payı tarh edildiği, 2003 ila 2006 yılları için vergi ziyayı cezası kesildiği, davacı tarafından cezalı arsa vergisi ve katkı payının kaldırılması istemiyle açılan davayı; davacının hissedarı olduğu 2. derece doğal sit alanında kalan taşınmazın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca kısıtlı olduğu, emlak vergisinin 1/10 oranında uygulanması gerekirken kısıtlılık hali gözetilmeksizin yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kabul eden Vergi Mahkemesi kararının; 22462 ada 1 parselde kayıtlı taşınmaz için zaten kısıtlı vergi uygulandığı, 1/10 oranında tarh edilen verginin kaldırılmasının yerinde olmadığı ileri sürülerek bozulması istenildiği görülmektedir." (www.lexpera.com.tr).

için kullanılan miktar özel hesabın % 30'unu geçememektedir (KTVKK m. 12/değişik7 ve Yönetmelik m. 7/3). Ancak burada %30 oranının hangi ölçüte göre belirlendiği hükümden anlaşılamadığı³³ yönünde eleştirilere katılmamak elde değildir.

Belediye veya il özel idarelerince, taşınmaz kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan planlama, proje, uygulama ve kamulaştırma işlerinin (KDV dahil) maliyetinin katkı payı hesabında toplanan tutar yeterli olmak şartıyla %95'ini aşmamak kaydıyla mevcut taşınmaz kültür varlığı sayısı, mevcut durumu, ilin kültürel değerlerine katkısı dikkate alınarak Valilik tarafından hakkaniyet ölçüsünde kullandırılmaktadır (Yönetmelik m. 7/2). Katkı payı hesabında toplanan tutarın %95'ine kadar olan kısım valilik tarafından kullandırılmakta ve ölçü olarak hakkaniyet gibi kişiden kişiye değişebilecek bir ifade kullanılmaktadır.

Tahakkuk eden katkı payları hakkında Emlak Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun³⁴'un uygulanmaktadır. Katkı paylarına ilişkin usul ve esaslar önceden İçişleri Bakanlığı ile Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından belirlenmekte iken; 2018 yılında değiştirilerek İçişleri Bakanlığı'nın görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından belirlenmesi yoluna gidilmiştir (KTVKK m. 12/ek fıkra)³⁵. Emlak Vergisi Kanunu'na göre, belediyeler, hem belediye ve mücavir saha sınırları içinde kalan hem de belediye ve mücavir saha dışında kalan taşınmazlara ait tahakkuk eden emlak vergilerinin %10'u oranındaki kısmını da toplayarak içinde buldukları ilin özel idaresine aktarmaktadırlar. "Taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı" bu sebeple hem belediyeler hem de il özel idarelerinin yetki alanlarından toplanarak elde edilen vergilerden oluşmaktadır³⁶.

Taşınmaz kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan projeler için katkı payından yararlanmak amacıyla il özel idaresi, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı ve belediyeler tarafından yapılacak başvurular, yıl içinde değerlendirmeye esas iki dönem halinde valilerce

³³ Sancakdar, s. 446.

³⁴ 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, RG. 28.07.1953, S. 8469.

³⁵ 29.11.2018 tarih ve 7153 sayılı Çevre Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması na Dair Kanun'un 28'inci maddesiyle bu fıkra da yer alan "İçişleri Bakanlığı" ibaresi "İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı" şeklinde değiştirilmiştir.

³⁶ Sancakdar, s. 445.

belirlenecek zamanlarda il özel idarelerine ve Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına yapılmaktadır. Vali başvuru dönemlerini il sınırı içindeki belediyelere ocak ayı itibari ile duyurmaktadır ve yıl içindeki başvuru dönemi sayısını dörde kadar artırmaya yetkilidir (Yönetmelik m. 8). Yapılan değişiklikte taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan projeler için katkı payından yararlanmak amacıyla başvuru yapmaya belediyeler ve il özel idarelerin yanı sıra Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları da eklenmiştir.

Valiler; katkı payı aktarılacak projeleri, başvuru dönemini takip eden ay sonuna kadar değerlendirmektedir. Ayrıca gerekli görülen hallerde başvuruların değerlendirilmesi ve projelerin öncelik sırasının belirlenmesi amacıyla vali başkanlığında istişari nitelikte bir komisyon oluşturulmaktadır. Bu komisyon, il kültür ve turizm müdürü, il özel idare genel sekreteri veya yatırım izleme ve koordinasyon başkanı, proje gönderen belediyelerin başkanları ile il genel meclisinden ve büyükşehir belediye meclisinden bir üyenin katılımıyla oluşmaktadır (Yönetmelik m. 12).

Taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı olarak tahsil olunan miktarlar tahsil edildiği ayı takip eden ayın onuncu günü akşamına kadar il özel idarelerine bir bildirim ile beyan edilerek aynı süre içinde ödenmektedir. Tahsil ettikleri katkı payını belirtilen süre içinde il özel idarelerine yatırmayan belediyelerden, bu katkı payları Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilmektedir (KTVKK m. 12/ek fıkra).

Belediye başkanları, belediyelerin tahsil ettikleri paylardan il özel idarelerine ödemeleri gereken taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı paylarının, zamanında ve tam olarak ödenmesini sağlamakla yükümlüdür. Ödenmeyen paylar, ilgili il özel idaresinin talebi üzerine ilgili belediyenin İller Bankasından aldığı genel bütçe vergi gelirleri payından kesilerek talep eden özel idareye gönderilmektedir (KTVKK m. 12/ek fıkra).

2. Ödenek Yardımı

Vakıflar Genel Müdürlüğü, il özel idareleri, belediyeler ve diğer kamu kurum ve kuruluşları, Kültür ve Turizm Bakanlığının uygun görmesi halinde, maliklere taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının koruma, bakım ve onarımlarına, teknik eleman ve ödenekleri ile yardımda bulunabilmektedirler (KTVKK m. 11/4).

Koruma amaçlı imar plânlarının yapımı için belediyelere aktarılmak üzere İller Bankası Genel Müdürlüğü bütçesine yeteri kadar ödenek konmaktadır. İl özel idareleri ise bütçelerinde koruma amaçlı imar plânlarının yapımı için ödenek ayırmaktadırlar (KTVKK m. 17/a).

3. Tazminat Ödeme

Taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının buldukları yerde korunması ilkesi esastır. Zorunlu olmadıkça buldukları yerde korunması, tabii ortamlarında bulunması, özgün haliyle muhafaza edilmesi gerekmektedir. Buna “kültür ve tabiat varlıklarının buldukları yerde (*in situ*) korunması ilkesi” denilmektedir³⁷. Eğer özgün yerinde korunması mümkün değilse, kültür ve tabiat varlığının başka bir yere nakli zorunlu ise koruma bölge kurullarının uygun görüşü ve gereken tedbirler alınmak suretiyle Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından amacına uygun bir yere nakledilmesi mümkündür. Taşınmaz kültür ve tabiat varlığının nakli sırasında taşınmazın maliki bir zarara uğraşmışsa, kendisine tazminat ödenmektedir. Söz konusu tazminat Kültür ve Turizm Bakanlığınca oluşturulacak bir komisyonun tespit edilmektedir (KTVKK m. 20).

Arazi sahipleri Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın oluşturacağı komisyonca takdir edilecek tazminat karşılığında, kazı ve sondaj veya araştırmaya izin vermeye mecburdur. Aynı şekilde kazı ve sondaj yapılırken ortaya çıkan zarar da tazmin edilmektedir.

Gerektiğinde Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından bu yerler kamulaştırılabilmektedir. Ancak idarenin, her korunması gereken kültür ve tabiat varlığının bulunduğu taşınmazı kamulaştırma yapma zorunluluğu bulunmayıp bu statüde bulunan taşınmazlar için hazine taşınmazlarıyla takas imkanının sunulması için koruma amaçlı imar planı bulunması gerekmektedir³⁸. Yabancı bilim kurumları tarafından yapılan kazılarda, bu kamulaştırmanın bedeli kazı sahipleri tarafından ödenmektedir. Hazine adına tescil edilecek yerin kamulaştırma bedelinin takdirinde genel kamulaştırma hükümleri uygulanmaktadır. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Korunma Kanunu'nun 42'inci maddesi

³⁷ Sancakdar, s.431; Ersöz, Kürşat: Türk İdare Hukuku Kapsamında Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması, Oniki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2017, s. 38.

³⁸ D. 6. Dairesi, 19.06.2015, E. 2014/7813, K. 2015/4418 şu şekildedir: “Bu durumda, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca idarelerin sit alanlarında kamulaştırma yapma zorunluluğunun bulunmadığı, ancak bu statüde bulunan taşınmazlar için hazine taşınmazlarıyla takas imkanının sunulması için koruma amaçlı imar planı bulunması gerektiği, koruma amaçlı imar planı yapımı için idarelere sit ilanından bu yana belli bir yasal süre

gereğince ödenecek tazminat ve kamulaştırma bedellerinin takdirinde, kazı, sondaj ve araştırma faaliyetlerinden önce, mevcut kültür ve tabiat varlıklarının eskilik, enderlik ve sanat değeri ile, bu faaliyetler sonucu bulunan kültür varlıklarının değeri, dikkate alınmamaktadır (KTVKK m. 42/2).

4. Kredi Verme

Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 12'inci maddesinin eklenen fıkrasına göre, 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu³⁹ uyarınca verilecek kredilerin en az %10'u tescilli taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı ve restorasyonu işlemlerine ilişkin başvurularda kullanılmaktadır. Bu kapsamdaki öncelikli projeler Kültür ve Turizm Bakanlığı ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından müştereken belirlenmektedir. Kredi kullanmak isteyenlerin istenilen bilgi, belge ve dilekçe ile birlikte TOKİ'ye başvurması gerekmektedir.

5. Onarım Yardımı Verme

Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından özel hukuka tabi gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan ve korunması gereken taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının hem korunması, bakımı ve onarımı için, hem proje hazırlanması hem de proje uygulamalarında aynı, nakdi ve teknik yardım sağlanmaktadır. Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması Hakkında Kanunu'nun 12'nci maddesi gereğince "Taşınmaz Kültür Varlıklarının Onarımına Yardım Sağlamasına Dair Yönetmelik"⁴⁰ düzenlenmiştir. 27/05/2015 tarih ve 29368 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Taşınmaz Kültür Varlıklarına Yardım Sağlanmasına Dair Yönetmeliğin 22'nci maddesiyle bu yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır.

İstenilen yardımın sağlanması için Bakanlık İl Müdürlüğü'ne yazılı olarak başvurulması gerekmektedir. Yapılan yardımlar aynı, nakdi ve teknik olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Nakdi yardım, taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının bakım ve onarımıyla ilgili proje hazırlanması veya uygulamalarına Bakanlıkça yapılacak parasal yardım olarak ifade edilmektedir⁴¹. Teknik yardım, proje

tanındığı, esasen uyumsuzluğa konu taşınmazın kamulaştırılması zorunlu bir statüde bulunmadığı ve bu nedenle kamulaştırmaz el atma nedeniyle oluşan bir zarardan bahsedilemeyeceğinden davanın reddine karar verilmesi gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir." (www.lexpera.com.tr).

³⁹ 02.03.1984 tarih ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu, RG. 17.03.1984, S. 18344.

⁴⁰ Taşınmaz Kültür Varlıklarının Onarımına Yardım Sağlamasına Dair Yönetmelik, RG. 15.07.2006 ve S. 25876.

⁴¹ Bakanlıkça yapılacak nakdi yardım miktarı Yönetmelik'in 11'inci maddesi gereğince,

hazırlanması veya uygulanmasında Bakanlık tarafından sağlanacak her türlü belge, bilgi ve personel desteğidir. Aynı yardım ise, Bakanlık tarafından mal, eşya veya malzeme olarak sağlanacak her türlü yardımı ifade etmektedir (Yönetmelik m. 4).

Taşınmaz Kültür Varlıklarına Yardım Komisyonu, her yılın mart ayında toplanarak gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan korunması gerekli taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarına yapılacak aynı, nakdi ve teknik yardım başvurularını Yönetmelik'te düzenlenen kriterlere göre değerlendirerek karar vermektedir. Komisyon kararlarında yardım yapılacak kişi, tahmini bedeline göre yapılacak yardım miktarı, yardım türü ve ödeme şekli belirtilmektedir. Komisyon, proje uygulamalarında yardım miktarının %20'sine kadar ön ödeme yapılmasına karar verebilmektedir. Komisyonca yardım yapılmasına karar verilenlerden yılı içinde yardım yapılamaması hallerine münhasır olmak üzere, tahmini bedelleri toplamı, bütçe ödeneklerinin %10'unu geçmeyecek oranda yedek liste belirlenmektedir. Yıl içinde tamamlanamayacak büyük uygulama projeleri için, kısımlara bölünerek sonraki yıllarda yardım talebinde bulunulabilmektedir. Yıllara sari işlerde, işin devamı niteliğindeki başvurular öncelikle değerlendirilmektedir. Gerek görülen hallerde Başkan komisyonu toplantıya çağırabilmektedir (Yönetmelik m. 9).

Yönetmelik'in 12'nci maddesi gereği, Bakan onayı ile kesinleşen komisyon kararları, il müdürlüklerine ve istek sahiplerine bildirilmektedir. İller itibarıyla yapılacak yardım miktarları ödeme emirleri ile illere gönderilmektedir. İl müdürlükleri ile yardım almaya hak kazanan istek sahipleri arasında sözleşme imzalanmaktadır. Ancak taraflar yapılacak olan sözleşmenin hukuki niteliği hakkında mevzuattan bilgi edinememektedir. Mevzuatta açıklık bulunmayan hallerde, somut olay için sözleşme hükümlerine göre değerlendirme yapılması gerektiği düşünülmektedir. İdareye tek taraflı üstünlük ve ayrıcalık veren, sözleşme hükümlerini mali dengenin de korunarak tek taraflı olarak değiştirme yetkisi veren sözleşmeler idari sözleşme olarak kabul edilmektedir. Bu tür sözleşmelerden doğan uyuşmazlıkların idari yargıda çözümlenmesi gerektiği düşünülmektedir⁴².

projeler için ellibin (50.000.-) TL'yi, proje uygulamaları için tahmini bedelinin yüzde yetmiş (%70) ini ve her halükarda ikiyüzbin (200.000.-) TL'yi geçmemek üzere komisyonca belirlenmektedir. Ancak tahmini bedeli ellibin (50.000.-) TL'yi geçmeyen proje uygulamalarının yüzde yüz (%100) üne kadar yardım yapılabilir. Yıllara sari veya kısımlara bölünen proje uygulamaları için bu fıkradan yararlanılamaz. Bu tutarlar her yıl, Devlet İstatistik Enstitüsünce yayınlanan genel ÜFE oranında artırılarak Bakanlıkça duyurulur.

⁴² Sancakdar, s. 450. Bunun dışında taraflardan biri idare olsa dahi, tarafların eşit hukuki

Yapılan kontrol sonucunda, yardımın amacına uygun şekilde kullanılmaması veya yanlış bilgi, belge verilmesi veya yanıltıcı beyanda bulunulması halinde, yardımın tamamının veya amacına uygun harcanmayan kısmının, yardım miktarının ödendiği tarihten tahsil edileceği tarihe kadar geçen süre için hesaplanacak yasal faiziyle birlikte bildirim tarihinden itibaren otuz gün içerisinde ödenme gerekmektedir. Aksi takdirde, bu süre içerisinde ödenmemesi halinde, genel hükümlere göre tahsil edilmektedir (Yönetmelik m. 12).

Taşınmaz kültür varlığının korunmasına yönelik yardımlardan yararlananların, yeniden yardım talep edebilmesi için on yıllık bir süre sınırı konulmuştur. Mücbir sebep hali dışında yardımdan yararlanan malik, yardımdan yararlandığı yılı takip eden yıldan itibaren en az on yıl geçmesini beklemek zorundadır (Yönetmelik m.16).

Taşınmaz kültür varlıklarının onarımı için yapılan mali yardımlar hakkında bilgi edinmek için İngiltere örneğine baktığımızda, İngiltere’de koruma alanlarının muhafazası ve onarımı için merkezi hükümet tarafından sınırlı mali yardım yapıldığı görülmektedir. English Heritage Komisyonu bağış veya borç şeklinde koruma alanlarının karakter veya görünümünü korumak ve güzelleştirmek amacıyla yalnızca belirli kriterlere uygun işler için yardım yapmaktadır⁴³.

SONUÇ

Taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarını korumanın yalnızca özel hukuka tabi gerçek ve tüzel kişilere bırakılması düşünülemez. Sınırlı maddi kaynaklara sahip olan kişilerin bu varlıkları gerektiği gibi koruması, bakması, onarması ve bunlara yönelik yatırım yapması güçtür. Hele ki kültürel ve tabii mirasın tahrip edilmesi ihtimali karşısında bu değerlerin, mülkiyet hakkına sahip maliklerin insafına bırakılması risk taşımaktadır.

güce sahip olduğu sözleşmeler, idarenin özel hukuk sözleşmeleri olarak kabul edilmektedir ve bu tür sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenmektedir.

⁴³ English Heritage Komisyonu; belirli bir koruma programı çerçevesinde özel tarihi ve mimari öneme sahip binalar üzerinde yapılan çalışmalar, grup halinde özel mülk sahipleri, koruma ve güzelleştirme cemiyetleri tarafından belirli bir plan çerçevesinde yapılan koruma işleri, şehir planları dahilinde yapılan işler için mali yardımda bulunmaktadır. Ayrıca projelerin English Heritage Komisyonu ile işbirliği ile yapılarak, şehir ve bölge meclisleri ile üzerinde anlaşma sağlanmış olması gerekmektedir. Yapılan anlaşma çerçevesinde, proje gerçekleştirildikçe binaların onarımı için yıllık olarak yardımlar yapılmaktadır. Yardım yapılan özel mülk sahiplerinin yerel yönetimlerle uyum içinde hareket etmesi gerekmektedir. Söz konusu yardımların yıllık olarak belirlenmesi yardım yapılacak projelerin seçiminde sorunlara neden olmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. *Sancakdar*, s. 450-451.

Korunacak alanların çok fazla olması ve korumanın büyük ölçüde devlet tarafından sağlanan olanaklarla yürütülmesi sebebiyle başka mali kaynakların ve çözüm yollarının ortaya çıkarılması gerekmektedir. Kanımızca, korumanın yeterli düzeyde yapılamamasının nedenini mevcut kaynakların yetersizliği konusunu tartışmak yerine, yeni kaynakların nasıl oluşturulabileceğine ilişkin politikalar geliştirmek faydalı olacaktır. Nitekim sosyal devlet ilkesi gereğince idare, korunması gereken kültür ve tabiat varlıklarının maliklerine birtakım mali kolaylıklar sağlama yükümlülüğünü üstlenmiştir. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun ilgili hükümlerinde bu varlıkların korunması, bakılması ve onarılması için özel hukuka tabi gerçek ve tüzel kişiler birtakım maddi yardım ve teşvikler yapılması düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra; maliklere, veraset ve intikal vergi istisnası, tescilli taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının devir ve iktisabında tapu ve kadastro harcı istisnası, katma değer vergisi istisnası, emlak vergisi muafiyeti, veraset ve intikal vergi muafiyeti, harç muafiyeti, damga vergisi muafiyeti, banka ve sigorta muameleleri muafiyeti, gümrük vergisi muafiyeti gibi vergi muafiyeti, istisna ve indirimlerinden de yararlanma hakkı sunulmuştur.

Gerek vergi muafiyet, istisna ve indirimleri gerekse katkı payı, enerji, su yardımları ve benzeri mali kolaylıklarla taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının korunması amaçlanmaktadır. Netice itibarıyla korumanın sağlanamaması halinde, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 11'inci maddesi gereğince aczi olanların mülklerinin usulüne göre kamulaştırılması gerçekleşecektir. Ancak kanımızca bu yola son çare olarak başvurulması gerekmektedir. Zira bu yola başvurmadan önce dahi, tapu üzerinde kısıtlılık şerhi olan kültür ve tabiat varlıklarının bulunduğu taşınmaz maliklerinin mülkiyet hakkının ihlal edildiğinden bahsetmiştik. Üstün kamu yararının gözetilmesi ve kültür ve tabiat varlığını bulunduğu taşınmazın kamulaştırılması için kültür ve tabiat varlığının korunmasının ciddi anlamda risk taşıyor olması kanısındayız. Kamulaştırmanın, kültür ve tabiat varlığının yok olmasına engel olmak amacıyla son noktada başvuru olan bir yöntem olması gerekmektedir. Bundan önce kültür ve tabiat varlıklarının üzerinde bulunduğu taşınmaz maliklerine aynı, nakdi ve teknik yardımların yapılması, kredi verilmesi, taşınmazın zarar görmesi halinde zararın tazmin edilmesi, vergisel kolaylıklar sağlanması gerekmektedir. Tüm bunlara rağmen kültür ve tabiat varlığı korunamamaktaysa kamulaştırma yoluna gidilebilir.

KAYNAKÇA

Çolak, İlker: “Kültür ve Tabiat Varlıklarının Devlet Mali Niteliği ve Sonuçları”, <http://www.ilkercolak.com.tr/kultur-ve-tabiat-varliklarinin-devlet-mali-niteligi-ve-sonuclari/>, erişim tarihi: 25.03.2019.

Ersöz, Kürşat: Türk İdare Hukuku Kapsamında Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması, Oniki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2017.

Kanadoğlu, Sabih: Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Hukuku, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2003.

Koç, Zeynel: Taşınmaz Kültürel Miras Yönetimi ve Mali Teşvikler, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2008 – 52, İstanbul, 2008.

Kurt, Yalçın: Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması ve Finansmanına Ait Kanun Değişiklikleri, www.tarihikentlerbirligi.org/doc/yalcin_kurt.ppt

Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Ankara, 2018.

Sancakdar, Oğuz: Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Hukuku (Teorik ve Uygulamalı Bir Yaklaşım), Seçkin Yayınevi, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, 2012.

Yağcı, Ali – Taş, Rabia – Kılıç, Tuğçe: (Açıklamalı – İctihatlı) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

KAMU İHALELERİNDE İHALE DIŞI BIRAKMA SEBEBİ OLARAK VERĐİ BORCUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Doğan ŞENYÜZ*

GİRİŞ

Devletin¹ görevlerini yerine getirmesi piyasanın üretmediği veya üretiminde yetersiz kaldığı kamusal mal ve hizmetleri sunmasına bağlıdır. Devletler bu mal ve hizmetlerin sunumu esnasında ihtiyaçlarını; satın alma, kamulaştırma, devletleştirme, bađıőtılma, vasiyet, teferruğ, tefevvüz gibi çeőtli yollarla temin edebilmektedir². Bu yollardan en sık, yaygın ve ölçekli kullanılanı satın alma yoludur.

Satın alma yolunda devlet üretim için gerekli girdileri piyasa ekonomisinden piyasa şartlarına göre sağlamak durumundadır. Girdilerin piyasa ekonomisinden kamu ekonomisine geçiőt adına yürütölen ihale süreci kanunda esasları düzenlenen belirli iőtlem ve aőtamalara göre yapılmak durumundadır.

Devletin giderlerine iliőtkin usuller bir bütöun olarak “alım ihale süreci” olarak isimlendirilir. İhale süreci, ihale yetkilisince ihale onayının verildiği tarihten itibaren baőtlayan, söztleőtmenin veya çerçeve anlaőtmanın taraflarca imzalanıp notere onaylattırılması ve tescili ile noter onayı ve tescil gerekmeyen hallerde ise söztleőtmenin veya çerçeve anlaőtmanın taraflarca imzalanmasıyla tamamlanan sürecini ifade eder.

İhalelere dileyen herkesin kayıtsız Őartsız istekli olarak katılması sözt konusu değildir. İhale süreci içinde isteklilerde belirli özellikleri içeren yeterlilikler aranır. Aranan yeterliliği sağlamayan kiőtiler daha baőtlangıçta teklifleri dahi değerlendirilmeksizin ihale dıőtı bırakılır. Bu makalede devletin alımları sırasında isteklinin “ihale dıőtı bırakılma” sebeplerinden biri olarak yer

* Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Faköltesi Mali, Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

¹ Bu çalışmadaki devlet kavramı; 8 Eylül 1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 4 Ocak 2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kamu idare ve kurumlarını içerecek biçimde kullanılmıştır.

² Şahin, Serdar: Kamu İhale Usulleri, Kuram Yayınları, İstanbul-2017, s. 103.

alan “vergi borcunun bulunması” ilgili mevzuat, Kamu İhale Kurulu kararları ve yargı kararları çerçevesinde açıklanmaya çalışılacaktır.

I. DEVLETİN ALIM-SATIM İHALELERİNİN YASAL ÇERÇEVESİ

Devletin ihale yöntemleri piyasadan mal veya hizmetin alımı veya satımına göre farklı kanun ve usullere tabi kılınmıştır. İhale yoluyla devlet bakımından satımlar (devletin gelirleri) 8 Eylül 1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu (DİK), ihale yoluyla alımlar ise (devletin giderleri) 4 Ocak 2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (KİK) kapsamında gerçekleştirilir.

DİK’in 1. maddesi “Genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin **alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri aynı hak tesisi ve taşıma işleri** bu Kanunda yazılı hükümlere göre yürütülür” şeklindedir. Kanunun devletin hem alım hem de satımlarını kapsamına aldığı görülmektedir. Ancak bu hükmün alımlara yönelik kısmı sonradan yürürlüğe giren KİK ile yürürlükten kaldırılmıştır. Şöyle ki, KİK’in 1. ve 2. maddelerinde “Bu Kanunun, kamu hukukuna tâbi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usulleri belirler. Aşağıda belirtilen idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet **alımları** ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülür” şeklindedir. Diğer taraftan aynı kanunun m. 68/a’daki “Bu Kanun kapsamında yer alan işlerin ihalelerinde 08.09.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri uygulanmaz” şeklindeki açık hükmü nedeniyle DİK’in mal veya hizmet alımları ile yapım işleri bakımından uygulanabilirliğine son verildiği görülmektedir³.

Sonuçta DİK, sadece kapsamındaki kurumların **satım, kiraya verme, trampa, mülkiyetin gayri aynı hak tesisi ve taşıma işlerine** uygulanırken, KİK, kapsamındaki kurumların **mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine** uygulanır hale gelmiştir⁴.

Gerek DİK gerekse KİK devletin parasal kaynaklarının harcanmasıyla devletin ekonomik alandaki maddi ve reel görünümünü oluşturur. Bir başka

³ 2886 sayılı kanun dışındaki kanunların alımlara ilişkin hükümleri KİK m.68/a’daki “Bu Kanun kapsamında yer alan işlerin ihalelerinde 8.9.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri uygulanmaz” nedeniyle yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır.

⁴ *Karaarslan, Erkan: Kamu Harcama Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara-2016, ss. 219-220.*

ifadeyle kamu ekonomisi ile özel ekonomi arasındaki ilişkilerin pratik alandaki işleyişi ve hayata geçişi mevzuat hükümlerine göre yapılacak uygulamalarla gerçekteŐir.

II. ALIM İHALELERİNDE EKONOMİK REKABET VE İSTEKLİ OLABİLME YETERLİLİĞİ

Alım ihalelerinde asıl olan etkin çalışan piyasa şartlarında yeterli rekabetin sağlanarak devletin ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlerin kamu ekonomisine geçiŐinin sağlanmasıdır. İhalelerdeki etkin rekabetin varlığı kamu kaynaklarının toplum yararına kullanılmasının en önde gelen şartlarından dır. Esasen mal ve hizmet alımının rekabetçi bir ortamda ihale süreci ile gerçekteŐtirilmesinin sebebi de budur. Rekabetçi piyasa şartlarında ihale süreci, mal ve hizmetlerin en ekonomik, uygun fiyattan ve güvenilirlik standartlarına sahip uygun kişilerden alınmasını sağlar.

Bütçe Kanunu çerçevesinde kamusal ihtiyaçların giderilmesine karar verme yetkisine sahip olan idare, alım yönünde kararını verdikten sonra ihalenin şartlarını belirler ve ihale sürecine uygun Şekilde sözleşmenin kendisiyle yapılacağı karşı tarafı belirler.

İhaleye katılacak ve sözleşmeyi yapacak kişinin, -özel hukuktakinin aksine- irade serbestisi ve eşitlik ilkelerine göre belirlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle de sözleşme yapılacak kişilerin herhangi bir sınırlama olmadan herkes arasından seçimi düşünülemez. Zira sözleşme serbestisine, bir sınırlama getirilmemesi, sınırsız serbestinin tanınması “kayırmacılığa” yol açar⁵. Kayırmacılık yolsuzluğun ve haksız kazancın en önemli sebeplerinden biridir. Sınır olmaksızın herkesin ihaleye girmesi veya sözleşmeye taraf olabilmesi Şeklen rekabete imkân verirken “ifa güvenliğini” ciddi Şekilde tehlikeye düşürür.

Kamu ihalelerine isteklilere ilişkin sınırlamalar KİK’te yazan genel sınırlama sebepleri ile ihaleci kurumun ihale şartnamesinde yer verdiği özel sınırlamalardan oluşur. Her ihalede belirli yeterlilikler ve şartlar aranır. Yeterlilikleri ve şartları sağlayamayanların gerçekte rekabetçi ortam içinde olduklarını kabul etmek mümkün değildir. Şartları sağlayanlar ihalenin isteklisi olabilmeye ehliyetine sahip olur. Yeterlilikleri ve şartları sağlamayanlar veya sağlayamayanların ihalelere katılımı mümkün olmaz. Ancak yeterlilikleri ve şartları sağlayamamasına karşın bazı kişilerin istekli olarak teklif vermelerinin söz konusu olduğu durumlarla karşılaşılabilir.

⁵ Gözler, Kemal: İdare Hukuku II, Bursa Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 97.

KİK'te kayırmacılığı ortadan kaldırmak için ifa kapsamındaki ihalelerde sözleşmelerin karşı tarafının belirlenmesinde izlenecek sıkı usuller öngörül- müştür. İhalelerde idarenin karşı tarafı seçme serbestisi sınırsız değildir. İdare sadece şartları sağlayanlar arasından mevzuatta öngörülen ihale sürecine uy- gun kişiler arasından en uygun fiyatı vereni seçebilir. Tekliflerden en uygunu- nu veren istekli ile sözleşme yapılır.

Alımların istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gös- teren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile ta- mamlanan işlemlerden sonra ifa aşamasına geçilir.

Sözleşmenin karşı tarafı olan yüklenicinin belirlenmesi ve sözleşmenin yürütülmesinde KİK'te ortaya konan belirli ilkelere⁶ uyulması hayati önem taşır. Bu çerçevede KİK'te saydamlık, rekabet, eşit muamele, güvenilirlik, gizlilik, kamuoyu denetimi, kamuoyu denetimi, ucuz ve kaliteli tedarik, za- manında tedarik, verimlilik, eşik değer in altında kalmama, ödeneksiz ihaleye çıkılmama ve çevresel etki değerlendirme ilkeleri başta olmak üzere çeşitli il- keler benimsenmiştir⁷. Burada bir hususa dikkat çekmek gerekir o da ilkeler teorik olarak ne kadar yerinde ve isabetli olsalar da asıl olan bunların ihalenin uygulama sürecinde gerçekleşme derecesidir. Şeklen ilkelere uygunluk ihale- den beklenen faydayı sağlamak için yeterli olmaz.

III. İHALEYE KATILIMDA ENGELLER VE KISITLAMALAR

İhaleye katılabilecek isteklilerin KİK m.10 ve 11'de öngörülen sınırlamalara tabi olmamaları gerekir. İlgili maddelerde ihaleye katılma koşulları ve ihaleye katılmada nelerin istekliye ait engeller olarak sayılacağına yer verilmiştir. İhaleye katılım için anılan maddelerdeki şartlar sağlanmış olmalıdır. Bu engeller genel olarak "ihale yasaklısı olmak" ve "ihale dışı bırakılma" olarak belirtilebilir. Bunlardan birinin varlığı ilgili kişiyi ihaleye katılma engelsi haline sokar.

İhale yasaklılığı bulunmayan bir kişi için aynı zamanda ihale dışı bırakılma sebepleri de yoksa o kişi bakımından ihaleye katılma koşulları sağlanmış demektir⁸. İhaleye katılma engelleri ihaleye katılacakların ekono-

⁶ Kamu İhale Kanununun 5. maddesinde belirtilen ilkelere ayrı ayrı yer verilmiştir.

⁷ İlkelerin geniş açıklaması için Bkz; Şahin, Kamu İhale Usulleri, ss. 103-114; Gürhan, Hüseyin/ Dağalp Namık/ Şahbenderoğlu Vural/ İnan, Atilla: Kamu ihale Hukuku, Merkez Yayıncılık, Ankara, 2009, ss. 23-24.

⁸ Taşdelen, Aziz: Kamu Harcamaları Hukukunda İhale Süreci, Turhan Kitabevi Ankara, 2004, s. 102.

mik durumlarından kaynaklanan, ceza soruşturmasından kaynaklanan, idari soruşturmadan kaynaklanan, idarece tespit edilen engeller ile eşik değer ölçüsüne dayanan engeller olarak sınıflandırılabilir⁹.

Şimdi “ihale yasaklılığı” ile “ihale dışı bırakılma” kavramları üzerinde durulacaktır. Bu durumlar aynı zamanda aranan şartların ihlalinin yaptırımını olarak karşımıza çıkar.

1. İhale Yasaklılığı

KİK m.11’de “ihaleye katılmayacak olanlar” başlığı altında ihale yasaklılığının çeşitli sebeplerine¹⁰ ve yasaklılık durumunda yasaklılığa bağlı sonuçlara yer verilmiştir. İhale yasaklısı olmasına rağmen ihaleye katılan istekliler ihale dışı bırakılarak bunların geçici teminatları gelir kaydedilir. Ayrıca, bu durumun tekliflerin değerlendirmesi aşamasında tespit edilememesi nedeniyle bunlardan biri üzerine ihale yapılmışsa ihale de iptal edilir.

KİK’teki ihalelerden yasaklama ve ceza hükümleri Kanun uygulamasından istisna tutulan kurum ihaleleri için de geçerli kılınmıştır. Ceza ve ihalelerden yasaklama hükümlerinin KİK’ten istisna tutulan kurumlara da uygulanacağı KİK madde 58’deki “... bütün kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılmaktan yasaklama kararı verilir” ve madde 3/son’daki “... Ceza ve ihalelerden yasaklama hükümleri hariç bu Kanuna tâbi değildir” hükümlerinden açıkça anlaşılmaktadır.

2. İhale Dışı Bırakılma

İhale dışında bırakılma ihale yasaklılığına benzerse de bu iki kavram aynı hukuki durumları ifade etmez. İhale yasaklılığı ihale öncesi alınmış bir karara dayalı olarak bir kişinin ihaleye katılmasını engellerken, ihale dışında bırakma ise ihale sırasında alınan bir karara dayalı olarak istekliliği sonlandırılır.

İhale dışı bırakılma sebebi vergi borcunun bulunmasıyla sınırlı değildir. Vergi borcunun bulunması sebeplerden¹¹ biri olup KİK m.10’da belirtilmiştir.

⁹ Taşdelen, Kamu Harcamaları Hukukunda İhale Süreci, s. 102.

¹⁰ İhaleye katılmaktan yasaklanma konusunda geniş bilgi için bkz, Taşdelen, Aziz: “Mali Sonuçlu Bir İdari Yaptırım Örneği: Kamu Harcama İhalesine Katılmaktan Yasaklanma”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 55, Y. 2005, s. 1.

¹¹ Aşağıda belirtilen durumlardaki istekliler **ihale dışı** bırakılır (KİK m.10):

- İflas eden, tasfiye halinde olan, işleri mahkeme tarafından yürütülen, konkordato ilân eden, işlerini askıya alan veya kendi ülkesindeki mevzuat hükümlerine göre benzer bir durumda olan.
- İflası ilân edilen, zorunlu tasfiye kararı verilen, alacaklılara karşı borçlarından dolayı

Vergi borcuna ilişkin sebebe anılan maddenin (d) bendinde isteklinin “Türkiye’nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu” nun bulunması olarak yer verilmiştir.

Şüphesiz yukarıda belirtilen sınırlama KİK m.2 kapsamındaki ihale yapabilecek kurumların ihaleleri bakımından geçerlidir. KİK m.3 gereğince KİK kapsamı dışında kalan kuruluşların isteklilerine ilişkin sınırlamalar bakımından kendi ihale sürecine ilişkin mevzuatları ve şartnamelerinde belirtilen kurallar geçerli olacaktır.

İsteklinin ihale anı itibarıyla vergi borcu bulunması halinde ihaleyi yasaklama kararı değil, ihale dışı bırakma kararı verilir. İhale dışı bırakma kararı sonuç olarak bir idari işlemdir. Vergi borcundan dolayı ihale dışında bırakma işlemi KİK m. 10/f’deki “İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, ihaleyi yapan idareye yaptığı işler sırasında iş veya meslek ahlakına aykırı faaliyetlerde bulunduğu bu idare tarafından ispat edilenler” kapsamında ihale dışı bırakma sebebi sayılabilecek midir? Vergi borcundan dolayı ihale dışı bırakılma hali Kamu İhale Kuruluna yansıyan bir uyuşmazlıkta “isteklinin vergi borcu bulunmasının idareye yapılan işler sırasından gerçekleştirilen iş ve meslek ahlakına aykırı davranış olarak değerlendirilemeyeceğine” karar verilmiştir¹².

mahkeme idaresi altında bulunan veya kendi ülkesindeki mevzuat hükümlerine göre benzer bir durumda olan.

- c) Türkiye’nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş sosyal güvenlik prim borcu olan.
 - d) Türkiye’nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan.**
 - e) İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, mesleki faaliyetlerinden dolayı yargı kararıyla hüküm giyen.
 - f) İhale tarihinden önceki beş yıl içinde, ihaleyi yapan idareye yaptığı işler sırasında iş veya meslek ahlakına aykırı faaliyetlerde bulunduğu bu idare tarafından ispat edilen.
 - g) İhale tarihi itibarıyla, mevzuatı gereği kayıtlı olduğu oda tarafından mesleki faaliyetten men edilmiş olan.
 - h) Bu maddede belirtilen bilgi ve belgeleri vermeyen veya yanıltıcı bilgi ve/veya sahte belge verdiği tespit edilen.
 - i) 11 inci maddeye göre ihaleye katılamayacağı belirtildiği halde ihaleye katılan.
 - j) 17 nci maddede belirtilen yasak fiil veya davranışlarda buldukları tespit edilen.
- Kurum, dördüncü fıkranın; (c) bendi ile ilgili olarak Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığının uygun görüşünü alarak sosyal güvenlik prim borcunun kapsamı ve tutarını; (d) bendi ile ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşünü alarak vergi borcu kapsamına girecek vergileri; tür ve tutar itibarıyla belirlemeye yetkilidir.

¹² 17.10.2012 tarih ve 2012/UH.I-428 sayılı karar (<http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>).

IV. İHALE DIŞI BIRAKILMA SEBEBİ OLARAK VERĐİ BORCU

İhale dışı bırakılma sebeplerine “ihaleye katılımda yeterlik kuralları” madde başlığı altında yer verilmiştir.

1. Vergi Borcunun Mevzuattaki Dűzenleme Yeri ve Őekli

KİK'te “ihaleye katılımda yeterlik kuralları” baŐlıklı m. 10'da ihaleye katılacak isteklilerden, **ekonomik ve mali** yeterlik ile **mesleki ve teknik** yeterliklerinin belirlenmesine iliŐkin olarak istenebilecek bilgi ve belgeler belirtilmiŐ ve aynı maddede devamla son kısmında belirli durumdaki isteklilerin ihale dıŐı bırakılacağı hűkme bađlanmıŐtır. Aynı maddede hem yeterliliklere hem de ihale dıŐı bırakılma sebeplerine yer verilmesi Kanun maddesi yapma ve yazma sistematikine aykırılık oluŐturmuŐtur. Çünkü ihale dıŐı bırakılma sebepleri maddede belirtilen yeterliliklerden tamamen farklı durumları ifade etmektedir. Bu nedenle Kanunda ihale dıŐı bırakılma sebeplerine ayrı bir madde baŐlıđı altında yer verilmesi isabetli olurdu.

İhale dışı bırakılma sebeplerinden herhangi birinin varlığı esas itibarıyla isteklinin ihaleye katılma Şartlarını sađlayamamıŐ olduğu anlamına gelir. Sebeplerinden birinin meydana gelmesi halinde isteklinin ihale dışında bırakılması yaptırımına tabi tutulması zorunludur. İdareye bir takdir hakkı tanınmamıştır.

KİK m.10'da ihale dıŐı bırakılmayı gerektiren çeŐitli sebepler belirtilmiŐ ve bunlardan biri (d) bendinde **Tűrkiye'nin veya kendi űlkesinin mevzuat hűkűmleri uyarınca kesinleŐmiŐ vergi borcu** olmak Őeklinde yer verilmiŐtir. İlgili bentte ihale tarihinde isteklinin vergi borcu olmadıđını ortaya koyması hususu dűzenlenmiŐtir. İstekli bunu ilgili idareden alacađı bir belge ile ibraz etmesi űngörűlműŐtűr.

Anılan maddenin son fıkrasında ise kesinleŐmiŐ vergi borcunun uygulanması bakımından kapsamın belirlenmesi yetkisi Kamu İhale Kurumuna verilmiŐtir. Kurum bu yetkisini kullanırken Gelir İdaresi BaŐkanlıđının uygun gűrűŐűnű almak zorunda olduđu belirtilmiŐtir. O halde Gelir İdaresi BaŐkanlıđından alınacak gűrűŐle, vergi borcu kapsamına girecek vergileri **tűr** ve **tutar** itibarıyla belirleme yetkisi Kamu İhale Kurumuna verilmiŐtir. Kurum bu yetkisini 22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan “Kamu İhale Genel Tebliđi” ile kullanmıŐtır¹³. Vergilerle ilgili sınırlama **kısmı**

¹³ İlgili tebliğ, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 4735 sayılı Kamu İhale SűzleŐmeleri

06.02.2018 tarih ve 30324 Resmi Gazetede yayımlanan değişiklikle son halini almıştır.

Kamu İhale Kurumu anılan tebliğ ile yetkisini kullanmış ve ihale dışı bırakılabilme bakımından vergileri tür ve parasal tutar olarak belirlemiştir.

2. Vergi Borçlusu Sayılma Şartları

Bir isteklinin vergi borçlusu sayılması bazı şartların varlığı halinde mümkündür. Şartlardan biri veya birkaçı bulunmuyorsa ilgili kişi vergi borçlusu sayılmayacaktır.

A. Tür İtibarıyla Kamu İhale Kurumunca Belirlenen Vergilerden Olmak

Vergilerden hangilerine ilişkin borçların ihale dışında bırakılmaya sebep olacağı konusundaki Kamu İhale Kurumu yetkisini kullanırken Gelir İdaresi Başkanlığının¹⁴ uygun görüşünü almak durumunda olduğuna yukarıda değinilmiştir. Buradaki sorulması gereken sorular şunlardır:

Kamu İhale Kurumu Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü ile bağlı mıdır?

Kurum görüş almadan veya görüş almakla beraber görüşün aksine bazı vergileri ekleyip çıkartabilir mi?

Kurum görüşün içeriğine uymak zorunda mı veya görüşle bağlı mıdır?

Kanaatimizce, Gelir idaresi Başkanlığının verdiği alelade bir görüş değil, uygun görüştür. Yani Gelir İdaresi Başkanlığının uygun göremediği bir vergi Kamu İhale Kurumunca belirlenemeyecektir. Çünkü düzenlemeden Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen vergilerden Kamu İhale Kurumunca uygun görülenler anlamı çıkmamaktadır. Mevzuattaki düzenlemede Kamu İhale Kurumunun yetkisini kullanırken Gelir İdaresi Başkanlığının **uygun görüşünü** alması bir zorunluluk olarak öngörülmüş olması anılan görüşe bağlayıcılık tanındığı anlamına gelir. Kamu İhale Kurumunun Gelir İdaresi Başkanlığından aldığı görüşün dışına çıkabileceği şeklinde yorumlanamayacağını düşünmekteyiz. Aksine bir yorum Gelir İdaresi Başkanlığını etkisiz kılan bir yorum

Kanununun uygulanmasında karşılaşılan tereddütlere açıklık getirilmesi ve bu hususlarda uyulması gerekli esasların belirlenmesine yönelik çıkartılmıştır. Vergi borcuna ilişkin düzenlemelere ise anılan Tebliğin 17.4 başlık numarasında yer verilmiştir.

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilat yapısı görev ve yetkilerine ilişkin düzenleme 4 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenmiş olup, Gelir İdaresi Başkanlığını ilgilendiren maddeler 4 nolu cumhurbaşkanlığı kararnamesininin 134 ile 157 sayılı maddeleri arasında düzenlenmiştir.

olur. Düzenlemedeki amaç Gelir İdaresi Başkanlığının ikinci plana itilmesi değil birinci planda yer almasıdır. Aksine düşünce vergileri belirlemede yetkinin tek taraflı ve fiilen Kamu İhale Kurumuna geçmesi anlamına gelir ki, bunun mevzuat karşısında kabulü mümkün değildir.

Kamu İhale Kurumunun vergilerin türünü ve tutarını belirleme yetkisinin Gelir İdaresi Başkanlığından alacağı herhangi bir “görüş” değil “uygun görüş” bağlanması yerine vergilerin neden doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına belirlenmediği sorusu akla gelebilir. Kanaatimizce Kamu İhale Kanunu ve ilişkili mevzuatın uygulanması ve bazı kararların alınması organik yapı olarak Kamu İhale Kurumuna ait olduğundan, ihale düzeninde organ olarak yeri olmayan Gelir İdaresi Başkanlığı ile doğrudan değil dolaylı bir şekilde bir bağlantı kurulması yoluna gidilmek zorunda kalınmıştır. Madde uygulamasında vergilerin kapsam bakımından belirlenmesinin fiilen Gelir İdaresi Başkanlığına verildiği söylenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşü alınmadan veya alınmakla birlikte uygun görüş verilen vergilerden başka vergiler kapsama alınırsa genel düzenleyici işlem usul yönünden sakat hale gelir.

Kamu İhale Kurumunun öngörülen usule göre belirleyerek duyurduğu vergilere ilişkin olsa bile borç miktarı belirlenen parasal sınırı aşmıyorsa ihale dışı bırakılma sebebi oluşturmayacaktır. İhale dışı bırakma bakımından hem sayılan vergilerden olmak hem de parasal sınırın aşılması birlikte aranır.

Çeşitli tarihlerde çıkartılan tebliğler ile kapsamı değişikliklere tabi tutulan Kamu İhale Genel Tebliği vergi tür ve miktarı ile ilgili en son halini 06.02.2018 tarihli değişiklikle almıştır. Değişiklik sonrasında ihale dışı bırakılmaya sebep olan vergiler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

- Gelir Vergisi,
- Kurumlar Vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Özel İletişim Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Gelir ve Kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar,
- Geçici Vergi,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- Şans Oyunları Vergisi,

- Damga Vergisi
- Harçlar

Yukarıda sayılanlar dışındaki bir vergiye ilişkin borç miktarı ne olursa olsun ihale dışı bırakma nedeni olmaz. İsmen sayılanlar dışında kalan çevre temizlik, emlak, veraset ve intikal gibi vergilere bağlı vergi borcu bulursa bile bu borçlar ihale dışı bırakılma nedeni olmayacaktır. Nitekim, Kamu İhale Kurumu 2006/UH.Z-1132 sayılı kararında “ihale üzerinde bırakılan firmanın her ne kadar ihale tarihi itibarıyla 2004-2005 yıllarına ait kesinleşmiş Çevre Temizlik Vergisi bulunmakta ise de, bu verginin yukarıda ifade edilen vergi borcu kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmadığından şikayetçinin iddiası yerinde görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; 4734 sayılı Kanunun 56’ncı maddesinin (c) bendi gereğince itirazın şikayet başvurusunun uygun bulunmadığına, oyçokluğu ile karar verildi” denilerek çevre vergisinin kesinleşmiş vergi borcu kapsamında değerlendirilemeyeceğine karar verilmiştir.

a. Vergi Türü ve Belirleme Yetkisi

KİK’te ihaleye dışı bırakılmaya sebep olan (ihaleye girmeye engel oluşturan) vergilerin vergi türleri itibarıyla belirleneceği belirtilmişse de yetki vergi isimleri itibarıyla ve tek tek kullanılmıştır. Oysa vergi türü başka bir şey, verginin ismi başka şeydir. Vergi türü belirli özellikleri ortak olan vergilerin ayırımında kullanılan bir ayırım biçimidir. İsimler ise ayırım içindeki bölümlenmeyi ifade eder. Yıllık Bütçe Kanunlarında vergiler arasındaki bu ilişkiyi görmek mümkündür. Bununla beraber vergilerin türü belirlenebiliyorsa evleviyet kuralına göre vergilerin ismen belirlenmesine bir engel olmadığı şeklinde yorum yapılabilir. Ancak, bu yapılırken bile pozitif hukukta karşılığı olan vergilerin isimlerinin kullanılmasına titizlik gösterilmesi gerekir. Tebliğde ismen sayılan vergiler içinde “yıllık gelir” ve “yıllık kurumlar” vergilerinden bahsedilmiştir. Oysa mevzuatımızda tam bu adla yer alan vergiler yoktur. Sadece “Gelir Vergisi” ve “Kurumlar Vergisi” isminde vergiler vardır.

Bununla beraber çeşitli zamanlarda tebliğlerle bazı vergilerin kapsam içine alınması bazılarının ise kapsam dışına çıkartılması söz konusu olabilmektedir. Nitekim son tebliğle motorlu taşıtlar vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi ile harç borcu kapsama alınmış olup, bunlara ilişkin borç belirli tutarı aşması halinde bulunması ihale dışında bırakılma sebebi olarak belirlenmiştir. Kapsam içine alınan vergilerden gelir ve kurumlar vergisi tevkifat borçları içine alınmıştır. Yapılan düzenleme değerlendirildiğinde isteklinin vergi sorumlusu olması nedeniyle yapmak zorunda olduğu gelir ve kurumlar

vergi tevkifatlarının kapsama alındığı anlaşılmaktadır. Oysa, isteklinin gelir ve kurumlar vergisi dışında katma değer vergisi tevkifatlarını kapsayıp kapsamadığı açık değildir. Tevkifatın gelir ve kurumlar vergisine ait tevkifatlara mı, yoksa gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden hangi vergi olursa olsun vergi sorumluluğuna mı bağlandığı açıkça ortaya konmalıdır. Tebliğdeki “Gelir ve Kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar” ibaresinin ihale isteklisinin gelir ve kurumlar vergisi dışında yaptığı örneğin katma değer vergisi tevkifatlarını kapsamadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda isteklinin gelir ve kurumlar vergisi tevkifatları dışındaki tevkifatların vergi borcu kapsamında değerlendirilmeyeceği sonucuna varılmaktadır.

Uygulamada vergi borcu yoktur belgesi olarak ifade edilen kavram KİK’teki düzenlemenin ilk halinden gelmektedir. Çünkü düzenlemenin ilk halinde vergiler arasında bir ayırma yer verilmediğinden ve miktar olarak da bir sınır öngörülmediğinden istenen belgeye “vergi borcu yoktur belgesi” adı verilmiştir¹⁵. Son düzenlemede ise vergiler ve miktarı konusunda sınırlama getirilmiştir. “Vergi borcu yoktur” kavramının ihale dışı bırakılmaya neden olması bakımından “bazı vergileri ve miktarı aşmayan vergi durum belgesi” haline dönüşmüş olmaktadır.

b. Harçların Tebliğle Kapsama Dahil Edilmesi¹⁶

¹⁵ Kamu İhale Kurulu, tebliğ değişikliğinden önceki tarihte verdiği KİK 2006/UH.Z-594 sayılı kararında; Türk vergi sisteminde vergi çeşitleri arasında bir öncelik ayırımı yapılmadığı gibi 4734 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin (d) bendi gereğince belirli bir vergi belirtilemeksizin genel olarak ve sadece “vergi borcu” ifadesine yer verilmiş olması dikkate alındığında, Kanunun lafzı ve amacından “vergi borcu” ifadesinin kapsamına herhangi bir vergi ayırımına gidilmeksizin tüm vergilerin girdiğinin kabul edilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu durumda, istekli sıfatı ortak girişime ait olduğundan Kamu İhale Kanununun yukarıda anılan 10 uncu maddesinin 3/d bendi gereğince 2. sıradaki ekonomik açıdan en avantajlı teklif sahibi Turizm ile Turizm ve Seyahat Ltd. Şti.’nin oluşturduğu ortak girişimin de ihale dışı bırakılması gerekmektedir.” şeklinde karar verilmiştir.

¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının harçların vergi borcuna alınmasına ilişkin görüşü doğrultusunda Kamu İhale Tebliğinin 17.4.1 maddesine “harçlar ibaresi eklenmiştir. Açılan iptal davasında Danıştay 13. Dairesi anılan tebliğdeki “harçlar” ibaresinin yürütülmesinin durdurulmasına karar vermesi üzerine, Kamu İhale Kurulu’nun 09.01.2019 tarih ve 2019/DK.D-9 sayılı kararı gereğince isteklilerin vergi borcunun hesabında “harçlar” ibaresinin dikkate alınmayacağı kararını vermiştir. (<http://www.metinozderin.av.tr/vergi-borcu-kapsamindan-harclarin-cikarilmasi-konulu-kamu-ihale-kurul-duyurusu/>) Eldeki makale kaleme alındıktan sonra Danıştay’ın 13’ncü Dairesinin “yürütmenin durdurulması kararı” davayı nihai olarak sonlandıran bir karar olmaması nedeniyle konunun hukuken tartışılmasına imkan vermek amacıyla başlık olarak ele alınıp açıklamalara

Tebliğle harçların vergi gibi değerlendirileceği şeklindeki düzenleme hukuken en sorunlu alanlardan birini oluşturmaktadır. Sebeplerine başlıklar halinde aşağıda yer verilmiştir.

aa. Harcın ve Verginin Niteliğinin Farklı Olması

Tebliğde türü, çeşidi, ismi, tahsil yetkisi bakımından herhangi bir belirleme yapılmaksızın tüm harçlar da kapsama alınmıştır. Mevzuatımızda harçlar çok çeşitli olup bazıları genel (merkezi) idare bazıları mahalli idareler tarafından tahsil edilmektedir.¹⁷ İlk bakışta, harcın 492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamına girmesi vergi borcunun ihale dışında bırakılma sebebi olması bakımından yeterli görüldüğü söylenebilir.

Kamu İhale Kanununda sadece vergi borcundan bahsedilmiştir. Harçlara hiçbir şekilde yer verilmemiştir. Tebliğde harçların kapsama alınması suretiyle “harç borcu” bulunmasının ihaleye katılma engeli oluşturduğu açık ise de; Tebliğde vergi borcunun “vadesi geçtiği halde ödenmemiş ancak vergi idaresi tarafından taksitlendirilmiş veya tecil edilmiş vergi borçlarının, vadesindeki ödemeler aksatılmadığı sürece, kesinleşmiş vergi borcu ...” olarak tanımlandığı da dikkate alındığında sadece vergilere ilişkin düzenleme yapılabileceği izlenimi edinilmektedir.

Kanunda ihale dışı bırakılmaya sebep olan borcun tür olarak belirlenmesi yetkisi o borcun vergi borcu olmasıyla sınırlandırılmasına karşın harç borçlarının Tebliğe eklenmesi hukuka aykırıdır.

Verginin unsurları başka, harcın unsurları tamamen başka olup bu ikisinin farklı nitelikte gelir türünü ifade ettiği her bakımdan açıktır. Niteliği itibarıyla vergi sınıflandırması içerisinde bulunmayan harcın (ve buna bağlı ceza ve fer’ilerin) 4734 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesi bağlamında vergi borcu olarak değerlendirilemeyeceği dikkate alındığında harç borcu bulunan isteklinin ihale dışı bırakılması işlemi yerinde olmayacaktır. Nitekim gerek Anayasamızda gerekse Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda harç ve vergi kavramları birbirinden bağımsız olarak kullanılmıştır. Nitekim Kamu İhale Kurulu verdiği 04.01.2017 tarihli ve 2017/UH.I27 sayılı kararında¹⁸ ihale

yer verilmesinde yarar görülmüştür.

¹⁷ 492 sayılı Harçlar Kanununa göre alınacak harçlar aşağıda gösterilmiştir:

1. Yargı harçları, 2. Noter harçları, 3. Vergi Yargısı Harçları, 4. Tapu ve Kadastro harçları, 5. Konsolosluk harçları, 6. Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, 7. Gemi ve liman harçları, 8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, 9. Trafik harçları.

¹⁸ “...İstekli adına Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet adresi olan “[https:// intvd.gib](https://intvd.gib).”

dışı bırakılmaya sebep olan vergi ve harçlar arasındaki nitelik farklılığına açık vurgu yapmıştır.

Vergi mevzuatımızda idarenin Kanuna göre harçları ihaleye girmede sınırlama kapsamına alma yetkisi bulunmamasına karşın alması idarenin yetkisi bulunmayan bir alanda dőzenleme yapması anlamına gelir. Bu durumda idare yetkisini aŐmıŐ demektir. Eğer, kanun koyucu ihale dışı bırakılmada harçları da kapsama almak isteseydi “vergi borcu” yerine pekâlâ “vergi veya harç borcu” veyahut bu anlama gelecek başka bir kavram kullanabilirdi. Harçlar ile vergilerin nitelikleri tamamen farklı olduğundan harçların vergileri kapsamayacağından ve kanunda sadece vergi borçları dőzenlenmesi karşısında anılan Tebliğe harçlara yer verilmesi açıkça hukuka aykırıdır.

Tebliğe yapılan dőzenlemenin sonucu her ne kadar harcama hukukunu ilgilendiren bir tasarruf olsa da harçların anılan vergi borcu kavramı içinde alınması harcamaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturur. Kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak idarenin tőm işlem ve eylemleri kanuna dayanmalı ve kanuna aykırı olmamalıdır. Bu bağlamda çıkarılan tebliğler kanuna aykırı olamaz. Kanunla dőzenlenen ihale kurallarındaki değişiklikler sadece kanunla yapılabilir¹⁹.

Kanunla yapılması gereken bir dőzenlemenin tebliğe yapılmış olması çalışma ve sözleşme hŐrriyetine mődahale niteliği taşıyıp hak ve hŐrriyetlerin kanunla sınırlandırılmasını esas alan kanunilik ilkesine açık aykırılık oluşturur.

bb. Harçların Sınırının Belirsizliği

Tebliğe ihale dışı bırakılma sebebi olan vergiler sayılırken harçlara hiç-

gov.tr” adresinden yapılan sorgulamada anılan istekliye ait 560, 65 TL gecikme zammı, 7.452, 14 TL yargı harcı olduğu gőrőlmőŐtőr. Yukarıda aktarılan mevzuat hőkőmlerinden yıllık gelir, yıllık kurumlar, katma değer, özel tőketim, özel iletişim ve banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiye ilişkin vergi asılları ile bu vergi tőrlerine ait vergi ziyai cezaları, gecikme zam ve faizleri bağlamında toplam 5.000 TL’yi aşan tutarlardaki borçların vergi borcu olarak kabul edildiği anlaŐılmakta olup söz konusu vergi tőrleri içerisinde yer almayan hatta niteliği itibariyle vergi sınıflandırması içerisinde bulunmayan yargı harcının ve söz konusu harca ilişkin gecikme zammının 4734 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesi bağlamında kesinleşmiş vergi borcu olarak değerlendirilemeyeceği dikkate alındığında, idarece anılan isteklinin ihale dışı bırakılması işleminin yerinde olmadığı sonucuna varılmıştır.” denilerek yargı harçları ve faizlerinin kesinleşmiş vergi borcu kapsamında değerlendirilmeyeceği doğrultusunda karar verilmiştir.

¹⁹ *Taşdelen*, Kamu Harcamaları Hukukunda İhale Sőreci, s. 65.

bir ayırım ve nitelik belirlemesi yapılmadan doğrudan “harçlar” denerek yer verilmiştir. Çok sayıda ve çeşitte olan harçlar için özel bir belirleme yapılması düzenlemenin hangi harçları kapsadığının belirlenmesine ihtiyaç göstermektedir. Genel idare ve mahalli idareler tarafından tahsil edilen tüm harçlar bu kapsam içine girdiği kabul edilecek midir? Örneğin, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun ikinci kısmının 52-84’ncü maddelerinde yer alan harçlar²⁰ bu kapsam içinde olacak mıdır? Bu bağlamda kanunilik ilkesi bir yana bırakıl- sa dahi, esasen yaratılan belirsizlik tebliğ yapma kalitesi bakımından başarılı olmamıştır.

Şimdi her iki görüş argümanlarıyla ortaya konmaya çalışılacaktır.

aaa- Mahalli İdare Harçlarının Sınırlama İçine Girdiği Görüşü

Sözel yorum yapıldığında harçlara ismen veya tahsil edecek kuruma ve- yahut kurumun niteliğine göre bir ayırım yapılmamış olması ilk kabulde ge- nel idare ve mahalli idarelerce tahsil edilen harçların tamamının bu kapsama girdiğini göstermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının cebri nitelikteki her türlü kamu gelirinin durumuna sonuç bağlayacak düzenleyici işlemler yapabileceği kabul edildiğinde bu görüş haklılık payı içermektedir. Bu görüşe itibar edilir- se harç borcuna ilişkin düzenlemenin mahalli idareler tarafından tahsil edilen harçları da kapsadığının kabulü gerekir.

bbb- Mahalli İdare Harçlarının Sınırlama İçine Girmediği Görüşü

Gelir İdaresi Başkanlığının mahalli idare gelirleri konusunda düzenle- me yapma yetkisinin bulunmadığı noktasından hareket edilirse mahalli idare harçlarının kapsam içine girmediği söylenebilir.

Bu görüşte en önemli gerekçeyi vergi borcu yoktur yazısının kapsamı ve tedarikinin belirlenme biçiminin oluşturduğu söylenebilir. İhale isteklilerinin vergi borcu yoktur yazısını Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www. gib.gov.tr) üzerinden almalarının mümkün olduğu belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının interaktif vergi dairesinden elektronik ortamda alınacak vergi borcu olmadığına ilişkin belge yeterli olduğuna göre sadece anılan sitede ta- kip edilen harçların bu kapsamda olduğunun kabulü gerekir. Bu elektronik adresten elde edilecek belge vergi borcunun durumunu ortaya koyma bakı-

²⁰ İşgal harcı, tatil günleri çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, kaynak suları harcı, ölçü tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, kayıt ve suret harcı, alt yapı kazı izin harcı, yapı kullanma izi harcı, işyeri açma izni harcı, muayene ruhsat ve rapor harcı, sağlık belgesi harcı.

mından hangi vergileri kapsıyorsa bunun yeterli görülmesi, yer verilmeyen vergi ve harçların kapsam dışında tutulduğu anlamına gelir. Bir başka ifadeyle belgenin Gelir İdaresi Başkanlığından alınması bu Başkanlığın ise kendisine bağlı vergi dairelerinin borç durumunu yansıtmayı nedeniyle kapsamın gelir idaresine bağlı vergi daireleri tarafından tahsil edilen vergi ve harçları kapsadığı söylenebilir.

Uygulamada isteklilerin (www.gib.gov.tr) üzerinden çıkardıkları ve dosya kapsamında ihaleyi yapan idareye verdikleri vergi borcu yoktur yazısı ihaleci kuruluş tarafından doğrulanarak işleme konulmaktadır.

Bu çerçevede Türkiye’de Harçlar Kanununa göre alınan tüm harçların ihale dışında bırakılma sebebi olarak öngörülen vergi borcu kapsamına girdiği görüşü ileri sürülebilirse de bizim kanaatimiz mevcut uygulama nazara alındığında harç borcunun gelir idaresine bağlı vergi daireleri tarafından tahsil edilen harçlarla sınırlı olduğuna ilişkin ikinci görüştür.

Mevcut düzenlemede özellikle belediyeler tarafından tahsil edilen vergilerin kapsama alınmamıŐ olması bu idarelere vergi borcu olanların sınırlamaya tabi olmadan kamu ihalelerine girmesini mümkün kılmaktadır. Merkezi idarenin tahsil ettiği vergiler için gösterilen hassasiyetin mahalli idareler için gösterilmemesi mahalli idareler aleyhine bir durum ortaya çıkartmıştır.

KİK’te her ne kadar Gelir İdaresi Başkanlığından uygun görüş alınmasından bahsedilmiŐse de buna ilave olarak belediyelerce tahsil edilen vergi ve harçlar için İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğünden uygun görüş alınması yönünde düzenleme yapılmalıdır. En azından belediyelerin özellikle kendi yaptıkları ihalelerde belediyelere vergi ve harç borcu olanların ihale dışında bırakmalarının önünün açılması yerinde olur.

b. Vergilerin Fer’ileri ile Vergi Ziyayı Cezasının Vergi Borcu Kabul Edilmesi

Tebliğde kapsam içindeki vergi ve harçlara ilişkin vergi ziyayı cezaları, gecikme zammı ve faizleri vergi borcunun unsurları olarak kabul edilmiş ve toplam borç tutarın bulunmasında bunların birlikte değerlendirileceği belirtilmiştir. Vergi ve harç borcu asılları yanında bu vergi ve harçlara ilişkin varsa ödenmeyen vergi ziyayı cezaları ile vergi asıllarının fer’ileri şeklindeki gecikme zammı ve faizleri kapsam içindedir. Böylelikle vergi borcu türünün içine sadece vergi ve harçlar değil bunların aslına bağlı hesaplanan vergi ziyayı cezası da girmiştir. Vergi ziyayı cezası dışında kalan genel ve özel usulsüzlük cezaları kesinleşmiş ceza olsa bile ihaleye katılıma engel kabul edilmemiştir.

B. Borcun Parasal Olarak Belirli Tutarı Aşması

İhale dışında bırakılma konusunda vergi borçlarına parasal sınır getirilmiştir. Parasal sınırın tespitinde her bir vergi veya harç tek tek değil, borçlu olunan kapsam içindeki tüm vergiler ile harçlar dikkate alınmaktadır. Hatta vergi ve harç borçlarına ilişkin vergi ziyai cezaları, gecikme zammı ve faizlerinin toplamı ihale tarihi itibarıyla toplamının 5.000 TL'yi aşması halinde vergi borcu olduğu kabul edilir ve buna göre istekli ihale dışında bırakılır. ta ebebi olarak kabul edilecektir. Vergi borçlarının 5.000 TL'den aşağı olması durumu isteklinin kamu ihale mevzuatı bakımından vergi borcu olmadığı hükmünde kabul edilecektir.

Ancak buradaki önemli konulardan biri vergi ve harç aslı için ihale tarihi itibarıyla hesaplanmak durumunda olan ve hesaplanma tarihine göre değişkenlik arz eden gecikme faizi ve zammı tutarlarıdır²¹. Bu tutarlar maktu değildir. Asıl üzerine, asla bağlı olarak geçen süreye göre ayrıca hesaplanacak tutarlardır. Vergi dairesi kayıtlarında vergilerin asıllarına yer verilmişse asılların ödeme günü dikkate alınarak hesaplamaların yapılması gerekir. Ancak asıllar üzerine eklenecek fer'ilerin (zam ve faizler) bulunması meselesi 5.000 TL'lik sınırın tespitinde sorun yaratmaya açıktır. Vergi idaresinden vergi borcu yoktur yazısının bir gün önceden alınması ihale günü itibarıyla gecikme zammı nedeniyle değişen bir borç miktarıyla istekliyi karşı karşıya bırakır. Bu durumda da ihale tarihi öncesi 5.000 TL'yi geçmeyen borçların ihale tarihi itibarıyla ferileriyle birlikte 5.000 TL'yi geçip geçmediğinin hesaplanması ihale komisyonu bakımından sorun oluşturur. Çünkü ihale günü itibarıyla fer'ileriyle hesaplanarak bulunacak borç tutarı önemlidir. İhale dışı bırakma kararı ihale günü hesaplanan rakamına göre verilir.

Burada üzerinde durulması gereken konulardan biri de vergi ziyai cezasının vadesinden sonra hesaplanan gecikme zammının (AATUHK m.51) toplam tutara dâhil edilip edilmeyeceğidir. Kanaatimizce vergi ziyai cezası üzerinden cezanın fer'isi olarak hesaplanmak durumunda olan gecikme zammının hesaplamalarda dikkate alınmaması gerekir. Çünkü, KİK'te "...vergiler ile harçlar ve bu alacaklara ilişkin vergi ziyai cezaları, gecikme zammı ve faizleri ..." şeklindeki düzenlemenin lafzından vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanan gecikme zammının kapsamadığı anlaşılmaktadır. Kanundaki ifade tarzı

²¹ Vergi aslına dayalı olarak gecikmeleri karşılamak üzere gecikme zammı (AATUHK m.51), gecikme faizi (VUK m.112), pişmanlık zammı (VUK m. 371) ve tecil faizi (AATUHK m. 48) getirilmiştir. Bunların tamamı asla bağlı fer'i amme alacağı niteliğindedir. Geniş bilgi için bkz, *Sonsuzoğlu*, Elif: Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s. 59.

sadece vergiler ile harçlar üzerinden hesaplanan gecikme faiz ve zammına yer vermiştir. Vergi ziyayı üzerinden hesaplanan gecikme zammından bahsedilmediği gibi tahsilat aşamasında hesaplansa bile vergi ziyayı üzerinden hesaplanan gecikme zammının toplam borç bulunurken hesaplamalara dâhil olacağı yönünde bir yollama bulunmamaktadır.

Borç tutarının miktarının belirlenmesi gerçek kişi ihale isteklisi bakımından sorun oluşturmaz. Tüzel kişinin ortaklarının vergi borçları ile tüzel kişinin vergi borçları arasında bir ilişki yoktur. Ortaklarının veya yöneticilerinin her birinin şahsi vergi ve harç borcu 5.000 TL'yi geçse de tüzel kişi isteklinin durumunu etkilemez.

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 1/d maddesinde ifadesini bulan iş ortaklıkları ve Borçlar Kanunu'nun 620'nci maddesine göre oluşan adi ortaklıkların tüzel kişilikleri yoktur. Bazı faaliyetlerden özellikle büyük yatırım ihalelerinin kişiler arasında oluşturulan ortaklıklar şeklinde sürdürülmesi yaygındır. KİK m. 14'deki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ortak girişimlerin²² doğasında birliktelik ve bütüncüllük vardır. Bunun vergi borcu yoktur durumunu etkilememesi düşünülemez. Ortak girişimler faaliyetlerini KVK'ya göre iş ortaklığı veya Borçlar Kanununa göre adi ortaklık halinde sürdürürler. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

²² Ortak girişimlerin bir başka çeşidi konsorsiyum olmakla beraber iş ortaklığından farklıdır. İş ortaklığında, ortaklar bütün hak ve yükümlülükleriyle işin tamamından müştereken ve müteselsilen sorumlu olmak ve birlikte yapmak üzere anlaşılır. Oysa, konsorsiyumda, konsorsiyuma dâhil işletmelerin her biri işin kendi uzmanlık alanına isabet eden kısmını yapmak ve kendilerine isabet eden hak ve yükümlülükler konusunda anlaşılır. Ortak Girişimler, KİK'in 14'ncü maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır. “ Ortak girişimler birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabilir. İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise, hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma ve sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise, konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.”

İş ortaklıklarının mükellefiyet tesisi konusunda kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet kaydı açtırmaları ihtiyaridir. İş ortaklıklarından belirli şartları taşıyanların istemeleri halinde kurumlar vergisi mükellefi, istememeleri halinde adi ortaklık şeklinde mükellefiyet kayıtları açılır ve tescilleri yapılır²³. İş ortaklığı şartlarına sahip olunmaması halinde, zorunlu olarak adi ortaklık söz konusu olacaktır.

Ortak girişimler iş ortaklığı veya adi ortaklık olarak Devlet ihalelerinde istekli olabilirler. Kanunda vergi borcunun yoktur uygulamasının nasıl yapılacağı konusunda açıklamaya yer verilmemiştir. Ancak, tüzel kişiliklerinin bulunmaması nedeniyle farklı uygulama yapılması gereği ortaya çıkmaktadır. Kanaatimizce ortak girişimleri ister iş ortaklığının ister adi ortaklık şeklinde olsun tüzel kişiliklerinin olmamasına karşın vergi mükellefiyetlerinin bulunmasına bağlı olarak vergi borcu durumuna ilişkin yazının hem ortaklık hem de ortaklar bakımından ele alınmasına gerek gösterir. Özellikle ortak girişimlerin tebliğde belirtilen vergilerden olan katma değer vergisinin ortaklık adına beyan edildiği düşünüldüğünde ortaklık açısından ve tüzel kişiliklerinin bulunmaması nedeniyle ortaklar bakımından değerlendirme yapılması yerindedir.

Hem ortaklık hem de ortaklar bakımından yapılacak değerlendirmenin ortaklık bakımından yapılacak sorgulaması kolaydır. Vergi mükellefiyeti olan ortaklığın 5.000 TL'yi geçen vergi borcu varsa ortakların durumuna bakılmaksızın ihale dışı bırakılması gerekir.

Ortaklığın vergi borcu yok, fakat ortakların varsa ortakların her birinin ayrı ayrı vergi borcu sorgulaması yapılması, ortaklardan birinin vergi borcunun 5000 TL'yi aşması durumunda tekliflerinin değerlendirme dışı bırakılması gerekmektedir²⁴. Nitekim, Kamu İhale Kurulunun 19.06.2013 tarih ve 2013/UH.I-2548 sayılı uyuşmazlık kararı “ iş ortaklığının ortaklarının ayrı ayrı 5.000 TL'nin altındaki vergi borcunun ihaleye girmeye ve sözleşmenin

²³ İş ortaklıkları KVK m.1'de ayrı bir kurum olarak değerlendirilmesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Adi ortaklıklar ise, dönem sonlarında ortaya çıkan kar veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler. Adi ortaklıklar KDV mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler.

²⁴ *Işık*, Samet: <https://mevzuatinyeri.com/sgk/ihalelere-katilmada-vergi-ve-sgk-borcu.html>.

imzalanmasına engel teşkil etmeyeceğine karar vermiŐtir²⁵. Yani, ortaklardan herhangi birinin vergi borcu Tebliğde belirlenen sınırı aŐıyorsa borç iş ortaklığının borcu gibi addedilecek ve iş ortaklığı ihale dışı bırakılacaktır. Diğer taraftan Kurul, 11.04.2013 tarih ve 2013/UH.II-1786 sayılı başka bir kararında “ihale üzerinde bırakılan iş ortaklığının pilot ortağının daha önce ortağı olduğu iş ortaklığından kaynaklanan vergi borcundan dolayı teklifin değerlendirme dışı bırakılmasına” karar vermiŐtir²⁶.

İhale dışı bırakılmaya ilişkin iş ortaklığının ortaklarının her biri ayrı diğerinden bağımsız ayrı değerlendirilir. Ortakların her birinin vergi borcu 5.000 TL’yi aşmamasına karşın, toplamlarının 5.000 TL’yi aşması iş ortaklığının ihaleye katılmasına engel oluŐurmaz. Nitekim, Kamu İhale Kurumunun 29.04.2013 tarih ve 2013/UY.II-1941 sayılı uyuşmazlık kararında²⁷, ihale üzerinde bırakılan iş ortaklığının ortaklarından birinin 4.474, 42 TL (kanuni sınır 5.000 TL’dir) olan vergi borcunun Kamu ihale Genel Tebliğinde yer alan vergi borcu tutarının altında olması sebebiyle vergi borcu olarak değerlendirilmemesinin mevzuata uygun olduğuna karar vermiştir.

İŞ ortaklığının ortaklarından biri iş ortaklığından ayrı ve münferit Şekilde ihalelere katılmalarının söz konusu olabilir. Bu durumda iş ortaklığının vergi borcu bulunması durumunda ortaklarının da aynı miktar vergi borcu olduğu kabul edilmesi payların temsil gücü ilkesine aykırılık arz eder. Kanaatimizce ortakların vergi borcunun iş ortaklığından ortaklara isabet eden paylar dikkate alınarak parasal sınırı aÇıp aŐmadıđı belirlenmelidir.

Adi ortaklıkların da tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle ortakların iş ortaklıkları için açıklanan esaslara göre değerlendirme yapılır.

C. Verginin Vadesinde denmemiŐ Olması

Vergi ve harçlara ait borçların (vergi ziyai ve fer’iler dahil) ihale dışı bırakılmasına sebep olması bunların kesinleşmiş ve vadesinin geçmiş olmasına bağlanmıştır. Her verginin vadesi kanunlarda gösterilmiştir. Vadesi gelen bir verginin ödenmeme halinin devam etmesi istekli mükellefin vergi borçlusunu olduğunu gösterir.

²⁵ <http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>.

²⁶ <http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>.

²⁷ <http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>.

Kesinleşmemiş borç tutarı 5.000 TL'yi aşsa bile ihaleye dışında bırakılmaya sebep olmaz. Kilit kavram borcun kesinleşmesidir. Bu nedenle vergi borçlarının kesinleşmesiyle neyin anlaşılmasının gerektiğinin açıklanmasına ihtiyaç vardır. Anılan tebliğde vergi borcunun kesinleşmesiyle neyin ifade edildiği özel olarak belirtilerek kesinleşmenin istekli bakımından aşağıdaki durumlardan birini ifade ettiği açıklanmıştır²⁸.

i-Beyan üzerine alınan veya maktu olarak belirlenip ödemesi belirli tarihlerde yapılan vergilerde ödeme vadesi geçmiş olup ödeme yapılmamış olması,

ii-Vergi borcunun cebren tahsili yolunda tesis edilen işlemlere karşı dava açılması halinde, bu dava sürecinde veya sonucunda takip ve tahsili durduran geçici veya nihai bir kararın bulunmaması,

iii-Re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı vergi yargısında süresinde dava açılmışsa bu dava üzerine tahsil edilebilir hale gelmesine karşın süresinde ödenmemiş alacak bulunması,

iv-Re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı süresinde dava açılmamasına karşın vadesinde ödenmeyen vergi bulunması,

v-Vadesi geçmiş olmasına karşın ödeme yapılmaması (vergi idaresi tarafından taksitlendirilmiş veya tecil edilmiş vergi borçlarının vadesindeki ödemeleri aksatılması kesinleşme anlamına gelir),

Yukarıdaki durumlardan her hangi biri varsa borcun kesinleştiği kabul edilecek ve bu bakımdan istekli ihale dışı bırakılacaktır. Nitekim, Kamu İhale Kurulu, 2004/UK. Z-391 kararında, ihale üzerinde bırakılan şirketin ihale tarihinde kesinleşmiş borcunun bulunduğu anlaşılması sonucu ihale dışında bırakılması gerektiğini belirterek, tekliflerin alınması aşamasından sonraki işlemlerin iptal edilmesine karar vermiştir.

Kanaatimizce vergi borcu kesinleşmiş, fakat kesinleşen verginin ödeme süresinin son günü gelmemişse, vadesi geçmiş bir vergiden ve kanunlar karşısında ödevini yerine getirmeyen bir istekliden bahsedilemez. Sadece vergi

²⁸ Tebliğde ihale dışı bırakılma sebebi olarak vergi borcunun kesinleşmesine bağlı sonuçlar ortaya konmuştur. Oysa, verginin kesinleşmesi başka vadesinin geçmiş olması başka hukuki durumları ifade eder. Kesinleşen bir borcun vadesi gelmemiş olabileceği gibi kesinleşmemiş bir borcun vadesi gelmiş olabilir. Sınırlamanın kesinleşmeye bağlı olarak ortaya konulması tereddüt yaratacak mahiyettedir. Kesinleşme haliyle ilgili olmaksızın "vadesi geçmesine karşı bir ödenmeyen vergilerin varlığı" şeklinde düzenleme yapılması daha doğru olurdu.

borcunun kesinleşmesinden bahisle ihale dışı bırakılmaya sebep olmaması gerekir. İhale dışı bırakılabilmesi için hem kesinleşmesi hem de vadesinin geçmiş olması birlikte aranmalıdır. Oysa yukarıda (iii) nolu bentte kesinleşmenin varlığına rağmen vadesi gelmeyenlere de bir sınırlama getirdiği görölmektedir. Bu hükmün ilgili duruma bağlı olarak “vadesi gelmesine karşın ödenmemesi” hali şeklindeki ibaresinin (iii) bendine de eklenmesi yerinde olur. Çünkü ikmalen ve re’sen tarihyatlarda vade kesinleşmeyi takip eden bir ay içinde ödenebilir (VUK m.112/1). Bu durumda kesinleşmesine karşın vadesi gelmemiş bir borç var demektir. Vadesi geçmemiş bir borcun ödeme süresi gelmemiş demektir. İstekli borcunu vadesi geldiğinde ödemek durumundadır. Bir borcu -kanunda düzenlenmiş ayrıık durumlar söz konusu olmadıkça- vadesi gelmediği halde muaccel sayarak istekliyi ihale dışı bırakmak hakkaniyetle bağdaşmaz. Kesinleşen vergi borcunun vadesi geçmiş ve ödeme yapılmamış olması halinde ihale dışı bırakma sebebi olarak uygulanmalıdır.

D- Borcun İhale Tarihi İtibarıyla Var Olması

Mükellefin kesinleşmiş vergi borcunun var olup olmadığının sonuç doğuracağı zaman ihalenin yapıldığı gün olan “ihale tarihi”dir. İhale tarihi itibarıyla borcu bulunan kişi ihale dışı bırakılır. Borcun ihale tarihinden hemen sonraki bir tarihte ödenmiş ve sözleşme yapım zamanında borcun bulunmaması önemli değildir. Önemli olan sonradan ödenmesi değil önemli olan ihale tarihi itibarıyla borçlu olmamaktır. Nitekim, mahkemeye yansıyan bir olayda, ihalede ikinci en avantajlı teklifi veren Şirket, ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren Şirketin ihale tarihi itibarıyla kesinleşmiş vergi borcu bulunduğundan bahisle hakkında gerekli yasal işlemin yapılmasıyla ihalenin kendi üzerinde bırakılmasını istemiştir. En avantajlı teklifi veren Şirketin 22.09.2004 tarihinde ödenmesine rağmen ihale tarihi olan 17.09.2004 tarihinde kesinleşmiş vergi borcu bulunması nedeniyle ihale dışı bırakılması ve geçici teminatının gelir kaydedilmesine ilişkin verilen kararı mahkeme hukuka uygun bularak davanın reddine karar vermiŐtir²⁹. İhale tarihinden sözleşmenin imzalanmasına veya bu süreden sonra meydana gelen vergi borçları kesinleşse bile yapılmış ihaleyi etkilemez.

İhale tarihinin belirtilmemesi durumunda ise “başvuru tarihi itibarıyla” kesinleşmiş vergi borcu olmadığına ilişkin yazı verilir. Anılan belgenin isteklilerin “ihale tarihindeki” durumunu göstermesi gerektiğinden, isteklilerin ilgili vergi dairelerine yaptığı başvurularda bu belgeleri ihale tarihindeki durumlarını gösterecek şekilde istemeleri, adı geçen idarelerin

²⁹ Ankara 12. İdare Mahkemesinin E: 2005/351, K: 2005/980 sayılı kararı.

de isteklilerin ihale tarihindeki durumunu gösterecek şekilde belgeleri düzenleyerek vermeleri gerekmektedir.

Tebliğde belirtilen gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim ve banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiye ilişkin vergi asılları ile bu vergi türlerine ait vergi ziyaı cezaları, gecikme zam ve faizlerine ilişkin borcu bulunan mükelleflere, vergi türü ve vadesi geçmiş kesinleşmiş borç tutarları belirtilmek suretiyle yukarıda belirtilen tarihler itibarıyla yazı düzenlenerek de verilebilecektir. Yazının düzenlenmesi sırasında yukarıda sayılan vergiler dışındaki vergi ve harç borçları dikkate alınmayacaktır.

İsteklilerin vergi borcu olmadığına ilişkin belgeyi, başvuracakları herhangi bir vergi dairesinden veya Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden almaları mümkündür. Bu belgenin; ihale tarihi itibarıyla olan durumu göstermesi ve isteklinin Tebliğde belirtilen alacak türlerinden olan borçları dikkate alınarak ilgili vergi dairelerinden temin edilen bilgiler kapsamında düzenlenmesi gerekmektedir.

E. Yabancı İsteklilerde “Borcu Yoktur Belgesi”

Yerli istekliler için istenen vergi borcu yoktur yazısının yabancı isteklilerden de isteneceği Kamu İhale Tebliğinin 17’inci maddesinde belirtilmiştir. (Bu nedenle, ele alınması gereken hususlardan biri de yabancı isteklilerin kendi ülkeleri bakımından olan vergi borçlarının durumudur.

KİK’te yerli istekli tanımlanmış fakat yabancı istekli kavramını³⁰ tanımı yapılmamıştır. Kanunun 4’ncü maddesinde, yerli istekli Türkiye Cumhuriyeti Vatandaşı gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişilikler olarak ifade edilmiştir³¹. Bu şartlarda yabancı istekli başka ülke vatandaşı olan gerçek kişiler ile başka ülke kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişilikler olarak tanımlanabilir.

Yabancı istekli gerçek kişiler ve tüzel kişiler mensup oldukları ülke mevzuatına göre vergi borcu yoktur veya bu anlama gelecek dengi belgeyi ihaleyi yapan idareye sunmak durumundadırlar. Gerçek kişiler vatandaşlık bağı bulunan ülkelerden tüzel kişiler ise şirket merkezinin bulunduğu ülkelerden bu

³⁰ Yabancı isteklinin yerli isteklilerin dışındakiler olduğu düşünüldüğünde yerli isteklinin unsurlarından hareketle yabancı istekli tanımlanabilir.

³¹ Yerli istekli sayılabilmek için gerçek kişiler, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olduklarına dair nüfus cüzdanı suretini, tüzel kişiler ise Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulduklarını gösteren belgeleri ihaleye başvuru belgeleri ile birlikte sunarlar.

belgeyi alıp ibraz etmek zorundadırlar. Kendi lke idarelerinden belge alıp ibraz etmeyenler ile ibraz etmekle birlikte vergi borcu olan yabancı istekliler ihale dışı bırakılırlar.

Vergilerin yabancı isteklinin tabi olduğu mevzuat çerçevesinde denginin bulunmaması ya da belge düzenlenmesinin mümkün olmaması halinde durumun yabancı ülkenin Türkiye’deki temsilciliklerine veya o ülkedeki Türkiye Cumhuriyeti temsilciliklerine teyit ettirilmesi gerekir.

Yabancı ülkeden vergi borcu yoktur belgesi verilmesiyle her Şey tamamlanmış sayılmaz. Yabancı lke idarelerinden verilen borcu yoktur veya dengi bir belge resmi belge hüviyetine sahip olduğundan Türkiye’de geçerli Şekilde kullanılabilmesi onun apostil onayına tabi tutulması gerekir³².

Bununla beraber yabancılar için hangi vergi borçlarının ihale dışı bırakılmaya neden olduğu belirtilmemiştir. Kamu İhale Kurumunun bu konuda yaptığı bir belirleme bulunmamaktadır. Kanunda sadece kendi ülke mevzuatları açısından kesinleşmiş vergi borcundan bahsedilmiştir.

Kamu İhale Kurumunun ihale dışı bırakmada vergi ve harç borçlarını tür ve tutar itibariyle belirlemeye yetkili olduğu düşünüldüğünde yerli istekliler için öngörülen sınırlamanın yabancılar için geçerli olduğunun kabulü gerekir. Bu başka bir haklı sebep olmadıkça rekabet eşitliğinin sağlanmasının gereğidir.

Her lke mevzuatı bakımından³³ vergi mevzuatının ve vergi adlarının

³² Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılmasına Dair 5 Ekim 1961 tarihli Lahey Sözleşmesi” 16.9.1984 tarihli ve 18517 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanarak ülkemiz açısından 29.09.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan sözleşmenin 1. maddesinde Apostil Őerhinin “Akit Devletlerden birinin ülkesinde düzenlenmiş olup da diğer bir Akit Devlet ülkesinde kullanılacak olan resmi belgelere” uygulanacağı öngörülmektedir.

Apostil kuralları yalnızca Lahey Konferansı’na ye veya taraf devletlerarasında geçerlidir. Apostil, bir belgenin geekliğinin tasdik edilerek başka bir ülkede yasal olarak kullanılmasını sağlayan bir çeşit onay sistemidir. Apostil, bir ülkenin sınırları dahilinde düzenlenen, diğer bir ülkenin sınırları içinde ibraz edilmesi gereken resmi belgeler için, bu belgenin hangi yetkili makamdan verildiğini belirten o ülkenin (belgenin düzenlendiği ülkenin) yetkili makamları tarafından yapılan bir onaydır. Apostil, belgenin üzerinde yazılanların doğruluğunu değil, belgedeki imza, mühür ve damgaların geekliğini onaylar. Belge hangi ülkede dzenlendiyse apostil o ülke yetkili makamı tarafından yapılır. Apostil tasdiki geçekleŐtirilen belge artık konusuyla ilgili geçerli bir belge olarak kabul edilir.

³³ Kamu İhale Kurumu tarafından vergi borcu miktarları yabancı ülke mevzuatında Türk mevzuatına eşdeğer nitelikte olan vergiler dikkate alınarak belirlenmelidir.

farklılıklar içerebileceği dikkate alındığında eşdeğerliliğin önemi artmaktadır. Eşdeğerlik bakımından yabancı ülkedeki vergilerin Türkiye'deki vergileri her yönüyle karşılaması beklenir. Fakat bu vergilerin matrah, oran, kesinleşme vb bakımından Türkiye'dekileri tam karşılayıp karşılamadığı sürekli sorun olarak karşımızda durur. Olası farklılıkların esasen istekliler arasındaki rekabet eşitliğini bozucu üzerindeki etkisi göz ardı edilmemesi gereken bir noktadır.

Yabancı ülkeler bakımından vergilerin ayrıca tür olarak belirlenmesi yoluna gidilmesi daha isabetli bir çözüm olarak görülmektedir. Aksi takdirde ülkemizdeki bir vergi isminin başka bir ülkede farklı bir isimle yer alması karışıklığa ve sonuçta yerli veya yabancı bakımından haksız rekabete sebep olabilecek karakterdedir.

Türkiye'de faaliyetlerini dar mükellef olarak sürdüren yabancıların Türk mevzuatına göre de vergi borcunun var olup olmadığını ayrıca aranması gerekir.

V. VERGİ BORÇ BELGESİNİN GEÇİCİ TEMİNAT ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

İsteklinin vergi borcu olmadığına ilişkin durum belgesinin eksikliğinin (ihale dışı bırakılmadan ayrıca) geçici teminatlar üzerindeki etkisini ihalenin teklif ve sözleşme yapma aşamasına göre ayrı ele almak gerekir.

1. İhale Teklif Aşamasında Etkisi

İhale isteklisi, ihale anına kadar ön yeterliğe katılabilme şartı olarak istenilen bütün belgeleri (teklif mektubu ve geçici teminat da dâhil olmak üzere) Kanunda belirtilen esas ve usullere uygun olarak zarfa koyarak idareye verir. Zarfın yapıştırılan yeri istekli tarafından imzalanır ve mühürlenir. İhalelerde, teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır³⁴.

Zarf içinde vermesi gereken belgelerden biri de "vergi borcu yoktur" yazısıdır. Bu belge zarfın içinden çıkmaması veya borcun var olması nedeniyle istekli ihale dışı bırakılacağı açık olmakla beraber geçici teminatları gelir kaydedilecek midir? Kanununun 10. maddesinin son fıkrasında "*Bu madde kapsamında istenen belgelerden hangilerinin taahhütname olarak sunulabileceği Kurum tarafından belirlenir. Gerçeğe aykırı hususlar içeren taahhütname sunulması veya ihale üzerinde kalan istekli tarafından taahhüt altına alınan durumu tevsik*

³⁴ İhale dokümanında belirtilmesi şartıyla, danışmanlık hizmeti ihalelerinde geçici teminat alınması zorunlu değildir.

eden belgelerin sözleşme imzalanmadan önce verilmemesi halinde bu durumda olanlar ihale dışı bırakılarak geçici teminatları gelir kaydedilir.” hükmüne yer verilmiştir. Bir belge, taahhütname olarak sunulabileceklerden değilse ihale anında usulüne uygun şekilde verilmesi gerekir. Taahhütname belgenin sonradan verileceğine ilişkin vaattir, süresi geldiğinde ibrazı gerekir.

“Vergi borcu yoktur belgesi” bakımından durum değerlendirildiğinde, bu belge taahhütname ile sunulabilecek belgeler arasında yer verilmediği dikkate alındığında yazılı ibrazı gerekir. İbrahim edilen belge sonucunda yapılan incelemeye göre vergi borcu bulunduğu veya hiç belge ibraz edilmediği halde istekli ihale dışında bırakılır ve geçici teminatı da geri verilir.

Ancak vergi borcu³⁵ için taahhütte bulunma kabul edilirse durumu gösteren belgenin ihale üzerinde kalan istekli tarafından ilgili yerlerden temin edilerek süresi içerisinde ihaleyi yapan idareye sunulması ve bu belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucunda belgelerin taahhüt edilen duruma aykırı hususlar içerdiğinin anlaşılması halinde, sonradan ihalenin iptal edilip edilmediğine bakılmaksızın, bu durumda olanların ihale dışı bırakılarak geçici teminatlarının gelir kaydedilmesi, fakat haklarında ihalelere katılmaktan yasaklama kararı verilmemesi gerekmektedir³⁶.

2. Sözleşme Yapılma Aşamasında Etkisi

İhale sürecinin normal sonucu, ihale kararında belirlenen istekli ile bir sözleşme yapılmasıdır; bu aynı zamanda idare ve istekli için yükümlülüktür. İhale üzerinde kalan istekli kesin teminatı³⁷ vererek sözleşmeyi imzalarsa hemen sonra geçici teminat iade edilir. Ancak, ihale üzerinde kalan isteklinin davete rağmen sözleşme yapmaması veya sözleşme yapmakla birlikte usulüne göre sözleşme yapmaması, kesin teminat vermemesi, taahhüt edilen belgelerin ibraz etmemesi veya belgelerin taahhüt edilen duruma aykırılıklar içerdiğinin anlaşılması hallerinde (mücbir sebep halleri dışında) geçici teminatlar

³⁵ Kanununun 10 uncu maddesinin dördüncü fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e) ve (g) bentlerine ilişkin belgeler için de aynı uygulama geçerlidir.

³⁶ Bozkurt, Cevdet: “Vergi Borcu Nedeniyle Sözleşme İmzalamaktan Kaçınan Firmaya Kamu İdarelerince İhalelerden Yasaklama Kararı Hangi İlkeler Işığında Verilir?” Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Kasım-Aralık 2015, s. 103.

³⁷ Madde 43- Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.

gelir kaydedilir³⁸. İhale üzerinde kalmasına rağmen süresi içinde sözleşme imzalamaya gelmeyenlerin geçici teminatının 44'ncü maddeye göre gelir kaydedilmesine ek olarak Kanununun 58'nci maddesindeki “*mücbir sebep halleri dışında usulüne göre sözleşme yapmayanlar hakkında ... ihalelerine katılmaktan yasaklama kararı verilir*” hükmü gereğince kamu ihalelerinden yasaklanır. Bu yasak Kamu İhale Kanunu uygulama kapsamı dışında kalan ihalelere de katılımı da kapsar.

İhale üzerinde kalan sözleşmeyi imzalamazsa, idare, ekonomik açıdan ikinci en avantajlı teklifi uygun görerek sözleşme imzalayabilecektir. Ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibinin de sözleşmeyi imzalamaması durumunda bu teklif sahibinin de geçici teminatı gelir kaydedilerek ihale iptal edilir.

VI. İHALE DIŞI BIRAKMA KARARINA KARŞI GİDİLEBİLECEK YOLLAR³⁹

İhale dışı bırakma işlemine karşı gidilebilecek yollar idari yol ve yargı yolu olmak üzere iki aşamalı düzenlenmiştir. İdari yollara başvurulmadan veya bu yollar tüketilmeden dava yoluna gidilmesi mümkün değildir (KİK m.54). Bir başka ifadeyle yargı yoluna gitme bakımından idari yollara gidilmek dava şartı haline getirilmiştir.

Yargı yoluna gitmeden idari yollara gitmenin zorunluluğunun amacı bir taraftan idarenin olası hatasının önüne geçerek düzeltilmesini sağlamak diğeri yargı yoluna gidilmeden uyuşmazlığın kısa sürede çözümünün sağlanmasıdır.

1. İdari Yollar

İdari başvuru yolları kendi arasında şikâyet ve itirazın şikâyet olarak ayırımı tabi tutulmuştur.

A- Şikâyet

İhale sürecine ilişkin olarak idarenin ve ihale komisyonunun her türlü

³⁸ Gerçek, Adnan: Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu, Seçkin Yay., Ankara, 2013, s. 235.

³⁹ İdari aşamada ortaya çıkan uyuşmazlıklar bakımından Kanununun 53. maddesine dayanılarak **Kamu İhale Kurumunca İhalelere Karşı Yapılacak İdari Başvurulara Ait Tebliğ** yayınlanmıştır (Resmi Gazete tarih 03.01.2009, sayı 27099). Bu tebliğin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları içeren bir tebliğ de “**İhalelere Yönelik Başvurular Hakkında Tebliğ**” ismi ile 28.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Anılan her iki Tebliğde de çeşitli tarihlere değişiklikler yapılmış ve son halini almıştır.

eylem ve işlemine karşı şikâyet başvurusunda bulunulması mümkündür⁴⁰. İdari yolda ilk başvuru yolu şikâyettir. Şikâyette bulunacak kişi, ihale sürecindeki işlem ve eylemlerin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla aday, istekli veya istekli olabilecekler tarafından idareye yapılan başvuru şeklindedir. Şikâyet yoluna gitmek için isteklilerin hukuki menfaatinin bulunması gerekir. Örneğin; makale konusu itibarıyla; vergi borcu yoktur belgesinin kendisinde ve içeriğinde ihaleye katılmaya engel bir durum olmamasına rağmen ihale komisyonunca engel bir durum varmışçasına isteklinin ihale dışı bırakılması durumunda buna ilişkin karar şikâyete konu edilebilecektir.

B. İtirazen Şikâyet

İtirazen şikâyet şikâyete yapılan bir itirazdır. Şikâyet başvurusu üzerine idare tarafından alınan kararın uygun bulunmaması veya süresi içinde karar alınmaması halinde Kamu İhale Kurumuna "itirazen şikâyet"te bulunulur. İtirazen şikâyet genel olarak şikâyet başvurusunun devamı mahiyetindedir. Ancak, idareye yapılan şikâyet başvurusu üzerine şikâyet ya da itirazen şikâyet üzerine idare tarafından alınan ihalenin iptali kararlarına karşı doğrudan Kuruma itirazen şikâyet başvurusunda bulunulabilir.

Mevcut haliyle itirazen şikâyet Kamu İhale Kurumu nezdinde gidebilecek bir ek başvuru yolu niteliği arz eder. Böylelikle şikâyete rağmen uygun sonuç elde edemeyen istekli aleyhine verilen karara itirazla bu kararın bir defa daha değerlendirilmesini ister. İtirazen şikâyet başvurusunda bulunabilecekler, ihale işlemleriyle ilgili bir hak kaybına veya zarara uğradığını veya zarara uğramasının muhtemel olduğunu iddia eden aday veya istekliler ile istekli olabilecek kişilerdir.

2. Yargı Yolu

Şikâyet ve şikâyeti takiben itirazen şikâyet yollarından sonuç alamayan başvuru sahipleri Anayasanın 125. maddesinde öngörülen yargı yoluna gitme hakkına sahiptirler. İhale isteklileri idarenin ihaleyle ilgili işlem ve eylemlerini, yargı organına denetlettirirler. Davanın açılmasında tüketilmesi zorunlu idari başvuru yolları (dava şartı) olarak düzenlenmiştir (KİK m.54). Yargısal sürecin başlatılması halinde itirazen şikâyet yolunda da Kamu İhale Kurumunca isteklinin aleyhine karar verilmiş olması gerekir.

⁴⁰ Şimşek, V. Arif: Adım Adım İhale, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 293.

SONUÇ

Devletin kamu ekonomisinde faaliyetlerini sürdürebilmesi için alım ve satımlarını ihalelerle gerçekleştirmesi kanuni bir zorunluluktur. Ülkemizdeki yürürlükteki hukuk açısından devlet **alımları** 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, **satımları ise** 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu yürütülüp sonuçlandırılmaktadır. Her iki kanundaki amaç işleyen bir iktisadi rekabet şartlarında ihale sürecinin gerçekleştirilmesidir. İhalelere katılımı belirli sınırlama ve engellerin getirilmesi yapılacak işin güvenliğinin sağlanması önemlidir. Engellerinin getirilmesinden amaç devletin mal veya hizmet tedarikinin güvenli ve istikrarlı bir biçimde sağlanması olup, toplum ve devlet nezdinde belirli bir güven sağlayan, koruyan ve devam ettiren ve hukuka aykırı halleri bulunmayan kişilerin istekli olmasının önünün açılmasıdır.

İhaleye katılım engelleri duruma göre isteklinin “ihale yasaklısı olması” ve “ihale dışı bırakılması” şeklinde kendini gösterir. İhale yeterliliklerini sağlayamama isteklinin bir konumunu gösterirken bu konum nedeniyle ihale dışı kalmaya sebep olur. İhaleye katılmaktan yasaklı olmak ilgili hakkında verilmiş bir karara dayanır. Bir başka ifadeyle aynı ekonomik sonuçlara sebep olsa da ihaleye katılmadan yasaklanma önceden alınmış bir karara dayalı olarak kategorik olarak kişiyi ihaleye girmesine engel olurken ihale dışı bırakma ise isteklinin katıldığı ihaleden çıkartılması anlamına gelir.

İhale dışı bırakma sebeplerinden biri de isteklinin ihale anında vergi borcunun bulunmasıdır. Uygulamada vergi borcunun bulunması konusunda çok sınırlı sayıda uyuşmazlık çıktığı söylenebilir. Bunun sebebi vergi dışı bırakılma sebeplerinden olan “vergi borcu yoktur” belgesinin konumunun şekli özellik taşımasından kaynaklanmaktadır. Bununla beraber ihale dosyasına ibraz edilmekle birlikte gerekli unsurları taşıyamaması mümkündür.

İhale dışında bırakılmaya sebep olacak vergilerin kapsamını belirleme yetkisi Gelir İdaresi Başkanlığının uygun görüşü üzerine Kamu İhale Kurumu'na verilmiştir. Kurum yetkisini bu konuda çıkardığı Tebliğle kullanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı uygun görüş vermediğinde Kamu İhale Kurumunun vergileri kendiliğinden belirleme konusunda yetkili olmadığı anlaşılmaktadır.

Kurum yetkisini ismen saydığı vergiler ile genel olarak harçlar demek suretiyle kullanmıştır. Kanun harçlar konusunda yetki vermemesine karşın Tebliğle harçların kapsama alınmasında fonksiyon gaspı söz konusudur. Vergi

borcunun var kabul edilmesi vergiler ve fer'ilerinin toplamının 5.000 TL'yi gećmiŐ olması gerekir. Harćlar konusunun baŐka sorunları da vardır. Hangi harćların kapsamda olduĐu belirlemesinin yapılmamıŐ olması da merkezi ve mahalli idareler tarafından tahsil edilen harćlar bakımından da karıŐıklık yaratacak niteliktedir.

Kurumun belirlediği TŇrkiye'deki vergilerin yabancı Ňlke eŐleŐtirmelerini gerćekleŐtirmek kolay değildir. Anılan vergilerle ilgili vergilerin fer'ilerinin ihale tarihine kadar hesaplanacak olması dikkate alındığınca bu hesaplamayı hangi kurumun yapacağı konusu da sorunlu alanlardan biridir.

Uygulamalara ilişkin hukuka aykırılıklar bulunduğunu iddia edenlerin Ňnce idari yollara (Şikâyet ve itirazen Şikâyet) gitmeleri zorunludur. Bu yollara gidip tŇketmeden yargı yoluna gitmeleri mŇmkŇn değildir.

KAYNAKÇA

Bozkurt, Cevdet: “Vergi Borcu Nedeniyle Sözleşme İmzalamaktan Kaçınan Firmaya Kamu İdarelerince İhalelerden Yasaklama Kararı Hangi İlkeler Işığında Verilir?” Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Kasım-Aralık, 2015.

Gerçek, Adnan: Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu, Seçkin Yay, Ankara, 2013.

Gözler, Kemal: İdare Hukuku II, Bursa Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

Gürhan, Hüseyin/ Dağalp, Namık/ Şahbenderoğlu, Vural/ İnan, Atilla: Kamu ihale Hukuku, Merkez Yayıncılık, Ankara, 2009.

Karaarslan, Erkan: Kamu Harcama Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2016.

Sonsuzoğlu, Elif: Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.

Şahin, Serdar: Kamu İhale Usulleri, Kuram Yayınları, İstanbul, 2017.

Şimşek, V. Arif: Adım Adım İhale, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

Taşdelen, Aziz: Kamu Harcamaları Hukukunda İhale Süreci, Turhan Kitabevi Ankara, 2004.

Taşdelen, Aziz: “Mali Sonuçlu Bir İdari Yaptırım Örneği: Kamu Harcama İhalesine Katılmaktan Yasaklanma”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.55, Y. 2005. <http://www.metinozderin.av.tr/vergi-borcu-kapsamindan-harclarin-cikarilmasi-konulu-kamu-ihale-kurul-duyurusu/>

<http://www.seis.org.tr/wp-content/uploads/2016/01/kamu-alim-ihalelerinde-vergi-borcu.pdf>

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İŞLEM DÜZELTMESİ VE İŞLEM DEĞİŞİMİ: İLKESEL BİR DEĞERLENDİRME

Billur YALTI*

I- GİRİŞ

Katma Değer Vergisi (KDV), ticari, sınaî, zirai veya mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile mal ve hizmet ithalatını vergilendiren bir tüketim vergisidir. Verginin uygulama yöntemi indirim esasına dayanır. Vergi mükellefinin ödeyeceği KDV, satışlar üzerinden tahsil edilen KDV'den alımlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirilmesi suretiyle belirlenir. KDV'nin işleyişinin en önemli unsurunu teşkil eden "indirim hakkının" maddi ve şekli koşullara bağlanması mümkündür. Örneğin, girdi KDV'nin indiriminin ancak işin konusunu teşkil eden iktisadi faaliyetle ilgili olması halinde yapılabilmesi veya indirim hakkının belirli bir sürede kullanılabilmesi maddi koşullardır. Buna karşılık, KDV'nin indirilebilmesi için fatura ve benzeri evraklarla tevsik edilmesi veya kanuni defterlere kaydedilmiş olması şekli koşullardır¹. KDV uygulamasında temel ilke kanunda açıkça yazılı koşulların gerçekleşmesi halinde vergi mükellefinin indirim hakkının sınırlandırılmamasıdır.

KDV'nin konusuna giren iş ve işlemlerin izleyen tarihlerde ortadan kalkması ve sona ermesi veya esaslı unsurlarının değişmesi mümkündür. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten ve vergi ödemesi yapıldıktan sonra vergi matrahını ve indirim miktarını etkileyen ve değiştiren bir dizi durum sözkonusu olabilir. Bu durumda, KDV'nin gerçek duruma göre düzeltmeye tabi tutulması elbette gereklidir. Diğer yandan, KDV konusu bir işlemin karakterinin değiştiği haller de ortaya çıkabilir. KDV konusuna giren bir işlemin karakterinin yeniden nitelendirmeye tabi tutulduğu hallerin KDV bakımından sonuç doğurup doğurmayacağı meselesi de ele alınması gereken bir durumdur. Bu türden işlemin esaslı unsurlarının değişimi veya işlemin karakter değişimi hallerinin KDV indirimine ilişkin düzenlemelerle olan ilişkisi, KDV uygulama-

* Prof. Dr., Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

¹ Yaltı Soydan, Billur: Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi-Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi, Beta, İstanbul, 1998, s. 261 vd.

masının önemli konularındandır. Her iki durumun indirim hakkı üzerindeki etkisi incelenmeye değer bir konudur.

Her hal ve karda, indirim haklarına ilişkin yapılacak değerlendirmelerin, KDV'nin tarafsızlığı ilkesine dayanması gereği vurgulanmalıdır. Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) genel gerekçesinde², KDV'nin yayılı ve fakat birikimli (kümülatif) etkisi bulunmayan bir muamele vergisi olduğu, verginin bütün üretim ve dağıtım safhalarında alındığı³, KDV'nin en önemli müessesesinin vergi indirimi rejimi olduğu; indirimin, satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den bu satışların girdilerine ilişkin KDV'nin indirilmesi esasına dayandığı; KDV'nin bir diğer özelliğinin de nötr, yani *tarafsız bir vergileme türü* olduğu; verginin fiyat mekanizması yoluyla yansıtılması dolayısıyla ekonomik kaynak dağılımında sapmaya maruz kalınmadığı⁴ **açıklanmıştır. KDVK'nın indirime ilişkin maddesinin gerekçesinde ise indirimin, vergiden vergi alınmasını ve her safhada alınan vergilerin mal ve hizmetin bünyesinde kalması gibi durumlarla o mal ve hizmet üzerine ağır bir yükün yüklenmesini önlediği, diğer yandan nihai tüketiciye gelene kadar geçen safha sayısından bağımsız olarak, aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşımasının sağlandığı ve indirimin gerçek olarak tespit edilmesi ve tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir**⁵.

KDV'nin en önemli ilkelerinden biri bu verginin tarafsız bir vergi olmasıdır. KDV'nin üretim dağıtım zincirinin her halkasında uygulanması ancak mükellefe mal ve hizmet alımlarında yüklendiği vergiye indirim imkânı tanınması sebebiyle her aşamada sadece yaratılan katma değer vergilendirilmesi yoluyla verginin tarafsızlığı sağlanır; aynı değer iki kez vergilendirilmediği için de yayılı etki ortaya çıkmaz⁶. Nitekim Avrupa Birliği (AB) KDV sistemine⁷ ilişkin olarak Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın (ABAD) verdiği birçok karara göre, "*tarafsızlığın sağlanması, verginin ticari zincirdeki safhaların sayısına bağlı olmaksızın mal ve hizmetlerin fiyatına oranla tespit edilmesi ve indirim*

² http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf.

³ KDVK Gerekçesi, s.316.

⁴ KDVK Gerekçesi, s.317.

⁵ KDVK Gerekçesi, s.335.

⁶ *Yaltı Soydan*, KDV, s.5, dpn.18.

⁷ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11 December 2006.

*hakkının -aksi açıkça belirtilmediği sürece- sınırlandırılmamasına bağlıdır*⁸. Bu kapsamda, bu makale, işlemin esaslı unsurlarının değişimi ve işlemin karakter değişimi hallerini KDVK çerçevesinde ve tarafsızlık ilkesi bağlamında değerlendirmek üzere kaleme alınmıştır.

II- KATMA DEĞER VERGİSİNDE İŞLEM DÜZELTMESİ

1. Düzeltmenin Konusu

KDVK, m.1 uyarınca, Türkiye’de yapılan 1. Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, 2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı ve 3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler KDV’ye tabidir. KDVK, m.10’da belirlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile KDV indirim hakkı doğar. KDVK, m.29(1)(a) çerçevesinde, mükellef, yaptığı vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetine ilişkin olarak kendisine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisini indirme hakkına sahiptir. İndirim hakkının kullanımı çeşitli maddi ve şekli koşulların gerçekleşmesine bağlanmıştır. Şöyle ki, örneğin, indirim hakkını doğuran mal ve hizmetlerin mükellefin faaliyetine ilişkin olarak yapılması (KDVK, m.29(1)(a)), indirilemeyecek KDV olarak düzenlenmemiş olması (KDVK, m.30), indirimin belirli bir süreye tabi olması (KDVK, m.29(3)) maddi koşullardır. İndirim konusu KDV’nin fatura veya benzeri vesikalarla belgelendirilmesi, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedilmiş bulunması (KDVK, m.34) ise şekli koşullardır.

KDV konusu işlemde değişikliklerin meydana gelmesi halinde ise, önceki KDV işlemlerinin gerçeğe uygun bir biçimde düzeltilmesi şarttır. İşlemde veya işlemin unsurlarında değişiklik, işlemin yapıldığı tarihte hesaplanmış bulunan KDV ve indirilmiş olan KDV miktarlarının değişmesini ifade eder. Bu durumda, KDV’nin, işlemin her iki tarafı, yani mükellef ve yüklenici (satıcı-alıcı) için, gerçeğe uygun biçimde ve geçmiş etkilerini ortadan kaldıracak şekilde düzeltilmesi gerekir. KDVK, m.35 bu türden düzeltmeleri düzenlemektedir. Matrah ve indirim miktarlarının değişmesi başlığını taşıyan 35.maddeye

⁸ Örneğin bkz., *Staatssecretaris van Financien v. Hong Kong Trade Development Council*, Case 89/81, 1.4.1982; *Leesportefeuille ‘Intiem’ CV v. Staatssecretaris van Financien*, Case 165/86, 8.3.1988; *Commission v. Kingdom of Netherlands*, Case 235/85, 26.3.1987; *Stichting Uitvoering Financieele Acties v. Staatssecretaris van Financien*, Case 348/87, 15.6.1989 (Yaltı Soydan, KDV, s.15, d.pn. 53). ABAD kararlarına <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=en> linkinden ulaşılabilir.

göre, “malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır”.

KDV’de düzeltmenin konusu, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu haller olarak sayılmıştır. Bu açıdan madde işlem değişikliğinin konusunu sınırlamamıştır. İptal, iade, vazgeçme dışında kalan başkaca sebeplerle de matrahta değişikliğin ortaya çıktığı haller maddenin kapsamındadır. Maddede belirtilen sair hallere bir örnek, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar (KDVK, m.25(a)) örnek gösterilebilir. Bu türden iskontolar, KDVK m.35 çerçevesinde düzeltme konusu edilir⁹. Bu maddenin uygulanması bakımından ilgili dönem beyannamelerinin düzeltilmesi söz konusu olabileceği gibi, her iki tarafın da hesaplanan ve indirilen KDV miktarlarının düzeltilmesini sağlamak üzere tersine işlem yapması da mümkündür. Bu son halde, ilgili KDV miktarı artık mükellef için indirilecek KDV miktarı olarak, yüklenici için ise hesaplanan KDV miktarı olarak muameleye tabi tutulur. Bu kapsamda, taraflar, önceki işlem düzeltmesi için sonraki beyannamelerinde ters işlem gerçekleştirir ki bizdeki KDV düzeltme sistemi bu esasa dayanır.

Düzeltilme işleminin her iki tarafını da etkileyen bir durumdur. KDVK’da tek bir maddede hükme bağlanan düzeltme (*adjustment*), AB KDV Yönerge-

⁹ KDV Genel Uygulama Tebliği, III/A- 6.1: “Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanununun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır” (RG 26.4.2014).

sinde iki ayrı maddede düzenlenmiştir. Yönergenin 90. maddesi - ki bu madde vergi matrahına ilişkin bölümde yer almaktadır - iptal, iade veya ödemenin kısmen veya tamamen yapılmaması veya mal teslimi ve hizmet ifasının yapılmasından sonra bedelin düşürülmesi hallerinde, vergi matrahının, üye devletlerin öngördüğü koşullar etrafında azaltılmasını düzenleme altına almaktadır. Dolayısıyla bu madde işlem düzeltmesinin satıcıyı ilgilendiren boyutunu düzenleme altına almaktadır. Düzeltmenin uygulama yöntemi üye devletlerin kararına bırakılmıştır. İndirimlere ilişkin bölümün indirimlerin düzeltilmesi başlığını taşıyan alt bölümünde yer alan 185. madde ise (konumuzla ilgili bölümler itibarıyla) KDV beyannamesinin verilmesinden sonra indirilebilir KDV miktarının hesaplanmasında kullanılan unsurlarda değişiklik meydana geldiği hallerde, örneğin alımın iptali veya fiyat indirimlerinin alınması gibi, gerekli düzeltmelerin yapılacağını hükme bağlamaktadır. Bu uygulamanın ayrıntılarının belirlenmesi üye devletlerin yetkisine bırakılmıştır. ABAD, Yönergenin iki maddesi arasındaki ilişkiyi şöyle açıklamaktadır: Divana göre, KDV Yönerge hükümleri yorumlanırken sadece lafzının değil, aynı zamanda bağlamının ve parçası olduğu kurallar bütünüünün amaçlarının değerlendirilmesi gerekir¹⁰. Yönergenin 90.maddesi, bir işlem tamamlandıktan sonra, iptal, iade veya bedelin kısmen veya tamamen ödenmemesi veya bedelin indirilmesi halinde vergi matrahının ve dolayısıyla hesaplanan KDV'nin indirilmesi konusunu düzenlemektedir¹¹. Bu durum aynı zamanda Yönergenin 185'inci maddesinin de kapsamına girer¹². Yönergenin 90. maddesi, işlem tamamlandıktan sonra, satıcının vergi matrahının düşürülmesini düzenlerken, 185'inci maddesi işlemin diğer tarafının yani alıcının daha önce yapmış olduğu indirimlerin de düzeltilmesini gerektirir; bu nedenle bu iki hüküm aynı iktisadi işlemin iki tarafını düzenler ve birbirleriyle uyumlu yorumlanmalıdır¹³. O halde, matrahın düşürülmesine bağlı hesaplanan KDV ve indirilebilir KDV miktarlarına ilişkin düzeltmeleri aynı ilkeler yönetir.

2. Düzeltmenin Niteliği

KDVK, m.35, işlemdeki değişikliklere bağlı olarak hesaplanan ve indi-

¹⁰ T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. in insolvenca v.Republika Slovenija, Case C-396/16, 22 February 2018, para.32.

¹¹ T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. in insolvenca v.Republika Slovenija, para. 33.

¹² T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. in insolvenca v.Republika Slovenija, para 34.

¹³ T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. in insolvenca v.Republika Slovenija, para.35.

rilebilir KDV'nin gerçeğe uygunluğunu sağlayan bir düzeltme maddesidir. O nedenle sonraki bir işlemi ifade eden düzeltme, asıl işlemten bağımsız, ayrı ve yeni bir işlem teşkil etmez. İşlem nitelik olarak yeni bir mal teslimi veya hizmet ifası karakterinde olmayıp, ilk işlemi revize eden, ilk işlemin KDV sonuçlarını düzelten bir işlemdir. Yani ortada her zaman, KDV konusuna giren ancak düzeltme konusu edilen ilk ve tek işlem vardır. KDV açısından yeni bir KDV konusu işlem veya vergiyi doğuran olay yoktur. Nitekim ABAD, AB KDV Yönergesinin 185. maddesinin anlamını açıklarken, "İndirimlerin Düzeltilmesi başlığını taşıyan madde, yeni bir indirim hakkı vermez, önceki bir indirim (initial deduction) hakkında yapılacak düzeltmelerin hesaplanması usulünü belirlemekten başkaca bir konuyu düzenlemez"¹⁴ demek suretiyle düzeltme- de yeni bir işlem olmadığını vurgulamıştır.

3. Düzeltmenin Zamanı

KDVK, m.35, düzeltmenin, "değişikliğin vuku bulduğu dönemde" yapılacağını düzenlemektedir. KDVK, m.35, daha önce meydana gelmiş bulunan KDVK, m.10'a uygun bir vergiyi doğuran olayın esaslı unsuruna ilişkin bir değişikliğin uygulama zamanına ilişkin bir özel hüküm getirmektedir. Bu açıdan, düzeltme işleminin, KDVK, m.29(3)'teki indirim hakkını hak düşürücü süreye bağlayan düzenlemenin kapsamına girmediği anlaşılmaktadır. KDVK, m.29(3) uyarınca, indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren¹⁵ bu sürenin bir takvim yılı uzaması söz konusudur. Buna göre, indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Yine de iki madde arası ilişki önemlidir. Çünkü vergi matrahındaki değişikliğe ilişkin düzeltmenin sonraki bir ters işlemle yapıldığı birçok durumda, vergi mükellefinin indirim süresi ile sınırlandırılmayacağını tespiti önemlidir. Bu durum özellikle, bir yılı aşan şekilde belirlenen ve uygulanan iskonto durumlarında özel bir önem kazanmaktadır. Açıktır ki değişikliğin vuku bulduğu dönem, değişiklik işleminin yapıldığı tarih olup bu tarih takvim yılını aşabilir. Bu anlamda, KDVK, m.35

¹⁴ *Waterschap Zeeuws Vlaanderen v. Staatssecretaris van Financiën*, Case C-378/02, 2 June 2005, para.36. Ayrıca bkz., European Court of Justice (Sixth Chamber), *H. Lennartz v. Finanzamt München III*, Case C-97/90, 11 July 1991, paras.11-12.

¹⁵ 7104 Sayılı Kanun, RG. 6.4.2018.

uygulamasını KDVK, m.29(3)'teki süre sınırlaması ile birlikte okumak mümkün değildir.

AB KDV sistemine göre, indirim hakkı süre sınırlamasına tabi tutulabilmektedir. KDV Yönergesinin 179. maddesine göre, vergi mükellefinin *belirli bir vergi döneminde* hesapladığı KDV'den *aynı vergi döneminde* yüklendiği KDV'yi indireceği düzenleme altına alınmaktadır. Bu kapsamda, üye devletler indirim hakkına ilişkin süre sınırlamaları getirmek konusunda serbesttir. Bununla beraber, ABAD, süre sınırlamalarının düzeltme işlemlerini sınırlamayacağını karara bağlamıştır. ABAD, *Biosafe* kararında¹⁶, *KDV sisteminin temel prensibi olan indirim hakkının kural olarak sınırlandırılmayacağını*¹⁷, *indirim hakkının maddi ve şekli koşullara bağlanabileceğini*¹⁸, *indirim hakkının kullanımının zaman sınırlamasına tabi tutulabileceğini; bunun KDV Yönergesinin oluşturduğu rejime aykırı olmadığı ancak böylesi bir uygulamanın, ulusal hukukta ve AB hukukunda vergilendirmeye ilişkin benzer haklar için uygulanan kurallarla uyumlu olması ve KDV indirim hakkının kullanımını aşırı zorlaştırmaması ve imkânsız hale getirmemesi gerektiği*¹⁹, ***KDV'nin düzeltmeye konu edildiği bir durumda, ilk faturanın düzeltilmesine ilişkin işlemin zaman sınırlamasından sonra yapılması halinde zaman sınırlamasının sona erdiğinden bahisle indirim haklarının reddedilemeyeceği***²⁰, *verginin tarafsızlığı ilkesi gereğince, vergi düzeltmesinin yapılmasından sonra ek bir KDV'nin ödendiği ve mal teslimine ilişkin ilk faturaları birkaç yıl sonra değiştiren bir belgenin düzenlendiği bir durumda, mevzuatta yer alan ve ilk faturanın düzenlenmesi ile çalışmaya başlayan indirim süresinin sona erdiğinden bahisle indirim hakkının reddedilemeyeceği*²¹ sonucuna varmıştır²². Bu kapsamda, indirim haklarının kullanımının ölçsüz bir biçimde sınırlandırılmaması ve indirim hakkının kullanımının imkânsızlaştırılmaması KDV'nin temel prensiplerinden biridir²³.

¹⁶ *Biosafe — Indústria de Reciclagens SA v. Flexipiso — Pavimentos SA*, Case C-8/17, 12 April 2018.

¹⁷ *Biosafe — Indústria de Reciclagens SA v. Flexipiso — Pavimentos SA*, paras.27-29.

¹⁸ *Biosafe — Indústria de Reciclagens SA v. Flexipiso — Pavimentos SA*, para.30.

¹⁹ *Biosafe — Indústria de Reciclagens SA v. Flexipiso — Pavimentos SA*, paras.36-37.

²⁰ *Biosafe — Indústria de Reciclagens SA v. Flexipiso — Pavimentos SA*, para.43.

²¹ *Biosafe — Indústria de Reciclagens SA v. Flexipiso — Pavimentos SA*, para.44.

²² Divan, KDV iade haklarının uygulanması bakımından zaman sınırlaması düzenlemelelerinin de KDV rejimine uygun olmadığı sonucuna varmıştır. *Volkswagen AG v. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*, Case C-533/16, 21 March 2018, paras. 50-51.

²³ Örneğin, KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C.5.6. İndirim Zamanı başlıklı bölümünde yapılan açıklamalarda öngörülen süre aşımı değerlendirmeleri bu mahiyette

KDVK, m.35'in hiçbir durumda KDVK, m.29(3) sınırlamasına tabi olmaması KDV'nin tarafsızlığı ilkesinin doğal bir sonucudur. KDV'nin tarafsızlığı KDV sisteminin temel ilkesi olup, KDV'nin mümkün olduğunca *genel* bir biçimde uygulanmasını, üretim ve tedarik zincirinin tüm safhalarını kapsamasını, katma değer vergisinin mal ve hizmet *bedeline orantılı* olarak²⁴ hesaplanmasını ve bir önceki safhada maliyet unsuru mal ve hizmetler için ödenmiş bulunan verginin *indirim hakkının* tanınmasını ifade eder²⁵. Bunun anlamı, KDV'nin gerçek mal ve hizmet bedelleri üzerinden uygulanması, vergi yükünün arındırılması, indirim hakkının sınırlandırılmaması ve mükerrer vergiye yol açacak şekilde uygulanmamasıdır.

Nitekim ABAD, *indirimlerin düzeltilmesine ilişkin sistemi, indirimlerin doğruluğu ve vergi yükünün tarafsızlığını garanti altına alma amacıyla olan bir sistem* olarak nitelendirmiştir²⁶. Divan, KDV indiriminin düzeltilmesi yükümlülüğünün, KDV beyannamesinin verilmesinden sonra, indirilebilir KDV miktarının belirlenmesinde kullanılan unsurlarda *değişikliğin ortaya çıktığı zaman* doğduğunu belirtmiştir²⁷.

değerlendirilebilir. Bu bölümde, hukuki uyumsuzluk hallerinde, zamanında verilmeyen beyannamelerde veya faturanın geç düzenlenmesi gibi hallerde KDV'nin ödendiği dönemde indirilmesi yerinde olarak kabul edilmiştir: “Diğer taraftan, düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir. Sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesinin hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. KDV'ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir”.

²⁴ *Vanistandael*, Frans: “Neutrality and the Limits of VAT”, in *Selected Issues in European Tax Law*, eds. Dirk Albregtse and Han Kogels, EFS, Kluwer, The Netherlands, 1999, s. 14-16.

²⁵ *Lejenue*, Ine; *Daou*, Jeanine: “VAT Neutrality from an EU Perspective”, in *Improving VAT/GST Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, eds. Michael Lang and Ine Lejenue, IBFD, The Netherlands, 2014, s.460-461.

²⁶ *Uudenkaupungin kaupunki*, Case C-184/04, 30 March 2006, para.26.

²⁷ *TETS Haskovo AD v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto' — Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, Case C-234/11,

ABAD, Yönergenin düzeltmeye ilişkin hükümlerini değerlendirirken şöyle demiştir²⁸: “İstikrar kazanmış içtihadı göre, [eski] Altıncı Yönergenin 17 ila 20.maddelerinde düzenlenen **indirim, KDV sisteminin bütünleyici parçası olup ilke olarak sınırlanmaz**. Girdi işlemlere ilişkin vergiler bakımından indirim hakkı derhal kullanılmalıdır (bkz, diğerlerinin yanı sıra, Case C-62/93 BP Supergas [1995] ECR I-1883, paragraf 18 ve Joined Cases C-110/98 to C-147/98 Gabalfrisa and Others [2000] ECR I-1577, paragraf 43). Mahkemenin daha önce sayısız kere verdiği kararlar uyarınca, indirim sistemi mükellefin iktisadi faaliyetleri çerçevesinde ödediği veya ödeyecek olduğu **KDV yükünden tamamen arındırılması** gerektirir. Sonuç olarak, ortak KDV sistemi, KDV’ye tabi olan iktisadi faaliyetlerin vergilendirilmesinde, amaç ve sonuçları ne olursa olsun, **eksiksiz bir tarafsızlığın sağlanmasını** amaçlar (bkz, diğerlerinin yanı sıra, Case 268/83 Rompelman [1985] ECR 655, paragraf 19; Case 50/87 Commission v France [1988] ECR 4797, paragraf 15; Case C-37/95 Ghent Coal Terminal [1998] ECR I-1, paragraf 15; ve Case C-465/03 Kretztechnik [2005] ECR I-4357, paragraf 34)”. ABAD’ın bu açıklamalardan çıkarıldığı sonuca göre, “... 6. Yönergede yer alan **düzeltilme kuralları**, KDV’nin tarafsızlığını sağlayacak şekilde, **indirimlerin doğruluğunu** sağlamayı ... hedefler”²⁹.

AB Yönergesinde işlem değişikliğinin sonuçları iki ayrı maddede düzenlendiği ve bu maddelerin aynı ilkeler etrafında yorumlandığı yukarıda belirtilmiştir. Divanın KDV Yönergesinin, iptal, iade, ödememe veya bedelin düşürülmesindeki düzeltmeleri düzenleyen 90(1). maddesine ilişkin şu yorumu çok önemlidir³⁰: “90(1).madde KDV Yönergesinin temel ilkelerinden birini içermektedir ki bu ilkeye göre, vergi matrahı gerçekten tahsil edilen bedel olmalıdır. Bunun sonucunda vergi makamları vergi mükellefi tarafından ödenen vergiyi aşan bir KDV miktarını tarh edemez”. Divan, vergi matrahının düzeltme faturaları ile düşürülmesine ilişkin durumlar hakkında değerlendirme yaparken, vergi mükellefinin fazladan faturalanmış vergiyi geri almasını sağlayacak yöntemlerin tesis edilmiş olmasının zorunlu olduğunu, fazladan hesaplanan KDV’nin düzeltilmesini zorlaştıracak ve imkânsızlaştıracak uygulamalar yapılmaması gerektiğini belirtmektedir. Bunun sebebi, KDV’de vergi mükellefinin gerçek vergi yüküne katlanmasını sağlayan verginin tarafsızlığı ilkesinin varlığıdır. O nedenle Di-

18 October 2012, para.32.

²⁸ *Centralan Property Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, Case C-63/04, 15 December 2005, paras.50-51.

²⁹ *Centralan Property Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, para.57.

³⁰ *Almos Agrárküllereskedelmi Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, Case C-337/13, 15 May 2014, para.22.

van, fazladan hesaplanan KDV'nin mutlaka ve makul bir süre içinde elde edilmesine veya iadesine cevaz verilmesi gereğini vurgulamaktadır³¹.

O halde, KDV'de işlem düzeltilmesi, mükerrer vergilendirmeye yer vermeyecek şekilde ve tarafsızlığı tesis edecek yönde yapılmalıdır. Düzeltme işleminin -örneğin süre aşımı nedeniyle- reddi, hem KDV'nin mükerrer uygulanması, hem de matrah değişikliğini kabul etmemek suretiyle KDV'nin gerçek vergi matrahı üzerinden alınması temel prensibinin zedelenmesi anlamına gelir. Tedarik zincirinin bir aşamasının KDV yükünden arındırılmaması sonucunu veren değerlendirmeler, KDV'ye hâkim temel ilkeler ışığında kabul edilemez.

III- KATMA DEĞER VERGİSİNDE İŞLEMİN KARAKTER DEĞİŞİMİ

1. İşlemin Karakter Değiştirdiği Haller

KDV'de işlemin esaslı unsurlarının değişimi dışında, işlemin karakterinin değişiminin indirim hakkı üzerindeki etkisi de önemli bir konudur. Bundan kasıt, vergiyi doğuran olay tarihinde KDV konusu olan bir mal teslimi veya hizmet ifası işleminin daha sonra Vergi Usul Kanunu, m.3 gibi genel suistimal önleyici bir hüküm veya Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), m.12'deki örtülü sermaye veya m.13'teki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gibi özel suistimal önleyici hükümler dolayısıyla karakter itibarıyla yeniden nitelendirmesinden kaynaklanan vergisel etkileridir. KVK, m.11 çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirimi kabul görmemektedir. KVK, 12 ve 13.maddeleri kapsamına giren olayların KDV bakımından etkisini düzenleyen özel bir KDVK hükmü bulunmamaktadır. KDVK'da indirilemeyecek KDV'yi düzenleyen 30'uncu maddenin (d) bendinde ise Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler üzerinden ödenen katma değer vergisine indirim hakkı tanınmamıştır. Bu maddeye 2016 yılında bir hüküm eklenerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin ithalde ve sorumlu sıfatıyla ödenen KDV kapsam dışı bırakılmıştır³². 2018 yılında ise aynı maddeye transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yurt

³¹ *Minister Finansów v. Kraft Foods Polska SA*, Case C-588/10, 26 January 2012, paras. 29-31.

³² 6728 Sayılı Kanun, RG 9.8.2016.

içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi de kapsama alınmıştır³³. Bunun sonucunda, transfer fiyatlandırması işlemlerinde asıl işlem konusu meblağın gelir ve kurumlar vergisi bakımından indirimi kabul edilmezken, bu işlemde uygulanan KDV'ye indirim hakkı tanınmıştır. Buna karşılık KVK, 11 ve 12.maddeler kapsamındaki örtülü sermaye dolayısıyla ödenen faiz benzeri giderlere ilişkin KDV hakkında bir düzenleme yapılmamıştır.

KDVK, m.30'da yapılan ilk değişikliğin gerekçesi “uygulamada yaşanan ihtilafların önüne geçilmesi” olarak gösterilmiştir³⁴. İkinci değişikliğin gerekçesinde ise bir sebepten ziyade açıklama yapılmaktadır. Buna göre, “ilişkili kişilerden emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yüksek bedelle yapılan mal ve hizmet alışlarında, alıcı tarafından yüksek bedel üzerinden indirim hesaplarına kaydedilmiş katma değer vergisinin, satıcı tarafından ödenmiş olması şartıyla, indirimine imkân tanınmıştır”³⁵. Gerçekten de, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ihtilaf konusu olabilecek yegâne durum, mükellefin ortağı ile (ilişkili kişilerle) yaptığı mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerinde “yüksek fiyatlı alış” işlemleridir, çünkü mükellefin KDV indirim hakkının olduğu yegâne durum budur. Diğer bir deyişle, mükellefin ortağına “düşük fiyatlı mal veya hizmet satış” işlemlerinde KDV indiriminden değil sadece KDV hesaplamasından bahsedilebilir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının kapsamına başkaca bir işlem biçimi de girmediğinden KDV tartışması söz konusu olmaz. Buna karşılık, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını bakımından KDVK, m.30'da değişiklik yapılmasaydı dahi mükellefin KDV indirim haklarının reddi mümkün müydü sorusunun yanıtı olumsuzdur. Bu kapsamda, aynı değerlendirme örtülü sermaye yoluyla kâr payı aktarımları için de geçerlidir. Fakat mademki KDVK'da değişiklik yapılmıştır, aynı mahiyette sonuç doğuran örtülü sermaye durumlarının maddede kapsanmadığı şeklindeki bir yorum KDV'nin tarafsızlığı ve daha da önemlisi eşitlik ilkesine aykırı olacaktır. Bu konu aşağıda açıklanacaktır.

³³ 7104 Sayılı Kanun, RG. 6.4.2018.

³⁴ 6728 Sayılı Kanununun Gerekçesi, s.25 (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss404.pdf>).

³⁵ 7104 Sayılı Kanunun Gerekçesi, s.6 (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss535.pdf>).

2. İşlemin Karakter Değişiminin Nitelendirilmesi

KVK'da yer alan gerek örtülü kazanç gerekse örtülü sermaye düzenlemeleri, ortaklık ilişkilerinin kötüye kullanılması suretiyle vergisiz kar payı dağıtımlarını önlemeyi amaçlayan özel hükümlerdir. Birinci halde, ortaklarla (ilişkili kişilerle) yapılan alım-satım-hizmet işlemlerinde fiyatların emsallere göre düşük veya yüksek uygulanması suretiyle kötüye kullanılması, ikinci halde ise ortaklardan alınan borçların kanunda öngörülen miktarları aşan miktarına karşılık düşen faiz ödemelerinin kötüye kullanılması önlenmek istenir. Birinci halde uygulanan fiyatın emsale uygun olmayan kısmının dağıtılan kâr payı, ikinci halde borcun kanuni miktarı (öz sermayenin 3 katı) aşan kısmının kullanımının karşılığı olarak ödenen faizin dağıtılan kar payı olarak muamele görmesi söz konusudur. Bu hükümler bir kurumun ortaklarına, doğrudan veya dolaylı bir biçimde, örtülü kâr payı dağıtımına ilişkin adi kanuni karine getiren hükümlerdir. Örtülü kazanç dağıtımında, ortakla yapılan işlemde fiyat yüksek veya düşük uygulanmış ise kanun işlemin kâr payı dağıtımı karakterinde olduğuna dair bir karine getirmektedir. Kanun işlemlerin vergisel sonuçlarının bu gerçek karakterine göre düzeltilmesini öngörmektedir. Örtülü sermayede ise, ortaktan alınan borç öz sermayenin 3 katını aştığında kanun alınan borcun aşan kısmının sermaye olduğu ve bu kısma karşılık ödenmiş bulunan faizin de kâr payı dağıtımı karakterinde olduğuna dair bir karine getirmektedir. Kanun işlemin kurumlar vergisi açısından vergisel sonuçlarının bu gerçek karakterine göre düzeltilmesini hükme bağlamaktadır. Her iki düzenlemenin de amacı kurumlar vergisi bakımından matrahın vergisiz bir biçimde aşındırılmasını önlemek ve vergilendirmede gerçek duruma uygunluğu sağlamaktır³⁶. Bununla beraber, söz konusu işlemlerin görünüş halleri KDVK hükümleri kapsamında muamele görmektedir; ancak KDVK, bu vergi bakımından, gerçek duruma ilişkin herhangi bir düzeltme veya değişiklik öngörmemektedir. Dolayısıyla buradaki yasal karine sadece KVK açısından hüküm ifade eder.

3. İşlemin Karakter Değişiminin Sonuçları

A. Örtülü Kazanç Dağıtımı Hallerinde

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin görünüş işlemleri olarak karineye bağlanan ortaklar arası mal ve hizmet işlemlerinin

³⁶ İlgili olarak bkz. *Yaltı*, Billur: "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, No.222, Mart 2007; *Yaltı*, Billur: "Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal", *Vergi Sorunları Dergisi*, No. 251, Ağustos 2009.

de hukuki görünüş ile hukuki gerçek örtüşür, çünkü bu türden kanuna karşı hile hallerinde ortada tek bir işlem vardır ve görünüşteki işlem hukuken geçerlidir. Uyuşmayan sadece hukuki görünüş ile ekonomik gerçektir. Ortada bir muvazaaya yoktur. Muvazaanın en önemli özelliği ortada iki işlemin olması, görünüş işleminin ise hukuk âleminde geçersiz olmasıdır. Diğer bir deyişle muvazaada hukuki gerçek ile hukuki görünüş uyuşmaz³⁷. O nedenle transfer fiyatlandırmasında KVK açısından karakteri farklı nitelendirilen yüksek fiyatlı mal ve hizmet alım işlemi KDV açısından geçerli olup indirim hakları etkilenmez. Bunun sebepleri şöyle sıralanabilir:

- Birincisi işlem hukuk âleminde geçerlidir.
- İkincisi, KDVK'da transfer fiyatlandırmasına ilişkin özel bir düzenleme yoktur.
- Üçüncüsü, KDV'nin en önemli özelliklerinden biri KDV konusu bedelin subjektif yönüdür; bu da mal ve hizmet karşılığı alınan gerçek bedeli ifade eder³⁸. Bedelin objektif ölçülere bağlanması ancak açık hüküm aracılığıyla mümkündür³⁹. KDVK, m.27(2)'deki emsal bedel düzenlemesi ise bedelin düşük olduğu hallere ilişkindir, o nedenle ancak transfer fiyatlandırmasında ortağa düşük bedelli satışlar için tartışılabilir, bu durum da indirim hakkını etkileyen bir durum değildir. Nitekim AB KDV sistemi bakımından da tartışma konusu olan transfer fiyatlandırması hakkında AB Komisyonu KDV Uzman Grubu Raporunda, transfer fiyatlandırması düzeltmelerinin KDV'yi etkilememesi, özellikle, vergi idaresi incelemeleri sonucu yapılan transfer fiyatlandırması düzeltmelerinin kapsam dışında kalması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bunun sebeplerinden en önemlileri, dolaylı ve dolaysız vergilerin farklı oluşu, KDV Yönergesinde bir hüküm bulunmaması ve KDV'nin tarafsızlığı ilkesidir⁴⁰.
- Dördüncüsü, KDV sisteminde tedarik edilen mal ve hizmetin vergiye konu işlemler için kullanılması ve işle ilgili olması indirim hakkının te-

³⁷ Yaltı, Billur: "VUK, 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi", Vergi Sorunları Dergisi, No.262, Temmuz 2010.

³⁸ İlgili olarak bkz., Yaltı Soydan, KDV, s. 55 vd.

³⁹ Yaltı Soydan, KDV, s. 55-56.

⁴⁰ European Commission, VAT Expert Group, Paper on topic for discussion Possible VAT implications of Transfer Pricing, VEG NO 071 REV2, Taxud.c.1(2018)2326098 – EN, Brussels, 18 April 2018. Ayrıca bkz. Matesanz, Fernando: "Transfer Pricing Adjustments and VAT", International VAT Monitor, January/February 2018, s.6.

mel unsurlarındandır⁴¹. Transfer fiyatlandırmasında ise yapılan bir mal teslimi veya hizmet ifasının kurumlar vergisi açısından “değeri” tartışma konusu edilir.

Bu sebeplerle, KDVK, m.30 hükmünde değişiklik yapılması malumu ilandan ibarettir.

B. Örtülü Sermaye Hallerinde

KVK, m.12 uyarınca, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılması söz konusudur. Bu maddeye göre, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler dağıtılmış kâr payı olarak nitelendirilmektedir. KVK, m.11 çerçevesinde ise bu faizlerin kurum matrahından indirimi kabul edilmemektedir. KDVK’da örtülü sermaye hallerine ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Örtülü sermaye hallerinin temelini borç ilişkileri oluşturmaktadır. Temelde yer alan ödünç ilişkilerinin «finansman hizmeti» olarak değerlendirildiği ve bu kapsamda KDV konusu işlem olarak muamele gördüğü bilinmektedir⁴². Bu uygulama aslında AB KDV sistemine tamamen aykırı bir uygulamadır. Çünkü AB KDV Yönergesine göre, borç verme ve alma - kredi işlemleri, işlemi yapan tarafın statüsüne bağlı olmaksızın, KDV’den istisna edilmiştir (m.135)⁴³. O nedenle de AB kaynaklarında örtülü sermaye hallerinde KDV uygulaması diye bir tartışmaya rastlanmamaktadır⁴⁴. Fakat konumuz bu olmayıp, mesele örtülü sermaye hallerinde daha önce yapılmış bulunan KDV indirim haklarının etkilenip etkilenmediği ile ilgilidir. Vergi idaresi, bu soruyu olumlu yanıtlamaktadır:

⁴¹ *Yaltı Soydan*, KDV, s.263 vd.

⁴² Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü’nün 39044742-KDV.24-1447 Sayı ve 6.9.2013 Tarihli Özelgesi: “...ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır”.

⁴³ Bkz. *Yaltı Soydan*, KDV, s. 215 vd.

⁴⁴ Örtülü sermaye (*thin capitalisation*) faizlerinin gider kabul edilmemesi ve/veya yeniden nitelendirilmesi hallerinde özellikle Ana Şirket Yavru Şirket Yönergesi bakımından birçok tartışma vardır, ancak bunlar hep dolaysız vergilerle ilgilidir. Örneğin bkz. *Dongen*, T.J.C. van, M: “Thin Capitalization Legislation and the EU Corporate Tax Directives”, *European Taxation*, January 2012, s.20.

“Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir. Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır”⁴⁵.

Önce bir konuyu açıklığa kavuşturmalıyız. KDV indirim haklarını tartışabilmemiz için öncelikle ortada bir örtülü sermaye durumu olmalıdır. Şöyle ki, mesele örtülü sermayeden kaynaklanan faiz KDV’ sinin indirim hakkı meselesi olduğuna göre, ortada bir örtülü sermaye durumunun mevcudiyeti şarttır. O halde, hangi işlemler örtülü sermaye düzenlemelerinin kapsamına girer sorusu yanıtlanmalıdır. Vergi idaresinin özgelgelerinden anlaşılan odur ki idare örtülü sermayeyi çift yönlü değerlendirmektedir ki bu tamamen yanlıştır. Belirtmek gerekir ki örtülü sermaye düzenlemesi bir kurumun ortağından aldığı borçlar için uygulanır, yoksa ortağına verdiği borçlar bu kapsamda değerlendirilemez.

a. Örtülü Sermayenin Varlığı

Örtülü sermaye ve örtülü kazanç düzenlemeleri, ilişkili kişiler arasındaki özel hukuk sözleşmelerinin kötüye kullanılması suretiyle verginin azaltılmasını hatta ortadan kaldırılmasını önlemeyi amaçlar. Kanun, vergi yasasının normal olarak vergilendirdiği bir sonuca, yasanın bu mahiyette bir vergisel sonuç bağlamadığı bir başka işleme başvurmak (örtü-görünüştaki işlem) suretiyle ulaşılmak istendiğini⁴⁶ varsayarak, kanuna karşı hilenin vergi hukukuna özgü bir türü olan peçelemeyi⁴⁷ önlemek istemektedir. Nitekim ör-

⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı’nın, B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 Sayı ve 18.8.2011 tarihli Özelgesi. Ayrıca bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü’nün B.07.1. GİB.4.34.17.01-KDV.9-1345 Sayı ve 12.4.2012 tarihli Özelgesi.

⁴⁶ Bkz., Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, 2.B., İstanbul, 1989, s.49. Ayrıca bkz., Öncel, Mual-la/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami: Vergi Hukuku, 14.Bası, Ankara, 2006, s.26.

⁴⁷ Kaneti, s.49; Akkaya, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara, 2002, s.96.

tülü sermaye hallerinde, ilişkili kişiler arasında bir özel hukuk sözleşmesi olan ödünç sözleşmesi, ortaklık sözleşmesinin vergisel sonuçlarından kaçınmak üzere kötüye kullanılabilir.

Şöyle ki, bir kurumun ortağının (veya ortakla ilişkili kişiler aracılığıyla) ortak olduğu kuruma sermaye yatırması ve karşılığında vergi sonrası kardan temettü dağıtımını beklemesi hayatın doğal akışına uygun olan durumdur. Bu türden ortaklık ilişkilerinin doğal sonucu sermayenin geri ödenmemesi ve yapılan temettü ödemesinin kurum kazancından indirilmemesi ve kurum kazancının azaltılmamasıdır. Buna karşılık, bir ortağın ortak olduğu kuruma sermaye yatırmak yerine ödünç vermek suretiyle faiz geliri elde etmesi halinde bu ödünç sözleşmesi kötüye kullanılarak vergisiz temettü dağıtımının sağlanması mümkün olabilmektedir. Bu son halde, borç veren ortağa ödenen faiz borç alan kurumun kazancından indirilebilme, dolayısıyla kurum kazancı azaltılabilmektedir. Burada örtülen ilişki ortaklık sözleşmesinden kaynaklanan “kâr payı dağıtımı”dır. Örtü ise ödünç sözleşmesidir. Diğer bir deyişle sermaye – temettü ilişkisi, borç – faiz ilişkisi ile örtülmüştür. Bu hallerde temettü dağıtımı, faiz ödemesi şeklindeki görünüşteki bir biçim ile vergisi düşürülmek ve hatta ortadan kaldırılmak suretiyle gerçekleşmektedir.

Kanun faiz kılığında yapılan temettü ödemelerinin engellenmesini amaçlamaktadır. KVK, ortaklık ilişkilerinde ortağın kuruma sağladığı borcun, öz sermayenin 3 katını aşması halinde bu borcun “örtülü sermaye” karakterinde olduğu konusunda bir adi kanuni karine getirmiştir. Kanun belirli bir miktarı aşan borçların “sermaye” karakterinde olduğunu varsaymaktadır. Bu nedenle de yapılan faiz ödemesinin örtülü bir temettü ödemesi olarak gerçekleştirildiği varsayımı altında vergilendirme işlemlerinin gerçek duruma uygun biçimde düzeltilmesini talep etmektedir. Diğer bir deyişle, peçe/örtü/perde kaldırılmak suretiyle olayın gerçek mahiyetine uygun vergilendirme yapılması gerekmektedir⁴⁸.

KVK, m.12, sermaye – temettü ilişkisinin başka bir görünüm altında gizlenmesini önleme amacıyla olan ve borç – faiz ilişkisi şeklinde yaratılan hukuki görünümün perdesini kaldıran bir düzenlemedir. Kanunda örtülü **sermaye** kavramının kullanılması ve faizin yeniden nitelendirilerek **kâr payı** olarak muamele görmesi bu sebeptir. KVK, m. 11-12, kâr payı dağıtımına normal olarak bağlanan vergisel sonuçların uygulanmasını sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. KVK iki “düzeltme” öngörmektedir: 1) peçeleme konusu

⁴⁸ Karş., *Kaneti*, s.50 ve *Akkaya*, s.101-102.

harcamanın kabul edilmemesi, yani “faiz indiriminin yasaklanması” yoluyla vergilendirilmesi (matrah artırımı) (KVK, m.11(b)), 2) peçeleme sözleşmesinin örttüğü temettü dağıtımının “zımni kâr payı kabul edilmesi” (menkul sermaye iradı nitelendirmesi) yoluyla vergilendirilmesi (KVK, m.12(7)).

Bu durumda, örtülü sermaye mevzuatının uygulanması açısından şu tespit yapılması çok önemlidir: KVK, m.12 sermaye – temettü ilişkisini peçeleleyen borç - faiz ilişkisinin peçesini kaldıran bir düzenleme olduğundan, **bu maddenin uygulanması, kar payı dağıtımının yönüne bağlı olarak bir kurumun veya gerçek kişinin ortağı olduğu kuruma borç vermek suretiyle elde ettiği faizler ile sınırlıdır**. Diğer bir deyişle, ortağın, sermaye yatırmak yerine borç vermek suretiyle temettü almak yerine faiz almış olması gerekmektedir. O nedenle de bir kurumun kâr payı dağıtabileceği, borç veren ortak kurumun da kar payı dağıtımını alabileceği bir ilişkinin gerçekleşmiş olması şarttır. Tersine ilişkilerde temettü dağıtımını alamayacağından örtülü sermaye müessesesi uygulanamaz.

Nitekim maddenin sadece kâr payı dağıtımının olabileceği şekilde tek yönlü karakteri kanunun lafzından da anlaşılmaktadır. Şöyle ki, tanımı gereği madde örtülü sermaye kavramını kullandığından, aslında sermaye yatırması beklenen ancak ödünç vermiş bir ortak statüsünün arandığı anlaşılmaktadır. Diğer yandan, faizin KVK, m.12/(7)'de “dağıtılmış kar payı” sayılmasına ilişkin düzenleme de, ortağın verdiği borçlar nedeniyle faiz almak suretiyle temettü ödemesini peçelediği anlaşılmaktadır. Yani bu borç ilişkisi olmasa, sermaye yatırılmış bulunsa idi ortak temettü alabilecek statüde olmalıdır. Aksi takdirde, kanunun zımni kar payı nitelendirmesi anlamsız olur. Buna ilaveten ve en önemlisi, KVK m.12'de örtülü sermaye tanımlanırken, “kurumların, **ortaklarından** veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak **temin ederek** işletmede kullandıkları borçlar...» dendiğinden, bir kurumun kendisine ortak kişiden sermaye yerine borç temin etmesi halleri kapsamıştır. Yani ortak, ortak olduğu kuruma borç vermiş olmalı; temettü yerine faiz almış olmalıdır.

b. Örtülü Sermayedeki Karakter Değişiminin Tarafsızlık İlkesi Altında Yorumlanması

Örtülü sermaye hallerinin KDV bakımından sonuçları hakkında vergi idaresinin yaklaşımındaki büyük çelişkiye dikkat çekmek gerekir. Bu çelişki KDV'nin tarafsızlığı kapsamında kabul edilemez. Vergi idaresinin anlayışına göre, KVK>ya göre bir karinenin ortaya çıkması, faizden doğan <indirebilir

KDV söz konusu olduğunda» KDVK açısından da (KDVK’da muadil bir açık hüküm bulunmamasına rağmen) sonuç doğurmaktadır. Vergi idaresi borç verenin «hesapladığı KDV söz konusu olduğunda» işlemin karakter değişimini kabul etmemektedir.

Konuyla ilgili özelgelerde, “Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir” denmektedir. Bu görüş çerçevesinde, işlem, faiz tahakkuk ettiren (borç veren) nezdinde hala finansman hizmeti (karakter değiştirmeksizin) iken, faizi indiren nezdinde (borç alan) bu faiz indirimi kabul edilmeyen gider (karakter değiştirerek) mahiyetindedir. Bu değerlendirme, KDV rejiminin temel prensibi olan tarafsızlık ilkesine aykırı olan mükerrer vergilendirme sonucunu doğurur. Oysa eğer KVK hükümlerinden doğan sonuç, bir işlemin (ödünç sözleşmesi) ikame edilen işlem (ortaklık sözleşmesinden doğan kar payı dağıtımı) dolayısıyla karakter değişimi ise ve bu sonuç başkaca bir kanun olan KDVK açısından da sonuç doğuracak ise tutarlı ve dengeli bir biçimde işlemin bütün tarafları için sonuç doğurmalı veya doğurmamalıdır. KDVK açısından işlemin karakteri ya değişmiştir ya da değişmemiştir. Aksi bir değerlendirme hukuk düzeni bütünü içinde kabul edilemez.

c. Örtülü Sermaye Hakkında KDVK’da Hüküm Olmaması

KDVK, ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarını vergilendirmeye tabi tutan bir tüketim vergisidir. Bu vergi açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması veya malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile gerçekleşmektedir (KDVK, m.10(a)(b)). Bir ödünç işleminde finansman hizmetinin verilmesi katma değer vergisine konu bir olay olarak değerlendirilmektedir. Bir finansman hizmetinin verilmesi halinde borç veren ve borç alan nezdinde KDV hesaplanması ve KDV indirimi kanundan doğan bir durum olmaktadır. KDVK, m.30’un bir olaya uygulanması için hizmetin verildiği, yani vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde bir ödemenin gerçekleşmiş olması gerekir. Bir olayda KVK’nın örtülü sermaye düzenlemeleri nedeniyle daha sonra örtülü kar dağıtımı karinesinin doğması sadece kurumlar vergisi açısından sonuç doğurur, KVK’daki bir hüküm KDVK açısından işlemin karakterini etkilemez. Örtülü sermaye halle-

rinde KDV açısından da sonuç doğması için KDVK kanununda bu vergiyle ilgili olarak da bir hükmün mevcut olması gerekir. Açıklayalım.

Örtülü sermaye düzenlemeleri, ancak gelir ve/veya kurumlar vergisinin kavradığı ve vergilendirdiği bir olayı, yani kâr payı dağıtımını, görünüşte hukuka uygun olan bir hukuki işlemle, yani ödünç sözleşmesi ile gizleme çabalarını önlemeye çalışan, belirli bir eşiği aşan borç miktarlarının vergiden kaçınma amacıyla örtülmüş bir sermaye yatırımı olduğunu varsayan bir düzenlemedir. Burada tipik ve özel bir peçeleme işleminin sonuçları kanuni karineye bağlanmaktadır. Fakat yukarıda da ele alındığı üzere bu türden kötüye kullanmalarda sadece bir tek işlem vardır ve bu ödünç sözleşmesi özel hukuk açısından hukuk âleminde geçerli bir işlemdir. KVK, görünüşteki işlem (ödünç işlemi) yerine sadece gelir vergileri açısından sonuç doğuracak şekilde bir gerçek işlem ikamesinde bulunmaktadır; o da kar payı dağıtım işlemidir. Çünkü yasaya göre mükellefin bu işleme başvurmak suretiyle kaçınmaya çalıştığı vergi kurumlar vergisidir; KDV değildir. Bu türden suiistimal önleyici düzenlemelerin getirilme sebebi değerlendirilirken mükellefin hangi vergiden kaçınmasının önlenmeye çalışıldığı önemli bir değerlendirme ölçütü olarak karşımıza çıkar. Örtülü sermaye düzenlemesinde ödünç sözleşmesinin gelir/kurumlar vergisinden kaçınma amacıyla yapıldığı karinesi geçerlidir; mükellefin bu türden bir işleme katma değer vergisinden de kaçınma amacıyla başvurması dahi söz konusu değildir. Diğer bir deyişle, örtülü sermayede vergi mükellefinin katma değer vergisinden kaçınma gayesinin olmadığı açıktır; çünkü ödünç işlemleri KDV'ye tabi olmaktadır ve KDV rejiminin esasına uygun biçimde uygulanmaktadır. Aksi bir değerlendirme, KVK'nın örtülü sermaye düzenlemesinin konusu, kapsamı ve işleyiş biçimi tamamen farklı olan KDV'ye kıyasen uygulanması anlamına gelir ki kıyas vergi hukukunda yasaktır.

Nitekim İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin⁴⁹, “*Olayın katma değer vergisi boyutuna bakıldığında ise, 3065 sayılı Kanununun 1 ve 24. maddeleri uyarınca davacı şirket ile ilişkili şirketler nezdinde cereyan eden borç/alacak ilişkisi kural olarak katma değer vergisine konu olmakta ve vergilendirmeyi gerekli kılmaktadır. Sadece belirli oranlar üzerinden yapılan ve gelir ve kurumlar vergisi açısından Kanun gereği varsayım veya esas mahiyetinden başka bir mahiyette istisnai bir durum olarak belirlenip Kanunun ifadesiyle özünden başka bir biçimde “sayılan” (değerlendirilen) durumların (örtülü sermaye ve kar payı), bu Kanun açısından*

⁴⁹ İstanbul 2. Vergi Mahkemesi, 22.11.2011, E. 2010/4210, K. 2011/3859; Temyiz isteminin reddi kararı için bkz., Danıştay 9.Daire, 24.02.2015, E. 2012/737, K. 2015/558.

da istisnai bir durum olarak vergilendirme işleminin dışında değerlendirilmesi ve tutulması açık bir Kanun hükmünü gerekli kılmakta, yoksa sadece gelir ve kurumlar vergisi açısından hukuki sonuç doğuran olayın yorum yoluyla katma değer vergisine de teşmil edilmesini mümkün kılmamaktadır. (...) örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödemelerin kazanç vergileri alanında karine oluşturmak suretiyle kar payı sayılması, söz konusu işlemin ticari niteliğini etkilemeyeceğinden, davacı şirketin, grup şirketine para kullandırmasının hizmet olarak değerlendirilerek, ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle uyuşmazlık konusu dönemde elde ettiği faiz geliri için davacı adına tahakkuk ettirilen katma değer vergisinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır” şeklindeki değerlendirmesi hem Hesaplanan KDV bakımından hem de İndirilebilir KDV bakımından geçerli olmak gerekir.

d. Örtülü Sermayede Finansman Hizmetinin Ticari Niteliğinin Değişmemesi

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin, yukarıda zikredilen kararında, «örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödemelerin kazanç vergileri alanında karine oluşturmak suretiyle kar payı sayılması, söz konusu işlemin **ticari niteliğini etkilemeyeceğinden**” dediği vurgulanmalıdır. O halde söz konusu işlem, işlemin bütün tarafları (finansman hizmetini alan ve veren) için ticaridir. Bunun sonucu olarak söz konusu işlemin KDV açısından ticari niteliğinin devam etmesi, indirilebilir giderlerin en önemli unsuru olan **işle ilgili** unsurunun devam etmesi anlamına gelmektedir. Böyle olunca da bu türden durumlar KDVK, m.30’un kapsamına girmemektedir. KDVK, m.30’un gerekçesinde⁵⁰, “Maddenin (d) bendinde ise, esas itibariyle indirim mekanizmasının işleyişini önleyen, gelir ve kurum kazancının saptanmasında indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bunlar ise, genellikle **ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerdir**” şeklinde yapılan açıklamalar da bu yorumu gerektirir.

Nitekim AB KDV Yönergesinin 168. maddesine göre, tedarik edilen mal ve hizmetler mükellefin ticari faaliyetlerinin sürdürülmesi için kullanıldığı müddetçe, vergi mükellefinin bu mal ve hizmetlerden doğan girdi KDV’yi indirim hakkı vardır. Yönergenin 176.maddesinde ise ticari gider mahiyetinde olmayan, örneğin lüks, eğlence, oyun gibi, harcamaların hiçbir koşul altında indirilemeyeceği düzenleme altına alınmaktadır. ABAD’ın bu maddelere ilişkin şu açıklamaları önemlidir: “KDV Yönergesinin 168(a) maddesinin sonucu,

⁵⁰ KDVK Gerekçesi, s.336.

tedarik edilen mal ve hizmetler mükellefin ticari faaliyetlerinin sürdürülmesi için kullanıldığı müddetçe, bir vergi mükellefinin bu mal ve hizmetlerden doğan girdi KDV'yi indirebilmesidir. Bu açıdan, hatırlatmak gerekir ki, KDV Yönergesinin indirim sistemi, **taciri her türlü ticari faaliyeti çerçevesinde ödediği veya ödeyecek olduğu KDV yükünden bütünüyle arındırmak üzere** düzenlenmiştir. Ortak KDV sistemi, amaçları ve sonuçları ne olursa olsun, bizaatili kendilerinin vergiye tabi olması şartıyla, **bütün ticari faaliyetlerin tamamen tarafsız bir biçimde vergilendirilmesini garanti altına almayı** amaçlamaktadır⁵¹. "Mal ve hizmetlerin bir işletmenin ticari faaliyeti çerçevesinde sürdürülen işlemler için kullanılmasına ilişkin ölçütler bir hizmetin veya malın alınıp alınmadığına bağlı olarak değişebilmektedir"⁵². "KDV Direktifinin 168(a) maddesi ve bu kararın 43'üncü paragrafında zikredilen içtihat çerçevesinde, indirim hakkının bulunup bulunmadığı sorunu, vergi mükellefinin mal ve hizmetleri tedarik etmesini ve bunları kendi ticari faaliyetini sürdürmek için kullanmasını gerektirmektedir"⁵³. Bu nedenle ticari faaliyetle ilgili bir hizmet alındığı ve bu hizmet ticari faaliyet için kullanıldığı sürece indirim hakkı reddedilemez.

SONUÇ

KDV'de işlem düzeltmesi ve işlemin karakter değişimi hallerinde indirim haklarına ilişkin etkiler KDV'de tarafsızlık ilkesi çerçevesinde yorumlanması gereken durumlardır. Bunun anlamı, KDV'nin gerçek ve doğru mal ve hizmet bedelleri üzerinden uygulanması, vergi yükünün arındırılması, indirim hakkının sınırlandırılmaması ve mükerrer vergiye yol açacak şekilde uygulanmaması gereğidir. İşlem düzeltmesinde düzeltme konusu işlem tek olduğundan, düzeltmenin indirim hakkına ilişkin hak düşürücü süre ile sınırlanması olanağı yoktur. İşlemin karakter değişiminde ise KDVK'da özel hüküm bulunmadığı sürece, başkaca vergiler açısından yapılan yeniden nitelendirmeler KDV bakımından sonuç doğuramaz. Bu kapsamda, her iki halde de, KDV sisteminin en önemli unsuru olan indirim hakkı sınırlandırılmaz. 2 Eylül 2018.

⁵¹ Eon Aset Menidjment OOD v Direktor na Direktsia Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Case C-118/11, 16 February 2012, para.42-43.

⁵² Eon Aset Menidjment OOD v Direktor na Direktsia Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, para.45.

⁵³ Eon Aset Menidjment OOD v Direktor na Direktsia Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, para.69.

◆ ◆ ◆ ◆

KAMU HUKUKU

◆ ◆ ◆ ◆

TERÖRİZMLE SAVAŞTA YENİ YETKİ-GÜÇ KULLANIM ALANLARININ OLUŞUMU*

(New Realms of Authority – Power in Fight Against Terrorism)

Füsun ARSAVA**

ÖZET:

Yönetilemeyen alanlarda yeni yetki alanlarının oluşması müdahale edilen ülkede sürekli bir yetki tekeli oluşturma iradesi olmasa da müdahalede bulunan devletin egemenliğinin kendi ülkesinin dışında genişlemesine, ülkelerine müdahale yapılan egemen devletlerin de ülkelerinde yetki kullanma tekeli kaybetmelerine yol açmaktadır.

Makalede bu bağlamda ortaya çıkan yeni egemenlik yaklaşımı ve Uluslararası Hukuk sorunları ele alınmaktadır.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: egemenlik, müdahale yasağı, failed state, insansız hava araçları, devlet dışı aktörler

ABSTRACT:

The creation of new realms of authority in ungovernable areas causes the sovereignty of intervening state to expand beyond its own territory and leads states subject to interventions to lose monopoly of power although there is no will to create a new monopoly of power.

The article deals with new approaches to sovereignty and the problems of international law in this context

KEY WORDS: Sovereignty, non-intervention principle, failed state, unmanned aerial vehicles, non-state actors

Giriş:

Devletlerin egemenliğinin erozyona uğraması ve bununla bağlantılı olarak dünyanın değişik yerlerinde iç savaşların çıkması yeni dünya düzeni-

* Hakem incelemesinden geçmiştir

** Prof. Dr., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

nin tartışılmasına yol açmaktadır. Evrensel prensip olarak dünyanın ulusal devletler tarafından paylaşımı artan bir şekilde gerçek dışı bir durum oluşturmakta, devletlerin ülkesel alanları ile doğrudan bağlantısı olmayan yeni güç kullanma alanları ortaya çıkmaktadır. Bunun dışında aynı paralelde güç kullanım yöntemlerinin de değiştiği, günümüzde silahlı kuvvetler yanı sıra iletişim ağlarının bu çerçevede önemli rol oynadığı görülmektedir. Bütün bu durumlar ülkesel egemenlik alanlarının yegâne güç kullanma alanları olmadığını, savaşların yürütüldüğü başka güç kullanma alanlarının da bulunduğunu göstermektedir. Bu yeni de facto güç kullanım alanlarının uluslararası hukuk muvacehesinde nasıl açıklandığı makalenin konusunu oluşturmaktadır.

Güç kullanım alanları bu bağlamda spesifik kuvvet kullanma şekillerinin uygulandığı alanlar olarak karşımıza çıkmamaktadır. Ortaya çıkan değişimin, askeri teknoloji ve stratejik inovasyon ile doğrudan bağlantılı olarak savaş yöntemlerindeki değişiklikten bağımsız ele alınması mümkün değildir. Diğer taraftan savaşın artık sadece devletlerin ülkesel egemenlik alanları ile bağlantılı icra edilmemesi, egemenliğin yeni güç kullanım alanları bağlamında yorumunu gerektirmektedir. Kimi devletler günümüzde ileri teknoloji sayesinde (örneğin insansız hava araçları ile) kendi düzen anlayışlarını evrensel olarak icra etme ve bunu meşrulaştırma, bunun için yeni güç kullanım alanları yaratma olanağına sahiptir. Bu tür yeni güç kullanım alanları bağlamında uluslararası devlet düzeninin niteliksel bir değişiminden değil, devlet merkezli güç kullanımının değişen yeni çerçeve koşullara uyumundan söz edilmektedir.

19. yüzyıldan itibaren uluslararası camiada karşımıza çıkan ulusal devletlerden oluşan düzende devlet olma ile ülkesel bir alanda yetki kullanma arasında zorunlu bir bağ bulunduğu¹, dolayısı ile yetki kullanma tekeline istinat eden egemenlik yaklaşımının yetkilerin kullandığı bir alan boyutunu içerdiği kabul edilmiştir. Bu durum ülke, yetki kullanma ve devlet niteliği arasında üçlü bir ilişkiyi ortaya koymaktadır². Yetkilerin kullanıldığı alanı ifade eden ülke devlet egemenliği için bu nedenle gerekli bir koşul oluşturmaktadır³. Klasik uluslararası hukuka göre bir devletin egemen olması, kendi ülkesinde yetki tekeline sahip olup olmadığına bağlıdır. Bu yaklaşım doğal

¹ Elden, Stuart: *Terror and Territory: The Spatial Extent of Sovereignty*, 2009.

² Schetter, Conrad/JPrinz, Janosch: *Intervention light. Die Konstruktion von Gewalträumen im Zeitalter bedingter Souveränität*, 2012.

³ Ruggie, John Gerard: *Territoriality and Beyond: Problematizing Modernity in International Relations*, bkz.: *International Organization*, Vol. 47, No. 1 (Winter, 1993), s. 139-174.

olarak devletlerin egemenlik yetki alanlarını birbirine karşı sınırlamaktadır. Vestefalya Barış anlaşmasından (1648) itibaren ulusal devletlerin ortaya çıkması ve gelişmesi prozesinde egemenlik süjesi olan devletlerin yönetim şekillerinde önemli değişiklikler yaşanmıştır. Üçlü ilişkide egemenliğin ülkesel boyutu ülkede yaşayan halk üzerinde hükümetin fiilen hakim olması olarak anlaşılmıştır.

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren, özellikle Sovyetler Birliği'nin çökmesinden itibaren egemenlik bağlamındaki üçlü ilişki (devlet, yetki tekeli ve ülke) sürekli şekilde baskı altına alınmış ve neo-liberal olarak tanımlanan yaklaşım dünya düzenine hakim olmaya başlamıştır. Bu yaklaşım devleti dünya çapında pazar ekonomisinin, demokrasinin ve insan haklarının gerçekleşmesi için küçültülmesi gereken bir varlık olarak mütalâa etmiştir. Bunun arkasında tasavvur edilebileceği üzere “free market strong states” düşüncesi yatmaktadır⁴. Geleneksel olarak küreselleşme olarak isimlendirilen sistemde insanların, verilerin ve malların hızlı dolaşımı gerekliliği ulusal sınırların artan şekilde erozyona uğramasına ve devletlerin yetki kullanma tekeli kaybetme riskine yol açmıştır⁵. Günümüzde siyasetçiler ve güvenlik alanında çalışan Think Tank kuruluşları mülteci akınını, terör ağlarını, korsanlığı, siber saldırıları yahut salgınları batı toplumlarının refah ve güvenliği için tehlike olarak görmektedir⁶. Buna ilave olarak ortaya çıkan uzun süren iç savaşlar (Hindikuş, Afrika boynuzu, doğu Avrupa'da) sadece ilgili devletlerin egemenliğine değil, batılı ülkelerin (örneğin serbest ticaret, göç kontrolü bakımından) çıkarlarına ve deklare edilen değerlerine (insan haklarının evrenselliği gibi) yönelik tehdit olarak kabul edilmektedir.

Kimi devletlerin fonksiyonlarına ilişkin eleştiriler klasik egemenlik anlayışının sorgulanmasına yol açmıştır. 1933 tarihli devlet olmanın kriterlerini belirleyen Monevideo konferansından itibaren devletlerin tüm içişlerinde egemenlik yetkilerini kullanması kabul edilmektedir. Müdahale yasağını beraberinde getiren bu yaklaşım ilgili devletin ülkesinde egemenlik yetkisi tekeli ve bu yetkiyi kendi ölçülerine göre kullanma imkânını vermektedir.

⁴ *Bonefeld*, Werner: *Democracy and Dictatorship: Neoliberalism and the State of Exception*, 2010; *Gamble*, Andrew: *The Free Economy and the Strong State*, 1988, Palgrave Macmillan Publishers, UK.

⁵ *Agnew*, John: *Globalization and sovereignty: Rowman & Littlefield Publishers*, Mar 16, 2009 - Political Science.

⁶ *Clunan*, Anne/*Trinkunas*, Harold: *Ungoverned Spaces? Alternatives to state authority in an era of softened sovereignty*, Stanford Society Studies, 2010.

1994'te Ruanda'da yaşanan soykırım esnasında uluslararası camianın suskun kalması bağlamında egemenlikle ilgili söz konusu klasik yaklaşım sorgulanmaya başlanmıştır. 1990'lı yıllarda egemenlik kavramıyla ilgili olarak başlayan normatif tartışmalar devletlerin fonksiyonlarına odaklanan yaklaşımın değişmesine ve bireylerin devlete karşı korunması yaklaşımının öne çıkmasına yol açmıştır. Bununla beraber müdahalelere esas olacak etik bir standart belirleme çalışmaları somut olay bağlamında mümkün olmamıştır⁷.

I - YÖNETİLEMİYEN ALANLAR

Her şeyden önce terörle mücadele bağlamında gündeme gelen sorunlar 2001 Afganistan müdahalesi örneğinde olduğu gibi, devlet egemenliğinin fonksiyonel ve normatif boyutunun real politika mülâhazaları ışığında artan bir şekilde tartışılmasına yol açmıştır⁸. Devletlerin fonksiyonlarında acze düşmesi, doğrudan terör tehdidi ve insan güvenliği (yoksulluk, açlık) ile bağlantılı olarak değerlendirilmeye başlanmıştır (UNDP 2004). Siyasi karar vericilerin güvenlik eksikliğiyle ilgili açıklamalarında terör ile devletlerin aczi arasında nedensellik ilişkisi kurdukları görülmektedir⁹. Böyle bir durumda devlet yapısının çökmesi nedeniyle devlet sadece yönetim ehliyetini değil, ülkesine hakim olma ehliyetini kaybetmektedir. Bu durumun sonucu olarak da “spillover Effekt” ile bütün bölge istikrarsız hale gelmektedir.

Bu gelişmelerin 2004'ten itibaren siyasi Think Tanks kuruluşlarının ve akademik dünyanın yeni yetki kullanma alanlarından söz etmesine yol açtığı görülmektedir¹⁰. Acze düşen devletler ile başlayan tartışmanın “black holes” ile devam ettiği, günümüzde ise yönetilemeyen topraklardan (“ungoverned spaces”) söz edildiği görülmektedir. “Black holes” kavramının negatif çağrışımı nedeniyle terkedildiği bunun yerine bu bağlamda daha analitik bir kav-

⁷ Rudolf, Peter: Schutzverantwortung und humanitäre Intervention: Eine ethische Bewertung der “Responsibility to Protect” im Lichte des Libyen-Einsatzes, SWP Studie 3, Berlin.

⁸ Keen, David: Endless War? Hidden Functions of the War on Terror, Pluto Press London (2006).

⁹ Dönemin Alman Dışişleri Bakanı Joschka Fischer 2003'de bu bağlamda uluslararası düzendeki kara deliklerden söz etmiştir. Bknz.: Schneekener, Ulrich: Managing and Settling Ethnic Conflicts: Perspectives on Successes and Failures in Europe, Africa and Asia, 2004, s.7.

¹⁰ Clingendael Center for Strategic Studies 2005 yılında yayınladığı bir çalışmada yeni yetki kullanım alanları ile bağlantılı olarak dünya haritasında “black holes” göstermiştir; bknz.: Korteweg, Rem / Ehrhardt, David: Weakness, The Hague: TNO Defence, Security and Safety; Clingendael Centre for Strategie Studies, 2005, s.34.

ram olarak “ungoverned territories” yahut “ungoverned spaces” kavramının kullanıldığı görülmektedir. 2006’dan itibaren ABD askeri akademisyenlerinin (öncelikle Rand-Corporation) bu kavramlarla iştigal ettiği ve bu yaklaşımın meşruiyetinin kabulü için çalıştığı görülmektedir. Bu nedenle ABD başkanı Obama’nın ve ABD’nin dışişleri bakanlarının (Condoleezza Rice, Hillary Clinton ve John Kerry) konuşmalarında ve ABD güvenlik politikasına ilişkin önemli stratejik dokümanlarda bu kavramların kullanılması şaşırtıcı gözükmemektedir¹¹. Yakın geçmişte bu kavramların transatlantik (Atlantic Treaty Association 2013) ve Avrupa tartışmalarında da ağırlık kazandığı görülmektedir. David Cameron Ocak 2013’te Mali’yi yönetilemeyen alan olarak nitelendirmiştir. Alman dışişleri bakanı İslam devletinin Irak’a girmesi ertesinde yönetilemeyen bir alanın oluşması tehlikesine işaret etmiştir (bknz.: Auswärtiges Amt 2014).

Yönetilemeyen alanlar, devletlerin klasik ülke unsurundan hareket edilerek belirlenmektedir. Yönetilemeyen alanlar bu yaklaşım ışığında devletlerin denetim olanaklarını kullanamadıkları alanlar olarak tanımlanmıştır¹². Bu alanlara hava ulaşım yolları ve deniz ulaşım yolları dahil edilmektedir. Aynı şekilde iç savaşların olduğu alanlar (Suriye, Irak, Somali, Libya gibi) ungoverned spaces olarak nitelendirilmektedir¹³. Son yıllarda ABD Think

¹¹ Krş.: Schetter, Conrad: “Ungoverned territories” – Eine konzeptuelle Innovation im War on Terror“, Geographica Helvetica 65, 2010; Keister, Jennifer, The Illusion of Chaos. Why Ungoverned Spaces Aren’t Ungoverned, and Why That Matters, Policy Analysis No. 766, 2014.

¹² Bknz.: Cronin, Patrick: ed., Global strategic assessment 2009. America’s strategic role in a changing World, Washington: NDU Press, 2009; Forest, James: Engaging non-state actors in zones of competing governance, Journal of Threat Convergence 1, no. 1 (2010); Jacoby, Lowell E.: Current and projected national security threats to the United States. U.S. Defense Intelligence Agency. Senate select committee on intelligence, February 24, 2004, ; Lamb, Robert D.: Ungoverned areas and threat from safe havens. Prepared for the office of the Under Secretary of Defence for Policy, 2008; Rabasa et al., Ungoverned territories, 2007, Raleigh, Clionadh/ Dowd, Caitriona: Governance and Conflict in the Sahel’s “ungoverned spaces”, Stability: International Journal of Security& Development 2, Nr.2, 2013, s.1-17; Storey, Ian: “The triborder sea area: Maritime Southeast Asia’s ungoverned space”, Terrorism Monitor 5, no. 19 (2007); Whelan, Teresa: Africa’s ungoverned space, Africa’s ungoverned space, Nação e Defesa, Lisboa, Instituto de Defesa N°114 (2006), s.61-73; Windmueller, Kirk: “State of chaos. Security threats from ungoverned and under-governed spaces”, Special Warfare 22, no.5 (2009).

¹³ Clark, Michael/Mansour, Renad: After Pandora’s Box: Implications of misgovernance and contested governance in Syria, and what this means for NATO, Atlantic Voices 3, 2013; Aronson, Geoffrey: Egypt threatened by ‘Unoverened space’ on Libyan border,

Tank kuruluşları arasında yeni yönetilemeyen alanların tanımlanması bağlamında yarış olduğu görülmektedir¹⁴. Yönetilemeyen alanlarla ilgili bu konjektürel durum ana problemin, yönetilen ve yönetilemeyen alanların birbirinden ayrılması olduğunu göstermektedir.

Yönetilemeyen alanlarla ilgili tartışma, tehdit teşkil eden devlet dışı aktörlerin bir devletin ülkesinde lokalize olmaları bağlamında ortaya çıkmaktadır. Devlet yapısının çıktığı bu alanları teröristlerin, isyancıların yahut mafya ağlarının transit geçiş, kaçış ve barınak amaçlı olarak, diğer bir ifade ile güvenli liman olarak kullandıkları görülmektedir¹⁵. Devletlerin ülkelerinin bir bölümünde yetkilerini kullanma bakımından acze düşmesi üçüncü devletlerin doğrudan yahut dolaylı olarak tehlikeye maruz kalmalarına neden olmaktadır.

Her ne kadar kimi yazarlar tarafından¹⁶ devletlerin ülkeleri üzerinde kontrollerini kaybetmesi ve terör tehlikesi arasında nedensellik ilişkisi kurulsa da, birçok örneğin ortaya koyduğu gibi ülkenin kontrol altında olması ile terörün oluşumu arasındaki bağ bilimsel olarak tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Yönetilemeyen alanlarla ilgili yaklaşıma hakim olan düşünce devlet egemenliğine ilişkin şüphedir. Bu devletler devlet yetkilerini tekel olarak kullanma konusundaki öncelikli görevlerini yerine getirememektedir. Yönetilemeyen alanlarla ilgili tartışma kimi devletlerin meşruiyetini kaybetmesine, kimi devletlerin ise dış müdahalesinin meşruiyet kazanmasına yol açabileceğini göstermektedir. Yönetilemeyen alanlara yapılan siyasi ve askeri müdahaleler ulusal devletlere istinat eden dünya düzeninin gereği olarak mütalâa edilmektedir. Yapılan müdahaleler ilgili devletin egemenliğinin sınırlanması anlamını taşımaktadır¹⁷. Pakistan'a ve Afganistan'a, Yemen'e veya

Al-Monitor, 22.5.2014; Schetter, Conrad/Prinz, Janosch Intervention light. Die Konstruktion von Gewaltträumen im Zeitalter bedingter Souveränität, Geographische Rundschau, 2012, s.26-33.

¹⁴ Krst: Schetter, Conrad: "Ungoverned territories" – Eine konzeptuelle Innovation im „War on Terror“, Geographica Helvetica 65, s.181-188, 2010.

¹⁵ Schneckener, Ulrich: Transnationale Terrorismus, Suhrkamp Verlag, Frankfurt am Main 2006, s.135-140.

¹⁶ Takeyh, Ray/Gvosdev, Nikolas: Do terrorist networks need a home? Bknz.: The Washington Quarterly 25(3), s.97-108, 2002; Korteweg/Ehrhardt, 2005; Gray, David H./LaTour, Kristina Terrorist black holes: Global regions shrouded in Lawlessness, bknz.: Global Security Studies 1. No.3 (Fall 2010), s.144-163.

¹⁷ Gregory, Derek: The Colonial Present: Afghanistan, Palestine, Iraq, Oxford: Blackwell, 2004.

Somali'ye insansız hava araçlarıyla ve özel timlerle yapılan operasyonlar, yönetilemeyen alanlarla ilgili yaklaşımın egemenlik kavramını siyasi olarak bölen bir boyuta sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Diğer bir ifade ile yönetilemeyen alanlarla ilgili yaklaşım bir taraftan uluslararası devlet düzeninin gereği olarak geleneksel ülke-devlet ilişkisini korumak isterken, diğer taraftan da devletlerin ülkeleri üzerinde sahip oldukları yetki kullanım tekelini sorgulamakta ve devletlerin ülkelerinin bir bölümü üzerinde kontrol yetkilerini ve bunun sonucu meşruiyetlerini kaybetmelerinin sonucu olarak egemenlik yetkilerinin diğer devletler tarafından kullanılmasını kabul etmektedir (egemenlik yetkileri yönetilemeyen alanlarda uygulamada belli siyasi aktörler, özellikle ABD ve NATO müttefikleri tarafından kullanılmaktadır).

Yapılan müdahalelerle bağlantılı yeni yetki alanlarının oluşumuna paralel olarak, bu alanlarda karşımıza çıkan kuvvet kullanma şekilleri de tartışmalara yol açmaktadır. İslam devletinin, Al Sahab'ın, Taliban'ın, el Kaide'nin yahut Boko Haram'ın faaliyet yaptığı yönetilemeyen alanlar üçüncü bir devletin ülkesel bütünlüğü içinde yer almaktadır. Yoğun şekilde Ortadoğu, Asya, Latin Amerika ve Afrika'da bulunan bu tür alanlar yönetilemeyen alanlar olarak mütalâa edilmektedir. Yönetilemeyen alanlarla ilgili olarak Rand Corporation kuruluşları tarafından hazırlanan çalışmalarda bu alanlar girilmesi mümkün olmayan orman (cangıl) olarak nitelendirilmektedir¹⁸. Bu fotoğraf, bu alanlara konvansiyonel silahlarla müdahalenin fayda etmediğini Vietnam savaşı örneğinde kanıtlamaktadır. Yönetilemeyen alanlar düzenli askeri bir misyonla hakim olunamayacak alanlar olarak kabul edilmektedir. Yönetilemeyen alanlarla ilgili olarak 1990'lı ve 2000'li yıllarda yapılan tartışmalardan farklı olarak günümüzde yönetilemeyen devletin yeniden inşası konusu bunun çok zor olduğundan hareket edilerek tartışılmamaktadır. ABD Irak ve Afganistan'da bu nedenle fonksiyonel, normatif olarak meşru bir devletin kurulmasına mesafeli durmaktadır. Bununla beraber devletin kapasitesini iyileştirmesi ve ülkesi üzerinde kontrolünü sağlaması için devletin zafiyetleri analiz edilmektedir. Ancak bu yaklaşım işgal gücünün çekilmesi ile yeni bir çatışma ortamının doğmasına yol açmaktadır.

Yönetilemeyen alanları kanunsuz alanlar olarak niteleyen söz konusu bu yaklaşım hukuki dayanağı dış müdahaleleri meşru bir araç olarak kabul etmekte ve devlet yetkilerinin ilgili devlet tarafından seçilen araçlarla değil, sadece müdahale eden devletin kendisi tarafından seçilen araçlarla kulla-

¹⁸ Rabasa, Angel et al., Ungoverned territories. Understanding and reducing terrorism risks, RAND Corporation MG561, 2007.

nılmasını kabul etmektedir. Yeni yetki alanlarında süper güç (ABD) ülkeyi kontrolü altına almak için, tüm ülkeyi işgal etmek zorunda kalmamaktadır; bunun sonucu olarak yeni yetki alanlarında yetki kullanan devletin kara savaşı için geçerli uluslararası hukuk anlaşmaları ile bağlı olma yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır¹⁹. Genelde alınan askeri müdahale önlemleri yahut diğer güvenlik önlemleri devletin tüm ülkesini değil, bir kısmını kapsamaktadır. Yönetilemeyen bölgelerle ilgili söz konusu yaklaşım bu alanları özel birliklerin ve gizli servislerin operasyonlarının ve aksiyonlarının ve insansız hava araçlarının hedefi haline getirmektedir. Bu bölgelere ilişkin operasyonlar yeni yönetilemeyen alanların oluşumuna yol açmaktadır. Yönetilemeyen alanlarla ilgili yaklaşım askeri teknolojinin ve stratejinin gelişmesi ile çok sıkı şekilde bağlıdır. Söz konusu yaklaşım ile state-building yaklaşımının dayanağı olan etik yahut siyasi sorumluluk sahibi bir devlet politikası oluşturulması değil, bölgeyi kontrol altında tutma gereksinimi ile savaşı sınırsız kılan bir müdahale politikası ve onun meşru kılınması hedefi güdülmektedir.

II - İNSANSIZ HAVA ARAÇLARI İLE YENİ YETKİ ALANLARININ OLUŞUMU: İNSAN AVI VE “KILL BOXES”

Yeni yetki alanları asimetrik savaşlarla belirlenmektedir. Milenyum başında sözü edilen yeni savaşlarla batı dünyası 11 Eylül 2001’de terör üzerinden tanışmıştır²⁰. Öngörülemeyen saldırılar Irak ve Afganistan’da bir süredir insansız hava araçlarıyla cevaplandırılmaktadır. Bir asimetrik eylem diğer asimetrik bir eylemi takip etmektedir²¹. Afganistan’da ve Pakistan’da sürekli güvensizlik, saldırı korkusu yaşatan teröristlere karşı Pakistan-Afganistan sınırında “Federally Administered Tribal Areas”da gerçekleştirilen insansız hava araçları saldırıları askeri-stratejik ve öncelikle psikolojik olarak aynen teröristlerin saldırı taktiklerine uygun düzenlenmektedir. Grégoire Chamayou insansız hava araçları ile yapılan askeri operasyonları devlet terörizmi olarak nitelendirmektedir²². Teröristlerin düzensiz askeri birliklerle gerilla taktikleri

¹⁹ *Elden*, Stuart: *Terror and Territory: The spatial extent of sovereignty*, Minneapolis University of Minnesota Press, 2009, s.121.

²⁰ *Kaldor*, Mary: (2000) *Neue und alte Kriege, Organisierte Gewalt im Zeitalter der Globalisierung*, Suhrkamp Verlag, Frankfurt am Main 2000; *Münkler*, Herfried: *Die Neuen Kriege*, Rowohlt Verlag: Reinbek bei Hamburg 2002.

²¹ *Shaw*, Martin: *The new Western Way of War*: Polity Press, Cambridge 2005.

²² *Chamayou*, Grégoire: *Ferngesteuerte Gewalt, Eine theorie der Drone*, Passagen Verlag 2011, s.4-5.

ile gerçekleştirdikleri asimetrik savaflara karşı insansız hava araçlarının kullanılması teknik üzerinden yeni bir asimetri yaratmaktadır. İnsansız hava araçları saldırıları korumasız sivil halkın ön uyarısız bu saldırılara maruz kalmalarına neden olmaktadır. İnsansız hava araçlarının kullanılması müdahalenin etik meşruiyetini kaybettirmektedir. İnsansız hava araçlarıyla yapılan saldırılar vahşilere saldırılmasını meşru gösteren sömürge dönemi yaklaşımını yansıtmaktadır. Söz konusu yaklaşıma göre vahşilere karşı medenilerin yaptıkları savaşta medeniler tarafından takip edilen insanlar av olarak kabul edilmekte ve bu nedenle hukuki bir prosedür gerçekleşmeden önleyici önlem olarak bu insanların öldürülmesi meşru kabul edilmektedir²³. İnsansız hava araçları saldırıları mamafih enformasyon teknolojisi ile sağlanan bilgilere ve lokasyon tespitine istinat etmektedir. FATA'da 10'u aşkın kişinin kararı ile şüpheliler belirlenmekte ve otomatik olarak CIA alarma geçirilmektedir. Amerikan insansız hava araçlarının hedef olarak seçiminde 15 yaşın üstünde olan her erkek muharip olarak kabul edilmektedir (IHRCRC/GJC).

Yönetilemeyen alanlara ilişkin tartışma bağlamında insansız hava araçlarının kullanılma gerekçesi olarak sadece batı devletlerinin güvenliğinin tehdit altında olması değil, daha çok potansiyel kurbanın etik ve kültürel değersizliği ve apolitize etme iradesi öne çıkmaktadır. Yönetilemeyen alanlarda yapılan insansız hava araçları saldırılarının hedefi Schmitt'in görüşüne göre gerçek düşmanlar olmayıp, uluslararası camianın kabul ettiği hukuk düzeninin dışında oldukları kabul edilen "mutlak" düşmanlardır²⁴. Bu bakış açısının hukuki ve pratik nedeni bu kişilerin yargılanmaları durumunda geleneksel delillerle, özellikle hukuk devleti standartları ile bu kişiler için bir yargı kararının verilmesinin mümkün olmamasıdır. Bu durum savaşın özelliği bakımından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Zira bu bağlamda karşımıza iki dava tarafı değil, insanların av olarak görüldüğü bir insan avı çıkmaktadır²⁵. Potansiyel kurbanlar günlük yaşamını sürdürürken insansız hava araçları operatörleri alanla ilgili bilgileri ekran üzerinden almaktadır. Bir anda güç kullanma alanına dönüşen bu alanlarda yapılan operasyonun geleneksel terör eylemlerinden farkı olmadığı açıktır. Bu durum insansız hava araçları operasyonlarının mantığının ve stratejilerinin teröristlerin operasyonlarının ayna tersi olduğunu teyit etmektedir.

²³ Chamayou, Grégoire: *ibid.*, s.3-4.

²⁴ Schmitt 1963.

²⁵ Chamayou, Grégoire: *The Manhunt Doctrine*, bkz.: *Radical Philosophy* 169 (September-October 2011 s.2-6).

Bunun dışında insansız hava araçları operasyonları potansiyel olarak ulusal devletin egemenliğini erozyona uğratan sınırsız yetki alanları oluşmasına yol açmaktadır. İnsansız hava araçları yapay gözleri, yüksek hareketlilik yeteneği ve prototip savaşıardan farklı olarak işgali gerekli kılmama özelliği nedeniyle sınırsız savaş olanağı vermektedir²⁶. ABD ordusunun 2005'te geliştirdiği "kill box" için ifade edildiği gibi bu araçlar uzun vadede ülkeye bağlı yapılanmayı tamamen gereksiz kılan teknolojik olanaklar sunmaktadır (US Army 2005). "Kill box", zaman ayarlı, üç boyutlu yoğun askeri operasyonların icrasında kullanılan, öldürmeye yönelik kutu görünümlü araçlar olarak tarif edilmektedir. Meşruiyetin sorgulanmadığı, teknik olarak askeri operasyonların icrası bağlamında pür fonksiyonel, operatif askeri güç aracı olarak "kill-box"ların kullanılması yönetilemeyen alanlara yapılan müdahalelerden farklı özellikler taşımaktadır. Kill box kullanımında aritmetik saptanan parametreler esas alınmaktadır. Yönetilemeyen alanlardan farklı olarak bu araçların kullanımında bir alan belirlemesi yapılmamaktadır. Kill box'ın kullanılma olanağı sınırsızdır. Zira zaman ayarlı bu kutunun bir kişinin meşru bir hedef olarak gösterildiği her yerde, her an açılması mümkündür²⁷. Yönetilemeyen alanlarda ilgili yaklaşım devletin ülkesinin bir kısmı üzerinde kontrol sağlayamamasından hareket etmektedir. Kill box kullanımına esas olan düşünce ise hedefe odaklanarak av olarak görülen düşmanın yok edilmesini sağlamaktır. Savaş bu yaklaşıma göre her an için mümkündür. Kill box kullanımında her zaman ülkesel olarak kontrol sağlanması hedeflenmemekte, olağan durumlarda teröristlerin uyguladıkları bir operasyon modeli ile güç kullanılan alanlarda bölgesel olarak "temizlik" sağlanması hedefi güdülmektedir. Devletin uluslararası alandaki bugünkü rolünü koruması ve aynı zamanda siyasi hedef olarak teröristlerin takibini sağlamak için kill box kullanılması "mutlak" düşman olarak kategorize edilen bireylere yoğunlaşmaktadır. Bu yöntemin caydırıcılığı oldukça tartışmalıdır.

SONUÇ

19. ve 20. yüzyıl uluslararası hukuk yaklaşımında devlet, yetki kullanma tekeli ve ülke arasında belirlenen egemenlik üçgeninin günümüz gerçeklerine uymadığı kabul edilmektedir. Egemenlik yaklaşımında yetki kullanma tekeli ve devletin toprak bütünlüğü arasında bir bölünme ortaya çıkmıştır. Ülke ve

²⁶ Schörnig, Niklas: Unmanned Warfare: Towards a Neo-Intervention Era?, bkz.: Gerhard Kümmel/Bastian Giegerich (Hrsg.): The Armed Forces: Towards a Post-Intervention Era?, Berlin:Springer Verlag, s.221-235.

²⁷ Chamayou, Grégoire: A Theorie of the Drone. The New Press, New York, 2015.

yetki kullanma tekelinin artık uyumlu olması ve egemenliğin bunun sonucu olarak normatif tartışmalarda belirlenen şekilde yorumlanması gerekmemektedir. Uluslararası devlet sistemi ve buna bağlı olarak devletlerin toprak bütünlüğü bununla beraber siyasi düzenin temel taşı olmaya devam etmektedir. Buna karşılık yetki kullanma tekelinin gerek somut örneklerde, gerekse teorik olarak baskı altında olduğu görülmektedir. Teröre karşı yapılan askeri müdahaleler yetki kullanma tekelinin sorgulandığı normatif tartışmalara yol açmaktadır.

Politikadan akademik dünyaya taşınan yönetilemeyen alanlarla ilgili yaklaşım ulusal devletlerin ülkesel bütünlüğü prensibi ile güvenlik paradigması arasında doğan gerilim sonucu ortaya çıkmıştır. Yönetilemeyen alanlarda yeni yetki alanlarının oluşması müdahale edilen alanda sürekli bir yetki tekeli oluşturma iradesi olmasa da müdahalede bulunan devletin egemenliğinin kendi ülkesinin dışında genişlemesine yol açmaktadır. Somut örnekte ABD yönetilemeyen alan olarak ilan ettiği alanlarda ilgili devletin egemenliğini (örneğin Pakistan, Yemen) kendi ulusal güvenlik çıkarlarını koruma gerekçesi ile ihlâl etmektedir. Yönetilemeyen alanlarla ilgili yaklaşım insansız hava araçlarına saldırılarına yapılan itirazı ortadan kaldıracak bir meşruiyet dayanağı oluşturma amaçlı ortaya çıkmıştır.

Ortaya çıkan tablo egemenlik prensibi muvacehesinde uluslararası hukuk düzeninde devletlerin toprak bütünlüğüne saygı prensibinin halâ varlığını korumakla beraber süper devletlerin kendi ülkelerinin dışında egemenlik yetkisi kullanmaları sonucu egemenliğin artık devletlerin ülkelerinde yetki kullanma tekeli olarak yorumlanmadığını ortaya koymaktadır.

KISALTMALAR

- Art.** : Artikel (madde)
Aufl. : Auflage (bası)
DGVR : Deutsche Gesellschaft für Völkerrecht
EJIL : *The European Journal of International Law*
FATA : *Federally Administered Tribal Areas*
(Yönetilemeyen Alanlarla ilgili Federal Yönetim)
GJC : Global Justice Clinic
Hrsg. : *Editör*
ICTY : International Criminal Tribunal for the former Yugoslavia
IHRCRC : International Human Rights and Conflict Resolution Clinic
ILS : International Law Studies Series.
JCSL : Journal of Conflict & Security Law
JICJ : Journal of International Criminal Justice.
JILP : *Journal of International Law and Politics*
Rn : *Randnummer*

KAYNAKÇA

Agnew, John: Globalization and sovereignty, Rowman & Littlefield Publishers, Mar 16, 2009 - Political Science.

Aronson, Geoffrey: Egypt threatened by ‘Unoverened space’ on Libyan border, Al-Monitor, 22.5.2014.

Bonefeld, Werner: Democracy and Dictatorship: Neoliberalism and the State of Exception, 2010.

Chamayou, Grégorie: The Manhunt doctrine, bkz.: Radical Philosophy 169 (September–October) 2011.

Chamayou, Grégorie: A Theorie of the Drona. The New Press, New York, 2015.

Chamayou, Grégorie: Ferngesteuerte Gewalt Eine theorie der Drone, Passagen Verlag 2011.

Clark, Michael/Renad Mansour: After Pandora’s Box: Implications of misgovernance and contested governance in Syria, and what this means for NATO, Atlantic Voices 3, 2013.

Clunan, Anne/Trinkunas, Harold: Ungoverned Spaces? Alternatives to state authority in an era of softened sovereignty, Stanford Society Studies, 2010.

Cronin, Patrick: (ed.), Global strategic assessment 2009. America’s strategic role in a changing World, Washington: NDU Press, 2009.

Elden, Stuart: Terror and Territory: The spatial extent of sovereignty, Minneapolis University of Minnesota Press, 2009, s.121.

Forest, James: Engaging non-state actors in zones of competing governance, Journal of Threat Convergence, no. 1 (2010).

Gamble, Andrew: The Free Economy and the Strong State, 1988, Palgrave Macmillan UK).

Gray, David H./LaTour, Kristina: Terrorist black holes: Global regions shrouded in Lawlessness, bkz.: Global Security Studies 1. No.3 (Fall 2010).

Gregory, Derek: The Colonial Present: Afghanistan, Palestine, Iraq, Oxford: Blackwell, 2004.

Jacoby, Lowell E.: Current and projected national security threats to the United States. U.S. Defence Intelligence Agency. Senate select committee on intelligence, ” February 24, 2004.

Kaldor, Mary: Neue und alte Kriege, Organisierte Gewalt im Zeitalter der Globalisierung, Suhrkamp Verlag, Frankfurt am Main 2000.

Keen, David: Endless War? Hidden Functions of the “War on Terror, Pluto Press London (2006).

Keister, Jennifer: The Illusion of Chaos. Why Ungoverned Spaces Aren’t Ungoverned, and Why That Matters, Policy Analysis No.766, 2014.

Korteweg, Rem /Ehrhardt, David: Terrorist black holes. A study into terrorist sanctuaries and governmental weakness. Den Haag: Clingendael Center for Strategic Studies.

Korteweg, Rem /Ehrhardt, David: Weakness, The Hague: TNO Defence, Security and Safety; Clingendael Centre for Strategic Studies, 2005.

Lamb, Robert D.: Ungoverned areas and threat from safe havens. Prepared for the office of the Under Secretary of Defence for Policy, 2008.

Münkler, Herfried: Die Neuen Kriege, Rowohlt Verlag: Reinbek bei Hamburg 2002.

Rabasa, Angel et al.: Ungoverned territories. Understanding and reducing terrorism risks, RAND Corporation MG561, 2007.

Raleigh, Clionadh/Dowd, Caitriona: Governance and Conflict in the Sahel's "ungoverned spaces", Stability: International Journal of Security&Development 2, Nr.2, 2013.

Rudolf, Peter: Schutzverantwortung und humanitäre Intervention: Eine ethische Bewertung der "Responsibility to Protect" im Lichte des Libyen-Einsatzes, SWP Studie 3, Berlin.

Ruggie, John Gerard: Territoriality and Beyond: Problematizing Modernity in International Relations, bkz.: International Organization, Vol. 47, No. 1.

Shaw, Martin: The new Western Way of War: Polity Press, Cambridge 2005.

Schetter, Conrad: "Ungoverned territories" – Eine konzeptuelle Innovation im „War on Terror“, Geographica Helvetica 65, 2010.

Schetter, Conrad/Prinz, Janosch: Intervention light. Die Konstruktion von Gewalträumen im Zeitalter bedingter Souveränität, Geographische Rundschau, 2012.

Schmitt, Carl: Theorie des Partisanen. Zwischenbemerkung zum Begriff des Politischen. Berlin: Duncker&Humblot.

Schneckener, Ulrich: Managing and Settling Ethnic Conflicts: Perspectives on Successes and Failures in Europe, Africa and Asia, 2004.

Schneckener, Ulrich: Transnationale Terrorismus, Suhrkamp Verlag Frankfurt am Main 2006.

Schörnig, Niklas: Unmanned Warfare: Towards a Neo-Intervention Era?, bkz.: Gerhard Kümmel/Sebastian Giegerich (Hrsg.): The Armed Forces: Towards a Post-Intervention Era?, Berlin: Springer Verlag.

Storey, Ian: "The triborder sea area: Maritime Southeast Asia's ungoverned space", Terrorism Monitor 5, no. 19 (2007).

Takeyh, Ray/Nikolas.Gvosdev: Do terrorist networks need a home? Bkz.: The Washington Quarterly 25(3).

Whelan, Teresa: Africa's ungoverned space, *Nação e Defesa*, Lisboa, Instituto de Defesa Nº114 (2006).

Windmueller, Kirk: "State of chaos. Security threats from ungoverned and under-governed spaces", *Special Warfare* 22, no.5 (2009).

HUKUK DEVLETİ VE SOSYAL DEVLET DİKOTOMİSİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Yiğitcan ÇANKAYA*

Hukukun çeşitli interdisipliner çalışma alanlarını öğrenmemi ve normatifliğini sorgulamamı sağlayan, kendi çalışma alanım ve insan hakları savunuculuğu için bana gerekli temeli veren, lisans öğrenimimden itibaren her zaman samimi desteğini ve sonsuz sevgisini hissettiğim, yeri doldurulamaz, çok değerli Hocam Sayın Prof. Dr. Nami Çağan'ın anısına; O'nun hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerine olan bağlılığı ve bu ilkeler arasındaki ilişkiye dair heveslendirici çalışmalarına ithafen...

ÖZET

Hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri, modern devlet yapısında ortaya çıktıkları andan itibaren birbirlerine yaklaşan, benzeşen ve bununla birlikte belli zıtlık düzlemlerinde buluşan ilkelere dir. Fransız ve Alman ekollerinin hukuk devletini kavramlaştırmaya ilişkin ortaya koydukları yaklaşımlar, bu ilkenin sahip olduğu çok katmanlılığı ve dinamizmi işaret etmektedir. Benzer biçimde, burjuva devrimleri ve II. Dünya Savaşı öncesinde sosyal devlete ilişkin geliştirilen retorik ile 1973 Petrol Krizi sonrası küreselleşme karşısında meydana gelen gelişmeler ise sosyal devlet ilkesinin uğradığı sınırlandırıcı dönüşümü ortaya koymaktadır. Her iki ilke de korumaya değer gördükleri menfaatler bakımından birlikte hareket etmekle birlikte, tarihsel gelişimleri, mülkiyet hakkına yaklaşımları ve esas aldıkları iktisadi yapı farklılıkları ile birbirinden ayrılır. Bununla birlikte, her iki ilke de ancak birlikte uygulama alanı buldukları ve ortak sosyal politikalara yöneldikleri ölçüde amaçlarına ulaşabilir ve bir ideal olarak sosyal hukuk devletine vücut verebilir.

Anahtar Sözcükler: hukuk devleti, sosyal devlet, küreselleşme, sosyal haklar

* Ar. Gör., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Anabilim Dalı.

ABSTRACT

Concepts of rule of law (*rechtsstaat*) and social state have always shared platforms of similarities and alignments, as well as contradictions, since they emerged in the modern states. Various approaches in the French and German scholar attempts to conceptualize the rule of law point out the multilayered and dynamic substance of this very principle. Similarly, the rhetoric of social state that was developed after the bourgeois revolutions and before the World War II, and the concept of globalization after the 1973 Oil Crisis demonstrate the restrictive transformation that this principle witnessed. While both principles cooperate in securing the same interests, they differ on the bases of their historical development, their paradigms on private property and their basis of economic structure. Nonetheless, both concepts can solely pursue their objectives as long as they coexist with each other and target common social policies; hence, the ideal and ultimate social *rechtsstaat*.

Keywords: *rechtsstaat*, rule of law, social state, globalization, social rights

GİRİŞ

Hukuk devleti, ortaya çıktığı tarihten itibaren kavram olarak birçok değişim geçirmiş, 19. yy sonrası mutlakiyetçi monarşilere karşı burjuva toplumunun sahip olduğu menfaatlerin korunması için gerçekleştirilen burjuva devrimleri ile hukuki öngörülebilirlik talepleri karşılanmış, böylece liberalizm altında devlet kendi yetkilerini yasayla sınırlama, piyasaya müdahale etmeme, güçler ayrılığına başvurma, yasallık ilkesini gözetme, yargı denetimine sahip olma gibi özelliklere sahip olmuştur. Fransız ekolü ile Alman ekolünün ortaya koyduğu teorik yaklaşımlar ve tarihsel farklılıklar sebebiyle maddi anlamda hukuk devleti ve şekli anlamda hukuk devleti ayrımı ortaya çıktıktan sonra, bir devletin hukuk devleti olma niteliğini koruyabilmesi için bireysel hak ve özgürlükleri koruma talebinin şeklen ve usûlüne uygun yasalarla korunamayacağı anlaşılmış, doğal hukuk doktrini referans alınmış ve II. Dünya Savaşı sonrası militan demokratik rejimlerin anayasaları hukuk devletinin temeline insan onurunu almış, bu hâlde Rawls'ün adalet anlayışına yakınlaşmıştır.

Bununla birlikte, Sanayi Devrimi sonrası 20. yy'ın sosyal ve ekonomik hayata yansımaları toplumda gerilimlere yol açmış, liberalist düzen içerisinde müdahalesizlik sosyal olanla ekonomik olan arasındaki dengenin tamamen bozulmasına, sonuç olarak hem sosyal hem ekonomik problemlerin yaşanmasına neden olmuş, burjuva toplumundan endüstri toplumuna geçişte

sosyalist “tehlike”den korunabilmek ve meşruiyeti sağlayabilmek amacıyla sosyal politikaları yerleştirmek, proleter hareketi sosyal ve siyasal alandan dışlamamak zorunda kalınmıştır. Devlet kamusal harcamalarını artırmış, kamu sektörü genişlemiş, piyasayı düzenleyici ve müdahaleci bir yaklaşım benimsenmiştir. II. Dünya Savaşı ertesini 1950’li yıllarda doruk noktasına ulaşan sosyal politikalar, 1973’te yaşanan Petrol Krizi ile ekonomide Keynesyen girişimlerden vazgeçilmiş, neoliberal politikalara yaklaşmıştır. Küreselleşme ile sermayenin uluslararasılaşması ile de deregülasyon (veya reregülasyon), devlet kamu sektörünü küçülterek kamu hizmetlerini özel hukuk kişilerine gördürmeye başlamış, sonuç olarak sosyal devletin kapasitesinde küçülme yaşanmıştır.

Tüm bu gelişmeler karşısında sosyal devletin anayasal düzene yerleştirdiği sosyal haklar, belli eleştirilere maruz kalmış ve uygulanabilirlik, dava edilebilirlik ve *flexicurity* açısından belli kısıtlamalar görmüştür. Öyle ki, sosyal hakların anayasalarda yer alabilecek bir hak olmaktan ziyade bir fırsat olduğu dahi iddia edilerek devletin sosyal haklar bakımından yükümlülüğü tartışılır hâle gelmiştir.

Bu çalışmada, sözü edilen tarihsel ve teorik çerçevede, sosyal devlet ilkesi ile hukuk devleti ilkesinin gelişim, amaç ve kapsam bakımından ilişkisi ele alınacak, aralarındaki dikotomi; teorik, tarihsel ve ekonomik yapıya ilişkin zıtlıklar ve birliktelikler bakımından ortaya konulacak ve “sosyal hukuk devleti” kavramı üzerinde durularak sosyal devletin sınırlandırıcı dönüşümü çerçevesinde sosyal devlet ile hukuk devletinin bir ideal düzen olarak varlığı teorik bir çerçevede incelenecektir.

I. HUKUK DEVLETİ VE SOSYAL DEVLET İLKELERİNE KISA BİR BAKIŞ

1. Modern Devlet Yapısında Hukuk Devletinin Ortaya Çıkışı

Hukuk devleti ile sosyal devlet ilkelerinin arasındaki ilişkinin incelenmesi, bir ilişki ya da ilinti olup olmadığının ortaya konabilmesi için öncelikli olarak her iki ilkenin tarihsel ortaya çıkış evrelerinin incelenmesi gerekir. Bu bakımdan, ilk olarak tarihsel önceliğe sahip olan hukuk devleti ilkesinin ortaya çıkışı ve bu ilkenin geçirdiği evrimler ile günümüzde büründüğü hâli, hukuk devleti ilkesine getirilen çeşitli açıklama ve kavramlaştırmalar inceleme konusu olacaktır.

Modern devlette bir idea ve temel yapılanma biçimi olarak hukuk devleti konseptinin ortaya çıkışı, burjuvanın sermayesi üzerinde öngörülebilirlik

talebi ve monarşik polis devleti uygulamalarına karşı çıkışı ile kıt'a Avrupası'nda 19. yy'a denk gelir ve Fransız ekolü ile Alman ekolü olmak üzere iki farklı yaklaşımın çalışmaları üzerinden gelişmeye başlar. Fransız ekolü, 1789 Fransız ihtilali öncesi temel alınan Rousseau'cu yaklaşımı reddederek Locke, Montesquieu ve Kant'ın önderlik ettiği doğal hukuk doktrini ve bunun karşıtı olmasına rağmen bu doktrini besleyen ferdiyetçi doktrin ile burjuva devrimi sonrası rekonstrüksiyon amacıyla devlet egemenliğinin sınırlandırılması amacına hizmet edecek bir yaklaşım sergiler.¹ Doğal hukuk referansıyla gelişen bu kavramlaştırma, hukuk devleti ilkesinin bireysel özgürlükleri koruma amacı üzerinde durur, bu ilkenin maddi anlamda ne ifade ettiğini ortaya çıkarma amacı güder ve günümüzde yalnızca pedagojik bir tasniflendirmeden ibaret olsa da, negatif statü haklarının doğuşu ile devleti ilk kez bir hakkın borçlusu hâline getirir.²

Alman ekolü ise liberal anayasacılık hareketleri ile paralel bir biçimde hukuk devleti ilkesini bir *politeia* aracı olarak kullanır, onu şekli bir yapılanmaya tabi tutar ve içerikten yoksun olmasını önemsemez, aksine içerikten yoksunluğunu manipüle eder.³ Böylece Alman doktrini tarafından hukuk devleti ilkesinin kapsamı ve sınırları bakımından tartışmaya açık bir kavram olarak Rechtsstaat ilkesi ortaya konulur.

İlkenin karakterine ilişkin bir öngörü vermesi bakımından Rechtsstaat sözcüğünün oluşturulma biçimine bakılacak olursa, Almandada yer alan "Recht" (hukuk) ile "Staat" (devlet) sözcüklerinin bir araya getirilmesiyle oluşturulmuş olduğu, bu sözcüğün ilk kez ne zaman kullanıldığı konusunda tartışmaların olduğu görülebilir. E. R. Huber, kavramın ilk kez Adam Müller'in 1809 tarihli bir eserinde *organischer Rechtsstaat* ifadesiyle kullanılmış olduğunu iddia etse de⁴ günümüz anlamıyla 1829'da "Staatsrecht des Königreichs Württemberg" adlı eseriyle Robert von Mohl ya da 1813'te Karl T. Welcker tarafından kullanıldığı da ileri sürülmektedir.⁵ Rechtsstaat ifadesinin kelime

¹ Gözübüyük, Şeref A.: Anayasa Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara (1993), s. 145; *Sztodolnik*, Laszlo: "Metamorphoses of the Rechtsstaat Idea", *Annales U. Sci. Budapestinen-sis Rolanda Eotvos*, Vol. 171 (1962), s. 171.

² *Kaboğlu*, İbrahim Ö.: Özgürlükler Hukuku: İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, Afa Yayınları, İstanbul (1998), s. 28 vd.; *Aybay*, Rona: İnsan Hakları Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul (2017), s. 40 vd.

³ *Sztodolnik*, s. 171.

⁴ *Blaau*, Loammi C.: "The Rechtsstaat Idea Compared With Rule of Law as a Paradigm for Protecting Rights", *South African Law Journal*, Vol. 76 (1990), s. 78.

⁵ *Sztodolnik*, s. 171.

anlamı itibariyle ne anlama geldiği de çevrildiği dile göre değişmekle birlikte, kimi dillerde benzer bir anlama sahip olmaktadır. Örneğin Afrika dilinde *regstaat* (hukuk devleti), Flemenkçede *rechtsstaat* (hukuk devleti) olarak kullanılmasına rağmen, Fransızcada *regne de la loi* (hukukun egemenliği) ya da *limitation des gouvernants* (yönetenlerin sınırlandırılması) gibi farklı anlamlara sahip olmaktadır.⁶

Rechtsstaat kavramının gelişmesinde, 19. yy'da öncül liberalist teorik çalışmaların yanı sıra, yaşanan tarihsel gelişmeler ve bunların getirdiği sert gerçekliklerin de payı olduğu yadsınamaz. Bakılacak olursa, modern devlet yapısına geçişte bölünmüş, çoklu iktidar odaklarından vazgeçilip merkezi bir siyasi iktidarın ortaya konması amacıyla devletin egemenlik kapasitesinin genişletilmek istendiği görülebilir. 1800'lü yılların başında doruk noktasına ulaşan bu siyasi tavır, devletin meşru siyasi iktidarını konsolide etme amacını güdüp monarşik düzen ile iç içe geçmiş polis devleti uygulamalarının, bireyin devletin kuvvet kullanma tekeline karşı göstereceği rızaya zarar vermesini engellemek için yeni arayışlara girer. Bu bağlamda, Rechtsstaat ilkesinin politik bir amaca hizmet ettiği, Fransa'da 1800'lü yılların başında, Almanya'da ise yarım yüzyıl sonra gelişen tarihsel olaylar karşısında devletin siyasi iktidarının meşru bir temele sahip olması amacıyla kullanıldığı, büyük bir kabullenilme ve adaptasyonla karşılandığı söylenebilir.⁷ Nihayetinde burjuva devrimleri, liberalizm altında hukuki öngörülebilirlik ve sermayenin ekonomik varlığının korunması taleplerini sağlar biçimde Rechtsstaat ilkesini arkasına alarak başarıyla sonuçlanmıştır. Bu hâlde Rechtsstaat ilkesinin ortaya çıktığı tarihsel düzlemde bu ilkenin muhtevasına ilişkin görüşlerin ve bu ilkenin tam olarak neyi ifade ettiğinin tespit edilmesi gerekir.

İlk ortaya çıktığı şekliyle Rechtsstaat ilkesinin içeriği ve kapsamı incelenecek olursa, 1848 devrimi öncesi çeşitli yazarlarca hazırlanmış olan ve burjuva liberalizminin temel aldığı düşüncelerin yer aldığı bir ansiklopedi olan Staatlexikon'un liberal düşüncenin mutlakiyetçiliğe karşı verdiği mücadeleden etkili bir araç olduğu görülebilir. Editörlüğünü K. T. Welcker ve Karl von Rotteck'in yaptığı bu ansiklopedi, Rechtsstaat ilkesinin gerektirdiklerine ilişkin önerilerde bulunmuş ve Fransız ekolünden esinlenerek ilkenin maddi içeriğinin ne olması gerektiğine ilişkin tezler sunmuştur.⁸ Staatlexikon'da hukuka dayanan bir devletin ilk olarak serbest bir seçim sistemiyle getirilecek

⁶ Blaau, s. 76.

⁷ Bhat, Girish N.: "Recovering the Historical Rechtsstaat", Review of Central and East European Law, Vol. 32 (2007), s. 67, 68.

⁸ Sztodolnik, s. 171.

temsili yönetimle mümkün olacağı, siyasi iktidarın ve dönemsel parlamento- nun halkın iradesini yansıtması gerektiği ileri sürülmüş, demokrasi vurgusu yapılmıştır. Bağımsız mahkemelerin kurulması, basın özgürlüğü, çifte imza kuralı, devlet başkanının sorumsuzluğu, yasama sorumsuzluğu, yürütmenin yasamaya karşı sorumluluğu, kuvvetler ayrılığı gibi birçok temel ilke kabul edilmiş, bir hukuk devletinin bireysel hakları, mülkiyet hakkını ve eşitlik ilkesini koruması gerektiği dile getirilmiştir.⁹ Bununla birlikte hukuk devleti ilkesi Prusya ve daha sonra Almanya'da Staatlexikon'da yer aldığı hâliyle hiçbir şekilde gerçekleşme olanağı bulmamış, bu ilke öncelikle Stahl, ardından Wilhelm ve Bismarck tarafından *politeia* amacıyla kullanılarak içi boş bir biçimde yalnızca şekle dayanan basit bir devlet kurgusundan ibaret olmuştur.

II. Dünya Savaşı'nın bitimine kadar Rechtsstaat ilkesinin barındırdığı birçok temel kavramın burjuva liberalizmi altında kazandığı anlamlar, özel hukuk kişilerinin dünyevi amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için gerekli olan kısa ve uzun dönemli öngörülebilirliği sağlama ve kapitali koruma üzerine kurgulanmıştır. Öyle ki, Fransız ekolünden farklı olarak *Sittlichkeit* (ahlak) gibi doğal hukuka ait idealler hukuk devleti ilkesinin tamamen dışında kalmış, rasyonel hukuk kuralları, gerçek bir vatandaşlık bağı, temsili yönetim ve parlamenter yönetime katılım, bağımsız yargı, yasallık ilkesi ve hukukun üstünlüğü (idare ve yasamanın bağımsız yargısal denetime tabi oluşu) ile yetinmiştir.¹⁰ Ancak mutlaka belirtilmesi gerekir ki, bu kurguda yer alan bağımsız yargı denetimi ve parlamenter sistem, maddiyata dönük ve gerçek anlamda hukuk devletini sağlama ve bireysel hak ve özgürlükleri kapsamlı biçimde koruma altına alma amacından ziyade, Weimar Anayasası döneminde dahi Anayasa'da yer alan 48. madde ile burjuvaziyi, yani toplumda egemen olan menfaat grubunu korumaya yöneliktir.¹¹ Stern ve Huber da hukuk devleti konseptinin güçler ayrılığına dayanan ve siyasi iktidara ait otoritenin sınırlandırılması ve yargısal denetime tabi tutulması anlamına geldiğini kabul etmiş,

⁹ Bingham, L.: "The Rule of Law", Cambridge Law Journal, Vol. 66, No. 1 (2007), s. ; Sztodolnik, s. 172.

¹⁰ Bhat, s. 69; Henning, P.J. van R.: "Legality and the Rechtsstaat", South African Law Journal, Vol. 222 (2000), s. 225.

¹¹ Sztodolnik, s. 179, 180; Bireysel hak ve özgürlüklerin korunması ve hukuki öngörülebilirlik bakımından burjuva toplumunun talep ettiklerine yönelik ilkel Rechtsstaat yaklaşım, hakları ancak çoktan kabul edilmiş statü hukukuna dayandırıyor ve ancak kabul edilen kapsamda hayatta kalmasına izin veriyordu. Bu konuda Almanya'da Weimar Anayasası'na kadar olan süreç ve Üçüncü İmparatorluk Dönemi ile getirilen düzenlemeler için bkz. Blaau, s. 80 vd.

Rechtsstaat'ın orijinal biçimine şekli donanımlardan ötesi atfedilmemiştir.¹²

Buna göre, Rechtsstaat ilkesinin ilkel ve II. Dünya Savaşı'nın bitimine kadar süren Alman siyasi iktidarlar tarafından empoze edildiği hâli ile Fransız ekolünün doğal hukuk doktrininden yola çıkarak ortaya koyduğu hukuk devleti ilkesi arasındaki farklar, şekli anlamda hukuk devleti ile maddi anlamda hukuk devleti olmak üzere iki farklı hukuk devleti konseptinin ortaya çıkmasına neden olmuştur ve özellikle 1933-1945 yılları arasında süren Nasyonal Sosyalist rejim de bu ayrımın ortaya konmasında tarihsel ve tipolojik açıdan önem arz eder.¹³ Nihayetinde maddi anlamda hukuk devleti ile şekli anlamda hukuk devletinin incelenmesi, sosyal devlet ilkesinin kabulüne giden yolda proleter hareket ile burjuva toplumunun menfaat çatışmasının okunabilmesi açısından önem arz etmektedir, zira maddi anlamda hukuk devleti anlayışı ile sosyal devlet anlayışı asgari olarak adaleti sağlama amacında birleşir.

Burjuvazi ve monarşi (veya daha sonra parlamentarizm ile evrileceği meşruti monarşi) uzlaşısı Fransa'da maddi anlamda hukuk devleti ilkesinin ortaya çıkışına vücut verirken, Almanya'nın birleşmesi şekli anlamda hukuk devleti ilkesini ön plana koymuş, onu içerikten yoksun ve bir polis devletinden fazla siyasi güç verir hâle getirmiştir.¹⁴ İdarenin yasallığına dayanan, kazüistik düzenlemeler içeren, her şeyin şekli olarak hukuk kuralları aracılığıyla düzenlenebileceği kabulünü benimseyen, usûlüne göre yasama organı tarafından çıkarılmış her düzenlemenin "hukuk" olduğunu iddia eden şekli anlamda hukuk devleti, Paul Laband'a göre "devletin bulunduğu her alanda, her türlü düzenlemenin yapılabileceği, yaratılacak bir statü hukukunun içeriğinin sınırsız olduğu" gerçeğine dayanır.¹⁵

Daha önce de değinildiği gibi, hukukun her şeye kadir oluşu, idarenin yasallığı, bağımsız bir yargı denetimi, güçler ayrılığı ve sistematik bir kamu hukuku düzeni, şekli anlamda hukuk devletinin temelleri olmuştur.¹⁶ Bu, neredeyse adalet kavramıyla özdeşleşen maddi anlamda hukuk devletinden¹⁷

¹² Blaau, s. 77, 80, 82.

¹³ Blaau, s. 79.

¹⁴ Sztodolnik, s. 177.

¹⁵ Laband, Paul: Das Staatsrecht des deutschen Reiches, Vol. 3, Tübingen (1880), Sztodolnik'ten naklen.

¹⁶ Huber, Ernst Rudolf: Rechartstheorie, Verfassungsrecht, Völkerrecht (1971), s. 36, Blaau'dan naklen.

¹⁷ Maddi anlamda hukuk devleti ile şekli anlamda hukuk devletine ilişkin ayrımın yapılmasında adalet kavramı ve maddi anlamda adalet ile şekli anlamda adalet kavramlarının

çok farklı bir şekilde, Joseph Raz'ın da ifade ettiği gibi¹⁸, önceden ilan edilmiş ve belirlenmiş hukuk kurallarının siyasi iktidarın egemenliğini sınırlamasından ibaret olup, artık terk edilmiş bir düşünce olsa da, bir devletin hukuk devleti olma niteliğini etkilememektedir. Zira bu görüşe göre hukuk devleti tek başına hukuk devleti olmakla insan haklarının ihlal edilmeyeceği garantisini vermez, öyle ki hukuk devleti olmakla insan hak ve özgürlüklerini korumak arasında organik bir bağlantı yoktur. Bu nedenle siyasi iktidar meşruiyet aracı olarak kullandığı şekli hukuk devletini keyfî bir biçimde kullanabilir, bunu yaparken de hiçbir şekilde adaleti sağlama amacı gütmeyebilir. Bu hâlde dominant bir sistemde hukuk devleti ilkesinin ortaya çıkmasına öncülük eden burjuva devrimlerinin talep ettiği ve insanların akılcı ve özerk bireyler olduğu düşüncesine dayanan hukuki öngörülebilirlik ve bireylerin hayatlarını planlayabilmeleri de sekteye uğrayabilir.¹⁹

Şekli anlamda hukuk devleti anlayışının terk edilmesi II. Dünya Savaşı'nın sonunu bekler ve bunun nedeni de tartışmadan vareste tarihsel tecrübelerin yaşanmasıdır. Artık kısa hukuki öngörülebilirlik, parlamentonun usûlüne uygun olarak konu bakımından sınırsız düzenlemeler getirmesi, yargısal denetim gibi faktörlerin bireysel hak ve özgürlüklerin korunmasında hiçbir şekilde etkili olmadığı görülür ve hukuk devleti konseptinin kendisi sorgulanır hâle gelir. John Locke'un 1690'da ifade ettiği şu sözler bu yetersizliği ortaya koymada yardımcı olur: "Hukukun bittiği yerde tiranlık başlar".²⁰ Maddi anlamda hukuk devletinin anlaşılması, sosyal devlet ilkesinin temelinde yer alan sosyal adaletin sağlanması bakımından önem arz eder ve bu iki ilke adalet kavramı üzerinde birleşir. Maddi anlamda hukuk devleti ilk olarak ulaşılabilir ve akılcı yasalar talep eder. Bu yasaların net ve öngörülebilir olması bakımından şekli anlamda hukuk devletiyle paralellikler bulunur. Bireyler kendilerine uygulanacak yasalara asgari olarak her şekilde ulaşabilmelidir ve bu da kendisini daha ileride bilgi edinme hakkı olarak gösterecektir.²¹ Maddi anlamda hukuk devleti, bireysel hak ve özgürlükleri korumayı temel amaç

rolünün daha iyi anlaşılabilmesi için bkz. *Uygur, Gülriz*: "Adalet ve Hukuk Devleti", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 53, Sayı: 3 (2004), s. 30-37.

¹⁸ *Raz, Joseph*: The Authority of Law, Oxford University Press, Oxford (2002), s. 211.

¹⁹ *Tushnet, Mark*: "Rule by Law or Rule of Law", Asia Pacific Law Review, Vol. 22, No. 2 (2014), s. 87.

²⁰ Thomas Paine de 1776'da "Amerika'da hukuk kraldır. Mutlakiyetçi siyasi iktidarlarda ise kral hukuktur. Dolayısıyla özgür ülkelerde hukuktan başka kral olmamalıdır." diyerek benzer ve çarpıcı bir ifadeye yer vermiştir. *Bingham*, s. 69.

²¹ *Bingham*, s. 70.

olarak görür²² ve bu anlamda Fransız ekolünde olduğu gibi doğal hukuk doktrini ya da benzer bir temellendirme yapan Anglo-Sakson hukuku kökenli *rule of law* ilkesi referans alınabilir. Hukukun üstünlüğü, eşitlik ve bireysel hak ve özgürlüklerin korunması *rule of law* ilkesinde de görülür ve buradan maddi anlamda hukuk devlet ile *rule of law* ilkesinin örtüştüğü yerler okunabilir.²³

Genel olarak kabul gören ve artık Rechtsstaat, (maddi anlamda) hukuk devleti ve *rule of law* ilkelerinin çok büyük oranda benzer temeller üzerinde yer aldığı söylenebilir. Maddi anlamda hukuk devleti, şekli anlamda hukuk devleti üzerine inşa edildiği kabul edilmekle birlikte, daha üst ve bireysel hak ve özgürlükleri koruyan bir anayasayı temel alır. Anayasalar, parlamentonun yasama işlemlerinin konu bakımından sınırlılığını belirlerken adalet ve eşitlik kavramını hedef alır. Dolayısıyla maddi anlamda hukuk devletinin amacı bireysel hak ve özgürlüklerin koruma altına alınmasının garantilenmesidir. Başka bir görüş de bireysel hak ve özgürlüklerin maddi anlamda hukuk devleti altında bu hak ve özgürlükleri koruma amacından ziyade, normlar hiyerarşisinde anayasaya uygunluk için korunduğunu iddia etse de, 1950’lerde Almanya’da iki farklı ekol (Forsthoff ve Böckenförde ile Smend) tarafından tartışıldığı üzere, hak ve özgürlükler nihayetinde belirsiz bir devlet müdahalesinden uzak olmalıdır. Bu hâlde anayasa demokrasi ve refahı koruma amacı gütmelidir, özgürlük ve eşitlik maddi anlamda hukuk devletinin temelinde yatar. Maddi anlamda hukuk devletinin amacı *ius* ile *lex* arasındaki harmoniyi yakalamaktır, bu nispette de hukuk kuralları her daim belli etik normları da yansıtmalıdır. Dolayısıyla anayasa da yalnızca yasama organını sınırlandırmaktan öte bir işlev görür.²⁴

Sonuç olarak, maddi anlamda adalet ve bunun içerisinde mütalaa

²² Nitekim birey özerkliği, kişiye kendisini tanımlama, ortaya koyma ve diğer tüm hak ve özgürlüklerinden yararlanmaya ilişkin işlevsel bir alan yaratır. *Locke, John: “Of Identity and Diversity”, An Essay Concerning Human Understanding, 2. Kitap, London, Rivington, 1824, 27. Bölüm, 9. Paragraf.*

²³ Rechtsstaat ile *rule of law* ilkelerinin birlikteliği ve örtüştüğü yerler için bkz. *Tuori, K.: “The Common Core of the Rule of Law and the Rechtsstaat”, Law of Ukraine Journal, No. 4, (2013) s. 14-17.*

²⁴ Nitekim anayasacılık tarihine bakıldığında da anayasaların;(i) siyasi iktidarı, bunun sınırlarını ve yapılarını, yani devletin sahip olduğu erkleri düzenlemek ve (ii) devlet karşısında bulunan bireylerin sahip olduğu hakları güvence altına almak şeklinde iki farklı yüzünün olduğu görülür. *Kaboğlu, İbrahim Ö.: Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar), Legal Yayınevi, İstanbul (2017), s. 242, 243; İba, Şeref: Türk Anayasa Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara (2018), s. 128, 129.*

edilebileceği üzere insan hakları ve sosyal adalet²⁵ ile maddi anlamda hukuk devletinin sosyal devlete geçişte önemli bir yeri olduğu görülebilir. Şöyle ki, 1949 Alman Anayasası'nda olduğu gibi hukuk devleti maddi anlamına bürünmekle bir refah devleti olma özelliğini de kazanmıştır ve günümüzde Rechtsstaat ilkesinin muhtevasında sosyal veya maddi adalete ulaşmayı sağlayıcı bir amacın da yer aldığı, devletin ekonomi, yerel politika ve siyasi iktidar ile tüm sosyal kaynaklar ve insanların refahını sağlama yükümlüsü olduğu kabul edilmektedir.²⁶ 1948 Evrensel İnsan Hakları Beyannamesi'nin önsözünde de açıkça yer aldığı üzere, hukukun olmadığı yerde türeyen tiranlığa karşı çıkma, insan haklarının hukuk devletiyle korunmasını gerektirir. AİHM hukuk devleti ilkesinin, AİHS'in ortaya çıkışında ilham alınan bir kaynak olduğunu, Avrupa Komisyonu da demokratiklik, insan haklarına saygı ve iyi yönetişimin hukuk devleti ile doğrudan ilişkili olduğunu kabul etmektedir.²⁷

2. Modern Devlet Yapısında Sosyal Devletin Ortaya Çıkışı

A- Burjuva Devrimleri ve II. Dünya Savaşı Öncesi Sosyal Devlet

Hukuk devleti ilkesinin dayandığı liberalizm, bir hak borçlusu olarak devletin müdahalesizliğini talep etmiş, böylece burjuva toplumunun sahip olduğu ekonomik menfaatler devletin müdahalesizliği karşısında öngörülebilir bir şekilde korunmuştur. Bireyler sahip oldukları hak ve özgürlüklerin korunması için devletin müdahalesizliğine sığınmıştır; yaşam, mülkiyet ve aile temelli haklar liberal hukuk devletinin negatif statüsü karşısında birey-birey ve devlet-birey ilişkisinde dokunulmazdır.²⁸ Sözleşme serbestisi ve taraf otonomisi tam olarak tanınmış, bu otonomi ekonomik hayatı belirlemiş ve sosyal olan ile ekonomik olan denge tamamen serbest

²⁵ Uygur, s. 30.

²⁶ Bhat, s. 92.

²⁷ Bingham, s. 76.

²⁸ Öyle ki, liberal bir toplumda toplumun kolektif olarak kendisine ait bir amacı yoktur, amaç her zaman kişidir. Nitekim liberalist yaklaşım kendisini bir hukuk metni olarak ilk defa 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Beyannamesi'nde (*Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen*) göstermiş, insan haklarının ortaya çıkışında ve ABD'de 1776 Virginia Anayasası'nın başlangıcına ABD'de kabul edilen ilk insan hakları belgesi olan *Bill of Rights*'in konulması ve daha sonra ABD'de kabul edilen diğer tüm anayasaların Virginia modelini izlemesi ile ortaya çıkan anayasacılık hareketlerinde rol oynamıştır. Buna göre devlet ve yükümlüsü olduğu insan hakları her zaman birey içindir, birey bir amaç ve aynı zamanda bir kaynaktır. *Kaboğlu*, Genel Esaslar, s. 243; *Akın*, İlhan F.: Kamu Hukuku: Devlet Doktrinleri, Temel Hak ve Özgürlükler, Fakülteler Matbaası, İstanbul (1974), s. 270 vd.

piyasa koşullarına bırakılmamış; bir başka deyişle bu denge hiçbir şekilde var olmamıştır.

19. yy öncesi burjuva toplumu Sanayi Devrimi ile birlikte artık endüstri toplumuna evirildikten itibaren ekonomik ve sosyal hayatta farklı gelir düzeyine sahip sınıflar, gergin ve eşitsiz şartlar altında yaşamaya başlamıştır.²⁹ Sosyal barışın olmadığı böylesine bir ortamda sözleşme serbestisi bireylerin özgür kişisel iradelerinin ortaya çıkmasına engel olmamak adına sendikalaşmaya da izin vermemiş, hiçbir mesleki örgütlenme altında olmayan çalışanlar emek sömürüsü altında çok ağır koşullar altında çalışmış, iş güvencesi, ücret güvencesi ve iş sağlığı ve güvenliği hiçbir şekilde toplumun çalışan kesimine sağlanmamış, bu nedenle ölüm ve sakatlıklar artmış, hiç görülmemiş meslek hastalıkları ortaya çıkmıştır.³⁰

Bir toplumun (veya ulusun) birlikte özgür ve barışçıl bir yaşam sürdürebilmesi için sahip olması gerekenler bakımından Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisi piramidinin de psikoanalitik olarak gösterdiği ve bu bireysel analizin topluma yansıtılabileceği üzere öncelikli olarak açlık, sağlıklı olma, güvenlik ve barınma ihtiyacının sağlanması gerekir. Öyle ki, liberal bir hukuk devleti ile sağlanmış olan medeni ve siyasal hakların da sosyal ve ekonomik haklar olmadan kullanılamayacağını kabul etmek mümkündür.³¹ Bu durumda devletin hiçbir müdahalesinin olmadığı serbest piyasa ekonomisinin katastrofik ortamında sosyal barışın sağlanabilmesi için öncelikle çalışma hayatına ilişkin bir mücadele verilmiştir.

Hak ve özgürlükler konusunda pasif kalmakla yetinmeyen, hakların gereğinin yerine getirilmesi ve sosyal adaleti sağlamak için aktif bir tutuma sahip olan, serbest piyasanın sınırlandırılması ve bireyler arası sosyal ve ekonomik ilişkileri düzenleyen sosyal devlet, Marksizm, sosyalizm ve sosyal reformizm düşünceleriyle beslenmiş ve belli özelliklere sahip olmuştur. Müdahaleci, düzenleyici, yeniden dağıtıcı ve girişimci olan sosyal devlet, bireylere asgari bir refah içerisinde yaşama imkanı sunmakla yükümlüdür.³²

²⁹ *Sağlam*, Ömer: "Sosyal Devlet ve İnsan Hakları", Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İnsan Hakları ABD, İstanbul (Nisan 2011), s. 13.

³⁰ *Süzek*, Sarper: *İş Hukuku*, Beta Yayınları, Ankara (2018), s. 8.

³¹ *Schwartz*, Herman: "Economic and Social Rights", *Amsterdam University Journal of International Law and Politics*, Vol. 8, No. 551 (1992-1993), s. 552, 554.

³² *Yay*, Serdar: "Tarihsel Süreçte Türkiye'de Sosyal Devlet", 21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum Eğitim Bilimleri ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 9 (2014), s. 148, 149; Sosyal devlet ile asgari yaşam düzeyinin sağlanması açısından refah devleti ile sosyal devlet arasındaki ilişkiye ilişkin katılmadığımız tespit için bkz. *Sağlam*, s. 10, 11.

Fizyokrat “*laissez-faire, laissez-passer*” deyişinden artık uzaklaşan devlet, gelirin ve servetin yeniden dağıtılmasına hizmet eder, planlı kalkınır, zayıf tarafı korur, fırsat ve olanak eşitliğini sağlama amacı taşır.³³ Bireylerin yatay eşitliğinin yanı sıra dikey eşitliğini de gözetecek olan sosyal devlet, bireysel hak ve özgürlükleri sosyal ve ekonomik haklar ile destekler, sosyal güvenliği sağlar, sosyal sigorta, teşvik, yardım ve tazminlerle çalışanların durumunu iyileştirmeyi amaçlar. Böylelikle, sosyal adalet ile sosyal denge ve barış sağlanır.³⁴

İlk olarak İngiltere’de çocuk işçilerin korunmasına ilişkin 1802 tarihli “Çocukların Sağlığı ve Ahlakı Yasası” ve 1819 tarihli Pamuklu Dokuma Fabrikalarının Düzenlenmesi Yasası yürürlüğe konmakla birlikte³⁵ devletin artık ekonomik ve sosyal hayata müdahil olması gerekliliği kabul edilmiş, borçlar hukukunun liberal temelini yetersizliği ve çalışma hayatının sosyal ve ekonomik olan arasındaki dengenin sağlanmasında işçi-işveren ilişkisinin tamamen taraf otonomisine dayanan yanı reddedilmeye başlanmıştır.³⁶ 1833’te Bismarck döneminde getirilen sağlık sigortası önlemleri, ABD ve Avusturya’da devletin mülkiyetinde yer alıp başkaca şirketlerce işletilen tramvay, gaz ve elektrik hizmetlerinin de bu süreçte mihenk taşları olduğu kabul edilebilir.³⁷ İşçilerin kendi kendine yardım hareketi de devletin yasa koymak suretiyle çalışma hayatın içinde yer almasına destek olmuş ve meslek örgütleri ile işçiler devlete karşı taleplerini daha etkin bir biçimde dile getirebilir hâle gelmiştir.³⁸ Nihayetinde bireyler devletten olumlu bir edim talep etme, bir hakkın gereğini yerine getirme imkanına sahip olmuş; bu haklar bakımından devletin bireyi hem kendisine, hem diğer bireylere hem de devlete karşı korumanın ve müdahale etmemenin yanı sıra, hakkın gereğini yerine getirme yükümlülüğü doğmuş, sosyal hakların varlığı kabul edilmiştir.

³³ Çağan, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 37, Sayı: 1 (1980), s. 144 vd.

³⁴ *Yay*, s. 148-150.

³⁵ Anılan yasalarla “sadece yünlü ve pamuklu dokuma sanayiinde en az 3 çırak ve 20 işçi çalıştıran işyerlerinde uygulanan ve yaklaşık 20.000 çocuğun yararlandığı belirtilen bu yasa ile 9 yaşından küçük çocukların çalıştırılması yasaklandığı gibi, 9-16 yaşlarındaki çocukların gece döneminde çalıştırılmaları da yasaklanmıştır. Çocuklar ile gençlerin çalıştırılma süreleri ise 12 saat ile sınırlandırılmıştır.” *Demir*, Fevzi: “Çalışma Hayatında Çocukların Korunması”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S. (2012), s. 550.

³⁶ *Süzek*, s. 8

³⁷ *Alp*, Salih: “Refah Devleti Düşüncesinin Gelişimi ve Bir Liberal Alternatif Olarak Üçüncü Sektör”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 156 (Ocak-Haziran 2009), s. 266.

³⁸ *Tuna*, Orhan/ *Yalçıntaş*, Nevzat: *Sosyal Siyaset*, Filiz Kitabevi (Mart 2011).

Sosyal devlet ilkesi 1848 Fransız Anayasası ve 1919 Almanya Weimar Anayasası ile ilk kez anayasal bir yansıma bulsa da, 20. yy'ın başlarında güçlenen proleter mücadele, 1920'lerde sanal olarak yaratılan "sosyalizm tehlikesi" nedeniyle ötelenen proleter temsilin parlamentoda kendini göstermesinin yolunu açmıştır. Sanayi kapitalizminin toplumu artan proleter mücadele karşısında belli bir yöntem izlemek zorunda kalmış, zayıf kesimleri siyasal ve sosyal arenadan dışlamak ile sosyalizmi kucaklaştırmak kendi liberal demokrat sistemine uyumlaştırmak arasında bir seçim yapmıştır. Dışlayıcı tavrın hukuk devleti ve uluslararası camiada kabul görmek açısından elverişli olmadığını gören endüstri toplumu, kendisini koruyabilmek adına, insan kişiliğinin korunmasını amaç edindiği temel liberal değerlerden de destek alarak sosyal bir nitelik kazanmıştır.³⁹ Marxist düşünce etkisiyle deneyimlenen 1917 Sovyetler Ekim Devrimi de radikal liberal örgütlenmeleri beslemiş, endüstri toplumunu doğrudan sosyalizmi benimsemektense, sosyal bir nitelik kazanmaya itmiştir.⁴⁰

ABD'de 1929 ekonomik krizi ile liberal politikaların yarattığı buhran sonrası Roosevelt'in "New Deal" politikaları dahi Keynesçi yaklaşımın gerekliliğini kabul etmiş ve genel olarak sosyal devletin talep ettiği devlet müdahalesi bir felsefi temele oturtulmuş, liberal toplumdan evrilme istemeyen ülkeler için daha ılımlı bir kavram olarak Ordo-liberalistler tarafından "piyasa sosyalizmi" ortaya atılmıştır. 1800'lerde başlayan sosyal ve ekonomik hayatı koruma ve sosyal adaleti sağlama düşüncesi, bireysel hak ve özgürlüklerin korunması ve hukuk devleti ilkesinin gereğinin yerine getirilmesi bakımından önemli bir adım olarak 20. yy başlarında net bir şekilde atılmaya başlanmıştır.

Sosyal devletin edindiği yükümlülükler bakımından elbette ilk olarak sosyal hakların "hak" niteliği de tartışılmış ve bu haklara yönelik belli eleştiriler getirilmiştir. Sosyal haklar (ve bunlardan bağımsız düşünülemez olan ekonomik haklar) çalışma hakkı, asgari ücret, eşit işe eşit ücret, sağlık, eğitim ve zayıf tarafı koruyucu haklar ve sayısız benzerleri ile birlikte mütalaa edilmiştir. Bu haklar devletten bir edimde bulunmasını talep eder, öyle ki bunun ilerisine geçerek yepyeni programlar üretmesini ve buna yönelik mali kaynaklarını kullanmasını gerekli kılar.⁴¹ Bu hâlde felsefe temelli olarak sosyal "hakların" hak olmaktan öte devletin sağladığı fırsatlar olduğu; anayasal temelli olarak üzerinde evrensel olarak uzlaşa olmadığı ve net tanım ve sınır-

³⁹ Bulut, Nihat: "Küreselleşme: Sosyal Devletin Sonu Mu?", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 52, Sayı: 2 (2003), s. 176.

⁴⁰ Alp, s. 266.

⁴¹ Schwartz, s. 554.

larının olmadığı; demokratik teorik olarak ise bu hakların yargısal uygulamasının siyasi iktidarın yetkisini mali yükümlülüklerle sınırlandırdığı eleştirileri getirilmiştir.⁴²

Bununla birlikte her türlü eleştirel taban reddedilebilmiş ve sosyal hakların anayasada yer almak, bir başka deyişle pozitif nitelik kazanmak, ve uluslararası sözleşmelerle geniş ölçüde kabul edilmek suretiyle hak niteliğine sahip olduğu kabul edilmiştir. Öyle ki, AİHS'te yer almayan sosyal hakların AİHS'in yorumlanması ile bu bölgesel örgütsel konvansiyona dahil edilebileceği kabul edilmiştir. AİHS md. 8, md. 11, md. 4 ve 1 No'lu Protokol md. 1 ve 2 ile sosyal hakların AİHS muhtevasında mütalaa edilebileceği ortaya konmuştur.⁴³ Sonrasında 1961 yılında kabul edilen ve 1994 yılında yürürlüğe giren Avrupa Sosyal Şartı ile de sosyal hakların "hak" niteliği pozitif hukukta yansımaları bulmuş, 1996'da getirilen revizyon ile sosyal standartlar getirilmiştir.⁴⁴

Bu bağlamda, sosyal devlet ve bunun organik bir sonucu olarak ortaya çıkan sosyal haklar, hukuk devletinin (ve benzer bir şekilde *rule of law* ilkesinin temel aldığı bireysel hak ve özgürlüklerin korunmasında sosyalist temelli politikalar izlenerek sağlanmaya çalışılmış, sosyal hakların varlığı olmadan (hürriyetlerin monizmi gereği) medeni ve siyasal hakların da içinin boş kalacağı kabul edilmiş ve devletler ekonomik olarak da Keynesçi politikalar izlemeyi tercih eder hâle gelmiştir. Böylece liberal hukuk devletinin post-Sanayi Devrimi travmaları çözüme kavuşturulmak istenmiş ve bunun da ötesinde demokrasi ve siyasi yaşama katılım açısından önemli aşamalar kaydedilmiştir.⁴⁵ Bu durum II Dünya Savaşı sonrasında da varlığını sürdürmüş, 1947 İtalyan Anayasası, 1949 Alman Anayasası, 1958 Fransız Anayasası ve 1961 Türkiye Anayasası'nda da görülebileceği gibi sosyal devlet anayasal varlığını korumuştur.⁴⁶

⁴² Scheppele, Kim Lane: "A Realpolitik Defense of Social Rights", Texas Law Review, Vol. 82, No. 1921 (2004), s. 1922.

⁴³ Mikkola, Matti: "Social Rights as Human Rights in Europe", European Journal of Social Security, Vol. 2, No. 3 (2000), s. 261.

⁴⁴ Anılan Şart ile iş hukuku bakımından da işsizliğin önlenmesi, adil asgari ücretlendirme, makul çalışma saatleri ve koşulları, mesleki örgütlenme ve toplu pazarlık (sözleşme) hakkı ile iş sağlığı ve güvenliği kabul edilmiştir.

⁴⁵ Bulut, s. 180.

⁴⁶ Bulut, s. 177.

B- 1973 Petrol Krizinden Sonra ve Küreselleşme Karşısında Sosyal Devlet

1970’li yıllara gelindiğinde, kamusal alanda faaliyetlerini artıran devlet, gördüğü yoğun kamu hizmetiyle ve özel sektöre olan çok çeşitli müdahale biçimleriyle artık ekonomik ve sosyal yaşamda baskın bir yer edinmiş, özellikle 1973 Petrol Krizi ile birlikte sosyalist politikalar eleştirilir hâle gelmiş, neoliberalizm etkili bir biçimde sosyalist sistemi eleştirmiş ve sosyal devlet ilkesinin zıttı uygulamalar sunulmaya başlanmıştır. Sosyalist rejimlerin çöküşü de sosyal devleti ortaya çıkaran kavramsal temeli sarstığından neoliberal söylemleri güçlendirmiştir.⁴⁷ Bu hâliyle krizden çıkılmasında önemli yeri olan neoliberal politikalar, sosyal devlete yönelik eleştirilerin temel dayanağı ve devletin küçülmesi ve özelleştirmenin ortaya çıkışına sebep olmuştur. Bu bağlamda 1973 Krizi ile küreselleşme olgusunun ortak olarak incelenmesi, sosyal devletin geçirdiği dönüşüm bakımından daha elverişli olacaktır.

Küreselleşme olgusu ile uluslararasılaşan sermaye, burjuva ve endüstri toplumunda tamamen devlete sığınan ve onun korumacılığını sermayeden farklı olarak uluslararası örgütler ve uluslararası hukuk düzenlemeleri ile de koruma altındadır. Buna bağlı olarak devletler makro düzeyde birbirleriyle rekabet edebilmek adına, sermayenin bu konumu göz önünde bulundurulacak olursa, sosyal olandan uzaklaşma yolu izlemeye başlamıştır. Ulusal pazardan çıkıp çetin rekabet ortamında uluslararası pazarla mücadele etme gayreti içerisinde olan devletler, 1970’lerden önce sahip oldukları sosyal adaleti korumacı tavrı ikinci plana itmiş, iş hukukunda kabul edilen esnekleşme prensibinde de görülebileceği üzere devletin sahip olduğu müdahaleci tavır azalmış, belli oranda deregülasyona başvurulmuştur.⁴⁸ Gelişmekte olan ülkelerin ulusal pazara sermaye akışını kolaylaştırmak, gelişmiş ülkelerin ise teknolojik ve pazara dayalı üstünlüklerini korumak amacıyla yöneldiği bu neoliberal akım, devletlerin kamu harcamaları bakımından ilk olarak geride

⁴⁷ Erdal, Süleyman: “Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti Uygulamaları Açısından İsveç Modelinin Değerlendirilmesi”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye A.B.D, İzmir (2012), s. 139.

⁴⁸ Kanımızca deregülasyon olgusu devletin kamu sektöründen çekilip kamu hizmetlerini özel hukuk kişilerine gördürdüğü hâller haricinde özel hukuk ilişkilerinin düzenlenmesi bakımından açıkça görülmektedir. Devletin özel sektör alanında küçülmesi ve yerini özel şirketlere bırakması ile deregülasyonun gerçekleşmediği, aksine bir reregülasyona yol açtığı ve devletin özel hukuk kişilerine gördüreceği kamu hizmetleri bakımından daha fazla düzenleyici işlem çıkarma yoluna gittiğine ilişkin bkz. *Rose-Ackerman*, Susan: “Deregulation and Reregulation: Rhetoric and Reality”, Faculty Scholarship Series. Paper 597 (1990).

bırakmayı tercih edecekleri ve bir “yük” olarak gördükleri sosyal politikaya yönelik hizmetlerin görülmesi bakımından devletin artık elini çekmesine neden olmuştur.

Küreselleşme ve neoliberal söylemin özellikle 1980 sonrası kesinleşen paralelliği devletin piyasaya müdahalesinin yeniden sınırlandırılması ve serbest piyasa ilkesinin yeniden öne çıkarılmasının yolunu açmıştır. Bununla birlikte, endüstri kapitalizminin proleter mücadeleyi içine alıp devşiren ve onu sosyal ve siyasal arenadan dışlamayan tavrı neoliberal kapitalizmde tercih edilmemiş, dışlayıcı bir yol izlenerek sosyal devletin dayandığı temeler oldukça sarsılmıştır.⁴⁹ Habermas’ın ifade ettiği üzere, Sanayi Devrimi sonrası endüstri toplumunda yer alan ekonomik ve sosyal düzensizliğin düzeltilmesi için sağlanan ve sosyal devlete giden uzlaşının sonuna gelinmiş, küreselleşme ile sosyal devlet küçülmüş, sosyal güvensizlik artmıştır.⁵⁰

Dolayısıyla, sosyal devlet küreselleşme ve uluslararası pazarın doğurduğu rekabet ortamında küçülmek zorunda bırakılmış, işsizliğin arttığı ve sınıflar arası eşitsizliğin derinleştiği ortamda sosyal hakların da gittikçe sınırlandırılması veya esnekleştirilmesi ile sağladığı ivmeyi çok hızlı bir şekilde kaybetmiştir. Uluslararası arenanın sosyal devletin gereklerine ve sosyal hakların gereğinin yerine getirilmesine duyarsız kalmadığı ve özellikle BM ve bağlı kuruluşlarının dezavantajlı gruplar ile ekonomik, sosyal ve siyasi eşitsizliklerin giderilmesine yönelik çalışmalar yürüttüğü ve devletlerin sosyal gelişimini desteklediği argümanı ise ne yazık ki hüsnükuruntudan öte geçememektedir. Zira küreselleşmenin keskin çehresi ekonomik olanı hâla sosyal olana tercih etme inancını devletlerde canlı tutmaktadır.⁵¹

3. Sosyal Devletin Sınırlandırıcı Dönüşümü

A- Sosyal Hakların Sağlanmasında Devletin Yükümlülüğü

Çoğulcu bir toplumda demokrasinin varsayılan düzen olduğu düşünülecek olursa, sosyal adaletin sağlanması her şeyden önce çoğulculuğun ve farklılıkların öne çıkarılmasının bir gereğidir. İnsan, bir değer olarak insan onuru olmadığı sürece yaşayamaz ve neticede bir toplumsal uzlaşının ürünü olduğu varsayılan anayasalar da bireylerin eşit özerkliklerini ve ahlaken sahip

⁴⁹ Bulut, s. 190.

⁵⁰ Habermas, Jürgen: Küreselleşme ve Millî Devletlerin Akıbeti, çev. Medeni Beyaztaş, Bakış Yayınları, İstanbul (2002), s. 59-60.

⁵¹ Adda, Jacques: Ekonominin Küreselleşmesi, çev. Sevgi İnceci, İletişim Yayınları, İstanbul (2013), s. 121.

oldukları değerleri tanımak durumundadır.⁵² Sosyal eşitsizliklerin daha önce bahsedilen sebeplerle ortaya çıkış biçimi ve buna getirilen liberal burjuva hukuk devletinin sosyal devlete evrilmesi ile sosyal hakların varlığının kabulü, her şeyden önce devletten belli bir adım atmasını bekler. Öyle ki, devlet bu hakların varlığını (ana)yasalaştırmak ve gereğini yerine getirmek yükümlüsüdür. İşte burada, devletin yükümlülüğünü sağlayan faktörlerin, bahsi geçen tarihî ve teorik gelişimden bağımsız olmayacak bir şekilde neler olduğunun tespiti gerekir.

Bir hukuk devletinin sosyal hakların sağlanmasındaki yükümlülüğünü kavrayabilmek için iki farklı boyutta inceleme yapılabilir: şekli hukuk boyutu ve maddi hukuk boyutu.⁵³ Şekli hukuk boyutu bakımından yapılabilecek şey, sosyal hakların anayasalarda yerini buluş şeklini incelemek ve uluslararası camiada bu hakların tanınması olgusuna yakından bakmak olur. Örneğin BM Uluslararası Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Sözleşmesi veya Avrupa Sosyal Şartı'na taraf olmak, bir devlet bakımından sosyal haklara ilişkin yükümlülüğünü şekli hukuk itibarıyla yerine getirdiğini gösterir vaziyettedir.

Nitekim kabul edildikten sonra hızla taraf sayısı artan bu sözleşmeler şekli anlamda bu yükümlülüğünü yerine getiren devletlerin, bu hakların arkasında duracak teorik bir çerçeve olmasa dahi uluslararası camianın getirdiği sorumlulukla harekete geçebileceğini göstermiştir. Anayasaların sosyal hakları düzenlemesi bakımından da, demokratik devrimlerin veya ilerici olduğu ileri sürülen anayasaların, hukuki ve sosyal gerçeklikler altında çaresiz kalışı göz önünde bulundurulacak olursa, demokratik yönetim, pazar ekonomisi ve hukuk devletinin birlikte yürümesinin önemi görülebilir.⁵⁴ Şöyle ki, sosyal hakları anayasal sisteme dahil edip etmeme tartışmasında 19. yy'da ABD anayasası örnek gösterilmektedir, nitekim bu anayasa sosyal hakların varlığına yer vermemekle esnek ve değiştirilebilir bir model öngörmektedir.⁵⁵ 19. yy'da diğer ülke anayasalarına da ilham veren bu model, I. Dünya Savaşı sonrası Weimar anayasası ile çok büyük oranda sarsılmış ve II. Dünya Savaşı sonrası BM Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Sözleşmesi'nin de kabulüyle terk edilmiştir. Savaş sonrası dönemde anayasalarını oluşturan

⁵² Liebenberg, Sandra: "Needs, Rights and Transformation: Adjudicating Social Rights", Stellenbosch Law Review Vol. 5 (2006), s. 7.

⁵³ Kardos, Gdbor: "Universal Justification for Social Rights", Miskolc Journal of International Law, Vol. 6, No. 1 (2009), s. 18.

⁵⁴ Scheppelle, s. 1922, 1923.

⁵⁵ Landau, David: "The Reality of Social Rights Enforcement", Harvard International Law Journal, Vol. 53, No. 1 (2012), s. 193.

Bu hâlde rahatlıkla görülebilir ki, şekli olarak yükümlülüğü yerine getirmek hiçbir şekilde sosyal hak yükümlüsü olarak devletin bu hakların korumak istediği menfaatleri koruduğu anlamına gelmez. Oscar Schacter'in ifade ettiği üzere, üç katlı bir hukuk yapısında politik talepler ve genel değerler üçüncü; içsel makullük ve düzenleyicilik ikinci; sosyal gerçeklik ise birinci sırada yer alır. Bu üç kat arasında asansör görevi gören şekli hukuk kuralları, en alt katta yer alan sosyal gerçeklik olmadığı nispette çökmeye mahkumdur.⁵⁶ Devletin maddi hukuk anlamında sosyal hak yükümlüsü olması ise şekli hukuka ilişkin yükümlülüklerinden daha karmaşık ve çözmesi zordur, zira evrensel bir şekilde bireylerin menfaatlerini sağlamaya yönelmeli, günümüz kapitalizm çarkında görmezden gelinen milyonlarca bireyin yaşadığı sayısız hak ihlali ve fırsat eşitsizliğini çözmeye uğraşmalıdır. Bireyin yaşam hakkı, maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkı, fiziksel ve psikolojik varlığını koruma hakkı ve ifade özgürlüğü, var olabilmesi için olmazsa olmazlardır. Sosyal katılıma ilişkin olarak eğitim ve çalışma gibi hakları da sosyal haklar ile başkaca temel hakların hiçbir şekilde birbirinden ayıramaz bir bütün olduğunu gösterir. Medeni ve siyasal hayatın çok büyük bölümü, her daim sosyal hayatla iç içedir ve medeni ve siyasal haklar sosyal haklarla desteklenmediği sürece gereği gibi kullanılamaz hâldedir.⁵⁷

Sosyal hakların hukuki niteliğine ve yürütülmesine ilişkin tartışmalar yer almakla birlikte⁵⁸, devletin yükümlülüğü hem maddi hukuk boyutu hem de şekli hukuk boyutu ile sabit olmanın yanı sıra, ekonomik ve sosyal gerçekliklere de dayanır. Bu hâlde devlet, anayasal güvence altına aldığı bu hakların gereğini yerine getirmek için yeni politikalar yaratıp mevcut politikaları iletir, mali kaynaklarını kullanır, organlarını bu hakların gereğini yerine getirme amacına uygun kullanır.

B- Sosyal Hakların Sınırlandırılmasına Yol Açan Nedenler

Sosyal haklar, yukarıda açıklandığı üzere devletin yükümlü oluşunu ve bireyleri sosyal adalet, sosyal özen ve sosyal güvence ile refah içinde bir hayat yaşamalarını amaçlamakla birlikte, devletlerin bu hakların gereğinin yerine getirilmesi bakımından, medeni ve siyasal haklarda olduğu gibi

⁵⁶ Kardos, s. 23.

⁵⁷ Kardos, s. 22.

⁵⁸ Sosyal hakların anayasal niteliğinin kabul edilmesine ilişkin olarak ekonomik engelleri ve mahkemelerin uygulamada yol açabileceği sorunları ileri süren görüş için bkz. *Scheppele*, s. 1920 vd., *Goudéa*, Carlos: "Social Rights Against the Poor", *ICL Journal*, Vol. 7 (March 2013) s. 460 vd.; sosyal adalet ve sosyal hakların medeni ve siyasal haklarla olan ilişkisi ve Fraser'ın görüşleri için bkz. *Liebenberg*, s. 7 vd.

belli sınırlamalara başvurması gündeme gelebilir. Bunun ilk sebebi, 1973 Petrol Krizi ile ortaya çıkan neoliberal yükseliş ve küreselleşmenin getirdiği iktisadi politikalar. Buna göre neoliberal iktisadi yapıyı benimsemiş olan devletler, iş gücü piyasası, istihdam, ücretler, sendikalar, gelir dağılımı, sosyal güvenlik ve endüstri ilişkilerinde toplu pazarlık bakımından sosyal hakların sınırlandırılması yoluna giderek belli bir *esneklik* benimseme yöntemi izler.⁵⁹ Öyle ki, bu politika, kendisini uluslararası camiada da kabul ettirmiş ve AB’de Yeşil Belge ile *flexicurity* (güvenceli esneklik) kavramının ortaya çıkmasına sebep olmuştur.⁶⁰ Bununla birlikte, getirilen ve getirilmesi öngörülen sınırlamalar her daim belli bir asgari çekirdeğe sahip olmuş, aksi takdirde BM Komitesi’nin de ifade ettiği üzere *raison d’être*’ini (varlık nedenini) kaybedeceği kabul edilmiştir.⁶¹ Tarihsel gelişmelerin ve neoliberal ekonomik politikaların yanı sıra, sosyal hakların uygulanırılığı ve teorik temeli bakımından da belli sınırlamaların getirilmesine neden olmuştur. Teorik temele getirilen sınırlar bakımından öne çıkan ilk argümanlar siyasal tercihlerin ortaya konmasında yasama ve yürütme organlarının görevini yargı organının üstlenmesi, siyasal söylemden uzaklaşıp teknik ve hukuki söylemlere ağırlık verilmesi ve yargının siyasal yaşamı hegemonyası altında almasıdır.⁶² Bu argüman kendisini “kurumsal itiraz” olarak göstermiş ve kuvvetler ayrılığı ilkesine ters düşecek bir temel oluşturduğu iddiası ile sosyal hakların yargı organının elinde böylesine kullanılabilmesinin hukuk devletin içerisinde barınamayacak bir uygulama olduğu savunulmuştur. Birtakım kritikler, mahkemelerin sosyal haklar ve demokrasi/kapasite gerilimini Güney Afrika Anayasa Mahkemesi’nin *Grootboom* kararında olduğu gibi zayıf ve esnek bir formülle çözmesi taraftarı olmuşsa da⁶³, evrensel uygulama alanı bulacak sosyal haklara yönelik yaklaşımın bu şekilde vakaya özgü olmaması gerektiği kabul edilmelidir. Uygulamada da mahkemelerin bu yaklaşımı benimsemediği, *bireysel yürütme* modelini benimsediği görülebilir. Şöyle ki, sosyal olan ile ekonomik olan arasındaki denge, bireysel olarak açılan tekil davalarda talep edilen neyse devlet tarafından verilmesine hükmederek sağlanabilir. Böylece tek bir davacıya kamu

⁵⁹ Genç, İlhami: “Neoliberal İktisat Politikaları ve Sosyal Devlet Arasındaki İlişkilerin Analizi ve Sosyal Devletin Geleceği”, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi ABD, Ankara (2009), s. 203 vd.

⁶⁰ *Süzek*, s. 21.

⁶¹ *Kardos*, s. 22.

⁶² *Yılmaz*, Zülfiye: “Olumlu Edim Gerektiren Sosyal Hakların Sınırı: Karşılaştırmalı Hukuk Perspektifinden 1961 ve 1982 Anayasaları Dönemi Uygulamaları”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 1 (2014), s. 696.

⁶³ *Landau*, s. 199.

hizmetinden yararlanma imkanı sunularak kompleks ve devasa sosyal ve ekonomik dengelerin yer aldığı bir soruna girilmemiş olur. Ancak bu da haklar bakımından mutlaka olması gereken eşitlik ilkesine elbette aykırı düşer. Bu nedenle kimi mahkemeler de negatif bir tutum sergileyerek açılan her davayı reddetme yoluna gitmiş ve sosyal hakların kullanımını negatif statü haklarının kullanımına indirgemıştır.⁶⁴

Sosyal hakların anayasalarda yer alması, “sözleşmeci itiraz” itirazına da sebep olmuştur. Siyasi iktidarın meşruiyetini kaybedeceği argümanı üzerine yoğunlaşan bu itiraza göre, Talas’ın da ifade ettiği gibi: “Anayasalarda sosyal haklara yer verilmesi bazı kaygıları beraberinde getirmektedir. Bunlar, sınırlı ekonomik kaynaklar nedeniyle gerçekleştirilemeyen sosyal hakların halk içinde düş kırıklığı ve dahası öfke yaratabilecek olmasıdır. Mali kaynakların kısıtlılığı yüzünden sosyal haklar alanında yaşanan bu hezimet temel haklar alanına da yayılabilir ve bunların da göreceli olduğu kanısı uyanabilir; dahası bütün yükün devlete yüklenmesi kişilerin kendi yaşamlarının sorumluluğunu üstlenme sorumluluğu ya da kaygısı duymasını engeller”.⁶⁵ Aynı şekilde, sosyal hakların diğer haklara ait teoriden farklı bir biçimde, örneğin negatif statü hakları gibi devletten talepte bulunulabilecek ve mahkemeler önünde dava edilebilecek haklardan olmadığı, anayasal düzende fırsat eşitliği ve sosyal adaleti sağlayıcı hakların anayasal sistemde yer almasının rasyonel olmadığı da iddia edilmektedir. Bu, anayasa teorisine ait maddi anlamda anayasa/yöntemsel anayasa tartışmasıyla da alakalıdır. maddi anlamda anayasada sosyal haklar diğer haklar gibi rasyonel bir yer edinebilecekken, yöntemsel anayasada bu mümkün görülmemektedir.⁶⁶

Sosyal haklara getirilen ve devletin bu bağlamdaki yükümlülüğüne sınırlamalara sebep olan diğer bir olgu olarak uygulanırlık problemi de gösterilir. Modern devlet kurgusunda sosyal devletin kendisine yüklenen sosyal adaleti sağlama, sosyal özeni gösterme ve sosyal güvenliği sağlama yükümlülüğü, yeni politikalar üretme ve var olanları geliştirme amacını ortaya koyduğundan, kamu hizmetinin görülme sıklığı ve kapasitesi artmalıdır. Bu hâlde de devletin sahip olduğu egemenlik iddiası ve kapasitesi gündeme gelir ve sosyal hakların gereği kapasite sınırlılığı çerçevesinde yerine getirilebilir. Bu kriterlere örnek olarak da ölçülülük, hakkın özü, demokratik toplum düzeni, mali kaynakların yeterliliği ve uluslararası insan hakları antlaşmaları göste-

⁶⁴ Landau, s. 199.

⁶⁵ Yılmaz, s. 695.

⁶⁶ Yılmaz, s. 699.

rilebilir.⁶⁷ Aynı şekilde bu sınırlılıklar kendisini kamu hizmetlerine başlanma aşamasında, kamu hizmetleri yürütülürken veya sona erdirilirken kendisini gösterir. Şöyle ki, anayasalar devletleri sosyal hakların gereğini yerine getirmek için yükümlendirirken, Türkiye Anayasası md. 65'te olduğu gibi öncelikleri belirlemek ve mali kaynakları gözetmek sınırını ortaya koyabilir, ki bu da bir yerindelik sorunu olarak algılanabilir.⁶⁸ Bir kamu hizmetine başlamak hususunda devlete çizilen sınırlar, zaten başlamış bir kamu hizmetinin yürütülmesinde ve sona erdirilmesinde aynı şekilde de uygulanacak ve hatta devletin bu konudaki takdir yetkisi daha da sınırlandırılmış olacaktır. Örneğin zaten sağlanmakta olan sosyal hakların sınırlandırılması, buna ilişkin sebeplerin ortadan kalkması veya o hizmete yönelik ihtiyacın artık bulunmaması bu sınırı aşabilir. Oysa ki devlet, kamu geliri elde etme ve kamu hizmetini görmekte kullanacağı kamu harcamasını yapma konusunda uzman bir örgüttür ve vergi gibi mali yükümlülükler öngörme ve bireylerden kamu geliri tahsil etme konusunda daha fazla yetkiye sahip olabilir. Hiçbir toplumsal yapılanma tarih boyunca görülmemiştir. Bu hâlde devlet, alelade bir tüzel kişiden farklı olarak en iyi yöntemleri araştırmak ve çözümlenmek, görev, yetki ya da sorumluluğunu yerine getirmek zorundadır. Dolayısıyla esasen mali kaynakların yeterliliği, sosyal hakların sınırlandırılması bakımından örneğin bir şirketin piyasada hayatta kalması için gözetileceği menfaatlerden varesten olmalıdır. Keza aynı argüman, teknolojik gelişmelerin hızlı gelişmesi de bir kamu hizmetinin görülmesi bakımından bir mazeret olamaz.

Bu bağlamda, sosyal haklar bakımından devletin yükümlülüğü hem şekli hem maddi hukuk bakımından sabittir ve sosyal devletin üç temel gayesi çevresinde hukuk devleti, bu hakların gereğini yerine getirirken anayasal düzenlemeler çerçevesinde teorik ve uygulamadan doğan sınırlılıkları göz önünde bulundurur. Bununla birlikte, bu sınırlılıklar hiçbir zaman yükümlülüğün ötesine geçmemeli ve sosyal devleti ve sosyal hakların varlığını kabul ettiren tarihsel, sosyal ve hukuki gerçeklikler hiçbir zaman göz ardı edilmemelidir.

⁶⁷ *Kaboğlu, İbrahim Ö.*: "Anayasada Sosyal Haklar: Alanı ve Sınırları", Sosyal Haklar Ulusal Sempozyumu (2010), s. 54.

⁶⁸ *Atasayan, Gözde*: "Devletin Sosyal ve Ekonomik Ödevlerinin Sınırı", Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1 (2013), s. 9.

II. HUKUK DEVLETİ VE SOSYAL DEVLET İLKELERİNİN AYRILIĞI VE BİRLİĞİ

1. Hukuk Devleti ve Sosyal Devletin Tarihsel ve Teorik Açından Ayrıldığı Noktalar

Hukuk devleti ve sosyal devletin ortaya çıkışı incelendiğine göre, bu iki ilkenin teorik ve tarihsel belli farklılıklara sahip olduğu rahatlıkla gözlemlenebilir. Bu minvalde, bu iki ilke arasındaki dikotominin ortaya konabilmesi açısından da gelişim süreçleri gözetilerek ortaya konacak tarihsel ve teorik farklılıkları dile getirmek, zıtlık ve birlikteliklerin anlaşılabilmesi için yararlı olacaktır.

A- Tarihsel Gelişimin Getirdiği İlkesel Farklılıklar

Hukuk devleti ve sosyal devlet, ilk olarak tarihsel gelişim süreci içerisinde farklılık gösterir. Hukuk devleti kavramı sosyal devletten daha önce ortaya atılmış, burjuva toplumunun mutlakiyetçi devlete karşı verdiği mücadelenin ve burjuva devrimlerinin bir ürünü olarak tarih sahnesinde yerini almıştır. 19. yy başlarında beliren bu siyasal savaşta burjuva toplumu “kendi varlığı ve meşruiyeti için savaşmış” ve 18. yy’ın polis devleti, liberalizm akımından beslenen 19. yy burjuva devrimleriyle özgürlükçü ve teminatçı bir hukuk devletine dönüşmek zorunda kalmıştır.⁶⁹ Hukuk devleti, burjuva toplumunun menfaatlerini koruyabilmek adına onun ortaya koyduğu mücadele ile yaşam, özgürlük, aile ve en önemlisi de mülkiyet hakkı üzerine inşa edilmiştir. Bu hâliyle, bireysel hak ve özgürlüklerin korunabilmesi adına da devletin tam müdahalesizliği talep edilmiş, özel hukuk kişilerinin kendi aralarındaki ilişkilerin daha önce de değinildiği gibi salt taraf otonomisine bırakılması istenmiş, serbest piyasa ekonomisi oluşturulmuş, *görünmez ele* güvenilmiştir.

İlk ortaya çıkış şekliyle güçler ayrılığı, bağımsız yargısal denetim, yasalık ve öngörülebilirlik ilkelerine dayanan hukuk devleti, eylem ve işlemlerini kendi koyduğu kurallar üzerinde yürütür, bireysel hak ve özgürlükleri bu şekilde (anayasal) güvence altına alır, mali sorumluluğa sahiptir ve vergilendirme yetkisinde de görülebileceği üzere normlar hiyerarşisine çok büyük önem atfeder.⁷⁰ Nitelik ve içeriği tarihsel gelişmeler nedeniyle bir ölçüde belirsiz ve sıklıkla kullanılmış olan Rechtsstaat ilkesi, kıt’a Avrupası’nda kazandığı tarihî ehemmiyeti kaybetmiş olarak yorumlanabilecekse de⁷¹, Böckenforde’un da

⁶⁹ Huber, Ernst Rudolf: “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet”, çev. Tuğrul Ansay, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 3 (1970), s. 30.

⁷⁰ Çağan, s. 137.

⁷¹ Bhat, s. 36.

ifade ettiği üzere “güçlü liberal ve demokratik eğilimleri içerisinde barındırıyor olsa da”, üniter devlet, güçler ayrılığı ve merkezî politik idare (*einheitliche Staatsgewalt*) köklerine sahiptir.⁷² Elbette gerçek bir hukuk devletinin de sağlıklı bir liberal demokrasiden çok daha öte bir kavram olduğu kabul edilmektedir.

Sosyal devlet ilkesine bakacak olursak ise, kavram olarak ortaya çıkabilmek için 19. yy sonları ile 20. yy başlarını beklemek gerekir.⁷³ Bu sefer ise hukuk devletinde olduğu gibi burjuva toplumunun verdiği bir mücadeleden ziyade, artık Sanayi Devrimi ile evrilmiş endüstri toplumunun verdiği bir siyasal savaştan söz edilir. Hukuk devleti bireysel hak ve özgürlükleri korumaya yönelmişken, sosyal devlet devletin müdahalesizliğinin bıraktığı travmaları tecrübe etmiş olarak, tehlikede olan tabakaların bir arada yaşayabilmesini, sosyal adaleti ve barışı sağlamayı, tam istihdam ve çalışma gücünü teminat altına almayı hedefler.⁷⁴ ⁷⁵Bu nedenle de mülkiyet hakkını en öne almaz, öyle ki bu hakka yönelik sınırlandırıcı müdahaleler talep eder. Daha önce de tarihsel vakıalarla değinildiği üzere, Keynesyen ekonomik politikalar kendisini kamu harcaması yaptırma, kamusal alanın genişlemesi ve piyasada regülasyon şeklinde göstermiştir. Nitekim piyasa sisteminin ortaya çıkışı ve sosyal hakların doğuşu da paralellik arz ettiğinden, bireyleri doğrudan etkileyen sosyal risklere karşı sosyal güvencelerin getirilmesi gerekliliği, devleti müdahaleci ve pozitif bir tutum takınmaya itmiştir. Devlet müdahaleci, yeniden dağıtıcı ve girişimci hâle bürünmüş, zayıf olanı koruma amacıyla yatay adaletle birlikte dikey adalet de gözetildiğinden, sosyal refah ve güvenlik sağlanmak istenmiş, kanun önünde eşitlik anlayışı yetersiz kaldığından, kendisini bireyler arası olanakları eşitleyici politikalara evirtmiştir.⁷⁶

Buna karşılık, sosyal devlet, hukuk devletinin liberal ve demokratik zemininden ayrı bir platform oluşturmaya hiçbir zaman çalışmamıştır. Sosyal devlet kavramının içindeki “sosyal” kavramı ile sosyalizmde yer alan “sosyal” kavramı farklı vurgular yapmakta, kolektivizm ve bireycilik noktasında ayrılmaktadır.⁷⁷ Öyle ki, sosyal devletin daha önce de değinildiği üzere burjuva toplumunun Sanayi Devrimi karşısında proleter hareket nedeniyle hissettiği

⁷² Bhat, s. 68, 69.

⁷³ Sosyal devlet konseptinin ortaya çıkışını 1842’de Stein’in “Bugünkü Fransa’da Sosyalizm ve Komünizm” adlı eserine dayandıran birtakım yazarlar da bulunmaktadır.

⁷⁴ Huber, s. 46; Erdal, s. 41.

⁷⁵ Erdal, s. 41.

⁷⁶ Çağan, s. 137.

⁷⁷ Huber, s. 34.

tehdidi savuşturmak ve meşruiyetini korumak amacıyla daha sonra evirildiği endüstri toplumu olarak sosyal talepleri siyasal ve sosyal alanda kabul ettiği kabul edilebilir.

Sonuç olarak, tarihsel gelişim süreci bakımından hukuk devleti ve sosyal devlet, öncelikli olarak gözettileri haklar ve müdahale talepleri bakımından birbirinden ayrılır. Hukuk devleti yaşam, aile ve özellikle mülkiyet üzerinde şekillenerek müdahalesizlik talep ederken sosyal devlet, çalışma koşulları, sosyal güvenlik, sosyal adalet, insan onuru ve tam istihdam üzerine şekillenir ve müdahale talep eder.⁷⁸

B- Mülkiyet Hakkı Bakımından Farklılıklar

Hukuk devleti burjuva devrimlerinin güçlü liberal akıntısıyla doğduğundan, burjuva toplumunun mutlakiyetçi iktidara karşı verdiği mücadele ekonomik olarak öngörülebilirlik adına çok büyük oranda mülkiyet hakkını kutsallaştırmıştır. Mülkiyet hakkı, bireysel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından çok büyük bir önem araz eder, zira burjuva toplumunda mülkiyet; “başarı, dürüstlük, refah, hümanizm ve kültürün ana kaynağıdır”.⁷⁹ Buna göre de devlet bireylerin sahip olduğu mülkiyet hakkında müdahale edemez, bu hakkı sınırlandırıcı yasama faaliyetlerinde bulunamayacağı gibi idari ve yargısal faaliyeti de buna yönelik olamaz.⁸⁰ Hukuk devletinin özel mülkiyeti koruyucu tavrı, vergilendirme ilkelerinin bazılarında da kendisini gösterir, yasama ve yürütme organlarının vergilendirme yetkileri hukuk devletinin getireceği öngörülebilir, şekli anlamda yasal düzenlemelerle sınırlandırılır.⁸¹ Doğal hukuk doktrinine dayanan hukuk devletinde bireylerin sahip olduğu mülkiyet hakkı devlet tarafından verilmeyip zaten mevcut olduğundan, liberalist bir düzende ancak yasayla sonradan belli sınırlandırmalara tabi tutulabilir.⁸²

Sosyal devlet ise mülkiyet hakkının bu denli kutsanmasını kabul etmez,

⁷⁸ Landau, s. 193.

⁷⁹ Huber, s. 47.

⁸⁰ Öyle ki, ilkel bir Rechtsstaat ilkesinin benimsendiği I. Dünya Savaşı öncesi Alman Anayasası, uygulanışı bakımından yargı organına burjuva toplumunun menfaatlerine aykırı olan hükümleri görmezden gelmeye varacak kadar yetki tanımış, burjuvazi gerek idari gerek yargısal mekanizmalarda çok etkin mevkilere ulaşmayı başarabilmiş, böylece feodal bürokratların attığı muhafazakarlığın temelleri burjuva toplumunda da pekiştirilmiştir.

⁸¹ Çağan, s. 141.

⁸² Erdal, s. 67.

burjuva toplumunun sınımsız sarıldığı bu menfaatin endüstri toplumunda yer alamayacağını kabul ettiğinden bu hakkı sınırlama amacı güder, sosyal ve ekonomik gerilimin azaltılıp sosyal ihtiyaçların eşit bir şekilde karşılanabilmesi adına mülkiyet sahibinin hakları kısıtlanabilir. Sosyal devlet ile hukuk devletinin mülkiyet hakkı bakımından zıtlığının en bariz görülebileceği kurum ise haksız fiilden doğan tazminat sorumluluğudur. Hukuk devletinin mülkiyet hakkını mutlak olarak koruma altına aldığı bir hukuk düzeninde özel hukuk kişilerinin tazminat sorumluluğu doğmamalıdır, zira devlet, yargı organı aracılığıyla bireye ait mülkiyet hakkını bu şekilde sınırlandıramaz; istenen, müdahaleye maruz kalanın mameleki durumunun müdahale öncesi ve ertesinde aynı kalmasıdır. Sosyal devlet ise bunun aksine mülkiyetten doğan farklılıkları giderebilmek ve haksız fiilin müeyyidesi ile mağdurun en azından mülkiyet hakkıyla kompanse edilebilmesini sağlamak amacıyla mülkiyet hakkını sınırlandırıp tazminat yükletilebilmesini kabul eder.⁸³

Bu bağlamda, hukuk devleti ve sosyal devlet, mülkiyet hakkına yönelik yaklaşımları ve bu hakkın sınırlandırılabilmesi ile bunun en belirgin örneğini teşkil eden tazminat kurumuna olan yaklaşımlarıyla da birbirinden ayrılır.

C- İktisadi Yapı Bakımından Farklılıklar

Hukuk devleti ve sosyal devletin ayrıldığı temel noktalardan sonuncusu ise bu iki devlet düzeninin öngördüğü iktisadi yapıda yer alan farklılıklardır. Hukuk devlet, serbest piyasa ekonomisine dayanır ve arz ve talep dengesi ile sözleşme serbestisinin ve taraf otonomisinin regüle edici gücüne inanır. Böylece sermaye sahibine karar verme kudreti tanınır ve müteşebbisler serbest piyasa ekonomisi içerisinde hiçbir rekabet hukuku kuralına takılmaksızın serbestçe rekabet eder. Bu durumda ekonomik açıdan güçlü işverenler ile zayıf taraf olan ve kişisel ve ekonomik bağımlılık altında bulunup işin görülmesi için vücut bütünlüğü ve hayatını tehlikeye atan işçi arasında sosyal açıdan eşitsiz bir tablo ortaya konur. Zayıf tarafın korunması ilkesi, daha sonradan ortaya çıkacak tüketiciler ve günümüzde tartışmaya açılmış kâr amacı gütmeyen ve iktisadi olmayan STK'lar için de söz konusu olur.

Buna karşılık sosyal devlet, serbest piyasa ekonomisinden sosyal pazar ekonomisini yeğler, saf ve müdahalesiz bir rekabeti benimsemez ve sosyal yükümlülüklerini yerine getirmek, sosyal adaleti sağlamak, geliri eşit dağıtmak gibi amaçlarla sınırlandırıcı yetkilerini kullanır. İş güvencesi, çalışma süreleri ve çalışma koşullarına ilişkin emredici hükümler getirilir,

⁸³ Huber, s. 47.

böylece zayıf taraf belli oranda korunmak istenir.⁸⁴ Sosyal devletin temele aldığı gelirin ve servetin dar gelirli yararına yeniden dağıtılmasının gerçekleştirilebilmesi için sosyal bir vergi devletinde de mali güce göre vergilendirme politikalarına başvurulmaktadır. Neticede artan oranlı vergilendirme, asgari geçim indirimi, veraset ve intikal vergileri gibi düzenlemelerin getirilmesi, ikincil gelir dağılımının daha adil bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla yöneliktir.⁸⁵ Beveridge Planı, 1929 krizi sonrası alınan önlemler ve özellikle 1950’li yıllardan itibaren giderek artan kamu harcamaları da bunu doğrular niteliktedir.⁸⁶

Sonuç olarak, hukuk devleti ve sosyal devlet öngördükleri iktisadi yapının farklılığı nedeniyle de birbirinden ayrılır, hukuk devleti hiçbir zaman kamu harcaması yapan, kamusal alanda genişleyen ve piyasa regülasyonları getiren bir iktisat yapısı benimsemez ve sosyal bir piyasa ekonomisi yerine serbest piyasa ekonomisini kabul eder.

2. Bir İdeal Olarak Hukuk Devleti ile Sosyal Devlet Birlikteliği

Hukuk devleti ve sosyal devlet, yukarıda bahsi geçen üç temel fark üzerinden tarihsel ve teorik olarak ayrı yollarda ilerlemiş olarak görülse de, büyük oranda örtüştikleri ve birlikte anlam ifade ettikleri kabul edilebilir. Bu birliktelik de kaynağını esasen ayrıldıkları noktaların ta kendisinden alır: burjuva toplumundan endüstri toplumuna geçiş ve korunmak istenen menfaatler ile öngörülen ideal devlet yapısı. Hukuk devleti ve sosyal devlet, her ne kadar birbirine ait zıtlıkları kendi içinde dışlıyor olsa da, günümüzde birçok anayasada kullanıldığı gibi bir “sosyal hukuk devleti”nden de söz edilir, ki bu devlet biçimi de az sonra bahsedileceği üzere hukuk devleti ile sosyal devletin örtüştüğü, ideal bir birliktelik öngörür.

Birbirine zıt görünen bu iki kurumun birleştirilmesi anayasal bir çelişki olmaktan ziyade, örnek saflığı reddeden ve Aristo tarafından bile devlet şekillenmesinde olumlu görülen bir şekilde devletin en iyi şekline ulaşabilmesini amaçlar. Şöyle ki, toplumsal gerçeklikler ve anayasal düzenin sağlanabilmesi adına bu iki kurum gibi birbirine zıt görünen birçok kurum birleştirilmelidir, ki böylece birey-birey ve devlet-birey ilişkilerinde her daim belli menfaat dengeleri sağlanabilsin.⁸⁷ Joseph Stiglitz’in 2008 krizi esnasında Karl Hoff ile birlikte kaleme aldığı makalesinde de bu birliktelik bakımından hu-

⁸⁴ *Huber*, s. 48.

⁸⁵ *Çağan*, s. 146.

⁸⁶ *Erdal*, s. 1, 26.

⁸⁷ *Huber*, s. 48.

kuk devletinin toplumsal sağlayıcı rolü sergilenmiş, hukuk devletinin kısıtlandığı bir doğruda toplumsal refahtan uzaklaşıldığı en azından ekonomik açıdan kanıtlanmıştır.⁸⁸ Modern devletin egemenlik iddiası bakımından gereksinim duyduğu ve siyasi iktidarın iki temel ögesinden biri olan meşruiyet için de hukuk devleti ile sosyal devletin birlikteliğinin gerekli olduğu kabul edilmektedir. İyi yönetim, birliktelik, karşılıklı anlaşma, toplumsal barış ve “ortak anayasa” algısı gereklidir. Özellikle yargı organına burada önemli bir görev düşmekte, mer’i hukukun uygulanmasında hem yasama işlemlerinin hem de idarenin düzenleyici işlemlerinin yorumlanmasında politik akılcılık, sosyal tolerans ve ekonomik kârlılık arasında sürekli denge kurulması, yani sosyal adaletin sağlanması şart görülmektedir.^{89 90}

Hukuk devleti ve sosyal devletin zıtlıklarından yola çıkılarak ulaşılabilecek birlikteliğin temellerini oluşturan burjuva toplumundan endüstri toplumuna geçiş ve korunmak istenen menfaatler ile öngörülen devlet yapısına dönüşecek olursa, ilk olarak, hukuk devletinin ortaya çıkmasına yol açan burjuva mücadelesinin (yani burjuva toplumunun varlığının) endüstri toplumu ve bunun verdiği mücadeleye evirilişi çok kesin çizgilerle birbirinden ayrılmaz. Hatta burjuva ve endüstri toplumunun çok uzun süre boyunca bir arada bulunduğu, çeşitli coğrafya ve tarihsel kesitlerde değişmekle birlikte sabittir. Dolayısıyla toplumsal gerçeklik hiçbir zaman salt burjuva toplumunun varlığı ve buna ilişkin menfaatlerin sağlanması olmamış, endüstri toplumu da aynı sosyal kesit içerisinde 19. yy’dan itibaren yerini almıştır.⁹¹ Dolayısıyla tarihsel açıdan bakıldığında iki ilkeye ait gelişmeler farklı zamanlarda farklı şekillerde ortaya çıksa da, burjuva toplumundan endüstri toplumuna yaşanan geçiş, her iki topluma ait menfaatlerin de korunabilmesi açısından hukuk devleti ile sosyal devletin birlikteliğini gerektirir.

Korunan menfaatlerin niteliği ve öngörülen devlet yapısı bakımından

⁸⁸ Hoff, Karl/ Stiglitz, Joseph E.: “Exiting a Lawless State”, The Economic Journal, Vol. 118, No. 531 (Ağustos 2008), s. 1475, 1492.

⁸⁹ Varga, Andras Zs.: “Beyond Rule of Law”, Justum Aequum Salutare, Vol. 9, No. 2 (2013), s. 120, 122.

⁹⁰ Bunun yanı sıra, “sosyal hukuk devleti”, toplumda yer alan bireylerden sosyal bir dayanışma bekler ve bu dayanışma kendisini kendine kendine yardım hareketinde gösterebileceği gibi, karşılıklı menfaat çatışmalarında bir araya gelerek pazarlık yapma imkanı sunan toplu iş sözleşmeleri gibi şekillerde de gösterebilir. Örneğin meslek örgütlenmeleri ve sendikalar, hukuk devletinin de temel aldığı bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasını makro bir şekilde tüm topluma yayıldığı ölçüde sağlamaya çalışır. Türk, Hikmet Sami: “Sosyal Hukuk Devleti”, Halkevleri Dergisi, Sayı 91, Ayrı Bası (Mayıs 1974), s. 11.

⁹¹ Huber, s. 48.

bakılacak olursa da, hukuk devletinin temelinde yer alan bireysel hak ve özgürlüklerinin korunması üzerinde durulmalıdır. Burjuva liberalizmi ile ortaya çıkan hukuk devleti, temelinde *rule of law* ilkesine benzer bir şekilde bireysel hak ve özgürlüklerin korunmasını alırken, sosyal devlet sosyal adalet ve zayıf olanın korunması amacını güder. Hukuk devleti, sahip olduğu şekli özelliklerin (daha önce de bahsedildiği üzere yasallık, yargı bağımsızlığı, kuvvetler ayrılığı gibi) yanı sıra, bireysel özgürlüklerin korunmasının da muhtevaya dahil olduğu bir konsept ortaya koyar. Bu hâlde bireysel özgürlüklerin korunmasının sebebi, aksi görüşe rağmen, ahlak ve kültürün kaynağı olan birey kişiliğinin sahip olduğu önem ve insan onurudur. Şekli bir hukuk devleti ise sahip olduğu mekanizmalara rağmen insan onurunu temele alan hak ve özgürlük koruyucu yaklaşımı karşılamada hiçbir şekilde yeterli görülmez, ki bu da bizi maddi anlamda hukuk devleti ve şekli anlamda hukuk devleti tartışmasına götürür. Raz'ın da ifade ettiği üzere hukuk devleti birçok şekilde insan haklarını ihlal edebilir ve bunun aksi salt hukuk devleti ilkesi temel alınarak garanti edilemez; bireyin talep ettiği geleceğini planlayabilme ve insan onuru, hukuk devleti şemsiyesi altında kırılğan bir konumdadır.⁹² Buna göre şekli anlamda hukuk devletinin yetersiz kaldığı ve bireysel hak ve özgürlükleri koruyamadığı kabul edilebileceği üzere, Rawls'un adalet anlayışına ve bununla neredeyse özdeşleşen maddi anlamda hukuk devletine başvurmak gerekir. Maddi anlamda hukuk devleti de Radbruch tarafından ortaya konan ve 1930'lu yıllarda ortaya çıkan devlet yapılanmasını ifade eden hâliyle, hukuki eşitlik, mülkiyet hakkı ve sözleşme serbestisini içerisinde tutmakla birlikte, ancak hukuki ve sosyal gerçeklikte yer alan olguların çözümlenmesiyle bir öze sahip olabilir. Sosyal ve ekonomik gerçekliklerle sürekli çelişkiye düşen hukuk normları, belli bir ahenkleştirmeye tabi tutulabilmek için sosyal hukuk ile yoğrulur.

Buna göre “Sosyal hukuk, kişi kavramını aynı düzeye getirici soyutlaştırmanın arkasındaki bireysel özelliği, sosyal güç ve güçsüzlük durumunu göstermekte; meselâ artık sadece kişiler değil, işveren ve işalan, işçi ve müstahdem, ceza hukukunda ise sadece failer değil, tesadüfi ve ihtiyadî suçlular, ıslahı kabil ve ıslahı kabil olma yan suçlular tanımaktadır.”⁹³ Böylece sosyal hukuk ile değişime uğratılan hukuk devletinde maddi anlamda hukuk devleti kriterlerini sağlayabilmek adına sosyal ve hukuki gerçeklikler ortaya konur ve örneğin özel hukuk kişileri artık “kendi olmak öz durumu”ndan (*Urstand des*

⁹² Uygur, s. 35.

⁹³ *Rehbinder*, Manfred: “Sosyal Devlet Yolunda Hukuk Yapısı Değişimleri, Statü-Sözleşme-Rol”, çev. Hikmet Sami Türk, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 1 (1969), s. 96, 97.

Selbstseins) çıkararak “sıfatıyla olmak durumu”na (*Stand des Alsseins*) girer.⁹⁴

Tüm bunların yanı sıra, burjuva toplumunda tehlikede olan varlıksızlar iken, endüstri toplumunda tehlikede olan varlıklılar ve varlıksızlar dahil herkeştir. Mülk sahipliğinin özgürlüğün bir teminatı olduğu zamanlar çoktan geçmiştir; endüstri toplumunda sadece varlıksızlar sınıfının özgürlüğü tehdit edilmemiştir; endüstri çağında varlıklıların kişiliğinin kaybı tehlikesi varlıksızlarınkinden az değildir. Endüstri toplumunda özgür kişiliğin korunması için, “endüstri çağının tehlikeleri ile özel olarak tehdit edilmiş durumdaki bireyleri sıyanet eden bir sosyal devlete herkesin ihtiyacı vardır.”⁹⁵ Bu nedenle sosyal devletin dayandığı üç temel görev, sosyal özen, sosyal tatmin ve sosyal yardım hukuk devletinin de korumak istediği bireysel hak ve özgürlüklerin korunması için ön şart hâlini alır. Bu üç temel görev, liberal burjuva hukuk devleti yapısının sosyalist devletin kolektivist yapısının bireyciliği tehlikeye düşürmesi nedeniyle sosyalist bir devlete evirilmeyip yalnızca sosyal nitelik kazanması ve demokratik sosyal bir hukuk devletine dönüşmesi bakımından da emniyet görevi görmüştür. Yani liberal hukuk devleti, sosyalist akımlardan etkilenerek geçirdiği değişimde kolektif bir devlete dönüşmemek için sosyal devlet olmak kalkanına sığınmış ve meşruiyetini bu şekilde korumuştur.

Sonuç olarak, hukuk devleti ve sosyal devlet, ilk olarak tarihsel zıtlıklarında, bunun ertesinde ise korumaya çalıştıkları menfaatler ve bu menfaatlerin birlikteliğinde birleşir. Şöyle ki, burjuva toplumu ve endüstri toplumu hiçbir zaman birbirinden netlikle ayrılmadığından, bu iki toplumun talep ettiği menfaat koruyucu mekanizmalar bir arada bulunmak durumundadır. Varlıklılar ve varlıksızlar (sermayedar ve proletarya) birlikte tehlike altında oldukları vakit hukuk devletinin sosyal devletle örtüşmesi ve sosyal adaleti sağlayıcı, fırsat eşitleyici, maddi adaleti sağlayıcı⁹⁶, sosyal güvenlik getirici, geliri adil dağıtıcı bir devlet mekanizması gerekir. Sosyal oluşun hukuk devletinin dayandığı bireycilik ve müdahalesiz özgür yaşamla çeliştiği de söylenemez, zira her bir kişisel oluş da ancak hakkaniyete uygun ve dürüst bir bağlamda anlam kazanabilir, kişilik endüstri toplumunda ancak sosyal güvenlik ve sosyal adalet ile gerçekleşebilir.⁹⁷ Dolayısıyla hukuk devleti

⁹⁴ *Rehbinder*, s. 97 vd.

⁹⁵ *Huber*, s. 49.

⁹⁶ Maddi adalet ile (maddi anlamda) hukuk devleti ilişkisi bakımından haklara dayalı ve hak ihlalinde bulunmayan bir hukuk devleti, Rawls’un adalet anlayışına göre özerklik ve insan onuruna dayandığından sosyal devletle de ilgilidir. *Uygur*, s. 34, 35.

⁹⁷ *Huber*, s. 51; Öyle ki, 1970’lerde mücadelesi verilen cinsiyete dayalı ayrımcılık temelli cinsel saldırı ve taciz olgusu, ilk başta medeni hak temelli olarak tartışılmış ve daha

ve sosyal devlet birbirleri üstünde egemenlikleri olmadan, tüm zıtlık ve birlik-telikleriyle yorumlanması gereken, karşılıklı menfaatler dengesini ve sosyal ve hukuki gerçeklikleri göz ardı etmeyen iki ilkenin füzyonu hâline geldiğinde, ideal modern devlet yapılanması ortaya çıkar.

SONUÇ

Yukarıda açıklanan tüm argümanlar gözden geçirilecek olursa, ilk olarak hukuk devletinin ortaya çıkış biçimi itibarıyla muhtevasında yer alan burjuva liberalizminin müdahalesizlik talebinin hukuk devletinin maddi anlamdaki niteliğine ters düştüğü her türlü tartışmadan varestedir. Bu hâlde, maddi adalet anlayışına uygun ve bireysel hak ve özgürlüklerin korunmasını salt anayasal şekli düzenin bir talebi olarak görmeyip insan onuruna dayandıran bir yaklaşım, sosyal devletin de temelinde yer alan insan onuru ve sosyal adalet ile örtüşür ve hukuk devletinin burjuva toplumundan sosyal devletin endüstri toplumuna geçişi açıklamada yardımcı olur. 1973 krizi sonrası artan ve günümüzde hâla süren neoliberal ekonomik politikaların sosyal devlete getirdiği sınırlandırıcı dönüşüm ise, sosyal hakların hukuki varlığını ve devletin buna karşı yükümlülüğünü dahi sorgulatır hâle getirmiştir.

Öyle ki, anayasaların sosyal hakların yerine getirilmesi bakımından devlete yükledikleri yükümlülüğe çizdikleri sınırlar, idare tarafından yoğunlukla kamu hizmetlerinin başlatılmamasına veya başlatılmışsa da sona erdirilmesine mazeret olarak ileri sürülmüştür. Bununla birlikte, daha önce bahsedilip tarihsel, hukuki ve sosyal gerçekliklerle sabit olduğu üzere, hukuk devleti ve sosyal devlet, iki ilke olarak sahip oldukları tarihsel, teorik veya iktisadi yapıya ilişkin farklılıklara rağmen ancak birlikte yürütüldüklerinde anlam ifade eder. Bu hâlde, hukuk devleti ilkesi modern devleti yapısında en azından meşruiyeti sağlama amacı olarak kullanılıp vazgeçilemeyecek olduğundan, sosyal devlet ilkesine yaklaştığı ölçüde varlığını koruyabilecek ve zıtlıkların içinde yer aldığı birlik, ideal “sosyal hukuk devleti”ni ortaya çıkaracaktır.

sonra mobbinge türemiş, medeni alanda kalmayıp sosyal alana transforme olmuş ve cinsiyete dayalı ayrımcılık salt negatif statü haklarına yönelik ihlalden çıkıp işçi-işveren ilişkilerinde de yerini bulmuş, dolayısıyla hukuk devletinin koruması gereken menfaatler nihayetinde sosyal devletin koruması gereken menfaatlere dönüşmüştür. *Davis, Martha F.:* “Introduction: Framing Economic, Social and Cultural Rights”, *Northeastern University Law Journal*, Vol. 4, No. 2 (2012), s. 316.

KAYNAKÇA

- Adda, Jacques:** “Ekonominin Küreselleşmesi”, çev. Sevgi İnceci, İletişim Yayınları, İstanbul (2013).
- Akın, İlhan F.:** Kamu Hukuku: Devlet Doktrinleri, Temel Hak ve Özgürlükler, Fakülteler Matbaası, İstanbul (1974).
- Alp, Salih:** “Refah Devleti Düşüncesinin Gelişimi ve Bir Liberal Alternatif Olarak Üçüncü Sektör”, Maliye Dergisi, Sayı: 156 (Ocak-Haziran 2009).
- Atasayan, Gözde:** “Devletin Sosyal ve Ekonomik Ödevlerinin Sınırı”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1 (2013).
- Aybay, Rona:** İnsan Hakları Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul (2017).
- Bhat, Girish N.:** “Recovering the Historical Rechtsstaat”, Review of Central and East European Law, Vol. 32 (2007).
- Bingham, L.:** “The Rule Of Law”, Cambridge Law Journal, Vol. 66, No. 1 (2007).
- Blaau, Loammi C.:** “The Rechtsstaat Idea Compared With Rule of Law as a Paradigm for Protecting Rights”, South African Law Journal, Vol. 76 (1990).
- Bulut, Nihat:** “Küreselleşme: Sosyal Devletin Sonu Mu?”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 52, Sayı: 2 (2003).
- Çağan, Nami:** “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 37, Sayı: 1 (1980).
- Davis, Martha F.:** “Introduction: Framing Economic, Social and Cultural Rights”, Northeastern University Law Journal, Vol. 4, No. 2 (2012).
- Erdal, Süleyman:** “Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti Uygulamaları Açısından İsveç Modelinin Değerlendirilmesi”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye A.D., İzmir (2012).
- Genç, İlhami:** “Neoliberal İktisat Politikaları ve Sosyal Devlet Arasındaki İlişkilerin Analizi ve Sosyal Devletin Geleceği”, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi A.D., Ankara (2009).
- Gouvêa, Carlos:** “Social Rights Against the Poor”, ICL Journal, Vol. 7, (March 2013).
- Gözübüyük, Şeref A.:** Anayasa Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara (1993).
- Henning, Pj. Van R.:** “Legality and the Rechtsstaat”, South African Law Journal, Vol. 222 (2000).
- Hoff, Karl/ Stiglitz, Joseph E.:** “Exiting a Lawless State”, The Economic Journal, Vol. 118, No. 531 (Ağustos 2008).
- Huber, Ernst Rudolf:** “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet”, çev. Ansay, Tuğrul, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 3 (1970).
- İba, Şeref:** Türk Anayasa Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara (2018)
- Kaboğlu, İbrahim Ö.:** “Anayasada Sosyal Haklar: Alanı ve Sınırları”, Sosyal Haklar Ulusal Sempozyumu (2010).

Kaboğlu, İbrahim Ö.: Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar), Legal Yayınevi, İstanbul (2017) (Genel Esaslar).

Kaboğlu, İbrahim Ö.: Özgürlükler Hukuku: İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, Afa Yayınları, İstanbul (1998).

Kardos, Gdbor: “Universal Justification for Social Rights”, Miskolc Journal of International Law, Vol. 6, No. 1 (2009).

Landau, David: “The Reality of Social Rights Enforcement”, Harvard International Law Journal, Vol. 53, No. 1 (2012).

Liebenberg, Sandra: “Needs, Rights and Transformation: Adjudicating Social Rights”, Stellenbosch Law Review, Vol. 5 (2006).

Locke, John: “Of Identity and Diversity”, An Essay Concerning Human Understanding, 2. Kitap, London, Rivington (1824).

Mikkola, Matti: “Social Rights as Human Rights in Europe”, European Journal Of Social Security, Vol. 2, No. 3 (2000).

Raz, Joseph: The Authority of Law, Oxford University Press, Oxford (2002).

Rehbinder, Manfred: “Sosyal Devlet Yolunda Hukuk Yapısı Değişmeleri, Statü-Sözleşme-Rol”, çev. Hikmet Sami Türk, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 1 (1969).

Rose-Ackerman, Susan: “Deregulation And Reregulation: Rhetoric and Reality”, Faculty Scholarship Series, Paper 597 (1990).

Sağlam, Ömer: “Sosyal Devlet ve İnsan Hakları”, Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İnsan Hakları A.D., İstanbul (Nisan 2011).

Scheppele, Kim Lane: “A Realpolitik Defense of Social Rights”, Texas Law Review, Vol. 82, No. 1921 (2004).

Schwartz, Herman: “Economica and Social Rights”, Amsterdam University Journal of International Law and Politics, Vol. 8, No. 551 (1992-1993).

Sztodolnik, Laszlo: “Metamorphoses of the Rechtsstaat Idea”, Annales U. Sci. Budapestinensis Rolanda Eotvos, Vol. 171 (1962).

Tuna, Orhan/ Yalçıntaş, Nevzat: Sosyal Siyaset, Filiz Kitabevi (Mart 2011).

Tuori, K.: “The Common Core of the Rule of Law and the Rechtsstaat”, Law Of Ukraine Legal Journal, No. 4 (2013).

Tushnet, Mark: “Rule by Law or Rule of Law”, Asia Pacific Law Review, Vol. 22, No. 2 (2014).

Uygur, Gülriz: “Adalet ve Hukuk Devleti”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 53, Sayı: 3 (2004).

Varga, Andras Zs.: “Beyond Rule of Law”, Justum Aequum Salutare, Vol. 9, No. 2 (2013).

Yay, Serdar: “Tarihsel Süreçte Türkiye’de Sosyal Devlet”, 21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum Eğitim Bilimleri ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:3, Sayı: 9 (2014).

Yılmaz, Zülfiye: “Olumlu Edim Gerektiren Sosyal Hakların Sınırı: Karşılaştırmalı Hukuk Perspektifinden 1961 ve 1982 Anayasaları Dönemi Uygulamaları”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 1 (2014).

FUHŞUN NİTELENDİRİLMESİ SORUNU VE YARGININ BUNA YAKLAŞIMI*

Duygu MERKİ ÇOKSEZEN**

I. FUHŞUN MESLEK Mİ SÖMÜRÜ MÜ OLDUĞU TARTIŞMASI

1. Cinselliğin Ticarete Konu Edilmesi Kapsamında Fuhuş

Para karşılığında cinsel ilişkiye girmek ve cinsel hizmet sunmak olarak tanımlanabilecek olan fuhuş, daha çok 18. Yüzyılın sonlarından itibaren bu isimle anılmaya başlanmıştır¹. Bu isimle anılmaya başlanmasına kadar geçen süreçte fuhuş, insanlık tarihinin üç farklı devrinde, üç bağımsız görünüş biçimiyle ele almak mümkündür: 1. Konukseverlik fuhuşu, 2. Dinî veya kutsal fuhuş, 3. Hukuki veya siyasi fuhuş. Misafirperverlik adetine göre ortaya çıkmış olan fuhuşta, eve beklenmedik bir şekilde gelen yabancı bir misafire ya da arkadaşına, karşılıklı iyi niyet ifadesi olarak cinselliğin ikramı söz konusudur. Eski kültürlerde, habersiz gelen misafire özel bir anlam atfedilir ve misafir mutluluk ve coşkuyla eve kabul edilirdi. Yaşatılan bu duyguların karşılığı olarak, evdeki erkek yatağını ve eşini gönüllü olarak misafire sunardı. Misafirin ertesi gün giderken kadına bir hediye bırakması umulurdu. Dinî adetlere göre yapılan fuhuşta ise iffetin kurban edilmesi karşılığında tanrının lütfu ve din görevlisinin kutsamasının kazanılması inancı söz konusuydu. Kadınların kendilerini tapındıkları şeye veya din görevlisine sunması ya da kurban etmesi, bekaretini veya evli bir kadın ise iffetini takdim etmesi şeklinde gerçekleşirdi².

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Öğr. Gör., Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Adalet Bölümü, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bilim Dalı Doktora Öğrencisi.

¹ Giddens, Anthony: Sosyoloji, Eylül, 2012, s. 492.

² Özellikle çok tanrılı dinlerde görüldüğü anlaşılan kutsal fuhuşun, anaerkil dönemden kalma bir gelenek olduğu tahmin edilmektedir. Bu anlamda kutsal fuhuşta, kadın ve erkeğin cinsel ilişkiye girmesiyle yer ve göğün birleşiminin simgelendiğine inanılırdı. Bu sebeple, bereket amacıyla gerçekleştirilirdi. Kutsal fuhuşa ait en eski belge M.Ö. 2300 yıllarında Mezopotamya'ya işaret etmektedir (Tümer, Günay: "Fuhuş", TDV İslam Ansiklopedisi, İstanbul, 1996, s. 209 vd.). Eski Mezopotamya'da, Asurlular ve Babililer'de kutsal fuhuşa hizmet eden kadın ve erkeklerin olduğu bilinmektedir. Benzer şekilde eşcinsel fuhuşun

Zaman içerisinde, inanış, adet ve din ile birlikte ilerleyen fuhşun boyutları değişir ve yavaş yavaş siyasetin, ekonominin ve hukukun da konusu olmaya başlar. Fuhuş, hukuki bir müessese haline gelir ve tüm ticaret usulleri gibi kurulup, icra edilir olur. Tıpkı tüm ticari ilişkilerde olduğu gibi hak ve ödevlere, kendi piyasasına, kendi müşterilerine ve iş yerlerine sahip olup; alarak ve satarak, tüm saygıdeğer ticari işletmeler gibi sonunda kazanç ve kâr elde ederek icra edilir³. Bu tarihî gelişim içerisinde görüldüğü üzere, sosyolojik, dinî, siyasal ve ekonomik etkilerle cinsellik anlayışı değişmiş, cinsellik ile üreme için birleşme farklılaştırılmış ve böylece günümüzdeki anlamıyla fuhuş ortaya çıkmıştır⁴.

2. Fuhşun Nitelendirilmesine Dair Görüşler

Özellikle ekonomik ve toplumsal değişimlerle birlikte belirlenen tarafları ve bugün ulaştığı endüstriyel özellikleriyle fuhuş, kapitalist toplumlarda bir meta olarak üretilir hale gelmiştir⁵. Günümüzde, çok farklı şekillerde düzenlenen, farklı farklı araçların mevcut bulunduğu ve birçok farklı pazara bölünmüş, milyonlarca çalışanın hareket ettiği multi-milyonluk uluslararası bir endüstridir⁶.

Fuhşun ekonomik yanının ulaştığı boyutlar, onu tanımlama ve vasıflandırma ihtiyacını da doğurmuştur ve bu konuda ortaya atılan fikirler fuhşun bir sömürü, iş, meslek, geçim aracı veya ekonomik bir faaliyet olarak değerlendirilmesi bakımından tartışmalara sebebiyet vermiştir. Bu konuda önem arz eden liberal ekonomik çalışmalar, fuhşu diğer iş kollarıyla karşılaştırarak, arz/talep veya fayda/maliyet analizi çerçevesinde incelemişlerdir. Fuhşu diğer bedensel hizmet faaliyetleriyle birçok özellik bakımından ortak gören bu gö-

Sümerler'de kutsal fuhuş biçimlerinde meşrulaştırıldığı belirtilmektedir (*Bullough*, Vern L.: "Attitudes Toward Deviant Sex in Ancient Mesopotamia." *The Journal of Sex Research*, C. 7, S. 3, Y. 1971, www.jstor.org/stable/3811696 (s.e.t. 19.03.2019), s. 190, 196, 201).

³ *Dufour*, Pierre: *History of Prostitution*, C. 1, Chicago, 1926, s. 4 – 8.

⁴ *Saylan*, Türkan: "Kadın Ticareti ve Zorla Fuhuş", *Her Yönüyle Türkiye'de Kadın Olgusu*, İstanbul, 1992, s. 273.

⁵ *Fırat*, Aytül: *Fahişelik Üzerine 1: İktisadi ve Kültürel Bir Tartışma*, https://www.academia.edu/11500453/Fahi%C5%9Felik_%C3%9Czerine_1_%C4%B0ktisadi_ve_K%C3%BClt%C3%BCrel_Bir_Tart%C4%B1%C5%9Fma_Siyasol.org (s.e.t. 18.03.2019).

⁶ *Della Giusta*, Marina/ *Di Tommaso*, Maria Laura/ *Strøm*, Steinar: "[Another Theory of Prostitution](#)," *Economics & Management Discussion Papers*, Y. 2004, S.13, Henley Business School, Reading University, s. 3, 7.

rüş, farklılığın ahlaki yargılama kaynaklı damgalama olduğunu belirtmiştir⁷. Marksist bakış açısı olarak adlandırılabilir çalışmaları ise fuhşu bir emek sömürüsü ve üretimsiz bir tüketim yozlaşması alanı olarak değerlendirmiştir⁸.

Elbette konu hakkında yapılan değerlendirmeler ekonomik alanla sınırlı kalmamış ve beraberinde sosyal ve politik yorumlamaları da sonuçlanmıştır. 19. Yüzyılın ortalarından önce tüm hukuk sistemlerinde fuhşu bir ahlaksızlık olarak görülmüş fakat hukuk alanında ciddi bir suç olarak düzenlenmemiştir. Daha sonraları fuhşuyla ilgili ahlak tartışmaları yasal alana da geçmiş ve fuhşun tüm yönleri yasal reformların konusu olmuştur⁹. Zamanla ahlak alanından sıyrılan farklı söylemler geliştirilmiş ve özellikle fuhşun seks işçiliği mi yoksa ataerki düzenin özellikle kadın üzerindeki bir sömürüsü mü olduğu tartışılır olmuştur¹⁰. Fuhşu alanında çalışan kişilerin nitelendirilmesi ve tanımlanması bakımından ortaya çıkan bu tartışmada iki karşıt egemen görüşün bugün var olmayı sürdürdüğünü söylemek mümkündür. Bu görüşlerden aşağıda kısaca bahsedilecektir.

A. Cinsel Şiddet ve Sömürü Alanı Olarak Fuhş

Fuhşa dair egemen görüşlerden ilki, fuhşu cinsel şiddet ve sömürü alanı olarak görüp cinselliğin satışının ortadan kaldırılmasını savunur¹¹. Bu görüşe göre, ağırlıklı olarak kadınların çalıştıkları ve erkeklerin müşterisi oldukları

⁷ *Della Giusta/Di Tommaso/Ström*, s. 1, 3.

⁸ Çelik, Halil: Fahişelikten Seks İşçiliğine: Örgütlenme Deneyimi ve Güncel Tartışmalar, <http://tekhnedeblogspot.com/2015/09/fahiselikten-seks-isciligine-orgutlenme.html> (s.e.t. 29.03.2019), s. 5 – 7.

⁹ *Larson, Jane E.*: “Prostitution, Labour and Human Rights”, *UC Davis Law Review*, C. 37, S. 3, Y. 2004, s. 674.

¹⁰ Fuhşa dair fikir sunan birçok feminist görüş ortaya çıkmıştır. En etkili olan feminist görüşler ise Marxist feminizm, liberal feminizm, varoluşçu feminizm, sosyalist feminizm ve radikal feminizmdir (*Bromberg, Sarah*: *Feminist Issues In Prostitution*, <http://www.feministissues.com/> (s.e.t. 28.03.2019)). Bu görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. *French, Mikela*: “Plying the Trade Freely: Prostitution and European Union Trade Agreements in the Case of *Aldona Malgorzata Jany and Others*”, *Alberta Law Review*, C. 45, S. 2, s. 466 vd.; *Demir, Sabriye Dilek*: *Kadın Seks İşçiliğinin Hukuki Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009, s. 14 vd.. Görüşlerin bir tablo halinde karşılaştırmalı görünümü için bkz. *Bromberg*, <http://www.feministissues.com/chart.pdf> (s.e.t. 28.03.2019).

¹¹ *Küntay, Esin/Çokar, Muhtar*: *Cinsel Sağlık ve Üreme Sağlığı Alanında Ulusal ve Yerel Medya Yoluyla Savunuculuk Projesi, Bilgilendirme Dosyası 8: Seks Ticareti, Cinsel Eğitim Tedavi ve Araştırma Derneği*, <http://kasaum.ankara.edu.tr/files/2013/02/seks-ticareti-.pdf> (s.e.t. 19.03.2019), s. 12 – 13.

fuhuş alanı bir meslek olarak görülemez. Çünkü kadınların tahakküm altına alınıp ezildikleri bu sistem, ataerkil sistemin bir sonucudur¹². Cinselliğin bir meta haline getirilerek alışverişe konu edilmesi hem kadın açısından parasal bir bağımlılık yaratır hem de kadını nesneleştirip eşya haline sokar. Böylelikle fuhuş, cinsellik satımı değil, bir aşağılanma ve düşüş haline gelir ve müşteri de üstünlüğü, üstün olma gücünü satın almış olur¹³. Bu cinsiyet eşitsizliği altında fuhşun özgür bir seçim olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir¹⁴. Ekonomik ve sosyal koşulların zorlaması sebebiyle fuhuş yapan kişiler, bu sistemin mağduru veya kurbanıdır¹⁵.

B. Meslek Olarak Fuhuş

Fuhşa dair egemen görüşlerden ikincisi ise, fuhuş alanında yaşanan sömürü ve şiddetin diğer alt düzey iş kollarından farklı olmadığını iddia eder ve fuhşun bir meslek veya iş kolu olarak tanınması, çalışanların seks işçisi olarak tanımlanması ve diğer çalışanlara tanınan güvencelerin bu alanda da kabul edilmesinin pek çok soruna çözüm sağlayacağını ileri sürer¹⁶. Fuhuş çalışanlarının başlattıkları hareketler, fuhşun bir emek biçimi, bir iş olarak görülmesini ve fuhuş çalışanlarının bu sayede yasal haklarının iyileştirilmesini sağlamak üzere adımlar atılması için uğraş vermektedir. ‘Fahişe’ denilerek suni bir şekilde yaratılmak istenen ‘kadın sınıfı’nın sosyal veya psikolojik özelliği için değil, aksine kadınlar ve erkekler için gelir getirici bir faaliyet veya istihdam şekli olarak ‘seks işçiliği’ ve ‘seks işçisi’ terimleri, seks işçileri tarafından ticari seksin yeniden tanımlanması için kullanılmaktadır¹⁷. Fuhuş yapanların, kamu sağlığı, cinsel ahlak, toplumsal istikrar ve yurttaşlık düzenini tehdit eden kişiler olarak görülmesini eleştiren bu bakış açısı, fuhşun para karşılığı cinsel hizmet sunmak bağlamında meslek olarak görülmesini ve yasal olarak örgütlenebilmesini savunmaktadır. Zorla yaptırılan fuhşu bir yana ayırarak, gönüllü seks işçiliğinin bir meslek olduğu, yani fuhşun bir meslek olarak iradi bir seçime konu olabildiği ve bu seçimi yapanların da asla mağdur veya kurban olmadığı dile getirilmektedir¹⁸.

¹² Demir, s. 14.

¹³ Millet, Kate: Sokak Kadınları, Payel Yayınları, İstanbul, 1996, s. 75.

¹⁴ MacKinnon, Catharine A.: “Prostitution and Civil Rights”, Michigan Journal of Gender & Law, C. 1, S. 1, Y. 1993, s. 13 – 31, s. 28.

¹⁵ Demir, s. 40.

¹⁶ Küntay/Çokar, s. 12 – 13.

¹⁷ Bindman, Jo/Doezema, Jo: Redefining Prostitution as Sex Work on the International Agenda, <https://www.walnet.org/csis/papers/redefining.html#2> (s.e.t. 20.03.2019).

¹⁸ Demir, s. 42 – 44.

C. Düşüncemiz

Bir tarafta fuhuş, ahlakî ve dinî değerler sebebiyle kınanıp dışlanırken, diğer tarafta kadın-erkek eşitsizliği, kadının sosyal ve ekonomik koşulları ve yine kadının medya ve popüler kültürdeki temsiliyle fuhuşun varlığı ve devamlılığı sağlanmaktadır¹⁹. Bunun sebebiyse, devletlerin dayalı oldukları ve sürdürdükleri ataerkil sistemdir. Nitekim bu sistem içerisinde kadınlar, kadın-erkek eşitsizliği yapısı içerisinde sindirilmekte, kapitalist sistemin sömürsünün hedefi olmakta ve fuhuş alanında, adaletsizliğin ve eşitsizliğin odağında yer almaktadırlar²⁰.

Fuhuş bir meslek olarak değerlendirilip, çalışanlar çeşitli haklar ile donatılarak rasyonalize edilmek istense de, özellikle kadınların durumunda olumlu bir gelişme elde edilememekte ve kadın saygınlaştırılmamaktadırlar. Ancak fuhuşun müşterilerine bir kolaylık sağlanmakta ve patron, işletmeci konumundaki kişilerin konularına hizmet edilmektedir²¹.

Bir insan kâr aracı haline gelmişken, ticari bir metaya dönüştürülmüşken, emeği değersizleşmişken ve bedeni başka insanların hizmetine sunulmuşken²², bunu bir meslek ve kariyer hedefi olarak vasıflandırmak rasyonel görünmemektedir. Şu halde, etkilerini bilhassa kadınlar üzerinde gösteren ve insan bedenini bir pazar ürünü hale getiren fuhuşun, insan haysiyetiyle bağdaştığını söyleyebilmek ve onu bir meslek olarak nitelendirebilmek mümkün değildir.

II. YARGININ FUHUŞA İLİŞKİN NİTELENDİRMESİ

1. Genel Olarak

Fuhuş konusunda güncel olarak devam eden tartışmalar, ülkelerin farklı politikalar oluşturmalarına kaynaklık ederken, birçok ihtilafın oluşumuna da sebebiyet vermektedir. Fuhuş yapan kişilerin çeşitli sebeplerle yargıya yaptıkları başvurularda, yargının fuhuş ve fuhuş yapan kişiye ilişkin yapacağı değerlendirmesi ve nitelendirmesinin hangi yönde olacağı oldukça önemlidir. Çünkü yargının bu konuda izleyeceği yol, ülke politikaları veya uluslararası politika konusunda da bir bilgi verir niteliktedir.

¹⁹ Özerdoğan, Nebahat/ *Sayiner*, Deniz/ *Köşgeroğlu*, Nedime/Örsal, Özlem: Kadın ve Fuhuş Olgusu, <https://slidex.tips/download/kadin-ve-fuhu-olgusu#> (s.e.t: 25.01. 2019), s. 1, 7.

²⁰ *Demir*, s. 3.

²¹ *Aşkın*, Zehragül/ *Açıklan*, Neriman: “Eril Devlet Söylemi Olarak Türk Fuhuş Tüzüğü”, *Kadın/Woman* 2000, S. 12 (2), s. 45 – 63, s. 57 – 58.

²² *Yalçın Sancar*, Türkan: *Türk Ceza Hukukunda Kadın*, Ankara, 2013, s. 143.

Bu anlamda aşağıda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın ve ülkemizdeki yaklaşımı göstermek adına da Anayasa Mahkemesi'nin fuhuş konusundaki tutumunu ele alacağız. Unutulmamalıdır ki bu mahkemeler, yasal parametrelerini farklı mevzuat düzenlerinden çıkarırlar ve yetki alanları da birbirinden farklıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde korunan ve taraf devletlerin yerel hukuk düzenlerinde telafi edilmemiş veya edilememiş hak ihlallerini karara bağlar. Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Birliği üyesi devletlerin, Avrupa Birliği mevzuatının uygulanmasındaki kurucu sözleşmeler ve Temel Haklar Bildirgesine uyum konusunda yetki sahibidir. Anayasa Mahkemesi ise, kanunların, kanun hükmünde kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasını çözümler.

2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'nin fuhuş meselesine değinen tüm içtihatlarını burada ele almak mümkün olmayacaktır fakat önemli olan AİHM tarafından fuhuşa karşı takınılmış olan politikayı değerlendirebilmektir. AİHM'nin fuhuşu, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan hangi haklar ve kavramlar kapsamında ele aldığını tahlil edebilmek üzere atılan genel bir bakışta, sözleşmenin 8. maddesinde yer alan özel yaşam hakkından hareketle bir temel oluşturduğu görülmektedir.

Fuhuş hususunun ilk olarak ele alınışı *F./İsviçre* (B. No:11680/85, 10.03.1988) kararında karşımıza çıkmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'na yapılan başvuru sonucunda, para karşılığı kurulan ve meslek edinilen cinsel ilişki fuhuş olarak değerlendirilmiş ve sözleşmenin 8. maddesinde güvence altına alınmış olan özel hayat çerçevesinde değerlendirilemeyeceği belirtilerek başvuru kabul edilemez bulunmuştur²³.

Daha yakın tarihli kararında AİHM, özel yaşam kavramının oldukça geniş içerikli bir terim olduğunu, bir kişinin fiziksel ve psikolojik ve hatta sosyal kimliğinin bazı yönlerini de kapsadığını belirtmektedir. Örneğin, cinsel yaşamı, 8. madde kapsamında korunan kişisel alan içerisinde kabul ettiği

²³ Aksoy, Emine Eylem: "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Fuhuşun Meslek Edinilmesi Hakkındaki "Tremblay/Fransa" Kararına İlişkin Bir Değerlendirme", Uğur Alacakaptan'a Armağan, C. 2, İstanbul, 2008, s. 17 – 26, s. 20.

gibi diğer insanlarla ve dış dünyayla ilişkiler kurma ve geliştirme hakkını da 8. madde kapsamında görmektedir (*Pretty/Birleşik Krallık*, B. No: 2346/02, 29/4/2002, § 61). Fakat kapalı kapılar ardındaki tüm cinsel faaliyetlerin 8. madde kapsamında olmadığına değinmekte ve mevcut bir davada, cinsel tatmin amaçlı sado-mazoşist cinsel faaliyetlerde bulunan bir grupta, bu faaliyetlere katılan kişi sayısının, yeni üyelerin alınmasının, özel donatılmış odaların sağlanmasının ve üyeler arasında dolaştırılan video kayıtlarının, artık cinsel faaliyetlerin özel yaşam kapsamında sayılamayacağını düşündürdüğünü belirtmektedir (*Laskey, Jaggard ve Brown/Birleşik Krallık*, B. No: 21627/93, 21826/93, 21974/93, 19/2/1997, § 36).

AİHM, fuhuş amaçlı insan ticaretinin ve sömürsünün, insan onurunu ve mağdurlarının temel özgürlüklerini tehdit ettiği ve demokratik bir toplumun değerleriyle bağdaşmadığını belirtmektedir (*S.M./Hırvatistan*, B. No: 60561/14, 19/7/2018, § 54). Fuhşa zorlamanın ise insan haklarına ve haysiyetine aykırı olduğunu özellikle vurgulamaktadır (*VT/Fransa*, B. No: 37194/02, 11/9/2007, § 25). Fakat AİHM, fuhşun gönüllü olarak yapılabilir olduğu veya yalnızca sosyo-ekonomik şartların zorlamasıyla yapılabileceği tartışmasına ise girmek istememektedir (*V T./Fransa*, § 27).

Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin özünün, insanlık onuruna ve insan özgürlüğüne saygı olduğunu vurgulayarak, 8. maddenin kapsamında 'yaşam kalitesi' kavramının da önem kazandığını kabul etmektedir (*Pretty/Birleşik Krallık*, § 65). Bunun yanı sıra, 'kişisel özerkliğin', 8. maddede tanımlanan güvencelerin yorumlanmasında önemli bir ilke olduğundan da bahsetmektedir (*Pretty/Birleşik Krallık*, § 61). Bireylerin bedenleri üzerinde fiziksel zarara rıza göstermelerinde hukuken izin verilen derecenin belirlenmesinin devletlere bırakıldığını belirtmekte ve fakat devletlerin bunu belirlerken tehlikede olanın genel sağlıkla ilgili hususlar ve ceza hukukunun genel caydırıcı etkisi mi yoksa bireyin kişisel özerkliği mi olduğunu incelemeleri gerektiğini de eklemektedir (*Laskey, Jaggard ve Brown/Birleşik Krallık*, § 44).

Görüldüğü üzere AİHM, fuhşun rıza gösterilebilir bir eylem mi yoksa zorla yaptırılan bir eylem mi olduğu konusunda bir taraf seçmek istemediğini açıkça dile getirmektedir. Şunu da belirtelim ki, bu tartışmayı yapmasını doğrudan gerektiren bir uyuşmazlık henüz AİHM'nin önüne gelmiş de değildir. Ne Avrupa'da ne de dünyada fuhş konusunda üzerinde uzlaşmaya varılmış tek bir görüş ve tek bir sistem bulunduğu²⁴, mahkeme de bu noktada

²⁴ Devletler tarafından fuhşa ilişkin kabul edilmiş dört temel yasal sistem bulunmaktadır.

Bunlar:

1. *Yasaklayıcı (prohibitionist) sistem*: Bu sistemde, fuhşun tümüyle ortadan kaldırılması

bunların içinden bir görüşü, sistemi benimsemek veya bunlardan biri doğrultusunda bir yargıya varmak istememektedir. Bu sebeple fuhuştan seks işçiliği olarak veya bir meslek olarak veyahut da ticari bir faaliyet olarak bahsetmekten çekinmektedir.

AİHM'nin, cinsel eylemleri özel yaşam içerisinde değerlendirmesi, buna ekonomik bir boyut katılması halinde dahi bu görüşünü değiştirmeyeceği yorumlarına sebebiyet vermiştir²⁵. Oysaki mahkemenin *Laskey, Jaggard ve Brown/Birleşik Krallık* kararında, cinsel eylemlerin, daha görünür ve daha çok kişiyle bağlantılı olması halinde, artık bu eylemlerin özel yaşam kapsamında değerlendirilmeyebileceğine ilişkin kanaati, aksi bir yorumun yapılabilmesini kolaylaştırmaktadır. Fuhuşta, birden fazla müşterinin ve hatta kamuya açık reklamların mevcut bulunması, AİHM tarafından fuhşun özel yaşam kapsamı dışında değerlendirilmesi için bir gerekçe oluşturabilir²⁶. Fuhşun, özel yaşam

amaçlanır. Fuhuş yasaklanarak, fuhuş yapanlara ve/veya onların müşterilerine ceza verilir.

2. Önleyici (abolitionist) sistem: Bu sistemde, fuhşun sonlandırılması önemli bir amaç olmakla birlikte yasaklanmış değildir. Bu sistemin yeni bir uygulama şekli 1999 yılından itibaren İsveç'te görülmeye başlanmış ve *neo-abolitionist* veya İskandinav ya da İsveç Sistemi olarak anılmaya başlanmıştır. Bu sistemde de fuhuş suç değildir ve fuhuş yapan kişi cezalandırılmaz fakat fuhşun müşterisi cezalandırılır. Bu sistem Avrupa'da birçok ülke tarafından benimsenmeye başlanmıştır.

3. *Düzenleyici (regulatory) sistem*: Bu sistemde fuhuş, belirli koşullara bağlanarak serbest bırakılmıştır, yani kontrollü bir fuhuş sektörü devlet tarafından sağlanır. Genellikle ruhsatlı olarak açılan yerlerde düzenli sağlık kontrollerine tabi tutulan fuhuş çalışanlarına rastlanmaktadır.

4. *Yasallaştırılan ve suç olmaktan çıkaran (decriminalization) sistem*: Hem fuhşun hem de fuhşa katkı sağlayan yan fiillerin ceza yasası kapsamında çıkartılmasını savunan sistemdir.

Ayrıntılı bilgi için bkz. Çokar, Muhtar/Yılmaz Kayar, Habibe: Seks İşçileri ve Yasalar Türkiye'de Yasaların Seks İşçilerine Etkileri ve Öneriler, 2011, <https://amargigroupistanbul.files.wordpress.com/2012/05/text1.pdf> (s.e.t. 30.03.2019), s. 107 – 109; *Danna*, Daniela: Report on Prostitution Law in the European Union, 2014, <http://lastradainternational.org/lsidocs/3048-EU-prostitution-laws.pdf> (s.e.t. 30.03.2019), s. 13 vd.; *Wagenaar*, Hendrik/*Altink*, Sietske/*Amesberger*, Helga: Final Report of the International Comparative Study of Prostitution Policy: Austria and the Netherlands, Den Haag, Temmuz 2013, http://kks.verdus.nl/upload/documents/P31_prostitution_policy_report.pdf (Erişim tarihi 04.02.2019), s. 14 vd.; *Küntay/Çokar*, s. 22 – 23.

²⁵ *Rocha de Oliveira*, Daniel: Prostitution and Vulnerability: A Human Rights Perspective of Legislative Approaches to Prostitution and The Protection of Sex Workers' Rights in Europe, Master's Thesis, Katholieke Universiteit Leuven Faculty of Law, 2018, s. 64.

²⁶ Aksi görüş için bkz. *Rocha de Oliveira*, s. 64; *Sweetman*, Bridie: Is The Criminalisation of

hakkı kapsamında görülmemesi ise, devletlerin fuhşu bastırıcı veya yasaklayıcı yöndeki müdahalesini kolaylaştırıcı bir etki doğurur.

İnsanların fuhşa zorlanmaları veya fuhuş amacıyla insan ticaretine konu edilmelerini, AİHM, insan haklarına aykırı bulmaktadır. Fuhşun gönüllü olarak yapılabilmesi bakımından açık bir görüş sunulmamış olsa bile, kararlarda değinilen bazı kavramlar bu konuda anlam çıkarmaya uygun olabilir. AİHM, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin özünü insanlık onuru ve insan özgürlüğüne dayandırmaktadır. Bu anlamda önem kazanan iki kavramın da 'yaşam kalitesi' ve 'kişisel özerklik' olduğunu belirtmektedir. Şu noktada, AİHM tarafından fuhşa dair iki farklı tutum sergilenmesi beklenebilir olmaktadır:

- İlk olarak, insan özgürlüğü ve kişisel özerklikten yola çıkılarak, insanların, bedenleri ve cinsellikleri üzerinde gerçekleştirilecek eylemlere rıza gösterme hakkına sahip oldukları söylenebilir. Bu sebeple fuhşun gönüllü olarak yapılabileceği yani geçerli bir rızayla yapılabileceği kabul edilebilir. Böylelikle, para kazanmak amacıyla seçilerek yapılan fuhşun, bir işkolu veya meslek olarak tanınması da mümkün hale gelir. İnsanlık onuru ve yaşam kalitesinin bir hak kapsamında aranmasının bir sonucu olarak da bu işkolu ve mesleğin çalışma koşullarının diğer iş kollarıyla eşitlenmesinin aranması da söz konusu edilmeye başlanabilir.
- Ya da insanların bedenlerini ve cinselliklerini ticarete konu etmeleri, insanlık onuruna aykırı olarak kabul edilebilir ve yaşam kalitesi kapsamında saygın bir yaşam şekli olarak kabul edilmeyebilir. Kişisel özerklik kavramı kapsamında, insanların bedenleri üzerindeki zarara rıza gösterme özgürlüğüne sahip olmaları, fuhuşta bedenleri üzerinde onura aykırı eylemlere rıza gösterme hakkına da sahip olmalarını gerektirir şeklinde düşünülecek olsa bile, bu defa bu hakkın sınırıyla ilgili bir tartışma ortaya çıkabilmektedir. Kişisel özerklik kapsamında insanların bedenleri üzerinde rıza gösterebilecekleri fiziksel zararın derecesini belirleme görevi devletlere bırakılmıştır. Devletlerin bu sınırı belirlerken genel sağlığı ve ceza hukukunun caydırıcı etkisini göz önünde bulundurmaları gerektiği AİHM tarafından belirtilmiştir. Şu halde devletlerin, bu sınırları belirlemek adına kamu düzeni ve genel sağlık hususları bakımından aldıkları fuhuş karşıtı tavırları, AİHM tarafından hukuka uygun bulunabilir. Son zamanlarda Avrupa'da yaygınlaşan, fuhşun müşterisini cezalandırmaya

dayalı sistemin²⁷ etkisiyle, ceza hukukunun genel caydırıcı etkisinin fuhuş için gösterilen rıza karşısında daha fazla korunmaya değer bir menfaat olarak değerlendirilmesi de mümkündür. Bu şekilde gelişebilecek bir tutum, fuhuş karşıtı olarak okunabilir ve bu, fuhuşun AİHM tarafından bir işkolu veya meslek olarak adlandırılmasını da engelleyebilir.

3. Avrupa Birliği Adalet Divanı

Avrupa Birliği Adalet Divanı'na fuhuşla ilgili ulaşan davalar, genellikle, esas itibarıyla Avrupa entegrasyonunun temel hukuki araçlarına ilişkin hukuki meselelerden oluşmaktadır. Bunlar, dolaşım özgürlüğü, iş kurma özgürlüğü, pazar entegrasyonu ve ayrımcılıktır. Bu tür davalarda bile yine de fuhuş yapanların haklarına ve statülerine ilişkin önemli açıklamalar yapılmış ve hatta açık bir tavır takınılmıştır²⁸.

Aldona Margorzata Jany ve diğerleri (B. No: 268/99, 20/11/2001) kararı üzerinden fuhuşa dair bu net tavır ve nitelendirmeyi tahlil edebilmek mümkündür. Mahkeme bu kararında, bağımsız olarak sürdürülen fuhuş, 'bedel karşılığı yapılan bir hizmet' olarak değerlendirmiş ve ortaklık anlaşmaları kapsamında serbest iş kurma amaçları için 'ekonomik bir faaliyet' olduğuna karar vermiştir (*Aldona Margorzata Jany ve diğerleri*, s. 8689 – 8690). Böylelikle fuhuşun suç olmadığı bir Avrupa Birliği ülkesinde, Birlik dışından ama ortaklık anlaşması olan bir ülkeden gelen bir kişi, bağımsız olarak fuhuş icra etmek suretiyle, ekonomik bir faaliyet icra ettiğini iddia ederek iş kurma hakkı elde edebilecektir.

Mahkemenin, Avrupa Birliği ticaret anlaşmaları kapsamında ele aldığı ve fuhuşa dair genel olarak ticari bir anlam yükleyerek yaptığı bu değerlendirmeler, 'bırakınız yapınlar' anlayışı olarak görülmüştür²⁹. Fakat bir yandan bu kararı, fuhuş yapan kadınların fuhuş amaçlı insan ticaretine karşı elini güçlendiren bir adım olarak yorumlayanlar da olmuştur³⁰. Fuhuşun yasak olduğu ülkelerde, insan kaçakçılarının ve fuhuş aracılarının, fuhuş yapanlar üzerindeki sömürüsü giderek artarken, *Aldona Margorzata Jany ve diğerleri* kararının, in-

²⁷ Bkz. dipnot 19.

²⁸ *Rocha de Oliveira*, s. 37.

²⁹ *Askola, Heli*: "Globalised Sexual Labour in the EU: Challenging Domestic Debates", 6th Biennial Conference of ECSA-C (European Community Studies Association - Canada) What Kind of Europe? Multiculturalism, Migration, Political Community and Lessons from Canada, 2006, <http://www.ecsa-c.ca/biennial2006/pdf/Heli-Askola.pdf> (s.e.t. 26.03.2019), s. 9.

³⁰ *French*, s. 460.

san ticaretine maruz kalabilecek olan fuhuş çalışanlarının artık Avrupa Birliği'nin serbestçe sınırları geçerek ticaretteki engelleri aşma hedefinden istifade edebileceklerini gösterdiği iddia edilmiştir³¹. Fakat diğer yanda, Avrupa Birliği üye devletlerinin fuhuş konusunda ortak bir tavır yokken Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın da belirli bir görüş sergilemeyi istemediği kararda belirtilirken, kararın genel mantığının ve içeriğinin fuhuş piyasasının büyümesini desteklediği gözlemi yapılmıştır. Mahkemenin bu liberal yaklaşımının, seks endüstrisinin yayılması ve tahrik ettiği sömürü hakkında üye devletlerin esasen iç politikalarındaki kayguları yeniden dengelemelerine imkan vermediği eleştirisi yöneltilmiştir³².

Gerçekten de Avrupa Birliği Adalet Divanı, fuhuş konusunda politik ve sosyolojik bir nitelendirme yapmak istememiştir. Fakat temeli ekonomiye dayalı olan bir devletler topluluğu içerisinde, özellikle bir endüstri haline gelmiş olan fuhuş konusundan ekonomik çıkar sağlamak üzere böyle bir kararın alındığı yorumunu yapabilmek mümkündür. Mahkeme tarafından, fuhşun bir işkolu veya meslek olmasına ilişkin bir nitelendirme değil de devletlere ekonomik fayda sağlayacak bir faaliyet olarak nitelendirmesi yönünde bir tercih yapılmıştır. Ayrıca tekrar altını çizmek gerekir ki, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın inceleme yetkisi içerisinde bu kapsamın dışında bir değerlendirme yapması da beklenemezdi.

4. Anayasa Mahkemesi

Anayasa Mahkemesi'nin (AYM), güncel kararlarından önce, 1989 tarihli bir kararına değinmekte fayda vardır. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 438. maddesinde yer alan *"İrza geçmek ve kaçırmak fiilleri fuhşu kendine meslek eden bir kadın hakkında irtikap olunmuş ise ait olduğu maddelerde yazılı cezaların üçte ikisine kadar indirilir"* şeklindeki hüküm iptal istemiyle Anayasa Mahkemesi önüne götürülmüştür. AYM, 12.1.1989 (E. 1988/4, K. 1989/3) tarihli kararının gerekçesinde, fuhuş yapan kadınları 'iffetsiz' olarak nitelemiş ve *"... iffetli bir kadının zorla kaçırılması veya ırzına geçilmesi onun onurunu, toplumdaki ve yaşadığı ortamdaki saygınlığını, giderilmesi olanaksız ölçüde kıracaktır. Oysa, aynı eylemle karşılaşan fuhşu meslek edinmiş bir kadının bu ölçüde zarar gördüğünü ileri sürmek ve kabul etmek güçtür. Fahişe, fuhşu kendisine meslek edinmiş, onu ticari bir iş kabul etmiş olduğundan bu tür kadınların kişi ve cinsel özgürlükleri iffetli kadınlarınkı kadar bozulmuş sayılmaz."* demiştir. Bunun yanı sıra, fuhuş yapan kadınların, bahse konu suçların mağduru olması duru-

³¹ French, s. 473.

³² Askola, s. 9 – 10.

munda daha fazla ceza verilmesinin genel ahlak ve kamu yararının korunması açısından gerekli olmadığı ve toplum yaşamı bakımından da uygun olmadığı belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi, güncel kararlarında, özel hayat kavramının oldukça geniş bir kavram olduğundan bahsederek, özünün 'kişisel bağımsızlık' olduğunu belirtmektedir (S.K., B. No: 2014/18275, 4/7/2018, § 43), (*Serap Tortuk*, B. No: 2013/9660, 21/1 /2015, §§ 31). Özellikle mahremiyet alanında cereyan eden cinsel tercihini belirleme hakkı, cinsel yönelim, cinsel içerikli eylem ve davranışları özel hayat kavramı içerisinde ele almaktadır (*Serap Tortuk*, § 35), (S.K., § 44). Fakat AYM, yetişkin kişilerin rızaya dayalı dahi olsa gerçekleştirdikleri tüm cinsel eylem ve davranışların özel hayata saygı kapsamında korunamayacağına değinmekte ve özellikle fuhşun da bu alanda korunmadığını belirtmektedir. Bunun gerekçesi olarak, fuhuş yapan kişi bakımından müşterisinin kimliğinin fuhuş eylemini gerçekleştirmesi bakımından önem taşımadığını ve bu sebeple fuhuş yapanın görünür olmasını yani kamusal alana çıkmasını gerektirdiğini iddia etmektedir. Ve bu noktada, müşterinin eylemlerini mahremiyet hakkı kapsamında korunan cinsel yaşam sınırları içinde kabul ederken, fuhuş yapan kişinin eylemlerinin mahremiyet hakkı kapsamında korunmasını mümkün görmemektedir (S.K., § 47, 48).

Mahkeme, fuhşa zorlamanın, insanlık dışı veya onur kırıcı muamele olduğunu net bir şekilde kabul etmektedir (S.K., § 49). Yetişkin bir kişinin kendi rızasıyla fuhuş yapmasını ise, kişisel özerklik kavramı içinde görülen, kişinin maddi ve manevi bütünlüğü çerçevesinde bedeni üzerinde tasarruf yapma yetkisinin bulunmasının, bu yetkisini sınırsız kullanabileceği anlamına gelmediğini belirterek, bireyin rızasıyla kendi onuruna mugayir davranışta bulunmasını insanlık bakımından kabul edilemez olarak nitelemektedir (S.K., § 49). İnsan onuruna saygı kavramını, kişisel özerkliğiyle birlikte ele alarak, insan onuruna saygının, bireylerin kararlarına ve tercihlerine, başka kişilerin haklarına zarar vermediği sürece saygı duymayı gerektirdiğini belirtmekte ve fakat fuhşun yalnızca bireyi ilgilendirmediğini, sosyal ve ekonomik boyutları olan, aynı zamanda toplum sağlığı ve ahlaki değerleri de etkileyen çok boyutlu bir olgu olduğu kabulüyle, fuhşun demokratik bir toplumda insan onuruyla bağdaşmayan bir olgu olduğu değerlendirmesini yapmaktadır (*Cem Burak Karataş* [GK], B. No: 2014/19152, 18/10/2017, § 109). Fuhşun, insan bedeninin satışa sunulması olarak anlaşılması ve bir mal veya hizmet satışı olarak kabul edilmesinin, insan bedeninin meta olarak algılanması anlamına geleceğinden, insan onuruyla bağdaşmaz olduğunu dile getirmektedir (*Cem*

Burak Karataş, § 110), (*Murat Ünal*, B. No: 2015/226, 12/12/2018, § 30). Kişiyi fuhuş yapmaya iten sosyal ve ekonomik koşullar, fiziksel, ruhsal veya cinsel yönden istismara uğrama, insan ticareti amacıyla başkaları tarafından ikna edilme gibi sebepler yüzünden fuhuşta özgür bir iradenin ve geçerli bir rızanın olamayacağını da ifade etmektedir. Ve sonuç olarak rızaya dayalı olup olmamasına bakılmaksızın fuhşun insan onuru ve değeriyle bağdaşmadığına kanaat getirmektedir (S.K., § 49, 50).

AYM, fuhşu para kazanma aracı olarak yapanların eylemlerini ‘ekonomik faaliyet’ olarak değerlendirmektedir (S.K., § 48). Fuhşun aynı zamanda bir meslek olup olmadığını ve özel hayata saygı kapsamında korunmaya değer bir meslek olup olmadığını da değerlendirmektedir. Bu değerlendirmesinde, fuhşun, hem fuhuş yapanları hem de toplumu sağlık, ahlak ve özellikle kadın hakları bakımından etkilediğini (S.K., § 56), (*Murat Ünal*, B. No: 2015/226, 12/12/2018, § 29) ve fuhşun bir eğitim ve yetenek unsuruna bağlanması suretiyle meslek sayılmasının insan haysiyetiyle bağdaşmadığını açıklamaktadır. Fuhşun mesleki faaliyet çerçevesinde değerlendirilmesinin insan bedeninin ve özellikle kadın bedeninin ekonomik pazar haline getirilmesine yol açacağı ve bu durumun insan hakları açısından bir gerileme olacağını belirtmektedir. Türkiye’de fuhşun yasak olmamasına ve düzenlenerek kontrol altında tutulmasına ve bunun bir sonucu olarak kayıtlı fuhuş çalışanlarının sosyal güvenlik kayıtlarının bulunması ve kazançlarının vergilendirilmesine rağmen tüm bunların fuhşun mesleki faaliyet olarak sınıflandırılması için yeterli bir kıstas olmadığını vurgulamaktadır (S.K., § 56).

Görüldüğü gibi, Anayasa Mahkemesi geçmişteki ‘ahlakçı’ tutumunu görece geride bırakmış ve temel hak ve özgürlükler üzerinden fuhuş meselesini ele almaya gayret etmiştir. Ve fuhuş konusunda diğer mahkemelerden farklı olarak oldukça ayrıntılı değerlendirmeler yapmış ve tavrını net bir şekilde ortaya koymuştur. Öncelikle fuhuş yapan kişinin, müşteri bulmak için kamusal alana çıkmak ve görünür olmak zorunda olduğu değerlendirmesiyle bu şekilde gerçekleşen cinselliği, mahremiyet hakkı içerisinde görmediğini açıklamıştır. Fuhşun insan onur ve değerleriyle örtüşmediğini de belirterek, kişilerin fuhşa rıza göstermesinin mümkün olmadığını açıklamış ve fuhşun bir meslek sayılamayacağına fakat ancak ekonomik bir faaliyet olarak görülebileceğine değinmiştir. Bu açıklamasıyla AYM, AİHM’nin fuhuş konusunda yapmaktan çekindiği önesürümü yapmış ve fuhuş yapanların çok boyutlu bir baskı sonucu bunu yaptıklarını ve gerçekten gönüllü olmadıklarını belirtmiştir.

AYM uluslararası niteliğe sahip bir mahkeme olmadığı için, ülkesel öl-

çekte yapacağı değerlendirmelerle daha net tavırlar sergilemekte ve bu tür sonuçlara varmakta çok daha özgürdür. Fakat fuhuş konusunda vardığı noktada, ülke siyasetiyle çatışır bir görünüm sergilediğini belirtmekte fayda vardır. Türkiye’de fuhuş, düzenleyici bir idari rejim altında kontrollü bir şekilde devam ettirilmektedir³³. AYM, fuhşun rızayla veya gönüllü olarak seçilemeyeceğini belirtmiştir. O halde devlet, sosyal ve ekonomik koşulların zorladığı insanlar ve özellikle kadınlar üzerinden ekonomik bir faaliyet yürütülmesi kapsamında, anayasal özgürlükler ve korumalarla çelişki içine düşmektedir. AYM, fuhşun bir meslek olarak adlandırılmasını insan hakları bakımından bir gerileme olarak yorumlamış, fuhşun insan onuruna aykırı olduğunu da dile getirmiştir. Oysaki insan onuruna aykırı kabul edilen fuhşun varlığı ve devamlılığı idari bir rejim ile sağlanmaktadır. Eğer Türkiye’de düzenleyici sistem devam edecekse, fuhşun bir meslek olarak tanınması, çalışanların birçok haklarını elde etmelerini sağlamak bakımından insan hakları açısından bir ilerleme sağlatacaktır. Fakat mevcut durumda, AYM’nin insan onuruna aykırı olarak nitelendirdiği fuhuş, devlet eliyle yapılan bir sömürü görünümündedir.

III. SONUÇ

Doktrinde, fuhşun yasal olmasının mı insan haklarına uygun olduğu yoksa fuhşun kendisinin açık bir insan hakları ihlali mi olduğu tartışması sürüp gitmektedir. Bir yanda fuhuş çalışanları aşağılanmakta, diğer yanda seks kölesi olduklarından bahsedilerek sömürü düzeni gözler önüne serilmeye çalışılmakta, bir başka yanda ise pazar ekonomisinde cinsel özgürlüğün kullanılmasının bir sonucu olarak seks işçiliği ve seks işçisi kavramları sunularak konuya farklı bakış açıları sunulmaktadır³⁴.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Anayasa Mahkemesi, bu tartışmalara farklı şekillerde tepki vererek dahil olmaktadır. Uluslararası nitelikteki iki mahkeme, fuhşun sömürü mü yoksa meslek mi olduğu açmazında bir taraf seçme konusunda temkinli davranmaktadır. Buna karşılık Anayasa Mahkemesi ise fuhşun bir meslek olarak tanınamayacağını net bir şekilde belirterek, fuhşu bir sömürü olarak görme eğiliminde olduğunu göstermektedir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı, ekonomik kaygılarla konuyu ele alırken, fuhşu ticari bir faaliyet olarak nitelendirmekle yetinmektedir. İnsan hakları

³³ Bkz. dipnot 19.

³⁴ Açıklan, Neriman: “Ataerkil İdeolojinin Sözde Modern Yansıması Olarak Seks İşçisi Kavramı: Mersin Örneği”, Kadın/Woman 2000, C. VII, S. 1, Haziran 2006, s.a. 1 – 20, s. 3.

bakımından konu ele alındığında, hakların özü ve korudukları değerler ile fuhşun bağdaşıp bağdaşmadığı noktasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi değerlendirmelerini netleştirmemeyi seçmektedir. Fuhş meselesine her devletin farklı bir bakış açısının bulunması ve fakat son yıllarda özellikle Avrupa'da fuhşun müşterisini cezalandırma sisteminin yaygınlaşması sebebiyle, henüz uluslararası yargı da kendisine net bir pozisyon seçememekte ve farklı görüşlerin farklı yorumlarına açık değerlendirmelerini sunmakla yetinmektedir. Politik bir netliğin bulunmadığı bir alanda, AIHM'in fuhşa dair kesin bir nitelendirme yapmasının oldukça güç olduğunu kabul etmek gerekir. Bu konuda mahkemenin kesin bir nitelendirme yapması, devletler üzerinde fuhşa karşı belirli bir tutum takınılması konusunda zorlayıcı bir etki doğurabilir ve bu, mahkemenin devletlerin iç hukukunu değiştirmek üzere etki yapmakta olduğu eleştirilerini doğurabilir.

Anayasa Mahkemesi ise, fuhşun, sağlık, ahlak ve özellikle kadın hakları bakımından hem fuhş yapan kişileri hem de tüm toplumu etkilediğini belirterek, fuhşun demokratik bir toplumda insan onuruyla bağdaşmadığını kabul etmektedir. Türkiye'de düzenleyici sistemin kabul edilmiş olmasının bir sonucu olarak fuhşu ticari bir faaliyet olarak nitelemekle birlikte bir meslek olarak kabul edilmesini ise mümkün görmemektedir. Anayasa Mahkemesi bu tutumuyla, kadın hakları açısından progresif sosyo-ekonomik bir değerlendirmeyle fuhşu bir sömürü olarak nitelendirmiş olmaktadır. Fakat bu durum, fuhştaki mevcut düzenleyici sistem ile çelişik bir düşünce konumundadır. Bu, mahkemenin ülkede yerleşik bulunan düzenleyici sisteme bir eleştirisi midir yoksa birçok şehirde genelevlerin kapatılmasıyla³⁵ başlayan fuhşta yasaklayıcı sistemin benimsenmesinin adımlarından biri midir, bunu söyleyebilmek şimdilik mümkün görünmemektedir.

Dünya küçülürken büyüyen fuhş endüstrisinin, bir özgürlük alanı mı yoksa organize bir sömürü alanı mı olduğu konusundaki tartışmalar uzun yıllar devam edeceğe benzemektedir. Cinselliğin ve insan bedeninin ekonomik bir meta olmasıyla insan hakları kapsamında bir değer olması, oldukça farklı olguların karşılaştırılmasıyla elde edilen iki farklı anlayıştır. Bu tartışmaların boyutları ülkelerin fuhş konusunda izlediği siyasete biçim vermeyi sür-

³⁵ 2007 yılında Balıkesir, 2008 yılında Isparta, 2010 yılında Aydın Nazilli, 2011 yılında Antakya, Ankara Bentderesi, 2012 yılında Yozgat, 2013 yılında Afyonkarahisar, 2014 yılında Erzurum, 2017 yılında Gaziantep, Zonguldak, Konya Akşehir'deki genelevler kapatıldı veya yıkıldı (<http://www.Sharfliler.com/yikilan-genelevler-et-iyliyi-bul-kotuluyu/> (s.e.t. 25.03.2019) ; <https://m.bianet.org/bianet/kadin/190499-genelevler-kapatiliyor-kayitdisi-alan-buyuyor> (s.e.t. 25.03.2019).

dürmektedir. Yerel mahkemeler böylelikle ülkesel bazda takip edilen politik görüşe göre fuhuş konusunda hak ve özgürlükler bakımından net yargılara varabilmektedir. Henüz uluslararası temelde uzlaşmış tek bir görüşün bulunmayışı ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa Birliği Adalet Divanı gibi uluslararası düzeydeki mahkemelerin elini kolunu bağlamaktadır. Fakat ilerleyen yıllarda bu konuda bazı değişikliklerin olabileceğini ummak yersiz değildir.

Kanaatimizce, fuhşun, bir meslek olup olmadığı tartışmasında, konunun kişilerin bedenleri üzerinde serbestçe tasarrufu veya cinsel özgürlük gibi haklarla sınırlı olarak düşünülmesi veya yalnızca para kazandırmasının yeterli görülmesi, fuhşun gerçek boyutlarının, sebeplerinin ve sonuçlarının göz ardı edilmesine sebebiyet verir. Fuhşun toplumsal cinsiyet kalıplarını haklı görece değer yargılarını üretmeye devam eden bir sistem olduğu yönündeki görüşümüz sebebiyle, fuhşun bir meslek olarak tanınmasından öte, arkasında yer alan cinsiyete dayalı ayrımcılık, eşitsizlik ve ekonomik adaletsizliğe dikkat çekilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Özellikle yargı kararları ile bu hususların tespitinin yapılması, insan haysiyetine aykırı olarak gördüğümüz fuhuş konusunda devletlerin de harekete geçmesini sağlayacağı düşüncesindeyiz. Elbette izlenmesi gereken fuhuş yapanların cezalandırılması değildir. Bir yanda fuhuş yapanların hakları korunurken diğer yanda fuhşu bırakmak isteyenler için kapsamlı destek programların düzenlenmesi, toplumsal farkındalığın artırılması için eğitimler verilmesi ve sosyal hizmet programlarının devreye sokulması gerekmektedir. Toplumsal değer ve normlar değişmeden insan haysiyetinin kurtarılabilmesi mümkün değildir.

KAYNAKÇA

Açıklan, Neriman: “Ataerkil İdeolojinin Sözde Modern Yansıması Olarak Seks İşçisi Kavramı: Mersin Örneği”, Kadın/Woman 2000, C. VII, S. 1, Haziran 2006, s. 1 – 20.

Aksoy, Emine Eylem: “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Fuhuşun Meslek Edinilmesi Hakkındaki “Tremblay/Fransa” Kararına İlişkin Bir Değerlendirme”, Uğur Alacaktan’a Armağan, C. 2, İstanbul, 2008, s. 17 – 26

Aşkın, Zehragül/Açıklan, Neriman: “Eril Devlet Söylemi Olarak Türk Fuhuş Tüzüğü”, Kadın/Woman 2000, S. 12 (2), s. 45 – 63.

Askola, Heli: “Globalised Sexual Labour in the EU: Challenging Domestic Debates”, 6th Biennial Conference of ECSA-C (European Community Studies Association - Canada) What Kind of Europe? Multiculturalism, Migration, Political Community and Lessons from Canada, 2006, <http://www.ecsa-c.ca/biennial2006/pdf/Heli-Askola.pdf> (s.e.t. 26.03.2019).

Bindman, Jo/Doezema, Jo: Redefining Prostitution as Sex Work on the International Agenda, <https://www.walnet.org/csis/papers/redefining.html#2> (s.e.t. 20.03.2019).

Bromberg, Sarah: Feminist Issues In Prostitution, <http://www.feministissues.com/> (s.e.t. 28.03.2019).

Bullough, Vern L.: “Attitudes Toward Deviant Sex in Ancient Mesopotamia.” The Journal of Sex Research, C. 7, S. 3, Y. 1971, s. 184–203, www.jstor.org/stable/3811696 (s.e.t. 21.03.2019).

Çelik, Halil: Fahişelikten Seks İşçiliğine: Örgütlenme Deneyimi ve Güncel Tartışmalar, <http://tekhnedeblogspot.com/2015/09/fahiselikten-seks-isciligine-orgutlenme.html> (s.e.t. 29.03.2019).

Çokar, Muhtar/Yılmaz Kayar, Habibe: Seks İşçileri ve Yasalar Türkiye’de Yasaların Seks İşçilerine Etkileri ve Öneriler, 2011, <https://amargigroupistanbul.files.wordpress.com/2012/05/text1.pdf> (s.e.t. 30.03.2019).

Danna, Daniela: Report on Prostitution Law in the European Union, 2014, <http://lastradainternational.org/lisidocs/3048-EU-prostitution-laws.pdf> (s.e.t. 30.03.2019).

Della Giusta, Marina/ Di Tommaso, Maria Laura/ Strøm, Steinar: “Another Theory of Prostitution,” *Economics & Management Discussion Papers*, Y. 2004, S.13, Henley Business School, Reading University.

Demir, Sabriye Dilek: Kadın Seks İşçiliğinin Hukuki Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi, Yüksekisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

Dufour, Pierre: History of Prostitution, C. 1, Chicago, 1926.

Fırat, Aytül: Fahişelik Üzerine 1: İktisadi ve Kültürel Bir Tartışma, https://www.academia.edu/11500453/Fahi%C5%9Felik_%C3%9Czerine_1_%C4%B0ktisadi_ve_K%C3%BClt%C3%BCrel_Bir_Tart%C4%B1%C5%9Fma_Siyasol.org (s.e.t. 18.03.2019).

French, Mikela: “Plying the Trade Freely: Prostitution and European Union Trade Agreements in the Case of <i>Aldona Malgorzata Jany and Others</i>”, *Alberta Law Review*, C. 45, S. 2, s. 457 – 576.

Giddens, Anthony: *Sosyoloji*, Eylül 2012.

Küntay, Esin/Çokar, Muhtar: Cinsel Sağlık ve Üreme Sağlığı Alanında Ulusal ve Yerel Medya Yoluyla Savunuculuk Projesi, Bilgilendirme Dosyası 8: Seks Ticareti, Cinsel eğitim Tedavi ve Araştırma Derneği, <http://kasuum.ankara.edu.tr/files/2013/02/seks-ticareti.pdf> (s.e.t. 19.03.2019).

Larson, Jane E.: “Prostitution, Labour and Human Rights”, *UC Davis Law Review*, C. 37, S. 3, Y. 2004, s. 673-700.

MacKinnon, Catharine A.: “Prostitution and Civil Rights”, *Michigan Journal of Gender & Law*, C. 1, S. 1, Y. 1993, s. 13 – 31.

Millet, Kate: *Sokak Kadınları*, Payel Yayınları, İstanbul, 1996.

Özerdoğan, Nebahat/ Sayiner, Deniz/ Köşgeroğlu, Nedime/ Örsal, Özlem: Kadın ve Fuhuş Olgusu, <https://slidex.tips/download/kadin-ve-fuhush-olgusu#> (s.e.t: 25.01.2019).

Rocha de Oliveira, Daniel: *Prostitution and Vulnerability: A Human Rights Perspective of Legislative Approaches to Prostitution and The Protection of Sex Workers’ Rights in Europe*, Master’s Thesis, Katholieke Universiteit Leuven Faculty of Law, 2018.

Saylan, Türkan: “Kadın Ticareti ve Zorla Fuhuş”, *Her Yönüyle Türkiye’de Kadın Olgusu*, İstanbul, 1992, s. 273 – 290.

Sweetman, Bridie: *Is The Criminalisation of The Purchase of Sex (The Swedish Model) Consistent With The European Convention on Human Rights?*, LLM Research Paper, University of Auckland, 2015.

Tümer, Günay: “Fuhuş”, *TDV İslam Ansiklopedisi*, İstanbul, 1996, s. 209 – 211.

Wagenaar, Hendrik/Altink, Sietske/Amesberger, Helga: *Final Report of the International Comparative Study of Prostitution Policy: Austria and the Netherlands*, Den Haag, Temmuz 2013, http://kks.verdus.nl/upload/documents/P31_prostitution_policy_report.pdf (Erişim tarihi 04.02.2019).

Yalçın Sancar, Türkan: *Türk Ceza Hukukunda Kadın*, Ankara, 2013.

<http://www.Sharfliler.com>

<https://m.bianet.org/>

2017 ANAYASA DEĞİŞİKLİKLERİ VE UYUMLAŞTIRMA SÜRECİNİN İDARE HUKUKUNDA YARATTIĞI ETKİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Metin GÜNDAY*
D. Çiğdem SEVER**

Giriş

16 Nisan 2017’de yapılan referandum ile kabul edilen ve 24 Haziran 2018 seçimini takiben tamamı yürürlüğe giren Anayasa değişiklikleri hukuk sisteminde önemli bir dönüşüme yol açtı. Parlamenter sistemin terk edilmesi ve tek başlı yürütmeyi temsil eden ve aynı zamanda siyasi parti üyesi olabilen cumhurbaşkanının tüm yürütmeye hakim olduğu bu sistemde yasamanın rolü azalmış ve yürütme ile yasama arasındaki ilişkilerde çok önemli değişiklikler olmuştur. 2017 Anayasa değişiklikleri, hükümet sistemindeki bu dönüşümün yanı sıra hukuk sisteminde başka köklü değişikliklere de yol açmış ve idare hukukunun pek çok kurum ve ilkesinde de bir dönüşüm başlamıştır. İdari teşkilatın yeni sistem üzerinden yeniden yapılandırılması ve cumhurbaşkanlığı kararnamesi başta olmak üzere normlar hiyerarşisindeki değişiklikler idarenin yasallığı üzerinde bazı tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Diğer yandan, üst düzey kamu görevlilerine ilişkin düzenlemeler kamu personel rejiminde değişikliğe yol açarken Devlet Denetleme Kurulu başta olmak üzere idari denetim yapısında bir dönüşüm gündeme gelmiştir.

İdare hukukunda yaşanan ve bir süre daha devam edecek gibi görünen değişikliklerin tamamının ayrıntılı olarak ele alınması bu çalışmanın sınırlarını aşmakla birlikte, değişikliklerin idare hukukunda yarattığı dönüşümün genel anlamda ele alınması önemli bir ihtiyaç gibi görünmektedir. Bu ihtiyaç, yapılan değişikliklerin çok köklü olmasının yanında, değişiklik sürecinin kamuoyunda yeterince tartışılmadan gerçekleşmesi ve normların yazımının özensiz denebilecek unsurları içererek pek çok belirsizliğe ve farklı görüşe

* Prof. Dr., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

** Dr., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

yol açmasından da kaynaklanmıştır. Diğer yandan, çok hızlı yapılan bu değişikliklerin tamamlanmadığı, uygulamada yaşanan bazı olumsuzluklar ya da ihtiyaçlar karşısında değişmeye devam edeceği öngörülebilir. Örneğin 10 Temmuz 2018 tarihli 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 207 maddesi bir yıl içerisinde kendisinden sonra çıkarılan 12 kararname ile değişikliğe uğramıştır. Benzer bir durumu diğer kararnameler için de gözlemek mümkündür.

Çalışmada Anayasa değişikliğinin etkisiyle idare hukukunda yaşanan dönüşüm genel hatlarıyla ele alınacaktır. Bu kapsamda, (I) Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin yasa karşısındaki konumu, sınırlıkları ve idarenin yasallığı üzerindeki etkisi, (II) İdari teşkilat bakımından yapılan değişikliklerin önemli bazı sonuçları ile anayasaya aykırı yönleri, (III) İdari denetim rejimindeki ve (IV) Üst düzey kamu yöneticilerine ilişkin değişiklikler ile (V) Cumhurbaşkanlığının kararname dışındaki idari işlemleri ve yargısal denetimi incelenmiştir.

I. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Yasa ile İlişkisi ve Denetimi

Hukuk devleti ilkesinin temel kavramlarından biri olan idarenin yasallığı ilkesi, parlamentoların üstünlüğü ve iktidarların hukuk aracılığıyla meşruiyet kazanması fikrinin bir ürünüdür. Hukuk devleti ilkesinin paradoksu olarak ifade edilebilecek bu durum, devletin kendini sınırlandırmak yoluyla meşruiyet kazanarak güçlenmesi anlamına gelir. Yasa yapma sürecinin çoğulcu bir süreçte ve kamuoyunun gözü önünde gerçekleşmesi, belli oranda bir esnekliğe ve farklı açılardan değerlendirmeye imkân tanınması da yasallık ile meşruiyet arasındaki ilişkiyi güçlendiren bir unsurdur.

Anayasacılık hareketlerinin temel kavramlarından biri olan kuvvetler ayrılığının arka planında da yasa yapma (kural koyma), yasaların uygulanması ve uyuşmazlıkların çözümlenmesi şeklinde yapılan ayırımla parlamentonun kuralları belirlemesi ve yürütme organının bu sınırlar içerisinde hareket etmesi fikri yatar. Bir hukuk devletinde iktidarın bu şekilde bölünerek denetim ve sınırlama mekanizmalarının kurulması önemli unsurlardan biridir. 2017 Anayasa değişikliklerinde sert kuvvetler ayrılığı örneği olan başkanlık sisteminin model alındığı iddia edilmekle birlikte, değişikliklerin yarattığı önemli bir tartışma kuvvetler ayrılığı ilkesi açısından yaşanan sorunlardır.¹ Bu sorun-

¹ Bu konuda bkz. Gözler, Kemal: "Elveda Kuvvetler Ayrılığı, Elveda Anayasa: 10 Aralık 2016 Tarihli Anayasa Değişikliği Teklifi Hakkında Bir Eleştiri", www.anayasa.gen.tr/el-

lardan biri de cumhurbaşkanlığı kararnameleri yoluyla parlamentonun yasa-
ma işlevinin zayıflatılması ve yürütme organının kendi yürüteceği normları
ihdas edebilmesidir.

Hukuk sisteminde yeni bir norm türü olan cumhurbaşkanlığı kararna-
meleri (kısaca kararname olarak anılacaktır)² önemli tartışmaları da berabe-
rinde getirmiştir. Kanuna dayanmaksızın düzenleme yapma yetkisini içeren,
yani asli nitelikli olan, ancak çeşitli konu sınırlamaları nedeniyle genel nite-
likte olmayan bu kararnameler çeşitli açılardan uzun süre hukuk gündemini
meşgul etmeye aday olacaktır.

Öncelikle, kararnamelerin cumhurbaşkanlığının çıkardığı yeni ve özgün
bir düzenleyici işlem türü olduğunun belirtilmesi gerekir.³ Bu bakımdan, ka-
rarnamelerle bireysel işlem kurulamayacaktır. Çok sayıda farklı isimde düzen-
leyici işlem çıkarma yetkisi olan cumhurbaşkanlığının çıkardığı bu işlem tü-
rünün ayırt edici özelliği ise diğer türlerden farklı olarak Anayasada belirlenen
sınırlı bir alanda asli düzenleme yetkisini içermesidir.

104. maddenin konuyla ilgili 17. fıkrasına göre; “*Cumhurbaşkanı, yürütme
yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın
ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve
ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı
kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi ön-
görülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça
düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaş-
kanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hü-
kümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması
durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.*”

veda-anayasa-v2.pdf (Erişim tarihi: 1.07.2019)

² Esasında yeni sistemde iki tür kararname bulunmaktadır: Olağan dönem cumhurbaş-
kanlığı kararnameleri ve olağanüstü dönem cumhurbaşkanlığı kararnameleri. Bununla
birlikte, son derece farklı hukuki rejimleri olması ve diğeri istisna niteliğinde olduğu için
cumhurbaşkanlığı kararnamesi terimi olağan dönem kararnamelerine karşılık gelecek
şekilde kullanılmıştır.

³ Her ne kadar 104. maddede kararnamenin düzenleyici işlem olduğu açıkça belirtilme-
mişse de maddenin geneline bakıldığında bir “düzenleme”den bahsedildiği ve özel bir
norm tipi olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bir düzenleyici işlem olduğu için hak
arama hürriyeti ve normların genel-soyut nitelikte olmasının hukuk devleti ilkesinin bir
sonucu olduğu dikkate alınarak bu norm türü ile bireysel işlem kurulmaması gerekir.
Anayasal bir dayanağı olmadığını belirtmesine karşılık benzer görüş için bkz. *Gözler, Ke-
mal: İdare Hukuku, C. I, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 1308.*

Bu fıkranın beraberinde getirdiği sorular şu şekilde özetlenebilir: (a) Kararname ile yasa arasındaki ilişki, hatta daha genel bir bakış açısından yeni sistemde normlar hiyerarşisi nasıldır? (b) Yürütme yetkisine ilişkin konular nelerdir? (c) Münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konular neleri içerir? (d) Kanun ile kararname arasında olası çatışma durumlarında nasıl bir yol izlenecektir? (e) Kararnamelerin yargısal denetiminin kapsamı nasıl olacaktır?

Kararnameler bakımından olumlu ve olumsuz olmak üzere iki tür konu sınırlamasına gidilmiştir. Olumlu konu sınırlaması yürütmeye ilişkin konular başlığı altında, olumsuz sınırlamalar ise ayrı başlıklar halinde incelenmiştir.

1. Yürütmeye İlişkin Konular

Olumlu biçimde ifade edilen konu sınırlaması cumhurbaşkanının düzenleme yetkisinin yürütmeye ilişkin konularla sınırlı olmasına ilişkindir. Ancak bu sınırlamanın gerçek anlamda bir sınırlama anlamına gelip gelmediği tartışmalıdır. Yürütme yetkisi dendiğinde bir kuralın yürütülmesi anlaşılırken kararnameler asli düzenleme, yani bir kanuna dayanmaksızın norm koyma yetkisini içerdiğinden bu sınırlama bir şey ifade etmekten uzaktır. Bu nedenle hükmün anlamını belirlemek ancak mefhum-u muhalifinden hareketle yargı ve yasamaya ilişkin konularda kararname çıkarılamaması biçiminde anlaşılacaktır.

Yargı yetkisine ilişkin kararname çıkarılamaması konusunda tartışmalı olabilecek konu ise yargı idaresine ilişkin konularda Adalet Bakanlığı'nın yetkilerine ilişkin düzenlemelerdir. Yargı idaresi ile yargılama faaliyeti arasındaki sınırın çizilmesinin zor olduğu durumlarda konunun kararnameyle düzenlenemeyeceği kabul edilmelidir. Bunun önemli örneklerinden biri önce 1 sayılı Kararname'nin 60. maddesinde Hakim ve Savcı Eğitim Merkezleri adıyla düzenlenen ve 34 sayılı Kararname ile yeniden düzenlenen Türkiye Adalet Akademisi'dir. Kamu tüzel kişiliğini haiz olan Akademi, Adalet Bakanlığı'nın ilgili kuruluşu olarak düzenlenmiştir. 34 sayılı Kararname ile Akademinin başkanı 3 sayılı Kararnamede belirtilen ve cumhurbaşkanı tarafından atanacak olan üst düzey kamu yöneticisi olarak belirtilmiştir. Bu noktada Adalet Akademisi'nin hakim stajyerlerinin yetiştirilmesi ve meslek içi eğitimlerinin yapılmasına yönelik faaliyetlerinin yürütme yetkisine ilişkin olup olmadığı değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme yapılırken hakim ve savcıların kamu görevlisi statüsü bakımından konumu ve meslek içi eğitimin yargı idaresine mi, yoksa yargılama işlevine ilişkin olup olmadığı dikkate alınmalıdır. Hakim

ve savcılık mesleği yargılama işlevinin nitelikleri ile yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkeleri nedeniyle özel kanuna tabi olup, dar anlamda kamu görevlisi kapsamına girmezler. Bu nedenle de bir meslek olarak Anayasa'nın 140. maddesinde ayrıca düzenlenmiştir. 140. maddenin üçüncü fıkrasına göre, "*hakim ve savcıların... meslek içi eğitimleri ile diğer özlük işleri mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenir.*" Maddede açıkça düzenlendiği üzere, hakim ve savcıların meslek içi eğitimleriyle ilgili olarak kanunla düzenleme yapılması gerekmele birlikte, bu düzenleme hiç olmasa idi dahi hakimlerin eğitimi yürütme yetkisine ilişkin bir konu olmadığı için kararname ile düzenlenmesi mümkün olmayacaktı. Anayasa Mahkemesi de Hakim ve Savcılar Kanunu'nun meslek içi eğitime yönelik 119. maddesine ilişkin daha önce verdiği bir kararında 2011 yılında idari teşkilatın yeniden düzenlenmesine ilişkin KHK ile yapılan düzenlemede konunun yetki kanununun kapsamına girmediğine ilişkin değerlendirmesinde hakim ve savcılarının meslek içi eğitiminin "kamu hizmetlerinin bakanlıklar arasındaki dağılımının yeniden belirlenmesi ile bir ilgisinin bulunmadığı açıktır" gerekçesiyle bu konunun memur, işçi, sözleşmeli personel ile diğer kamu görevlilerinin atanma, nakil, görevlendirme gibi konulara ilişkin bir düzenleme olarak değerlendirilmemiş ve bu nedenle idari teşkilata ilişkin olan yetki kanununun kapsamı dışında kaldığına hükmetmiştir.⁴

Yürütme yetkisine ilişkin olmayan ve yasamaya ilişkin düzenlemeler esas olarak yasama işlevine ilişkin olacağından yasama organının işleyişine ilişkin içtüzük düzenlemelerine benzer nitelikte veya Anayasa'da meclise verilen yetkilerin kullanımına ilişkin kararnameyle düzenleme yapılması mümkün değildir. Bu kapsamda, hem Anayasa'da hem de yasalarda meclisin görevleri arasında sayılan, ancak maddi anlamda yasama işlevine ilişkin olmayan bazı yetkilerin kararnameyle düzenlenip düzenlenemeyeceği de tartışma konusu olabilecektir.

Olumsuz konu sınırlaması ise üç açıdan yapılmıştır: (1) Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. (2) Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. (3) Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.

⁴ AYM, 18.7.2012, E. 2011/113, K. 2012/108.

2. Kararnameyle Düzenlenemeyecek Haklar ve Durumlar

Birinci sınır daha önce kanun hükmünde kararname (KHK) bakımından getirilen sınırla benzerlik içermektedir. Buna göre, “*Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez*”. Ancak, KHK’ler için geçerli olan tüm görüşlerin kıyasen kararname için kabul edilmesinin mümkün olmadığı, bu norm türlerinin ve düzenlendiği anayasal hükümlerin birbirinden son derece farklı olduğu dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır.

Öncelikle, KHK’lerden farklı olarak kararnamelerde başka sınırlar da getirildiğinden bu sınırların birlikte nasıl yorumlanacağı değerlendirilmelidir. Sosyal ve ekonomik hakların kararnamelerle düzenlenebileceğine ilişkin hüküm ile Anayasa’nın 13. maddesinde yer alan ve temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılacağına ilişkin hüküm bir arada nasıl değerlendirilmelidir? Yine 104/17. maddesinde yer alan diğer sınırlar ile ilişkisi nasıl yorumlanmalıdır?

Her şeyden önce, KHK’lerden farklı olarak, Anayasa’da açıkça kanunla düzenlenmesi gerektiği belirtilen sosyal ve ekonomik haklar bakımından kararname ile düzenleme yapılması mümkün değildir. Örneğin 42/2’de yer alan öğrenim hakkının kapsamının kanunla tespit edileceğine ilişkin hüküm, 53/2’de yer alan toplu iş sözleşmesinin ya da 46. maddede yer alan kamulaştırmanın kanunla düzenleneceğine ilişkin hükümler karşısında bu konularda kararnameyle düzenleme yapılamayacaktır. Yine bu konularda kanunlarda düzenleme yapıldıysa 104/17-4. cümlesi nedeniyle kararname çıkarılması mümkün değildir. Bunlar dışında, 13. maddede temel hak ve özgürlüklerin kanunla sınırlandırılacağına ilişkin hüküm gereğince de kararnamelerle sosyal ve ekonomik haklarla ilgili olarak sınırlandırma anlamına gelecek düzenlemelerin yapılamayacağı, ancak bu kapsamda olmayan, devletin sosyal haklar alanındaki yükümlülüklerine ilişkin veya güvence niteliğinde kurallar koyabileceği kabul edilmelidir.⁵ Aksi bir yorumla, kararnameler bakımından 13. maddede yer alan yasallık ilkesinin sosyal ve ekonomik haklar bakımından uygulanamayacağı gibi Anayasa’nın sistematığına uymayan bir sonuca yol açılabilecektir.

⁵ Benzer görüş için bkz. Arduçoğlu, Artuk: “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, Ankara Barosu Dergisi, 2017/3, s. 40-41; Gözler, C. I, s. 1315. Bu normun bir istisna niteliğinde olduğuna ilişkin aksi yönde görüş için bkz. Söyler, Yasin: Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Seçkin Yayınları, 2018, s. 89.

Kararnameler açısından getirilen bir başka sınır da “kanunda açıkça düzenlenen konular”da kararname ile düzenleme yapılamamasıdır. Bu sınır, yasama yetkisi ile kararname çıkarma yetkisinin birbiriyle yarışan yetkiler olmadığını ve cumhurbaşkanlığına tanınan asli düzenleme yetkisinin yasa koyucunun açık iradesi bulunmayan noktaları kapsadığını ifade etmektedir. Bununla birlikte bir konunun ne zaman “açıkça” düzenlendiği, ne zaman açık olmayan biçimde düzenlendiğinin yorumlanması son derece güçtür. Bir konuda yasada hüküm bulunması durumunda norm tekniği açısından “üstü kapalı” bir düzenleme yapılamayacağından düzenlenen kapsamda açıkça düzenlenmiş olacaktır ve bu halde ancak 124. maddede yer alan yönetmelik çıkarma yetkisine dayanarak kanunun uygulanmasına ilişkin ve kanuna aykırı olmayan düzenlemeler yapılabilecektir. Ancak bu sınırın hem normlar hazırlanırken hem de mahkeme kararlarında çok farklı yorumlara ve uygulamalara yol açacağını öngörmek yanlış olmayacaktır.

3. Münhasıran Kanunla Düzenlenmesi Öngörülen Konular

Tartışmaya açılan bir diğer konu da Anayasa değişiklikleriyle Anayasa’da ilk defa kullanılan bir terim olarak “münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konular”ın neleri içerdiğidir. Bir başka deyişle, bu konular Anayasa’da “kanunla düzenlenir” ifadesini içeren tüm hükümleri mi, yoksa açıkça münhasır bir alan yaratılan hükümleri mi kapsar?

Anayasa’da daha önce bu ifade doğrudan yer almamakla birlikte doktrinde ve Anayasa Mahkemesi kararlarında bu terim KHK’lerin sınırı bakımından kullanılmıştır. Anayasa Mahkemesi’nde terim ilk olarak 1995 yılında üç kararda⁶ Güven Dinçer’in karşı oylarında kanun hükmünde kararname ile düzenlenebilecek konular bağlamında dile getirilmiştir. Ancak, Mahkeme, Dinçer’den farklı olarak anayasada “kanunla düzenlenir” ibaresi olan konuların KHK’lerle düzenlenebileceği yönünde bir içtihat geliştirmiştir.⁷

⁶ AYM, 19.9.1995, E. 1995/44, K. 1995/44; 4.7.1995, E. 1995/35, K. 1995/26; 29.11.1994, E. 1994/68, K. 1994/80. Dinçer bu karşı oylarında tek tek ilgili maddeleri sayma yoluna gitmiştir: “Anayasa’nın; Temel hak ve hürriyetlerle ilgili, 13, 14 ve 16, kişinin hakları ve ödevleri ile ilgili 17-22, 26-29, 31-35, 38, Sosyal ve ekonomik haklarla ilgili, 42-44, 46, 47, 50, 52-54, 61, 63, Siyasal haklarla ve ödevlerle ilgili, 66, 67, 69, 72, 74, Yasama ile ilgili, 79, 82, 86, Yürütme ile ilgili, 108, 113, 117, 118, 121, 122, 124-128, 130-137, Yargı ile ilgili, 140-142, 145, 149, 154-160, Malî ve Ekonomik konularla ilgili, 165, 166, 167-170 maddelerinde münhasıran kanunla düzenlenebilecek konular sayılmışlardır”.

⁷ Örneğin 16.5. 1989, E.1989/4, K.1989/23; 6.1.1987, E.1986/14, K.1987/1; 8.2.1989, E.1988/38, K.1989/7 vd.

Bu içtihadın ve doktrinde de belli yazarlarca kabul edilen bu görüşün en önemli dayanağı KHK'lerin kanun gücünde olması ve maddi anlamda yasama işlemi niteliğine sahip olmasıdır.⁸ 1961 Anayasası döneminde daha tartışmalı olan bu konu⁹, 1982 Anayasasında hangi yasaların değiştirileceğinin yetki kanununda belirtilmesi zorunluluğunun kaldırılmasıyla birlikte daha farklı bir hale gelmiş ve kararnamelerin maddi anlamda yasama işlemi olduğu kabul edilmiştir. Doktrinde yine belli tartışmalar olmakla birlikte, kanun gücünde ve kanunlarda değişiklik yapma yetkisini içeren bir norm türü olan KHK'lerin 7. maddede düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin istisnası olması¹⁰ KHK'leri kararnamelerden ayırıştıran bir özelliktir. Kararnameler norm koyma işlevini yerine getirmekle birlikte Anayasa'da tanınan sınırlı ve istisnai bir yetkiyle çıkarılan bir yürütme işlemi niteliğindedir.

KHK'lerin henüz hukuk sisteminde var olduğu dönemde, Anayasa Mahkemesi 2013 yılına kadar Güven Dinçer'in karşı oyları dışında münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken konular tartışmasını sürdürmemiş ve Anayasa'da "kanunla düzenlenir" biçimindeki ifadelerin KHK'lerle düzenleme bakımından bir engel oluşturmadığı yönündeki içtihadını sürdürmüştür. Daha sonra 2013'te bir karşı oyda, daha sonra mahkemenin çoğunluğunca benimsenen ve bugüne dek 15 kararda aynı şekilde ifade edilen bir içtihadta "münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken konular" ifadesi kullanılmış ve bu terimin anlamı şu şekilde açıklanmıştır:

... yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi kanunla düzenlenmesi gereken konuların yürütmeye bırakılmasını da yasaklamaktadır. Bu noktada Anayasa gereğince kanunla düzenlenmesi gereken hususlarla diğerleri arasında bir ayırım yapmak gerekecektir. Anayasa temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması (m.13), vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konması (m.73) ve memurların atanmaları, özlük hakları v.s. (m.128) gibi bazı konularda düzenlemenin münhasıran kanunla yapılmasını öngörmektedir. Bu konularda kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemeden düzenleme yetkisini yürütmeye bırakması yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırılık teşkil edebilmektedir. Esasen bu durumda, söz konusu düzenlemenin ka-

⁸ Bu yönde görüşler için bkz. Özbudun, Ergun: "1961 ve 1982 Anayasalarında Kanun Hükmünde Kararnameler", Anayasa Yargısı, 1985, C.2, s. 229-230.

⁹ Örneğin Duran 1961 Anayasası döneminde yazdığı yazısında KHK'lerin bir idari işlem kimliğine sahip olduğunu belirtmiştir. Duran, Lütfi: "Kanun Hükmünde Kararname", Amme İdaresi Dergisi, C. 6, S. 2, 1975, s. 46.

¹⁰ KHK'lerin yasama yetkisinin devredilmezliğinin istisnası olduğu hakkında bkz. Gün-day, Metin: İdare Hukuku, İmaj Yayınları, 2013, s. 104.

nunla yapılması gerektiğini belirten anayasal hükme aykırılıktan söz edilmesi daha isabetli olacaktır.

Anayasa'nın açıkça kanunla düzenlenmesini öngörmediği konularda ise kanunun çok genel ifadelerle düzenleme yaparak, ayrıntıyı yürütmeye bırakması mümkündür. Anayasa'da münhasıran kanunla düzenleme yapılması öngörülmemiş konularda yürütme organının doğrudan ve ilk elden düzenleyici işlem yapabileceği düşünülebilirse de yasamanın asliliği ve yürütmenin türevselliği gereği idari işlemlerin kanuna dayanması zorunluluğu vardır. Nitekim, Anayasa'nın gerek yürütme yetkisinin kanunlara uygun olarak kullanılacağını ifade eden hükmü (m.8), gerekse yönetmeliklerin kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak kaydıyla çıkarılabileceğini belirten kuralı (m.124) bu zorunluluğa işaret etmektedir. Ancak, bu durumda kanundan belirlemesi beklenen çerçeve, Anayasa'nın kanunla düzenlenmesini öngördüğü durumdakinden çok daha geniş olabilecektir. Başka bir ifadeyle, Anayasa'ya göre mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmeyen bir konu, kanuni dayanağı olmak kaydıyla idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılabilir. Aksi yorum, Anayasa'da bazı hususların kanunla düzenlenmesinin öngörülmüş olmasını anlamsız hâle getirebilecektir.¹¹

Anayasa Mahkemesi'nin bugüne kadar hep ret kararlarında kullandığı bu ayrım Anayasa'da münhasıran kanunla düzenleneceği belirtilmeyen alanlarda idarenin düzenleme yetkisinin daha geniş olduğu gibi eleştiriye açık bir argümanı içermekle birlikte bu ayrımı Anayasa'da "kanunla düzenlenir" ifadesini içeren tüm maddeler bakımından kullanması önemlidir.

Anayasa'nın 13. ve 123. maddelerinde yer alan ve genel yasallık olarak ifade edilebilecek hükümler de dahil olmak üzere bazılarında birden fazla olmak üzere 78 maddede¹² belli konuların kanunla düzenleneceği belirtilmiştir.

¹¹ Söz konusu ifadeler ilk olarak 20.3.2013, E. 2012/76, K. 2013/44, R.G.: 07.11.2013 Sayılı kararın karşı oyunda yer almış, daha sonraki kararlarda benimsenmiştir. (AYM, 31.10.2013, E. 2013/72, K. 2013/126, RG: 24.1.2014; E. 2011/42, K. 2013/60, RG: 25.07.2014; E. 2014/133, K. 2014/165, RG: 10.01.2015; E. 2013/77, K. 2014/4, RG: 4.03.2015; E. 2013/50, K. 2015/38, RG: 15.04.2015; E. 2014/177, K. 2015/49, RG: 11.06.2015; E. 2015/5, K. 2015/82, RG: 20.10.2015; E. 2015/61, K. 2016/172, RG: 9.12.2016; E. 2016/139, K. 2016/188, RG: 3.01.2017; E. 2015/42, K. 2017/8, RG: 2.03.2017; E. 2017/51, K. 2017/163, RG: 21.12.2017; E. 2016/180, K. 2018/4, RG: 7.02.2018; E. 2016/150, K. 2017/179, RG: 15.02.2018; E. 2017/143, K. 2018/40, RG: 5.06.2018; E. 2016/179, K. 2017/176, RG: 8.02.2018)

¹² Bunlar; 3, 13, 14, 16-23, 26, 28, 29, 31-35, 38, 42-44, 46, 47, 50, 51, 53, 54, 56, 61, 63, 66-69, 71-74, 79, 82, 86, 101, 119, 123, 124, 126-131, 133-137, 139-142, 144, 147-149,

Bunlardan kararname çıkarılması zaten yasaklanan ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi hakların düzenlendiği maddeler ile yargıya ilişkin maddeler çıkarıldığında 38 maddede kanunla düzenleneceği belirtilen konuların kararnameyle düzenlenmesi mümkün değildir.¹³ Buna karşılık, bazı kaynaklarda münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken alanların daha dar yorumlandığını görmek mümkündür. Bunun önemli bir nedeni Anayasa'nın belli maddelerinde (13, 38, 66 ve 68. maddeler) "ancak kanunla" ibaresi yer almasına rağmen geri kalanında sadece "kanunla" düzenleneceğinin belirtilmiş olmasıdır. Bununla birlikte, yorumlanacak olan metnin Anayasa olduğu dikkate alındığında bir konunun kanunla düzenleneceğinin Anayasa'da belirtilmesi normlar hiyerarşisinde altta olan normlarla düzenlemeyeceği ve mutlaka şekli anlamda bir kanunla, yani "ancak" kanunla düzenlenmesi gerektiği anlamına gelmek gerekir.¹⁴ Bu görüşün bir diğer dayanağı da kanun hükmünde kararnamelerin (KHK'lerin) bulunduğu dönemde Anayasa Mahkemesi'nin "kanunla düzenlenir" ifadesi geçen konuların KHK ile düzenlemeyeceği biçiminde yorumlamayıdır.¹⁵ Oysa, yukarıda da belirtildiği üzere, KHK'lerin yetki kanununa dayanması ve kanun gücünde olduğunun doğrudan Anayasa'da belirtilmesi gibi çok önemli farkları vardır ve bu tür bir analogi yapılması mümkün değildir. KHK'ler dayandıkları yetki kanunları ve meclisçe onaylanma özelliklerinin yanı sıra kanunlarda değişiklik yapma yetkisini içerirken, kararname yetkisi müstakilen cumhurbaşkanınca kullanılan bir yetkidir ve normlar hiyerarşisinde kanunlarla ilişkisi de tamamen farklıdır. Kararnameler, bir düzenleyici işlem niteliğine sahip olduğu için Anayasa koyucunun özel önemleri nedeniyle düzenleyici işlemle değil, kanunla düzenlenmesini öngördüğü bu alanlar 104. maddede bahsedildiği şekilde mün-

154, 155, 158-160, 161, 165-170. maddelerdir. İtalik olarak gösterilenler zaten konu bakımından kararnameyle düzenlenemeyecek ve yargıya ilişkin alanlardandır. Bunlar dışında, yasama bölümünde olmasına karşın seçim idaresine ilişkin YSK ile ilgili 79. madde ile milletvekillerinin bağdaşmayan işleri ve emeklilik, özlük haklarına ilişkin 82 ve 86. maddenin yürütme yetkisine ilişkin olup olmadığı tartışılabilir. Ancak bu maddelerin hiçbiri zaten kararname ile düzenlemeyecektir.

¹³ Benzer görüş için bkz. Ülgen, Özen: "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri", GSÜHFD, 2018/1, s. 3-41; Yıldırım, Turan: "Cumhurbaşkanı Kararnameleri", MÜHF- HAD, C.23, S.2, s. 32, 26.

¹⁴ Bununla birlikte örneğin Gözler bu maddedeki ibarenin iki yorumunun da tartışmaya açık olduğunu ileri sürmektedir. *Gözler*, C. I, s. 1318.

¹⁵ Ergül, Ozan: "Yeni rejimin Kodları: Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", *Güncel Hukuk*, Eylül-Ekim 2018, s. 31.

hasıran kanunla düzenlenmesi gereken alan olup kararnamelerin düzenleme kapsamı dışındadır.¹⁶

4. Kanun ile Kararname Arasındaki İlişki

Kararnamelerin normlar hiyerarşisindeki yerine ilişkin bugüne kadar temelde iki görüş oluşmuştur: Bunlardan birincisi ve bizim de katıldığımız görüş kararnamelerin kanunların altında bir yere sahip olduğudur.¹⁷ Diğer yandan, bu iki norm türünün eş değerde olduğunu belirten yazarlar da olmuştur.¹⁸ Bu görüşler arasındaki farklılığın birinci nedeni hiyerarşik ilişkinin tanımlanmasında kullanılan ölçütlerin farklı olması, ikincisi ise kararnamelerin asli düzenleme yetkisini içermesi nedeniyle yasama işlevine ilişkin bir görüşümü olmasıdır. (I) Kararname çıkarma yetkisinin yasa değil, doğrudan Anayasa'dan kaynaklanması nedeniyle geçerliliğini Anayasa'dan alması, (II) daha önce kanunla hiç düzenlenmeyen konuları düzenleyebilmesi ve bu anlamda maddi anlamda yasama işlemi olarak kabul edilebilmesi, (III) kararnamenin kanuna aykırılığı için özel bir mekanizma öngörülmemesi gibi unsurlar nedeniyle kanunla eşdeğer olduğu fikri savunulmuştur. Bazı kararnamelerin mahfuz alan olması fikrinden hareketle sadece bunların kanun gücünde olduğu gibi fikirler de ileri sürülmüştür.¹⁹ Hatta, kararnamenin yasayla ilişkisinin "bilinmeyen bir evrenden gelen yabancı bir element gibi" olduğu belirtilmiştir.²⁰

Örneğin Ergül'e göre, 104/17'de yer alan norm "hierarchy yaratmak için değil, normlar hiyerarşisinde statüsü birbirine denk iki düzenleyici

¹⁶ Benzer görüş için bkz. *Söyler*, s. 93; *Ulusoy*, Ali: Yeni Türk İdare Hukuku, Yetkin Yayınları, 2019, s. 295.

¹⁷ Benzer görüş için bkz. *Özbudun*, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 2018, s. 248; *Gözler*, C. I, s. 1334 vd.; *Söyler*, s. 61; *Ulusoy*, Yeni Türk İdare Hukuku, s. 297; Eren, Abdurrahman: "Anayasa Mahkemesinin Kanun Hükmünde Kararnamelere İlişkin İçtihadı Doğrultusunda Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Değerlendirilmesi", *Anayasa Yargısı*, 2019/1, s. 29. Ancak mahfuz kararname alanı kabul eden Gözler bu dört alanda konu bakımından yetki tartışması yapılması gerektiğini ve kararnamenin esas alınacağını, bu bakımdan ortada yine sorunlu bir norm olduğunu belirtmektedir. *Söyler* de mahfuz alan, kendi ifadesiyle özerk düzenleme yetkisi görüşü kabul edildiği takdirde bu alanlarda çıkarılan kararnamelerin yasayla eş düzeyde olacağını belirtse de kendisi özerk alan görüşünü kabul etmemektedir. *Söyler*, s. 121, 166.

¹⁸ *Ergül*, "Yeni rejimin Kodları...", s. 32.

¹⁹ *Tunç*, Hasan: Türk Anayasa Hukuku, 2018, s. 234.

²⁰ Aslan, Volkan: "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Kanunlara Uygunluğunun Denetimi ve Çeşitli Hususların Kararname ile Düzenleneceğinin Kanunlarda Belirtilmesi Üzerine", *Anayasa Yargısı*, C. 36, S. 1, s. 152.

işlemin kuralları arasında çatışma olması halinde söz konusu çatışmanın nasıl çözüleceğini belirlemek için konmuştur”. Ona göre, çatışma normu ancak eşdeğer normlar bakımından geçerli olabilir ve bu bakımdan kararname ile kanun bakımından tıpkı 90. maddeye 2004 yılında eklenen cümlede²¹ olduğu gibi eşdeğer normlar söz konusudur. Oysa, 90. madde kapsamındaki normlar ile yasalar arasındaki eşdeğerlik; çatışma normundan değil, usulüne uygun yürürlüğe giren uluslararası andlaşmaların kanun hükmünde olduğunun hükmünde açıkça yazılmış olmasından kaynaklanır.²²

Hiyerarşideki yeri bakımından kararnamelerin daha çok tüzüğün yerine geçtiği²³ ya da tüzüklerle kanunlar arasında bir yerde olduğu²⁴ ifade edilmişse de kanımızca yeni ve köklü değişiklikler getiren bu sistemde kararnamelerin Anayasa'nın eski halindeki normlarla karşılaştırılarak anlamlandırılması güçtür. Kararnameler asli düzenleme yetkisini içermeleri bakımından diğer tüm düzenleyici işlemlerden farklı niteliktedir ve yasama organının (yetki kanunu, uygun bulma, değiştirme vb) bir dahili olmaması nedeniyle KHK'lerle de benzeşmez.

Diğer yandan, eşdeğer normlar söz konusu olsa idi aynı konuda yasa çıkarıldığında kararnamelerin hükümsüz hale gelmesi ya da yasa ile düzenlenmiş konularda kararname ile düzenleme yapılamaması gibi düzenlemeleri anlamlandırmak da mümkün değildir. Kararnamelere ilişkin anayasal hükümler çatışma normu olarak değil, idareye sınırlı alanda ve istisnai olarak asli düzenleme yetkisi tanıyan hükümler olarak okunmalıdır.²⁵ Anayasa koyucunun kararnameleri eşdeğerde bir norm olarak düzenleme iradesi var ise bunun açıkça düzenlenmesi, bu tür bir durumda da kararname çıkarma ve

²¹ “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır”.

²² Benzer görüş için *Eren*, s. 29.

²³ Bu yönde bkz. Ulusoy, Ali: “Aralık 2016 Anayasa Teklifi Neler Getiriyor, Neler Götürüyor?”, <http://www.anayasa.gen.tr/ulusoy-anayasa-degisikligi.pdf> ve *Yıldırım*, s. 23. Kemal Gözler de benzer bir yaklaşımla kanunların altında ve yönetmeliklerin üstünde olan kararnamelerin tüzükle aynı seviyede olduğunu, bir çatışma durumunda eşdeğer normlar arasında uygulanan kuralların uygulanması gerektiğini ileri sürmektedir. *Gözler*, C. I, s. 1337-1338.

²⁴ *Ulusoy*, *Yeni Türk İdare Hukuku*, s. 297.

²⁵ Bu bağlamda bir benzetme yapmak gerekirse 104/17 olsa olsa yönetmelikle düzenleme yetkisinin sınırına ilişkin ve yönetmeliklerin kanunlara uygun olması gereğini içeren 124. maddeye benzetilebilir.

yasa çıkarma yetkileri bakımından farklı sınırlar öngörülmesi gerekirdi. Keza olağanüstü kararname bakımından da bu şekilde bir düzenleme yapıldığından bu konuda herhangi bir tartışma yoktur. Bu nedenlerle, kararnamelerin yasa gücüne sahip olmadıkları gibi yasama yetkisini ikame eden, bu yetkiyle yarışan ya da aynı yetkileri içeren bir yetki olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir.

Bu değerlendirmeyi yaparken Anayasa'nın ve sistemin genelinin dikkate alınması gerekir. Bu bakımdan, 6., 7. ve 8. maddelerde karşılığını bulan kuvvetler ayrılığı ilkesi -2017 değişiklikleri de gözetildiğinde- hala sistemin esasıdır ve kural, yasama ve yürütme yetkilerinin birbirinden ayrılmasıdır. Bu bakımdan, sistemde yasa yapma, yani özel bir anayasal dayanak olmaksızın asli ve genel düzenleme yetkisine sahip esas organ yasama organıdır ve Anayasa'da açıkça bir istisna belirtilmedikçe yasama organı bu yetkisini devredemez. Sistemde yasa koyucunun gerektiğinde kararnameyi hükümsüz kılacak şekilde düzenleme yapma yetkisi dahi tanınmıştır. Buna karşılık, Cumhurbaşkanı'na tanınan düzenleme yetkisinin genel nitelikli olduğundan bahsedilemez.

Bu noktada, kararnamelerin yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin istisnası olup olmadığının da değerlendirilmesi gerekir. Kanun hükmünde kararnameler bakımından yapılan bu tartışmada KHK'ler yasama işlemi haline gelme ve yasalarda değişiklik yapabilme özellikleri nedeniyle yasama yetkisi kapsamında görülüyordu.²⁶ Anayasa Mahkemesi yetki kanununun varlığı ve meclis onayına sunulma nedeniyle KHK'leri yasama yetkisinin devredilmezliğine bir istisna olarak değerlendirmemişti. Mahkeme'ye göre, "yasama yetkisinin devredilemezliği esasen kanun koyma yetkisinin TBMM dışında başka bir organca kullanılamaması anlamına gelmektedir."²⁷

Kararnameler bakımından KHK'lere benzer tartışmalarla kararnamelerin yasama yetkisinin devredilmezliğine istisna olduğuna ilişkin görüşler bulunmaktadır.²⁸ Bu argümanın temel odağı, kararnamelerin asli düzenleme yetkisini içermesi ve bu bakımdan maddi anlamda yasama işlevini yerine getirmesidir. Kanımızca, hem konu itibariyle getirilen sınırlamalar nedeniyle asli olmakla birlikte genel nitelikte bir yetki olmaması, hem de yasayla ilişkisi

²⁶ Anayasa Mahkemesi de KHK'leri maddi anlamda yasama işlemi olarak değerlendiren bir yaklaşıma sahipti: "Anayasa'da öngörüldüğü biçimi ile KHK'ler yapısal (organik/uzvi) bakımdan yürütme organı işlemi, işlevsel (fonksiyonel) yönden ise yasama işlemi niteliğindedirler". (5.2.1992, E. 1990/22, K. 1992/6)

²⁷ AYM, 31/10/2013, E. 2013/72, K. 2013/126.

²⁸ Eren, s. 50 vd.

ve yasama organının o konuyu düzenleyerek kararnameyi hükümsüz kılma yetkisinin varlığı dikkate alındığında bu yetki ve işlevin yasama ile özdeş bir yetki olduğu ve yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğu düşünülmemelidir. Kararnameler ile yasaya dayanmadan bir düzenleme yapılabilmekle birlikte nihayetinde bunlar birer idari işlem kimliğindedir ve bu normun yasama organının iradesiyle ortadan kaldırılabilmesi karşısında bu yetkiler yarışan yetkiler değildir. Ancak olağanüstü kararnameler kanunla eşdeğerde bir norm niteliğinde olduğundan yasama yetkisinin devredilmezliğine getirilen bir istisnadan bahsedilebilecektir.

Hiyerarşi bakımından öncelikle, yasayla düzenlenmeyen konuları düzenleyebilmesi, yani asli düzenleme yetkisini içermesi bir normun yasa gücünde olması anlamına gelmeyecektir. Bir normun dayanağını hangi normdan aldığı da tek başına hiyerarşideki yeri belirlemek bakımından yeterli değildir. Anayasa'da bir idari işlem kurulabileceğinin doğrudan belirtilmesi o idari işlemin hiyerarşideki yerini belirlemeye yetmeyecektir. Yine yargısal denetim yapıлып yapılmaması da normlar hiyerarşisi bakımından bir gösterge olmakla birlikte tek başına sonuç doğuracak bir kriter değildir.²⁹ Normlar hiyerarşisi, öncelikle alttaki normun kendinden üstte yer alan norma aykırı olamaması anlamına gelir. Normlar hiyerarşisinde eşdeğer olan normlar birbirini değiştirebilir ya da yürürlükten kaldırabilir; eşdeğer iki normun birbirleriyle çelişen ya da çatışan hükümler içermeleri halinde uygulanacak norm önceki-sonraki norm veya genel-özel kanun ilişkisine göre belirlenir. Anayasa'nın üstünlüğünün ve hukuk devletinin gereği olarak çoğu norm bakımından bir üst norma aykırılık yargı kararıyla iptal nedeni olarak öngörülmüştür. Buna karşılık, buna istisnalar getirilebilir ve normların hiyerarşideki yeri bir üst norma aykırılık nedeniyle yargı organlarında iptal edilebilirlik üzerinden değerlendirilmez.

Kararnamelerin hiyerarşideki yeri bakımından en önemli unsur yasalar da kararnameyle değişiklik yapılamaması, yasada açıkça düzenlenen konular da kararname çıkarılamaması ve yasaya aykırı bir kararnamenin hükümsüz hale gelmesidir. Yine kararnamelerin konu bakımından önemli sınırlıklara sahip olması da kanunla eş değerde olamayacağının bir göstergesidir.³⁰

Normlar hiyerarşisi bakımından değerlendirildiğinde, yürütme organı tarafından çıkarılan, ancak kanunda açık düzenleme yapılmayan konularda ve belli konu sınırlıkları ile çıkarılabilen, kanunları değiştirme gücü olmayan,

²⁹ Bunun tipik örneği yargı denetimi yolu kapatılan uluslararası anlaşmalar veya anayasa hükümleri gereği yargı yolu kapatılan işlemlerdir.

³⁰ Benzer görüş için *Yıldırım*, s. 23.

asli düzenleme yetkisi kullanıldıktan sonra yasa koyucunun düzenleme yapması ile hükümsüz hale gelen ve kanunla çatışamayacak nitelikte olan bu işlem türünün kanunların altında olduğunun kabul edilmesi gerekir. Kararnameler, niteliği itibariyle birer idari işlem olduğundan kanunla eşdeğer nitelikte olan KHK'lerin hukuk sisteminden kaldırılmasıyla artık yürütme organının olağan dönemlerde kanunla eşdeğer ya da kanun gücünde bir işlem kurması mümkün değildir. Bu bakımdan, bu normlara “zayıflatılmış yasa gücünde” bir işlem niteliği atfetmek³¹ ve yasayla karşılaştırmak yerinde değildir. Yeni sistemde kararnamelerin önemli bir hukuk kaynağı haline geldiği açık olmakla birlikte kanunlarla yarışan bir norm niteliğinde değildir.

Bu nedenlerle, 104. maddede bahsedilen olağan dönem kararnamelerinin kanunların altında bir yere sahip olduğu, ancak 124. maddedeki hüküm gereği yönetmeliklerin üstünde olduğu kabul edilmelidir. Buna karşılık, olağanüstü dönem kararnamelerinin hiyerarşideki yerinin farklı olduğu, meclis iradesi bulunması nedeniyle daha çok KHK'lerle benzerlik gösteren bu normların kanunlarla eşdeğer olduğu açıktır. Cumhurbaşkanı'nın çıkaracağı diğer düzenleyici işlemlerin de niteliğine bağlı olarak yönetmelik ise yönetmeliklerle aynı güçte, diğer düzenleyici işlemlerinin ise yönetmeliklerin altında olduğunun kabul edilmesi gerekir.

Kanunlarla kararnameler arasındaki ilişki bakımından ortaya çıkan bir başka mesele de kanunlara aykırı kararname çıkarılması halinde ne olacağına ilişkindir. 17. fıkrada kanun ile kararname arasında farklı hükümler bulunması halinde kanun hükümlerinin uygulanacağı ve kararnameden sonra konuyla ilgili kanun çıkarılması halinde kararnamenin hükümsüz hale geleceği belirtilmiştir. İlk bakışta temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelerde olduğu gibi bir ihmal etme yetkisi olarak görünse de son cümlede yer alan “hükümsüz hale gelme” ibaresi önemli bir farklılığı da içermektedir. Uygulamada çeşitli sorunlara yol açabilecek bu düzenleme sonucunda aykırılık ilişkisinin teknik ve hukuki bir inceleme olması karşısında hem mahkemelerin hem de idarenin farklı biçimde yorumlar yapması muhtemeldir. Bu noktada akla gelen bir soru da Anayasa Mahkemesi'nin kararnamelerin Anayasa'ya uygunluğunu denetlerken yasayla ilişkisini de anayasallık denetimi kapsamında görenek denetleyip denetleyemeyeceğidir.

Ergül bu soruya olumsuz yanıt verirken Anayasa Mahkemesi'nin “Anayasa altı normların çatışıp çatışmadığını tespit eden bir yargı organı” olmadığına dayanmış ve bunun tek istisnasının Anayasa 90/5 hükmü ile bireysel başvuru

³¹ Tan, Turgut: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 115.

ilişkisinde gündeme geleceğini belirtmiştir.³² Buna karşılık, Özbudun sıklıkla oluşabilecek bu tür çatışma durumlarının Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmesi gerektiğini savunmuştur.³³ Gözler de kararnamelerin yargısal denetiminde hem Anayasa'nın hem de kanunların ölçü norm olduğunu belirtmekte ve bu denetimin Anayasa Mahkemesi'ne verilmiş olmasını eleştirmektedir.³⁴ Ülgen Adadağ yasayla açıkça düzenlenmiş bir alanda kararnameyle düzenleme yapılması halinde bir çatışma durumu değil, konu bakımından yetki sorunu olduğunu ve bu nedenle Anayasa'ya aykırı olacağını, ancak zaten bir davada uygulanacak norm olmasının mümkün olmadığını belirtmiştir.³⁵ Benzer şekilde, kararnameyle düzenlenen bir konuda kanun yapılması durumunda da benzer bir sorunla karşılaşılması muhtemeldir. İlk inceleme kararında Anayasa Mahkemesi bu durumu tespit etse de Anayasa'ya aykırı bu normların idarelerce uygulanmaya devam edilmesinin muhtemel olduğu³⁶ ve hatta bir iptal kararı verilse dahi idari yargıda olduğu gibi geriye yürümeyecek olması nedeniyle kararnameye dayanarak kurulan idari işlemlerin hukuka uygunluk denetiminde de sorunlar yaşanabileceği dikkate alınmalıdır.

Kararnamelerin Anayasa'ya aykırılık incelemesi sadece maddi hukuka ilişkin kuralları değil, bir düzenleyici işlem türü olan bu işlemlerin Anayasa'da belirtilen sınırlar içerisinde kullanılıp kullanılmadığını da içerecek bir yetkidir. Bu değerlendirme yapılırken bu işlem türünün bir düzenleyici işlem olduğu, bu bakımdan yasalardan farklı niteliklere sahip olduğu ve diğer düzenleyici işlemlerde olduğu gibi yetki unsuru bakımından da denetim yapılması gerektiği gözetilmelidir. Aksi bir yorum, örneğin bir yönetmelik denetlenirken kanuna uygunluk denetiminde yönetmeliğin sadece esasa ilişkin hükümlerine göre bir değerlendirme yapabileceği, yetki sınırları içinde kalıp

³² Ergül, "Yeni Rejimin Kodları...", s. 32 ve dipnot 7.

³³ Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, s. 251.

³⁴ Gözler, C. I, s. 1332. Bununla birlikte Gözler bir mahkemenin yasaya aykırı bir kararnameyi Anayasa Mahkemesi'ne götüremeyeceğini ve ancak ihmal edebileceği sonucuna varmaktadır.

³⁵ Ülgen Adadağ, Özen: "Kanun-Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İlişkisinin Yargısal Denetimine Yönelik Sorunlar", Anayasa Yargısı Dergisi, 2019/1, s. 266.

³⁶ Bunun bir örneği yasanın (Medeni Kanun 184. maddenin) AİHS'e ve Anayasaya aykırılığının tespit edildiği ve bu nedenle yasanın uygulanma kabiliyetinin kalmadığının belirtildiği Sevim Akat Ekşi kararında (2013/2187) yaşanmıştır. Bu karar uyarınca mahkemeler evli kadınların kendi soyadlarını kullanmalarına hükmetmekle birlikte nüfus idareleri yürürlükte olan Medeni Kanun maddesini beş yılı aşkın süredir aynen uygulamaya devam etmektedir.

kalmadığı konusunda mahkemelerin denetim yapamayacağı gibi bir sonuca varmaya benzeyecektir.

Bu tartışmaya benzer bir tartışma KHK'lerin yetki kanununa uygun olup olmadığının denetimi konusunda daha önce Anayasa Mahkemesi ve doktrinde yapılmıştır.³⁷ Mahkeme, doktrinde de kabul gören bu görüşü³⁸ benimseyerek Anayasa aykırılık denetimini KHK'lerin yetki kanununa uygun olup olmadığı denetimini içerecek şekilde yorumlamıştır ve kararnamele bakımından da aynı yaklaşımı benimsemesi gerekir.³⁹ Aksi bir yorum, Anayasa Mahkemesi'nin bir kararnamenin kanunla çatışma durumunu incelememesi 104/17'de yer alan kuralları anlamsızlaştıracak ve etkili bir yargısal denetimi imkansızlaştıracak bir yorum olacaktır.

5. Kararnameyle Düzenlenecek Bir Mahfuz Alan Olup Olmadığı Sorunu

Kararnamelere ilişkin bir başka tartışma yaratan mesele de Anayasa'nın çeşitli maddelerinde belli konuların cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenleneceğinin öngörülmesidir. Anayasa'da (a) üst kademe kamu yöneticilerinin atanmalarına ilişkin usul ve esaslar (104/9), (b) Bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkileri, teşkilat yapısı ile merkez ve taşra teşkilatlarının kurulması (106/son), (c) Devlet Denetleme Kurulunun işleyişi, üyelerinin görev süresi ve diğer özlük işleri (108/son) ile (d) Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliğinin teşkilatı ve görevlerinin (118/son) kararname ile düzenleneceği belirtilmiştir. Bu belirtilen maddelerin kararnameye özgü bir düzenleme alanı belirlerken bu konuda kanun çıkarılmasını engelleyen bir mahfuz alan yarattığından bahsetmek mümkün müdür? Bir başka deyişle, bu alanla sınırlı olarak Cumhurbaşkanının özerk düzenleme yetkisine sahip olduğundan bahsedilebilir mi?

Doktrinde bunun bir mahfuz alan olarak değerlendirilmesi gerektiği yö-

³⁷ Bkz. *Günday*, s. 109; *Özbudun*, Türk Anayasa Hukuku, s. 252; *Teziç*, Erdoğan: Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, 2008, s. 32; *Tanör*, Bülent – *Yüzbaşıoğlu*, Necmi: Türk Anayasa Hukuku, 2006, s. 382; *Sağlam*, Fazıl: "Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları Uygulamasının Yaygınlaşmasından Doğabilecek Sorunlar", *Anayasa Yargısı*, 1984, s. 267.

³⁸ O dönemde doktrinde KHK'lerin yetki kanununa uygun olup olmadığının Danıştay tarafından incelenebileceğine ilişkin görüşler ileri sürülmüşse de Danıştay bu konuda yetkili olmadığına karar vermiştir. Bu görüş için bkz. *Duran*, "Kanun hükmünde Kararnameler", s. 6.

³⁹ Benzer bir görüş için bkz. *Söyler*, Cumhurbaşkanlığı..., s. 189.

nünde görüşler ileri sürülmüştür. Bunun dayanağı olarak da ilgili maddelerin lafzında takdir yetkisi veren “düzenlenebilir” ibaresinin değil, “düzenlenir” ibaresinin seçilmiş olması ve kamu tüzel kişiliğine ilişkin maddede olduğu gibi kanun “veya” kararname gibi bir ibareye yer verilmemiş olması gösterilmektedir.⁴⁰ Mahfuz alan görüşünü savunanların bir başka argümanı da Anayasa’nın geçici 21. maddesinin (B) fıkrasında yer alan “Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenleneceği belirtilen değişiklikler ise Cumhurbaşkanının göreve başlama tarihinden itibaren en geç altı ay içinde Cumhurbaşkanı tarafından düzenlenir” hükmüdür.⁴¹ Oysa, söz konusu düzenleme yasa koyucu tarafından da böyle yorumlanmamış ve mahfuz alan olduğu düşünülen alanlardaki hükümler kararnameyle düzenlenmeden önce 703 sayılı KHK ile yürürlükten kaldırılarak 104/17’ye uygun olacak şekilde yasayla düzenlenmemiş bir alan haline getirilip ondan sonra düzenleme yapılmıştır. Hatta bir görüşe göre, bu dört konu öncelikle düzenleme yetkisi olup “sadece kararname değil, önce kararname çıkarılabileceğini” ifade eder, yani bu konuların öncelikle kararname ile düzenlenmesi gerektiğini, ancak düzenlendikten sonra yasayla düzenleme yapılabileceğini belirtmektedir.⁴²

Kanımızca Anayasa’nın tek bir maddesindeki bir sözcükten hareketle ya da geçici maddenin lafzından hareketle bu soruya yanıt vermek mümkün değildir. Anayasa’daki temel ilkeler, ilgili diğer hükümler ve değişikliklerin getirdiği sistemin özellikleri dikkate alınarak sistematik yorum yapılması ve sistematik yorum yapıldığında bu soruya olumsuz yanıt verilmesi gerekir. Yasama yetkisinin genelliği ilkesi gereğince, yasama organı dilediği konuda kanun çıkarabilecektir ve Anayasa’da 7. ve 87. maddede bu kapsama ilişkin bir değişiklik yapılmadığından yasama organını açıkça sınırlandıran bir norm yoktur.⁴³ Diğer yandan, idarenin kuruluş ve görevlerinin kanunla düzenleneceğine ilişkin 123. madde ve kamu görevlilerine ilişkin 128/2 hükmü Anayasa’da aynen korunmuştur ve bu dört hükümde verilen yetkinin niteliği tüm bu maddeler ile bağlantısı incelendiğinde anlaşılacaktır.

⁴⁰ Bu yönde bkz. *Gözler*, C. I, s. 1321 vd; *Ülgen*, “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri...”, s. 3-41; *Yıldırım*, s. 16.

⁴¹ Bu yönde bkz. *Eren*, s. 44.

⁴² Sezer, Abdullah: “Normlar Hiyerarşisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri: Çok Boyutlu Normlar Piramidi Yaklaşımı”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2019/I, s. 377- 378.

⁴³ Bu yönde bkz. *Ardıçoğlu*, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, s. 37; *Şirin*, Tolga: *Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s. 207 vd; *Aybay*, Rona: “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Konusunda Bazı Saptamalar, Güncel Hukuk, Kasım Aralık 2018, s. 14.

Anayasa'nın 123. maddesi yürürlükte olduğu için bu dört hüküm olmasaydı bu konularda kararname ile düzenleme yapılması mümkün olmayacaktı; bu bakımdan ilgili hükümler 123. maddeye getirilen bir istisna niteliğindedir ve yasamayı sınırlandıran bir norm olarak değerlendirilmeleri mümkün değildir. Bu hükümler yasamanın norm yapma yetkisi olmayan bir alan olarak nitelendirildiğinde -özellikle de bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkilerinin (106/son) ne kadar geniş bir alanı kapsadığı düşünüldüğünde- bu yorum, kararnamelere madde 104/17 ile getirilen sınırların hiçbir anlamı kalmamasına yol açabilecektir. Bir örnek vermek gerekirse; bu şekilde yorumlandığında bakanlıkların yetkileri kapsamında bakanlıklarla bir şekilde ilişkilendirilen tüm hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşlarının yetkilerini kapsayacak şekilde ya da özel norm olarak görülüp bakanlıkların mahalli idareler üzerindeki yetkileri hakkında -127. maddedeki hükme rağmen- bir kararname çıkarılabilecektir. Hatta bu normlar bir mahfuz alan olarak değerlendirildiğinde İçişleri Bakanlığı'nın görev ve yetkileri kapsamında olan -ve temel hak ve özgürlükler bakımından en önemli yetkileri içeren- Polis Vazife ve Salahiyetleri Kanunu'nun bir kararname ile ilga edilerek yeniden düzenlenmesi gibi kabul edilemez bir sonuca yol açılabilecektir. Oysa, 104/17'de yer alan ve 13. maddeden kaynaklanan temel hak ve özgürlüklere ilişkin sınır ile kanunların değiştirilemeyeceğine ilişkin sınır bu kararnameler açısından da geçerlidir ve bu tür yetkilerin kararnameyle düzenlenmesi mümkün değildir. Bu nedenlerle, bu dört hüküm diğer sınırlamaları ortadan kaldıran bir özel norm değil, 123. maddeye veya konusuna göre başka anayasal hükümlere göre yürütme organınca ve/veya kararnameyle yapılamayacak bir düzenlemenin yolunun açıldığı istisnai hükümler olarak değerlendirilmelidir. Bu normlar özel hüküm olarak nitelendirilerek mahfuz alan kabul edildiğinde bu konuda çıkarılan kararnameler; 104/17'de bahsedildiğinin aksine yasayla düzenlenen bir alanda düzenleme yapabilecek, yasayla bunların düzenlenmesi halinde kararname hükümsüz hale gelmeyeceği kabul edilirse münhasıran kanunla düzenleneceği öngörülen alanlar da genel hüküm olarak görülüp o alanlarda da düzenleme yapılabilecek; bu maddede ve bu maddeyle bağlantılı diğer maddelerdeki diğer sınırların uygulanacağına ilişkin bir yorum yapmak da mümkün olmayacaktır. Yani, bu tür makul olmayan bir yorum yapıldığında bu alanlarda -ki bu alan 106/son hükmü nedeniyle idare hukukunun çoğunluğunu oluşturabilecek bir alandır- yukarıda bahsedilen sınırların hemen hiçbiri uygulanamaz hale gelecektir. Bir istisna kuralı ile yasamanın yetkilerinin sınırlandırıldığı gibi bir yoruma ulaşmak temel yorum ilkeleri olan istisnaların dar yorumlanması ve özgürlük lehine yorum ilkesi gereğince de mümkün olmamak gerekir.

Bu tartışmanın bir diğer yansıması da kararname ile kanunların değiştirilip değiştirilemeyeceğine ilişkin yanıtın bu konuyla ilişkili olmasıdır. Örneğin üst kademe yöneticilere ilişkin 3 sayılı Kararnamenin “Uygulanmayacak hükümler” kenar başlıklı 12. maddesinde “Üst kademe kamu yöneticileri hakkında bu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenen hususlara ilişkin olarak, diğer mevzuatın bu Cumhurbaşkanlığı kararnamesine aykırı hükümleri uygulanmaz” hükmüne yer verilmiş ve bu şekilde yasa maddeleri adeta ilga edilmiştir. Kanımızca, Anayasa değişiklikleriyle Cumhurbaşkanı önemli yetkilerle donatılmışsa da Cumhurbaşkanı’nın yasaları değiştirebileceği veya ilga edebileceği gibi bir sonuca ulaşmak mümkün ve makul değildir.

II. İdari Teşkilatın Yeniden Düzenlenmesi

Anayasa değişiklikleri sonucunda yürütmenin dönüşümünün en önemli etkilerinden biri de idari teşkilat üzerinde olmuştur. İdari teşkilatta yaşanan değişimin tamamını incelemek bu tür bir çalışmanın sınırlarını aşmakla birlikte, genel olarak duruma ve dikkat çeken bazı sorunlara değinmek yerinde olacaktır.

İdari teşkilatın görünümündeki en temel değişiklik Bakanlar Kurulu’nun kaldırılması ve merkezi idareye ilişkin yetkilerin önemli bir kısmının sadece cumhurbaşkanlığında toplanmış olmasıdır. Mevzuatta Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkilerin tamamı Cumhurbaşkanlığı’na verilmiştir. Ancak, değişikliğin kapsamı bunu aşan bir niteliğe sahiptir. 703 sayılı KHK ve sonrasında kararnamelerle yapılan değişikliklerle sadece bakanlıkların anlamı ve rolünün değişmesinin ötesinde, daha önce başka kamu kurumlarınca yapılan pek çok faaliyet de Cumhurbaşkanlığı’na verilmiş; daha önce karma usulle yapılan işlemler Cumhurbaşkanı tarafından kurulan basit işlemler haline getirilmiştir. Bu bakımdan, bir süredir merkezileşme eğilimi gözlenen idari teşkilatın genel görünümü daha da merkezi bir hal almıştır.

Bu kapsamda, öncelikle Anayasa’nın 104. maddesinde bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görev ve yetkilerinin Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenebileceğine ilişkin hükmün anlamına değinmek gerekir. Anayasa’nın 128. maddesinin ikinci fıkrasında kamu görevlilerinin görev ve yetkilerinin kanunla düzenleneceğine ilişkin hüküm ile bakanlıkların görev ve yetkilerinin pek çok temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasını içerdiği dikkate alındığında yine 13. maddede yer alan yasayla sınırlandırma koşulu ve 104. maddede kararnamelere ilişkin genel sınırlar karşısında 106/son maddesinde bakanlıkların görev ve yetkilerinin düzenlenmesine ilişkin hüküm nasıl yorumlanmalıdır?

Öncelikle, yukarıda da değinildiği üzere 106/son hükmü Anayasa'daki diğer ilgili kuralları uygulanmaz hale getirecek bir özel hüküm olarak yorumlanamayacaktır. Anayasa sistematik yoruma tabi tutularak bir temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasını içeren yetki veren kuralların Anayasa'nın 13. maddesi, 128. maddenin ikinci fıkrası ve sınırlandırılan ilgili temel hak ve özgürlüğe ilişkin maddeler dikkate alınarak mutlaka yasayla yapılması gerekecektir. Kararname ile düzenlenebileceği belirtilen alan salt idari teşkilatlanmaya ilişkin; yani hangi birimin ne tür konularda görevli kılındığı, bir temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılması sonucunu doğurmayacak nitelikte yetkiler ile kurumlar arasındaki bağlantılar olarak yorumlanmalıdır. Bunun dışında kalan görev ve yetkiler söz konusu olduğunda bunlar yürütme yetkisi alanını aşan bir biçimde yasama yetkisi alanına girecektir.⁴⁴

Bunun dışında bir yorum, yürütmenin kullandığı yetkilerin çok önemli bir kısmının, bu kapsamda da hemen hemen bütün temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejiminin kararname ile yapılabilmesi gibi bir sonuca yol açabilecek ve Anayasa'nın çok sayıda normunu işlevsiz hale getirecektir. Bu nedenle örneğin kararnameler konusunda mahfuz alanı kabul eden Ülgen dahi, "Tarihsel gelişim ve Anayasa'nın sistematik yorumu dikkate alındığında, Bakanlıkların görev ve yetkisinin belirlenmesinin kendi aralarındaki görev ve yetki paylaşımının belirlenmesi olarak anlaşılması gerekir. Bu yorum kanunla bakanlıklara başka görev ve yetkiler verilmesine engel olmayacaktır"⁴⁵ sonucuna varmıştır.

Bu hüküm uyarınca 703 sayılı KHK ile önce merkezi idareyi ve pek çok kurumu düzenleyen kanunların tamamı ya da maddelerin çoğu yürürlükten kaldırılmış; daha sonra 1 ve 4 sayılı kararnameler ile baştan düzenlenmiştir. Ancak, teşkilat yasaları sadece teşkilat kurulması, yani organik anlamda yasalılık ilkesine ilişkin hükümleri aşan, görev ve yetkileri de içeren normlar içeren bir niteliğe sahiptir. Özellikle temel hak ve özgürlüklere ilişkin ya da kamu görevlilerinin özlük hakları ya da görev ve yetkilerine ilişkin hükümler nedeniyle bu tür konular münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken bir alanı içerdiğinden idari teşkilat yasalarının bir kısmının ismi değiştirilerek bazı hükümleri korunmuştur. Buna bazı örnekler vermek gerekirse; Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin adı "Sosyal Hizmetler Alanında Razi Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"; 2659 sayılı Adli Tıp Kurumu Kanununun

⁴⁴ Benzer bir görüşe sahip olan Ardiçoğlu'nun görüşü için bkz. *Ardiçoğlu*, s. 42.

⁴⁵ *Ülgen*, "Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", s. 26.

adı “Adli Tıp Kurumu ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun”; 902 sayılı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun adı “Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı ile ilgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun” şeklinde değiştirilmiştir. Örneğin Adli Tıp Kurumu Kanunu’nda kimsesiz cesetlere ilişkin madde temel hak ve özgürlüklerle ilişkisi nedeniyle, kamu görevlilerinin özlük hakları Anayasa’nın 128. maddesi kapsamında olduğu için kanunda bırakılmıştır. Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı’nda da ihaleler, kaynak yönetimi ve kamu görevlilerine ilişkin hükümler kanunda bırakılmışsa da kararnamede teşkilat maddeleri kapsamında görev ve yetkiler kısmında temel hak ve özgürlüklere ilişkin olabilecek hükümler bulunduğu görülür. Örneğin 4 sayılı kararnamenin 36. maddesinde Başkanlığın “Muhtemel afet ve acil durum bölgelerini tespit etmek ve önleyici tedbirleri ilan etmek” yetkisinden bahsedilmiştir. Bu tedbirlerin ne olduğunu ilişkin ise Kanunda hiçbir hüküm olmadığı gibi, Kararnamede de herhangi bir açıklayıcı hüküm bulunmamaktadır. Oysa, bir temel hak ve özgürlüğe müdahale içerebileceği anlaşılan ve kolluk yetkisi kapsamındaki bu tür bir yetkinin mutlaka kanunda düzenlenmesi ve bu tedbirlerin neleri içerdiğinin de kanunda açıkça belirtilmesi gerekir. Bu tür örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Bu noktada Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenebilecek konularda hukuki belirlilik ilkesinin geçerli olması gerektiğini ve idarenin yetkilendirildiği normda yetkinin açıkça belirtilmesi ve idareye sınırları belirsiz bir takdir yetkisi vermemesi gereğinin tıpkı kanunlarda olduğu gibi uygulanması gerektiğini belirtmek gerekir. Kaldı ki, bu, hukuk devletinin olmazsa olmazlarından biri olan hukuki güvenlik/belirlilik ve kamu hukukunda temel bir ilke olan yetkinin istisnai olmasının da sonucudur.

İdari teşkilata ilişkin dikkat çekici bir başka unsur da bakanlıkların teşkilatını düzenlemek üzere hazırlanan 4 sayılı Kararnamenin merkezi idareyi aşan bir düzenleme alanına sahip olmasıdır. Söz konusu kararname ile 54 bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluş yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu kurum/kuruluşların 23’ü ile kamu tüzel kişiliği, 15 tanesi tüzel kişilik, bir tanesi AŞ olarak, 15’i ise tüzel kişiliği olmaksızın bağlı veya ilişkili kuruluş olarak kurulmuştur.⁴⁶ Anayasa’nın 106/son hükmü bu şekilde yorumlandığında neredeyse tüm hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşlarının – dü-

⁴⁶ Bu kurumların içinde Nükleer Düzenleme Kurumu daha önce yasa ile kamu tüzel kişiliğine sahip kılınmış, yasa yürürlükte olduğu için yeniden tüzel kişiliği kurulmamış, ancak kurumun görev ve yetkileri yeniden düzenlenmiştir.

zenleyici kurumlar da dahil olmak üzere- bu kapsamda görülebileceğinden mahalli idareler hariç tüm idarenin kararname ile düzenlenmesi söz konusu olabilecektir. Örneğin Nükleer Düzenleme Kurumu ayrı bir KHK ile kamu tüzel kişiliğine sahip kılınmıştır ve bu bakımdan hizmet yönünden yerinden yönetim ya da yaygın kullanımıyla düzenleyici kurum olarak düzenlenmesine karşılık kurumun görev alanını belirlemek üzere 4 sayılı Kararnamenin 785-792. maddeleri arasında kurumun görev ve yetkileri, faaliyet alanı, kurumdan yetki belgesi alınması gereken haller, kurum denetçilerinin yapacağı denetimin kapsamı, teşkilatı ve kurulun, başkanın görevleri gibi esas noktalar düzenlenmiştir. Benzer şekilde ilişkili kuruluş olarak bu kararnamede TRT, Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü, Nadir Toprak Elementleri Araştırma Enstitüsü gibi tüzel kişiliği haiz çeşitli kurumların görev ve yetkilerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Oysa, Anayasa'nın 104. maddesinde tanınan asli düzenleme yetkisi sadece "Bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkileri, teşkilat yapısı ile merkez ve taşra teşkilatlarının kurulması" ile sınırlıdır. Her ne kadar 123. maddede kararname ile kamu tüzel kişiliği kurulması mümkün hale getirilmişse de bu yetkinin kapsamı da diğer ilgili maddelerle birlikte değerlendirilmelidir. Zira bu yetki çok geniş yorumlandığında kanunla düzenleme konusunda anayasal güvencesi olan mahalli idareler haricinde tüm devlet teşkilatının bir şekilde merkezi idare ile ilişkilendirilerek kararname ile düzenlenmesi mümkün hale gelecek ve özellikle temel hak ve özgürlüklere duyarlı bir alan olan kolluk faaliyetleri de dahil olmak üzere pek çok sınırlama 104/17'ye aykırı olacak şekilde kararname ile yapılabilecektir. Diğer yandan, mahalli idarelerle ilgili bazı konularda özellikle Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'nın yetkileri olduğu dikkate alındığında bu yetkilerin Anayasa'nın 127. maddesi uyarınca mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekecektir.⁴⁷

Anayasa değişikliklerinin bir başka sonucu da 123. maddede yer alan kamu tüzel kişiliği kurulmasına ilişkin üçüncü fıkrada olmuştur. Maddenin eski haline göre, "Kamu tüzel kişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur". Maddede yapılan değişiklikle bundan sonra kamu tüzel kişiliği, "ancak kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle

⁴⁷ Bu konuda bir örnek olarak 1 sayılı Kararname'nin Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü'nü düzenleyen 485. Maddesinde yer alan "belediyeler ve il özel idareleri tarafından yaptırılacak teleferik, finiküler, monoray, metro ve şehir içi raylı ulaşım sistemlerinin proje ve şartnamelerini incelemek veya incelettirmek ve onaylamak" yetkisi örnek verilebilir.

kurulur”. Bu halde de kamu tüzel kişileri “idareye mahsus bir kuruluş yapısına sahip olan ve bundan ötürü kuruluşları idare hukukunca düzenlenen tüzel kişiler” olarak tanımlanabilecektir.⁴⁸ Maddenin yeni haline göre, artık idari işlemler içerisinde sadece kararname ile kamu tüzel kişiliği kurulması mümkündür ve kanunlarda idari işleme kurulacağı belirtilen kamu tüzel kişileri bakımından Anayasa’ya aykırılık söz konusu olacaktır.⁴⁹

Maddede yapılan değişikliğin en önemli sonucu ise kanunun açıkça verdiği yetki, yani yasal dayanak aranmaksızın bir idari işlem vasfında olan kararname ile kamu tüzel kişiliği kurulabilmesidir. Bu noktada, 104. maddenin 17. fıkrasında yer alan sınırlandırmaların bu bakımdan da geçerli olduğunu, yani münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken bir alanda ya da kararnameyle düzenlenemeyecek konularda bu tür bir kararname çıkarılmasının mümkün olmadığını belirtmek gerekir. Diğer yandan, 123. maddenin birinci fıkrasında idarenin “kuruluş ve görevlerinin” kanunla düzenleneceğine ilişkin hüküm, yasallık ilkesini teşkilatlanma (kuruluş) ile görev (ve yetki) olmak üzere iki kademeli öngördüğünden 123/3’te yer alan yetkinin sadece kişiliğin kuruluşu ile ilişkili olduğunu, görevlere ilişkin bir yetki olmadığını vurgulamak gerekir.⁵⁰

Tüzel kişilik meselesinde dikkat çeken bir başka sorun da çok sayıda tüzel kişiliğin kurulduğu 4 sayılı Kararnamede kurulan kurumların 23’ünde özel olarak kamu tüzel kişiliği vurgusu yapılmışken 15 tanesinde sadece tüzel kişilik olduğunun belirtilmiş olmasıdır. Daha önce de mevzuatta sıklıkla karşımıza çıkan bu durumun bu defa aynı norm içerisinde olması dikkat çekicidir. Daha önce bu konuda doktrin ve yargı kararlarında kabul edilen yaklaşım, bir tüzel kişi Anayasa’da belirtilen şekilde yasa veya yasaya dayanarak idari işleme (2017 değişikliklerinden sonra kararname ile) kurulmuş olmakla birlikte, kamu tüzel kişisi olup olmadığı açıkça düzenlenmemişse kamu gücü ayrıcalıkları kullanıp kullanmadığı, kanuni bir tekel olup olmadığı, mal ve gelirlerinin statüsü ve personelinin statüsü gibi unsurlara bakılması, yani kamu hukuku ilişkilerinin baskın olup olmamasına göre bir nitelendirme yapılmamasıdır.⁵¹ Kararnamede sadece tüzel kişi olarak nitelenenlerin hukuki rejimine

⁴⁸ Balta, Tahsin Bekir: İdare Hukuku I, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1970, s. 201.

⁴⁹ Gözler de çeşitli kanunlardaki hükümleri (köy tüzel kişiliği, belediye tüzel kişiliği, kamu iktisadi teşebbüsleri vb) örnek vererek sakıncalı sonuçlar doğursa da maddenin lafzı nedeniyle bu sonuca işaret etmiştir. *Gözler*, C. I, s. 206.

⁵⁰ Anayasa’nın 106. maddesinde Bakanlıkların görev ve yetkilerine ilişkin özel hüküm olmasına karşılık maddede buna yönelik bir hüküm olmaması da bunun bir göstergesidir.

⁵¹ *Günday*, s. 78-79; benzer bir yaklaşım Kemal Gözler tarafından da benimsenmiştir. *Gözler*, Kemal: İdare Hukuku Dersleri, s. 204 vd.

ve kullandıkları yetkilere bakıldığında, bunların özel hukuk ilişkilerinin yoğun olduğu kuruluşlar olduğunu söylemek mümkün değildir. Kararnamede düzenlenen 14 kurum bakımından “Kararnamede düzenlenen konular dışında”, dört kurum bakımından ise “tüm işlemlerinde” özel hukuka tabi olduğu belirtilmesine karşılık bunların bir kısmının kamu tüzel kişisi olarak düzenlenmesi⁵², buna karşılık bu tür bir özel hukuka tabi olma vurgusu olmayan kurumların sadece tüzel kişi olarak düzenlenebilmesi⁵³ dikkat çekicidir. Bu nedenle, eskiden olduğu gibi tüzel kişi olduğu belirtilen kurumların kullandıkları kamu gücü ayrıcalıkları, tabi oldukları hukuki rejim değerlendirilerek nitelendirme yapmak gerekecektir.

Teşkilatlanmaya ilişkin bir başka mesele de kararnameler ile daha önce kanunlarla kurulduğuna tanık olduğumuz ve Anayasa Mahkemesi’nin nitelendirmesiyle “*Kamu kurumu niteliği ağır basan*”⁵⁴ bir anonim şirket olan PTT gibi atipik yapıların kurulup kurulamayacağıdır. İktisadi devlet teşekküllerinde karşımıza sıklıkla çıkan anonim şirket tipi yapıların bir kısmı tamamen özel hukuk tüzel kişiliği şeklinde kurulurken bir kısmında özellikle tekel bulunma ve kamu gücü ayrıcalıklarının yoğunlaştığı durumlarda atipik bir yapı gündeme gelmektedir. Bu noktada yasayla değil, kararname ile kurma bakımından gündeme gelecek bir soru da 4 sayılı Kararname ile yeniden kurulan⁵⁵ PTT AŞ örneğinde olduğu gibi bir kararname ile bu tür anonim şirket kurulup kurulamayacağıdır. Daha önce yasa ile kurulan şirket örneklerinde bir yasa ile kurulduklarından bu tür yapıların Türk Ticaret Kanunu’na aykırılığı tartışması gündeme gelmezken⁵⁶ kararname ile kurma halinde Türk Ticaret Kanunu’na aykırı düzenleme içermesi nedeniyle Anayasaya aykırılık gündeme gelebilecektir. Bu noktada, 233 sayılı KHK’nin 3. maddesinde yer alan ve teşebbüslerin (iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşla-

⁵² Helal Akreditasyon Kurumu, Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu, Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu, Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı, Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü örnek verilebilir.

⁵³ Atatürk Orman Çiftliği Müdürlüğü, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi, Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı, Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Spor Toto Teşkilat Başkanlığı bu tür kurumlara örnek verilebilir.

⁵⁴ AYM, E. 2013/84, K. 2014/83, 4.12.2014.

⁵⁵ PTT, 2013 yılında 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ile anonim şirket haline getirilmiş, 703 sayılı KHK ile bu Kanunda kuruluşla ilişkin hükümler (21 vd maddeler) yürürlükten kaldırılmıştır.

⁵⁶ Buna karşılık Türk Ticaret Kanunu’nun 330 maddesine göre “Özel kanunlara tabi anonim şirketlere, özel hükümler dışında bu kısım hükümleri uygulanır.”

rı) Cumhurbaşkanınca kurulacağına ilişkin hükmünün de değerlendirilmesi gerekir. Anayasa Mahkemesi'nin 1994 yılında verdiği bir kararda⁵⁷, Türk Telekom AŞ'nin kamu tüzel kişisi olduğunun belirtilmesinden itibaren tartışma konusu olmakla birlikte, KİT'lerin bir kısmının, özellikle kamu iktisadi kuruluşları ile bazı iktisadi devlet teşekküllerinin kamu tüzel kişiliğine sahip olduğu kabul edilmektedir. Kuruldukları tarihteki mevzuata göre kamu tüzel kişisi olarak kurulan KİT'lerin kuruluşu hukuka uygun olmakla birlikte Anayasa'ya uygun yorum yapıldığında kamu tüzel kişisi olma vasfına sahip olacak bir KİT'in cumhurbaşkanı kararı ile değil, 123/2 hükmü gereğince mutlaka kararname ile kurulması gerekir.⁵⁸ Hatta bir kanunla özel olarak düzenlenen bir form (örneğin AŞ) şeklinde kurulması öngörülüyorsa bu kanuna (örneğin Türk Ticaret Kanunu'na) uygun olacak şekilde veya özel bir kanunla kurulması gerekecektir.⁵⁹ Kararnameyle kamu tüzel kişiliği kurma konusunda verilen anayasal yetkiye rağmen örneğin vakıfların ya da şirketlerin kurulması, yürütülmesi, denetlenmesi gibi konularda kanunlarda düzenlemeler bulunması karşısında bu kanunlar yok sayılarak bu tüzel kişilerin kararnameyle kurulması ve kanuna aykırı biçimde kararnamedeki kurallara göre yürütülmesi mümkün değildir.

2011 yılında yapılan reformdan bu yana idari teşkilatlanmada yasallık bakımından sorunlu görünen bir konu da kanunda yer alan bazı hükümlerle teşkilatlanmaya ilişkin belli unsurların idari işlemle yapılacağıın düzenlenmesi, yani teşkilatlanma konusunda idarelerin kanunla yetkilendirilmesidir. Daha önce düzenleyici kurumların ilişkili bakanlığının belirlenmesi yetkisinin başbakana bırakılması gibi örneklerde görünen bu eğilimi yeni yapıda daha yoğun biçimde görmek mümkündür. Örneğin Nükleer Düzenleme Kurumu'nun ilişkili kuruluşunun cumhurbaşkanı tarafından belirlenen bakanlık olacağı düzenlenmiş⁶⁰; TRT'nin ilişkili kuruluşu bir cumhurbaşkanlığı

⁵⁷ AYM, E.1994/70, K.1994/65-2, 22.12.1994.

⁵⁸ Yasin kanunla yetkilendirilme durumunda cumhurbaşkanı kararı ile de kamu tüzel kişisi kurulabileceği kanaatindedir. Oysa kamu tüzel kişisi kurma yetkisi Anayasa'nın 123. Maddesinde iki sınırlı norm türüne özgülenmiş bir yetkidir. Yasin, Melikşah: "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Türk İdari Teşkilat Hukukuna Etkileri", Anayasa Yargısı, 2019/I, s. 323.

⁵⁹ Buna karşılık Melikşah Yasin Anayasa'nın 123/2 hükmü nedeniyle özel hukuk kişisi formunda vakıf, şirket gibi yapıların kurulabileceği görüşündedir. Yasin, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin ...", s. 321.

⁶⁰ Kurum önce bir KHK ile kurulmuş, kurumla ilgili konular ayrıca 4 sayılı Kararname'de de düzenlenmiştir. (Nükleer Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 7. Madde.)

genelgesi ile belirlenmiş⁶¹; 4 no.lu kararnamede yer alan kalkınma ajanslarının cumhurbaşkanı kararı ile kurulması öngörülmüştür.⁶² Uygulamada yasama yetkisinin devredilmezliğine ilişkin tartışmalar yasalarda kararnamelerle düzenlemeye ilişkin hükümlerle karşımıza çıkmaya başlamıştır. Bu konuda son derece çarpıcı bir örneği 703 sayılı KHK ile 5018 sayılı Kamu Mali Denetimi ve Kontrol Kanunu'na eklenen Ek 5. maddede görmek mümkündür: “Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulan idarelerin bu Kanuna ekli cetvellerden hangisinde yer alacağı ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde belirtilir.” Bu hüküm doğrultusunda Kanun'un ek listelerine Kararnameler ile ekleme yapılmış;⁶³ yani yasayla tanınan yetkiyle kararnameyle yasal değişiklik yapılmıştır ve Anayasa'ya açıkça aykırıdır.⁶⁴ Benzer bir örneği Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanlığına İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'da Anayasa'nın 128/2 hükmü kapsamında olduğu düşünülerek ilga edilmeyen “Personele ilişkin hükümler” başlıklı 4. maddede görmek mümkündür. Buna göre, “Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanlığı teşkilatı kadrolarında; esas ve usulleri Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanlığı teşkilatına ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararnamesinde belirtilen sözleşmeli personel ile Cumhurbaşkanının tasvibi üzerine kamu kurum ve kuruluşlarında görevli sivil ve asker personel ve adli, idari, askeri yargı mensupları da Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanının talebi ile süreli veya geçici olarak görevlendirilebilirler”. Bu madde ile de aslında Anayasa 128/2 kapsamında kalan bir konuda kararname çıkarma yetkisi verilmiş olmakta ve bu şekilde yasanın kapsamı kararname ile belirlenmektedir ve bu haliyle 128/2 ile yasama yetkisinin devredilmezliğine ilişkin 7. maddeye aykırıdır.

Anayasa'da kanunla düzenleneceği belirtilen konularda yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin sonucunda yasada esaslı noktaların mutlaka belirlenmesi gerekir. Kararnameler bakımından da Anayasa'da kararnameyle yapılabileceği düzenlenen konuların esaslı noktalarının başka işlem türleri-

⁶¹ 2018/2 sayılı Genelge ile Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı ilişkili kuruluş olarak belirlenmiştir. (RG: 24.07.2018.)

⁶² MADDE 186 – (1) Ajanslar, bölgeler esas alınarak Cumhurbaşkanı kararı ile kurulur. Ajans merkezinin bulunacağı il, Cumhurbaşkanı kararında belirtilir.

⁶³ 4 numaralı Kararname ile (I) sayılı Cetvel, (II) sayılı Cetvel'e, 19 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile (I) sayılı Cetvele, 23 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile (II) Sayılı Cetvel'e ek yapılmış ve Kanunda yapılan değişikliklere eklenmiştir.

⁶⁴ Benzer görüş için bkz. *Ülgen Adadağ*, “Yargısal Denetim”, s. 268-269. Ülgen bu maddede karşı Anayasa Mahkemesi'nde iptal davası açılmadığını belirtmiştir. Bu maddenin bir davada uygulanmakta olan norm olması ihtimali de olmadığı düşünüldüğünde yargısal denetimi yapılamayacaktır.

ne bırakılması Anayasa'nın ilgili hükümlerine ve hukuk devleti ilkesine aykırı olacaktır.

Yeni sistemde bakanların konumunda da önemli bir değişim olmuştur. Parlamenter sistemde bir yandan Bakanlar Kurulu üyesi sıfatıyla ülkenin genel siyasetinde rol oynayan ve meclise karşı sorumlu olan; diğer yandan da bakanlıklarda yürütülen kamu hizmetleri bakımından idari bir işlevi yerine getiren ve bakanlıkta en üst hiyerarşik amir sıfatına sahip olan bakanlar yeni sistemde ilk işlevlerini yitirerek salt idari fonksiyona sahip hale gelmiştir.

Cumhurbaşkanlığı teşkilatının düzenlenmesine ilişkin Kararname ile daha önce olmayan pek çok makam ve kurul oluşturulmuştur. Cumhurbaşkanı yardımcısı, İdari İşler Başkanlığı, Politika Kurulları, Koordinasyon Kurulları gibi önceki sistemde hiç bulunmayan yeni makam ve kurullar oluşturulmuştur. Toplam üç maddede düzenlenen Cumhurbaşkanı yardımcılığı statüsü Cumhurbaşkanı'na karşı sorumlu olan ve sayısı ya da görevi belirlenmeksizin sadece "Cumhurbaşkanı tarafından verilen görevleri" yapacağı belirtilen bir makamdır. Diğer yandan, cumhurbaşkanlığının boşalması halinde en yaşlı Cumhurbaşkanı Yardımcısı vekalet edecektir.

Yine yeni sisteme özgü bir makam olan İdari İşler Başkanı en üst devlet memuru olması bakımından eskiden Başbakanlık Müsteşarlığı'na benzer görünmekle birlikte işlevleri bakımından belli farklılıklar içermektedir.

Yeni sistemde dikkat çekici bir başka unsur da Cumhurbaşkanlığı'na bağlı politika kurullarıdır. Bakanlar Kurulu'nun genel siyaseti belirleme işlevini üstlenmiş görünen bu kurullara Cumhurbaşkanı istediği kişileri atayabilmektedir; bu kurullar konularına göre ilgili bakanlıkların işleyişine ilişkin raporlama, tavsiye geliştirme, koordinasyon gibi işlevleri yerine getirecektir. Bağlayıcı karar verme yetkisi olmayan bu kurullar danışma kurulu niteliğinde olmakla birlikte cumhurbaşkanı ile bakanlıklar arasındaki ilişkide önemli bir role sahip olabileceklerdir.

İdari teşkilat açısından tartışmalı bir yapı olarak karşımıza çıkan örgüt biçimleri de Ofislerdir. 1 no.lu Kararnamenin 525 vd. maddelerinde cumhurbaşkanına bağlı, özel bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Dijital Dönüşüm Ofisi, İnsan Kaynakları Ofisi, Finans Ofisi ve Yatırım Ofisi kurulmuştur. Raporlama, koordinasyon, izleme gibi işlevlere sahip olan ve bu bakımdan icrai nitelikte işlem yapmayacak bu ofislere kamu tüzel kişiliği verilmesi teşkilatlanma mantığı bakımından anlamlı

görünmemektedir.⁶⁵ Bağlı kuruluş yapısında ve tüzel kişiliğe sahip olmaları bakımından bu ofisler hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşu niteliğinde olmakla birlikte cumhurbaşkanlığı teşkilatı içerisinde düzenlenmeleri “cumhurbaşkanının emir ve talimatlarına” uymakla yükümlü olduklarının belirtilmesi karşısında merkezi idare arasındaki ilişki idari vesayet bağına aşan, hiyerarşik bir niteliğe sahiptir. Diğer yandan 527. maddede görev ve yetkileri belirlenirken cumhurbaşkanınca verilen diğer görevli yapmakla görevli kılınmış olmaları, 529. vd. maddelerde personel istihdamı, çalıştırılması ve görevlendirme ile bütçe konusunda cumhurbaşkanına tanınan yetkiler hem yasallık, hem idari vesayetin sınırları konusunda ileride değinilecek sorunlara yol açabilecektir.⁶⁶

III. İdari Denetim Rejimindeki Değişiklikler

1. Devlet Denetleme Kurulu

Yeni sistemin getirdiği önemli değişikliklerden biri de başta Devlet Denetleme Kurulu (DDK) olmak üzere idarenin iç denetim mekanizmalarında yaşanmıştır. Anayasa'nın 108. maddesinin son fıkrasında Devlet Denetleme Kurulu'nun kararname ile düzenleneceği belirtildikten sonra bu konu 5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenmiştir. Kararnamenin kapsam maddesine göre, DDK denetimi (1) Yargı organları dışında tüm kamu kurum ve kuruluşları ile bunların bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarında, (2) bu kurum ve kuruluşların sermayelerinin en az yarısından fazlasına katılmak suretiyle oluşturulan yurtiçi ve yurtdışı kuruluşlarda, (3) Kamunun ortaklık hakları bakımından olmak üzere, bunlar dışında kalanların; kamunun yönetimde hâkim durumda, nitelikli paya sahip veya birlikte kontrol ettiği yurtdışı dâhil ortaklıklar ve her türlü birimlerinde, (4) Kamu Kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, (5) Kamuya yararlı derneklerde, (6) Vakıflarda, (7) Genel Kurmay Başkanlığı, Kuvvet Komutanlıkları, Milli Savunma Üniversitesi ile her türlü askeri okul, birlik ve birimlerde, (8) Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı ve Savunma Sanayii Destekleme Fonunun kendi aralarında veya üçüncü kişilerle birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısından fazlasına katılmak suretiyle oluşturulan ortaklıklarda, (9) Mevzuatta, Kurul tarafından denetleneceği belirtilen kurum, ku-

⁶⁵ Benzer görüş için *Ulusoy*, Yeni Türk İdare Hukuku, s. 170.

⁶⁶ Bu konuda bir çalışma için bkz. Ocak, Kasım: “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İle İdari Vesayet Yetkisi Düzenlenmesinin Bir Örneği Olarak Cumhurbaşkanlığı Ofisleri”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2019/1, s. 163-193.

ulus, ajans, organizasyon, fon, kaynak, muhtelif konu, iş ve işlemler hakkında yapılacak denetimleri içerecektir. 2443 sayılı Kanunun değişiklikten önceki halinden farklı olarak, askeri birimler dahil edilmiş ve ortaklıkların kapsamı genişletilmiştir. Ancak, DDK konusundaki asıl değişiklik Cumhurbaşkanı'nın sistemdeki konumuna paralel olarak denetimin kapsamına ilişkindir. Mülga 6. maddeye göre DDK raporlarında *“incelenmesi, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenilen konular en geç kırkbeş gün içinde gereği yapılmak üzere Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilir. Sonuçtan Başbakanlık aracılığı ile Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğünde önemli konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirir”*. Denetim kapsamı bununla sınırlı olduğundan ve DDK'nın doğrudan yaptırım uygulama yetkisi öngörülmediğinden örneğin kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarına ilişkin bir rapor Başbakanlığa gönderildiğinde kanunlarda tanımlanan vesayet yetkileri dışında herhangi bir işlem yapılması mümkün değildi. 5 sayılı Kararnamenin 6. maddesi ile DDK'ya her türlü idari soruşturma, inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapma ve yapılan denetim sonucunda görevden uzaklaştırmaya varan yetkiler verilmiştir.⁶⁷ Kurumun denetim alanının kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve mahalli idareleri de kapsadığı dikkate alındığında söz konusu hüküm Anayasa'ya aykırıdır. Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarına ilişkin 135. maddede münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken bir alan belirlenmiştir ve buna göre *“Bu meslek kuruluşları üzerinde Devletin idari ve mali denetimine ilişkin kurallar kanunla düzenlenir”*. Benzer şekilde mahalli idarelere ilişkin Anayasa'nın 127. maddesinin 4 ve 5. fıkraları dikkate alındığında söz konusu düzenleme bu hükümlere de aykırıdır. Seçilmiş organlar bakımından görevden uzaklaştırmaya ilişkin 4. fıkraya göre *“Mahalli idarelerin seçilmiş organlarının, organlık sıfatını kazanmalarına ilişkin itirazların çözümü ve kaybetmeleri, konusundaki denetim yargı yolu ile olur. Ancak, görevleri ile ilgili bir suç sebebi ile hakkında soruşturma veya kovuşturma açılan mahalli idare organları veya bu organların üyelerini, İçişleri Bakanı, geçici bir tedbir olarak, kesin hükme kadar uzaklaştırabilir”*. Maddenin devamında 5. fıkrada da merkezi idarenin mahalli idareler üzerinde kullanacağı idari vesayet yetkilerinin kanunla düzenleneceği belirtildiğinden kararnameyle bu tür bir denetim ve yaptırım yetkisi öngörülmesi Anayasa'ya aykırıdır.

⁶⁷ Kararnamenin 6. maddesinin 1. fıkrasına göre; Grup başkanı; a) Denetlemeler sırasında denetimi güçleştiren veya engelleyen davranışlarda bulunan, b) Görevde kalması halinde kamu zararını artıracığı anlaşılan, c) Suç delillerini karartacağı anlaşılan, ç) Kamu hizmetinin gerekleri yönünden görevi başında kalmasında sakınca görülen, her kademe ve rütbedeki görevliler hakkında görevden uzaklaştırma tedbiri uygulanabilir veya bu tedbirin uygulanmasını yetkili makamlara önerebilir.

2. İdari vesayet

İdari vesayet, idarenin bütünlüğünü sağlamaya yönelik araçlardan biridir ve merkezi idarenin yerinden yönetim üzerinde kullandığı bazı yetkileri ifade eder. Mahalli idareler bakımından bu yetki anayasal dayanağa sahiptir. Anayasa'nın 127. maddesinin beşinci fıkrasına göre, "Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir". Maddede sadece mahalli idareler üzerindeki idari vesayet düzenlenmişse de çeşitli kanunlarda kamu kurumları üzerinde kullanılabilen idari vesayet yetkileri düzenlenmiştir. Mahalli idareler bakımından vesayet yetkilerinin ancak kanunla verilebileceği konusunda anayasal dayanak bulunduğundan münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken bir alandır. Bununla birlikte, Anayasa değişikliklerinden önce diğer idareler bakımından idarenin yasallığına ilişkin 123. madde gereğince tüm idari vesayet yetkilerinin mutlaka kanunda belirtilmesi gerekiyordu. Anayasa değişiklikleriyle özellikle Bakanlıkların görev ve yetkilerinin kararnameyle düzenlenebilmesi ve kararnameyle kamu tüzel kişisi kurulabilmesi karşısında idari vesayet konusunda da belli sorular gündeme gelmiştir.

Anayasa'nın çeşitli maddelerinde bu tür vesayet yetkilerinin ancak kanunla düzenleneceğine ilişkin bazı hükümler bulunmakla birlikte (yukarıda değinilen 135. madde ve 130. madde gibi) vesayet konusu aynı zamanda idarenin bütünlüğüne ve yasallığına ilişkin 123. maddeyle de ilişkilidir. Bu noktada tartışılması gereken iki önemli konu ortaya çıkmaktadır: İdari vesayet yetkileri kanunla değil de kararnamelerle kurulabilir mi ve bu yetkilerin kapsamının belirlenmesinde hangi türde yetkiler Anayasa'da öngörülen sisteme aykırı hale gelmektedir?

Anayasa'da vesayet kanunla düzenlenmesi koşulu olmayan idareler bakımından kararnameyle vesayet ilişkisi belirleme konusu pek çok açıdan tartışılabilir. Anayasa değişikliğinden önce idari işlemle kamu tüzel kişiliği kurulsada dahi kurulan vesayet bağının 123. maddenin birinci fıkrası gereğince kanunla yapılması gerekiyordu. Oysa, değişikliklerden sonra kararname ile kamu tüzel kişiliği kurulabilmesi ve vesayet bağının en önemli aktörleri olan bakanlıkların görev ve yetkilerinin kararnameyle düzenleneceğine ilişkin 106/son hükmü bu önermenin yeniden gözden geçirilmesini gerektirmiştir. Anayasa'da açıkça kanunla düzenlenmesi gereken idari vesayet bağları (127.

madde, 130. madde ve 135. madde örnekleri gibi) dışında vesayet yetkilerinin mutlaka kanunla verilmesi gerekemeyebilecektir. Ancak bu durumda da kararnamelere ilişkin 104/17 hükmündeki sınırlar geçerli olacaktır.⁶⁸ Diğer yandan, yasayla kurulan ve düzenlenen bir kamu tüzel kişiliği söz konusu olduğunda bu tüzel kişilik üzerindeki idari vesayet yetkisinin kararname ile kurulması yasanın kapsamının değiştirilmesi anlamına geleceğinden mümkün değildir.⁶⁹

Hiyerarşi yetkileri bakımından yetkilerin kapsamı konusunda bir tartışma yaşanmaz ve ilişkinin niteliği gereği zaten var olan bir yetki olduğu, bu nedenle de yasalarda ayrıca düzenlenmesine dahi gerek olmadığı kabul edilirken idari vesayet ilişkisinin kural değil, idarenin bütünlüğünü sağlamak üzere bir istisna olduğu unutulmamalıdır. Bir kamu tüzel kişisi, hatta genel olarak tüzel kişi olmanın getirdiği en önemli unsur özerk hareket edebilme, kendi kararlarını alabilme, hak ve yükümlülükler sahip olabilmektir. Kamu tüzel kişileri söz konusu olduğunda, bu durum personel rejimi, bütçe rejimi, karar alma mekanizmaları, kullanılan yetkilerin kapsamı gibi kamu tüzel kişisi olmanın getirdiği bazı gereklilikleri ifade eder. Bu yetkiler üzerinde idarenin bütünlüğü gözetilerek idari vesayet kurulması yasa koyucunun takdir yetkisi alanında olmakla birlikte, idari vesayet yetkisi yerinden yönetim kuruluşlarına tanınan özerkliğin bir istisnası olduğu için⁷⁰ bu konuda sınırsız bir takdir yetkisi de olmamak gerekir. Bu bağlamda, idari vesayet yetkisinin hiyerarşi ilişkisine varmayacak şekilde belirlenmesi, yerinden yönetim ilkesine aykırı olmayacak şekilde ve kamu tüzel kişisi olmanın temel sonuçlarını ortadan kaldırmayacak düzeyde olması gerekir.⁷¹

İdari vesayet konusunda mahalli idarelerin mali özerkliği konusunda bir yenilik de 9 Ağustos tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı kararı ile mahalli idarelerin de tek hazine kurumlar hesabı kapsamına alınmasıdır. 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’a 21.3.2018 tarihinde eklenen bir kavram olan tek hazine kurumlar hesabı; İşsizlik Sigortası Fonu hariç olmak üzere kamu idarelerinin malî kaynaklarının bütçenin gelir ve gider hesapları ile ilişkilendirilmeksizin

⁶⁸ Benzer görüş için *Gözler*, İdare Hukuku Dersleri, s. 122.

⁶⁹ Benzer görüş için *Yasin*, s. 331.

⁷⁰ *Günday*, s. 86.

⁷¹ Bu konuda Anayasa Mahkemesi’nin dava konusu kurumun niteliklerine bağlı olarak farklı değerlendirme yapabildiğini ve dönemsel bazı farklılıklar gözlenmesinin mümkün olduğunu belirtmek gerekir.

karşılığı Hazineden alacak kaydedilmek üzere toplandığı ve Müsteşarlık tarafından yönetilen hesabı ifade eder. Kanunun idarelerin kullanacağı banka hesaplarına ilişkin düzenlemeleri içeren 12. maddesinin dördüncü fıkrasına 21.3.2018 tarihinde eklenen cümleye göre ise, “malî kaynakları tek hazine kurumlar hesabı kapsamında değerlendirilecek olanları belirlemeye Cumhurbaşkanına yetkilidir”. Bu yetkiye dayanılarak çıkarılan “Tek Hazine Kurumlar Hesabı Kapsamına Alınacak Kamu İdareleri ve Hesapların Belirlenmesi Hakkında Karar” (Karar Sayısı: 17) ve yine aynı gün aynı kanuna dayanılarak yayımlanan Yönetmelik yürürlüğe girmiştir. 4749 sayılı Kanun’un ilgili hükümünün Anayasa’nın 127. maddesinde yer alan ve idari vesayet yetkisinin kanunla düzenleneceğine ilişkin hüküm karşısında Anayasa’ya uygun olduğunu söylemek mümkün değildir. İlk olarak, kanunda bu hesaba tabi idareler belirlemeyerek bu konuda cumhurbaşkanına yetki verilmesi münhasıran kanunla düzenleme koşulu bakımından aykırıdır. İkinci olarak, mahalli idarelerin harcama yetkileri bakımından müsteşarlığa tanınan hesap yönetme yetkisinin içeriğinin kanunda tamamen belirsiz olması bakımından kapsamı belirsiz bir idari vesayet yetkisi getirilmiş olmakta ve ayrıntıları bir yönetmeliğe bırakılmaktadır. Düzenlemeler bu bakımdan da 127. maddeye aykırıdır.

3. Resmi Gazete Hakkında Cumhurbaşkanına Verilen Yetkiler

Denetim bakımından dikkat çekici bir unsur da Resmi Gazete’ye ilişkin düzenlemelerde adeta idarelerin düzenleme yetkisine ilişkin özel bir denetim yetkisi öngörülmüş olmasıdır. 10 sayılı Resmi Gazete Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 6. maddesine göre Resmi Gazete’yi yayımlayan merci olarak Cumhurbaşkanlığı özel bir demetin yetkisi ile donatılmıştır: “Bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanan ve Resmî Gazete’de yayımlanmak üzere gönderilen yönetmelik, tebliğ ve diğer düzenleyici idari işlemlere ilişkin taslaklar Anayasa’ya, kanunlara, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine, genel hukuk kurallarına, Cumhurbaşkanlığı programı ile kalkınma plan ve programlarına uygunluğu yönünden incelenir. Üniversiteler ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından hazırlanan ve Resmî Gazete’de yayımlanmak üzere gönderilen yönetmelik, tebliğ ve diğer düzenleyici idari işlemler ise Anayasa ve diğer mevzuata uygunluğu yönünden incelenir. (2) Birinci fıkra kapsamında yapılan inceleme sonucunda uygun bulunmayan veya hukuka aykırı olduğu tespit edilen taslaklar kurumuna iade edilir”. Bu hükme göre cumhurbaşkanlığı, üniversite ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları dışında kalan tüm kurumların düzenleyici işlemleri üzerinde sadece hukuka aykırılık denetimi değil, cumhurbaşkanı

programına uygunluk bakımından denetim yapabilecek ve düzenlemelerinin yürürlüğe girmesini engelleyebilecektir. Diğer yandan, maddede dikkat çekici bir unsur da idari işlem teorisi bakımından sorunlu görünen “taslaklar” ifadesidir. Bu ifade kurumda kabul edilerek imzalanmış ve tamamlanmış bir işlemi taslak olarak nitilemekte ve yürürlük koşulu olduğunda şüphe bulunmayan Resmi Gazete’de yayımlanma aşamasını hukukilik ve yerindelik denetimi yetkisi ve işlemin tamamlanması aşaması olarak düzenlemektedir. Bu hükümle cumhurbaşkanı –kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları ile üniversitelerinkiler dışında- Resmi Gazete’de yayımlanacak tüm düzenleyici işlemler bakımından neredeyse hiyerarşik yetkilere sahip kılınmıştır. Söz konusu düzenleme Anayasa’nın 124. maddesinde yer alan ve bakanlıklar ile kamu tüzelkişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabileceklerine ilişkin hükme de aykırıdır. Söz konusu yetki, kamu kurumları ve bakanlıkların Anayasa’da bahsedilen yönetmelik çıkarma yetkisini kullanmasını engeller niteliktedir. Düzenleme, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları açısından devletin idari mali denetimine ilişkin kuralların kanunla düzenleneceğine ilişkin 135. maddesinin beşinci fıkrasına; üniversiteler açısından da üniversiteler üzerinde devletin gözetim ve denetim hakkını kullanma usullerinin kanunla düzenleneceğine ilişkin 130. maddenin dokuzuncu fıkrasına aykırıdır.⁷²

IV. Üst Düzey Kamu Yöneticilerinin Atanma Usul ve Esaslarının Belirlenmesi

Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerine ilişkin 104. maddenin 9. fıkrasına göre cumhurbaşkanı “Üst kademe kamu yöneticilerini atar, görevlerine son verir ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasları Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenler”. Bu değişikliği takiben 3 sayılı ve 10.7.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “**Üst Kademe Kamu Yöneticileri** ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Atama Usûllerine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” yayımlanmıştır. Kararnamenin ekinde üst düzey kamu yöneticilerini belirleyen üç ayrı liste oluşturulmuştur. Birinci liste doğrudan Cumhurbaşkanını kararıyla atanmaları, ikinci liste cumhurbaşkanı onayıyla atanmaları, üçüncü liste ise süreli bazı kadroları içerir.

Bu konuda tartışılması gereken birinci nokta, düzenleme yetkisinin kapsamını belirleyen üst düzey kamu yöneticilerinin “atanmalarına ilişkin usul ve esasları” belirleme yetkisinin kapsamıdır. 3 sayılı Kararnamenin içeriğine ba-

⁷² Benzer görüş için bkz. *Gözler*, C. I, s. 1406-1408; *Yasin*, s. 332.

kıldığında, Kararnamenin sadece atanma usulünü değil, atanma koşulları ve niteliklerini de içerdiği görülür. Bu bakımdan, Anayasa'nın 128. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kamu görevlilerinin niteliklerinin kanunla düzenleneceğine ilişkin hüküm ile 128/son fıkrada yer alan üst düzey yöneticilerin yetiştirilme esaslarının kanunla düzenleneceği hükmü dikkate alınmadan bir yorum yapılması güçtür. Bütün hükümler sistematik yorumla bir arada değerlendirildiğinde "atanma usulü ve esasları" teriminin, Cumhurbaşkanlığı'nın yapacağı atama sürecine ilişkin olarak anlaşılması gerekir.

3 sayılı Kararnamede dikkat çeken bir başka özellik ise 5. maddesinde yer alan "Ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kadro, pozisyon ve görevlere atanmalar, atandıkları kadro, pozisyon ve görevlerde 657 sayılı Kanunun ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki hükümlerine bağlı olmaksızın sözleşmeli olarak da çalıştırılabilir" hükmüdür. Bahsedilen EK-1 listede vali, Merkez Bankası başkanı, büyükelçiler, düzenleyici kurum başkan ve üyeleri, bakan yardımcılar, rektörler gibi son derece önemli kadroları kapsamaktadır ve bu görevlilerin tamamı Anayasa'nın 128. maddesinin birinci fıkrası kapsamında genel idare esaslarına göre yürütülmesi gereken asli ve sürekli hizmetleri yürüten kişilerdir. Anayasa'nın hükmü gereği bu makamlar memur ve diğer kamu görevlisi kapsamında kamu hukuku rejimiyle istihdam edilecek kişilerdendir. Maddede geçen "657 sayılı Kanunun ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki hükümlerine bağlı olmaksızın" yapılacak sözleşmenin idari sözleşme olacağı açıktır.⁷³

Kararnamede Anayasa'ya aykırılık değerlendirmesi yapılması gereken bir diğer madde de yukarıda da değinilen 12. maddedir. "Uygulanmayacak hükümler" başlıklı bu maddeye göre, "Üst kademe kamu yöneticileri hakkında bu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenen hususlara ilişkin olarak, diğer mevzuatın bu Cumhurbaşkanlığı kararnamesine aykırı hükümleri uygulanmaz". Maddede geçen "diğer mevzuat" terimi kanunları da içerecek geniş bir kapsama sahip olduğu dikkate alındığında, bu hükmün Anayasa'da yer alan ve kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılmayacağı ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hüküm bakımından bir değerlendirme yapmak gerekir. Maddede bah-

⁷³ Anayasa Mahkemesi'nin benzer bir düzenlemeyi içeren ve aile hekimlerinin sözleşmeyle istihdam edileceğine ilişkin hükmüyle ilgili olarak bu sözleşmenin idari sözleşme olduğuna dayanarak verdiği yorumlu ret kararı da bu fikri destekler niteliktedir. AYM, 21.2.2008, E. 2005/10, K. 2008/63.

sedilen mevzuat incelendiğinde, bazı kanunlarda, örneğin Merkez Bankası Kanunu'nda başkanın niteliklerine ilişkin hükmün ya da Sayıştay Kanununda Sayıştay başsavcısının atanma koşullarına ilişkin hükmün 703 sayılı KHK ile yürürlükten kaldırıldığı görülmektedir. Her ne kadar, yukarıda açıklandığı üzere, kararnamenin konusu atama koşullarını içereceyse de bu şekilde konunun kanunda düzenlenmesi engellenmiş görünmektedir. Buna karşılık, ilk halinde 1 sayılı Cetvelin ilk halinde yer alan ve daha sonra 29 sayılı Kararnameyle listeden çıkarılan Türkiye Maarif Vakfı Mütevelli Heyet Üyelerine ilişkin 6721 sayılı Türkiye Maarif Vakfı Kanunu'nda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Kararnamede Cetvelde yer alan yöneticilerin görev süresinin atandıkları tarihte görevde bulunan Cumhurbaşkanı'nın görev süresini geçmeyeceğine ilişkin 4. maddeye karşılık ilgili Kanunda Türkiye Maarif Vakfının kuruluşuna katılan gerçek kişiler ve tüzel kişi temsilcilerinin Türkiye Maarif Vakfının Mütevelli Heyetini oluşturduğu ve heyetin Cumhurbaşkanı tarafından atanan yedi "daimi" üyesi olduğuna ilişkin hükümler yer almakta olduğundan Kararname'nin ilk hali kanuna açıkça aykırıydı.

Cumhurbaşkanının İşlemleri ve Yargısal Denetimi

Cumhurbaşkanının kararname dışında çok sayıda idari işlem kurma yetkisi bulunmaktadır. 01.08.2019 tarihi itibarıyla Resmi Gazete'de yayımlanan 42 kararname dışında, 19 cumhurbaşkanlığı yönetmeliği, 32 cumhurbaşkanlığı genelgesi, 1386 adet cumhurbaşkanı kararı, 533 atama kararı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.⁷⁴ Daha önce değinildiği üzere, kararnameler kanunların altında ve yönetmeliklerin üstünde bir yere sahiptir. Bu noktada, cumhurbaşkanlığı yönetmeliklerinin bakanlıklarca çıkarılan yönetmeliklerle ilişkisi değerlendirilmelidir. Cumhurbaşkanı'nın bakanlarla ilişkisi eski sistemde başbakanın ilişkisinden farklı bir ilişki olduğu ve hiyerarşi yetkilerini içerdiği için cumhurbaşkanlığı yönetmeliklerinin, hatta genel olarak düzenleyici işlemlerinin hiyerarşik olarak üstte olduğu kabul edilebilecekse de⁷⁵, kimi durumlarda bu ilişkinin ve çatışma olup olmadığının değerlendirilmesinde ilgili mevzuat ve kurumlar arasında yasalarca çizilen iş bölümü dikkate alınmalıdır. Örneğin aynı konuda genel çerçeve Cumhurbaşkanlığı tarafından çizilmiş olup bakanlıklar kendi hizmet alanlarına özgü ve sınırlandırıcı normlar koyduklarına bir aykırılıktan bahsedemeyecekken her iki makamın da düzenleyebileceği bir alanda farklı normlar bulunması durumunda cumhurbaşkanının yönetmeliği hiyerarşik olarak daha üstün olacaktır. Aynı kamu tüzel kişilikleri olduğundan

⁷⁴ Veriler mevzuat.gov.tr ve resmigazete.gov.tr'den alınmıştır.

⁷⁵ Gözler, C. I, s. 1434-1435.

kamu kurumlarınca çıkarılan yönetmeliklerin kendi arasında ya da bunlarla bakanlık veya cumhurbaşkanlığı yönetmelikleri arasında hiyerarşi kurulması mümkün değildir. Çatışma olup olmadığı kurumlar arasında görev ve yetki paylaşımına göre belirlenecektir. Ayrıca, Anayasa veya kanunda özellikle belli bir norm türüyle düzenleme öngörülmüşse düzenlemenin mutlaka bu norm türü ile yapılması gerekecektir.⁷⁶ Bu bakımdan, Anayasa’da kararnameyle düzenlenebileceği belirtilen konularda kararname dışında bir düzenleyici işlemle düzenleme yapılması veya kararnameyle bu yetkinin başka bir norm türüyle kullanılabileceğinin öngörülmesi mümkün değildir.

Değişikliklerin normlar hiyerarşisinde ortaya çıkardığı bu değişim, Anayasa değişikliği öncesinde yürürlüğe giren normlar ile değişiklikler sorası kabul edilen normlar arasında çatışmaların da çözülmesi gereğini ortaya çıkaracaktır. Örneğin yürürlükten kaldırılmamış bir tüzük kararname gibi kanunların altında bir yere karşılık geldiğinden ancak kararname ile yürürlükten kaldırılması mümkün olacaktır. Yine kanun hükmünde kararnameler her ne kadar yürütme tarafından çıkarılsa da normlar hiyerarşisinde yasa gücünde olduğundan ancak yasayla değiştirilebilecek ya da yürürlükten kaldırılabilecektir.

Anayasa’da sayılan bu düzenleyici işlemler dışında cumhurbaşkanının genelge, karar ve benzeri isimler altında çok sayıda düzenleyici işlem kurması mümkündür. Danıştay Kanunu 24. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde tek tek isim sayılmaksızın cumhurbaşkanınca çıkarılan kararname dışındaki düzenleyici işlemlere karşı açılacak davaların Danıştay’da görüleceği düzenlenmiştir.

Cumhurbaşkanının işlem kurma yetkisine ilişkin bir başka düzenleme Resmi Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun’a 703 sayılı KHK ile eklenen 1. Maddenin üçüncü fıkrasıdır. Maddede Resmi Gazete’de yayımlanacak yönetmelikler sayıldıktan sonra “Bu maddenin uygulanması bakımından hangi yönetmelik ve tebliğlerin Resmî Gazete’de yayımlanacağı ile ilgili oluşabilecek tereddütleri gidermeye Cumhurbaşkanlığı yetkilidir” hükmüne yer verilmiştir. 2 ve 3 sayılı Kararnamelerin 13. maddelerinde de benzer bir hükme yer verilmiş; 3 sayılı Kararnamede kararnamenin “uygulanmasında ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye Cumhurbaşkanını yetkilidir” hükmüne yer verilmiş; 2 sayılı Kararnamede ise Kararnamenin

⁷⁶ Danıştay da bazı kararlarında yönetmelikle düzenleneceği kanunla öngörülen bir alanda genelge ile düzenleme yapılmasını iptal gerekçesi olarak görmüştür. 6. Daire, 18.10.1993, E. 1993/36, K. 1993/4317. bkz. *Gözler*, C. I, s. 1395.

“uygulanması ile ilgili olarak uygulamayı yönlendirmeye, her türlü tedbiri almaya ve ortaya çıkan tereddütleri gidermeye ilgisine göre Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile Devlet Personel Başkanlığı görevli ve yetkilidir” denilmiştir.

Öncelikle daha önce mevzuatta yer almayan “tereddütlerin giderilmesi” ifadesinin ne anlama geldiğinin ve ne tür bir yetkiyi içerdiğinin değerlendirilmesi gerekir. Maddelerde tereddütlerin giderilmesinin ne tür bir işlemi kapsadığı da belirtilmemiştir. Burada bahsedilenin normu somutlaştırmak adına bir düzenleme yapılması, yani bir düzenleyici işlem kurulması mı, yoksa belli bir somut durumda normun nasıl uygulanacağı konusunda yani bireysel işlemler kurulurken kullanılan bir yetkiyi mi içerdiği belli değildir. Bu bakımdan, bu yetkinin her iki şekilde kullanılması da muhtemeldir.

Gözler’e göre, bu yetki bir yorum yetkisidir ve normların yorumlanması konusundaki yetki yargı organına ait olduğundan kuvvetler ayrılığına aykırı bir durumdur.⁷⁷ Bir normun uygulanması sırasında bazı boşluklar bulunması veya yoruma ihtiyaç duyulması mümkündür. İdareler de kimi zaman işlemlerini kurarken normu yorumlamak durumunda kalabilirler, ancak uyuşmazlığın çözümü ve normun nasıl yorumlanması gerektiği konusunda bağlayıcı karar alma yetkisi yargı organına aittir ve bu yetkinin bir normla yürütme organına verilmesi mümkün değildir. Kanunla veya kararnameyle idareye bu tür bir yetkinin verilmiş olması bu yorumun bağlayıcı olduğu anlamına gelmeyeceği gibi, somut olaya göre farklı uygulama yapılmasını da haklılaştırmayacaktır.

Kararnamelerde dikkat çeken bir unsur da yönetmelikle düzenlemeye bırakılan alanlardır. Kanunlar bakımından yasama yetkisinin devredilmezliği bağlamında tartışılan bu konu kararnameler bakımından da gündeme gelebilecektir. Anayasa’da teşkilatlanmaya ilişkin kararnameyle düzenleme yetkisi verilmişse bunun mutlaka kararnameyle yapılması, tıpkı kanunlarda olduğu gibi idarenin iç işleyişine ilişkin, teknik ayrıntıları içeren veya normu somutlaştırma düzeyinde düzenleme yetkisi bırakılması, esaslı noktaların kararname ile düzenlenmesi gerekir. Örneğin Yüksek Askeri Şura’nın kuruluş ve görevlerini düzenleyen 8 sayılı Kararname esasa ilişkin sekiz maddeden oluşmuş ve 9. maddede Şuranın yönetimi, çalışma usulleri, sekreteryaya hizmetlerine ilişkin iş ve işlemlerin cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği, 8. maddede kararlarının gizliliğinin ne şekilde ve ne zaman kaldırılacağı -makam belirtilmeden- yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiş; hatta görevleri dört madde halinde sayıldıktan sonra “mevzuatla

⁷⁷ Gözler, C. I, s. 1398.

verilen görevleri yapmak” görevi olarak sayılmıştır. Kararnamede temel esasların belirlendiğini söylemek güç olduğu gibi bir kurulun “mevzuatta sayılan” görev ve yetkileri yerine getirileceğinin belirtilmesi bir genelge ile de yetki verilmesi anlamına gelir; ki bu durum Anayasa’ya aykırıdır. Başka bir örnek vermek gerekirse 5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu’na ilişkin Kararname’de denetim usulüne ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamış ve 25. Maddede Kurulun denetleme ve toplantı usulleri, raporlar ve raporlama süreçleri ve diğer işleyişinin yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. DDK’nın yukarıda değinilen ve sadece idare içerisinde değil, çok geniş bir alanda ve özel hukuk kişileri üzerinde de denetim yapma yetkisi bulunduğu dikkate alındığında denetimin usulünün mutlaka kararnamede açıkça düzenlenmesi gerekir. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Hükümet sistemindeki değişikliklerle Cumhurbaşkanı’nın konumundaki değişimin sonucunda Anayasa’nın 125/3 maddesinde yer alan ve Cumhurbaşkanı’nın tek başına yaptığı işlemlerin denetlenemeyeceğine ilişkin hüküm de yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun sonucunda Cumhurbaşkanı’nın yasamaya ilişkin (kanunların geri gönderilmesi ve fesih yetkisi gibi) yetkileri ile salt uluslararası ilişkilere yönelik olan yetkileri, yani idari fonksiyonun dışında kalan işlemleri haricindeki tüm işlemleri yargısal denetime açılmıştır. Bu noktada, eskiden yargı denetimi dışında olduğu için tartışmaya açılmayan bazı işlemlerin nitelenmesi gerekecektir.

Anayasa’nın şu anki halinde Cumhurbaşkanı’nın çeşitli atama/seçme yetkileri düzenlenmiştir: (1) Yardımcılarını ve bakanları atamak, (2) Üst düzey kamu yöneticilerini atamak, (3) Cezaların infazını hafifletme veya kaldırma yetkisi, (4) DDK başkan ve üyelerini atama, (5) Genelkurmay Başkanını atama, (6) Mahalli idare birliklerinin kurulması, (7) Rektör ve YÖK üyelerinin atanması, (8) Anayasa Mahkemesi’nin beş üyesinin atanması, (9) Yargıtay cumhuriyet başsavcısının ve vekilinin seçilmesi, (10) Danıştay üyelerinin dörtte birinin seçimi, (10) HSYK üyelerinin dört üyesinin seçimi. Anayasa 104/son’da belirtilen “Cumhurbaşkanı, ayrıca Anayasada ve kanunlarda verilen seçme ve atama görevleri ile diğer görevleri yerine getirir ve yetkileri kullanır” hükmü gereğince seçme ve atama görevleri bu sayılanlarla sınırlı değildir ve 703 sayılı KHK ile kanunlarda yapılan değişikliklerle cumhurbaşkanına çok sayıda atama yetkisi verilmiştir.⁷⁸ Tanınan bu atama ve pek çok başka işlemde dikkat çekici bir özellik de karma usulle belli makamların öne-

⁷⁸ Bunlar çok sayıda olmakla birlikte bunlara BDDK üyelerini atama, Kolluk Gözetim Komisyonu, üniversitelerde bölüm kurulması ve kadro ilanı vb. örnek verilebilir.

risi, görüşü veya sınırlı sayıda aday önerme gibi yöntemlerden vazgeçilerek doğrudan Cumhurbaşkanı'nca işlem kurulmasıdır.⁷⁹

Eski sistemle kıyaslandığında akla gelen bir soru bakan atamaları ya da yardımcı atamaları gibi işlemlerin de yargı denetimine açık hale gelip gelmediğidir. Uygulanmakta olan sistemde bakanların konumunda yaşanan dönüşüm dikkate alındığında, gerek bakanların gerekse Cumhurbaşkanı Yardımcısı gibi kadroların artık siyasi nitelikte değil, idari nitelikte birer atama işlemi haline geldiğini belirtmek gerekir. Bakanların siyasi işleve sahip olmaması, meclise karşı sorumlu olmaması, genel müdür düzeyine kadar bakanlıktaki atamaların Cumhurbaşkanı tarafından yapılması gibi pek çok unsur bir arada değerlendirildiğinde bakanların eski sistemde olduğundan çok farklı bir konuma sahip olduğu açıktır. Bu nedenle atanmaları ve görevden alınmaları işlemleri tüm idari işlemlerde olduğu gibi yargı denetimine tabi olacak, ancak yargısal denetimde sadece bu atamaların mevzuattaki koşulları sağlayıp sağlamadığı denetlenebilecektir.⁸⁰

Yine bu noktada akla gelen bir diğer soru da Anayasa Mahkemesi'ne üye atamak gibi yargısal organlara yapılan atama işlemlerinin niteliğidir. Daha önce Cumhurbaşkanı'nın tek başına yaptığı işlemler denetim dışı olmasına karşılık bu yasağın kalkmasıyla birlikte bu işlemler de tıpkı bir yargıçla ilgili naklen atama ya da disiplin cezası gibi bir idari işlemdir ve idari yargıda yargısal denetimi mümkündür. Bir ön seçim ya da adaylar arasından tercih söz konusu olmadığından bu tür bir davada yapılabilecek tek denetim atan kişinin yasada belirlenen koşulları taşıyıp taşımadığı ile sınırlıdır ve bu de-

⁷⁹ Bunlara bir örnek Kolluk Gözetim Komisyonu verilebilir: 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 204'üncü maddesiyle "arasından Bakanın teklif edeceği üç aday" ibaresi madde metninden çıkarılmış ve "Adalet Bakanının teklif edeceği üç aday arasından Bakanlar Kurulunca" ibaresi "Cumhurbaşkanınca" şeklinde değiştirilmiştir. Yine Türk Petrol Yasası'na göre üretilecek metan gazından alınacak devlet hissesinin oranının dört katına artırma veya yarısına kadar indirme konusunda ilgili bakanlığın teklifinin kaldırılması, zorunlu patent verilmesi konusunda ilgili bakanlığın önerisinin kaldırılması, riskli alanların belirlenmesi, korucularla ilgili yapılacak düzenlemeler, askeri yasak bölgeler, fakülte kurulması, nüfus planlaması, polislin yapacağı istihbarat faaliyetlerinin usul ve esaslarıyla ilgili olarak çıkarılacak yönetmelik, Kültür ve sanat alanındaki meslek birlikleri ve federasyonların yapısına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi, vatandaşlığa alma gibi pek çok işlemde ilgili bakanlık ya da kurumların görüşünün alınması usulünden vazgeçilerek sadece cumhurbaşkanının işlemi kuracağı belirtilmiştir.

⁸⁰ Benzer görüş için bkz. *Ardıçoğlu*, s. 26. Buna karşılık örneğin Gözler bu işlemlerin idari nitelikte olmadığını ve yargısal denetiminin mümkün olmadığını belirtmiştir. *Gözler*, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, 2018, s. 802.

netimin yapılması bir hukuk devletinde zorunlu bir unsur olarak görülmek gerekir.⁸¹ Cumhurbaşkanı'nı tek başına yaptığı işlemlerin yargısal denetim yasağının ortadan kalkmasıyla birlikte bu tür bir sorun gündeme gelmeyecek ve bu işlemin idari yargıda denetimi mümkün hale gelecek; atanan üyelerin mevzuattaki koşulları sağlayıp sağlamadığı denetlenebilecektir.

Sonuç

Türkiye'nin anayasal tarihinde özellikle 1961 Anayasası'ndan 1982 Anayasası'na geline süreçte genel olarak yürütmenin daha fazla güçlendiği bir sistemin izini sürmek mümkündür. Anayasal değişiklikler dışında, yasal değişikliklerle özellikle 2011 teşkilat değişikliklerinden itibaren merkezileşme eğiliminin de arttığı görülür. 2017 Anayasa değişiklikleri ise salt bir hükümet sistemi değişikliği olmanın ötesinde başta asli düzenleme yetkisi olmak üzere cumhurbaşkanının –yürütmenin- ciddi biçimde güçlendiği ve aynı zamanda kendi içinde de daha fazla merkezileştiği bir sistemi beraberinde getirmiştir.

Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin hukuk sisteminde getirdiği dönüşüm beraberinde çok sayıda soru ve sorunu getirmiştir. Yasalarla kararnameler arasındaki ilişkinin niteliği ve muhtemel çatışmalar, kararname çıkarma yetkisinin sınırları ve yargısal denetimin kapsamı gibi pek çok konuda şimdiden doktrinde birbirinden çok farklı görüşlerin ortaya çıkması bir yandan anayasa değişikliklerinin yazımına ilişkin sorunları, bir yandan da hem idareler nezdinde, hem de mahkemelerde farklı yorum ve uygulamaların yaygınlaşması olasılığını göstermektedir. Anayasa değişikliklerinin yazımındaki özensizlik düzeyindeki belirsizlikler hukuki belirlilik ilkesini ciddi biçimde zedeleyebilecektir.

İdare hukuku bakımından değişikliklerin yarattığı en önemli aşınma yasallık ilkesinde olmuştur. Demokratik meşruiyet, hukuki belirlilik ve hukuk devleti açısından özel öneme sahip olan bu ilke aynı zamanda yasama ve yürütme arasındaki yetki bölüşümü açısından da sınırı oluşturmaktayken

⁸¹ Bu noktada akla gelen bir örnek Süleyman Arslan'ın Anayasa Mahkemesi'ne üye olarak atanmasında yaşanmıştır. Kanunda yer alan onbeş yıl öğretim üyeliği yapma koşulunu taşımamasına karşılık Yükseköğretim Kurulu tarafından önerilen üç aday arasından Arslan'ın üye olarak atanması işlemi takiben Anayasa Mahkemesi daha önce örneği olmayan bir karar vererek üye olma şartlarını taşımadığına karar vermiş ve atanan üyenin yemin etmesi engellenmiştir. 17.11.1992, E.1992/4 (Değişik İşler), K.1992/3. Söz konusu karar Resmi Gazete'de yayımlanmamış olup *Aliefendioğlu*, Yılmaz: Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi, s.236, 18 no.lu dipnot ile *Gözler*, Anayasa Hukuku, s. 868'dan yararlanılmıştır.

günümüzde bu sınırın çizilmesi daha da güçleşmiştir. Değişiklikler sonrasında çıkarılan kararnamelerde yasayla düzenlenmesi gereken konulara ilişkin veya yürütme yetkisini aşan konulara ilişkin belli hükümler bulunabilmektedir.

Kararnamelerin anayasal sınırlar içerisinde çıkarılıp çıkarılmadığının Anayasa Mahkemesi tarafından denetimi hukuk devleti ve kuvvetler ayrılığı ilkesinin korunması bakımından özel öneme sahip olmakla birlikte, üyelerin 12'sinin, yani, yüzde 80'nin partili cumhurbaşkanınca atanıyor olması karşısında ne kadar aktif yargısal tutuma sahip olacakları ve etkili denetim yapacakları konusunda önemli sorular gündeme gelmiştir. Diğer yandan, yasalarla kararnamelerin çatışması durumunda ihmal etme yetkisinin ötesinde özel bir mekanizma öngörülmemesi uygulamada büyük sorunlara yol açabilecektir.

KAYNAKÇA

Ardıçoğlu, Artuk: “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, Ankara Barosu Dergisi, 2017/3, s. 21-51.

Aslan, Volkan: “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Kanunlara Uygunluğunun Denetimi ve Çeşitli Hususların Kararname ile Düzenleneceğinin Kanunlarda Belirtilmesi Üzerine”, Anayasa Yargısı, C. 36, S. 1, s. 139-161.

Aybay, Rona: “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Konusunda Bazı Saptamalar”, Güncel Hukuk, Kasım Aralık 2018, s. 12-14.

Balta, Tahsin Bekir: İdare Hukuku I, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1970.

Duran, Lütfi: “Kanun Hükmünde Kararname”, Amme İdaresi Dergisi, C. 6, S. 2, 1975, s. 3-19.

Eren, Abdurrahman: “Anayasa Mahkemesinin Kanun Hükmünde Kararnamelere İlişkin İçtihadı Doğrultusunda Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Değerlendirilmesi”, Anayasa Yargısı, 2019/1, s. 1-72.

Ergül, Ozan: “Yeni rejimin Kodları: Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, *Güncel Hukuk*, Eylül-Ekim 2018, s. 30-32.

Gözler, Kemal: “Elveda Kuvvetler Ayrılığı, Elveda Anayasa: 10 Aralık 2016 Tarihli Anayasa Değişikliği Teklifi Hakkında Bir Eleştiri”, www.anayasa.gen.tr/elveda-anayasa-v2.pdf (Erişim tarihi: 1.07.2019)

Gözler, Kemal: İdare Hukuku Dersleri, Ekin yayınevi, Bursa, 2018.

Gözler, Kemal: İdare Hukuku, C. I, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.

Günday, Metin: İdare Hukuku, İmaj Yayınları, Ankara, 2013.

Ocak, Kasım: “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İle İdari Vesayet Yetkisi Düzenlenmesinin Bir Örneği Olarak Cumhurbaşkanlığı Ofisleri”, Anayasa Yargısı Dergisi, 2019/I, s. 163-193.

Özbudun, Ergun: “1961 ve 1982 Anayasalarında Kanun Hükmünde Kararnameler”, *Anayasa Yargısı*, 1985, C.2, s. 227-238.

Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 2018.

Sağlam, Fazıl: “Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları Uygulamasının Yaygınlaşmasından Doğabilecek Sorunlar”, Anayasa Yargısı, 1984, s. 261-271.

Sezer, Abdullah: “Normlar Hiyerarşisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri: Çok Boyutlu Normlar Piramidi Yaklaşımı”, Anayasa Yargısı Dergisi, 2019/I, s. 353-412.

Söyler, Yasin: Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018.

Şirin, Tolga: Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Kanun Kavramı, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.

Tan, Turgut: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.

Tanör, Bülent – Yüzbaşıoğlu, Necmi: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, 2006.

Teziç, Erdoğan: Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, 2008.

Ulusoy, Ali: “Aralık 2016 Anayasa Teklifi Neler Getiriyor, Neler Götürüyor?”, <http://www.anayasa.gen.tr/ulusoy-anayasa-degisikligi.pdf> (Son erişim tarihi: 1.8.2019).

Ulusoy, Ali: Yeni Türk İdare Hukuku, Yetkin Yayınları, 2019.

Ülgen Adadağ, Özen: “Kanun-Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi İlişkisinin Yargısal Denetimine Yönelik Sorunlar”, Anayasa Yargısı Dergisi, 2019/I, s. 261-277.

Ülgen, Özen: “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Niteliği ve Türleri”, GSÜHFD, 2018/1, s. 3-41.

Yasin, Melikşah: “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Türk İdari Teşkilat Hukukuna Etkileri, Anayasa Yargısı, 2019/I, s. 315-333.

Yıldırım, Turan: “Cumhurbaşkanı Kararnameleri”, MÜHF- HAD, C.23, S.2, s. 13-28.

NEDİR HUKUK?

Haluk GÜNUĞUR*

- * kimi zaman “STATÜKO”dur; belli bir zaman kesitini resmeden,
- * kimi zaman “DİNAMİZM”dir; çağdaş değişimlere ayak uydurmasını bilen,
- * kimi zaman “SEVGİ”dir; toplum yüreğinde hissedilen,
- * kimi zaman “HOŞGÖRÜ”dür; özündeki insana yumuşak biçimde yaklaşan,
- * kimi zaman “ETİK”tir; uygulayıcısının davranışlarını sürekli biçimde gözden geçiren,
- * kimi zaman “GÜZELLİK”tir; hedefe giden uzun ve ince yolu süsleyen,
- * kimi zaman “KUVVET”tir; toplumsal huzura ulaşmayı kolaylaştıran,
- * kimi zaman “EŞİTLİK”tir; insanı tesviyede buluşturan,
- * kimi zaman “ÇEKİÇ ve TAŞÇI KALEMİ”dir; elinde tutanı sürekli biçimde yontan,
- * kimi zaman “24 BÖLMELİ CETVEL”dir; kişiye gününü en iyi şekilde kullanmasını öğreten,
- * kimi zaman “ŞAKUL”dür; kişiyi doğrulardan saptırmayan,
- * kimi zaman “TESVİYE”dir; insan doğasındaki iyilikseverliği şekillendiren,
- * kimi zaman “GÖNYE”dir; bireye doğru yolda yürümesini sürekli anımsatan,
- * kimi zaman “MALA”dır; toplumsal sevgi harcını atarken, çıkıntıları, pürüzleri gideren,
- * kimi zaman “KALEM”dir; toplum yararına olan her şeyi kayıtlara geçirmeyi bilen,

* Prof. Dr., İstanbul Gedik Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

* kimi zaman “PERGEL”dir; kişiyi her zaman toplumsal ortamın içinde tutan,

* kimi zaman “KUM SAATİ”dir; bireye, zamana karşı yarıştığını sürekli biçimde anımsatan,

* kimi zaman “GÜNEŞ”tir; her sabah doğup insan ruhunu aydınlatan,

* kimi zaman “SU”dur; toplumsal kirlenmişliği temizlemesini bilen,

* kimi zaman “DENGE ARACI”dır; toplumu barış içinde bir arada tutan,

* kimi zaman “BEYAZ MENDİL”dir; toplumun gözyaşlarını silen,

* kimi zaman “DAYANAKTIR”dır; insanı sürekli güvende tutan,

* kimi zaman “GÖZÜ BANTLI KADIN”dır; elinde adalet terazisi tutan,

* kimi zaman “KALIN BİR KİTAP”tır; herkesin okuması gereken,

* kimi zaman “GÜVENCE”dir; insanın sürekli sığınağı olan,

* kimi zaman güçlü bir “ZİNCİR”dir; halkalarını oluşturan bireyleri birbirine kenetleyen,

* kimi zaman “SÜPÜRGE”dir; umutsuzlukları, kiri, pisi silip süpüren,

* kimi zaman “ONUR”dur; özgüvenli bir toplumda yaşamayı vadeden,

* kimi zaman “AKLI EGEMEN KILMAK”tır; varılacak hedeften insanı saptırmayan,

* kimi zaman “DOĞRUYU BULABİLME BECERİSİDİR”dir; mükemmele yaklaşmayı kolaylaştıran,

* kimi zaman “KENDİNİ BİLME SANATI”dır; gücün sınırlarının ötesine geçmekten bireyi alıkoyan,

* ve nihayet kimi zaman “KENDİYLE BARIŞIK BİR TOPLUM KURABİLME ARACI”dır; tüm çağdaş ve laik ulusların sahip olması gereken...

İşte böyle bir **HUKUK**, tüm zaman dilimlerinin bileşkesinde asıl misyonunu yerine getirecek, “TOPLUMSAL ve hatta EVRENSEL BARIŞ” a gerçek anlamda katkı sağlayacak...

Günümüzde bu anlamlarını kısmen yitiren Hukuku, ülkemizde yeniden çağdaş değerlere oturtmak görevi de “Atatürk ilkeleri doğrultusunda düşün-

mevi bir yaşam biçimi” haline getiren biz hukukçulara ve Atatürk’cü gençlere düşüyor... Görevimiz ağır. Ama kazanmalıyız, mutlaka kazanmalıyız...

Çünkü hukuk elden giderse, laik kuşakların bu devlette savunacak pek bir şeyi kalmaz !!!...

Evet! Adalet mülkün temelidir. “Mülk” Devlet; “Adalet” geniş anlamda Hukuk ise ki öyledir; hukuku korumak aslında DEVLETİ KORUMAKTIR...

TURKEY-EU RELATIONS

Haluk GÜNUĞUR*

I. Main reasons of Turkish application to EEC¹

1. Political Reasons

A. Europeanization steps

At the beginning of 19th century Ottoman Empire tried to reform society by the European standards. This tendency takes place by the famous “Tanzimat decree” in 1839. This decree was given in the form of a donation by the sultan. Second important document was the “Reformation decree” on 1856, just before the Paris Conference. Thanks to this second steps, Ottoman Empire has been accepted as a 6th European state in the organization so called “European Concert”².

Since the establishment of the new republic laic of Turkey by Atatürk, thank to his vision, new republic took all kind of reform from Europe those reforms are as fallows:

- Adoption of European legal system
- Civil code (from Switzerland)
- Penal code (from Italia)
- Administrative law (from France)
- Commercial code (from Germany)
- Social life standards

European standards hats, dress up, clothing, concerts, theatres etc. have been adopted by the European society.

* Prof. Dr., İstanbul Gedik University, Faculty of Law

¹ European Economic Community (former name)

² For the detail steps between Ottoman Empire and Europe see *Burçoğlu*, Nedret Kuran: “From vision to reality”, in *Turkey and the European Union*, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007, page 158; *Yılmaz*, Mesut: *Turkey and the EU : towards a real partnership*, ed. Metgraf, Istanbul, 2004, pages 18-19

■ Adoption of Latin alphabet

Beside all legal and juridical system as far as the civil life standards, new Republic of Turkey left the Arabic alphabet and accepted Latin alphabet. In other words, during the year of establishment secular of the Turkish Republic with Atatürk years 1923-1930 ...

Nobody must understand that those radical changes are only by simple transformation of society towards western world, but the “mindset” which was the basic element of Turkish Cultural Revolution ... In other words, Turkish leader staff headed by Atatürk, deeply believed and strongly attached to the secular and contemporary European values, in order to realize this radical reform.

For this reason, more important of the adoption of all those values from Europe is the existing of very strong “political desire” which believe that this is the right way for the prosperity and the future of Turkish people and the defenders of this approach were in governing of the country...

B. Turkish participation to all European Institutions

Just after the Second World War an in order to establish sustainable peace in Europe, European countries created several European and international organizations in the field of politics, economics and security. Some of them are as fallows:

- Council of Europe
- OECD
- NATO
- OESC

During this period (and still now) main priority of Turkish foreign policy was to take part of all western institutions. For this reason, Turkey took part of all those organizations as a founding or participated member.

For this reason, joining to EU for Turkey was to complete the “*European chain*” with this last ring...

C. Greek application to EU (EEC) for being “associate member”

Last, but certainly not least reason is that its neighbor “Greece” has been undertaken some steps for applying demand of “*associate member*” to EEC. In fact Greece applied for being associated member on 15.05.1959. And Turkey applied one and half month later on 31.07.1959 (in other words 57 years ago...). This initiative can be explained by the fact that, Turkey didn’t want to lose its importance for Europe beside Greece on one hand and not lose the market possibilities both in industrial and agricultural production markets in Europe...

2. Economic Reasons

Before being full member to EU, Turkey, as “*associate member*” was expecting some important economic support from Europe as the credit to obtaining and market possibilities on some agricultural productions. In fact, just after the entry into force “Ankara Association Agreement” European side gave 175 millions Ecu³ to Turkey, under the conditions provided in first financial protocol.

Bosporus Bridge has been built up with this credit in 1973.

As far as the agricultural productions are concerned, customs and taxes advantages to be given for 4 traditional agricultural productions in European markets. Those productions are as follows:

- Tabasco
- Nuts
- Dried figs
- Raisin

Economic rationale was to be part of an economic integration scheme in the making which might turn out to be important for Turkey’s international economic relations, depending, obviously, on the future success of the ECC⁴

II. First steps to EEC⁵

Turkey signed the Association Agreement (Ankara Agreement) on 12

³ At that time 1 Ecu was almost 1 Dollar

⁴ LaGro, Esra/Jorgensen, Erik: “Prospects for a difficult encounter”, in Turkey and the European Union, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007, page 3

⁵ At that time this organization called “European Economic Community”

September 1963. As it was required on international law, Ankara Agreement has been approved by Turkish Parliament and EEC member's national parliaments as far as European Parliament. Finally, this agreement entered into force on 1 December 1964.

Ankara Agreement provided 3 periods of association.

- 1. Preparation period : 1.12.1964-1.1.1973
- 2. Transition period : 1.1.1973-1.1.1996
- 3. Definitive period : 1.1.1996-

Even if Turkey has been considered as a candidate country for full membership, until to be full member, it will be always in definitive period and this period will ended up when Turkey become full member of EU.

In order to closing gap between Turkey and European countries, some economic Policies are provided in Ankara Agreement. Those policies realized by the Additional Protocol which is entered into force 1 January 1973. Without going into details, I just would like to mention the policies in question:

1. Free circulation of Goods

With this policy, customs duties and equivalent taxes have been eliminated between Turkey and EU on 1 January 1996. At the same time Turkey adopted EU common customs tariff and abolished all contingencies in force against the productions coming from European Union countries. On the other hand, EU side has been eliminated same restrictions even before Turkey for giving "green light" concerning free circulation of goods.

Turkey is the only European country having customs union with EU, without being full member.

2. Free circulation of person's

Elimination of free circulation of workers has been provided both Ankara Agreement (article 12) and Additional Protocol (article 36) at the end of the period of 22 years, starting from the entry into force of Ankara Agreement which is 1 December 1964. Taking into consideration this rule, 1 December 1986 was the dead-line for Turkish workers to profit of free circulation ... However, EU side did not respect this provision of Ankara Agreement which is some kind of violation of international law and the principal of "*pacta sunt servanda*" ... Unfortunately, EU side still continues to violate Ankara Agree-

ement concerning this issue. EU members think that if they give these possibilities to Turkish citizens, millions and millions workers will invade the European countries...

3. Free circulation of services

Free circulation of services did not entered into force in Turkey-EU relations, because EU side hesitated to give this possibility to Turkish citizens. The reason is exactly the same as Turkish workers... In the framework of Soysal / Germany case in front of European Court of Justice, it was declared that *Schengen regulations* are against to the article 41 of Additional Protocol which provided “standstill rule”. In other words, Schengen regulations entered into force after Additional Protocol which entered into force on 1 January 1973. Article 41 of Additional Protocol provided that, contracting parties can never bring the new restrictions to the “free circulation of services”. Whereas, Schengen regulations brought the new restrictions against Turkish citizens... Following this juridical reason, EU Court accepted the arguments of Turkish truck driver Mr. Soysal who must every time to have entry visa to EU countries. However none of the EU countries respect EU Court Decision... It’s really a shame... I can not understand EU approach that al time EU responsible talking about “*rule of laws*” but not respect the law... How is it possible?⁶

4. Free circulation of capital

There is no regulation entered into force concerning free circulation of capital, in Turkey-EU relations.

III. Institutional framework of the association

Main institution under the name of “**Association Council**” has been created by Ankara Agreement, in which both parties are represented on the ministerial level. This Council has in principal 2 meetings every year. But in practice, this number of the meetings is not respected. Association Council has a power to take a decision by “unanimity”. This decision is obligatory force for all contracting parties. If there is a problems in this relations, Association Council solve this problems on political level, if not arbitration procedure, has been provided.

Association Council created some other subsidiary institutions by poli-

⁶ For the detail of Soysal case, see *Tezcan, Narin/Jan Slot, Piet*: “Free movement of persons between Turkey and the European Union : the hidden potential of article 41 of Additional Protocol”, in *EU and Turkey : Bridging the Differences*, Economic Development Foundation Pub., Istanbul, 2011, page 79

tical decisions. Those institutions are as follows:

a. **Association Committee**, in which experts of two parties works together.

b. **Mixed Parliamentary Commission** which composed by the members of Turkish Grand Assembly and European Parliament. This institution has been created in the context of giving more democracy to the mutual relations.

c. **Customs Union Committee** which has been created after the establishment of customs union between Turkey and EU.

IV. Full membership of Turkey to EU

1. Steps towards full membership

Turkey applied for full membership on 14 April 1987. Council of Minister decided to transfer this application on 29 April 1987, to the Commission in order to examine this demand in detail. After studying 2 and the half years, Commission declared on 17 December 1989 its opinion (avis) which is not favorably for full membership at that stage. As a result: negotiations did not start.

A. Four important Summits

After disintegration of Eastern Block, Central and Eastern European countries started to apply one by one for joining EU. Then very important report under the name of “Agenda 2000” has been prepared by the EU Commission in order to see clearly the future of Europe in the years 2000. In this report following the Copenhagen political criteria, all applicant countries for membership have been qualified in 3 groups. First group included Poland, Hungary, Czech Republic, Estonia, Slovenia and Cyprus (Greek part of Cyprus). Second group included Slovakia, Lithuania, Latvia, Romania and Bulgaria. Malta has been participated to this group later. Third group has only one country in which is Turkey...

Decisions for the way of accession to EU, not only for Turkey but also for other candidate countries have been taking in 4 important summits.

■ Luxemburg Summit : December 1997

First group of the candidates countries have been considered as the “candidate countries” and already fulfilled Copenhagen criteria. Second group of

the countries which are considered “candidate countries” but they are not yet ready to start the negotiations. So they can make some steps concerning democracy and human rights issues. Third group country, which is Turkey only, applied for accession many years before of all other countries, is not considered as “candidate country” but “eligible” country... This statement is not understandable for Turkey⁷...

■ Helsinki Summit : December 1999

Helsinki Summit partly corrected this historical error. For 10 Central and Eastern European countries “green light” has been given for the starting the accession negotiations and Turkey has been considered for the first time “candidate country” *under the same conditions* with other candidate countries... (*This last point has been several times violated by the EU...*)

Reform process after Helsinki Summit decisions

After Helsinki Summit, EU side gave us “enlargement strategy paper”⁸ Turkey realized very important reform process. We can mention some of those radical reform processes:

- * Death penalty has been abolished,
- * State Security Courts has been abolished,
- * State of emergency has been abolished,
- * Restrictions for the education in mother tongue have been removed,
- * Liberty of expression has been realized,
- * National Security Council members became more civil, lesser militarize,
- * Following the European Convention of Human Rights, the procedure of retrial has been accepted,

⁷ Concerning Luxembourg Summit decisions see for the interpretations of *Tigrel*, Ali/Bozer, Ali/ Gürel, Ş. Sina/ Akyol, Nihat/ Eriş, Meral/ Birand, M. Ali/ Günuğur, Haluk: pub. Turkey-EU Association, Ankara, 1998, pages 2-27; *Karlık*, Rıdvan: Avrupa Birliği, pub. Beta, 2011, page 187 (in Turkish)

⁸ For the detail of this document see *Bozkır*, Volkan: “Appraisal of Turkey-EU relations in the f-aftermath of the 2001 regular report on Turkey and enlargement strategy paper”, in *The European Union enlargement process and Turkey*, Marmara University publication, no:691, Istanbul, 2002, page 213-215

* Systematic torture has been ended up,

* All conventions signed in the framework of Council of Europe have been approved by Turkish Parliament,

* International law priority on domestic law has been accepted in the constitution,

* 44 articles of the Constitution have been amended by 2 constitutional amendments,

* With 8 adoption packages over 40 different codes have been amended,

* General Secretary of EU Affaires has been created (this institution became later “EU Ministry”...

Those are only some of the amendments and harmonization for starting the accession negotiations with EU⁹.

Turkey, realizing all those amendments, went to Copenhagen summit on December 2002 for obtaining the date of starting the accession negotiation...

But which is not the case...

■ Copenhagen Summit : December 2002

Turkey took part to Copenhagen in order to get the date for beginning of the negotiations, but only got the date when the date for beginning of the negotiations will be declared¹⁰ (in other words, December 2004...)

■ Brussels Summit : December 2004

Turkey has fulfilled her obligations concerning Copenhagen political criteria¹¹, and then EU Summit decided to start the negotiations together with new applicant country “Croatia” on 3 October 2005¹²...

⁹ For the democratization process in Turkey, more information see *Keyman, Fuat/Düzgit, Senem Aydın*: “Europeanization, Democratization and Human Rights in Turkey”, in *Turkey and the European Union*, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007, page 3

¹⁰ Concerning Copenhagen Summit decisions see for the interpretations of *Demirel, Süleyman/ Hoppe C./ Günuğur, Haluk/ Bozer, Ali/ Balamotis, M.*: pub. Turkey-EU Association, Ankara, 2002, pages 7-45

¹¹ Details concerning Copenhagen Criteria see *Açıkmeşe, S*: Ankara University Law Faculty pub. Ankara, 2011, page 14 (in Turkish)

¹² Croatia started to negotiate with EU at the same time that with Turkey, and became 28. member of EU on 1 July 2013. But Turkey actually closes only 1 chapter among 35 during 11 years...

However, some points are provided in Brussels Summit decisions concerning Turkish accession. Those points are as follows:

* Accession negotiations with Turkey are open-ended, for this reason Turkish membership is not guaranteed¹³,

* As far as the free circulation of worker, agricultural sector and structural funds, it would be provided long term transitory period, derogations and permanent safeguard clauses,

* Turkey's accession at the last stage belongs to EU absorption capacity. This condition is totally abstract because there are no truthful criteria for this condition.

* Turkish accession will be presented to the referendum in France and in Austria.

*As it is clearly understandable that the conditions of accession negotiations are seriously different then other candidate countries, which is explicitly violation by EU side of Helsinki Summit decisions.

* On the other hand, before the "Annan Plan's referendum" which provided "unification of Cyprus" on April 2004, EU side engage to give 259 millions Euro to Turkish side, remove the embargo and enter into force "green line regulation" which provide freely trade between Turkish side and Greek side, **on condition that** Turkish side said YES for Annan Plan ...

* In fact, the result was as follows:

Turkish side said YES with 66%

Greek side said NO with 75%

Finally unification peace plan has been rejected by the Greek side, however awarded as a member of EU just 2 weeks later... And the Turkish side paid the bill... Because EU didn't give 259 Millions Euro, embargo still exists on Turkish side and green line regulation is not in force¹⁴ ...

This fact very clearly explained "double standard", even "hypocrisy" of the European Union ...

¹³ Ott, Andrea: "Turkey's status in EU institutions and policies living in sin or living separate lives?" in EU and Turkey: bridging the differences, Economic Development Foundation pub. Istanbul 2011, page 125

¹⁴ For the details concerning Cyprus question, see *Günüğur*, Haluk: "European Union" ed. EKO Ankara, 2014, page 151 (in Turkish)

Turkey declared that, if EU side respect it's engagements towards Turkish side in Cyprus (economic support, remove embargo and green line regulation), the harbors and airports will be opened in favor of Greek ships and airplanes...

Because of Greek Cyprus administration utilized its veto in EU Council; Turkish side respecting and accepting U.N. Plan is penalized... As former foreign Minister **Mümtaz Soysal** declared: "The Cyprus issue is a good example of lack of honesty"¹⁵.

And one more conclusion of this attitude, that the accession negotiations with Turkey banged up... In fact, following the Council decision in December 2006, 8 chapters among 35 negotiation chapters have been suspended.

On the other hand, full membership of Greece created the problems in Turkey-EU relations. As **Mr. Laçiner** pointed out that; "due to Cyprus question and Aegean disputes, EU and Turkey have confronted each other many times. Greek politicians saw the EU as an instrument against Turkey, this strategy punished Turkey, more then it helped to solve problems"¹⁶.

Now, unfortunately accession negotiations with Turkey seriously damaged... Because of these events only 1 chapter (science and research) among 35 has been closed¹⁷.

During those days, EU side criticizes Turkey for the following points:

- * Turkey does not respect the rule of law,
- * The Independency of the judiciary is violating,
- * Liberty of expression is not respected by the government
- * Freedom of press is frequently violated,
- * There is en "authoritarian" administration in Turkey
- * Actual government has "Islamic reference" which is opposite of EU cultural values...

¹⁵ *Soysal, Mümtaz*: "The Cyprus problem and Turkey's candidacy to EU membership", in *The European Union Enlargement Process and Turkey*, Marmara University pub. Istanbul 2002, page 343

¹⁶ *Laçiner, Sedat*: "Thi impact of Greek membership on Turkey-EU relations", *Bulletin of Social Sciences*, London, IAA, vol. 1, no:3, 1999, page 23

¹⁷ For the details concerning actual position of chapters see *Günüğur, Haluk*: "European Union" ed. EKO Ankara, 2014, page 159 (in Turkish)

Conditions (acquis communautaire) for joining EU are not only determined by EU rules and procedures imposed on candidate state, but also conditioned by the domestic context of acceding state¹⁸. As **LaGro** has pointed out, there are two main reasons for adopting EU acquis, First Turkey, being a long-time associate member and having engaged in accession process, has to adopt the entire acquis and implement the required reforms. Second, in all member states the success of the envisaged reforms depends largely on attaching them to clearly identifiable project being EU member in its future. Europe is undoubtedly the anchor for the reform process in Turkey¹⁹.

Former Prime Minister Mesut Yılmaz has pointed out: “Turkey has not yet attained the standard of democracy and human rights that prevail in the countries of today’s EU. But it also can not be denied that many other countries member of EU are hardly further down the road than Turkey”.²⁰

However, nobody says that the negotiation process is quite easy one. Its very difficult job to negotiate with the expert of EU Commission on extremely complicated technical legislation. Opening and closing every chapter require unanimity of the member states. On this issue each member state has its own interest concerning chapter by chapter. So you can not negotiate only one party at the table but more... Last point on this subject is that “opening chapter is not important, but closing”...

B. Some discouraging declaration of EU leaders and politicians:

David Cameron: Turkey will be member of EU around the years 3.000... Later he said: in 30 years...

Martin Schulz: Turkey is far a way from European values. No way for full membership...

Kati Piri: Turkey getting away from Europe.

Frederica Mogherini: Because of freedom of the press and expression Turkey getting away from full membership...

Valery Giscard d’Esteign: It will be the end of European integration, if Turkey will be member one day...

¹⁸ *Schrijvers*, An: “What can Turkey learn from previous accession negotiations?”, in *Turkey and the European Union*, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007, page 43

¹⁹ *LaGro*, Esra: “The economics of the accession process”, *ibid*, page 91

²⁰ *Yılmaz*, Mesut: *Turkey and the EU: towards a real partnership*, ed. Metgraf, Istanbul, 2004, page 46

Johannes Hahn: Turkey must chance for accession to EU...

Ingebjorg Godskesen: Declaration of president Erdoğan; “-he does not respect Constitutional Court judgment” scared Council of Europe...

Sigmar Gabriel: I can not see Turkish membership during my life time...

Reinhold Mitterlehner: Turkey will not join EU but it will be “interest partner” for us...

Angela Merkel: Turkey is very close to most problematic area of the world: Middle-East. So if Turkey joins EU, Europe will be neighbor of problematic countries...

I open parenthesis on this issue: Merkel came to Turkey, concerning migration problem and said “-we shall give you 3 billions euros and don't send us the migrants...”

No Madame! Noooo²¹ ...

You must learn that it is not possible to solve all those problems with money. There are lots of other aspects in this problem. Such as ethnic, cultural, wealth, education, demographic, employment problem etc ...

How to solve those problems?

Those problems are “universal human problems”. All countries in the framework of U.N. must receive the migrants following their socio-economic level and potential.

Conclusions

We have to put the question as follows: under these circumstances will Turkey be member of EU? Answer: NO... There are 2 big problems on the road of EU

²¹ On the other hand, instead of full membership to EU, Merkel propose some other kind of model for Turkey under the name of “privileged partnership”. I don't think so that she knows the content of this kind of relation with Turkey because she never defining it clearly. As *Tacar, Pulat*: mentioned that, “Turkey already has a special relationship with the EU, because it is the only country that entered into a customs union, without being full member of the Union”, *Tacar, Pulat*: “Socio-cultural dimensions of accession negotiations”, in *Turkey and the European Union*, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007, page 126

Socio-psychological problem

EU sees and considers Turkey as the “OTHER”...

And Turkey sees and considers EU as the “OTHER”...

Political problem

Absence of “political will”...

Both side look like they want, but in fact its scam ... This is real theatre ...

COMEDIE FRANÇAISE...

EU Process for Turkey is an only “dream” now. One point is very interesting that this picture satisfies EU side, because EU never said to Turkey,

“WELCOME”...

EU will be happier if Turkey stays outside. . Turkey herself is far away from membership and now did not disturb EU decision makers with her demands...

Silence dominated...

Very briefly, during those days, Actual Turkish government give “wonderful ace” to the hands of EU which created always some excuse for refusing Turkey...

SHAME ON YOU...

I’m burning inside of me. It’s pity for the efforts which I spent during 45 years of my life for to see Turkey, as member of European Union ...

IT’S REALLY PITY...

I’ll end up this presentation with the words of former president of Turkish Republic, **Mr. Süleyman Demirel** : “Turkey must join to the EU. I pointed out this approach since 40 years. But even if Turkey will not join or EU didn’t accept, Turkey continues to exist. The question is that if Turkish Republic has been created thanks to Europe? Certainly not... We can not give up the “European values”, because of the fact that, Europe didn’t accept Turkey as a full member. Those values are not only the European, but also the values of humanity and contemporary civilization: such as modernity, democracy, rule of law, development, prosperity and live in peace. Wherever we go, we will have our heads up. When we’re in bows, then they ride on our backs”²²...

²² Demirel, Süleyman: “Brussels Summit and full membership of Turkey”, publication of

REFERENCES

- Açıkmeşe S.**, Ankara University Law Faculty pub. Ankara, 2011 (in Turkish).
- Akyol Nihat**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 1998.
- Balamotis M.**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 2002.
- Birand M. Ali**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 1998.
- Bozer Ali**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 1998.
- Bozer Ali**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 2002.
- Bozkır Volkan** “Appraisal of Turkey-EU relations in the f-aftermath of the 2001 regular report on Turkey and enlargement strategy paper”, in The European Union enlargement process and Turkey, Marmara University publication, no: 691, İstanbul, 2002 .
- Burçoğlu Nedret-Kuran**, “From vision to reality”, in Turkey and the European Union, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007.
- Demirel Süleyman**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 2002.
- Demirel Süleyman**, “Brussels Summit and full membership of Turkey”, publication of Turkey-EU Association, Ankara, 2004.
- Eriş Meral**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 1998.
- Günuşur Haluk**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 1998.
- Günuşur Haluk**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 2002.
- Günuşur Haluk** “European Union” ed. EKO Ankara, 2014, page 151 (in Turkish).
- Günuşur Haluk** “European Union” ed. EKO Ankara, 2014, page 159 (in Turkish).
- Gürel Ş. Sina**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 1998.
- Hoppe C.**, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 2002.
- Karlık Rıdvan**, Avrupa Birliği, pub. Beta, 2011, page 187 (in Turkish).
- Keyman Fuat-Düzgıt Senem Aydın**; “Europeanization, Democratization and Human Rights in Turkey”, in Turkey and the European Union, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007.
- Laçiner Sedat** “Thi impact of Greek membership on Turkey-EU relations”, Bulletin of Social Sciences, London, IAA, vol. 1, no: 3, 1999.
- LaGro Esra-Jorgensen Erik**, “Prospects for a difficult encounter”, in Turkey and the European Union, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007, page 3.
- LaGro Esra**; “The economics of the accession process”
Turkey-EU Association, Ankara, 2004, page 49

Ott Andrea “Turkey’s status in EU institutions and policies living in sin or living separate lives?” in *EU and Turkey: bridging the differences*, Economic Development Foundation pub. Istanbul 2011.

Schrijvers An, “What can Turkey learn from previous accession negotiations?” in *Turkey and the European Union*, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007.

Soysal Mümtaz “The Cyprus problem and Turkey’s candidacy to EU membership”, in *The European Union Enlargement Process and Turkey*, Marmara University pub. Istanbul 2002.

Tacar Pulat “Socio-cultural dimensions of accession negotiations”, in *Turkey and the European Union*, ed. Palgrave Macmillan, New-York, 2007.

Tezcan Narin/Jan Slot Piet, “Free movement of persons between Turkey and the European Union : the hidden potential of article 41 of Additional Protocol”, in *EU and Turkey : Bridging the Differences*, Economic Development Foundation pub., Istanbul, 2011.

Tigrel Ali, pub. Turkey-EU Association, Ankara, 1998.

Yılmaz Mesut, *Turkey and the EU: towards a real partnership*, ed. Metgraf, Istanbul, 2004.

SAVAŞ VE ETİK

H. Serdar HOŞ*

“Şimdi başka bir yüzyıldan ya da başka bir ulustan geliyormuş gibi kendini tecrit etmek mümkün değildir. İnsan zorla tarafsız kalamaz. Savaş ile ilgili normal ve insancıl bir görüşe sahip olabilmek için tek bir olasılık vardır: savaşın farkında olmak ve savaşı, kendileri asla cepheye bulunmamış savaş çığırkanlarından dinlememek. Bunun dışındaki her şey kendini kandırmak, kendini aldatmak, soyut şeylerle kendini uyuşturmak ve kendinden geçmek anlamına gelir.”¹

I. GİRİŞ

Savaş, insan doğasında var olan bir hakikat mi yoksa insanların sonradan deneyim yoluyla meydana getirdiği bir gerçeklik mi? Bir başka deyimle savaşın var olduğu bir dünyaya mı doğduk yoksa savaşın var edildiği bir dünyaya mı? Cevap olarak savaşın var olduğu bir dünyaya doğduğumuzu kabul edecek olursak savaş, doğa kanunları gibi kabul etmemiz gereken zorunlu bir olgu olarak karşımıza çıkacaktır. Savaşın bizim deneyimlerimiz sonucu ortaya çıktığını kabul edersek de bu zorunlu kabul durumu ortadan kalkacaktır. Bu zorunluluğun ortadan kalkması savaşın baştan var olduğu kabulünü de ortadan kaldırdığı için savaşın varlığını tehlikeye atacaktır². Söz konusu soruların cevaplarını ararken savaşı tarihsel süreç içerisinde ele alma gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

II. SAVAŞ

Savaşın tarihsel süreç içerisinde kökenlerini bulmaya çalışacak olursak binlerce yıl öncesine gitmemiz gerekecektir. Büyük bir olasılıkla savaş ilk olarak avcı toplulukların ihtiyaçları olan silahlara sahip olduğu ve bu sahiplikle birlikte bir nedene dayanan saldırma anında ortaya çıkacaktır. Fakat neolitik döneme (M.Ö. 8000-4000) rastlayan bu çıkarımlar az sayıda kişinin düzenlediği baskın ve pusular haricinde, büyük insan toplulukları arasında çatışmaya varacak nitelikte olmayan saldırıları kapsamaktadır. Dolayısıyla bu dönemde

* Dr., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Anabilim Dalı Öğretim Görevlisi

¹ Stefan Zweig'in "Clarissa" adlı eserinden.

² Erdemli, Atilla: "Savaş ve Aydınlanma", Felsefelogos, Yıl: 2, Sayı: 8, Ekim 1999, Bulut Yayınevi, İstanbul, s. 51.

ufak çatışmaların olduğu kabul edilebilir ama bunların savaş niteliği yoktur. İlk olarak avcı toplumla savaş arasında kurulabilecek bağa Sümerlerin tarih sahnesine çıktığı M.Ö. 3000 yıllarında rastlanmaktadır. Genel kabul gören görüşe göre savaş, yerleşik yaşama geçişin başladığı bu dönemde avcı-toplayıcı insan grupları ile yerleşik insan grupları arasında ortaya çıkmıştır.

Savaşın ortaya çıkışından günümüze kadar gelişme sürecine bakıldığında insanlık tarihiyle savaşın tarihi paralel olarak ilerlemektedir. Resmi tarih kitaplarına veya herhangi bir dünya tarihi kitabına da bakıldığında insanlık tarihinin savaş tarihiyle özdeşleştirilmiş olarak anlatıldığını görmekteyiz. İnsanlık tarihini de insanın toplumsal bir varlık olarak ortaya çıkmasından başlatabiliriz. Çünkü insan toplum içinde yaşamakla insan değeri kazanmıştır³. İnsanlık tarihini yazının bulunduğu döneme kadar götürecek olursak, ilk yazılı belge kabul edilen Gılgamış Destanı'nda da savaş konusu üzerinde durulduğunu görebiliriz⁴. Yukarıda değinilen medeniyetlerin yazıdan başka özellikleri de hüküm sürdükleri dönemdeki diğer devletlerden farklı olarak gelişmiştir. Bunlar;

- Devlet fikrinin tohumlarının atılmış olması,
- Düzenli bir ordu teşkilatının oluşturulması,
- Hukuk fikrinin gelişmeye başlaması,
- Çeşitli sanat eserlerinin varlığı

Tarih sahnesine yeni çıkan gelişmiş medeniyetlerin sosyal gelişmelerinin temellerinden birisini yukarıda görüldüğü üzere ordu teşkilatlanması oluşturmaktadır⁵. Ordu teşkilatının önemi, güvenlik sağlanmasının yanında devlet için yapılacak işlerin bir disiplin ve hiyerarşi içinde gerçekleştirilmesinin zorunlu olmasından kaynaklanmaktadır. Ordu sadece savaşçı güç olmasından öte halkın önemli bir kesimini oluşturmaktaydı. Ordunun görev kapsamı sadece başka devletlerin ordularıyla savaşmakla sınırlı olarak görülmemekte devlet içinde bazı durumlarda emniyetin ve asayişin sağlanması görevleri de orduya bırakılmıştı. Söz konusu dönemde insan toplulukları devlet düzenine geçmeye başlamış ve hukuk kavramıyla ilişki kurmuşlardır. Artık insanların yaşadıkları toplumda devletin hukukla bağlı kılınması durumu ortaya çıkmıştır⁶.

³ Keyman, Selahattin: Hukuka Giriş, Ankara, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, 2010, s. 21.

⁴ Sandars, N. K.: "Gılgamış", çev. Nice Damar, Avesta, İstanbul, 2001, s. 69'dan aktaran Ercil, Yavuz: "Düşünceden Hayatın İçine Kültürel Olgu Olarak Savaş", Savaş-Farklı Disiplinlerde Yeni Yaklaşımlar, der. Haldun Yalçınkaya, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2010, s. 247.

⁵ Ercil, a.g.e., s. 247.

⁶ Çeçen, Anıl: İnsan Hakları, Ankara, Savaş Yayınları, Ekim 2000, s. 274.

Antikçağ mitolojik düşüncesi, evrenin “*Khaos*”tan yaratılışını karşıtların ilişkisine bağlar ve bunu savaş üzerinden kurar. Hesiodos’un anlatımıyla Tanrılar katındaki savaşın ortaya çıkışıyla zaman tanrısı “*Kronos*”un doğumunun eş zamana gelişi tesadüften öte bir şeydir⁷. Hesiodos “**İşler ve Günler**” adlı eserinde dünyada iki türlü kavga olduğunu belirtmektedir. Bunun bir tarafı olan “*kötü kavgayı*” yerilmeye değer bir kör dövüşü olarak tanımlarken bu dövüşü üretim ve çalışmaktan uzak bir kavga olarak niteler. Diğer taraftaysa “*iyi kavga*” yani övülmeye değer kavga vardır. Bu kavga başkalarının emeğine göz dikmemek, kendi emeğiyle üretmek, çalışmak ve kendi ürünleriyle gereksinimi karşılamak üzerine bir kavga⁸. Bu gibi temel düşüncelerin Batı’nın savaş hakkındaki genel düşüncesine de yansıdığı belirtilebilir. Bu bakış açısında savaşa dualist (ikici) bir bakış açısının varlığını ve buna ek olarak savaşın insanın tarih sahnesine çıktığından beri var olduğu düşüncesini görebiliriz.

Tarihsel süreçte savaşın manevi tarafı çok değişikliğe uğramazken maddi yönünün yani biçimlerinin fazlasıyla değiştiğini görmekteyiz. Manevi unsurlar (moral değerler vb.) çok fazla değişikliğe uğramazken, şiddet kullanımındaki yöntemler veya şekiller teknolojinin de gelişmesiyle büyük farklılıklar yaratmıştır. Buradan çıkarabileceğimiz sonuçsa savaşın yıllar içinde değişen maddi unsurlarının da insanla birlikte evrimleştiğidir⁹.

Modern Batı’nın genel olarak savaş algısı Herakleitos’un betimlediğine benzer biçimde zamanın var olduğundan bu yana savaşın da var olduğu düşüncesi üzerine temellendirilen bir savaş kavramının varlığına işaret eder. Herakleitos’un savaşı evrene egemen olan bir güç olarak ortaya çıkarması ve evrensel döngüyü savaşa bağlaması da savaşın Antik Çağ’da ne denli önemli bir kavram olarak algılandığını göstermektedir. Herakleitos’a göre “*savaş her şeyin kralı, her şeyin babasıdır*”¹⁰. Bu temel görüş savaş evrensel bir ilke haline getirmiştir. Herakleitos’un bu görüşü savaş bir nevi tanrılar katına çıkararak yaşamın koşullarının savaş tarafından belirlendiğini ileri sürmüştür. O dönemde savaşın insan yaşamına getirdiklerinin ve götürdüklerinin doğal karşılanması gerektiğini belirtir düşüncelerin ağır bastığını söylemek yerinde olacaktır. Sonuç olarak o döneme hakim olan diyalektik düşünceye göre

⁷ Hesiodos: Tanrıların Doğuşu-İşler ve Günler, çev. Sebahattin Eyüboğlu, Azra Erhat, Ankara, Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1977, s.106-134’ten aktaran *Erdemli*, a.g.e. s. 52.

⁸ Veysel, Çetin: Savaşın Felsefesi, İstanbul, Etik Yayınları, Ekim 2006, s. 88.

⁹ *Erdemli*, a.g.e., s. 52.

¹⁰ Ueberweg, Friedrich: Grundriss der Geschichte der Philosophie-Die Philosophie des Altertums- Berlin, Verlegt bei E.S.Mittler und Sohn, 1926, s. 54’dan aktaran *Erdemli*, a.g.e., s 53.

Oluş'u savaşa ve karşıtlıklara dayanmadan açıklamak imkansız olacaktır. Sonraki filozoflar ise Oluş'u savaşa dayandırma düşüncesinden ayrılacak, zaman ve koşullara dayandırdıkları savaşı başka bir alana taşıyarak toplumsallık içerisinde ele alacaklardır¹¹. Ahmet Taner Kışlalı'nın da bu düşünceye paralel olarak belirttiği üzere **siyasal düşünce tarihi, (ki bu çoğunlukla çatışma ve savaşım tarihidir) iki zıt düşünce etrafında şekillenmektedir. Bu iki zıt düşünce; insanların doğuştan "kötü" (T. Hobbes) olduklarına inananlarla, insanların "iyi" ya da "kötü" (J.J. Rousseau) olmalarının koşullara bağlı olduğuna inananlardır**¹². Buradan yapılabilecek çıkarsamaysa ya insanların doğuştan kötü ve bünyesinde şiddetli bir savaşım güdüsünü taşıdığı ya da insanların doğasında şiddetli bir savaşımın olmadığı fakat düzenin bu şiddetli savaşıma insanları zorladığı sonuçlarıdır. Bu konudaki bir başka görüşse Karl Marx'ın insan doğası varsayımını reddeden görüşüdür. Marx bireyin bilincini de kapsayacak şekilde her şeyin yaşamın maddi koşulları etrafında şekillendiğini ileri sürmüştür. Marx'ın insanı ele alışının en özgün tarafı insanı tamamen toplumsallık potasında eritmesidir. Marx'a göre insanın gerçek doğası toplumsal ilişkiler bütünüdür. Marx bazı biyolojik olgular dahil edilmemesi kaydıyla bireysel olarak insan doğası diye bir şey olmadığını ileri sürer. Marx, bir toplulukta ya da belli bir dönemde yaşayan insanlar için geçerli olan hatta evrensel olan bir durumun başka yer ve zamanda geçerli olmayabileceğini belirtmektedir. Marx, bir insanın yaptığı bütün davranışların toplumsal bir eylem sonucu olduğunu ileri sürerek farklı bir bakış açısıyla insanı ele almaktadır. Bu çıkarımı da en bilindik aforizmalarından birisi olan *"insanların varlığını belirleyen onların bilinci değildir, tam tersine toplumsal bir varlık oluşları onların bilincini belirler."* diyerek açıklar. Bunlara ek olarak Marx, insan yaşamını devam ettirmek için araçlarını kendisi üretir ve bu üretim insanı hayvanlardan ayıran etkin üretici bir varlık haline getirir demektedir¹³. İnsan hayvanlardan farklı üretici bir varlık olarak savaşı üretmeye devam etmiş ve bir taraftan bireysel olarak insan yaşamını sona erdirirken diğer taraftan savaşı toplumsallaştırarak insan yaşamını devam ettirmek için bir araç olarak kullanmıştır. O zaman başta sorduğumuz soruya verilen tarihsel iki yanıtı göre, Batı düşüncesi savaşın var olduğu bir dünyaya geldiğimizi ileri sürerken, buna karşı Marx savaşı koşullara dayalı olarak bizim var ettiğimiz düşüncesini

¹¹ Erdemli, a.g.e. s. 54.

¹² Kışlalı, Ahmet Taner: Siyasal Sistemler-Siyasal Çatışma ve Uzlaşma, Ankara, İmge Kitabevi, 8. baskı, Ekim 2010, s. 34.

¹³ Stevenson, Leslie: Yedi İnsan Doğası Kuramı, çev. Necla Arat, İstanbul, Say Yayınları, 2005, s. 72-75.

ileri sürmektedir. Marx'ın yaklaşımı savaş konusunda daha temellendirilmiş somut gerçeklere dayanıyor görünmektedir. Cevabımız hangisi olursa olsun bir gerçek var ki, insanlık günümüzde de amaçlarına ulaşmak için savaş aracını etkin bir şekilde kullanmaya devam etmektedir.

Savaşların toplumlar nezdinde ön plana çıkmasında bir görüşün önemli payı vardır. Bu görüşe göre toplumların gelişmesinde savaş çok önemli bir araçtır. Toplumsal gelişimle savaşın ilişkilendirilmesinde Tom Bottomore, bazı sosyologların toplumsal gelişim sürecinde savaşın ilk büyük adımı gerçekleştiren araç olduğunu, bazılarının ise devletin oluşum sürecinde savaşın temel etmen olduğunu ileri sürdüklerini söylemektedir. Hatta bu çıkarımların günümüzde de devam ettiğini belirterek savaşların insanlık tarihi bakımından inşa edici, geliştirici ve olumlu fonksiyonlarının da bulunduğunu söylemektedir. Bottomore savaşın devlet iktidarının sağlamlaşması ve genişlemesi açısından önemli bir araç olarak önemini hala korumakta olduğunu belirttiği savaşların niceliğinin ve şiddetinin arttığı bazı dönemlerle toplumların da geliştiğini ileri sürmektedir. Bu ilişkiye verdiği örneklerse; Batı Avrupa'da 17. yüzyılda kapitalizmin ve ulus-devletlerin gelişmeye başlamasıyla din savaşlarının ortaya çıkışını ve 20. yüzyılda dünyanın emperyalist paylaşım için Faşizm'in Avrupa'ya hakim olmasıyla ortaya çıkan iki dünya savaşlarıdır¹⁴. İki dünya savaşı sonrasında demokrasinin daha da kökleşmesiyle çoğu devlet yapısında politika yani devletin yönetimiyle savaş yönetimi birbirinden ayrıldı. Modern devletlerde siyasetçiler savaş kararını vermek, savaşın amaçlarını belirlemek ve savaş için gerekli araçları askeri yapıya sağlamakla yükümlü hale geldiler¹⁵. Bu örnekler de göstermektedir ki toplumlar gelişme ve genişleme safhalarında savaşın bunun bir aracı olarak görmüşlerdir.

Savaşların toplumları geliştirdiği fikrini savunanlar savaşın bir başka boyutunu göz ardı etmektedirler. Böyle durumlarda savaşa hazır olma kaygısının başlıca siyasi kaygı olması öncelikli olarak askeri ihtiyaçların giderilmeye çalışılması durumunu ortaya çıkaracaktır. Böylelikle ekonomik büyümenin merkezine de askeri-endüstriyel bileşke oturtulmaktadır. Söz konusu durumsa devletin tüm unsurlarıyla militarize olması sonucunu doğurmakta ve toplum askeri ihtiyaçlar doğrultusunda şekillendirilmektedir. Militarizmi, askeri önceliklerin, ideallerin ve değerlerin toplum geneline yayıldığı bir kül-

¹⁴ Hocaoğlu, Durmuş: "Savaş ve Barış Üzerine", Köprü, Sayı: 83, İstanbul, Yaz 2003, s.110.

¹⁵ Eslen, Nejat: Tarih Boyu Savaş ve Strateji, İstanbul, IQ Kültür Sanat Yayıncılık, Ağustos 2009, s. 33.

türel ve ideolojik bir fenomen¹⁶ olduğunu düşünecek olursak insan hakları, adalet, hukukun üstünlüğü gibi demokrasi açısından çok önemli kavramlar askeri ihtiyaçlar bahane edilerek göz ardı edilebilmektedir. Bu durumsa kamu hukuku açısından kabul edilemeyecek sonuçlar doğurmaya hazır bir ortam yaratmaktadır. Savaşların toplumları geliştirmekte büyük önem taşıdığı anlayışının, savaşı kazananın ganimeti alacağı Ortacağ zihniyetini yansıttığı söylenebilir. Sonuç olarak tüm bunlar modern toplumların daha çok militer bir yapıya bürünmesinden başka bir anlam ifade etmemektedir. Bir taraftan daha demokrat diğer taraftan daha militer bir yapıya bürünen yapı modernitenin aşamadığı bir çelişki olarak önümüzde durmaktadır¹⁷. Bu anlayış toplum teki olarak bireyi göz ardı etmekte ve yok saymaktadır.

Tarihsel süreç içerisinde savaş, insanlar arası bir olay olmaktan çıkıp kendi başına devletleri ilgilendiren kurumsal olaylar zinciri haline gelmiştir. Yaşanan deneyimler sonucunda savaşın kendine münhasır bir çapı, çıkar grupları, iç ve dış dengesi oluşmuştur. Savaşın bu kadar olgunlaşarak kurumsallaşması ile her kurumsal yapıda olduğu gibi sahip olduğu değişken işlevler ve buna bağlı olarak normatif bir yapısı oluşmuştur. Savaşın kurumsallaşması onu hantal bir yapıya dönüştürmek yerine kendi tanımını da sürekli güncelleyecek ve değiştirecek şekilde dinamik yapı oluşturmuştur. Toplumun karşılaştığı sıkıntıları aşabilme yeteneği veya karşılaştıkları durumlar karşısındaki tutumları savaş kurumunun zayıflamasına ya da güçlenmesine neden olmaktadır¹⁸.

İnsanların savaşa yaklaşımlarının doğası gereği çift yönlü olması, insanların savaşa tek yönlü ve aynı yönde yaklaşımını imkansız kılmaktadır. Barış kavramında da olduğu gibi savaşın insan aklında oluşturduğu etki iki yönlüdür.

Etkilerden ilki maddi kazanımlar elde etmek için yapılan istemli, daha üstün bir amaca yönelmiş planlı saldırılardır. Bu saldırılar devletlerin karşılaştıkları sorunları çözmek için kullandıkları idari bir tercih olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁹. Üretimi destekleyecek kaynakların başka bir devletten zorla elde edilmesi veya başka bir devlet üzerinde egemenlik kurulmak için giri-

¹⁶ Heywood, Andrew: Siyaset, der. Buğra Kalkan, Ankara, Adres Yayınları, Ekim 2007, s. 536.

¹⁷ Bottomore, Tom: Siyaset Sosyolojisi, çev. Erol Mutlu, Teori Yayınları, Ankara, Kasım 1987, s. 47-48'den aktaran Hocaoğlu, a.g.e. s. 110.

¹⁸ Ercil, a.g.e., s. 250-254.

¹⁹ Dave, G.: On Killing: The Psychological Cost of Learning to Kill in War and Society, Boston: Little Brown and Company, 1995, s. 24'den aktaran Ercil, a.g.e. s. 252.

şilen savaşlar bu etkiye örnek olarak verilebilir. Bu tarz savaşlar savaşın *aktif* yanını oluşturmaktadır²⁰.

Savaşın bir diğer yönü ise devletin kendini koruma ve hayatın devamını sağlama güdüsünü yansıtan bir içerik taşımaktadır. Devletin ve onun asli unsurlarından toplum hayatını idame ettirmesi için gerekli olan kaynaklara sahip çıkma ve bunlara karşı olan saldırıları savuşturmak için yapılan savaşlar bu etki kapsamında değerlendirilebilir. Bu tarz savaşlar savaşın *pasif* yanını oluşturduğu söylenebilir²¹.

Aktif savaş kültürü; Bu tarz savaşlarda amaçlardan biri devletlerin egemenlik alanlarının genişletilmesidir. Egemenliğin genişlemesiyle paralel olarak üretim faktörlerinden toprak, hammadde ve işgücü de egemenliğin kaydığı devlete kayarak gücünü pekiştirmektedir. Bu tarz savaşlara örnek olarak İngilizlerin Hindistan'a, Fransızlar'ın Cezayir'e, Hollandalıların Endonezya'ya, Avrupalıların bir dönem Afrika'yı ve Amerika kıtasına doğru egemenliklerini genişletmesi verilebilir²².

Pasif savaş kültürü; savaşı hangi bakımdan ele alırsak alalım özünde olumsuzluğu barındırmaktadır. Pasif savaş kültürünün kökenini savunma savaşları oluşturmaktadır ve bu kapsamdaki devletler savaşmak zorunda kaldıkları için savaşmışlardır.

Soğuk savaşın ardından silahsızlanmaya yani savaşın pasif kısmına ayrılan her bir dolara karşılık silahlanmaya yani savaşın aktif kısmına ayrılan para yüz kırk dolar olmaktadır. Söz konusu durumda küreselleşen dünyada aktif savaş kültürünün ne kadar hakim olduğu gerçeğini açıkça ortaya koymaktadır²³. Söz konusu tercihi yapan küreselleşmeden en çok fayda elde eden küresel güçlerdir ve sistem böyle devam ettiği müddetçe de bu tercihin aktif savaş kültüründen yana kullanılacağı açıktır.

III. IUS AD BELLUM- IUS IN BELLO

Walzer'a göre savaşın ahlaki gerçekliği ikiye ayrılmaktadır. Savaşların her zaman iki defa yargılandığını ileri süren Walzer, ilk olarak savaşın sebeplerinin, ikinci olarak da savaşta kullanılan yöntemlerin yargılandığını belirtmektedir. İlk türden yargı oluşurken genelde sıfatlar kullanılır ve savaşın haklı ya

²⁰ Ercil, a.g.e., s. 252.

²¹ Ercil, a.g.e., s. 253.

²² Ercil, a.g.e., s. 254.

²³ Ercil, a.g.e., s. 260.

da haksız olduğu iddia edilir. İkinci türden yargıyı ise zarflarla ifade etmek yönünde bir eğilim vardır ve adilce ya da haksızca savaşıldığı ifade edilir. Ortaçağ düşünürleri bu farklılığı edat sorunu olarak algılamış ve “*ius ad bellum*” (savaşın haklılığı) ile “*ius in bello*” (savaşta adalet) kavramlarını birbirinden ayırmışlardır. Aradaki bu dilbilgisi ve anlam farklılıkları derin sorunlara işaret etmektedir. Savaşın *ius ad bellum* boyutunda saldırganlık ve meşru müdafaa hakkında tartışmamız gerekir. Savaşın *ius in bello* boyutunda ise geleneksel ve pozitif çatışma kurallarının ihlali ya da gözetilmesi hakkında tartışmamız gerekmektedir. Savaşın bu iki ayrı boyutu mantıksal olarak da birbirinden bağımsız olarak değerlendirilebilir. Haklı olarak nitelendirilebileceğimiz bir savaş haksız olarak yürütülebileceği gibi, haksız olarak nitelendirilebileceğimiz bir savaş adil olarak yürütülebilir²⁴. Bu iki kavram arasındaki ilişki birbirinden bağımsız gibi görünse de savaş üzerine yapılan tartışmalarda kavramlar birbirleriyle iç içe geçmekte ve bu durum savaş üzerine tartışmalar yaparken ayrı boyutları birlikte düşünerek ortak bir çıkarsamada bulunmayı zorlaştırmaktadır. Savaşı söz konusu terimleri kullanarak ele almak anlatımı kolaylaştırmakla birlikte savaşa bütüncül bir bakış açısıyla yaklaşmayı zorlaştırmaktadır. Konunun bütün yönleriyle kavranması açısından tartışmayı söz konusu kavramları kullanarak ama bütüncül bir bakış açısıyla yürütmek daha uygun olacaktır. Söz konusu tartışmayı bütüncül anlamak açısından evrensel boyuta taşımak gerekmektedir. Bu noktada etik kavramına başvurmamız yerinde olacaktır.

IV. ETİK

Doğrular yalnızca din, doğa, mantık veya hukuktan gelmezler. Tarihsel süreçte doğa kavramına dayandırılarak açıklanan görüşler ve buna dayanarak kabul edilen doğrular sonrasında Tanrı kavramıyla açıklanmıştır. Skolastik düşüncenin gücünü yitirmesiyle Aydınlanma ortaya çıkmış ve söz konusu dayanaklar ve doğru kabulleri akıl kavramıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Fakat değişmeyen bir husus var ki, doğrular insanların adaletsizliklerle ilgili pratik deneyimlerinden çıkar²⁵. Adaletsizlik kavramından kaynaklı olarak adalet konusunda bazı belirlemelerde bulunabiliriz. Bu belirlemelerde bulunurken etik kavramına başvurmak bize metodolojik olarak yarar sağlayacaktır.

Etik en basit tanımıyla insan ilişkilerinde iyi ya da doğru veya kötü ya da yanlış olarak adlandırdığımız değer yargılarını inceler. Ahlak ilkelerinin ışığında, doğru davranışı incelemeye çalışır. Bu bağlamda değer yargılarını ince-

²⁴ Walzer, Michael: *Haklı Savaş Haksız Savaş*, İstanbul, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 2010, s. 47.

²⁵ Yüksel, Cüneyt: *Devlette Etik*, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, İstanbul, 2010, s. 25.

leyen etik ahlak kavramıyla yakından ilişkilidir²⁶. Etik karakterin eğitilmesi ve uygulamada karar verebilmeye karşılık gelirken; ahlak, daha genel olarak bir toplumun doğru ya da adaletli olarak kabul ettiği uygulamalar anlamına gelir. Bununla birlikte ahlaki değerler kişilere, toplumlara, bölgesel, ulusal değerlere ve başta görgü olmak üzere ekonomik, kültürel, eğitim düzeyi ve din gibi öğelere bağlı olarak farklılıklar gösterebilir. Etik değerler, daha evrensel olarak kabul edilmektedir. Bu ayırımı benimsemiş filozoflar arasında bile etikle ahlak teriminin birçok noktada çakıştığı kabul edilir²⁷.

Etik her şeyden önce, insan ve toplum için ideal olanın araştırılması çabasıdır. Savaşın toplum, insan ve ideal kavramları üzerinden yeniden türetildiği düşünülecek olursa etiğin savaş açısından çok önemli olduğu söylenebilir. Daha geniş bir bakış açısı ile bütün etkinlik ve amaçların yerli yerine konulması; neyin yapılacağı ya da yapılmayacağı; neyin isteneceği ya da istenmeyeceğinin; neye sahip olunacağı ya da olunmayacağı bilinmesidir. Bu bilgi üzerine savaş ile ilgili yapılacak tespitler evrensel değerlere ulaşma açısından yararlı olabilecektir. Etik bireysel ve sosyal deneyimimizin, insan davranışını yönlendirmesi gereken kurallara ve hayatta peşine düşmeye geçecek değerlere karar verilmesi yoluyla anlamlandırabilmesi için, akıl yoluyla oluşturulan sistematik bir girişimdir²⁸.

Akl yolunu kullandığından etik, ahlakın teolojik ve dinsel yaklaşımlarından ayrılır. Hayatta hangi kuralların ve değerlerin izlenmesi gerektiğini keşinleştirmeye çalıştığından antropoloji, psikoloji ve sosyolojiden ayrılır. Bu disiplinlerin hepsi, insanların nasıl davrandıklarını açıklarken, etik insanların nasıl davranmaları gerektiğini açıklamaya çalışır. Etik, bilerek ve isteyerek yapılan insan faaliyetleriyle ilgilendir. Etik uygulamaya konulan ahlaki görev ve ahlak ilkeleri anlayışıdır. Toplum içinde birçok ulusal, dinsel, etnik, cinsel kimlik olabilir. Bunun sonucu olarak her bir topluluk ve kurum için ayrı ahlaki değerler, normlar oluşmuştur. Etik ise daha evrensel ve genel geçerliğe sahip ideal olma kavramı gündeme gelmektedir²⁹.

Hepimizin bildiği ve uygulamaya çalıştığı ama çoğunlukla yazılı olmayan bazı kurallar vardır. Bunları, genelde etik değerler şekillendirir. Bu değerler, genel kabul görme açısından evrensel bazı temeller üzerine oturmuş olsa da, toplumlara hatta coğrafyaya göre farklı algılanabilmekte ve genelde

²⁶ Özlem, Doğan: Etik-Ahlak Felsefesi, Say Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2010, s.23.

²⁷ Özlem, a.g.e., s. 229-233.

²⁸ Yüksel, a.g.e., s. 26-28.

²⁹ Özlem, a.g.e., s. 236-237.

farklı uygulanabilmektedir. Etik kurallar, geleneksel olarak kendiliğinden oluşur; ancak daha sonra hukuk kuralı haline dönüşür. Etik kurallar, günümüzde etik davranış kodları (ethical code of conducts) adı altında yazılı hale getirilip sistemleştirilmektedir. Etik tarihte sıkışıp kalmış bir disiplin değil, insanlığın yaşayan, organik bir incelemesi; doğruluk, iyilik ve adaletin gelişen bir muhakemesidir³⁰. Söz konusu geliştirilen muhakemeyi savaş düşüncesine uygulayacak olursak Kant'ın ebedi barış projesini bu bağlamda ele alabiliriz.

Hümanist düşünürler arasında ebedi barışa ulaşmak için çeşitli planların yapıldığı görülmektedir. Bu planlar arasında Kant'ın ebedi barış planı günümüzde de güncelliğini korumaktadır. Kant'a göre savaş, barışa ulaşmak için bir araç olarak tanımlanabilir. Kant savaşı bütün fenalıkların ve ahlaki bozuklukların temeline oturtur³¹. Kant bu görüşüne paralel olarak Yunanlı bir düşünürden alıntı yaparak savaşı “*Yok ettiğinden daha çok kötü insan yetiştirdiği için bir yıkım.*” olarak tanımlar³².

Kant savaşı önlenmesi gereken bir olay olarak görmekte ve bunun ihtimal dahilinde olduğunu ileri sürmektedir. Kant bu düşüncesini “*Savaşlar olmamalıdır; hiçbir esenlik getirmeyen savaşlar.*” diyerek açıklamaktadır. Kant halklar arası hukuksal durumların sağlanabilmesi için olumsuz bir buyruk niteliğindeki savaşın yok edilmesi gerektiğini belirtmektedir³³. Yeryüzünde sürekli bir barış halinin gerçekleşebileceğini savunan Kant, bütün ahlak yasalarının en yüce mahkemesi olan aklın savaşın hukuksal bir yol olarak kullanılmasına şiddetle karşı çıkacağını ileri sürmüştür. Çünkü savaş başarılı bir şekilde zaferle sonuçlansa da bu sonuç davanın haklılığını ispat edebilecek bir ölçü değildir. Kant'a göre aklın bu emrine uyanlar barışa giden yolu da açacaklardır³⁴.

Kant ebedi barışın tesis edilmesinin kolay olmadığını, ancak bazı koşul-

³⁰ Yüksel, a.g.e., s. 28.

³¹ Bağcı, Emre: “Küresel Savaşların Eşiğinde Kant ve Hegel'i Yeniden Okumak: Sürekli Barış için Savaş Gerekli mi?”, Doğu- Batı, Cilt 6, No 24, 2003, s. 112.

³² Kant, Immanuel: “Ebedi Barış Üstüne Felsefi bir Deneme”, çev. Nejat Bozkurt, Immanuel Kant, Seçilmiş Yazılar, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1984, s. 245'den aktaran Tepe, Harun: “Kant Etiği ve Barış Düşüncesi Etik Savaşları Önleyebilir mi?”, Barışın Felsefesi-200. Ölüm Yıldönümünde Kant, ed. İonna Kuçuradi, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, Ankara, 2006, s. 64.

³³ Habermas, Jürgen: “öteki” olmak, “öteki”yle yaşamak, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 4. Baskı, Şubat 2010, s. 70.

³⁴ Kant, a.g.e. s. 239'dan aktaran Tepe, a.g.e., s. 64.

ların yerine getirilmesi şartıyla ebedi barışın gerçekleşebileceğini belirtmektedir. Öncelikle bütün savaşları sona erdirecek bir “barış ittifakının” (foedus pacificum) kurulması gereklidir. Kant’a göre söz konusu ittifak belli bir savaşın önlenmesine yönelik olarak hazırlanmamalı, gelecekte doğabilecek tüm savaşların önlenmesine yönelik bir antlaşma olmalıdır. Bu antlaşmanın içeriğinde gelecekte herhangi bir savaşa yol açabilecek hiçbir ihtilaflı konu olmamalıdır. Kant bu antlaşmanın zamanla tüm devletlere sirayet edeceğini belirttikten sonra, devletleri devamlı adil ve kalıcı bir barışa götürecek mekanizmanın ancak ittifakın dayandığı bir federalizmle gerçekleşebileceğini belirtmektedir³⁵.

Kant, Barış ittifakına ek olarak, devletlerarası ebedi barışın tesis edilmesi için bir takım şartların gerçekleşmesi gerektiğini belirtmiştir. Kant bu şartları etik temelli olarak düşünebileceğimiz koşullara bağlamaktadır;

- İster küçük, ister büyük olsun hiçbir devletin, miras, değişim, alım-satım, ya da bağış yollarıyla başka herhangi bir devletin egemenliği altına girmemesi gerekmektedir.
- Sürekli orduların, zamanla bütünüyle ortadan kaldırılması gerekmektedir.
- Hiçbir devletin başka bir devletin anayasasına ve hükümetine zor kullanarak karışmaması gerekmektedir.
- Savaşta hiçbir devletin, ileride barış zamanında devletlerin birbirine karşı güven duymalarını olanaksız kılacak (suçsuz insanların öldürülmesi, zehirleyici maddelerin kullanılması, anlaşmaları bozmak, ihaneti kışkırtmak v.b.) yollara başvurmaması gerekmektedir³⁶.

Kant’a göre sürekli barışın tesis edilmesi için yukarıda sayılanların yanında her devlet, politikalarına yön verirken barış idealini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Kant ancak ahlaklı ve özgür eylemlerle barışa ulaşma idealinin gerçekleşeceğini belirterek, bencilliğin merkeze alındığı düşünce ve eylemler yapısının kaçınılmaz olarak savaşlara zemin hazırlayacağını belirtmektedir. Kant, özgürce düşünebilen ve eyleme geçirebilen insanlardan oluşan toplumlarda çatışmaların ve savaşların da ortadan kalkacağını ileri sürmektedir³⁷. Fakat bu çatışmasız ve savaşsız toplumun sadece ahlaklı ey-

³⁵ Tepe, a.g.e., s. 64-65.

³⁶ Kant, a.g.e., s. 227-231’den aktaran Tepe, a.g.e., s. 65.

³⁷ Tepe, a.g.e., s. 66-68.

lemlerin gerçekleşmesiyle var olamayacağı gerçeğini belirterek, bu eylemlere ek olarak toplumsal düzeyde bir örgütlenmenin gerekli olduğuna değinmektedir. Söz konusu örgütlenmenin ancak cumhuriyet yönetiminde gerçekleşmesi gerektiğini, bu cumhuriyet yönetiminin tabi olacağı bir devletlerarası hukukun var olması gerektiğini ve nihai olarak da bir dünya vatandaşlığı hukukunun kurulmasını şart koşmaktadır. Kant'a göre doğa, insanları hukukun egemen olduğu bir yurttaşlar toplumuna ulaşmaya zorlamaktadır. Bunun için Kant insanlığın en önemli hedefi olarak adaleti tam olarak sağlayacak bir yurttaşlar anayasası yapmak olarak tanımlamaktadır. Bu anayasanın yapılmasının önkoşulu olarak da devletlerin birbiriyle ilişkilerinde yasal ve ilkeli olmalarına bağlamaktadır³⁸.

Kant'ın savaşı ve barışı düzenleme konusundaki görüşü, devletlerarası hukukun normlaştırılmasına dayanmaktadır³⁹. Söz konusu normların etik temellendirilmesi yoluyla barışa uzanan bir zemin mümkün kılınabilecektir. Kant'a göre sürekli ve adil bir barışın sağlanması için bir barış ittifakı kurulmalıdır. İttifakın yapısı da federalizm olarak şekillenebilir. Gelecekte bu ittifak aydınlanmış ulusların kuracakları cumhuriyetler aracılığıyla gerçekleştirilecek ve federatif ittifakın merkezleri bu cumhuriyetler olacaklardır. Böylelikle öteki devletler de devletler hukukuna uygun şekilde bu çekim merkezlerine yönelecek ve kendi özgürlüklerini güvenceye almak adına bu federatif yapıya dahil olacaklardır⁴⁰.

Tarihi süreçte savaş üzerine deneyimler ve bunun üzerine düşünceler sonucu etik temelli olarak kabul edebileceğimiz bazı prensipler gelişmiştir. Bir savaş meydana gelecekse bu prensipler çerçevesinde öncesinde ve sonrasında dikkat edilmesi gereken bazı etik temelli kurallar mevcuttur. Bunlar yukarıda görüldüğü üzere *ius ad bellum*- *ius in bello* bağlamında sıralanacak olursa;

➤ Ius ad Bellum

- Haklı Neden
- Meşru Otorite (Egemen)
- Meşru Amaç (Kamu yararı ve barışı sağlamak)
- Uygunluk (Kuvvet kullanımı amacının ötesine geçmemeli)

³⁸ Tepe, a.g.e., s. 69.

³⁹ Habermas, a.g.e., s. 71.

⁴⁰ Tepe, a.g.e., s. 69-70.

- Son Çare (Tüm barış yöntemlerinin tükenmiş olması)
- Başarı İhtimali
- Ius in Bello
- Ayrım Gözetme(Savaşan-Sivil)
- Orantılılık (Güç Kullanımında)

V. SONUÇ

Hugo Grotius'un "*Savaş ve Barış Hukuku*" eserinin önsözünün 28. kısmında "*Hristiyanlık dünyasının her yanında, savaşla ilgili öyle delicesine bir başıboşluk görmekteyim ki, bundan en barbar halklar bile utanç duyarlardı. Hiçbir neden olmaksızın, ya da incir çekirdeği bile dolduramaz nedenlerle savaşa atılanlar görülmektedir; bir kez ele silah alınca da, Tanrı ya da insan yapısı her türlü hukuk ayaklar altında çiğnenmektedir. Sanki, bir genel buyrukla, artık ölçsüzcesine, her türlü suç işlemeye izin verilmiş gibi.*"⁴¹ diyerek belirttiği durum günümüzde de hala belli coğrafi bölgelerde geçerliliğini korumaktadır. Savaş ortamında devletler kendilerini korumak için ne gerekiyorsa bu gerekliliğin fazlasını yapmaktadırlar. Bu deneyim tarihte savaşta ahlakın ve hukukun ortadan kalkmasına neden olmuştur. Bunu "*inter arma silent leges*"* deyişi anlatmaktadır⁴². Grotius ise bu düşüncüyü eleştirir ve bu durumun tam tersine, adaletin baskısı dışında savaşa girilmemesi gerektiğini, kaçınılmaz olarak girilmesi durumdaysa kanun ve inanç sınırları içinde savaşın sürdürülmesinin gerektiğini savunur⁴³. Grotius'un bu düşüncelerini günümüzde de paylaşmak mümkündür. Fakat günümüzde ortaya çıkan kuvvet kullanımını tekeline alan uluslararası örgütlenmeler ve onu yönlendiren başat güçler amaçlarına ulaşmak için çıkarları doğrultusunda sınırları dışında barbarlara, sınırları içindeyse asilere karşı haklı savaşlar yürütmek için gereken kuvvetle donatılmış gözükmektedirler⁴⁴. Bu durumsa her silahlı çatışmaya büyük bir şüpheyle yaklaşmak gerekliliğini beraberinde getirmektedir. Söz konusu silahlı çatışmalarınsa yukarıda belirtilen etik temelli prensiplerin süzgecinden geçirerek değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Günümüzde de görülmektedir ki ilkçağlardan bu zamana kadar savaşın doğası değişmemektedir. Fakat kapsamı ve etkilediği alan genişleyerek insan-

⁴¹ Grotius, a.g.e., s. 11.

* "Savaş zamanı hukuk susar"

⁴² Walzer, a.g.e., s. 23

⁴³ Torun, a.g.e., s. 80.

⁴⁴ Hardt, M./ Negri, A., İmparatorluk, İstanbul, Ayrıntı Yayınları, 6. Basım, 2008, s. 35.

ların hayatına etki etmektedir. Savaş hakkında düşünme pratikleri ve bunun pozitif hukuka yansımaları olarak etik temelli prensipler günümüzde de büyük önem taşımaktadır. Fakat bu kazanımlar bazı gerçeklerin gölgesinde kalmaktadır. Bu gerçeklik algılanmadan ve bu gerçekliğin beslediği kuvvet kullanımlarının önüne geçmeden savaşın sınırlanması pek mümkün görünmemektedir. Gerek ABD gerekse uluslararası örgütler tarafından kullanılan kuvvet ve bu kuvvet kullanımı sonucu ortaya çıkan ekonomik değer paylaşımı evrensel bir savaş ekonomisi yaratmaktadır⁴⁵. Genel olarak savaş kuvvet kullanan devletlerin ekonomilerinin büyümesi açısından bir araç olarak görülmektedir. Müdahalelerin, müdahale edilen toplumlara insan hakları, özgürlük ve demokrasi getirdiği savı öne sürülmektedir. Fakat bu görüşü savunanlar savaş sektörüne hizmet eden üretim araçlarının yedi gelişmiş ülke tarafından üretildiği ve pazarlandığı gerçeğini göz ardı etmektedir. Bu ülkeler ve dünyadaki silah sektöründeki yüzdeleri şu şekildedir; ABD %41, Rusya %17, Fransa %8, İngiltere %7, Çin %3, Almanya %4, İtalya %3. Özetle yedi gelişmiş ülke savaş sektöründen ekonomik olarak büyük gelirler elde ederek kendi ekonomilerini ve dolayısıyla toplumlarını geliştirmektedir. Söz konusu durumu önlemek için de etik temelli kuralların pozitif hukuk açısından düzenlenmesi gereği açıkça ortadadır. Savaştan çıkmış olsalar dahi devletlerin kendi imkanları ile yaraları sarabilmesi mümkün olmamakta bu durumsa yabancı bir çok ülke ve şirket için savaşan ülkeleri potansiyel pazar haline getirmektedir. Savaşan devletlere sağlanan ekonomik yardımlar ve krediler yoluyla, savaşın zor duruma soktuğu devletlerin elde ettikleri birikimler ve gelecek elde edeceği muhtemel gelirler ipotek altına alınarak gelişmiş ülkelere transfer edilmektedir⁴⁶. Bu savaş sektörünün büyüklüğü her devlette bir tehdit algısı oluşturmakta ve barış dönemi dahi olsa devletler bütçelerinin büyük bir kısmını savunma sektörüne ayırmak zorunda kalmaktadırlar.

Günümüzde gerçekleştirilen düşünce ameliyatları sonucu savaşın hiç uzlaşmaz görüldüğü özgürlükler (insan hakları, demokrasi vb. değerler) ile uzlaştırılmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu durum bugün de hem başat güçlerin hem de savaş ekonomisinden beslenen güçlü uluslararası şirketlerin yararına bir durum yaratmaktadır. Böylelikle ekonomik güç ile politik gücü bütünleştiren bir mekanizma ortaya çıkmaktadır⁴⁷. Bunun önüne ancak etik temelli ve geniş katılımlı uluslararası hukuki bağlayıcı anlaşmalarla geçilebileceği açıktır.

⁴⁵ Çelik, Mazlum: "Savaş ve Ekonomi", Savaş-Farklı Disiplinlerde Yeni Yaklaşımlar, der. Haldun Yalçınkaya, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2010, s. 227.

⁴⁶ Çelik, a.g.e. s. 232-246.

⁴⁷ *Hardt; Negri*, a.g.e, s. 33.

Sonuç olarak etik temelli düşüncelerin beslediği tüm kazanımların, masum insanların karşlarına çıkan devasa mekanizmalar tarafından öğütülmesini engellemek için kullanılmalıdır. Çünkü masum insanların silahlı çatışmaların doğurduğu zararlardan korunmasının temelinde insan onurunun korunması gereken bir değer olduğu düşüncesi yatmaktadır. Bu düşünce yüzyıllar içinde oluşmuş evrensel bir birikimdir. Bu düşünceyi ve birikimi yerle bir etme amacı güden tüm eylemler, savaşlar ve silahlı çatışmalar bu düşünceyi zayıflatmak yerine daha da güçlendirmiştir ve güçlendirmelidir. Yukarıda tarihsel süreci verilen bu düşüncenin ve birikimin etik temelli pozitif hukuk kuralları tarafından korunması yoluna gidilmeye çalışılmıştır. Bu kurallar bütünü günümüz açısından yeterli değildir ve her gün meydana gelen olaylara göre güncellenme ihtiyacı içindedir. Fakat bu pozitif hukuk düzenlemeleri ya yeterli değildir ya da yeteri kadar etkin değildir. Bu bağlamda hukuki pozitivizmin iki temel iddiası olan tamlık ve tutarlılıktan⁴⁸ uzak oldukları açıkça ortadadır. Uluslararası örgütler pozitif hukuk kuralları yoluyla yeni şartlara ve olaylara göre kendini geliştirmeli ve insani acıların yaşanmaması için etik temelli düzenlemeler yaparak önlem almalıdır. Unutulmamalıdır ki savaş hakkındaki tüm kısıtlamalar ve yasaklamalar barışa giden yolda ilk adımları teşkil etmektedir. Fakat bu kısıtlamalarda ve yasaklamalarda açılan her istisna kapısı kural haline gelme tehlikesini de bünyesinde barındırmaktadır.

⁴⁸ Keyman, a.g.e., s. 206-208.

KAYNAKÇA

Bağce, Emre: “Küresel Savaşların Eşiğinde Kant ve Hegel’i Yeniden Okumak: Sürekli Barış için Savaş Gerekli mi?”, Doğu- Batı, Cilt 6, No 24, 2003

Çeçen, Anıl: İnsan Hakları, Savaş Yayınları, Ankara, Ekim 2000

Çelik, Mazlum: “Savaş ve Ekonomi”, Savaş-Farklı Disiplinlerde Yeni Yaklaşımlar, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2010

Ercil, Yavuz: “Düşünceden Hayatın İçine Kültürel Olgu Olarak Savaş”, Savaş-Farklı Disiplinlerde Yeni Yaklaşımlar, der.: Haldun Yalçınkaya, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2010

Erdemli, Atilla: “Savaş ve Aydınlanma”, Felsefelogos Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 8, Ekim 1999

Eslen, Nejat: Tarih Boyu Savaş ve Strateji, IQ Kültür Sanat Yayıncılık, İstanbul, Ağustos 2009

Grotius, Hugo: Savaş ve Barış Hukuku, çev. Seha L. Meray, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1967

Habermas, Jürgen: “öteki” olmak, “öteki”yle yaşamak, Yapı Kredi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, Şubat 2010

Hardt, M./ Negri, A.: İmparatorluk, Ayrıntı Yayınları, 6. Basım, İstanbul, 2008

Heywood, Andrew: Siyaset, der. Buğra Kalkan, Adres Yayınları, Ankara, Ekim 2007

Hocaoğlu, Durmuş: “Savaş ve Barış Üzerine”, Köprü, Sayı: 83, İstanbul, Yaz 2003

Keyman, Selahattin: Hukuka Giriş, Ankara, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, 2010

Kışlalı, Ahmet Taner: Siyasal Sistemler-Siyasal Çatışma ve Uzlaşma, Ankara, İmge Kitabevi, 8.baskı, Ekim 2010

Kuçuardi, İonna (der.): Barışın Felsefesi-200. Ölüm Yıldönümünde Kant, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, Ankara, 2006

Özlem, Doğan: Etik-Ahlak Felsefesi, Say Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2010

Stevenson, Leslie: Yedi İnsan Doğası Kuramı, çev. Necla Arat, Say Yayınları, İstanbul, 2005

Tepe, Harun: “Kant Etiği ve Barış Düşüncesi Etik Savaşları Önleyebilir mi?”, Barışın Felsefesi-200. Ölüm Yıldönümünde Kant, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, Ankara, 2006

Torun, Yıldırım: Hugo Grotius’un Hukuk ve Siyaset Felsefesi, Kaknüs Yayınları, İstanbul, 2005

Veysal, Çetin: Savaşın Felsefesi, Etik Yayınları, İstanbul, Ekim 2006

Yüksel, Cüneyt: Devlette Etik, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, İstanbul 2010

Walzer, Michael: Haklı Savaş Haksız Savaş, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, İstanbul, 2010

YENİ HÜKÜMET SİSTEMİ İŞİĞİNDA CUMHURBAŞKANININ “MESAJ YETKİSİ”

Şeref İBA*
Abbas KILIÇ**

I. Genel Olarak

Birleşmiş Milletler'e üye 193 devlet¹ arasında yapılan bir tasnife göre, hükümet sistemi tercihleri bakımından, altmış devlet “başkanlık sistemi” ile yönetilmektedir.² ABD’de ilk temelleri atılan ve tasarlanan başkanlık sisteminde; yasama, yürütme ve yargı güçleri katı biçimde birbirinden ayrılmış ve kullandıkları iktidar bakımından da birbirlerini dengelemişlerdir. Kuvvetler ayrılığının katı bir şekilde işlediği ABD tipi saf başkanlık sistemi “fren ve denge (*checks and balances*)” mekanizmalarıyla Anayasa'nın yapılış sürecinde alınan kararlarla şekillendirilmiştir. “ABD başkanlık sistemi” olarak model haline gelmiş, anayasal kurumlar ve uygulamalar ile diğer pek çok devleti etkilemiştir.³

Nitekim Asya, Afrika ve Latin Amerika’da pek çok devlet bu modelden hareketle hükümet sistemi olarak başkanlık sistemini benimsemiştir. Ancak bunu benimseyen ülkelerin çoğunda başkanlık sisteminden sapmalar görülmüş, kimi ülkelerde ise tek kişiden oluşan yürütme organının halk tarafından seçilmesi dışında neredeyse hiçbir yönü ile ABD tipi başkanlık sistemi ile uyum göstermemiştir.⁴

* Doç. Dr., TBMM Başkanlığı Müşaviri, Hacı Bayram Veli Üniversitesi (kz) Öğretim Üyesi.

** Dr., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Görevlisi.

¹ <https://www.un.org/en/member-states/> (12.01.2019).

² “Afganistan, Gine, Nikaragua, ABD, Guatemala, Özbekistan, Angola, Güney Kore, Palau, Arjantin, Güney Sudan, Panama, Azerbaycan, Honduras, Paraguay, Belarus, Kazakistan, Porto Riko, Benin, Kenya, Ruanda, Bolivya, Kıbrıs, Seyşeller, Brezilya, Kolombiya, Sierra Leone, Burundi, Komor, Sudan, Çad, Kongo, Surinam, Dominik Cumhuriyeti, Kosta Rika, Şili, Ekvator, Liberya, Tacikistan, Ekvator Ginesi, Malavi, Türkmenistan, El Salvador, Maldivler, Uganda, Endonezya, Meksika, Uruguay, Fildişi Sahili, Mikronezya, Venezuela, Filipinler, Mozambik, Zambiya, Gambiya, Myanmar (Burma), Zimbabve, Gana, Nijerya”. Hükümet sistemi ile gelir dağılımı ve ekonomik göstergeler bakımından bkz. Bağcı, Emre: “Parlamentar ve Başkanlık Sistemiyle Yönetilen Ülkelerde Gelir Dağılımı Eşitsizliği ve Yoksulluk”, İnsan & İnsan, Yıl: 4, Sayı: 11, 2017, s. 10-11.

³ Bennet, Anthony J.: US Government and Politics, Philip Allan, London, 2013, p. 14-16.

⁴ Teziç, Erdoğan: Anayasa Hukuku, Beta Basım, İstanbul, 2012, s. 510-512.

Başkanlık sistemindeki tek başlı yürütme⁵ yapılanmasına bağlı olarak Başkanın anayasal gücünü kullanması anayasal düzende pek çok faktöre bağlı olarak değişebilmektedir. Nitekim ABD Anayasası'nda Başkanın görevleri sayılmasına rağmen, bu yetkilerin kullanım şekli Başkanın gücüyle orantılı olarak işleyebilmektedir. Örneğin Başkanlar, Kongre'ye "mesaj verme" yetkisini sadece bilgilendirme amaçlı yapabilirlerken, Başkanın tutumunun belirleyiciliği ölçüğünde, Başkan aynı işlevi, Kongre'nin çıkaracağı yasalar açısından yönlendirme amaçlı da kullanabilecektir. Bu sebeple anayasal teamül ve uygulamalar ile Başkanın bu hükümet sistemindeki icra kabiliyetinin sınırlarının ne olduğu önem kazanmaktadır.⁶ Zira söz konusu teamül ve uygulamalar "mesaj yetkisi" bakımından da geçerlilik taşımaktadır.

Devletlerin anayasal tercihlerinin sonucu olarak benimsedikleri hükümet sistemi⁷ ya istikrarlı olarak sürmekte ya anayasalarında yaptıkları kapsamlı değişikliklerle farklı bir hükümet sistemi tercihine götürebilmekte ya da kimi zaman kısmi düzenlemelerle melez bir hükümet sistemi ortaya çıkabilmektedir.⁸ Türkiye'de 1876 Kanun-u Esasi ile ilk temelleri atılmaya baş-

⁵ *Teziç*, Anayasa Hukuku: s. 507; *Uluşahin*, Nur: Anayasal Bir Tercih Olarak Başkanlık Sistemi, Yetkin Yayınları, Ankara, 1999, s. 41.

⁶ Bezci, Bünyamin: "Demokrasi ve Başkanlık Sistemi", Yönetim Bilimleri Dergisi, Sayı: 3/2, 2005, s. 85.

⁷ Hükümet sistemleri, yargı organını bağımsız olması gerektiği için ayrı tutarsak, "yasama" ve "yürütme" organlarının oluşumları ve birbirleriyle olan ilişkilerine göre belirlenmektedir. Klasik bir ayrıma göre, bu sistemler; "i. Meclis hükümeti sistemi, ii. Başkanlık sistemi, iii. Parlamenter sistem, iv. Yarı-başkanlık sistemi"dir. Bkz. Onar, Erdal: "Türkiye'nin Başkanlık veya Yarı-başkanlık sistemine Geçmesi Düşünülmesi midir?", Başkanlık Sistemi içinde, Der. Teoman Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2005, s. 71-72.

⁸ Türkiye'de hükümet sistemi üzerine yazılmış çok sayıda makale, monografi ve genel eser bölümü niteliğinde eser bulunmaktadır. Bunların bir kısmı şöyledir: *Uluşahin*, Nur: Anayasal Bir Tercih Olarak Başkanlık Sistemi, Yetkin Yayınları, Ankara, 1999; *Uluşahin*, Nur: Saf Hükümet Sistemleri Karşısında İki Başlı Yürütme Yapılanması, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007; *Turhan*, Mehmet: Hükümet Sistemleri ve 1982 Anayasası, Dicle Üniversitesi Basımevi, Diyarbakır, 1989; *Yazıcı*, Serap: Başkanlık ve Yarı-Başkanlık Sistemleri: Türkiye İçin Bir Değerlendirme, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002; *Kuzu*, Burhan: Türkiye İçin Başkanlık Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1997; *Kuzu*, Burhan: Her Yönü ile Başkanlık Sistemi, Babıalı Kültür Yayınları, İstanbul, 2011; *Gönenç*, Levent: "Türkiye'de Hükümet Sistemi Değişikliği Tartışmaları Olanaklar ve Olasılıklar Üzerine Bir Çalışma Notu", Başkanlık Sistemi, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2005; *Bozlağan*, Recep: Türk Tipi Başkanlık, Hayat Yayınları, İstanbul, 2016; *Bilir*, Faruk: Hükümet Sistemleri ve Başkanlık Sistemi, Adalet Yayınları, Ankara, 2017; *Gül*, Cengiz: Karşılaştırılmalı Hükümet Sistemlerinde Yürütme, Yetkin Yayınla-

layan “parlamentar hükümet sistemi”⁹ 1909 Anayasa değişikliği ile biçimsel oluşumu ve uygulanma şartlarıyla tam olarak tescil edilmiştir. Anayasal gelişim sürecinde bu sistemden kopuş ve tekrar bu sisteme dönüş süreci sonrasında, 1982 Anayasası’nda 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle “Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi”¹⁰ olarak nitelendirilen bir tür başkanlık sistemine geçilmiştir.¹¹ 2017 Anayasa değişikliği, ikili (*düalist*) yürütmeden tekçi (*monist*) yürütme anlayışına geçişin miladı olmuştur. Yeni hükümet sistemi, klasik ABD modeli dâhil başkaca hiçbir başkanlık sistemine tam benzemediği ve bunların özel bir harmanlaması biçiminde tasarlandığı için olsa gerek, “Türk tipi cumhurbaşkanlığı sistemi” olarak adlandırılmıştır.¹²

rı, Ankara, 2017; Gözler, Kemal: “Cumhurbaşkanlığı Sistemi mi, Başkanlık Sistemi mi, Neverland Sistemi mi?”, <http://www.anayasa.gen.tr/neverland.pdf>. (12.02.2019); Gözler, Kemal: Devlet Başkanları, Ekin Kitabevi, Bursa, 2001; Söyler, Yasin: Yeni Başkanlık Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018; Gül, Cengiz: “Türkiye’de Cumhurbaşkanlığı Sisteminin Dinamikleri ve Yürütmenin Yeni Konumu”, ERÜHFD, Cilt: XIII, Sayı: 2, Yıl: 2018; Fendoğlu, Hasan Tahsin: Başkanlık Sistemi Tartışmaları, Stratejik Araştırma Enstitüsü Analiz Yayınları, Başak Matbaacılık, Ankara, 2010; Kalaycıoğlu, Ersin: “Başkanlık Rejimi: Türkiye’nin Diktatörlük Tehdiidiyle Sınarı”, Başkanlık Sistemi, Der. Teoman Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Sayı: 77, 2005; Yazıcı, Serap: “Başkanlık Sistemleri: Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Sayı: 77, Yıl: 2005; Onar, Erdal: “Türkiye’nin Başkanlık veya Yarı-başkanlık sistemine Geçmesi Düşünülmeli midir?”, Başkanlık Sistemi, Der. Teoman Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2005; Kontacı, Ersoy: “Parlamentar Sistemden Kopuş ve Sonrası: Karşılaştırmalı Gözlemler ve Bazı Değerlendirmeler”, TBB Dergisi, Sayı: 133, 2017; Yavuz, K. Haluk: Türkiye’de Siyasal Sistem Arayışı ve Yürütmenin Güçlendirilmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000; İba, Şeref: “Türkiye’de Başkanlık veya Yarı-Başkanlık Sistemi Uygulanabilir mi?”, Anayasa ve Parlamento Üzerine İncelemeler, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2010, s. 165-185.

⁹ Tanör, Bülent: Osmanlı - Türk Anayasal Gelişmeleri, YKY, İstanbul, 2016, s. 192-196.

¹⁰ Kontacı, s. 12-17.

¹¹ John Gerring, gelişmiş, demokratik ülkeler arasında parlamenter sistemden başkanlık sistemine geçen ülke olmadığını; Peter Buisseret ise sadece Sahra Çölü’nün güneyindeki bazı Afrika ülkelerinin bu sistem değişikliğini tercih ettiğini ifade etmektedir. Buisseret’e göre, bir ülkenin başkanlık sistemine geçmek için genel motivasyonu, “iktidarı başkan olacak kişinin elinde yoğunlaştırmak” olduğu vurgulanmaktadır. Özellikle kutuplaşmış, bölünmüş toplumlarda yürütmeyi kontrol etmek çok önemli görüldüğünden ve yürütmeyi elinde bulunduranlar, parlamentodaki çoğunluğu kaybetmeler bile yürütmeyi mümkün olduğunca uzun süre ellerinde tutmak için başkanlık sistemine geçmek isteyebileceklerini ifade etmektedir. Bkz. <http://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-38016306> (21.01.2019).

¹² İba, Şeref: Türk Anayasa Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s. 231. Ayrıca bkz. İba, Şeref: Anayasa Hukuku- Genel Esaslar, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s. 168-169.

Bu değişlikle, 1982 Anayasası'nda Cumhurbaşkanının sahip olduğu görev ve yetkilerin bir kısmı ilga edilmiş, bununla birlikte kimi yeni görev ve yetkiler de eklenmiştir. Getirilen hükümlerin bir kısmı diğer organlarla ilişkiler çerçevesindedir. Nitekim bu çalışmanın konusu da, söz konusu yeni hükümler kapsamında yer almakta; Cumhurbaşkanının yasama organı ile ilişkileri ve yasama organının işlem yapma faaliyeti kapsamında ele alınabilecek "Cumhurbaşkanının mesaj verme yetkisi"dir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki Anayasa'nın 104. maddesinin 4. fıkrası terimsel tercih olarak "mesaj verir" ibaresini kullanmaktadır. 104. maddenin kenar başlığı Cumhurbaşkanının "Görev ve yetkileri" başlığını taşıdığından, bunun "mesaj verme yetkisi" veya "mesaj yetkisi"¹³ olarak kavramsallaştırılması mümkündür.

Cumhurbaşkanına, 1982 Anayasası'nda ilk defa 6771 sayılı Kanunla yapılan değişlikle verilen bu yetkinin diğer kimi devletlerde ve özellikle başkanlık sisteminin ideal modeli olma özelliğine sahip olan ABD'de nasıl kullanıldığı önem kazanan bir husustur. O sebeple bunun ABD'deki işleyişi üzerinde durmak gerekmektedir.

II. Mesaj Yetkisinin Diğer Devletlerdeki İşleyişi ve Mesajın Gönderilme Biçimi

Devlet başkanları, birçok ülkede yasama organını etkileme görevlerini mesaj verme yetkileriyle kullanabilmektedir. Dolayısıyla hükümet sisteminin türü önem taşımaksızın, kimi devletlerde devlet başkanlarının yürütme organı içindeki konumu ve yasama organı ile ilişkileri çerçevesinde, yasama organıyla bağ kurma veya onu etkileme araçlarına ve bu anlamda "mesaj yetkisi" ne sahip olduğu görülmektedir.¹⁴ Bu ilişki özellikle başkanlık sisteminde önemli bir mekanizma haline geldiğinden, mesaj yetkisinin anayasal tasarımı da başkanlık sistemi odaklı olarak formüle edildiği söylenebilir.

Başkanlık sistemindeki "bağdaşmazlık kuralı", ABD'de yasama ile yürütme organlarının hem birlikte çalışmalarına engel teşkil etmekte hem de işlemlerinin ayrılığı temeline dayanmaktadır. Bu sebeple yürütme organının, Meclislerin Genel Kurullarında, komisyonlarında yasama çalışmalarına katılması; temsil, öneri veya oylama faaliyetlerine katılması kabul edilmemektedir. Ancak Başkanın sahip olduğu istisna bir yetki bulunmaktadır. Başkan, ABD Anayasası'nın II. maddesinin 3. Bölümüne göre, Temsilciler Meclisi ile

¹³ Gözler de bunu "mesaj yetkisi" olarak kullanmaktadır. Bkz. *Gözler*, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2018, s. 786.

¹⁴ *Gözler*, Türk Anayasa Hukuku, s. 786.

Senatonun “Birleşik toplantısı”nda, “Birliğin Durumu Konuşması (*State of Union Speech*)” yapmaktadır. Bu konuşma “ulusa sesleniş” olarak da adlandırılmaktadır.¹⁵

İlk defa Başkan George Washington tarafından yapılan bu konuşma, Thomas Jefferson ile birlikte yazılı olarak iletilme biçimini almış, ancak 1913 yılında Başkan Woodrow Wilson tekrar Kongreye gelerek konuşma yapmış ve günümüze kadar bütün Başkanlar Kongreye gelerek sözlü mesaj usulünü sürdürmüşlerdir.¹⁶ ABD Anayasası'nın II. maddesinin 3. bölümü şöyledir:

“Başkan, zaman zaman, Birliğin durumu hakkında Kongre’ye bilgi verecek ve gerekli ve uygun gördüğü önlemleri onların görüşlerine sunacaktır; olağanüstü hallerde her iki meclisi veya bunlardan herhangi birini, toplantıya çağırabilecek ve tatile girme konusunda aralarında bir anlaşmazlık olduğunda, uygun gördüğü bir tarihe kadar onları tatil edebilecek; büyükelçileri ve diğer yabancı devlet temsilcilerini kabul edecek, yasaların sadakat ile uygulanmasını gözetecek, Birleşik Devletler’in bütün kamu görevlilerini atayacaktır.”¹⁷

Anayasa, Başkanın konuşmasının zaman zaman (*from time to time*) yapılmasını öngördüyse de, bu konuşmanın yıllık (*annual*) olarak kullanılması biçiminde bir teamül oluşmuştur.¹⁸

ABD Anayasası'na göre, Başkanın doğrudan kanun teklif etme yetkisi yoktur. Çünkü hükümet sisteminin niteliği Başkanı bundan mahrum kılmaktadır. Ancak kanunların kabul edilmesinde Başkanın rolü olmasa da, Başkan kanun önerilerinde dolaylı olarak bir etkiye sahip olabilmektedir. Zira ABD’de siyasi partilerin “bireysel temsil” partileri niteliğinde oluşu ve parti disiplini anlayışının işlememesi Başkan ile Kongre arasındaki siyasal ilişkide etkili olmakta ve Kongre’de alınacak kararlarda Başkanın etkisini sınırlamaktadır.¹⁹ Bunu aşmak üzere ise ancak “Yürütme mesajı” olarak adlandırılan ve Kongre bünyesindeki her iki Meclisin Başkanlarına; ya Başkanın kendisi ya sekreter-

¹⁵ Nomer, Mert: ABD Başkanlık Sisteminde Başkanın Yetkileri, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 61-62.

¹⁶ McKay, William/ Johnson, Charles W.: Parliament & Congress: Representation & Scrutiny in the Twenty-First Century, Oxford University Press, New York, 2012, p. 48-49.

¹⁷ [https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/Amerika-EN\(21.6.1788\).pdf](https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/Amerika-EN(21.6.1788).pdf) (10.02.2019).
<https://photos.state.gov/libraries/turkey/231771/PDFs/abd-anayasasi.pdf> (10.02.2019).

¹⁸ McKay/ Johnson: Parliament & Congress: Representation & Scrutiny in the Twenty-First Century, s. 49.

¹⁹ Kapani, Münci: Politika Bilimine Giriş, Bilgi Yayınevi, Ankara, 2012, s. 189-190.

lerden birisi ya da bağımsız kurumun yöneticisi tarafından hazırlanarak iletilen kanun teklifine ilişkin bir öneri sunumu yolu işletilmektedir.²⁰ Anayasa, Kongreyi bilgilendirme ve gerekli görülen konularda ise yapılması istenen işlemleri tavsiye etme görevini Başkana vermektedir. Meclis Başkanları kendilerine ulaşan bu mesajları ilgili komisyonlara havale ederler. Anayasa’da açık bir düzenleme olmamakla birlikte bu mesajların görüşülmesi bir zorunluluk değil oluşan teamül gereğidir.²¹ Görüldüğü üzere, bu mesajlarla Kongre’den çıkarılması istenen kanunlar telkin edilebilmektedir. Başkan, Kongrede mensubu olduğu partinin çoğunluğu elinde bulundurmadığı durumlarda ancak diğer partilerin mensubu senatör ve milletvekilleriyle iletişim kurarak müzakere yolunu işletebilecektir.²²

Bu anlamda, Başkanın uygulamayla şekillenen “dolaylı kanun önerisi” mesaja benzemekle birlikte, yürütülme usulü farklıdır. Başkan kendi partisinden olan Kongre üyelerinden birine bir kanun önerisini yaptırma yolunu deneyebilir.²³ Ancak sistemin bu şekilde işlemesi halinde, yasama etkinliklerinin büyük bir kısmının Başkanın dolaylı etkisi altında gerçekleşmesi durumu ile karşı karşıya gelinebilecek bu da kuvvetlerin katı ayrılığı olarak nitelendirilen başkanlık sisteminde bir sapma olarak değerlendirilebilecektir.

ABD Başkanının her yıl Ocak ayında, yasama yılının başında yaptığı “Birliğin Durumu Konuşması”nın içeriğini “iç ve dış siyaset meseleleri” oluşturmaktadır. Ancak bu konuşma her ne kadar Kongre’de yapılıyor olsa da, konuşmanın muhatabı yalnızca Meclisler değil aynı zamanda devletin bütün organları ve halktır. Öyle ki, bu konuşma sırasında devletin bütün organlarının üst düzey mensupları Kongre salonunda hazır bulunurlar. Yapılan konuşmanın muhalefet bakımından da önem taşıyan yönleri bulunmaktadır. Çünkü

²⁰ Teziç, Anayasa Hukuku, s. 507.

²¹ Petersen, R. Eric: “Messages, Petitions, Communicatons and Memorial to Congress” in: Congress of The United States: Committees, Rules and Procedures, Author: Sela G. Thomason, Nova Sciences, New York, 2007, p. 811-813; <https://www.congress.gov/house-communications/about> (14.01.2019).

²² Gözler, Kemal: Anayasa Hukukunun Genel Esasları, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s. 236-237.

²³ Çam, Esat: Çağdaş Devlet Sistemleri, Der Yayınları, İstanbul, 2000, s. 109. Son yarım yüzyılda başkanlar, önerilerinin yaklaşık dörtte üçünü Kongre’den geçirmeyi başarmışlardır. Bkz. Eroğul, Cem: Çağdaş Devlet Düzenleri: İngiltere, Amerika, Fransa, Almanya, Kırlangıç Yayınevi, Ankara, 2016, s. 106; *Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Başkanlık Sistemi*, ABD, Arjantin, Azerbaycan, Brezilya ve Nijerya Örnekleri, TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2017, s. 5.

1966 yılından bu yana muhalefet partisi de Başkanın konuşması sonrasında bir temsilcisi aracılığıyla televizyonda kısa bir değerlendirme niteliğinde cevap konuşması yapmaktadır. Bu konuşmaların önemi, Başkanın icraatlarına dair bir hazırlık özelliği göstermesi yani yakın zamanda gerçekleştirilecek faaliyetlere ve genel politika ve hedeflere ilişkin mesajları içermesidir.²⁴

ABD’de Başkanın verdiği mesajlarla yasama organını etkilemesi hem genel siyasete ilişkin bir değerlendirme hem de çıkarılması istenen kanunlara dair bir talep özelliği taşımaktadır. Başkanın Kongre’ye politikasını benimsetebilmesi için çoğunluğu arkasına alması gerekmektedir. Ancak Başkanın Kongrede bu çoğunluğu sağlayamaması durumunda, halk ile kurduğu temas ve onu etkilemesi önem kazanır ki, “ulusa sesleniş”in de temel işlevi burada ortaya çıkar.²⁵ Bu sebeple kimi kritik konularda veya karar alma sürecinde meydana gelebilecek tıkanmalarda devlet başkanlarının Meclise gönderdiği uzlaşma teklifi veya ortak karar oluşturma girişimi olarak düşünülebilir. Ancak devlet başkanının uyarıları Mecliste ve özellikle kamuoyunda kimi sonuçlar doğurabilir.

Mesajın “ne zaman gönderileceği” konusunda anayasalarda ve uygulamada çeşitli görünüm biçimlerine rastlanmaktadır. Kimi devletlerde, devlet başkanları seçildikten sonra göreve başlayacağı zaman, kimi devletlerde yasama organı seçimleri yapıp Meclis göreve başlarken kimisinde ise toplantı dönemi başladığında bu mesajı vermekte veya göndermektedir.²⁶

Mesaj yetkisinin, başkanlık sisteminin işlediği diğer devletlerde de çeşitli biçimlerde uygulama bulduğu görülmektedir. Nitekim Brezilya Anayasası’nın 84. maddesine²⁷ göre, Başkanın görev ve yetkileri arasında “mesaj yetkisi” yer almakta; “yasama döneminin başında hükümetin planlarını, federasyonun durumunu ve yapılması gerekenleri içeren bir mesajı Kongreye iletmek” olarak belirtilmektedir.²⁸

Yarı-başkanlık sisteminin benimsendiği Fransa’da, Anayasası’nın

²⁴ [http://amerikabulteni.com/2014/01/28/224-yillik-abd-gelenegi-obama-birligin-durumu-konusmasi-yapiyor/\(18.01.209\);](http://amerikabulteni.com/2014/01/28/224-yillik-abd-gelenegi-obama-birligin-durumu-konusmasi-yapiyor/(18.01.209);) <https://tr.euronews.com/2016/01/13/abd-ve-ab-de-birligin-durumu-konusmasi-gelenegi> (18.01.209).

²⁵ *Nomer*, ABD Başkanlık Sisteminde Başkanın Yetkileri, s. 13.

²⁶ *Gözler*, Devlet Başkanları, s. 143.

²⁷ [https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/Brezilya-EN\(5.10.1988\).pdf](https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/Brezilya-EN(5.10.1988).pdf) (22.02.2019).

²⁸ *Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri*, s. 221.

17. maddesine²⁹ göre; Cumhurbaşkanı, parlamentonun iki Meclisi ile ilişkilerini gönderdiği ve hiçbir tartışmaya yer vermeyen mesajlarla sağlar. Cumhurbaşkanı, bu amaçla bileşik oturumda toplanan Meclise hitap edebilir. Cumhurbaşkanının Meclise hitaben yapacağı açıklamalar, kendisinin yokluğunda, oylanmaksızın Genel Kurulda tartışılır. Meclis çalışma döneminde değilse, bu amaçla özel olarak toplanır.

Parlamente sistemin benimsendiği İtalya'da Anayasa'nın 87. maddesi³⁰ Cumhurbaşkanına Meclislere mesaj gönderme yetkisi tanımaktadır. Yine Hollanda Anayasası'nın 65. maddesine³¹ göre, Parlamente'nin birleşik oturumunda hükümet tarafından izlenilecek politika, her yıl eylül ayının üçüncü salı günü veya kanunla belirlenecek daha erken bir tarihte Kral tarafından veya onun adına açıklanır.

Bazı ülkelerde mesaj okunduktan sonra Mecliste görüşme yapılmamakta, dolayısıyla verilen mesaj çerçevesinde bir karar alınmamaktadır. Bazı ülkelerde ise Meclis mesajı görüşüp, devlet başkanına bir cevap verir.³² Türkiye'deki yasama yılı açılış konuşmalarında da durum böyle gelişmiştir. Yani, Cumhurbaşkanları TBMM Genel Kurulunda konuşma yaptıktan sonra herhangi bir karar alınması yoluna gidilmemektedir. Ancak 7 Aralık 1983 tarihinde, Kenan Evren tarafından TBMM Genel Kurulunda açılış konuşması yapıldıktan sonra, siyasi parti grupları "Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin şükran duygularını ifade eden" bir önerge vermişler ve bu önerge TBMM Genel Kurulunda ittifakla kabul edilmiştir:

"BAŞKAN — Sayın milletvekilleri, siyasî parti gruplarımızın ortaklaşa verdikleri bir önerge vardır. Şimdi bu önergeyi sizlere sunacağız. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına Türkiye Cumhuriyeti Devletini parçalanmaktan kurtararak Yüce Milletimizi güven ve huzur içinde yaşama ortamına getiren ve demokratik parlamente düzene yeniden geçişte verdiği sözü eksiksiz bir şekilde uygulayan başta Sayın Cumhurbaşkanımız olmak üzere bu dönemin ağır sorumluluğunu paylaşan Millî Güvenlik Konseyi Sayın Üyelerine ve Türk Silahlı Kuv-

²⁹ <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169-208.pdf> (22.02.2019).

³⁰ <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/10-%C4%B0TALYA%20319-354.pdf> (22.02.2019).

³¹ <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/11-HOLLANDA%20355-384.pdf> (22.02.2019).

³² Gözler, Devlet Başkanları, s. 143-144.

vetlerine Türkiye Büyük Millet Meclisinin en içten şükran duygularını ifade etmeyi tarihî bir görev sayıyoruz.

Ercüment Konukman

Cahit Tutum

Anavatan Partisi

Halkçı Parti

Grup Başkanvekili

Grup Başkanvekili,

Ali Hüsrev Bozer

Milliyetçi Demokrasi Partisi Grup Başkanvekili

(Sürekli alkışlar)

BAŞKAN — Efendim, bu önergeyi oylarınıza sunuyorum: Kabul edenler... Etmeyenler... Önerge ittifakla kabul edilmiştir...”

III. 1982 Anayasası'nda Cumhurbaşkanın Rolü Çerçevesinde Yasama Yılı Açılış Konuşması

“Yürütmenin güçlendirilmesi”, 1961 Anayasası döneminde sıkça dile getirilmiş ve 1971 yılında Anayasa’da yapılan değişikliklerin özü bu yaklaşıma dayandırılmıştır. 1982 Anayasası, getirdiği hükümlerle bu talebi oldukça karşılamış, ancak getirilen bu hükümlerin yetersiz kaldığı veya ihtiyaçları karşılamadığı sık bir biçimde dile getirilerek buna ilişkin arayışlara yönelik temel oluşturulmuştur.

1982 Anayasası’nın kabul edildiği ilk biçiminde, yürütmenin güçlendirilmesi anlayışına bağlı olarak yürütme içinde Cumhurbaşkanına önemli yetkiler verilmiştir. Cumhurbaşkanın görev ve yetkileri sembolik ve seremonik olmanın ötesinde, karar oluşturma (*policy making*) süreçlerini etkileyen özelliklere sahip olmuştur. Bunun dayanağı doğrudan “Cumhurbaşkanı’nın görev ve yetkileri” başlığını taşıyan Anayasa’nın 104. maddesidir. Söz konusu maddede Anayasa’nın en uzun maddesi olma özelliğini taşımış ve 6771 sayılı Kanunla yapılan Anayasa değişikliğiyle “Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi” olarak nitelendirilen bu yeni sistemde, Anayasa’nın en uzun maddesi olma özelliğini sürdürmektedir.

Anayasa değişikliğinden önce 104. maddede, Cumhurbaşkanı’nın yasa, yürütme ve yargı ile ilgili görev ve yetkileri ayrı ayrı düzenlenmişti. Ancak 6771 sayılı Kanunla Anayasa’da yapılan değişiklikle yürütme organının “Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu”ndan meydana gelen ikili (*düalist*) yapısına son verilerek, “yürütme organı” = “Cumhurbaşkanı” formülü kabul edilmiştir. Anayasa’nın 104. maddesi de yeniden tasarlanarak önceki düzen-

lemedeki Cumhurbaşkanının görev yetkilerinin “a) Yasama ile ilgili olanlar”, “b) Yürütme alanına ilişkin olanlar”, “c) Yargı ile ilgili olanlar” şeklindeki ayırımına da son verilmiştir. Bu çerçevede, Anayasa’nın 104. maddesinde Cumhurbaşkanı’nın görev ve yetkileri arasında, yasama organı ile ilişkileri kapsamında “mesaj verme yetkisi” eklenmiştir.

Açılış Konuşması ile Mesaj Yetkisi İlişkisi

Anayasa’nın 104. maddesinin 3. fıkrasında Cumhurbaşkanı’nın “*Gerekli gördüğü takdirde, yasama yılının ilk günü Türkiye Büyük Millet Meclisinde açılış konuşmasını yapar.*” ifadesine yer verilmiştir. Bu yetki Anayasa’nın mülga 104. maddesinin 2. fıkrasının a) kısmının 1. cümlesi olarak, 1982 Anayasası ile getirilmiştir. 1961 Anayasası’nın Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerini düzenleyen 97. maddesinde yasama yılının ilk günü TBMM’de açılış konuşması yapması öngörülmemiş olup, ilk defa 1982 Anayasası ile kabul edilmiştir. Anayasa’nın bu hükmünün gelişimi, 1982 Anayasası’nın Cumhurbaşkanlığı makamına yüklediği değerden ve onun Anayasa ile belirlenen görev ve yetki alanından kaynak bulmaktadır.

12 Eylül 1980 tarihinde Türk Silahlı Kuvvetleri, “emir ve komuta zinciri içinde” askeri darbe ile yönetime el koymuştur.³³ Bunun üzerine çıkarılan “Anayasa Düzeni Hakkında Kanun”un 2. maddesi³⁴ uyarınca; “yasama yetkisi”nin Milli Güvenlik Konseyi (MGK) tarafından, “yürütme yetkisi”nin ise Milli Güvenlik Konseyi Başkanı tarafından kullanılacağı öngörülmüştür.

Bu esnada Anayasa yapmak üzere Kurucu Meclis oluşturulmuş ve yürütülen çalışmalar sonucu kabul edilen Anayasa metni 7 Kasım 1982 tarihinde yapılan halkoylamasıyla³⁵ kabul edilmiştir. Anayasa’nın Geçici 1. maddesi ile “Milli Güvenlik Konseyi Başkanı ve Devlet Başkanı” Cumhurbaşkanı sıfatı

³³ Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 51; Tanör, Bülent/ Yüzbaşıoğlu, Necmi: Türk Anayasa Hukuku, Beta Basım, İstanbul, 2018, s. 3-8; Gözler, Kemal: Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa, 2018, s. 42-43.

³⁴ “MADDE 2 — Anayasada Türkiye Büyük Millet Meclisine, Millet Meclisine ve Cumhuriyet Senatosuna ait olduğu belirtilmiş bulunan görev ve yetkiler 12 Eylül 1980 tarihinden itibaren geçici olarak Milli Güvenlik Konseyince ve Cumhurbaşkanına ait olduğu belirtilmiş bulunan görev ve yetkiler de Milli Güvenlik Konseyi Başkanı ve Devlet Başkanınca yerine getirilir ve kullanılır.”

³⁵ Bu Anayasa, Kurucu Meclis tarafından 18.10.1982’de halkoylamasına sunulmak üzere kabul edilmiş ve 20.10.1982 tarihli ve 17844 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış; 07.11.1982’de halkoylamasına sunulduktan sonra 09.11.1982 tarihli ve 17863 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yeniden yayımlanmıştır.

kazanarak 7 yıllık bir dönem için Cumhurbaşkanı olmuştur. Böylece MGK Başkanı Kenan Evren 7 yıl boyunca Cumhurbaşkanlığı görevini yerine getirmiştir. Anayasa'nın 104. maddesine göre, 6 Aralık 1983 tarihinde açılan TBMM'nin, 7 Aralık 1983 tarihli 5. Birleşiminde, Cumhurbaşkanı sıfatıyla ilk defa açılış konuşması yapmıştır.³⁶ Bu kapsamda konuşmanın çerçevesi “iç ve dış siyaset” konuları etrafında şekillenmiş ve önemli gördüğü kimi noktaları yasama organı üyelerinin bilgisine sunmuştur ve bu doğrultuda yapılması gereken iş ve işlemler konusunda milletvekillerinin ve TBMM'nin girişimde bulunmasını dile getirmiştir.³⁷

İlk defa 1982 Anayasası'nda açık bir düzenlemeye kavuşturulan “açılış konuşması” yapılması, 1982 Anayasası döneminde her yasama yılının ilk günü bütün Cumhurbaşkanları tarafından kullanılmıştır. Ancak bu yetkinin ilk defa 1982 Anayasası ile düzenlenmiş olması, bu tarihten önce Cumhur-

³⁶ “... Sayın milletvekilleri, sizleri bekleyen birçok meselelerimiz vardır. Bunların başında anarşi ve terörle mücadele gelmektedir. Zira, vatandaşlar, ülkede kendilerini emniyette hissetmedikleri sürece, devlete karşı olan inanç ve güvenlerini de kaybederler. Anarşi ve terörle mücadelede siyasi partiler, mutlaka görüş birliği içinde olmak zorundadırlar.

...

İkinci önemli meselemiz, ekonomik sıkıntılarımızdır. Son birkaç yıldır dünyanın içinde bulunduğu ekonomik bunalım, hepimizin malumudur. Ekonomik yapısı kuvvetli, kendi kendine yeter kalkınmış ülkeler, bu krizi nispeten hafif atlatabilirler; ama bizim gibi, sık sık ekonomik model değiştiren, üstelik anarşi ve terörün etkisinde kalmış ülkeler, bu krizleri kısa sürede atlatabilmezler, atamamışlardır da.

...

Üçüncü alarak üzerinde duracağım husus; Anayasamızın birçok maddelerinde belirtilen ve yeniden düzenlenmesi gerekli kanunların geciktirilmeden Yüce Meclisten çıkarılmasıdır. Bu kanunların sayısı 62 olup, -bunlardan 35'i Kurucu Meclis zamanında kabul edilerek yürürlüğe konmuş, geriye 21 kanun kalmıştır. Bunların da bu yasama döneminde çıkarılması gerekmektedir.

...

Bu yasal düzenlemelerin bir kısmı vatandaşlara ağır gelmiş olabilir. Ancak, bir konuşmamda da ifade ettiğim gibi, kinin acıdır; fakat sıtmanın tedavisi için hastaya o acı ilacı vermek lazımdır. Daha çıkarılması gereken birçok kanunlarımız vardır ve olacaktır. Bunlardan birisi de Toprak ve Tarım Reformu Kanunudur. Bu kanunu çıkarmadık, zira, Kurucu Meclisin son zamanına rastlamıştı. Büyük bir vatandaş topluluğunu ilgilendiren bu konunun biraz daha incelenmesini ve gelecek Meclisin, yani sizlerin buna en doğru şekli vermesini uygun bulduk. Yüce Meclisin yıllardır sürüncemede kalan ve yönetimimiz tarafından tekrar ele alınan bu konu üzerinde dikkat ve titizlikle duracağına inanıyorum...” Bkz. TBMM Tutanak Dergisi, Yasama Dönemi: 17, Yasama Yılı: 1, Birleşim: 5, 07.12.1983, s. 28-29.

³⁷ Tan, Turgut: “1982 Anayasası Yönünden Yürütme Görevi ve Yetkisinin Niteliği (Güçlü Devlet ya da Güçlü Yürütme)”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt: 1, Yıl: 1984, s. 38.

başkanları tarafından TBMM’de açılış konuşması yapılmadığı anlamına gelmemektedir. Nitekim Mustafa Kemal Atatürk tarafından 1920-1938 yılları arasında her yasama yılının başında “açılış konuşması” yapılmıştır.³⁸ Ancak Atatürk’ün 1 Kasım 1938 tarihli yasama yılı açılış konuşması rahatsızlığı sebebiyle “Başbakan Celal Bayar” tarafından okunmuştur.³⁹

Yine Cumhurbaşkanı İsmet İnönü ve Celal Bayar yasama yılı açılış konuşmaları yaparken; Cevdet Sunay ve Fahri Korutürk de çeşitli vesilelerle TBMM Genel Kurulunda konuşmalar yapmışlardır.⁴⁰ 6771 sayılı Kanun ile Anayasa’da yapılan değişiklik sonrası gerçekleştirilen 24 Haziran 2018 seçimleri sonucu, Anayasa’nın 104. maddesine göre, bu yetki Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan tarafından 1 Ekim 2018 tarihinde kullanılmıştır.⁴¹ Cumhurbaşkanı’nın bu konuşmasında esasen yürütülen iç ve dış siyasete ilişkin değerlendirmeler yapılmış ve icraatlardan söz edilmiş; ancak yasama faaliyetine ilişkin olarak da 2017 Anayasa değişikliğiyle kurulan yeni hükümet sisteminde yapılması gereken yeni düzenlemelere işaret edilmiştir. Ancak bu yapılırken bütün milletvekillerinin destek olması istenmekle birlikte, özellikle Cumhurbaşkanı’nın mensubu ve başkanı olduğu Adalet ve Kalkınma Partisi’nin yasama faaliyetlerinde yürütme organına daha çok destek vermeleri gerektiği ifade edilmiştir.⁴²

³⁸ https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane/meclis_acilis.html (04.03.2019).

³⁹ https://www.tbmm.gov.tr/tarihce/ataturk_konusma/5d4yy.htm (04.03.2019).

⁴⁰ https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/td_v2_istatistik.tutanak_hazirla?_v_meclis=&v_donem=&v_yasama_yili=&v_cilt=&v_birlesim=&v_sayfa=&v_anabasilik=&v_altbaslik=&v_mv=&v_sb=&v_ozet=CUMHURBA%DEKANI&v_kelime=&v_bastarih=&v_bittarih= (14.02.2019).

⁴¹ <https://www.tccb.gov.tr/konusmalar/353/98884/cumhurbaskanimiz-sayin-recep-tayyip-erdogan-in-tbmm-27-donem-2-yasama-yili-acis-konusmasi> (21.02.2019).

⁴² “...Ancak, bazı konular kanuni düzenleme gerektiriyor. Bildiğiniz gibi, yeni yönetim sisteminde, Cumhurbaşkanı’nın Meclis’e, bütçe dışında kanun teklifi veya tasarısı sunma imkânı yok. Kanunlar ancak, sizlerin teklifiyle Meclis gündemine gelebiliyor. Meclis’imizin açılmasıyla birlikte, gerek AK Parti Grubundaki, gerekse diğer partilere mensup milletvekillerimizin kanun teklifleriyle, ülkemize çok önemli hizmetler yapacaklarına inanıyorum. AK Parti Grubu’ndaki arkadaşlarımız, hiç şüphesiz, yürütme olarak ihtiyaç duyduğumuz alanlardaki kanun teklifleriyle yasama faaliyetlerine daha çok katkıda bulacaklardır.

Diğer partilere mensup milletvekillerinden de yürütme organı olarak bize destek olacak, yolunuzu açacak kanun teklifleri bekliyoruz. Türkiye’nin önündeki sıkıntıları, ancak hep birlikte çalışır, omuz omuza verirsek aşabiliriz.

Yeni dönemde Meclis’imizin yeni bir anlayışla çalışması, ülkemizin en büyük kazanımı olacaktır. Gerekirse Anayasayı, gerekirse içtüzüğü değiştirerek, Meclis’imizin etkinliğini ve

Yasama yılı açılış konuşmalarının sembolik, seremonik bir yetki mi yoksa TBMM'nin kurumsal kişiliğine ve TBMM üyelerine, konuşmada geçen yönde bir işlem yapmaya yönelecek telkin veya tavsiye veyahut bir direktif olarak mı anlaşılacağı önem taşımaktadır.

6771 sayılı Kanunla Anayasa'da yapılan değişiklik öncesinde, Anayasa'nın anılan hükmünden yola çıkarak Cumhurbaşkanı'na tanınan görev ve yetkiler sistematik bir bütünlük içinde ele alındığında, Cumhurbaşkanı'nın yaptığı konuşmanın bir genel değerlendirme ve temenniler düzeyinde olduğu görülmektedir. Bu konuşmaları, her ne kadar önemli vurgulara sahip olsalar da, yasama, yürütme ve yargı organlarına yönelik bir işlem tesisi konusunda doğrudan doğruya harekete geçirme, başlatma veya engel olma işlevine sahip değildir.

6771 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, Anayasa'nın 104. maddesinin 3. fıkrasında daha önce düzenlenmiş bulunan, *"Gerekli gördüğü takdirde, yasama yılının ilk günü Türkiye Büyük Millet Meclisinde açılış konuşmasını yapar."* ifadesi aynen muhafaza edilmiş; ancak 3. fıkradan hemen sonra 104. maddenin 4. fıkrasında *"Ülkenin iç ve dış siyaseti hakkında Meclise mesaj verir."* ifadesiyle "mesaj yetkisi" veya "mesaj verme yetkisi" yeni bir yetki olarak Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Bu yetki, yasama ile yürütme organlarının çalışma düzenindeki ayrılığı gidermek üzere ortak işlem yapma kabiliyetinin işletilmesi çerçevesinde düşünülmüş olabilir. Olabilir diyoruz, çünkü bu yetkinin "esbab-ı mucibesi" konusunda Anayasa değişikliği gerekçesinde herhangi bir hükme rastlanmamaktadır. Bir başka ifadeyle, "mesaj verme" yetkisinin kabul edilmesinde, 6771 sayılı Kanunla yapılan Anayasa değişikliğinin gerekçesi incelendiğinde bunun hangi ihtiyaçtan kaynaklı olarak Anayasa'ya bir görev ve yetki hükmü olarak konulduğu konusunda hiçbir izahın bulunmadığı görülmektedir.⁴³

Cumhurbaşkanının "kanun" teklif etme yetkisi olmadığı için, ihtiyaç duyduğu kanunların çıkarılmasını isteme ya da tavsiye etme yolu ve mekanizması olarak düşünülebilir. "Mesaj", Cumhurbaşkanının 6771 sayılı Kanunla Anayasa'da yapılan değişiklik öncesi sisteme göre yaptığı "yasama yılı açılış konuşması"ndan farklıdır. Açılış konuşmasını da içine alan bir yoldur. Kaldı

itibarını artırmamız, hem demokrasimiz, hem milletimizin morali bakımından çok ama çok önemlidir. Bu konuda siz değerli milletvekili arkadaşlarıma güveniyorum...". Bkz. <https://www.tccb.gov.tr/konusmalar/353/98884/cumhurbaskanimiz-sayin-recep-tayyip-erdogan-in-tbmm-27-donem-2-yasama-yili-acis-konusmasi> (24.02.2019).

⁴³ Sıra Sayısı: 447, Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 2.

ki, Cumhurbaşkanı “açılış”ta mesaj verebileceği gibi, “yasama yılı” içerisinde de mesaj verebilir. Yeni hükümet sistemi ışığında, 2017 öncesinden kalma yasama yılı açılış konuşmalarını, mesaj yetkisinin özel bir alt türü olarak değerlendirmek uygun görünmektedir.

IV. Cumhurbaşkanının Mesaj Yetkisini Kullanabileceği Diğer Koşullar

Cumhurbaşkanının, “açılış konuşması” dışında mesaj yetkisini kullanabileceği diğer haller üzerinde durmak gerekmektedir. Bunlardan ilki “gündem dışı konuşma” çerçevesinde ele alınabilir. TBMM Genel Kurulunda konuşma yapma hakkı kural olarak milletvekillerine aittir. Ancak kimi istisnai hallerde milletvekili olmayan kişiler de konuşma yapabilmektedir.⁴⁴

TBMM İçtüzüğü’nün 59. maddesi “Gündem dışı konuşma” başlığını taşımaktadır. Gündem dışı konuşma, birleşimin başında gerçekleştirilen bir açıklama veya konuşmadan ibarettir. İçtüzük, bunun yapılabilmesini, Meclis Genel Kuruluna “duyurulmasında zaruret görülen olağanüstü acele haller”e özgülemiştir. Zira, İçtüzük’ün 60. maddesi uyarınca, adını önceden kaydettirmeyen veya oturum sırasında Başkandan söz almayan hiç kimse konuşamaz. Gündemde bulunan veya belli bir günde görüşme konusu olacağı Anayasa, Kanun veya İçtüzük gereğince bilinen konular dışında, kâtip üyeler, söz alma istemi kaydedemezler. Bu sınırlamayı aşmak üzere ve beşer dakikayı geçmemek üzere, Başkanın takdiriyle en çok üç kişiye gündem dışı söz verilebilir. Ancak burada konumuz bakımından önem taşıyan husus, bu imkanın “yürütme organı”na da verilip verilemeyeceği konusunda düğümlenmektedir. İçtüzük gereğince Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve Bakanlar, milletvekili olmamalarına rağmen Anayasa ve İçtüzük hükümleri gereğince bu imkâna sahiplerdir.

İçtüzük’ün 59. maddesi bu konuyu hüküm altına almıştır. “Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve Bakanlar”, “olağanüstü” “acele hallerde” gündem dışı konuşma talebinde bulunurlarsa, Başkanın, bu isteği yerine getireceği ifade edilmektedir. Görüldüğü üzere, konuşmanın süresi hakkında İçtüzük herhangi bir süre sınırlaması öngörmemektedir. Yani Başkanın, milletvekillerinin tabi olduğu gündem dışı konuşma süre sınırla-

⁴⁴ Örneğin, yabancı devlet temsilcileri veya uluslararası kuruluşların temsilcileri de TBMM Genel Kurulunda, alınacak bir karara bağlı olarak konuşma yapabilmektedir. *Bakırcı, Fahri: TBMM Genel Kurulu’ndaki Yerleşik Uygulamalar, TBMM Basımevi, Ankara, 2015, s. 33 vd.; İba, Şeref: Parlamento Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 105.*

masını Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve Bakanlar hakkında ileri sürüp süremeyeceği açık bir hükme kavuşturulmamıştır. Ancak süre itibariyle bu konuşmaların daha uzun süreli olabileceği ileri sürülebilir. Çünkü Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve Bakanların gündem dışı konuşma yapmaları durumunda, İçtüzüğü'nün 59. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, siyasi parti grupları birer defa ve onar dakikayı aşmamak üzere, konuşma hakkına sahip olmaktadır. Buradan da, milletvekillerinin normalde sahip oldukları gündem dışı konuşma süresi “beş dakika” ile sınırlıyken; Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanların açıklamasından sonra hem siyasi parti gruplarının “onar dakika” hem de grubu bulunmayan milletvekillerinin “beşer dakika” konuşma olanağına kavuşması, yürütme organından kaynaklı süre genişlemesi olarak karşılık bulmaktadır.

Şu durumda, Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve Bakanlar bu hakkı bir açıklama olanağı olarak kullanabileceklerdir. Ancak konumuz bakımından önem taşıyan husus ise, özellikle Cumhurbaşkanı tarafından yapılacak konuşmanın aynı zamanda bir “mesaj verme” olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği noktasında düğümlenmektedir. Bunun Cumhurbaşkanı tarafından TBMM Genel Kurulunda gündem dışı konuşma şeklinde kullanılması, konunun alelade bir konu olmadığını, gündem dışı konuşmaya da özelliğini veren “açıklanmasında aciliyet ve olağanüstü” bir yön bulunan konu olduğu anlaşılmaktadır. “Mesaj verme” çerçevesinde ele alınıp ve bunun Cumhurbaşkanı yardımcıları ve Bakanlar tarafından kullanılması durumunda, müstakil bir yetki olarak değil, Cumhurbaşkanının sözcüsü olarak kullanıldığı söylenebilecektir. Zira Anayasa'nın 104. maddesine göre, mesaj verme yetkisi münhasır olarak Cumhurbaşkanına tanınmıştır.

İkinci durum ise; 6771 sayılı Kanunla Anayasa'da yapılan 2017 Anayasa değişikliği paketinde, milletlerarası anlaşmaların uygun bulunduğu kanunlaştırma yolunun unutulmuş olmasından kaynaklanmaktadır. Bakanlar Kurulunun kaldırılmasıyla “tasarı” kalktığından ve Anayasa değişikliği ile de cumhurbaşkanına bu hususta teklif yetkisi tanınmadığından, işin doğası gereği yürütme inisiyatifıyla başlatılması gereken onay kanunu sürecinin öneri etabı, TBMM İçtüzüğü'nün 90. Maddesine eklenen boşluk doldurucu nitelikte acil çözüm hükmüyle düzenlenmiştir. Cumhurbaşkanlığı tezkeresine bağlanarak TBMM'ye gönderilecek anlaşmalar, milletvekili teklifi sunulduğunda yasama işlemine dönüştürülecektir.⁴⁵ 09.10.2018 tarih ve 1200 sayılı TBMM

⁴⁵ İba, Şeref: “2017 Anayasa Değişikliği Işığında Milletlerarası Anlaşmaları Onay Kanun Teklifleri ve Yüce Divan Bağlamında TBMM İçtüzüğü'nün Durumu”, Hacettepe Üni-

Kararı ile TBMM İçtüzüğü'nde yapılan değişiklik uyarınca, milletlerarası andlaşmaların uygun bulunmasına ilişkin kanun teklifleri Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye doğrudan "kanun teklifi" olarak sunulmamaktadır.⁴⁶ İçtüzüğün 90. maddesine göre, "Anayasa gereğince Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olan andlaşmalar Cumhurbaşkanınca, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına genel gerekçesiyle sunulur. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı bu andlaşmaları gelen kâğıtlar listesinde yayımlar. Bu andlaşmaların gelen kâğıtlar listesinde yayımından itibaren milletvekilleri tarafından andlaşmaların onaylanmasının uygun bulunduğuna dair kanun teklifi verilebilir. Bu teklif diğer kanun tekliflerinin tabi olduğu usule göre işlem görür." Buna göre, Cumhurbaşkanı andlaşmayı TBMM'ye "Cumhurbaşkanlığı tezkeresi" ile iletcek, milletvekilleri isterlerse andlaşmanın uygun bulunması kanunu çıkarılması konusunda teklif verebileceklerdir. Yani Cumhurbaşkanının söz konusu tezkere şeklindeki bildirimini milletvekilleri bakımından bir tür "mesaj" olarak nitelendirilebilecektir. Uygulamada, Cumhurbaşkanı'nın mesaj yetkisinin, milletlerarası andlaşmaların onaylanması bağlamında çok sayıda cumhurbaşkanlığı tezkeresi göndermesi gerekeceğinden Türkiye özelinde, Cumhurbaşkanı'nın başka hükümet sistemlerinde örneği görülmemiş sıklıkta yazılı "mesaj yetkisi" kullanması durumunun ortaya çıkacağı öngörülebilir.

V. Mesaj Yetkisinin Kullanılma Usulü ve Sonuç Yerine Değerlendirme

Mesaj yetkisinin ne zaman kullanılacağı, yasama yılının başında açılış konuşması ile birlikte yorumlanabilecek bir yetkinin ötesinde anlama sahiptir. Zira bu yetki eğer yalnızca "yasama yılı açılış konuşması yapma" olarak anlaşılırsa, bu hüküm zaten Anayasa'da var olan bir yetki olduğundan tekrar

versitesi Hukuk Fakültesi ve Yasama Derneği: 2017 Sonrası TBMM İçtüzüğü Çalıştayı, Ankara Barosu-Yasa İzleme Enstitüsü Yayını, 2019.

⁴⁶ TBMM Başkanı Binali Yıldırım tarafından verilen İçtüzük değişikliği teklifinde, milletlerarası andlaşmalar konusunda Anayasa'da unutulmuş ve İçtüzük değişikliği teklifine eklenerek çözümlenmesi öngörülen "Dışişleri Komisyonu" tarafından "teklifsiz tasarı" niteliğinde bir öneri olarak sunulması usulü, Komisyon aşamasında teklif metninden çıkarılmıştır. Söz konusu teklifte yer alıp Komisyon aşamasında çıkarılan hükümler şöyledir: "MADDE 90- Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olan andlaşmalar, kanun teklifine dönüştürülmek üzere Cumhurbaşkanınca, Türkiye Büyük Millet Meclisine genel gerekçesiyle sunulur. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanınca Dışişleri Komisyonuna gönderilen andlaşmalar, Komisyon tarafından kanun teklifine dönüştürülerek (abc) raporla birlikte Meclis Başkanlığına sunulur." Bkz. Sıra Sayısı: 4, Yasama Dönemi: 27, Yasama Yılı: 2, 09.10.2018, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 16.10.2018-30567 (mükerrer). <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss4.pdf> (04.03.2019).

niteliğinde kabul edilebilirdi. Ancak Anayasa'nın 104. maddesinde ayrı bir fıkra olarak düzenleme altına alındığından, söz konusu işleyişin ötesinde bir işleve sahip olduğu ve zaman sınırlamasına tabi olmaksızın TBMM'ye "iç ve dış siyaset" kapsamında mesajların gönderilebileceği anlamı çıkarılabilecektir. Ancak konunun "iç ve dış siyaset" olarak belirlenmesi, zaten bunun dışın-da bir konu olmayacağı düşünülduğünde her türlü konunun "mesaj yetkisi" kapsamında sunulabileceğini göstermektedir.

Cumhurbaşkanı'nın yazılı olarak ilettiği "mesaj" ekinde "kanun teklifi" olması durumunda TBMM Başkanlığı'nın bu konudaki tutumunun ne olacağı önem kazanmaktadır. Bu durumda, Meclis Başkanlığınca teklif metni, mesaj metninden ayrılarak milletvekillerine duyurulur. Bu metin milletvekillerinin kanun teklifi için ancak "ön çalışma taslağı" hükmünde kabul edilebilir. Ancak bu durum eğer Cumhurbaşkanı ile Meclis çoğunluğunun aynı siyasi partiden olmamaları durumunda işletilebilecek bir yol olarak düşünülebilir. Zira Cumhurbaşkanı'nın siyasi parti üyesi olması mümkün olduğundan⁴⁷, kanun teklifini mensubu olduğu siyasi partinin milletvekilleri aracılığıyla TBMM Başkanlığı'na sundurma imkânı bulunmaktadır. Yani bu durumda dolaylı olarak kanun teklifi sunabilecektir. Fakat Cumhurbaşkanı ile TBMM'de çoğunluğa sahip olan siyasi partinin farklı olması durumunda, Cumhurbaşkanının çıkarılmasını istediği bir kanunun bu yolla TBMM'de kabul edilmesi zordur. Bu durumda "mesaj yetkisi" işlevsel bir mekanizmaya dönüşebilecek ve buna ihtiyaç duyulabilecektir.

Mesaj yetkisi yalnızca Anayasa'nın 104. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenmiştir. Ancak Anayasa'da nasıl kullanılacağı konusunda hiçbir ifadeye yer verilmemiştir. Yani henüz "TBMM İktüzüğü" ve "Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" uyarınca bir düzenlemeye kavuşturulmamıştır. O sebeple bu konuda düzenleme yapılması, "mesaj yetkisinin" usul ve esaslarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu sebeple, bu yetkinin kullanımı konusunda Anayasa'ya, İktüzüğe ek hüküm getirilebilir veya kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenleme öngörülebilir. Veyahut bu durum uygulama ve teamüllerle de şekillenebilir.

Bununla birlikte, söz konusu mevzuat çıkarılıncaya kadar Cumhurbaşkanı'nın "sözlü" veya "yazılı" olarak mesaj vermesi mümkündür. "Yazılı" ola-

⁴⁷ 6771 Sayılı Kanunla Anayasa'da yapılan değişiklik öncesinde Anayasa'nın 101. Maddesinin son fıkrasına göre, "Cumhurbaşkanı seçilenin, varsa partisi ile ilişkisi kesilir..." ibaresine yer verilmekteydi. Bu hüküm ilga edildiğinden, Cumhurbaşkanının siyasi parti üyesi olması olanaklı hale getirilmiştir.

rak verilirse, “Cumhurbaşkanlığı tezkeresi” olarak TBMM’ye iletilecek bu metnin, TBMM gündeminin “Sunuşlar” kısmında Genel Kurulun “bilgisine sunulmak üzere” okutulması gerekir. Mesaj yetkisinin “sözlü” olarak kullanılması durumunda Cumhurbaşkanı ya TBMM’de ya Cumhurbaşkanlığında ya da herhangi bir bağlamda bunu kullanabilecektir. Ancak bunun alelade konuşmalardan ayırt edilmesini sağlamak üzere, söz konusu ifadelerin Anayasa’nın 104. maddesinin 4. fıkrası kapsamındaki “mesaj yetkisi” uyarınca yapıldığı belirtilebilir. TBMM İçtüzüğü’nün 90. Maddesine eklenen hükümlerle, milletlerarası anlaşmaların onay Kanunu’nun çıkarılması amacıyla “Cumhurbaşkanlığı tezkeresi” ekinde parlamentoya sunulması biçiminde getirilen acil çözüm, “mesaj yetkisine” başkaca başkanlık sistemlerinde görülmeyen Türkiye’ye özgü yeni bir nitelik kazandırmaktadır. Bu bağlamda, resmi adıyla “Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi” olarak nitelendirilen yeni hükümet sistemi, “Türk tipi Cumhurbaşkanlığı sistemi” sıfatına bu yönüyle şimdi daha uyumlu bir görünüm sergilemiştir.

KAYNAKÇA

Bağce, Emre: “Parlamentar ve Başkanlık Sistemiyle Yönetilen Ülkelerde Gelir Dağılımı Eşitsizliği ve Yoksulluk”, İnsan & İnsan, Yıl: 4, Sayı: 11, 2017, s. 5-39.

Bakırcı, Fahri: TBMM Genel Kurulu’ndaki Yerleşik Uygulamalar, TBMM Basımevi, Ankara, 2015.

Bennet, Anthony J.: US Government and Politics, Philip Allan, London, 2013.

Bezci, Bünyamin: “Demokrasi ve Başkanlık Sistemi”, Yönetim Bilimleri Dergisi, Sayı: 3/2, 2005, s. 77-91.

Çam, Esat: Çağdaş Devlet Sistemleri, Der Yayınları, İstanbul, 2000.

Eroğul, Cem: Çağdaş Devlet Düzenleri: İngiltere, Amerika, Fransa, Almanya, Kırlanç Yayinevi, Ankara, 2016.

Gözler, Kemal: Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa, 2018.

Gözler, Kemal: Anayasa Hukukunun Genel Esasları, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.

Gözler, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2018.

İba, Şeref: Türk Anayasa Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018.

İba, Şeref: Parlamento Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

İba, Şeref: Anayasa Hukuku- Genel Esaslar, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017.

İba, Şeref: “2017 Anayasa Değişikliği Işığında Milletlerarası Anlaşmaları Onay Kanun Teklifleri ve Yüce Divan Bağlamında TBMM İçtüzüğü’nün Durumu”, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Yasama Derneği: 2017 Sonrası TBMM İçtüzüğü Çalıştayı, Ankara Barosu- Yasa İzleme Enstitüsü Yayını, 2019.

Kapani, Münici: Politika Bilimine Giriş, Bilgi Yayinevi, Ankara, 2012.

Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Başkanlık Sistemi, ABD, Arjantin, Azerbaycan, Brezilya ve Nijerya Örnekleri, TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2017.

Kontacı, Ersoy: “Parlamentar Sistemden Kopuş ve Sonrası: Karşılaştırmalı Gözlemler ve Bazı Değerlendirmeler”, TBB Dergisi, Sayı: 133, 2017, s. 11-60.

McKay, William/ Johnson, Charles W.: Parliament & Congress: Representation & Scrutiny in the Twenty-First Century, Oxford University Press, New York, 2012.

Nomer, Mert: ABD Başkanlık Sisteminde Başkanın Yetkileri, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Onar, Erdal: “Türkiye’nin Başkanlık veya Yarı-Başkanlık Sistemine Geçmesi Düşünlümlü midir?”, Başkanlık Sistemi içinde, Der. Teoman Ergül, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2005, s. 71-103.

Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Petersen, R. Eric: “Messages, Petitions, Communicatons and Memorial to Congress” in: Congress of The United States: Committees, Rules and Procedures, Author: Sela G. Thomason, Nova Sciences, New Yok, 2007, p. 811-813.

Tanör, Bülent/ Yüzbaşıoğlu, Necmi: Türk Anayasa Hukuku, Beta Basım, İstanbul, 2018.

Tanör, Bülent: Osmanlı - Türk Anayasal Gelişmeleri, YKY, İstanbul, 2016.

Teziç, Erdoğan: Anayasa Hukuku, Beta Basım, İstanbul, 2012.

Uluşahin, Nur: Anayasal Bir Tercih Olarak Başkanlık Sistemi, Yetkin Yayınları, Ankara, 1999.

CİNSEL DOKUNULMAZLIĞA KARŞI İŞLENEN SUÇLARDA HATA HALİNİN “YARGI KARARLARI BAKIMINDAN” DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamuran KAYA*

GİRİŞ

Ceza Hukuku sistemimizde bir eylemin suç olarak kabul edilebilmesi için, taksirle işlenmesi hali saklı olmak üzere, kastın varlığı gerekir. Ancak bazı durumlarda, kanunda belirtilen hata hallerinin fail yönünden gerçekleşmesi halinde, o eylem suç olarak kabul edilmeyecektir. Bunun yanı sıra bazen hata hali suçun nitelikli veya cezayı azaltıcı hallerinde de uygulama imkanı bulur. Çalışmamızda yer alan öğretisi ve yüksek yargı kurumları kararlarından da anlaşılacağı üzere, failin hataya düştüğüne ilişkin savunmalarına itibar edilebilmesi için bir kısım kıstaslar belirlenmiştir. Son dönemlerde özellikle Güneydoğu bölgemizde, Suriye sınırına yakın kentlerde, evlilik yaşının küçük olması nedeni ile ülkemize gelen Suriye uyruklu kişilere dair cinsel dokunulmazlığa karşı işlenen suçlardaki dosyalarda on beş yaşından küçüklerle cinsel ilişki yaşanması durumlarında, sıklıkla suç faillerinin hataya düştüklerine dair savunmada buldukları görülmektedir. Benzer şekilde, cinsel suç faillerinin mağdurun yaşını bilmediklerine, mağdurların kendilerini yaş hususunda yanıltıklarına dair de savunmada buldukları, bu nedenle de hata halinden yararlanmak istedikleri anlaşılmaktadır. Çalışmamızda özellikle Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararları ışığında cinsel dokunulmazlığa karşı işlenen suçlarda hata halinin uygulanma koşulları irdelenmiştir.

I. KAVRAM

Hata, teknik hukuk bir tarafa bırakılırsa, günlük kullanımı itibariyle “yanlış, yanlışlık, yanılma, suç, günah”¹ anlamlarına denk gelir. Hukuk tekniği olarak bakıldığında ise “hata”, bir hukuki duruma karşılık gelir ve en temel kanunlarda da kendisine yer bulur. Hata, kimi görüşlere göre, “...deneyisel bir açıdan ele

* Şanlıurfa 4. Ağır Ceza Mahkemesi Başkanı.

¹ Özön, Mustafa Nihat: Osmanlıca Türkçe Sözlük, İnkılâp Yayınları, İstanbul, 1997, s. 300.

alındığında, genellikle, dış âlemdeki bir nesnenin (=oggetto) gerçekte olduğu gibi değil de, yanlış veya sahte bir biçimde tanındığı akli bir durum olarak”² tanımlanmaktadır. Bir diğer görüşe göre ise, “...ampirik açıdan bakıldığında genel olarak hata kavramı, maddi veya normatif dünyaya ilişkin bir şeyin veya gerçekliğin olduğundan farklı bir biçimde algılanması veya değerlendirilmesi”³ şeklinde izah edilmektedir. Sulhi Dönmezer’e göre hata, “...gerçeğin bilinmemesi veya yeter derecede bilinmemesi”⁴ demektir. Nevzat Toroslu ise, hata haline, dış dünyaya ait bir şeyin gerçekte olduğu gibi değil, yanlış bir biçimde tanınmasına, bilinmesine neden olan zihinsel durum⁵ olarak izah getirmiştir. Hata, en geniş anlamıyla, “...bir konuda hiç bilgi sahibi olmamak veya yanlış bilgiye sahip olmaktır”⁶ şeklinde tanımlama getirilebilir.

1. Hata Halinin Benzer Kavramlardan Farkları

Hata hali, teknik bir kavramı ifade etse de, kimi zaman bazı kavramlarla karıştırılma riskini de bünyesinde taşır. Bu kavramlar arasında teknik ayırımların yapılması, hukuki sonuçların tespiti bakımından önem arz etmektedir.

Hata, “bilmemekten” farklıdır. Hata halinde yanlış veya eksik dahi olsa bir bilgi vardır. Yani bu bakımdan aslında olumlu bir duruma karşılık gelir. Oysa bilmemezlik, taşıdığı ekten de anlaşılacağı üzere olumsuz bir haldir. Her bilmeme durumu, yanılmaya sebebiyet verebilecek iken; her yanılma bilmeden kaynaklanmaz.⁷ Bilmemede bilgi tam olarak yokken, hata halinde yanlış, kusurlu, eksik de olsa bir bilgi vardır.

Hata hali ile “şüphe” durumu da birbirinden farklıdır. Bir şeyin varlığı imkanı ile ilgili düşünme başlarsa, burada artık bir şüphe alanı başlar. Yani fail burada belirli bir kanaate varmaksızın değişik ihtimaller üzerinde düşünmektedir.⁸ Şüphe durumunda da, “hata”da olduğu gibi, yine gerçek bilinmez.

² Hafizoğulları, Zeki: “Hukuki Bilmeme ve Açık Ceza Normları”, AÜHF 50. Yıl Armağanı, C:1, Ankara, 1997, s. 194.

³ Güngör, Devrim: Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 23.

⁴ Dönmezer, Sulhi: Genel Ceza Hukuku Dersleri, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003, s. 228.

⁵ Toroslu, Nevzat: Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınları, Ankara, 2009, s. 216.

⁶ Yaşar, Osman, Gökcan, Hasan, Tahsin, Artuç Mustafa, Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Karunu, 1. Cilt, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 120.

⁷ Özen, Mustafa: “Ceza Hukukunda Bilmemek ve Hata”, Uğur Alacakaptan’a Armağan, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 590.

⁸ Gündüz, Nurcan: “Türk Ceza Hukukunda Hukuki Hata”, Prof.Dr. Nevzat Toroslu’ya Ar-

Ancak şüphe de hata yoktur. Şüphe, failin değişik hipotezleri muhtemel gördüğü, ancak bunlardan birinin diğerlerine göre gerçeğe uygunluğunun daha muhtemel olduğu hakkında bir kanıya sahip olmadığı durumlarda da vardır.⁹

Hata ile “yanlış anlama”da, günlük kullanımlarında bu kavramlar birbirinin yerine sıklıkla kullanılmakta ise de, esasen her iki kavram hukuki düzlemde farklı hukuki sonuçlara yol açarlar. Yanlış anlama da aslında bilmemenin bir çeşididir. Bilinen şey doğru bilinmemektedir. Bu konuda örneğin kanunu yanlış anlama bu kapsama sokulabilir. İleride hukuki hatada değinileceği üzere, yalnızca kanunu bilmemek değil, aynı zamanda kanunu yanlış anlama da mazeret kabul edilemez.

“Hedefte sapma” hali de yine hatadan farklıdır. Hedefte sapma halinde icra hareketinin hedef dışındaki bir kişiye isabet etmesi durumu vardır. Örneğin fail, hasmı bulunan kişiyi öldürmek kastı ile silahı ile ateş eder, ancak mermi onun yanındaki kişiye isabet etmişse, bu takdirde sanık hakkında eylemi yönelttiği kişi açısından kasten insan öldürmeye teşebbüs, diğer asıl hedef kişi olmayan şahsa yönelik ise somut olayın durumuna göre, olası kast ya da bilinçli taksir hükümleri tatbik edilir. Bu husus, genel ceza hukuku sisteminde daha çok suçun içtimasını konusunu ilgilendirmektedir.

2. Ceza Hukukunda Hata Kavramının Düzenlenmesi

Failin işlemeyi kast ettiği fiili ile hareketi sonucunda gerçekleşen netice arasında uygunsuzluk durumu ortaya çıktığında, bu durumda hata veya sapma hali ortaya çıkacaktır. 5237 Sayılı Kanun döneminde hata, TCK'nın 30. maddesinde düzenlenmiştir. Hata kavramı, doktrin ve kanun düzenimizde iki halli olarak ele alınmaktadır. Bunlar “hukuki ve fiili hata” şeklindeki ayırımdır. Fiili hata ise kendi bünyesinde “suçun unsurlarında hata”, “suçun niteliklerinde hata” ve “diğer hususlarda hata” olarak değerlendirilmiştir.

Fiili ve hukuki hata ayırımı, hukuki durum itibariyle farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Fail, ceza normunda yasaklanan fiilden farklı bir maddi fiil istiyorsa, suç oluşturan bir fiili işlemeyi, en azından o normda öngörülen fiili işlemeyi de istememektedir. Bundan dolayı failin suç kastı olmadığını ve failin kasıtlı suçtan değil, fiilin taksirli şeklinin kanunda öngörülmüş olması ve hatanın taksirli olması şartıyla en fazla taksirli suçtan cezalandırılması müm-

mağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 459, Ankara, 2015, s. 494.

⁹ Ersoy, Yüksel: “Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hatanın Hukuki-Psikolojik Anlamı”, SBF D, C.XXIII, Sayı:4, Aralık, 1967, s. 258.

kündür. Buna karşılık, failin kuralda öngörülen maddi fiilin aynısını istemesi halinde, bu fiilin yasaklanmamış olduğuna da inanıyorsa, hukuka aykırılık üzerinde bir hata söz konusudur ve böyle bir hata halinde fail, davranışına zarar verici olduğunun bilincinde olduğundan kastın varlığı da devam eder.¹⁰

A. Hukuki Hata

Hukuki hata, fail tarafından yapılan davranışın hukuk kurallarınca yasaklandığının, daha açık bir deyişle, yasanın bilinmemesi durumudur.¹¹ Hukuki hatada, failin ceza normu üzerindeki bir hata nedeniyle yasaklanmadığına ve dolayısıyla herhangi bir suçu oluşturmadığına inanmasına rağmen, gerçekte ceza normu tarafından yasaklanan fiilin aynısı olan maddi bir fiili tasavvur ettiğinde, istediğinde ve gerçekleştirdiğinde, ceza kuralı üzerindeki bir hata söz konusudur.¹²

Hukuki hata, bir hukuk normunun varlığında yanılma olabileceği gibi, normun yorumlanmasında hataya düşme şeklinde de görünüm taşıyabilir. Hukuki hata aynı zamanda kanunun bilinmemesi olarak da tezahür edebilir. Hukuki hatanın kökleri, esasında Roma hukukuna dayanır. Roma hukukuna göre de, “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz (ignorantia juris non excusat)”.¹³ Katı kilise hukukunun uygulandığı dönemlerde şekli bir yaklaşımla, kanunda yer alan hukuk kurallarının herkes için bağlayıcı olduğu, kanun hükümlerinin tıpkı dini yasaklar gibi uyulması gerektiği düşüncesinin doğal bir uzantısı olarak bu ilke benimsenmiştir.

“Kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağı” ilkesinin hukuki niteliği konusunda iki yaklaşım söz konusudur. Bunlardan ilki, “ödev teorisi”nden hareket eden düşüncedir. Bu anlayışa göre kanunu koymak devletin görevi ise, kanunu öğrenmek de vatandaşlık ödevidir. Bu nedenle her vatandaş bir şekilde kanun hükümlerini bilmek ve ona uymak mecburiyetindedir. Bir diğer anlayış ise özellikle Aydınlanma Çağı’ndaki tabii hukuk görüşünün etkisi ile benimsenen ceza kanunlarının herkesçe bilindiği karinesine dayanan görüştür. Yani kanun yayımlandıktan sonra o artık herkesçe bilinir. Ancak kanunların yoğunlukla çıktığı dönemlerde her kanunun bilinmesinin imkansız

¹⁰ *Toroslu*, s. 220.

¹¹ *Centel, Nur, Zafer Hamide, Çakmut Özlem: Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s. 440.

¹² *Toroslu*, s. 218.

¹³ *Güngör*, s. 24.

olduğu yönünde eleştiriler getirilmiştir.¹⁴ Bu yaklaşımların kimi mahsurları değerlendirilerek ortalamacı ve eklektik bir yaklaşımla kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağı, ancak kanunun bilinmesindeki maddi imkansızlığın ispatı halinde faile de ceza verilmeyeceği görüşü benimsenmiştir.¹⁵ Bu geleneksel görüşe göre, ceza hukuku kurallarını içine alan metinler bir defa usulüne uygun olarak yayımlanıp ilan edilince, bunları herkesin bildiğini kabul ve farz etmek zorunludur. Aksi halde her olayda hem suçlunun fiilinin sabit olduğunu, hem de suçlunun kanunu bildiğini ispat etmek gerekirdi. Bu ise mümkün değildir. Böylece herkesin kanunu bildiğinin kabulü, bir sosyal zorunluluğa dayanır. Aksi takdirde suçlunun cezalandırılması hemen hemen imkansız olur ve hukuk devleti anarşi içinde eriyip gider.¹⁶ Kanun uygulayıcıları da kanun hükümlerini tavizsiz uygulamak durumundadır. Aksi hal kamu düzenini bozacaktır.¹⁷

Türk Ceza Hukuku sistemi de bu geleneksel anlayışı benimsemiştir. Hukukun bilinmemesi veya yanlış bilinmesi olarak ifade edilen hukuki yanılma, 765 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde mutlak olarak düzenlenmişti. Buna göre kanunu bilmemek mazeret sayılmaz. Mevaz İtalyan Ceza Kanunu'nun prensibine de uygun şekilde, kanun geniş çerçevede ele alınmış ve yalnızca Ceza Kanunu'nun değil, kanunun bilinmemesinin mazeret sayılmayacağı belirtilmiştir. Ancak 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda bu kapsam daraltılarak Ceza Kanunu'nun bilinmemesinin mazeret olarak sayılmayacağı ifade edilmiştir.¹⁸

Ceza kanunlarının içerisine yalnızca temel kanun olarak Türk Ceza Kanunu girmeyip, bunun dışında özel ceza yasaları ve ceza hükmünü içeren tüm yasalar da bu kapsama girmektedir. TCK'nın 4. maddesinde yer alan ceza kanunlarını bilmemenin mazeret sayılmayacağı şeklindeki ilkeye uygun olarak, ülke içerisinde oturan hiç kimse kanunu bilmediğini iddia edemeyecektir. Bu ilke yürürlükte olan suçlar için de geçerlidir. Yani, yeni kanunla eylem suç olarak düzenlenmeyip, fail eylemin suç olduğunu farz ederek suç işlediğini

¹⁴ *Gündüz*, s. 498.

¹⁵ *Demirel*, Hakkı: Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hata, AÜHFHD, C.XII, Sayı:3-4, 1955, s. 104.

¹⁶ *Dönmezer*, Sulhi, *Erman*, Sahir: Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt:1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1979, s. 212.

¹⁷ *Erol*, Haydar: Türk Ceza Kanunu-Gerekçeli ve Açıklamalı, 1. Cilt, Yayın Matbaacılık ve Ticaret İşletmesi, Ankara, 2009, s. 197.

¹⁸ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 4. maddesine göre, "...ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.."

düşünüyorsa, o takdirde yine cezalandırılmayacaktır. Ancak tam tersi durum söz konusu olursa, yani kişi yürürlükteki bir kanunun kalktığını düşünmekte, ancak bu ceza kanunu esasında halen yürürlükte ise, bu hata hali mazeret olarak kabul edilmeyecektir.¹⁹

Maddede yer alan ceza kanunları deyiminden usulüne uygun olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilmiş ve Cumhurbaşkanı tarafından imzalanmış ve Resmi Gazete’de yayımlanmış bir kanunun olması gerektiği anlaşılmalıdır. Resmi Gazete’de yayımlanarak aleniyet (bilinme) unsuru gerçekleşmiş olacaktır.²⁰ 1982 Anayasasının 38/3. maddesine göre, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. Dolayısıyla kanun niteliği taşımayan bazı başka düzenlemelerle suç ve ceza ihdas edilemeyecektir.

B. Fiili Hata

Fiili hata, bir “algılama hatası” halidir. Bu hata yüzünden suçun unsurlarından bir veya daha fazlasına ilişkin yanlışlığa ortaya çıkmaktadır. Bu yanlışlığı kastı kaldıran esaslı bir hatadır.²¹ Bir başka deyişle suçun maddi unsurları üzerindeki bilgisizlik veya noksan ve yanlış bilgi halidir. Bu bilgisizlik, kastı ortadan kaldırmaktadır.²² Zira, kast 5237 Sayılı TCK’nın 21. maddesine göre, suçun kanuni tanımındaki unsurlarının bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Oysa hata halinde bilmek unsuru eksiktir. Suçun maddi unsurları hususunda hataya düşen kimse, kasten hareket etmiş sayılmaz. Yani eylemi kasıtlı sayılmaz. Bu durum, fiili hata halini düzenleyen TCK’nın 30/1. maddesiyle de uygun bir durumdur. Bu maddeye göre, “...fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz”. Düzenleme Al-

¹⁹ Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 123.

²⁰ 1982 Anayasasının 87. maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkilerinden birisi de, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmaktır. 88. maddesine göre ise, kanun teklif etmeye milletvekilleri yetkilidir. Kanun tekliflerinin Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülme usul ve esasları içtüzükle düzenlenir. Anayasa’nın 89. maddesine göre ise, Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları onbeş gün içinde yayımlar. Yayımlanmasını kısmen veya tamamen uygun bulmadığı kanunları, bir daha görüşülmek üzere, bu hususta gösterdiği gerekçe ile birlikte aynı süre içinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine geri gönderir. Cumhurbaşkanı’nın kısmen uygun bulunmama durumunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi sadece uygun bulunmayan maddeleri görüşebilir.

²¹ Gökpınar, Mahmut: TBB Dergisi, Sayı: 79, Ankara, 2008, s. 208.

²² Erol, s. 30.

man Ceza Kanununun 16. paragrafının ilk fıkrası ile de benzerlik taşır.²³

Taksir halinde ise, suçun taksirli kusur durumunda da işlenebileceği kanunda belirtilmişse ve hataya düşülmesinde kişinin taksir derecesinde bir sorumluluğu bulunmakta ise o takdirde fiilin taksirle işlendiği sonucuna varılır. Başka bir anlatımla, fail gereken özeni göstermiş olsaydı hataya düşmeyebilecekti denildiğinde, eylemin taksirli olduğu kabul edilmelidir.²⁴ Bu husus, TCK'nın 30/1-son maddesinde “...*bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır*” şeklindeki belirlemeyle ifade edilmiştir.

Fiili hatada TCK'nın 30/1. maddesinde belirtildiği haliyle, failin suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeden bir harekette bulunması durumunda, kasten hareket etmiş sayılmamaktadır. Suçun maddi unsurları doktrinde “*fiil, netice, nedensellik bağı, suçun konusu*” gibi haksızlığı şekillendiren objektif nitelikteki unsurlardır.²⁵ Suçun kanuni unsurunu meydana getiren herhangi bir bilgisizlik, eksik veya yanlış bilgi sahibi olunması durumunda, maddi unsurlarda hataya düşülmüş olunur. Dolayısıyla fail, suçun tanımındaki tüm maddi unsurları bilmelidir.

Suçun maddi unsurlarındaki hata, eylemin suç teşkil etmesi için bulunması gerekli hususlara ilişkin bir yanılmadır. Böyle bir hata, kanuna göre kastın varlığına engel olur. Örneğin, kişinin vestiyerden kendisinin olduğunu sanarak başkasının paltosunu aldığı ya da kişi gece karanlığında vahşi bir hayvan zannıyla bir insana ateş edip kişinin yaralanmasına ya da ölmesine yol açarsa, burada suçun konusunda yani maddi unsurda bir hata durumu söz konusudur.²⁶ Yine örneğin arkadaşını ziyarete giden bir kimsenin, arkadaşının olduğu düşüncesiyle bir başkasının konutuna girmesi veya on beş yaşını bitirmiş olan çocukla rızaen ilişkide bulunan, mağdurun reşit olduğunu düşünerek bu eylemi gerçekleştirmesi durumunda da²⁷ suçun maddi unsurlarında hata hali var kabul edilir.

²³ Toprak, Ufuk: “Alman Ceza Hukukunda Düzenlenen Kasıt ve Yanılma Türlerine Dair Kısa Bir İnceleme”, Terazi Dergisi, Yıl:7, Sayı: 67, Mart, 2012, s. 31.

²⁴ Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 893.

²⁵ Erem, Faruk: “Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:1, Cilt:25, 1968, s.13.

²⁶ 11. CD, 12.10.2000, E. 2000/4407 sayılı kararında, minibüs şoförü olan sanığın, müşteriye ait bagajdaki bavulunu yanlışlıkla başka bir yolcuya vermesi şeklindeki eyleminde, müstet suç unsurları itibarıyla oluşmadığından beraati yerine mahkumiyetine hükümlenmesini yasaya aykırı bulmuştur.

²⁷ Artuk, Mehmet Emin, Gökcan, Ahmet, *Yenidünya*, Caner: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 522.

Yargıtay Ceza Dairesinin vermiş olduğu bazı kararlarda ise, manevi unsura atıfta bulunduğu görülmektedir. Örneğin bir kararında”...somut olayda sanığın; olay günü katılana ait bisikleti, renk, marka ve model olarak oğlunun kaybolan bisikleti ile aynı olduğundan ve oğlunun bisikleti olduğu zannıyla katılanın evinin eklentisinden aldığı ancak; katılana ait olduğunu öğrendiğinde ise, sahibine teslim edilmek üzere kolluğa teslim etmiştir. Sanığım, kastı kaldıran bu hatasından yararlanması gerekir. Manevi unsur yokluğu nedeniyle hırsızlık ve konut dokunulmazlığını bozma suçlarından verilen beraat kararı yerindedir” şeklindeki kararı ile manevi unsur yokluğunun hatadan istifadesine değinilmiştir.²⁸

TCK’da yalnızca suçun maddi unsurlarındaki hata hali ya da suçun temel haline ilişkin hata durumu düzenlenmemiş, aynı zamanda kanunun ikinci fıkrasında bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kimsenin de hata kurallarından istifade edeceği belirtilmiştir (m.30/2). Kanun sistematığında öncelikle suçun temel hali sayılır. Ancak bazı durumlarda suça öngörülen ceza, durumun niteliği, eylemin yeri, zamanı, fail sayısı gibi nedenlerle temel haline göre daha fazla ceza alınmasını gerektiren bir durum olarak karşımıza çıkar. Suçun temel haline göre, cezayı arttıran ve temel hale ilave edilen bu haller suçun nitelikli halleridir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun bir kararında²⁹ belirtildiği üzere kanunda nitelikli hale ilişkin hatanın hukuki sonucu açıklanmamış olup, yalnızca failin bu hatasından yararlanacağı ifade edilmiş, bu hatanın ne birinci fıkrada olduğu gibi kastı kaldıracağından, ne de üçüncü fıkrada olduğu gibi kaçınılmaz olması gerektiğinden bahsedilmemiştir. Bununla birlikte ikinci fıkra uyarınca suçun nitelikli haline ilişkin kanuni unsurlarını bilmeden hareket eden failin nitelikli hal bakımından kasten hareket etmediği kabul edilerek suçun temel halinden cezalandırılacağından bahsedilmiştir.

Cezayı arttıran nitelikli halin kişiye değil de faile dair olduğu durumlarda, bu nitelikli hal sanığa uygulanmalı, sanık suçun nitelikli hali ile cezalandırılmalıdır. Yani kişiye bağlı nitelikli hallerde sanık hatasından yararlanabilmeli ve eylemin basit halinden cezalandırılmalı, fiile bağlı nitelikli hallerde ise hata halinde dahi sanık nitelikli halden cezalandırılmalıdır. Örneğin, TCK’nın 141. maddesinde hırsızlık suçu düzenlenmiştir. Buna göre, “...zilyedinin rızası olmadan başkasına ait taşınır bir malı, kendisine veya başkasına bir yarar maksadıyla bulunduğu yerden alan kimseye bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası verilir.” Ancak örneğin eylem, kamu kurum ya da kuruluşlarında veya ibadete ayrılmış

²⁸ 13. CD, 21.03.2018, E.2016/14961, K.2018/4095.

²⁹ YCG, 14.02.2017, E. 2014/4-757, K. 2017/113.

yerlerde bulunan ya da kamu yararına veya hizmetine tahsis edilen bir eşya hakkında işlenirse, ceza miktarı olarak üç yıldan yedi yıla kadar bir ceza öngörülmüştür (m.142/1-a). Şayet kişi işlediği suçta cezayı ağırlaştırıcı bir hal bulunmasına karşın, bu durumu bilmezse o takdirde bu hatadan faydalanır ve kişi hakkında temel ceza uygulandıktan sonra nitelikli halinden cezalandırma yoluna gidilmeyecektir. Örneğin, geceleyin içki içtiği için kendisini üzerinde üniforma olmadan uyaran kişinin polis memuru olduğunu bilmeden, ona yönelik tokat atmak suretiyle kasten yaralama suçunu işleyen kişi hakkında yaralamanın niteliğine göre TCK'nın 86/1 veya 86/2 hükümleri uygulanacak, ancak bu kişi hakkında 3. fıkranın "c" bendi, yani nitelikli hali uygulanmayacaktır. Yine tartıştığı kadının gebe olduğunu bilmeden onu döverek çocuğun düşmesine sebep olan kişi hakkında, bu durumu bilmemesinin fiziki görünüm, objektif şartlar gibi unsurlar ihtiva etmesi kaydıyla TCK'nın 87/2-e maddesi tatbik edilmeyecektir.³⁰ CGK'nın, 25.02.2014, E.2013/14-249, K.2014/96 sayılı kararında "*...ikinci fıkra ile kişinin daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususundaki hatasından yararlanması öngörülmüş, buna göre, kardeşi olduğunu bilmediği bir kişiyi öldüren fail, kasten öldürme suçunun nitelikli hallerinden olan kardeşini öldürmekten değil, kasten öldürmenin temel şekliyle sorumlu olacaktır*" diyerek bu duruma işaret etmiştir. Ancak bir kişiyi yakarak öldürmeyi planlayan sanığın hata ile bir başkasını yakarak öldürmesi durumunda yakarak öldürme, fiile ilişkin bir nitelikli hal olduğundan, kişi hata ile kast ettiğinden bir başkasını da öldürse, bu durumda nitelikli halden cezalandırma yoluna gidilecektir.

Bazı durumlarda ise, kişi aslında nitelikli hal bulunmadığı halde var zannederek hareket etmiş, ancak esasında böyle bir nitelikli hal bulunmamakta ise o takdirde fail bu hatasından istifade edecektir. Örneğin, aslında kamu görevlisi olmamasına karşın, o kişiyi kamu görevlisi sanan ancak kasten yaralama eylemine devam eden fail yönünden kamu görevlisi olması nedeni ile uygulanması gerekli haller uygulanmayacaktır.

Suçun belirli kişilere ya da belirli şekilde işlenmesi, suçun temel haline göre daha az ceza gerektiren bir durum olarak görülmüştür. Örneğin TCK'nın 145. maddesine göre, "*...hırsızlık suçunun konusunu oluşturan malın değerinin azlığı nedeniyle, verilecek cezada indirim yapılabileceği gibi, suçun işleniş şekli ve özellikleri de göz önünde bulundurularak, ceza vermektense vazgeçilebilir*". Burada da yine somut olayda bir hafifletici neden olmadığı halde kişi bu hafifletici halden faydalanır. Örneğin, kişi aslında çok değerli sanmasına karşın

³⁰ Yaşar, Gökcan, Artuç, s. 897.

esasında çok kıymetli bir ziynet eşyasını çalarsa, bu durumda da hafifletici durumdan faydalanacaktır. Hafifletici hallere ilişkin bir diğer durum ise, olayda hafifletici neden bulunduğu halde, fail bu nedenin bulunmadığı kanaatiyle hareket etmişse, bu durumda da gerçekleşen fiilde objektif olarak hafifletici neden bulunduğundan bu indirim hükümlerinden istifade eder. Kişi çok kıymetli sandığı ancak çok fazla bir değeri olmayan kolyeyi çalması halinde, değer azlığından istifade edebilecektir.

TCK'nın 30/3. madde ve fıkrasında ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşülmesi durumunda da, failin bu hatasından faydalanacağı öngörülmüştür. Hukuka uygunluk hallerinin maddi şartlarında hata durumunda esasen kasten işlenmiş bir suçtan bahsedilmeyecektir. Örneğin kendisi ile kısa süre önce tartışan kişinin gece karanlığında elinde silah olduğunu sanan kişiye doğru kendisini korumak gayesi ile silahla ateş eden fail, bu eyleminde somut olayın özelliğine göre meşru savunma ya da meşru savunmada sınırın aşılması hükümlerinden faydalanabilecektir. Ancak bu hükmün uygulanabilmesi için mutlak koşul "kaçınılmazlık hali"dir. Şayet hata kaçınılabılır mahiyette ise, bu takdirde söz konusu fiil taksirle işlenebilir bir suç ise, taksirli suç hükümleri uygulanabilecektir.³¹

Kanunda ceza sorumluluğunu azaltan durumlarda da hata halinin uygulanacağı belirtilmektedir. Uygulamada hafifletici nedenin uygulanma hallerine daha çok haksız tahrik gibi durumlarda karşılaşılr. Örneğin, kişi kısa bir zaman aralığında kendisine yönelik ciddi bir haksız tahrik eylemini gerçekleştiren kişinin uzaklaşmadığını sanarak uzaktan başka bir kişiyi vurması durumunda bu hata hali bulunduğundan haksız tahrik hükümlerinden istifade edecektir.

TCK'nın 30. maddesinin son fıkrasında ise, işlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşülmesi durumunda failin cezalandırılmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda ancak fail içinde bulunduğu durum itibariyle hataya düşmektedir. Kast ve haksızlık bilincinin ayrımını esas alan kusur teorisine göre şekillenen Alman Ceza Kanununun 17. maddesinden esinlenerek kanunumuza bu fıkra dahil edilmiştir. Fail, fiilin hukukun maddi değerler düzenine aykırı olduğunu ve bu nedenle de hukuk düzenince yasaklandığını bilmekte hataya düşmüştür. Örneğin, yerleşmiş bir içtihata dayalı olarak eylemi gerçekleştiren kişi bu halden yararlanabilecektir.³²

³¹ Özgenç, İzzet: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s.410.

³² Hakeri, Hakan: Ceza Hukuku Genel Hükümler/Temel Bilgiler, Astana Yayınları, Anka-

Hatanın kaçınılmaz olduğunun belirlenmesinde, kişinin bilgi düzeyi, gördüğü eğitim, içinde bulunduğu sosyal ve kültürel çevre şartları göz önünde bulundurulacaktır.³³ Ancak belirtmek gerekir ki, failin ahlâki, kültürel ve siyasi görüşleri nedeni ile fiili doğru sanması veya vicdanen kendini fiili işlemekle yükümlü hissettiği durumlarda, hukuki yanığı söz konusu olmayacaktır.³⁴

II. CİNSEL DOKUNULMAZLIĞA KARŞI İŞLENEN SUÇLARDA HATA

Cinsel suçlar Türk Ceza Kanunu sisteminde cinsel saldırı (m.102), çocukların cinsel istismarı (m.103), reşit olmayanla cinsel ilişki (m.104) ve cinsel taciz (m.105) şeklinde ayırımlara tabi kılınmıştır. Bu suçlar 765 Sayılı TCK ile “Adabı Umumiye ve Nizamı Aile Aleyhinde Cürümler” babında düzenleme alanı bulmuş, korunan hukuki değer olarak da genel ahlak ve aile düzeni belirlenmiştir.³⁵ 5237 Sayılı Kanun düzeninde ise çağcıl yaklaşımlara uygun şekilde cinsel dokunulmazlığa karşı suçlar bölümünde ele alınmıştır. Dolayısıyla bu suçlarda korunan hukuksal değer, artık bireyin cinsel dokunulmazlığı ve özgürlüğüdür.³⁶

Cinsel saldırı ve çocukların cinsel istismarı suçlarında, hareket ve sonuç ögesine göre ikili bir ayırım yapılmaktadır. Buna göre cinsel saldırı ve çocukların cinsel istismarı suçlarının vücuda organ veya sair bir cisim sokulması boyutunda olması durumunda, bu halde eylem mağdurun yaşına göre, nitelikli cinsel saldırı (m.102/2) veya çocuğun nitelikli cinsel istismarı (103/2) olarak görülecektir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, 18.06.2014 tarih ve 6545 Sayılı Kanununun 58 ve 59. maddelerinde yapılan düzenlemeler ile şayet fiziki temas içeren eylem ani ve kesintili şekilde gerçekleştirilirse, o takdirde bu eylem sarkıntılık eylemi olarak nitelendirilecek ve suçun temel haline göre daha az ceza uygulanacaktır.³⁷

Cinsel dokunulmazlığa ilişkin suçlar ancak “kasten” işlenebilir. Kast, kanunun gerekçesine göre, fail ile işlediği suçun maddi unsurları arasındaki

ra, 2018, s. 347.

³³ CGK, 25.02.2014, E.2013/14-349, K. 2014/96.

³⁴ *Hakeri*, s. 347.

³⁵ *Tuğrul*, Ceylani Ahmet: Cinsel Dokunulmazlığa Karşı Suçlar-Enest İlişkiler, Ütopya Grafik, Ankara, 2010, s. 60.

³⁶ *Gündüz*, Remzi, *Göktaş*, Veysel: Açıklamalı-İçtihatlı Cinsel Suçlar (Cinsel Dokunulmazlığa Karşı Suçlar), Bilge Yayınevi, Ankara, 2011, s. 15.

³⁷ Ayrıntılı bilgi için, *Kaya*, Kamuran.; “Yeni TCK Sisteminde Sarkıntılık Suçu”, *Adalet Dergisi*, 52. sayı, Mayıs 2015.

psikolojik bağı ifade eder. Suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların bile rek ve istenerek gerçekleştirilmesi, kastın varlığı için zorunludur. Fail, hareketinden doğacak sonuçları bilerek ve isteyerek hareket etmiş ise, kast gerçekleştirilmiştir. Fail belirli bir sonucu gerçekleştirmek için hareket ederken, bunun yanında başka sonuçların meydana gelmesini de göze almış ve bunlar da gerçekleşmiş ise, bu sonuçlar yönünden de kastın varlığı kabul edilir.³⁸ Faildeki kastın, suç tipinin objektif nitelikteki tüm unsurlarına (cinsel davranışa, vücut dokunulmazlığının ihlâline, davranışa mağdurun rıza göstermediğine) yönelik olması gerekir. Failin saiki cinsel arzusunun tatmini amacına yönelik olabileceği gibi, intikam, kıskançlık vb düşüncelerden de kaynaklanabilir. Failin saikinin cinsel suçların temel şekli ve nitelikli halinin oluşumuna bir etkisi yoktur. Suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir.³⁹

Cinsel suçlarda “hata”, uygulamada çok farklı yönleri ile uygulamacıların önüne çıkabilmektedir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun cinsel dokunulmazlığa ilişkin suçlarda, genel açıklamalar kısmında değindiği hususlar uygulamacılar için önem taşımaktadır. Buna göre, “...fail, cinsel ilişkide bulunduğu mağdurenin 15 yaşını doldurmadığı halde, 15 yaşını doldurduğu düşüncesiyle mağdure ile rızasıyla cinsel ilişkide bulunur ve şikayetçi olmayan mağdurenin yaşı konusundaki hatası esaslı, diğer bir ifadeyle kabul edilebilir hata olursa, bu takdirde fail 5237 Sayılı TCK’nın 30. maddesinin birinci fıkrası uyarınca suçun maddi unsurlarından olan mağdurun yaşına ilişkin hatasından yararlanacak, bunun sonucu olarak yüklenen suç açısından kasten hareket etmiş sayılmayacağından ve bu suçun taksirle işlenmesi hali kanunda cezalandırılmadığından 5271 Sayılı CMK’nın 223. maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi gereğince beraatına karar verilmesi gerekecektir. Suçun maddi unsurlarında hata hali faille ilişkin bir durum olduğundan, bu hususun fail veya müdafî tarafından ileri sürülmesi gerekli olup, kural olarak mahkemece suçun maddi unsurlarında hataya düşülüp düşülmediğine ilişkin bir araştırma yapılmayacaktır.”⁴⁰

Cinsel dokunulmazlığa karşı işlenen suçlarda hata ile ilgili en önemli savunma, failin on beş yaşından küçük birisi ile ilişkiye girmenin suç olduğunu bilmediğine dairdir. Bu tarzda getirilen hukuki hata şeklindeki savunmalar, Yargıtay’ın bir kısım ölçütlerinden hareketle verilen son dönem içtihatları ile

³⁸ Gerçekler, Hasan: Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, Ütopya Grafik, Ankara, 2011, s. 162-163.

³⁹ Parlar, Ali, Banko, Meltem: 6545 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Cinsel Suçlar, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 8.

⁴⁰ YCG, 18.02.2014, E.2013/14-575, K.2014/76.

itibar gören savunmalar olarak kabul görmemektedir. Örneğin, sıklıkla bahse-deceğimiz ve cinsel suçlarla ilgili ilk derece ve Bölge Adliye Mahkemelerinin temyiz inceleme merci olan Yargıtay 14. CD'nin 22.03.2018, E. 2017/8027, K. 2018/2131 kararına göre, “...sanığın on beş yaşından küçük biriyle cinsel ilişkinin suç olduğunu bilmediğine dair” savunmasında hastane doğumlu olan mağdurenin izlenen duruşma tutanaklarına göre nüfus kaydına uygun fiziki görünümü bir arada değerlendirilerek hatanın uygulanmasına dönük temyiz gerekçesi yerinde görülmemiştir.

Yargıtay Ceza Dairesi'ne temyiz incelemesi olarak gelen kimi dosyalarda, hata savunmasına ilişkin eksik inceleme yapılması bozma sebebi olarak görülmüştür. Özellikle on beş yaşını bitirmesine kısa bir süre kalan mağdure ile birlikte olan sanığın savunmalarında, mağdurenin aşamalarda kendisini on beş yaşından büyük olduğunu söylediğini ve hastane doğumlu olmadığına dair beyanları da dikkate alınarak, mutlak surette mağdurun içinde radyoloji uzmanının da bulunduğu heyetten yaş raporunun alınması ve neticesine göre şayet mağdurun hastane kayıtları ile nüfus kaydı arasında bir çelişki varsa, nüfus kaydının düzeltilerek sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiği kararlarda bahsedilmektedir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun önüne gelen dosyalarda, hata kavramı konusunda özellikle fail ile mağdur arasındaki önceye dayalı tanışıklık halinin büyük önem taşıdığına dikkat çekmektedir. Bilhassa ilk dereceli mahkemelerde yapılan yargılamalarda, suç faillerinin mağduru on beş yaşından büyük olarak sandığına yönelik savunmada buldukları görülmektedir. Benzer savunmayı aralarında resmi bir nikah olmaksızın bir arada yaşayan kişilerin de getirdiği dosya içeriklerinden anlaşılmaktadır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu benzer bir olayda, “...sanık ile mağdurenin internet üzerinde tanıştıkları ve yaklaşık alt ay süreyle arkadaşlık yaptıkları sabit olan olayda, meslek yüksek okulu öğrencisi olan sanığın lise birinci sınıf öğrencisi olan mağdurenin 15 yaşından küçük olduğunu bilmemesi hayatın olağan akışına uygun olmadığından, 5237 Sayılı TCK'nın 30. maddesinde düzenlenmiş olan hata halinin uygulanma şartları mevcut değildir.”⁴¹ şeklindeki kararı ile uzun süredir tanışıklık bulunanlar arasında kaçınılmaz bir hatanın olamayacağını kararında belirtmiştir. Benzer şekilde resmi nikah olmaksızın evlenme ile ilgili bir kararında ise, “...mağdure ile resmi bir nikah yapmaksızın evlendiğini belirten sanığın, mağdurenin on beş yaşından küçük olduğunu bilmemesi hayatın olağan akışına uygun olmadığı gibi, sanık hiç bir aşamada mağdurenin yaşı konusunda hataya düştüğü yönünde bir savunma-

⁴¹ YCG, 04.02.2014, E. 2013/14-478, K. 2014/34.

da bulunmamış, aksine mağdurenin on beş yaşından küçük olduğunu bildiğini, mağdurenin yaşının küçük olduğunu bildiğini, mağdurenin yaşının küçük olması nedeniyle evlenmelerine karşı çıkıldığını belirtmiştir. Nitekim, mağdurenin suç tarihinde 15 yaşını tamamlamadığını belirten Adli Tıp Kurumu 6. İhtisas Kurulu raporu da bu savunmayı doğrulamaktadır. Dolayısıyla mahkemece kendiliğinden araştırılması gereken bir husus olmadığı gibi, 5327 Sayılı TCK'nun 30. maddesinde düzenlenmiş olan hata halinin şartları da mevcut değildir.”⁴² şeklinde kararı ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itirazını yerinde görmüştür.

Bazı sanık savunmalarında ise, mağdurun kendisine yaşını on beş yaşından büyük olarak belirttiği şeklinde savunma getirildiği görülmektedir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, somut olayın çözümlenmesinde, sanık ile mağdur arasında belirli bir süre geçen ilişki ve yaşı konusunda yeterli bir araştırma yapılmış olması durumunda bu savunmaya itibar edilmeyeceğini belirtmiştir.⁴³ Benzer mahiyette bir kararında da, “...sanık aşamalardaki savunmasında mağdurenin nüfusa küçük yazıldığını, normalde 17 yaşında olduğunu belirtmiş ise de, Adli Tıp Kurumunca düzenlenen raporda mağdurenin suç tarihi itibarıyla on beş yaşını bitirmediğinin ifade edilmiş olması ve mağdureyi gözlemleyen mahkemece de bu hususun teyit edilmiş bulunması karşısında, sanığın mağdurenin suç tarihinde on beş yaşından büyük olduğu yönündeki savunmasının kabulü mümkün değildir. Kaldı ki yaklaşık iki yıl süreyle mağdure ile arkadaşlık yapan sanığın mağdurenin gerçek yaşını bilmemesi hayatın olağan akışına da uygun değildir. Dolayısıyla mahkemece kendiliğinden araştırılması gereken bir husus olmadığı gibi, 5237 Sayılı TCK'nun 30. maddesinde düzenlenmiş olan hata halinin uygulanma şartları da mevcut değildir.”⁴⁴ şeklindeki kararı ile hata kavramının uygulanma şartlarını belirtmiştir.

Yargıtay Ceza Dairesinin ilk derece mahkemesinin eksik inceleme yaptığı gerekçesi ile verdiği bozma kararlarına ilişkin direnme kararlarında, itirazı inceleyen Yargıtay Ceza Genel Kurulu, sanık ile mağdur arasında uzun süre-

⁴² YCG, 11.02.2014, E. 2013/14-436, K. 2014/67.

⁴³ “...sanık aşamalardaki savunmasında mağdureyi onbeş yaşından büyük olarak bildiğini, çünkü mağdurenin kendisine böyle söylediğini belirtmiş ise de, belli bir süre mağdure ile arkadaşlık yapan ve evlenmeye karar veren sanığın mağdurenin yaşı konusunda hataya düştüğü yönündeki savunması hayatın olağan akışına uygun değildir. Kaldı ki sağlık ocağında doğmuş olan mağdurenin suç tarihi itibarıyla on beş yaşından küçük olduğu konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Dolayısıyla mahkemece kendiliğinden araştırılması gereken bir husus olmadığı gibi, 5237 Sayılı TCK'nun 30. maddesinde düzenlenmiş olan hata halinin uygulanma şartları da mevcut değildir.” YCG, 11.03.2014, E. 2013/14-747, K. 2014/129.

⁴⁴ YCG, 11.03.2014, E. 2013/14-812, K. 2014/130.

dir tanışıklık bulunması ve hastane raporlarının yeterli olması durumunda ek-sik incelemeyi gerektiren bir durumun olmadığını karara bağlamıştır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu bu hususta verdiği kararında “...hastane doğumlu olup suç tarihinde on dört yaşında olan mağdure ile sanığın aynı köyde ikamet ettikleri, iki yıl gibi uzun bir süre arkadaşlık yaparak evlenmeye karar verdikleri, mağdurenin yaşının küçük olması sebebiyle ailesinin evlenmesine izin vermediği, bunun üzerine mağdure ve sanığın rızaen birlikte kaçıp yirmi yedi gün birlikte yaşadıkları ve bu süre içinde birden çok rızayla cinsel ilişkiye girdikleri olayda; sanığın mağdureyi uzun süredir tanınması ve ailesinin yaşı küçük olduğu için evlenmelerine izin vermediğini bilmesi karşısında, mağdurenin on beş yaşından küçük olduğunu bilmemesi hayatın olağan akışına aykırı olup, somut olayda TCK'nın 30. maddesinde düzenlenen hata halinin uygulanma şartları mevcut değildir. Bu konuda mahkemece araştırılması gerekli bir husus da bulunmamaktadır”⁴⁵ denilerek direnme hükmünün onanmasına karar verilmiştir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, fail ile mağdurenin birbirlerinin yaşını bilmemelerinin mümkün olmadığına dair kriterlerinde, yalnızca kendi ara-larındaki tanışıklıklarını değil, aynı zamanda ailelerin yakınlıkları, tarafların birbirlerinin aileleri ile tanışmaları⁴⁶, akraba olmaları yahut benzer yerlerde yaşamaları şeklindeki kriterlerden hareketle de belirlemektedir.⁴⁷ Uygulama-da rastlandığı üzere sanık ile mağdurenin aynı okulda okumaları da yine hata halinden istifadeye engel olarak görülmektedir. Bu hususta YCG, 05.11.2013, E. 2013/14-573, K. 2013/432 sayılı kararında “...sanık ile mağdurenin aynı okulda öğrenci oldukları, yaklaşık bir yıl süreyle arkadaşlık yaptıkları sabit olan somut olayda, lise üçüncü sınıf öğrencisi olan mağdurenin 15 yaşından küçük ol-

⁴⁵ YCG, 15.09.2015, E. 2013/14-749, K. 2015/277.

⁴⁶ “...sanık mağdureyi 15 yaşından büyük olarak bildiğini belirtmiş ise de, sanık ile mağdurenin yaklaşık bir yıldır devam eden duygusal arkadaşlıklarının bulunduğu, sanığın mağdurenin evinin yakınındaki bir inşaatta çalışması nedeniyle zaman zaman mağdurenin evine gittiği ve mağdurenin ailesiyle tanıştığı göz önüne alındığında, mağdurenin 15 yaşından küçük olduğunu bilmemesi hayatın olağan akışına uygun değildir.” YCG, 14.01.2014, E.2013/14-743, K. 2014/8.

⁴⁷ “...Aynı beldede yaşayan ve ailece birbirlerini tanıyan sanık ile mağdurenin yaklaşık üç yıl süreyle arkadaşlık yaptıkları sabit olduğundan, sanığın üç yıldır duygusal olarak arkadaşlık yaptığı mağdurenin onbeş yaşından küçük olduğunu bilmemesi hayatın olağan akışına uygun değildir.” YCG, 26.11.2013, E. 2013/516, K. 2013/516. Benzer mahiyette bir kararda ise, “...sanık ile mağdurenin aynı mahallede oturdukları ve yaklaşık 4 aylık süreyle arkadaşlık yaptıkları sabit olduğundan, mağdure aynı mahallede oturan sanığın mağdurenin 15 yaşından küçük olduğunu bilmemesi hayatın olağan akışına uygun değildir.” YCG, 26.11.2013, E. 2013/14-562, K.2013/517.

duğunu bilmemesi hayatın olağan akışına uygun değildir.” şeklinde kararı ile bu duruma işaret etmektedir. Sıklıkla karşılaştığı üzere kendi aralarında nişan yapan kişilerin de, nişanlılık halinin yapısı gereği kişilerin birbirlerini yakından tanıdığını gösterdiğine dair kararlar mevcuttur.⁴⁸

Cinsel suçlara dair hata kavramının uygulanması hususu, Anayasa Mahkemesi’nde bireysel başvuru konusu olarak da ele alınmıştır. “*Mürsel Bayrak Başvurusu*” olarak Anayasa Mahkemesi’nin ikinci bölümü tarafından ele alınan karara göre; başvuru, cinsel istismar ve kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçlarından yargılandığı davada, mağdureyi suç tarihi itibarıyla görünüm olarak on beş yaşından büyük zannettiğini belirtmesine ve beyanını doğrulayan adli rapor olmasına rağmen mahkumiyetine karar verilmesi nedeni ile anayasal haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Anayasa Mahkemesi’ne konu edinilen başvuruya dair yargılamayı yapan ilk derece mahkemenin kararına göre, hastanede doğan kişinin yaşının tıbben belirli olduğu, mağdurenin suç tarihinde on beş yaşını ikmal etmediği anlaşıldığından, rızanın varlığının TCK’nın 26/2. maddesi anlamında eylemi hukuka uygun hale getirmeyeceği, sanığın ve mağdurenin tüm aşamalarda tutarlı anlatımları, alınan doktor raporları ve dosyada toplanan deliller ışığında, olay tarihinde ilçede rızaen ilişkiye girdikleri, sanığın eylemine uyan organ sokmak suretiyle çocuğun nitelikli cinsel istismarı ve kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçlarından cezalandırılmasına karar verildiği görülmektedir. Anayasa Mahkemesi ise incelemesinde, “*gerekçeli karar hakkı*”nın ihlal edildiği iddiasının kabul edilebilir olduğuna ve gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine oybirliği ile karar vermiştir.⁴⁹ Bu karar ışığında Yargıtay Ceza Dairesi de son dönem kararlarında,

⁴⁸ “...sanık Ş.K mahkemede mağdureyi 15 yaşından büyük, 17-18 yaşlarında bildiğini belirtmiş ise de, belli bir süre mağdure ile nişanlı kalan ve sonrasında düğün yaparak birlikte yaşamaya başlayan sanığın mağdurenin yaşı konusunda hataya düştüğü yönündeki savunması hayatın olağan akışına uygun değildir.” YCG, 24.12.2013, E. 2013/14-583, K. 2013/625.

⁴⁹ “...Başvurucu, mağdurenin suç tarihi itibarıyla görünüm olarak 15 yaşından büyük olduğunu zannettiğini ifade etmesine ve bu hususta adli rapor olmasına rağmen, bu yöndeki savunmasının neden kabul edilmediğine ilişkin olarak gerekçeli kararda bir ibareye yer verilmediğini ileri sürmüştür. Başvurucu tarafından, mağdurenin yaşı konusunda esaslı hatanın kastı kaldıracağı yönünde itirazda bulunulmuş olmasına rağmen, İlk Derece Mahkemesinin gerekçeli kararında bu hususa ilişkin gerekçeye yer verilmediği gibi, temyiz aşamasında da bir değerlendirme yapılmadığı görülmektedir. Bu durumda başvuru konusunun ayrı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren, uyumsuzluğun çözümü için esaslı bir iddia olan mağdureyi suç tarihi itibarıyla görünüm olarak 15 yaşından büyük zannettiği ve bu beyanının adli raporla doğrulandığı iddiası, tartışılmamış ve karşılanmamıştır. Bu nedenle, yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvuru konusunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna

yalnızca rapor dayanak kabul edilerek ve diğer savunmalar karar yerinde tartışılmadan verilen hükümlere ilişkin ilk derece mahkeme kararlarına yönelik olarak bireysel başvuru kararını da emsal göstererek adil yargılama ilkesinin ihlali olarak görülebilecek gerekçesizlikten bozma kararları vermektedir.⁵⁰

Özellikle, ülkemize sığınan bazı yabancıların, ülkemiz yasalarına uyum sorunu çerçevesinde, cinsel suç faili olarak yargılandıkları dosyalarda hata uygulamasından istifade etmek istedikleri görülmektedir. Bu konuya mahsus henüz Yargıtay'ın önüne gelen bir emsal karar olmamakla birlikte, hataya ilişkin iki halli ihtimal ile görüş sunmak mümkündür. Bunlardan ilkinde, gerek mağdurun gerekse failin yurt dışında ülkemiz yasalarında öngörülen evlilik yaşından daha küçük olarak evlenme durumlarında karşılaşmaktayız. Bilindiği üzere özellikle Suriye gibi iç savaş yaşayan ülkelerde evlilik yaşı ülkemize nazaran çok düşüktür. Örneğin Suriye'de on beş yaşından küçük olarak evlenip, çocukları bulunan fail ve mağdur yönünden suç tarihi ve yeri itibarıyla ülkemizde işlenen bir suç olmadığı için bu kişiler hakkında ceza tecziyesine gidilmeyecektir. Ancak, Suriye'de küçük yaşta evlenerek ülkemize sığınan fail ve mağdur yönünden, mağdur on beş yaşından küçük olup, cinsel ilişkiye girmeleri halinde, örneğin fail ve mağdurun çocuklarının olması, bu durumun hastane görevlileri tarafından ihbarı durumunda, artık ülke yasaları herkes için bağlayıcı olduğundan ve aralarında kaçınılmaz hatayı gerektirecek bir durumda olmadığından sanık hakkında hata hali uygulanmayacaktır. Ancak kanımızca burada değerlendirme yapılırken, sanığın ülkemize hangi tarihte geldiği, herhangi bir işte çalışıp çalışmadığı, sosyo kültürel durumu, yaşadığı muhitte Türk vatandaşlarının olup olmadığı, Türkçe konuşulup konuşulmadığı, failin ülke diline vakıf olup olmadığı gibi hususlar da karar yerinde tartışılarak ve gerekçeli kararda da bu hususlar irdelenerek hüküm kurulması yukarıda bahsedilen yüksek yargı kararları ışığında gereklidir.

varılmıştır." Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm, 25.03.2015, Başvuru: 2014/6419.

⁵⁰ "...olay tarihinde on dokuz yaşında olup zeka geriliği bulunduğuna ilişkin sağlık kurulu raporları bulunan sanığın, mağdurenin yaşını onaltı olarak bildiği ve gerçek yaşıyla ilgili bilgi sahibi olmadığı yönündeki savunması karşısında, Anayasa Mahkemesinin 25.03.2015 günlü, 2014/6419 başvuru numaralı kararı da nazara alınarak, olayda 5237 sayılı TCK'nın 30. maddesinde düzenlenen hata hükümlerinin uygulanma koşullarının bulunup bulunmadığı tartışılıp bu yöndeki savunmanın reddi nedenleri karar yerinde açıklandıktan sonra hükme varılması gerekirken yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması suretiyle 5271 Sayılı CMK'nın 230. maddesine muhalefet edilmesi" 14.CD, 16.05.2018, E. 2017/10410, K. 2018/3719.

SONUÇ

Ceza hukuku sistemimizde fiili ve hukuki hata olarak düzenlenen hata kavramı, özellikle kastı etkileyen bir hüküm olması nedeni ile ceza yargılamasında büyük önem taşımaktadır. Hata hali, suç düzeninde son dönemlerde en çok cinsel suçlar ile karşımıza çıkmaktadır. Özellikle, failin mağdurun on beş yaşından küçük olduğunu bilmediğine dönük savunmalarının geçerli olabilmesi bakımından, bilhassa Ceza Genel Kurulu yol gösterici bazı kriterler belirlemiştir. Bunlar arasında failin Türk vatandaşı olması durumunda, mağduru tanıma süresi, mağdurun kendi yaşına dair beyanları, mağdur ile fail arasındaki akrabalık ilişkisi, resmi nikah olmaksızın evlilik, nişanlılık, aynı okulda okuma gibi durumlar hata halinde değerlendirilmesi gerekli unsurlar olarak sayılabilir. Öte yandan hata haline dönük bir savunma karşısında, şayet mağdure hastane doğumlu değilse, içinde radyoloji uzmanının da bulunduğu, usulüne uygun teşekkül etmiş bir hastaneden yaş raporunun alınması, mahkemenin gözlemine yapması, sanığın savunmalarının tek tek irdelenmesi de, özellikle delil ve usul noksanlığından kaynaklanan aykırılıkları giderecektir. Hata halinin belirli şartlara bağlı kılınmadan kabul edilmesi halinde, bu durum cezaların etkililiği ve objektifliğine büyük zararlar verebilir. Bu nedenle de çalışmamızda da değinilen Anayasa Mahkemesi'nin "Mürsel Bayrak Başvurusu"nda sarıh olarak belirttiği gibi, mahkeme gerekçesinde ayrıntılı bir şekilde hatanın neden uygulandığı ya da uygulanmadığının tüm deliller tartışılarak belirlenmesi büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

Artuk, Mehmet Emin: Gökçen Ahmet, Yenidünya Caner, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Centel, Nur, Zafer Hamide, Çakmut Özlem: Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.

Demirel, Hakkı: “Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hata”, AÜHFD, C.XII, Sayı:3-4, 1955.

Dönmezer, Sulhi: Genel Ceza Hukuku Dersleri, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003.

Erem, Faruk: “Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:1, Cilt:25, 1968.

Erol, Haydar: Türk Ceza Kanunu-Gerekçeli ve Açıklamalı, 1. Cilt, Yayın Matbaacılık ve Ticaret İşletmesi, Ankara, 2009.

Ersoy, Yüksel: “Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hatanın Hukuki-Psikolojik Anlamı”, SBFD, C.XXIII, Sayı:4, Aralık, 1967.

Gerçekler, Hasan: Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, Ütopya Grafik, Ankara, 2011.

Gökpınar, Mahmut: TBB Dergisi, Sayı:79, Ankara, 2008.

Gündüz, Nurcan: “Türk Ceza Hukukunda Hukuki Hata”, Prof. Dr. Nevzat Toroslu’ya Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No:459, Ankara, 2015.

Gündüz, Remzi, Göktaş Veysel: Açıklamalı-İçtihatlı Cinsel Suçlar (Cinsel Dokunulmazlığa Karşı Suçlar), Bilge Yayınevi, Ankara, 2011.

Güngör, Devrim: Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2007.

Hafizoğulları,, Zeki: “Hukuki Bilmeme ve Açık Ceza Normları”, AÜHF 50. Yıl Armağanı, C:1, Ankara, 1997.

Hakeri, Hakan: Ceza Hukuku Genel Hükümler/Temel Bilgiler, Astana Yayınları, Ankara, 2018.

Kaya, Kamuran: “Yeni TCK Sisteminde Sarkıntılık Suçu”, Adalet Dergisi, Sayı: 52, Mayıs 2015.

Özen, Mustafa: “Ceza Hukukunda Bilmemek ve Hata”, Uğur Alacakaptan’a Armağan, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

Özgenç, İzzet: «Genel Hükümler», Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008.

Özön, Mustafa Nihat: Osmanlıca Türkçe Sözlük, İnkılâp Yayınları, İstanbul, 1997.

Parlar, Ali, Banko, Meltem: 6545 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Cinsel Suçlar, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

Dönmezer, Sulhi, Erman, Sahir: Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt:1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1979.

Toprak, Ufuk: “Alman Ceza Hukukunda Düzenlenen Kasıt ve Yanılma Türlerine Dair Kısa Bir İnceleme”, Terazi Dergisi, Yıl:7, Sayı: 67, Mart, 2012.

Toroslu, Nevzat: Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınları, Ankara, 2009.

Tuğrul, Ceylani Ahmet: Cinsel Dokunulmazlığa Karşı Suçlar-Ensest İlişkiler, Ütopya Grafik, Ankara, 2010.

Yaşar, Osman, Gökcan Hasan Tahsin, Artuç Mustafa: Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, 1. Cilt, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

YENİ İNSANLA TANIŞMAK HUKUKUN GENEL İLKELERİ VE CEZA HUKUKUNUN GELECEĞİ ÜZERİNE BİR DENEME*

Özgür KÜÇÜKTAŞDEMİR**

ÖZET

Çağımız pozitif bilimlerin zaferini yeniden bize göstermekte, pozitif bilimler felsefenin egemenliğini sürdürdüğü birçok tartışma konusuna kendi ışığını tutmaktadır. Artık insan, doğa ve hatta bu doğanın parçası olan kendi türü üzerindeki egemenliğini hayal edilmesi bile güç noktalara taşımaktadır. Tüm bu gelişmelerin, toplumsal ilişkilere, devlet yapılarına ve otorite ilişkilerine gelecek yüzyıllarda yeni bağlamlar kazandıracığı, başta insan kavramına ilişkin kavrayışımız olmak üzere tüm çerçevelerimizi kırıp değiştireceği açıktır. Bu çalışmada, bilim ve teknolojideki gelişmeler ışığında, pozitif bilimlerin egemenliği altında bir toplum, devlet ve dolayısıyla hukuk düzeninin nasıl olabileceği irdelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada nörobilimdeki gelişmelerden yola çıkılarak modern hukukun temel postulatlarından biri olan “irade özgürlüğü” birçok boyutta reddedilmiş ve bu kavrama çok sınırlı bir yer tanınmıştır. İrade özgürlüğüne verilen bu son derece dar alan içinde kısaca “evrimsel etik” tartışmalarına değinilmiştir. Teknolojideki gelişmeler değerlendirilerek insan olabildiğince şeffaflaştırılmıştır.

Anahtar Kavramlar: Evrimsel hümanizm, Trans-hümanizm, Teknoloji, Hukuk, Ceza hukuku

I. GİRİŞ

Liberalizmin ve faydacı hukuk felsefesinin babalarından İngiliz iktisatçı ve filozof John Stuart Mill 1868 yılında Avam Kamarası’ndaki konuşmasında kendi buluşu olan “distopya” kelimesini dünya tarihi boyunca ilk defa kullandığında, ütopycıların düşüncelerinin başarısızlığa yazgılı olduğunu anlat-

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Dr. Öğretim Üyesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adalet Meslek Yüksekokulu, Ceza İnfaz ve Güvenlik Hizmetleri Programı. (kucuktasdemir@ankara.edu.tr)

mayı amaçlıyordu.¹ Bu yazğıdan ancak doğa yasalarına bağlı kalmakla kaçınılabildi. Öte yandan J. S. Mill'in Avam Kamarası'ndaki bu konuşmasından yaklaşık iki yüzyıl önce başka bir İngiliz Francis Bacon, salt bilimin ışığında, teknik gelişmeler aracılığıyla yönetilen, insanın doğa üzerindeki egemenliğini muştuladığı devlet ve topluma ilişkin "Yeni Atlantis" adlı bir ütopya kaleme almıştı. Bacon 1627 tarihli bu eserinde, bilginin güç olduğu, bilimle teknolojinin birleştiği, bilimle teknolojiden elde edilen gücün toplumsal hayatta kullanıldığı mitsel bir adaya dair bir ütopya yaratmıştı.²

Bacon, Mill'in söz ettiği yazğıdan kaçınamamış, ülkeleri bilim adamlarından oluşan bilim kurulları yönetmemiş, hatta 21.yüzyıla gelindiğinde büyük kitleler sözde bilimin etkisine girmiştir. Diğer yandan, çağımız pozitif bilimlerin zaferini yeniden bize göstermekte, pozitif bilimler felsefenin egemenliğini sürdürdüğü birçok tartışma konusuna kendi ışığını tutmaktadır. Artık insan, doğa ve hatta bu doğanın parçası olan kendi türü üzerindeki egemenliğini Bacon'ın hayal bile edemeyeceği noktalara taşımaktadır. Artık insan kendi üzerinde egemen olan doğa kanunlarına egemen olmaya başlamıştır.³ Tüm bu gelişmelerin, toplumsal ilişkilere, devlet yapılarına ve otorite ilişkilerine gelecek yüzyıllarda yeni bağlamlar kazandıracığı, başta insan kavramına ilişkin kavrayışımız olmak üzere tüm çerçevelerimizi kırıp değiştireceği açıktır. Böylelikle günümüzde teknolojinin gelişimi, yeni insan tasavvurları, değişen iktidar, hegemonya ve kontrol araçları ve bunların akla getirdiği temalarla⁴ bir ütopya vaadinden çok bir distopyayı andırıyor gibidir.

Bu çalışmada, bilim ve teknolojideki gelişmeler ışığında, pozitif bilimle-

¹ J. S. Mill, muhaliflerle alay ettiği konuşmasında, "Genelde ütopyacı denilen şey, gerçekleşmesi için fazla iyi olan şeydir; ama onların hoşlanır gördükleri şey gerçekleşmesi için fazla kötüdür." demiştir. (Ülger, Gürdal), "Ütopyadan Distopyaya", Distopya Hayal ile Gerçek Arasında (Ed. Ülger, Gürdal), Aya Y., 2018, (ss.9-30), s.12.

² «Kuruluşumuzun amacı şeylerin nedenlerini ve gizli devinimlerini öğrenmek ve mümkün olan her şeyi gerçekleştirmek için insan egemenliğinin sınırlarını genişletmektir.» Bacon, Francis: Yeni Atlantis, Say Yayınları, 2018, s.75. Hatta adayı yöneten efsanevi krallardan biri insanlığı ve politikayı birleştirmeyi düşlemiştir. (Bacon, s.60) Adayı yöneten topluluk akla genetik mühendisliğini getiren bir biçimde hayvan türleri üzerinde çeşitli biyolojik değişimler yaratma yeteneğine dahi sahiptir. (Bacon, s.78) Bu topluluğun yeteneklerinden biri de üstün bir duyu yanıltma beceresine sahip olmalarıdır. (Bacon, s.84)

³ Bu bağlamda Üçüncü Clarke Kanunu akla gelmektedir: "Yeterince gelişmiş bir teknoloji sihirden ayırt edilemez."

⁴ Distopyalarda hâkim olan temalar için bkz. Ülger, s.18 vd.

rin egemenliği altında bir toplum, devlet ve dolayısıyla hukuk düzeninin nasıl olabileceği öngörülme çabalanmıştır. Çalışmada, biyoloji bilimi, politika ve hukukun çakıştığı bir düzen kurgulanmıştır.⁵ Bu bağlamda günümüz hukuk düzenlerine egemen olan liberal hümanizm yerine, evrimsel hümanizm temel alınmıştır.⁶ Çalışmada nörobilimdeki gelişmelerden yola çıkılarak modern hukukun temel postulatlarından biri olan “irade özgürlüğü” birçok boyutta reddedilmiş ve bu kavrama çok sınırlı bir yer tanınmıştır.⁷ İrade özgürlüğüne verilen bu son derece dar alan içinde kısaca “evrimsel etik” tartışmalarına değinilmiştir. Teknolojideki gelişmeler değerlendirilerek insan olabildiğince şeffaflaştırılmıştır. Yeni bir insan kabulünden, yeni bir hukuk ve devlet düzenine ait çıkarımlarda bulunma amacı yakın ve orta gelecek sınırlı tutulmuştur.

Çalışma boyunca, bilim ve teknikteki mevcut gelişmelere bağlı kalınmış, hayallerden çok çıkarımlar kurgulanmaya çalışılmış, teknolojinin her geçen gün daha da yüksek hızda ivmelenerek geliştiği ve toplumsal hayat ile değerleri etkilediği, bu değişen/değişecek olan toplumsal hayata ilişkin ideolojik tartışmalara gebe, yasal belirsizliklerden başka bir şeyin görünmediği puslu bir geleceğin şimdisinde, Mill’in değindiği gibi distopyacı konumuna düşmemeye elden geldiğince özen gösterilmiştir. Buradaki geleceğe dair çıkarımların bir rüya mı yoksa kâbus mu, yoksa kabusa dönüşecek bir rüya mı olduğu; başka bir anlatımla bir ütopya veya distopya ile mi karşı karşıya bulunulduğu okuyucunun kendi yargısına bağlıdır. Aslında bu tip bir yargının kendisi de tartışılabilir. Çünkü hakikat, karşısındaki küçük bireysel gerçekliğimizden hep farklı olagelmıştır.

II. EVRİMSEL HÜMANİZMDE İNSANIN GELECEĞİ: NE BİR ÜTOPYA NE DE BİR DİSTOPYA

Yeni bir çağa giriyoruz. Bu çağ kimilerince iletişim, kimilerince bilgisayar

⁵ Evrimsel biyolojinin hukuka verebileceği katkılar hakkında görece eski tarihli bir çalışma için bkz. Alexander, Richard: “*Biology and Law*”, *Ethology and Sociobiology*, V.7, 1986, (ss.167-173), s. 172.

⁶ Bkz. Sommer, Marianne: *History Within*, The University Chicago Press, London, 2016, s.209.

⁷ Nörobilim ve bu bağlamda irade özgürlüğü üzerindeki tartışmalar ve yeni yeni literatüre giren “şeffaf insan” kavramı için bkz. Küçüktaşdemir: “*Nörohukuk ve Kusur (İsnat) Yeteneğine İlişkin Yeni Yaklaşımlar*” Nörohukuk ve Kusur (İsnat) Yeteneğine İlişkin Yeni Yaklaşımlar, Tam Bildiri, IV. Uluslararası Sağlık Hukuk Kongresi, Ed. Hancı & Ünver, Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Adli Bilimciler Derneği, Seçkin, Ankara, 2018, (ss.51-72).

çağı olarak adlandırılıyor. Çağ atlayışın eşiğinde nihai adlandırmayı gelecek kuşaklara bırakacak da olsak, bilimsel gelişmelerin ve bu gelişmeler sonucu ortaya çıkan teknolojilerin barındırdıkları güçlerin üstel büyüme gösterdiği bir zaman diliminde bulunduğumuzu unutmamalıyız.⁸ Bu yeni çağın eşiğinde olan bizler, yapay etten üretilen ilk hamburgerin yendiği haberini okuyor, üç boyutlu yazıcıların birçok eşyayı ürettiğini görüyor, ampute kişilerin biyoteknik uzuvlar⁹ elde edip bunları beyin dalgalarıyla kullanabildiğine tanık oluyor, EMI adlı yapay zekanın¹⁰ en iyi sanatçıların eserlerinden ayırt edilmeyecek “ruh sahibi” bestelerini dinleyebiliyoruz. O kadar büyük bir ivmelenmenin içindeyiz ki artık hayal gücümüzü beslemede bilimkurgu romanları yanında geleceği teknolojik gelişmelerden çıkarsamaya çalışan bilim insanı *fütüristler*den yararlanıyoruz. Geleceği kurgulamak, bilimkurgu romanlarının, distopya veya ütopyaların çalışması olmaktan çıkıyor, bilim insanlarının üzerinde felsefe yapabileceği bir konu haline geliyor. Ünlü bilim insanları veya mucitler popüler kültür öğeleri olarak karşımıza çıkabiliyor: Kurzweil, Dawkins, Hawking, Musk. vb. Diğer yandan, geleceğe ilişkin düşünce akımları gündeme geliyor: insan-sonracılık (*post humanism*), insan-aşkincılık (*transhumanism*). Böylelikle daha şimdiden başına farklı ön ekler koyarak hümanizmi türetebiliyor, insana yeni anlamlar yüklüyoruz. Tüm bunlar bile gelecekte kendi türümüze olan algımızın ne kadar da farklı olabileceğini gözler önüne seriyor ve evrimsel hümanizmin yeniden doğuşunu insanlığa müjdeliyor. Günümüze egemen olan liberal hümanizmin ve kimilerince hala savunulan sosyalist hümanizmin yanında evrimsel hümanizmle kimi okuyucu ilk defa bu yazıyla tanışacak olabilir.¹¹

Evrimsel hümanizmin öncüsü ve en bilinen adı, kendi hümanist dünya görüşünü evrimsel biyolojiyle bütünleştirmeye çalışmış olan bilim insanı ve düşünür Sir Julian Huxley'dir.¹² Huxley insanı dünyadaki en yüksek “eylem

⁸ Kurzweil, Ray: İnsanlık 2.0, 3. Baskı, Alfa, 2018, 20 vd. İvme ve tekillik için bkz. s.23 vd.

⁹ Bkz. Goodman, Marc: Geleceğin Suçları, Timaş, 2016, s.373 vd.

¹⁰ Harari, Yuval Noah: Homo Deus, Kolektif Kitap, 2016, s.338.

¹¹ Günümüzde hümanizmi üç alt akıma bölmek olanaklıdır. Liberal hümanizm, sosyalist hümanizm ve evrimsel hümanizm. Bunlardan sadece evrimsel hümanizm teizmden ilham alınan kavramlardan aridir ve insan evriminin teknolojiyle ilerletilerek (enhanced) insanın mükemmelleştirilebileceğini savunur. (Harari, s.228 vd.)

¹² Huxley'in düşünceleriyle ilgili gerçekleştirilmiş eleştirel bir çalışma için bkz. Derkx, Peter: “Evolutionary Humanism: Possibilities and Limitations of a Scientific Meaning Frame”, (https://repository.uvh.nl/uvh/bitstream/handle/11439/235/Derkx_Evolutionary%20Humanism_2000.pdf?sequence=1), s. 222. Ayrıca düşünürün kendi görüşleri

yeteneğine” sahip yaşam formu olarak ele alır ve amacı bu canlının kendi varlığına içkin eşsiz olanaklarını sonuna kadar geliştirilip kullanılmasıdır. İnsan yalnızca evrimsel olarak dünya üzerindeki en gelişmiş son ve baskın tür değildir aynı zamanda zekâ ve farkındalığa sahip bir varlık olarak artık evrimsel sürecin yöneticisidir. Öz olarak Huxley, ister kültürel, ister fizyolojik olsun, ister insana isterse de diğer canlılara ilişkin bulunsun, canlılığa ilişkin tüm gelişmelerle sosyal süreçlerin evrimsel biyolojiyle aynı işleyişe sahip olduklarını düşünüyordu. Her ne kadar zamanında bu akımın en ünlü temsilcisi, evrimi hatalı bir biçimde algılayan Naziler olsa da o günden bugüne biyologlar, insanlar arasında ufak farklılıklar dışında genetik temelli bir ırk üstünlüğünün bulunmadığını kanıtlayarak Nazilerin düşüncelerini bütünüyle çürütmüşlerdir.¹³ Ek olarak evrimsel biyolojide, Spencer’den alınan ve evrim denilince ilk akla gelen yanlış anlaşılma (başta Naziler) biçimlerinden biri *en uygun/güçlü olanın hayatta kalacağı* (survival of the fittest) olsa da *yeterince* iyi olanın hayatta kalması savlanır ve “yeterince iyi olma” aslında canlılar için çetin bir sınamaya değildir.¹⁴ Böylelikle, evrimsel biyoloji insanlığa yeni bir eşitlik anlayışını sunar ve bu günümüzdeki evrimsel hümanist akım tarafından da benimsenir. Hatta evrimsel hümanizm canlılığa odaklandığından doğanın korunmasına dahi katkıda bulunabilir.¹⁵ Kısacası, evrimsel hümanizm, evrimde her zaman yeni olasılıkların bilincini taşıyarak her zaman değişime açık, insanın bireysel özelliklerinin sonuna kadar geliştirilmesini amaçlayan, bunu toplumsal evrime taşıyan, böylelikle insanı daha yüksek varoluşsal örgütlenme düzeylerine, deneyim biçimlerine kavuşturmayı hedefleyen bir akımdır.¹⁶

Günümüz hukuk sistemi liberal hümanizm üzerine inşa edilmiştir. Peki, şimdiye kadar unutulmuş olan evrimsel hümanizmin hukuk sistemi nasıl olabilir? Evrimsel hümanizm, biyolojiden doğa yasaları çıkarsayarak bunları hukuk düzenine yansıtmaya çalışır. Örneğin, 1942 yılında Almanya’da yayın-

için bkz. Huxley, Julian S.: Evolutionary Humanism, Great Minds Series, Prometheus Books, 1992.

¹³ Harari, Yuval Noah: Homo Sapiens, Kollektif Kitap, 2015, s.233.

¹⁴ Elliot, Donald: “Law and Biology: The New Synthesis?”, Faculty Scholarship Series, 5101., 1997, (ss.594-624), s.599. Örneğin Kurzweil’e göre evrim, yükselen bir düzenle örüntü oluşması biçimdir. (Kurzweil, s.29) Evrimdeki her bir evre (Kurzweil altı evreye böler), ‘bilgi’ evrimini, daha ileri bir ‘dolaylama’ düzeyine giden bir paradigma değişimiyle sürdürür.

¹⁵ Derkx, s.229.

¹⁶ Bkz. Shermer, Michael: İyilik ve Kötülüğün Bilimi, Varlık, 2004, s.313.

lanan bir biyoloji kitabının, “Doğanın ve İnsanlığın Yasaları” adlı bölümünde şöyle der: “Biyoloji bize sadece bitkiler ve hayvanları değil, yaşamamızda izlememiz gereken yasaları da öğretir ve bunlara göre mücadele edip yaşamak için azmimizi kuvvetlendirir.”¹⁷ Günümüzde bu yasaları saptamada en büyük işlevi davranışsal biyoloji yerine getirir. Davranışsal biyolojinin gelişmesiyle beraber karşımıza iki düşünsel akım çıkmaktadır. Bunlardan biri evrimsel etik hareketidir ve değerlerin çeşitli bilim adamları tarafından ampirik olarak incelenmesine dayanır. Diğeriyse 1980’li yıllarda Margaret Gruter tarafından kurulan “biyoloji ve hukuk” hareketidir ve modern biyoloji biliminden elde edilen ilkelerin hukuka uygulanmasına yöneliktir.¹⁸

Evrimsel etikte ampirik bir biçimde ahlaki davranışın biyolojik kökenleri incelenir.¹⁹ Böylelikle aşkınlıktan uzak durulur; ahlaki duyarlılık ile davranışların, evrim denilen objektif bir gücün ürünleri olarak bireylerin dışında maddi bir insan evrenseli olarak var oldukları açıklanmaya çalışılır.²⁰ Bu bağlamda evrimsel etik çalışmalarında davranışsal biyoloji üzerinden hayvanlardaki ahlaki duyarlılık örnekleri saptanmaya çalışılır. Bunun en güzel örneklerinden biri primatlar üzerinde yapılan deneylerdir ve adaletsiz yiyecek dağıtımlarına karşı primatların tepki gösterdiği gözlemlenmiştir.²¹ Bu bağlamda genel olarak hayvan ve özel olarak insan davranışları üzerine yapılan çalışmalar, özgecilik ile işbirliğinin nasıl ve neden ortaya çıktığı konusunda derinlemesine bir kavrayış kazanmamıza yardımcı olabilir.²² Örneğin, bu alanda yapılan çalışmalar, özgeciliğin, soyun (türün) devamı olasılığını yükselttiği için, değerlerince bir arada yaşamayı sağlayan güven ve öngörülebilirliği sağladığı için ortaya çıktığını belirtmektedir.²³ Böylece evrimsel etik, felsefi analizlerden daha verimli bir biçimde öteki hayvanlara çeşitli ahlak dereceleri (veya ahlak öncesi) atfederek insan türünün ahlaki duyarlılıklarını nasıl oluş-

¹⁷ *Harari: Homo*, s.235.

¹⁸ Bkz. *Elliot*, s.596. Aslında biyoloji kavramı yerine, hayvan davranışlarını inceleyen etolojinin kullanılmasını gerektiğini ama bu kavramın kamuoyu tarafından bilinmediğini dile getirmektedir. (Bkz. *Elliot*, s.597)

¹⁹ Bkz. *Shermer*, s.320.

²⁰ *Shermer*, s.27. Antropolog Donald E Brown tarafından hazırlanan 373 evrensel insan özelliği için bkz. *Shermer*, s.328 vd.

²¹ Bkz. *Stufor*, Tom: “Haksızlık Duygusu İnsanları Nasıl Davranmaya İter?”, BBC Future, (https://www.bbc.com/turkce/haberler/2015/04/150420_vert_fut_adalet_duygusu)

²² Bkz. *Elliot*, s.608 vd.

²³ Bkz. *Elliot*, s.609.

turduğunu deneysel bilimler yardımıyla keşfetmeye çalışır.²⁴ Gerçekten de insandaki kökeni sosyal içgüdüye dayanan ahlak duygusu veya vicdan, gelişmiş dil yetisiyle beraber insanı diğer hayvanlardan ayırır.²⁵

Biyoloji, evrimsel etik aracılığıyla kimi hukuksal düzenlemelerde göz önüne alınacak değerleri bize sunulabilir ve böylelikle biyoloji dolaylı yoldan da olsa hukuka katkı sunmuş olur. Bu açıdan bakılınca hukuk, insanlara özgeci davranmak için bencil/çıkarıcı nedenler sunarak bir arada yaşamın temellerini koruyan, insana on binlerce yıl avcı-toplayıcı olarak yaşamının kazandırdığı yetenekleri kazandıran, şu andaki dünyaya adapte olmasını sağlayan insanın kendine yarattığı evrimsel bir protezdir.²⁶ Öte yandan davranışsal biyoloji, kompleks bir sistem olarak hukukun biyolojik modellerle karşılaştırılarak farklı bakış açılarıyla sistemleştirilmesinde, insan varlığına ve özüne ilişkin yeni bir doğal hukuk anlayışına temel yaratılmasında etkinlik gösterebilir; son kertede etkin bir hukuk sisteminin yaratılmasına katkıda bulunarak, sayılan bu üç biçimde hukukla bağdaştırılabilir.²⁷ Kısacası, insan davranışları ne kadar iyi anlaşılırsa o kadar etkin bir hukuk düzeni kurulacağı gayet açıktır ve insan davranışlarının incelenmesinde sosyal ve beşeri bilimlerin sözü olduğu kadar davranışsal biyolojinin de söyleyecekleri vardır.²⁸

Evrimsel hümanizmin yeniden doğuşu, sadece biyolojiyle hukukun, siyaset biliminin, etiğin arasında köprüler kurulması hayalini yeniden canlandırmamıştır. Teknolojik gelişmelerle birlikte başta da belirttiğimiz gibi yeni bir insan tasavvuru da gündeme gelir. Bu tasavvurlar: “trans- hümanizm” ve “post-hümanizm” başlıkları altında ele alınmaktadır. Hatta farkında olmasak da günümüz toplumu, trans-hümanist idealleri her geçen gün daha fazla içselleştirmektedir. Makine insan ara yüzleri, Alzheimer hastalarının beynine takılan çipler²⁹, doping alan atletler, hatta anti-depresanlar bile bu kapsamda düşünülebilir.

Trans-hümanizm (insan aşkıncılık), 90’lı yıllarda ortaya çıkan, insanın

²⁴ *Shermer*, s. 36 vd.

²⁵ Ahlak duygusunun gelişimi için bkz. *Shermer*, 306 vd.

²⁶ Bkz. *Elliot*, s.610.

²⁷ *Elliot*, s.600.

²⁸ Jones, Owen/ Goldsmith, Timothy: “Law and Behavioral Biology”, *Columbia Law Review*, V.105, 2005, (ss. 405-502), s.499. Hukuk ve davranışsal biyoloji konusunda daha ileri bilgi için bkz. *Jones/Goldsmith*, a.g.m.

²⁹ Bkz. Cohut, Maria: “Alzheimer’s: Brain implant could improve cognitive function”, (<https://www.medicalnewstoday.com/articles/320792.php>).

-hatta tüm zeki canlılığın- evriminin sürekliliğinin etkin bir biçimde sağlanmasını ve hatta bu sürecin hızlandırılarak insan türünün yükseltilmesini amaçlayan, insan doğası ve yeteneklerinin sınırlarının bilim ve teknoloji yardımıyla aşılabileceğini savunan ve böylelikle yaşamı teşvik eden entelektüel bir harekettir.³⁰ Bu hareketin düşünsel kökenleri evrimsel hümanizmine dayanır.³¹ Bu hareketin önde gelenlerinden Nick Bostrom, hareketlerinin tarihsel kökenlerinin, eski mitlerdeki ölümsüzlük arayışlarında bulunabileceğini, bu köklerin Sümer'lere kadar götürülebileceğini ileri sürmektedir. Nietzsche'nin üst insan tanımının, trans-hümanizm ile bağdaşabileceği de düşünülür.³² Trans-hümanizmin belki de en büyük düşünsel etkisi, insanın ontolojik bütünlüğünün sorgulanmasına yol açmasında yatar.³³ Trans-hümanizm insanlara ne yapmaları gerektiğine yönelik bir özgürlük sunmaz; aynı zamanda onlara ne olmak istediklerine yönelik morfolojik bir özgürlük de vaat eder.³⁴ Trans-hümanizm akımının önde gelen isimlerinden Ray Kurzweil'e göre 21. Yüzyılın ilk yarısını tanımlayacak üç devrim yaşanmıştır. Bunlar, genetik, nano-teknoloji ve robotbilimdir.³⁵

Geleceği genetik ve biyo-mühendislik, nörobilim, makine-insan arayüzleri³⁶, siber dünya ve sanal gerçeklik, yapay zekâ, teknolojik tekillik ve teknik bir aksaklık olarak görülebilecek ölümün giderilmesiyle yeryüzünde dolaşacak olan yaşlanmayan insanlar belirleyecektir. Böylelikle insanın yeniden tasarlanması hayal edilmektedir.³⁷ Bu doğrultuda "trans-human" tarihsel bir olgu olarak ele alınabilir; teknolojik, medikal, bilişimsel ve ekonomik ağlar

³⁰ Franco, Alexandra: Symposium Article: Transhuman Babies and Human Pariahs: Genetic Engineering, Transhumanism, Society and the Law, Children's Legal Rights Journal, V.37:2, 2017, (ss. 185- 218), s.192. Bu hareketin önde gelenleri Max Moore, Nick Bostrom ve James Hughes adlı bilginler olup, harekete popülerliği kazandıran Ray Kurzweil olmuştur.

³¹ Jougoux, Philippe: "Frankenstein and the Law: Some Reflexions on Transhumanism", 2015, (https://www.researchgate.net/publication/278714983_Frankenstein_and_the_law_some_reflexions_on_transhumanism), s.1.

³² Franco, s.192.

³³ Fuller, Steve: "Transhumanism and the Future of Capitalism: The Next Meaning of Life", 1.5.2017, (blogs.lse.ac.uk/europpblog/2017/01/25/transhumanism-and-the-future-of-capitalism/), s.1 vd.

³⁴ Fuller, s.2.

³⁵ Kurzweil, s.295.

³⁶ Kurzweil, s.281.

³⁷ Kurzweil, s.452 vd.

içinde insanın merkezliğini yitirdiği geleceğe ait bir dönemi işaret eder.³⁸ İnsan kendi yarattığı teknoloji ile birleşecek, o teknoloji içinde kendi insanlığını belki de yitirecek ama kesin olarak ikincil bir planda yer alacaktır.

Geleceğe yönelik hümanist düşünce akımları, trans-hümanizmle de sınırlı kalmamaktadır. Yapay zekanın, bilgisayar teknolojilerinin ve genetiğin gelişimiyle beraber, post-hümanizm (insan sonracılık) da düşünce akımları arasında yerini almıştır. Bu düşünceye göre, yapay zekâ yeterince gelişmeyecek bile olsa, insan yetenekleri o derece radikal bir biçimde geliştirilebilir ki artık karşımızda bir insan değil, farklı insan sonrası varlık belirecektir.³⁹ Yapay zekâ geliştiğinde veya insan zihinleri makinalara aktarılabilirdiğinde organik varlıkların yerini ortak atası insanlar olan silikondan (çiplerden) varlıklar dahi alabilir. O kadar ki Kurzweil, çok ileride fiziksel olan ile sanal gerçeklik arasında ayrıma gitmenin olanaksız hale geleceğini, insan türünden geriye sadece zihinsel erimi genişletme arzusunun kalacağını rahatlıkla ileri sürebilmektedir.⁴⁰

Bu düşünce hareketlerine bakıldığında, Heidegger'in altını çizdiği üzere teknoloji çağımızın (teknoloji çağı) dünya görüşü haline geldiği nettir.⁴¹ Gerçekten de özne olan da nesne olan da doğa da insan da teknoloji tarafından çerçevelenmiş ve her an hesaplanarak düzenlenmek için el altında bulunur hale gelmiş olabilir; teknolojinin özünün en belirgin görüldüğü yer, hiçbir nesnenin kendi içinde önemli olmadığı her şeyin düzenlenebilir olduğu bir alan olarak makineler değil de artık benzer nitelikteki yükseltilmiş (upgraded) insanlar⁴² -artık onlara insan diyebilirsek- olabilir.⁴³ Geleceğin yeni insanı bu teknolojik aletlerle sadece kuşatılmamış, onlarla birleşmiş, yeniden üretilebilecektir. Hatta belki de öznelikten sıyrılarak nesneden ibaret olacaktır.

Görülebileceği üzere trans-hümanist ve post-hümanist akımlarla insan,

³⁸ Dolcerocca, Özen Nergis: "Tekno-Distopyaların Cinsiyeti: Ovidius'tan Westworld'e İnsansonrası Yaratılış Mitleri", *Cogito*, YKY, S. 90, 2018, (ss.183-200), s.186.

³⁹ *Franco*, s.193.

⁴⁰ *Kurzweil*, s.23.

⁴¹ Teknolojinin insanı, sosyal, mübadele ve üretim ilişkilerini değiştirdiği bir çağdayız. Sosyal medya üzerinden sosyalleşiyor, 3D yazıcılarla eşyalar üretebiliyor, gen bilimi üzerinden tasarlanmış bebekleri hayal edebiliyoruz. Trans-hümanizmden, post hümanizmden bahsediyoruz.

⁴² Bu yönüyle "Upgrade" (2018) adlı film ilgi çekicidir.

⁴³ Bkz. *Tonyalı*, Zehra: Martin Heidegger'in Teknoloji Yorumu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005, s.82 vd.

biyopolitik⁴⁴ açıdan tıbbın değil, mühendisliğin konusu haline gelmektedir. Foucault'a göre tıp biyopolitik bir stratejidir; biyopolitika ise nüfusun yaşam süreçlerine özgü karakteristik fenomenlerin nasıl rasyonelleştiğini ifade eder.⁴⁵ Biyopolitikayı artık doğrudan mühendislik belirleyecek, yaşam mühendisliğin bir konusu olacaktır. Artık hastalıklar teknik aksaklıklar olarak görülür; şifadan değil, insanın biyokimyasal sisteminin analiz edilerek teknik aksaklıkların çözümüne dayanan bir plandan söz edilebilecektir. Böylelikle insan bir mühendislik projesi olarak hesaplanabilir ve yeniden "tasarlanabilir" ya da yükseltilebilir.

Dikkat çekmek gerekir ki, hümanizmin egemen olduğu çağda biyoloji biliminin geliştiği görülecektir. Evrimsel hümanizm başlığı altında değerlendirilebilecek olan ve günümüzde yeni yeni doğan iki akım olan trans-hümanizm ve post hümanizm ise gelişen teknolojiyle kendi egemen bilim dallarını yaratabilir. Trans-hümanistler için siborg mühendisliği, post-hümanistler içinse insan olmayan varlıkların mühendisliği önemli hale gelebilir. Bu açıdan siborg (cyborg) imgesi, insanlığın teknolojik geleceğini düşünmek için alternatif bir işaret olarak belirir; zira dışsallaştırılmamış bir teknolojinin ve insanlığın yenileyici bir imgelemine sunarak geleceği bize ulaştırır.⁴⁶ Olasıdır ki insan ölümle ilişkisini ve zaman algısını bile değiştirebilecektir.⁴⁷ Kesin olarak söylenebilecek tek şey yeni insanın (Kurzweil'in deyimiyile insanlık 2.0) yeni bir toplumsal düzeni beraberinde getireceğidir. Bu yeni toplumsal düzenin veya bu düzene geçiş süreçlerinin nasıl olabileceğini kestirmek, geleceğin olası hukuksal düzenini şimdiden tartışmak çok ileride teknolojik bir distopyada yaşamak istenmiyorsa bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira, distopyalarda hukukun oynadığı rol göz alıcıdır ve sosyal tahakkümü ebedileştiren, fazlasıyla teknik bir düzen olarak kendini açığa çıkarır.⁴⁸ Distopik toplumlar temel hakların bulunmadığı son derece otoriter veya totaliter düzenin altındadır. Yeni insanın temel haklarını ve yeni düzenini hayal etmek

⁴⁴ Biyopolitikayla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz.

⁴⁵ Arpacı, Murat: "Foucault, Biyopolitika ve Biyotarih: Tarihsel Çalışma Alanları Olarak Tıp, Beden ve Nüfus", *Vira Verita*, 2016/1, (ss.80-97), s. 81-82.

⁴⁶ Bkz. Tranter, Kieran: "Terror in the Texts: Technology-Law-Future", *Law and Critique*, V. 13, 2002, (ss.75-99), s.95.

⁴⁷ Bkz. Tanyeri, Elifsu: Steigler "Düşüncesince Birlikte Yaşamın Krizi: Distopya, Robotlar ve Farmakolojik Teknoloji", *Cogito, YKY*, S.90, 2018, (ss.63-77), s.70.

⁴⁸ De Moura Costa Matos, Andityas Soares: "Law, Literature and Cinema: An Essay on Dystopic Movies", *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, V.4-1, (ss.40-47), s. 41.

ve tartışmak, bir distopyadan kaçınabilmek için önemli olduğu gibi çağımızın kurgularını kuş bakışı görmemizi sağlayan ufuk açıcı bir deneyim olabilir.

III. DEĞİŞEN TEKNOLOJİ, İNSAN, ÜRETİM, MÜBADELE VE İKTİDAR İLİŞKİLERİ ÇERÇEVESİNDE GELECEĞİN HUKUKU

İnsanın kendisine ve doğaya ilişkin anlayışı çağdan çağa değişiklik göstermiştir. İnsanlığın avcı ve toplayıcı olduğu dönemde animist inanç yaygın ve insan kendini doğanın diğer canlılarla eşit bir parçası olarak görürken, tarım toplumuyla beraber bitkiler yetiştiren ve hayvanları evcilleştiren insan, bu canlıları kontrol ettikçe kendisini doğanın egemeni olarak değerlendirmiştir. Sanayi devrimi ve buna bağlı olarak sanayi toplumundaysa insan bir makineye benzetilir. Günümüz bilgi toplumundaysa insan bir algoritmaya benzetilmektedir.⁴⁹ Bir sonraki adımda, yapay zekanın tüm gelişmişliğiyle karşımıza çıkacağı geleceğin toplumu için “Toplum 5.0” kavramını kullanıyoruz ama bu toplumun nasıl bir toplum olabileceği konusunda henüz ancak tahminlerde bulunabiliriz. Bu toplumda, insan kavramına verilen anlamın, ortak anlatıların, üretim ve mübadele ilişkilerinin eskisinden çok farklı olacağı açıktır. Teknolojiyle bütünleşmiş geleceğin insanını günümüzden geleceğe adım adım hayal etmeye başlayabiliriz ve bununla uğraştığımızda hukukun temel ilkelerine ilişkin ortaya çıkabilecek sorunları düşünmek hiç de zor değildir.

Modern hukuk, statü hukukundan, insanın özgür iradeye sahip olduğu kabul edildiği ve bu nedenle diğer insanlarla eşit olarak görüldüğü sözleşme hukukuna evrimin eseridir.⁵⁰ Toplumsal sözleşme kavramı, anayasaların ve yasaların milletin iradesini yansıttığı kabulü, objektif sorumluluktan subjektif sorumluluğa geçiş hep bu evrimin sonuçlarıdır. Buna karşın nörobilimdeki ilerlemeler insandaki özgür iradenin varlığını sorgulanabilir kılmaktadır.⁵¹ Özgür iradeye ilişkin kabullerin sarsılması, insanın yapay zekâ ve makinalarla bütünleşmesi kanımızca yeni bir evreye geçişle sonuçlanacaktır. Birbirleriyle sözleşme yapmaktan ziyade, birbirleriyle veri paylaşarak algoritmik işlemler

⁴⁹ Bkz. *Harari*, *Deus*, 95.

⁵⁰ Bkz. Rehbindler, Manfred: “Sosyal Devlet Yolunda Hukuk Yapısı Değişimleri, Statü-Sözleşme-Rol”, Çev. Hikmet Sami Türk, s.97-98. (<http://www.acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1241/1837.pdf>)

⁵¹ Bu bağlamda önemli bir deney için bkz. Koenig-Robert, Roger / Pearson, Joel: “Decoding the Contents and Strength of Imagery Before Volitional Engagement”, *Nature, Scientific Reports Volume 9, Article Number: 3504, 2019.*

yapan taraflar ortaya çıkabilir. Bunu algoritmik hukuk (hukuk demeye hala ihtiyacımız kalırsa) olarak adlandırmanın olanaklı olduğu düşünülebilir. Zaten halihazırda kimi ticari işlemler, algoritmik işlemlere dönüşmüş durumdadır⁵² ve algoritmik düşünme biçimlerinden söz edilmektedir.⁵³

İnsan türünün özgür iradeye sahip ve rasyonel bir varlık olarak kabulü, statü hukukundan çıkışla birlikte her insanın insan olmaktan gelen haklarının varlığına olan inancı ve dolayısıyla her insanın eşit olduğu düşüncesini ortaya çıkartmıştır. Buna karşın, teknolojik gelişmeler bu düşüncüyü de sorgulanabilir kılmaktadır. Geleceğin insanının biyonik parçalarla, üretilmiş organlarla, kendi beyin sinir sistemini algılayan makine-insan arayüzleri ile en azından bütünleşeceği kesindir. Bu teknolojik araçlar, onun yeteneklerini kesin bir biçimde sadece geliştirmeyip aynı zamanda genişletecek ve yaşam süresini net bir biçimde uzatacaktır. Haliyle bu parçaların elde edilmesi belirli bir maddi gücü veya olanakları gündeme getirebilecektir. Yeni teknolojilere ellerindeki maddi güç veya sair erklerle ulaşmış olan, yükseltilmiş veya belki de yaşlanmayacak insanlarla diğer insanlar arasında bir eşitlikten söz etmek olanaklı mıdır?⁵⁴ Başka bir açıdan biyonik parçalarla, çiplerle donatılmış bir insan sınıfını farklı bir insan türü olarak mı görmek gerekecektir? Gerçekten de insanların kendilerini yükseltebilecekleri teknolojiler piyasada yer aldığında, bu ürünleri kendileri üzerinde kullanabilen insanlarla diğer insanlar arasında ciddi farklılıklar doğacağı çeşitli filozoflarca savunulmaktadır.

Buna karşın kimileri bu tür savlara karşı çıkararak yükseltilmiş insanların diğer insanlardan ayrı hak ve yükümlülüklerin sahibi olacağını, eşitliğin de zaten tam da bu demek olduğunun altını çizmektedir.⁵⁵ Bu iyimser görüşe göre, trans-hümanizm belki de yeni bir eşitlik anlayışına kapı aralayabilir. Çünkü başta da belirtildiği gibi trans- hümanizm ne olduğumuzla değil, o anda ne olacağımızla ilgilenir ve trans-hümanistlerin morfolojik özgürlük

⁵² Algoritmik işlemler, yatırım firmaları tarafından, önceden belirlenmiş bir stratejinin programa dökülerek yazılmasının ardından insan müdahalesi olmadan yapılan alım-satım işlemleri olarak tanımlanmaktadır. (Bkz. <https://www.gedik.com/hizmetler/algoritmik-islemler>)

⁵³ Bu konuyla ilgili bir sempozyum ilanı için bkz. Algoritmik Düşünme ve Kodlama Eğitimi, Türkiye Bankalar Birliği, 13/09/2018, (<http://egitimkatalogu.tbb.org.tr/Seminer/Detay/1738/6988/algoritmik-dusunme-ve-kodlama-egitimi>).

⁵⁴ Bu bağlamda “*Elysium*” (2013) adlı sinema filmi başarılı bir distopik bilimkurgu filmi olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁵⁵ *Jougleux*, s.6.

arayışı, onları toplumun dışlanmış kesimleriyle buluşturabilir.⁵⁶ En iyimser görüşte dahi yükseltilmiş insanların farklı bir hukuksal statüye sahip olacakları öngörülmektedir. Bize kalırsa, yükseltilmemiş bildiğimiz insanın kendisi, yükseltilenlere göre farklı, eski, bunların yanı sıra önemsiz, gereksiz bir tür olarak görülebilir. (Nitelikli-adi farkı gibi)

Bu noktadan itibaren bir an için insanı yükseltebilecek teknolojilere her insanın sahip olabildiğini hayal edelim. Bu teknolojilere sahip olan insanlar, beyinlerine çipler taksınlar⁵⁷, bu çipler yapay zekayla desteklensin, bu insanlar aynı zamanda genetiğiyle oynanarak⁵⁸ tasarlanmış olsunlar ve yine bu sayede yaşlanmasınlar. Böylece trans-hümanizmle beraber şu soru karşımıza çıkar: insanın bir özü var mıdır? Fukuyama, trans-hümanizm akımının insanın özüne ilişkin büyük bir tehdit oluşturduğu, bu tehdidin gerçekleşme olasılığı arttıkça liberal hümanizmle birlikte ortaya çıkan, insan haklarına ve eşitliğine dayanan kabullerin sarsılacağını ileri sürmektedir.⁵⁹ Trans-hümanizmin yarattığı bu tehdide karşı kimi düşünürler, gene evrimsel hümanizmin biyolojik insanlık anlayışına dayanarak insan haklarını temellendirmeye çalışmakta ve insanın ontolojik bütünlüğünü savunmaktadır.⁶⁰ Diğer yandan insanın zaten bir özünün bulunmadığını, bunu tarif etmenin imkansız olduğunu savunmak da olasıdır. Teknolojiyle birlikte insanın evrimsel biyolojik yapısına insan tarafından müdahale edildikçe, bu yapı bölümlenmeler altında tasnif edilip düzenlendikçe değişmeyen tekil bir özden söz edilebilmesi olanaksız hale gelebilir. Bu açıdan bakıldığında gelecekte insanın özünün ne olduğuna ilişkin anlam karmaşasının daha da artacağı açıktır. Böylece karşımızda eğer ileride mümkün olursa çok gelişmiş bir yapay zekaya kişi statüsü verilip verilmeyeceği her an belirebilir. Tabi bundan önce hayvan hakları henüz daha gelişme aşamasındadır. Daha net bir soruyla ifade edersek, hukukta kişi statüsü neye

⁵⁶ Bu bağlamda farklı bir görüş için bkz. Fuller, Steve: "Morphological Freedom and the Question of Responsibility and Representation in Transhumanism", *Confero*, V.4, N.2, 2016, (ss.33-45).

⁵⁷ Şimdilik, Alzheimer hastalarını iyileştirmek amacıyla geliştirilen NeuroLink ve Kernel teknolojileri örnek gösterilebilir.

⁵⁸ Genetik mühendislik teknolojilerinin gelişimiyle beraber insan genetiği üzerinde yapılabilecek değişikliklerin meşruluğuna veya gayrimeşruluğuna ilişkin çok geniş bir literatür vardır ve bu başka bir çalışmanın konusudur. Burada sadece gelecekteki senaryoların genel sistem üzerindeki etkileri öngörülmeye çalışılacaktır.

⁵⁹ Fukuyama'dan aktaran *Franco*, s.194.

⁶⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. *Franco*, s.194.

göre tanımlanacaktır? Çalışmanın devamında da açıklanacağı üzere kanımızca ileride kişi statüsüne gereksinim duyulmayacaktır.

İnsanın özü net bir içerikten yoksun kalacağına göre insan onurundan söz edilebilecek midir? Gerçekten de insan onurunun halihazırda günümüzde net bir tanımı yoktur ve bu nedenle kavram kendisini kullanan düşünüre göre, insanın otonomisini, yani karar verme özgürlüğünü veya vücut bütünlüğü ile yaşam hakkını veyahut tür olarak insanlığın menfaatlerine göndermede bulunmak için kullanılmaktadır.⁶¹ Öyleyse insanın özünden ve insan onuru kavramlarından tüm bu dile getirilenlerden sonra iki unsur kalmaktadır: varlığını sürdürebilmek için yeteneklerini arttırmaya yönelik istenç⁶² ve bu istencin özerk bir biçimde ortaya çıkmış olması. Peki ileride zihinsel erimi genişletme arzusu, arzu olmaktan çıkıp bir algoritma tarafından hesaplanan bir çıktıya dönüşebilir mi? Bu noktada karşımızda irade özgürlüğü yine önemli bir kavram olarak belirir. Kanımızca insan onuruna ve özüne ilişkin tartışmaların gelip dayanacağı nihai yer burasıdır. Öte yandan günümüz teknolojilerinin vaat ettikleri bu kavramı da sorgulamaya açmıştır. En azından nörobilimde iradenin özgürlüğüne dair herhangi bir bulguya kesin olarak rastlanmış ve irade özgürlüğünün varlığı kanıtlanmış değildir.⁶³ Üstelik günümüzde, benliğin dahi ölçülebilir olduğu görüşü şimdiden ortaya çıkmıştır⁶⁴ (*The Quantified Self*). Belki bir gün insan zihninin yazılımdan ve doğaldır ki silikondan replikası dahi yapılabilir.⁶⁵ İrade özgürlüğüne ilişkin tartışmalar başka bir çalışmanın konusudur ve günümüzde bitecek gibi de değildir. Aslında, bilinçaltı mesajlarla etkilenmeniz, ruhsal hastalıkların tedavisinde kullanılan ilaçlar, hormonların kişiliğimizi etkilemesi bile irade özgürlüğünün varlığını kuşkulu kılmaktaysa da hiç bulunmadığını söylemek için henüz erkendir. Öte taraftan insanların gözünden kaçan bir husus vardır ki, özgürlük kısmi

⁶¹ Bu bağlamda bkz. *Jougleux*, s.4.

⁶² Bir önceki bölümde de dile getirildiği üzere Kurzweil bunu zihinsel erimi genişletme arzusu olarak tanımlamaktadır.

⁶³ Birçok nörobilimci irade özgürlüğünün bir kurgudan ibaret olduğunu düşünmektedir. İrade özgürlüğüyle ve nörbilim çalışmalarıyla ilgili olarak bkz. Nörobilim ve bu bağlamdaki tartışmalar için bkz. *Küçüktaşdemir*, (ss.51-72).

⁶⁴ *Harari*, *Deus*, s.344.

⁶⁵ Solucan beyninin yazılımdan bir replikası yapılmış ve bir makineye dönüştürülmüştür. Bu makine aynı bir solucan gibi davranmaktadır.

(Bu deney için bkz. https://www.wsj.com/video/scientists-upload-worm-mind-into-a-lego-robot/EF23D2FF-8292-4F47-A8E8-089DAE76410A.html?fbclid=IwAR3S-BkWSR8_fsWY_ZQkK_Y2DbETwFzL-jlEqueylZKELZ9j-WbDA0gr6kI)

de olsa bir mahremiyet ve öngörülemezlik gerektirir.⁶⁶ Başka bir anlatımla belki de özgürlük için son kertede sadece size ait bir alana gereksinim vardır.⁶⁷ Düşüncelerinizin okunduğunu düşünün, özgür iradeniz ne işe yarar? Aslında bu durum birey inşasının getirdiği nesneleşme sürecini⁶⁸ açığa vurmaktadır. Belki de insan trans-hümanizm ile birlikte sadece veri işleyen bir makineye dönüşecektir. Bu konuya çalışmanın devamında ceza hukuku bağlamında yeniden değinilecektir.

Günümüzde, bilim insanları düşünceleri okumaya her geçen gün yaklaşmaktadır.⁶⁹ İnsanın bütünleşeceği implantlarla hormonlarına, beyin dalgalarına, kalp atışlarına, salgıladığı fenomenlere kadar izlenmesinin -hele de yapay zekâ gelişince- çok kolay olacağı doğrudan akla gelebilir. İnsan, elektronik algoritmalarından oluşan bir ağ içinde sürekli takip edilen biyokimyasal bir mekanizma bütünü olarak görülmeye başlanabilir.⁷⁰ Gözetim teknolojilerinin gelişimi, özel hayata ve özgürlüğe yönelik etkileri, klasik distopya motiflerinin geleceğin insanının hayatında ortaya çıkabileceğini düşündürmektedir.⁷¹ Örneğin Çin, yapay zekâyla desteklediği yirmi milyondan fazla kameradan oluşan bir gözetleme ağını şehirlerine kurmuştur.⁷² Geleceğin dünyasında özel hayatın hangi koşullarda özel olduğundan söz edilebilecektir? Burada yeni insanın özerk olarak başkalarıyla veri paylaşıp paylaşmayacağı meselesi ortaya

⁶⁶ Ayrıntılı bilgi için kz. *Mau*, Steffan: *The Metric Society: On the Quantification of the Social, Polity*, US, 2019.

⁶⁷ Bu noktada akla, Decartes'ın ünlü deyişi "cogito ergo sum" gelmektedir.

⁶⁸ Bu bağlamda bir roman incelemesi için bkz. Kösem, Cansu: "Sistemin Çarklarında Erimek", *Distopya Hayal ile Gerçek Arasında* (Ed. Ülger Gürdal), Aya Y., 2018, (ss. 71-83), s.81.

⁶⁹ Bkz. Dillow, Clay: "Mind-Reading Scanner Could Record and Analyze Dreams, Says Brain Researcher", *Popular Science*, 2010, (<https://www.popsci.com/science/article/2010-10/mind-reading-dream-recorder-could-lend-insights-brain-function-even-if-it-doesnt-record-dreams>). Ayrıca bkz. Sputnik, Zihin Okuma Teknolojisinin Önü Açıldı, (16:36 02.05.2016, <https://sptnkne.ws/kKgY>).

⁷⁰ *Harari*, *Deus*, s.343.

⁷¹ *Tranter*, s.90.

⁷² Bu haber için bkz. Sönmez, Semih: "Çin, lise öğrencilerini yapay zekalı kameralarla takip edecek, Dünya Halleri", 21.05.2018, (<https://www.dunyahalleri.com/cin-lise-ogrencilerini-yapay-zekali-kameralarla-takip-edecek/>). Ayrıca bkz. Habertürk, Çin'den yapay zekalı, 20 milyondan fazla kameralı dev gözetleme ağı, (<https://www.haberturk.com/cin-yapay-zeka-kullanan-ve-20-milyondan-fazla-kameraya-sahip-bir-gozetleme-agi-kurdu-1652595-ekonomi>, 28.09.2017 - 16:50).

çıkartır.⁷³ Daha üstün teknolojik yeteneklere sahip olan varlıklar tarafından bu veriler elde edilebilir. Hafıza transferi⁷⁴ ve siber gerçeklik temel bir insan hakkı olan özel hayatı yeniden tartışmamıza neden olacaktır ve doğaldır ki insan onurunun tartışılacağı bir zaman diliminde özel hayata ilişkin anlamlandırmalar da değişecektir. İnsanın düşüncelerinin mahremiyeti onun özgürlüğü demek olabilir. Bunu kaybetmesi, düşünce özgürlüğünün kaybolması hatta zihnin kontrol edilmesini getirebilir. Kaldı ki zihin kontrolü üzerinde ayrıca çalışmalar yapılmaktadır.⁷⁵ Bu düzlemde İnsan zihni üzerindeki kontrol çalışmaları aslında neo-liberal bir distopyayı yansıtır.⁷⁶

Görülebileceği üzere, “insan”, “irade özgürlüğü”, “insan onuru”, “eşitlik” ve “özel hayat” kavramlarını yeniden ele almamız gerekmektedir. İnsanın değişimi, örneğin yaşlanmayan bir toplumu oluşturduğunda hukuk sisteminin temellerinden değişmesine neden olabilir ve etkilerini, aile hukuku, miras hukuku, sosyal güvenlik hukuku gibi alanlarda doğrudan gösterebilir.⁷⁷ Böyle bir gelecekte, organik varlıklarının yerini silikon varlıklar, paranın yerini enerji, eşyaların yerini veriler kolayca alabilir.

Teknoloji kısa vadede, üretim ve mübadele ilişkilerini de değiştirecektir. Günümüzde insanlar bilgisayarlar aracılığıyla evlerinden çalışabilmektedirler. Gelecekte yapay zekaya sahip robotlar belki de yeni kölelerimiz olacak ve eski Romalılar gibi kimimiz çalışmaya gereksinim duymayacak. Haliyle iş

⁷³ Gelecekte hackerların beyin implantları üzerinden kişilerin hafızalarını hackleyebileceklerine ilişkin bir tartışma için bkz. Cuthbertson, Anthony: “Hackers Will Soon Be Able To Manipulate People’s Memory Through Brain Implants, Researchers Warn”, Independent, 2.November.2018, (https://www.independent.co.uk/life-style/gadgets-and-tech/news/brain-implants-hackers-memory-neurostimulators-cyber-security-privacy-manipulate-memories-kaspersky-a8611361.html?fbclid=IwAR1OBlZEhtkl2cdtkOVNiI4JWre8-0212xJ7k1GWEJfBEoZa_UU01sazs).

⁷⁴ Salyangozlar üzerinde gerçekleştirilen bir hafıza transferi deneyi için bkz. McFarlang, Usha Lee: “Memory transferred between snails, challenging standard theory of how the brain remembers”, Stat, 15.04.2018, (https://www.statnews.com/2018/05/14/memory-transfer-between-snails-challenges-standard-theory/?fbclid=IwAR3jFR-4gPFZUCNOpxgz_nOB6LWUcCnvIMxOvmu2FZRqkN3CdOSl3a04L0PU).

⁷⁵ Hayvanlar üzerinde gerçekleştirilen bir zihin kontrolü faaliyeti için bkz. Andrew, Whalen: “How The CIA Used Brain Surgery To Make Six Remote Control Dogs”, Newsweek, 12/7/18, (<https://www.newsweek.com/cia-mkultra-documents-files-remote-control-dogs-1250519?fbclid=IwAR1D6Qml18fjseu3UN-zVaxBnlmO9SeheMkAzqTQhQekXX6V0gRlP-O8Tks,7.24PM>).

⁷⁶ *Aşkaya*, s.56.

⁷⁷ *Jougleux*, s.11.

hukukunun kuralları belki de yeniden yazılacak. Üç boyutlu yazıcılarla istediğimizi üretebileceğimizde, bir şeyin maddi varlığından ziyade tasarımı, başka bir anlatımla fikri mülkiyeti daha değerli bir duruma gelebilecektir. Bunu sanal dünya ve yarattığı sanal gerçeklik de besleyebilir. Hırsızlık gibi özellikle malvarlığına yönelik kimi antik suçların yerini bilişim suçları ve fikri mülkiyet ihlaline yol açan suç fiilleri alabilir. Robotlarla beraber insanların ekonomiye katkısı da azalacağından belki de sosyal haklara giderek daha az özenilecektir. Bunun yerini robotlara nasıl davranılması gerektiğine yönelik yönergeler alınacak, insanların robotlara yükümlülüklerinden bahsedilebilir olacaktır.

Robotlar insanın imhası için rahatlıkla kullanılabilir. Silah taşıyan yapay zekalı otonom “drone”ların yakın gelecekteki olası kullanımları günümüzün zaten önemli tartışma konularından biridir.⁷⁸ Böylelikle gelecekte, eski bildiğimiz anlamda insan, robotlar ve yükseltilmiş insanlar yanında ortadan kaldırılması gereken bir sorun olarak belirebilir. Diğer yandan insanların ekonomiye katkıları azaldıkça ve insanların morfolojik özgürlüğü geliştikçe kutsallığını kaybeden bedenler biyoteknolojiye hale gelecek, biyoteknolojiye hale geldikçe metalaşacaktır. Bu durum insanların bedensel bütünlüklerine yönelik yeni müdahale türlerine meşruluk kazandırabilir.

Tüm bu süreçler, iktidar ilişkilerini de değiştirecektir. Bilime ve tekniğe egemenlik, artık insanın yeniden yaratımını değerlendirmemizi gerektirecektir. Artık tahakküm kitleler üzerinde değil, bir tür olarak insanın üzerinde yoğunlaşabilir. Yükseltilmemiş veya az yükseltilmiş insanlar otonomilerini kaybetme tehlikesi altında kalacaktır; kaybettiklerinin de asla bilincine varmayacaktır. Zira, bilginin öğrenilen ve deneyimlenen akli bir edim olmaktan çıkması ve bir veriye dönüşmesi söz konusudur ve bu durum kolektif olarak paylaşılan anlam ve üretimi imleyen teori bilgisinin kaybına neden olacaktır.⁷⁹ Bu bağlamda, 1984 romanında sunulan iktidar-hakikat ilişkisine değinilerek, Bacon’un değişimin yönetilenlere karşı “bilgisizlik güçtür” ters ifadesiyle iktidar tarafından uygulandığına dikkat çekilebilir.⁸⁰

İktidar networkleri enformasyon matrisleriyle ayrılmaz bir parça haline

⁷⁸ Bkz. Vacca, Alessia / Onishi, Hiroko / Cuccu, Francesco: “Drones: military weapons, surveillance or mapping tools for environmental monitoring? Advantages and challenges. A legal framework is required”, *Transportation Research Procedia*. 25. 51-62., 2017, 10.1016/j.trpro.2017.05.209. Linki verilen bu videoda drone örneklerinden biri görülebilir: https://www.youtube.com/watch?v=stHLrBs_iE

⁷⁹ Tanyeri, s.73.

⁸⁰ Ağkaya, Onur: “Bir Reklam Arası Distopya, Bugünün Distopyası”, *Cogito*, YKY, S.90, 2018, (ss.49-62), s.50.

gelebilir, üreme, insan, kültür ve şirketler, kodların replikasyonu ve korunması sorunu olarak karşımızda belirebilir ve teknoloji hukukun hükümlerinden çıkabilir.⁸¹ Öznelerarası gerçekliğin önemli bir parçası olan hukuk, yeni bir öznenin (yapay zeka) bu gerçeklikte yer almasıyla ve insan mahremiyetinin yok olabileceği de düşünüldüğünde kendisi bir yargı faaliyeti olmaksızın çıkıp, salt matematiksel bir hesap kitap etkinliğine dönüşebilecektir.⁸² Günümüzün anlam örgüleri yıkıldığında geleceğin insanı için öznelerarası gerçeklikte bulunan demokrasi ve insan haklarına duyulan inanç antik çağlara ait mitolojiler olarak görülebilir.⁸³

IV. GELECEĞİN CEZA HUKUKUNU DÜŞÜNMEK

Temel hak ve özgürlüklere ilişkin yukarıda sözü edilen olasılıkların gerçekleşmeleri durumunda etkilerini ceza hukukuna yansıtılmaları düşünülemez. Bu nedenle yeni çağın ve yeni insanın, ceza hukukunda yol açacağı değişimleri kestirmeye çalışmak ileride daha farklı tartışmalara kapı aralayacak verimli bir deneme olarak düşünülebilir. Bu bölümde varılan kimi çıkarımlar çok daha yetkin kişilerce çok daha teorik boyutlarıyla ele alınabilir. Yine de bu çalışmada önceki bölümlerde yapılan çıkarımlar doğrultusunda değişen çağın temel olarak maddi ceza hukukuna yansımaları öngörülme çalışılacaktır. Bu öngörülerin açıklanmasında belirli bir sıra takip edilecektir. Öncelikle suç genel teorisine ve yaptırım teorisine olası etkileri öngörülme çalışılacaktır. Suç genel teorisi açısından, suçun maddi unsuru (fiil), hukuka aykırılık ve kusurluluk ayırımından hareket edilecektir. Daha sonra ceza hukukuyla korunan menfaatler açısından bir değerlendirme yapılacaktır. Son olarak da kısaca muhakeme hukukuna değinilecektir.

Öncelikle, harekete ilişkin ontolojik teorilerde değişim beklenebilir.⁸⁴ Henüz ortaya yeni bir teori konulmuş değildir. Yeni bir teori ortaya koymak çalışmanın sınırlarını ve yeteneklerimizi aşmakla birlikte bazı tahminlerde bulunmak olanaklıdır. Gelecekteki bir zaman diliminde birbirleriyle karşı karşıya gelmiş iki insanı hayal edelim. Bu insanların, biyolojik yapılarının (genetik eğilim, patolojik problemler vb.) ayrıntısıyla çözümlendiğini, mimiklerindeki ve hareketlerindeki fiziksel değişimlerin, beyinlerindeki nöro-kimyasal süreçlerin, hormonlarındaki oransal değişikliklerin ayrıntısıyla yapay zeka tarafın-

⁸¹ *Tranter*, s.98.

⁸² Bu bağlamda risk ceza hukuku ve hukukun ekonomik analizi akla gelmektedir.

⁸³ *Harari*, *Homo Deus*, s.159.

⁸⁴ Bu konuda bkz. Keyman, Selahattin: "Cürmi Fiilin Yapısal Unsuru Olarak Hareket", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, V.40, S.1, 1988, (ss.122-171), s.144 vd.

dan o an teşhis edildiğini düşünelim. İşte bu noktada failerin sadece dış dünyada insanlar tarafından doğrudan değerlendirilebilen bedensel devinimleri değil, iç biyolojik süreçleri de makinalar tarafından gözlemlenebilir olacak, böylelikle birbirlerine şiddet uygulayıp uygulamayacakları yüksek olasılıkla öngörülebilir olacaktır. Bu durumda belki de failere tam harekete geçtikleri esnada veya hareketlerinden önce müdahalede bulunulabilecektir. Böylelikle irade ve failin yol açtığı dış dünyadaki nedensellik zincirinin arka plana çekildiği, failerin suç öncesi durumlarının, tehlikeliliklerinin esas alındığı, vücuttaki her türlü faaliyetin insan algısının ötesinde algılandığı bir gelecek hayal edildiğinde başka bir hareket tanımı düşünülebilir. Dolayısıyla ceza hukuku öğretisinde ele alınan biçimiyle hareket kavramı, sadece insan uzuvlarının dış dünyadaki devinimlerini değil, aynı zamanda failin bütün biyolojik süreçlerini kapsar duruma gelebilir. Bu durumda failin kendi biyolojik süreçlerinin nedenselliği ve failin tehlikeliliği iki ontolojik kategori olarak ortaya çıkar. Bu insanın bir algoritma olarak algılanmasıyla da uyumludur.

Sanal gerçeklikle maddi gerçeğin birleşmesi, suçun maddi unsuru açısından yeni değerlendirmelerin yapılmasına yol açabilir. Bu durumda fiil sadece dış dünyaya yansıyan hareketler olarak değil, sanal dünyadaki veri akışları biçiminde ele alınabilir. İrade özgürlüğünün belirsizleşmesi kusurluluğu da etkileyecektir. İnsanın teknolojinin yardımıyla kendi bedenini nesneleştirdiği, irade özgürlüğünün bulunmadığının kabul edildiği bir durumda suç fiilleri ve faileri bir bütün olarak (böyle bir durumda Kartezyen ruh ve beden ayırımından artık bahsedilemez) sistemdeki bir anomali olarak ele alınabilir, standartlardan gösterdiği sapmanın niceliğine göre beden üzerinde gerçekleştirilecek müdahalelerin teknik planları oluşturulabilir.

Diğer yandan, irade özgürlüğünün aşınması ve suç öncesinin değerlendirilebilir olması, maddi hukuk yerine şekli hukukun ön plana çıkmasına neden olabilir. Öte yandan yapay zekanın birçok görevi üstlendiği bir toplumsal hayatta, insanlara sadece bu şekli hukuka uymak düşebilir. Bu bağlamda hukuka aykırılık unsuru açısından bireylerin bu şekli hukuku ihlal edip etmediklerini belirlemek yeterli olacaktır. Böyle bir durumda hukuka aykırılığın, hukuka şekli aykırılık olarak ortaya çıkacağı açıktır.⁸⁵

İrade özgürlüğüne olan inancın aşınması kusurluluğun psikolojik ve normatif anlayışlarını da etkileyecektir. Öncelikle irade özgürlüğüne ilişkin kabullerin sarsıldığı bir gelecekte, failin kınanabilirliğinden de bahsetmek o

⁸⁵ Hukuka şekli aykırılık için bkz. *Hafızoğulları, Zeki / Özen, Muharrem: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, US-A Y., Ankara, 2014, s.198.

kadar güç olacaktır. Failin bir fiili bildiği ve istediği ya da bileceği ve isteyeceği doğrudan biyokimyasal süreçlerinin çözümlenmesi sonucunda saptandığında yetkin bir determinizme ulaşılabileceğinden kast ve taksir gibi sınıflandırmalara da gereksinim kalmayabilir. Böyle bir durumda “*fail kusuru*” görüşü değişen daha insancıl bir içerikle karşımıza çıkabilir. İlk ortaya atıldığı zaman diliminde totaliter rejimler tarafından sahiplenilen fail kusuru görüşüne göre, kişinin tüm yaşamı onun kusurunun belirlenmesinde rol oynar ve böylece failin fiile ilişkisini önemini kaybettiğinden kusurluluk adeta failin sıfatı olarak ortaya çıkar.⁸⁶ Haliyle bu içeriğiyle fail kusuru görüşü, failin ideolojisini, düşüncelerini, yaşayış biçimini içine alır. Fail kusuru görüşü yenilenebilir ve yeni bir içerik edinebilir. Bu içerikte, artık sadece failin biyolojik süreçleri tüm ayrıntısıyla belirlenir ve esas alınır. Yani burada failin ideoloji ve yaşantısını önem taşımaz, failin biyolojik yaşamı ve süreçleri tüm ayrıntısıyla dikkate alınır.

Bu bağlamda gözetim teknolojilerinin de (*surveillance*) sosyal hayata ve insanla ilgili kabullere ciddi etkileri olacaktır.⁸⁷ Yapay zekanın gelişimiyle beraber gerçekleştirilebilecek beyin haritalamaları,⁸⁸ bir kişinin spontane olarak fizyolojik değişimlerinin izlenebilecek olması, suç işleme riskinin daha fazla hesap edilebilir duruma gelmesine yol açacaktır. Gerçekten de zaten günümüzde gözetim teknolojilerinin gelişmesine bağlı olarak değişen güvenlik politikaları, suç siyasetinde risk değerlendirmelerine dayanan, suçları, fiil gerçekleşmeden önlemeyi amaçlayan önalcı suçla mücadele yöntemlerini tartışmaya açmaktadır. Dolayısıyla yeni bir penoloji paradigmasına geçilmesinin ön aşamalarında bulunduğumuz ileri sürülebilir.⁸⁹

Eski penoloji kusur (isnat) yeteneğinden yola çıkarak bireyleri ıslah edip normalleştirirken, yeni penoloji faileri sosyal tehlikeliliği üzerinden sınıflandırıp saptıyor, onları ıslah etmekten ziyade, davranışlarını ortaya çıkarabile-

⁸⁶ Demirbaş, Timur: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6.Baskı, Seçkin, Ankara, 2009, s.340.

⁸⁷ Günümüzde halihazırda, insanlar hakkında veri tabanlarının oluşturuluyor, veri madenciliği yapılıyor, biyometrikten yararlanılıyor, vücut tarayıcıları giderek geliyor, gözetleme teknolojileri yapay zekâ ile birleşiyor.

⁸⁸ Bu konu ve ayrıca Spinoza'nın epistemolojisinde insanın düşünen makine (*spritüel automaton*) olarak tasviriyle ilgili bkz. Neumann, Daniel: “Artificial Intelligence of the Human Mind”, Conference “When Robots Think”, 11/16/18, Münster Germany, (https://www.academia.edu/37787357/Artificial_Intelligence_of_the_Human_Mind).

⁸⁹ Von Brakel, Rosamunda/ De Hert, Paul: “Policing, surveillance and law in a pre-crime society: Understanding the consequences of technology based strategies”, CPS, V. 2011-3, n.20, (ss.163-192), s.176.

cekleri, buldukları fiziki ve sosyal yapılara odaklanıyor.⁹⁰ Nörobilimden elde edilen bilgilerdeki artışla, gözetleme teknolojilerinin gelişmesi ve yapay zekanın da yardımıyla bireyler üzerinden suç öncesi risk analizleri yapılarak suç işlenmeden önce müdahalelerde bulunulması olasıdır. Böylelikle günümüz toplumu ceza adaleti sistemini suç sonrası için tasarlamışken⁹¹, geleceğin toplumu suç öncesini esas alan, risk analizlerini, önlemleri, önleyici müdahaleleri içeren uzgörürlük (*prudentialism*) temelinde bir ceza adalet sistemi kurgulayabilir. Böyle bir durumda önemle belirtmek gerekir ki cezalandırmaya ilişkin felsefi ve politik tartışmalar ikinci plana düşecek kriminolojinin önemi artacaktır.

Haliyle irade özgürlüğüne ilişkin şüpheler arttıkça cezalandırma yolları da değişecektir. Suç işleyen failler de giderilmesi gereken teknik aksaklıklardır ve doğrudan biyolojilerine yönelik müdahalelerle düzeltilebilecekleridir. Öngördüğümüz gelecekte, egemenlerin tebaalarının biyolojilerine ve zihinsel süreçlerine daha rahatlıkla müdahale edebilecekleri düşünülebilir. Evrimsel hümanizm rahatlıkla bu müdahaleleri meşrulaştırabilir. Zaten, ortada da kefalet ödeyecek kusurlu bir öznen ziyade, hatalı bir üretimin veya yapılandırmanın bir sonucu olarak ortaya çıkmış bir varlık kalır.

Yeni insanla birlikte doğacak yeni toplumsal ilişkilerle düzen, suç fiillerinin üzerinde etki gösterdiği maddi konuların ve ceza hukukuyla korunan hukuksal menfaatlerin değişmesine yol açabilir. Bunlar değiştikçe kimi suç belki ortadan kalkacak kimi suçsa belki de çehre değiştirebilecektir. Öncelikle insan bedeninin hem kendisinin hem de algılanışının geçireceği değişim ve “insan” ile liberal hümanizmin kabulleri olan “insan onuru” kavramının içeriğinin değişebilecek olması ilk etkiyi kişilere karşı suçlar üzerinde yaratacaktır. Diğer yandan bir tür olarak doğrudan insan üzerinde kurulan tahakküm iktidar ilişkilerini değiştireceğinden millete ve devlete karşı suçlar da tarihe karışabilir. Çünkü teknolojik tekilikte haliyle bu kavramların en azından günümüz anlamlandırmasıyla yeri olmayacaktır. Yeni insanın yanında yapay zekanın, özneler arasında düzenleyici ayrı bir özne olarak ortaya çıkması, çoğu hizmetin robotlar tarafından otonom bir biçimde görülecek olması, her şeyin kayda alınabilir ve veriye dökülebilir bir durumda bulunması,⁹² topluma karşı

⁹⁰ Von Brakel/De Hert, s. a.g.m, s.166 vd.

⁹¹ Günümüzde, suç öncesi önleyici müdahalelere yönelen sektörel yönelimler, kriminolojinin yeri ve suç-öncesi ile suç-sonrası toplumlar ayrımı için bkz. Zender, Lucia: “Pre Crime and Post-Criminology”, *Theoretical Criminology*, V.11, N.2, 2007, (ss.261-281), s. 263 vd.

⁹² Belki, blockchain teknoloji bu yönden de ele alınabilir.

suçları da etkileyebilir. Başka bir ifadeyle “Toplum 5.0” a karşı işlenen suçların farklılaşmayacağı düşünülemez. Tahminimiz bugün yasalarca öngörölmüş olan birçok topluma karşı suçun ortadan kalkacağı geriye başta bilişim suçları olmak üzere çok az suçun kalacağı yönündedir. Çünkü bir toplumsal düzeni oluşturacak iletişim, işbölümü ve mübadele sanal ile maddi dünya birleştikçe giderek daha fazla bilişim sistemleri tarafından düzenlenecektir.

Bunların yerine geleceğin suçları, yeni insanın verilerini, sağladığı enerjiyi, rahatlıkla biyokimyasal ve dijital süreçlerini sürdürebileceği yapay veya doğal ortamı korumayı amaçlayabilir. Haliyle korunan hukuksal menfaatler de bu amaçlar etrafında biçimlenecektir. Çalışmanın devamında bazı suçların nasıl ortadan kalkabileceğine veya çehre değiştireceğine ilişkin tahminler üzerinden örnekler verilecektir. Şüphesiz bu örnekler türetilebilir.

Çok büyük olasılıkla yakın gelecekte robotlar ve nesnelerin interneti sayesinde dijital krallıktaki bitler, fiziksel dünyadaki atomlarla tanışacaktır ve böylelikle dijital dünya sadece sanal gerçeklikle sınırlı kalmayacak fiziksel dünyamızı da robotlar aracılığıyla ele geçirmiş olacaktır.⁹³ Böylelikle insanlar hem sahip oldukları implantlar sayesinde doğrudan, hem de nesnelerin internetiyle robotlarla dolaylı olarak siber saldırılara açık hale gelebilirler.⁹⁴ Sanal dünya fiziki dünya kadar önemli hale gelebilir, hatta trans-hümanizmin idealleri gerçekleşip ikisi birbirinden ayrılmaz hale gelebilir. Bu koşullarda belki de vücut bütünlüğünün korunmasına ilişkin hukuksal menfaatin yerini veri güvenliği alacaktır.

Tarih boyunca en çok işlenen ve en antik suçlar olan adam öldürme ve hırsızlık suçlarının ortadan kalkmayacakları ama çehre değiştirecekleri söylenebilir. Zira, ileri gelecekte canlılığı nasıl tanımlayacağımız da tartışmalıdır. Organik varlıkların yerini silikon varlıklar alabilir. Bu varlıkların kendi kendilerinin bilincinde olması ve veri örüntülerini korumaları onların yaşıyor olduklarını varsaymak içi yeterli olacak mıdır? Örneğin bir yapay zekanın veya bir insanın zihnindeki verilerin silinecek olması “onun” bir daha geri getirilemez bir biçimde bireysel özelliklerinin kaybına yol açabilir.⁹⁵ Ölüm de bu biricik ve tekil örüntülerin kaybı olarak ele alınabilir. Her ne kadar yaşlanmayan insanlar bir biçimde beyin ölümlerinin gerçekleşmesiyle ölebilecekken, kendi algoritmalarını değiştiren bir yapay zekanın veya zihnin örüntülerini

⁹³ Bkz. *Goodman*, s.416.

⁹⁴ *Goodman*, s.375.

⁹⁵ Kanımızca gelecekte nispi de olsa bireysellikten ve farklılıklardan bahsedilebilir. Bunun da nedeni kanımızca entropidir.

teknolojik tekilliğe aktarmış sanal bir kişiliğin ölümü belki de ancak böyle açıklanabilir.

Diğer yandan bedenler, çok kolaylıkla üç boyutlu yazıcılar tarafından üretilebilen biyoteknolojik parçalarıyla bütünleşip metalaştığında artık organ ve doku ticareti suçları ortadan kalkabilir. Bedenimizin uzuvları ve organları eşyalar gibi değiştirilebilir olduğunda, vücut bütünlüğünün ihlalden ziyade malvarlığına karşı verilen bir zarardan söz etmek daha doğru olabilir. Başta da açıklandığı üzere bu çağda veri güvenliği iktidarın bir aracı olarak her şeydir. Ayrıca, nesnelerin kolaylıkla yeniden üretilebilecek oluşu, malvarlığına karşı suçlarla korunan hukuksal menfaatlerin önemini azaltacak, fikri mülkiyet ön plana çıkabilir, başta veri hırsızlığı olmak üzere fikri mülkiyet ihlalleri günümüzde çok işlenen hırsızlık suçunun yerini alabilir

Yine böyle bir durumda belki de insanların öznelliğini, öncelikle sahip oldukları biyoteknolojik parçaların teknolojik özellikleri belirleyebilecektir. Geleceğin insanının kişiselliğinin diğer bir belirtisi de sahip olduğu veriler olabilir. Örneğin, beynin haritası, izlenen ve rakamlara dökülen biyokimyasal tüm süreçleri gibi. Bu düzlemde kişisel verilerin korunması kişi güvenliğinin ayrılmaz bir parçası haline gelecektir ve düşüncemize göre en ağır cezai yaptırımlar kişisel verilerle ilgili fiiller için getirilecektir.

Sanal gerçeklikle maddi gerçekliğin birleşmesi⁹⁶, mekânın algılanışını değiştirebilir. Hal böyle olunca, konut dokunulmazlığını ihlal veya hakkı olmayan yere tecavüz suçları ortadan kalkabilir. İnsan sonrası varlıkların bulunduğu bir çağda özel hayata karşı suçlar da yüz değiştirecek ve özel hayat veri güvenliğine indirgenebilecektir.

Bu başlık altında son olarak, geleceğin ceza muhakemesi hukuku hayal edilebilir. Her şeyin izlenebilir ve dinlenebilir olduğu, insanları kafalarının içine kadar girilebildiği düşünüldüğünde ispatlanmamış çok az şey kalacaktır. Örneğin, insanların ileride kendilerini yeni retinalar ile yükselttiklerini düşünmeli ve bu retinalar yaşananları kaydı alsın.⁹⁷ Günümüz ceza muhakemesi hukukunda hala daha tam anlamıyla bilimsel delil sistemine geçilmiş değildir.⁹⁸ Geleceğin teknolojilerinin yardımıyla mutlak bir biçimde bilimsel

⁹⁶ Bu bağlamda ve uzak geleceği sunması açısından “*Ghost In The Shell*” (2017) adlı filme dikkat çekilmelidir.

⁹⁷ Bu bağlamda “Black Mirror”(<https://www.imdb.com/title/tt2085059/>) adlı dizinin birinci sezonunun “*Senin Tüm Geçmişin*” başlıklı üçüncü bölümü ve ikinci sezonunun “*Beyaz Noel*” başlıklı dördüncü bölümü başarılı bir kurgusal örnek oluşturur.

⁹⁸ Öztürk, Bahri/ Tezcan, Durmuş/ Erdem, Mustafa Ruhan/ Sırma Gezer, Özge/ Saygılar

delil sistemine geçilebileceği rahatlıkla düşünülebilir. Aslında bunun için tüm şehri saran yapay zekalı kameraları ve droneleri bile hayal etmek yeterlidir. Konu hakkında çok fazla spekülasyonda bulunmak olanaklıdır. Kanımızca, geleceğin muhakeme hukukunun sorunu dijitalleşme olacaktır. Kısacası, verilere ulaşım, veri güvenliği önemli bir yer tutacağından, muhakemenin bu verilerin nasıl değerlendirilmiş olduğu üzerinden yapılması olasıdır.

SONUÇ

Gelecekte yeni insanla karşılaşacağımız kesin. Hatta belki de ilk örneğiyle karşılaştık bile. Çin’de genetik olarak tasarılanmış iki bebek AIDS hastalığına karşı bağışıklık kazandığı gibi yapılan bu genetik onların zihinsel yeteneklerini de normal bir insana göre kuvvetlendirdi.⁹⁹ Sadece bu noktadan bile geleceğe baksak, geleceğin yükseltilmiş insanı ile “homo sapiens” arasında yadsınamayacak bir fark olacağı açık. Bu durum ileride yükseltilmiş “üstün” insanlar ile diğer insanlar arasında sınıfsal uçurumlara yol açabilir. Yükseltilmiş üstün insanlar ile “homo sapiens” eşit görmek ve onlara aynı yasaları uygulamak adaletsiz olacaktır. (Eğer yasalar kalırsa.)¹⁰⁰ Bu sınıfsal farklılığın kapatılması ancak bir refah devleti (*welfare state*) ile olanaklıdır ve zaten kimi trans-hümanist düşünürler, insanlara kendilerini yükseltmeleri için fırsat eşitliği sağlanmasını ve her insanın evrensel temel bir gelirinin olmasını savunmaktadır.¹⁰¹ Kanımızca, en azından geçiş aşamasında devletler, toplum üzerindeki gözetim ve kontrollerini arttırmak için insanların morfolojik özgürlüklerini belirli bir aşamaya kadar genişletip onların teknolojiyle kendilerini yükseltmelerini destekleyebilirler.

Beyin, zihin ve bilince ilişkin algılayışlarımızın da değişeceği açık. Bi-

Kırt, Yasemin/ Alan Akcan, Esra/Erden Tütüncü, Efser/ Özeydi, Özdem/ Altınok Villem, Derya/ Tok, Mehmet Can: Ana Hatlarıyla Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin, Ankara, 2018, s.224.

⁹⁹ Regalado, Antonio: “China’s CRISPR Twins Might Have Had Their Brains Inadvertently Enhanced”, MIT Technology Review, 21.01.2019, (https://www.technologyreview.com/s/612997/the-crispr-twins-had-their-brains-altered/?utm_campaign=site_visitor.unpaid.engagement&utm_source=facebook&utm_medium=add_this&utm_content=2019-02-21&fbclid=IwAR2QGyayEtZBSUVKIGQA316F7wfMlTZPladZg-nj7GGlyhgI3gMtK1oG31k).

¹⁰⁰ Bu bağlamda ayrıntılı bir tartışma için bkz. Brenner, Susan: “Humans and Humans: Technological Enhancement and Criminal Responsibility”, B. U. J. SCI. & TECH. L, V.19, 2013, (ss.215-285), s. 282 vd.

¹⁰¹ Bkz. Morfolojik özgürlükle ilgili ayrıntılı felsefi görüşler, Locke ve Hegel karşılaştırması için bkz. Fuller, Morphological Freedom, s. 39 vd.

lim insanları farelerin beynine arayüz kurularak farelerin zihni kontrol edildi; hem de doğrudan insan beyni tarafından.¹⁰² İnsana ilişkin kabullerimizin sarılmasıyla ve özellikle yakın gelecekte gözetim teknolojilerinin egemenliğiyle birlikte yeni bir toplumsal yapıya geçmekte olduğumuz da aşikâr. Bugün yapay zekâ sayesinde, bir insan yüzünün fotoğrafından dahi onun geçirmekte olduğu ender hastalıkların teşhis edilebileceği ileri sürülüyor.¹⁰³ Kaldı ki insanlar makinalarla birleştikçe bunlara dahi ihtiyaç kalmayabilir. Hatta insanlar beyinlerindeki implantlar ile kendilerini bir bilişim ağına bağlayabilir ve kendi istekleriyle varlıklarını bu ağa sunabilir.¹⁰⁴ Bugün hangimiz elimizdeki cep telefonlarımıza bağımlı değiliz ya da hangimiz için gerçeğin yerini sanal almıyor? Bu durum hiç şüphesiz çağın ve geleceğin insanının zaman algısını da değiştirecektir.¹⁰⁵ Bilişim teknolojileri sayesinde uzaktan kontrol edilen robotlar sayesinde farklı zaman dilimlerindeki, farklı yerlere ulaşmak günümüz için dahi artık bir hayal değil. Diğer yandan zamane insanı şimdiden hayatın akışının hızlanmasından şikayetçi, elindeki elektronik eşyaları bir kenara bıraktığındaysa zamanın geçmek bilmemesinden mustarip.

İnsanın makinalarla birleştiği ve kendi biyokimyasal süreçlerini yapay zeka ile izleyebildiği ve onları kontrol ettiği, üretim faaliyetlerinin otonom bir biçimde gerçekleştiği bir gelecekte, finansal güç kadar bilim ve tekniğe sahip olmanın iktidarı belirleyeceği, insan hayatının doğrudan izlenebilir kayda alınabileceği, irade özgürlüğüne dair inancın aşındığı, sözleşmelerden ziyade verilerin karşılıklı gönderimi, doğruluğu ve gizliliğinin önemli olduğu bir gelecekle karşı karşıya kalmamız olanaklıdır. Bu durumda eylemler, gerçek hayattan giderek daha fazla sanala taşınır ve dolayısıyla maddi mülkiyet ikinci sıraya düşerek fikri mülkiyet ön plana çıkar.

Öngördüğümüz gelecekte insanlar, anne karnından itibaren genetik olarak tasnif edilmektedir. İnsanların, buldukları ortamlarda beyin

¹⁰² Zhang, Shaomin/ Yuan, Sheng/ Huang, Lipeng/ Zheng, Xiaozhang/ Wu, Zhaohui, Xu, Kedi, Pan, Gang: "Human Mind Control of Rat Cyborg's Continuous Locomotion with Wireless Brain-to-Brain Interface" Nature, Scientific Reports 9, Article Number: 1321, 2019, (<https://www.nature.com/articles/s41598-018-36885-0>)

¹⁰³ Schembri, Frankie: "Artificial Intelligence Could Diagnose Rare Disorders Using Just a Photo of a Face", Science, 7.1.2019, (<https://www.sciencemag.org/news/2019/01/artificial-intelligence-could-diagnose-rare-disorders-using-just-photo-face?fbclid=IwAR-0HgxeN4JlfrkkQ1RNBxjJAf9qcOgdKFA8XYD8T6VgaZS2LlxToBurD8>).

¹⁰⁴ Bu bağlamda örnek bir düşünce için bkz. Fuller, Morphological Freedom, s.41 vd.

¹⁰⁵ Bkz. Carles, Sora: "Rethinking Time in the Digital Age", CCCBLAB, (<http://lab.cccb.org/en/rethinking-time-in-the-digital-age/>).

dalgalarının görüntülenmesine¹⁰⁶, fizyolojik değişimlerinin, vücut hareketlerin ayrıntılı ve tam olarak saptanmasına yarayan makinelerden elde edilen veriler yapay zekâ tarafından analiz edilmekte, zihinler okunmaktadır. İnsanların beyinlerine çipler, vücutlarına robotik parçalar yerleştirilebilmektedir. Yapay zekâ ve robotlar birçok toplumsal faaliyeti kendileri gerçekleştirmektedir. Teknolojik tekillik¹⁰⁷ gerçekleşmiştir. Yeni-insan hayatına ilişkin her şey gözlemlenebilir, kayda alınabilir. Artık maddi hukuka ihtiyaç kalmamıştır. Sadece prospektüsler vardır. Otorite ilişkileri de değişmiştir. Yönetenler, kraliçe arılara benzer bir biçimde olabildiğince etkisiz ve işçi arılara bağımlı, topluluğun ritmini tutmaktan sorumlu, teknolojik tekillige önceden ulaşmış, geçmişlerinde varlıklı ve bilgi sahibi kişilerdir.¹⁰⁸

Tüm kalbimle eminim ki okuyucu çalışmanın bu bölümüne kadar olabildiğince kısaca söz edilenlerden, geleceğin, bir distopyadan ibaret olacağını düşünmüş olabilir. Belki biri de 19.yüzyıl insanına, her yerin beton kulelerle dolacağını, havanın kirleneceğini, gökyüzünde yıldızları ışık kirliliği nedeniyle göremeyeceğini, hayatının son derece hızlı ve stresli geçeceğini ama uzun yıllar yaşayacağını söyleseydi, bu onun için bir distopyadan farksız olabilirdi. Birinin ütopyası, başka birinin distopyası olabilir. Gerçekten de ütopya ile distopya arasındaki fark keskin olmakla birlikte hiç de sanıldığı kadar büyük değildir. Örneğin, Platon kendi tasarladığı devlet düzeninde şiiri yasaklamıştır ve orada şiir ancak bir distopyanın parçası olabilir.¹⁰⁹ Öte taraftan, her çağın ve her yazarın distopyası ile ütopyası birbirinden farklıdır. Yeni insan için, eski insana ait olgular olan ne distopyaların ne de ütopyaların bir önemi kalacaktır.

¹⁰⁶ BBC, Türkçe Haber, Beyin Taraması ile Rüyaları Okumak Mümkün, (https://www.bbc.com/turkce/haberler/2013/04/130405_beyin_ruya).

¹⁰⁷ Bkz. Futurism, Kurzweil *Claims That the Singularity Will Happen by 2045*, (<https://futurism.com/kurzweil-claims-that-the-singularity-will-happen-by-2045/>).

¹⁰⁸ Bkz. Hariri, Noah: “*Why Fascism is so tempting and how your data could power it?*”, TED Talks, (https://www.ted.com/talks/yuval_noah_hariri_why_fascism_is_so_tempting_and_how_your_data_could_power_it?language=tr).

¹⁰⁹ *Matons*, s. 42.

KAYNAKÇA

Ağkaya, Onur: “Bir Reklam Arası Distopya, Bugünün Distopyası”, Cogito, YKY, S.90, 2018, (ss.49-62)

Alexander, Richard: “Biology and Law”, Ethology and Sociobiology, V.7, 1986, (ss.167-173)

Bacon, Francis: Yeni Atlantis, Say Yayınları, 2018

Brenner, Susan: “Humans and Humans: Technological Enhancement and Criminal Responsibility”, B. U. J. SCI. & TECH. L, V.19, 2013, (ss.215-285)

De Moura Costa Matos, Andityas Soares: “Law, Literature and Cinema: An Essay on Dystopic Movies”, Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD), V.4-1, (ss.40-47)

Demirbaş, Timur: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6.Baskı, Seçkin, Ankara, 2009

Derx, Peter: “Evolutionary Humanism: Possibilities and Limitations of a Scientific Meaning Frame”, (https://repository.uvh.nl/uvh/bitstream/handle/11439/235/Derx_Evolutionary%20Humanism_2000.pdf?sequence=1)

Dolcerocca, Özen Nergis: “Tekno-Distopyaların Cinsiyeti: Ovidius’tan Westworld’e İnsansonrası Yaratılış Mitleri”, Cogito, YKY, S. 90, 2018, (ss.183-200)

Elliot Donald: “Law and Biology: The New Synthesis?”, Faculty Scholarship Series, 5101., 1997, (ss.594-624)

Franco, Alexandra: “Symposium Article: Transhuman Babies and Human Pariahs: Genetik Engineering, Transhumanism, Society and the Law”, Children’s Legal Rights Journal, V.37:2, 2017, (ss. 185- 218)

Fuller, Steve: “Morphological Freedom and the Question of Responsibility and Representation in Transhumanism”, Confero, V.4, N.2, 2016, (ss.33-45).

Goodman, Marc: Geleceğin Suçları, Timaş

Hafizoğulları, Zeki / Özen, Muharrem: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, US-A Y., Ankara, 2014

Harari, Yuval Noah: Homo Deus, Kolektif Kitap, 2016

Harari, Yuval Noah: Homo Sapiens, Kolektif Kitap, 2015

Huxley, Julian S.: Evolutionary Humanism, Great Minds Series, Prometheus Books, 1992

Jones, Owen/ Goldsmith, Timothy: “Law and Behavioral Biology, Columbia Law Review”, V.105, 2005, (ss. 405-502)

Kösem, Cansu: “Sistemin Çarklarında Erimek”, Distopya Hayal ile Gerçek Arasında (Ed. Ülger Gürdal), Aya Y., 2018, (ss. 71-83)

Kurzweil, Ray: İnsanlık 2.0, 3. Baskı, Alfa, 2018

Küçüktaşdemir, Özgür: “Nörohukuk ve Kusur (İsnat) Yeteneğine İlişkin Yeni Yaklaşımlar” Nörohukuk ve Kusur (İsnat) Yeteneğine İlişkin Yeni Yaklaşımlar, Tam Bildiri, IV. Uluslararası Sağlık Hukuk Kongresi, Ed. Hancı & Ünver, Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Adli Bilimciler Derneği, Seçkin, Ankara, 2018, (ss.51-72)

Manfred Rehbinder: “Sosyal Devlet Yolunda Hukuk Yapısı Değişimleri, Statü-Sözleşme-Rol”, Çev. Hikmet Sami Türk, s.97-98 (<http://www.acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1241/1837.pdf>)

Arpacı, Murat: “Foucault, Biyopolitika ve Biyotarih: Tarihsel Çalışma Alanları Olarak Tıp, Beden ve Nüfus”, Vira Verita, 2016/1, (ss.80-97)

Neumann Daniel: “Artificial Intelligence of the Human Mind”, Conference “When Robots Think”, 11/16/18, Münster Germany, (https://www.academia.edu/37787357/Artificial_Intelligence_of_the_Human_Mind)

Öztürk, Bahri/ Tezcan, Durmuş/ Erdem, Mustafa Ruhan/ Sırma Gezer, Özge/ Saygılar Kırıt, Yasemin/ Alan Akcan, Esra/Erden Tütüncü, Efser/ Özaydı Özdem/ Altınok Villemin, Derya/ Tok, Mehmet Can: Ana Hatlarıyla Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin, Ankara, 2018

Shermer, Michael: İyilik ve Kötülüğün Bilimi, Varlık, 2004

Sommer, Marianne: History Within, The University Chicago Press, London, 2016

Tanyeri, Elifsu: “Steigler Düşüncesince Birlikte Yaşamın Krizi: Distopya, Robotlar ve Farmakolojik Teknoloji”, Cogito, YKY, S.90, 2018, (ss.63-77)

Tonyalı, Zehra: Martin Heidegger’in Teknoloji Yorumu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005

Tranter, Kieran: “Terror in the Texts: Technology-Law-Future”, Law and Critique, V. 13, 2002, (ss.75-99)

Ülger, Gürdal: “Ütopyadan Distopyaya”, Distopya Hayal ile Gerçek Arasında (Ed. Ülger Gürdal), Aya Y., 2018, (ss.9-30)

Vacca, Alessia / Onishi, Hiroko / Cuccu, Francesco: (2017). “Drones: military weapons, surveillance or mapping tools for environmental monitoring? Advantages and challenges. A legal framework is required”. Transportation Research Procedia. 25. 51-62. 10.1016/j.trpro.2017.05.209

Von Brakel, Rosamunda/ De Hert, Paul: “Policing, surveillance and law in a pre-crime society: Understanding the consequences of technology based strategies”, CPS, V. 2011-3, n.20, (ss.163-192)

Zender, Lucia: “Pre Crime and Post-Kriminoloji”, Theoretical Criminology, V.11, N.2, 2007, (ss.261-281)

İnternet Kaynakları

Andrew, Whalen: “How The CIA Used Brain Surgery To Make Six Remote Control Dogs, Newsweek”, 12/7/18, ([https://www .newsweek.com/ cia-mkultra-documents-filles-remote-control-dogs-1250519?fbclid=IwAR1D6Qml18fjseu3UN-zVaxBnlmO9SeheMkAzqTQhQekXX6V0gRLLP-O8Tks](https://www.newsweek.com/cia-mkultra-documents-filles-remote-control-dogs-1250519?fbclid=IwAR1D6Qml18fjseu3UN-zVaxBnlmO9SeheMkAzqTQhQekXX6V0gRLLP-O8Tks), 7.24 PM)

BBC, Türkçe Haber, Beyin Taraması ile Rüyalari Okumak Mümkün, (https://www.bbc.com/turkce/haberler/2013/04/130405_beyin_ruya)

Cohut, Maria: “Alzheimer’s: Brain implant could improve cognitive function”, (<https://www.medicalnewstoday.com/articles/320792.php>).

Carles, Sora: “Rethinking Time in the Digital Age”, CCCBLAB, (<http://lab.cccb.org/en/rethinking-time-in-the-digital-age/>)

Cuthbertson, Anthony: “Hackers Will Soon Be Able To Manipulate People’s Memory Through Brain Implants, Researchers Warn”, Independent, 2.November.2018, ([https://www.independent .co.uk/ life-style/gadgets-and-tech/ news/brain-implants-hackers-memory-neurostimulators-cyber-security-privacy-manipulate-memories-kaspersky-a8611361.html?fbclid=IwAR1OB1ZEhtkl2cdtfkOVNi4JWre8-0212xj7k1GWEJfBEoZa-UU01sazs](https://www.independent.co.uk/life-style/gadgets-and-tech/news/brain-implants-hackers-memory-neurostimulators-cyber-security-privacy-manipulate-memories-kaspersky-a8611361.html?fbclid=IwAR1OB1ZEhtkl2cdtfkOVNi4JWre8-0212xj7k1GWEJfBEoZa-UU01sazs))

Dillow, Clay: “Mind-Reading Scanner Could Record and Analyze Dreams, Says Brain Researcher”, Popular Science, 2010, (<https://www.popsoci.com/science/article/2010-10/mind-reading-dream-recorder-could-lend-insights-brain-function-even-if-it-doesnt-record-dreams>)

Fuller, Steve: “Transhumanism and the Future of Capitalism: The Next Meaning of Life”, 1.5.2017, (blogs.lse.ac.uk/europpblog/2017/01/25/transhumanism-and-the-future-of-capitalism/)

Futurism, Kurzweil Claims That the Singularity Will Happen by 2045, (<https://futurism.com/kurzweil-claims-that-the-singularity-will-happen-by-2045/>)

Habertürk, **Çin’den yapay zekalı, 20 milyondan fazla kameralı dev gözetleme ağı**, (<https://www.haberturk.com/cin-yapay-zeka-kullanan-ve-20-milyondan-fazla-kamerali-sahip-bir-gozetleme-agi-kurdu-1652595-ekonomi>, 28.09.2017 - 16:50)

Hariri, Noah: “Why Fascism is so tempting and how your data could power it?”, TED Talks, (https://www.ted.com/talks/youval_noah_hariri_why_fascism_is_so_tempting_and_how_your_data_could_power_it?language=tr)

Jougleux, Philippe: “Frankenstein and the Law: Some Reflexions on Transhumanism”, 2015, (https://www.researchgate.net/publication/278714983_Frankenstein_and_the_law_some_reflexions_on_transhumanism)

Koenig-Robert, Roger / Pearson, Joel: “Decoding the Contents and Strength of Imagery Before Volitional Engagement”, Nature, Scientific Reports Volume 9, Article Number: 3504, 2019

McFarlang, Usha Lee: “Memory transferred between snails, challenging standard theory of how the brain remembers”, Stat, 15.04.2018, (https://www.statnews.com/2018/05/14/memory-transfer-between-snails-challenges-standard-theory/?fbclid=IwAR3jFR4gPFZUCNOpxgzn_OB6LWUcCnvIMxOvmu2FZRqkN3CdOS-l3a04L0P)

Regalado, Antonio: “China’s CRISPR Twins Might Have Had Their Brains Inadvertently Enhanced”, MIT Technology Review, 21.01.2019, (https://www.technologyreview.com/s/612997/the-crispr-twins-had-their-brains-altered/?utm_campaign=site_visitor.unpaid.engagement&utm_source=facebook&utm_medium=add_this&utm_content=2019-02-21&fbclid=IwAR2QGyayEtZBSUVKi-GQA316F7wfMITZPlaDZg-nj7GGlyhgI3gMtK1oG31k)

Schembri, Frankie: “Artificial Intelligence Could Diagnose Rare Disorders Using Just a Photo of a Face”, Science, 7.1.2019, (<https://www.sciencemag.org/news/2019/01/artificial-intelligence-could-diagnose-rare-disorders-using-just-photo-face?fbclid=IwAR-0HgxN4JlJefrkkQ1RNBXjJAf9qcOgdKFA8XYD8T6VgaZS2LxToBurD8>)

Sönmez, Semih: “Çin, lise öğrencilerini yapay zekalı kameralarla takip edecek”, Dünya Halleri, 21.05.2018, (<https://www.dunyahalleri.com/cin-lise-ogrencilerini-yapay-zekali-kameralarla-takip-edecek/>)

Sputnik, “Zihin Okuma Teknolojisinin Önü Açıldı”, (16:36 02.05.2016, <https://sptnkne.ws/kKgY>)

Steffan: “The Metric Society: On the Quantification of the Social”, Polity, US, 2019

Stuffor, Tom: “Haksızlık Duygusu İnsanları Nasıl Davranmaya İter?”, BBC Future, (https://www.bbc.com/turkce/haberler/2015/04/150420_vert_fut_adalet_duygusu)

Zhang Shaomin/ Yuan, Sheng/ Huang, Lipeng/ Zheng Xiaozhang/ Wu, Zhaohui, Xu, Kedi, Pan, Gang: “Human Mind Control of Rat Cyborg’s Continuous Locomotion with Wireless Brain-to-Brain Interface” Nature, Scientific Reports 9, Article Number: 1321, 2019, (<https://www.nature.com/articles/s41598-018-36885-0>)

2017 ANAYASA DEĞİŞİKLİĞİ: TÜRKİYE'DE BAŞKANLIK SİSTEMİNE GEÇİŞ

Serap YAZICI*

GİRİŞ

1982 Anayasası, ilki 1987'de sonuncusu ise 2017'de olmak üzere, bugüne kadar on dokuz kez değiştirilmiştir. Bu değişiklikler incelendiğinde, sonuncusu hariç, tamamının ortak bir paydası olduğu görülmektedir. Bu ortak payda, Anayasa'nın içerdiği yasakların ilgası; temel hak ve hürriyet alanlarının genişletilmesi; hukuk devleti güvencelerinin güçlendirilmesi ve silahlı kuvvetlere tanınan ayrıcalıkların zayıflatılması veya ilgası olarak özetlenebilir. Bir başka deyişle, 1987 ile 2010 yılları arasında yaklaşık çeyrek yüzyıl içinde yapılan Anayasa değişikliklerinin temel amacı, liberalleşme, demokratikleşme ve sivilleşme kavramlarıyla açıklanabilir. Nitekim bu durum, sözü geçen Anayasa değişikliklerinin gerekçelerinde de sarıh olarak gözlemlenmektedir. Bu Anayasa değişikliklerinin hemen hemen hepsinin gerekçelerinde, demokratikleşme, Avrupa hukukuna uyum, Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinin gerekli kıldığı Kopenhag siyasi kriterlerine uygun bir hukuk düzeni yaratma ifadelerine yer verilmiştir.¹

Buna karşılık, 16 Nisan 2017 halkoylamasında %51.04 'Evet' oyu ile kabul edilen 6771 sayılı Kanunun içerdiği değişikliklerin temel hedefi, önkilerden çok farklıdır. Değişikliğin gerekçesinde, önkilerden farklı olarak hükümet istikrarı kavramının ağırlık kazandığı görülmektedir. Burada sorulması gereken en önemli soru, Türkiye'de hükümet istikrarsızlığı olarak tanım-

* Prof. Dr., İstanbul Şehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

¹ 1995 tarihli Anayasa değişikliğinin gerekçesi için bkz. <<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c088/tbmm19088123ss0861.pdf>>, erişim tarihi: 20 Nisan 2019. 1999 tarihli Anayasa değişikliğinin gerekçesi için bkz. <<https://www2.tbmm.gov.tr/d21/2/2-0187.pdf>>, erişim tarihi: 20 Nisan 2019. 2001 tarihli Anayasa değişikliğinin gerekçesi için bkz. <<https://www2.tbmm.gov.tr/d21/2/2-0803.pdf>>, erişim tarihi: 20 Nisan 2019. 2004 tarihli Anayasa değişikliğinin gerekçesi için bkz. <<https://www2.tbmm.gov.tr/d22/2/2-0278.pdf>>, erişim tarihi: 20 Nisan 2019. 2010 tarihli Anayasa değişikliğinin gerekçesi için bkz. <<https://www2.tbmm.gov.tr/d23/2/2-0656.pdf>>, erişim tarihi: 20 Nisan 2019..

lanabilecek temel bir problemin olup olmadığı meselesidir. Türkiye, belki de yakın siyasi tarihi boyunca ilk kez bu kadar uzun bir süre hükümet istikrarının azami boyutlara ulaştığı bir dönemi yaşamıştır. Gerçekten, 3 Kasım 2002'den itibaren 2007 ve 2011'de yapılan parlamento seçimlerinin hepsinde, Adalet ve Kalkınma Partisi (AKP), tek başına hükümeti kuracak çoğunluğu elde etmiştir. 7 Haziran 2015 genel seçimlerinde ise seçmenler, çeşitli faktörlerin etkisiyle, AKP'ye tek başına hükümet edebileceği bir desteği sunmamışlardır. Böylece uzun bir aradan sonra Türkiye, koalisyon ihtimali ile karşılaşmıştır. Bu tablo karşısında, 12. Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan, Anayasa'nın 116. maddesinin kendisine verdiği yetkiyi kullanarak² 1 Kasım 2015'te parlamento seçimlerinin yenilenmesini sağlamıştır. 1 Kasım Genel Seçimleri ise AKP'nin parlamentoda tek başına hükümeti kurabilecek sandalye sayısını elde etmesiyle sonuçlanmıştır. 7 Haziran 2015'ten 1 Kasım 2015'e kadar geçen kısa dönem hariç bırakıldığında, Kasım 2002'den parlamentarizmin hukuken ve fiilen ortadan kalktığı Temmuz 2018'e kadar Türkiye'yi kesintisiz olarak AKP hükümetlerinin yönettiğini belirtmek gerekir. Bu ise, ülkenin, hükümet istikrarsızlığı gibi bir siyasal sorununun olmadığını gösteren önemli bir veridir. Şu halde, 2017 Anayasa değişikliğinin gerekçesinde yer verilen istikrar ihtiyacı, esasen mevcut olmayan bir ihtiyaçtır. Bu yüzden, aşağıda ayrıntılarına yer verilecek olan bu değişikliğin, herhangi bir siyasal sorunu çözmek amacıyla hazırlanmadığını belirtmek gerekir.

On sekiz maddeden oluşan, ancak Anayasa'nın çok sayıda maddesini

² 1982 Anayasasının 116. maddesinin ilk metniyle Cumhurbaşkanı'na sunduğu TBMM seçimlerini yenileme yetkisi, anayasa hukukçularımız tarafından parlamentarizmi rasyonelleştiren bir yenilik olarak ifade edilmiştir. Bu değerlendirmenin nedeni, 1961 Anayasasının aynı konuyu düzenleyen 108. maddesinin, Cumhurbaşkanı'na TBMM seçimlerini yenileme yetkisi sunmasına rağmen, içerdiği önkoşullarla sözü geçen yetkinin kullanılmasını neredeyse imkansız hale getirmiş olmasıdır. Oysa 1982 Anayasası'nın 116. maddesi, Cumhurbaşkanı'na, TBMM seçimlerinin yenilenmesi konusunda gerçek bir yetki tanımıştır. Böylece Cumhurbaşkanı'nın muhtemel hükümet krizlerini bu yetki aracılığıyla önlemesi amaçlanmıştır. Ne var ki, 116. maddedeki yetkinin Anayasa'nın 101 ve 102. maddelerinin ilk metinleriyle tarafsızlığı garanti edilen bir Cumhurbaşkanı'na tanındığı unutulmamalıdır.

Bu maddenin içerdiği yetki, ilk kez Cumhurbaşkanı Erdoğan tarafından kullanılmıştır. Böylece 7 Haziran 2015 Genel Seçimlerinde parlamento çoğunluğunu kaybeden AKP, Cumhurbaşkanı'nın Meclis seçimlerini yenileme kararı takiben 1 Kasım 2015'te yenilenen seçimlerle, hükümeti kuracak çoğunluğu elde edebilmiştir. Şüphesiz, 12. Cumhurbaşkanı'nın 116. maddenin kendisine sunduğu yetkiyi bir hükümet krizini çözmek için mi yoksa kurucusu bulunduğu Adalet ve Kalkınma Partisi'nin kaybettiği parlamento çoğunluğunu yeniden kazanması için mi kullandığı tartışmaya açık bir konudur.

değiştiren 2017 değişikliği, Türkiye'nin yüz elli yıla yakın bir süreden beri devam eden parlamenter geleneğini ortadan kaldırmış; Türk tipi bir başkanlık sistemine geçişe yol açmıştır. Bu değişikliğin ana yönleri, aşağıda, Anayasa'nın sistematığına uygun olarak yasama, yürütme ve yargı başlıkları altında incelenecektir.

I. YASAMAYA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER

21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun, Anayasa'nın yasamayı düzenleyen bölümünde önemli değişiklikler yapmıştır. Bunlardan biri, evvelce beş yüz elli milletvekilinden oluşan Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) üye sayısının, altı yüze yükseltilmesidir (m. 75). Diğer değişiklik, milletvekili seçilme yeterliliğinin koşulları arasında yer alan yirmi beş yaşı tamamlamış olma kuralının, on sekiz yaşa indirilmesidir (m. 76). Bundan başka, Anayasa'nın önceki metninde milletvekili seçilebilmek için askerlik hizmetini yapmış olma şartı arandığı halde, 2017 değişikliği ile bu kural kaldırılmış, askerlikle ilişkisi olmama şartı eklenmiştir (m. 76). Bu, milletvekili seçilme yaşının on sekize indirilmesinin zorunlu kıldığı bir sonuçtur. Çünkü mevzuata göre, erkek T.C. vatandaşları, ancak yirmibir yaşında askerlik hizmeti yükümlüsü haline gelmektedir. Böylece on sekiz yaşı tamamlayan ancak askerlik hizmetiyle ilişkisi olmayanlar, milletvekili seçilebileceklerdir.

Anayasa'nın TBMM'nin seçim dönemini dört yıl olarak düzenleyen 77. maddesi, başlığıyla beraber değiştirilmiştir. TBMM'nin seçim dönemi, Cumhurbaşkanı'nın seçim dönemiyle birleştiren yeni 77. madde şöyledir: *"Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri beş yılda bir aynı günde yapılır. Süresi biten milletvekili yeniden seçilebilir. Cumhurbaşkanlığı seçiminde birinci oylamada gerekli çoğunluğun sağlanamaması halinde 101 inci maddedeki usule göre ikinci oylama yapılır."* 77. maddenin önceki metni, sadece parlamentonun görev süresini düzenlediği halde; yeni 77. madde, yürütme gücünün yegâne sahibi olan Cumhurbaşkanı'nın ve parlamentonun görev süresini birlikte düzenlemektedir. Böylece parlamentonun evvelce dört yıl olan görev süresi, beş yıla yükseltilmiştir. Öte yandan, Cumhurbaşkanı ve parlamento seçimlerinin beş yılda bir aynı gün yapılması esası benimsenmiştir.

Anayasa'nın TBMM'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 87. maddesinin içerdiği *"Bakanlar Kurulunu ve bakanları denetlemek; Bakanlar Kuruluna belli konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi vermek"* ifadeleri ilga edilmiştir. 6771 sayılı Kanunun, Meclisin bu yetkilerini ilgası, aşağıda görüleceği gibi, yasamayı yürütme karşısında zayıflatmaktadır.

1. Parlamenteonun Zayıflatılması

6771 sayılı Kanun, sadece başkanlık sistemine geçişi sağlamamış; aynı zamanda parlamenteonun evvelce sahip olduğu yetkilerin bir kısmını ilga etmek, bir kısmını ise değiştirmek suretiyle yasamanın, yürütme karşısında zayıflamasına yol açmıştır. Bu ise yasamanın yürütmeyi dengeleyen ve frenleyen rolünü sona erdirmiştir.

A. Cumhurbaşkanı'na Veto Yetkisi Tanınması

Bu yöndeki değişikliklerden biri 89. maddeyle ilgilidir. Anayasa'nın 89. maddesi, Meclisin kabul ettiği kanunları yayınlama yetkisini Cumhurbaşkanı'na vermektedir. Cumhurbaşkanı, yayınlamayı uygun bulmadığı kanunları on beş gün içinde tekrar görüşülmek üzere Meclise iade edebilmektedir. 89. maddenin önceki metnine göre, Cumhurbaşkanı tarafından geri gönderilen kanunun kabulü için Meclisin basit çoğunluğunun iradesi yeterliydi. 2017 değişikliği, Meclisin iade edilen kanunu ancak üye tamsayısının salt çoğunluğunun kabul edebileceğini düzenlemektedir. Böylece 89. maddenin önceki metniyle Cumhurbaşkanı'na tanınan kanunları iade yetkisi, veto yetkisine dönüşmüştür. Bu ise Cumhurbaşkanıyı güçlendiren, yasamayı zayıflatan bir sonuçtur.

B. Parlamenteonun Denetim Vasıtalarının Sınırlanması

Anayasa'nın 98. maddesi, parlamenteonun Bakanlar Kurulunu denetleme araçlarını düzenlemektedir. Maddenin ilk metnine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kurulu'nu *"Soru, Meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve Meclis soruşturması yollarıyla denetleme yetkisini kullanır."* Madde, ikinci fıkrasında ise *"Soru, Bakanlar Kurulu adına, sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmak üzere Başbakan veya bakanlardan bilgi istemekten ibarettir"* hükmüne yer vermektedir. 2017 değişikliği, parlamenteonun, gensoru ve sözlü soru aracılığıyla Bakanlar Kurulunu denetleme yetkisini sona erdirmiştir. Bu değişikliğin asıl hedefi, başkanlık sistemine geçişi sağlamak olduğuna göre, parlamenteonun gensoru yetkisinin ilgası doğaldır. Çünkü kuvvetlerin sert ayrılığı esasına dayanan başkanlık sisteminde, ne başkanın parlamenteoyu fesih yetkisi ne de parlamenteonun gensoru yoluyla Bakanlar Kurulunu düşürme yetkisi bulunmaktadır. Bu nedenle, gerek 98. maddede yer alan gensoru ifadesi, gerekse bu yetkinin ayrıntılarını düzenleyen 99. maddenin tamamı ilga edilmiştir.

Ancak aynı değişiklikle 98. maddede yer alan parlamenteonun yürütme-

ye sözlü soru yöneltme yetkisinin ilgasını açıklayacak rasyonel bir gerekçe bulunmamaktadır. Sözlü soru, bu mekanizmayı harekete geçiren parlamento üyesiyle yürütme organı arasında parlamento önünde müzakere olanağı yaratmaktadır. Soru sahibi dışında diğer parlamento üyeleri bu müzakereye aktif olarak katılamamakla beraber süreci izleme olanağına sahiptirler. Öte yandan, sözlü soru aracılığıyla ortaya çıkan müzakere süreci, basın aracılığıyla kamuoyuna duyurulmakta ve TBMM'nin web sayfasında da yayımlanmaktadır. Böylece soru mekanizması, herhangi bir konuda soru sahibi dışındaki diğer parlamento üyelerinin ve bütün kamuoyunun bilgilendirilmesini sağlamaktadır. Bu mekanizmanın ortadan kaldırılması, parlamentoyu zayıflatan, yürütmeye ise daha denetimsiz ve daha sınırsız hareket etme imkânı sunan bir sonuç olmuştur. Böylece Türkiye'nin parlamenter gelenekleri içinde, 1961 Anayasasından bu yana etkili olarak uygulanagelen bir yasama yetkisi ortadan kaldırılarak parlamento zayıflatılmıştır. Bu, aynı zamanda, sivil toplumu da zayıflatacak sonuçlar yaratacaktır. Sözlü soru aracılığıyla bilgi edinme imkânı ortadan kalkan sivil toplum, yürütme üzerinde baskı gücü oluşturamayacaktır.

98. maddenin yeni metni, evvelce mevcut olan yazılı soru yöntemini muhafaza etmektedir. Yazılı sorunun, sözlü soruya kıyasla daha az etkili bir denetim yolu olduğunu belirtmek gerekir. Çünkü bu yöntemle hükümete soru yönelten milletvekiline gerekli cevap, yazılı olarak iletilmektedir. Böylece yazılı soru, sadece soru sahibi milletvekiliyle ilgili bakan arasında bir iletişim sağlamaktadır. Bu yöntemle, diğer parlamento üyelerinin ve kamuoyunun bilgilendirilme olanağı bulunmamaktadır. Elbette verilen cevabı, milletvekilinin, yazılı basın veya sosyal medyada yayımlamasının önünde bir yasak bulunmamaktadır.

Parlamentonun hükümeti denetim vasıtaları konusunda yapılan bir başka değişiklik, meclis soruşturmasını düzenleyen 100. maddenin ilgasıyla bu denetim yolunun yeni 106. maddede düzenlenmesi olmuştur. 6771 sayılı Kanunla değişik 106. maddeye göre, "*Cumhurbaşkanı yardımcılarını ve bakanlar hakkında görevleriyle ilgili suç işledikleri iddiasıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının salt çoğunluğunun vereceği önergeyle soruşturma açılması istenebilir. Meclis, (...) üye tamsayısının beşte üçünün gizli oyuyla soruşturma açılmasına karar verebilir. (...) Türkiye Büyük Millet Meclisi, üye tamsayısının üçte ikisinin gizli oyuyla Yüce Divana sevk kararı alabilir.*" Yeni 106. maddeyle mülga 100. madde arasındaki farklar, aşağıdaki gibi sıralanabilir:

a) Mülga 100. madde, meclis soruşturmasını, Başbakan ve bakanların

görevleriyle ilgili suçlarından dolayı yargılanmalarını sağlayacak bir yöntem olarak düzenlemektedir. 6771 sayılı Kanunla değişik 106. madde ise meclis soruşturmasını, Cumhurbaşkanı yardımcılarını ve bakanların görevleriyle ilgili suçlarından dolayı yargılanmalarını sağlayacak bir yöntem olarak düzenlemiştir.

b) Mülga 100. madde, meclis soruşturmasının açılabilmesi için TBMM üye tamsayısının onda biri oranındaki parlamento üyesine -yani 55 milletvekiline- talepte bulunma olanağı tanımaktaydı. 6771 sayılı Kanunla değişik 106. madde ise TBMM üye tamsayısının salt çoğunluğunun soruşturma açılmasını talep edebileceğini düzenleyerek bu mekanizmanın harekete geçirilmesini fevkalade güçleştirmiştir. Üstelik 2017 değişikliğiyle TBMM üye tamsayısı, beş yüz elliden altı yüze yükseltilmiş; böylece talepte bulunabilmek için en az üç yüz bir milletvekilinin imzası gerekli hale gelmiştir.

c) Mülga 100. maddeye göre, elli beş milletvekilinin soruşturma talebinin kabulü için parlamentonun basit çoğunluğunun oyu yeterli olmaktadır. Başbakan veya bir bakanın Yüce Divana sevki, üye tamsayısının salt çoğunluğunun oyunu gerektirmektedir. 106. maddenin yeni metni ise üç yüz bir milletvekilinin soruşturma talebinin ancak üye tamsayısının beşte üçüyle -yani üç yüz altmış milletvekilinin oyuyla- kabul edilebileceğini düzenlemiştir; Yüce Divana sevk kararının verilebilmesi için üye tamsayısının üçte ikisinin -yani dört yüz milletvekilinin- kabul oyu şartını aramıştır.

d) Öte yandan mülga 100. madde, Başbakanın Yüce Divana sevki halinde hükümetin istifa etmiş sayılacağını, bir bakanın Yüce Divana sevki halinde ise bakanlık statüsünün düşeceğini hükme bağlamaktaydı. 106. maddenin yeni metni ise, dokuzuncu fıkrasında “*Yüce Divanda seçilmeye engel bir suçtan mahkûm edilen Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakanın görevi sona erer*” hükmüne yer vermektedir. Görüldüğü gibi mülga 100. maddeye göre, hükümetin veya bir bakanın düşmesi için sadece Meclisin Yüce Divana sevk kararı yeterlidir. Oysa 106. maddenin yeni metnine göre, Cumhurbaşkanı yardımcılarını veya bir bakanın görevinin sona ermesi için Yüce Divanın milletvekili seçilme yeterliliğini ortadan kaldıran mahkûmiyet kararı gerekmektedir. Böylece Yüce Divana sevk edilen ancak milletvekili seçilme yeterliliğini ortadan kaldırmayan bir suçtan dolayı mahkûm edilen Cumhurbaşkanı yardımcılarını ve bakanlar, görevlerini sürdürecektir.

Böylece, mülga 100. maddenin soruşturma talebi için aradığı elli beş milletvekilinin imzası şartı, üç yüz bir milletvekilinin imzasına; önerenin

kabulü için aradığı basit çoğunluk, TBMM üye tamsayısının beşte üçü şeklindeki nitelikli çoğunluğa (üç yüz altmış); Yüce Divan'a sevk için aradığı salt çoğunluk, üye tamsayısının üçte ikisi (dört yüz) şeklindeki nitelikli çoğunluk kuralına dönüşmüştür. Bu rakamsal veriler, parlamentonun yürütme üzerindeki en etkin denetim vasıtası olan meclis soruşturmasının, yeni 106. maddeyle işletemeyecek ölçüde güçleştirildiğini göstermektedir.

C. Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Alanının Genişletilmesi

1982 Anayasasının orijinal metni, yasama yetkisinin genelliği ilkesine dayanmaktaydı. Bu nedenle Anayasa, parlamentonun kanun koyma yetkisini konu yönünden sınırlamamakta, yürütmeye mahfuz alanlar sunmamaktaydı. Bunun tek istisnası, 107. maddenin ilk metniyle düzenlenen Cumhurbaşkanlığı kararnamesiydi. Bu maddeye göre, “*Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğinin kuruluşu, teşkilat ve çalışma esasları, personel atama işlemleri Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenir.*” Görüldüğü gibi madde, Cumhurbaşkanı'na idarenin kanunîliği ilkesinin istisnası olarak Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisi tanımış; ancak bu yetkiyi sadece Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğine ilişkin konularla sınırlamıştır. Bu nedenle, 1982 Anayasasının ilk metniyle yasama yetkisinin genelliği ilkesi kabul edilmiş olup bu yetkinin tek istisnası 107. madde metninde yer almıştır. Ergun Özbudun'a göre, “Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği ile ilgili olarak Anayasa'nın 107'inci maddesindeki hususlar, Cumhurbaşkanı'nın asli ve mahfuz düzenleme alanına girdiği için, bunların kanunla düzenlenememesi gerekir. Buna rağmen, 2879 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği Teşkilatı Kanunu'nun (RG, 19 Ağustos 1983, sayı 18140) çıkarılmış olması ilk bakışta bir çelişki gibi görünmekle birlikte, anılan Kanunun birinci maddesi, Anayasaya göre Cumhurbaşkanı'nın mahfuz düzenleme alanına giren hususları, kendi düzenleme alanının dışında tutmaya özen göstermiştir.”³

2017 değişikliği ise Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin kapsamını önemli ölçüde genişletmek ve evvelce kanunla düzenlenmesi gereken konularda kararnameyle düzenleme kuralı getirmek suretiyle yürütmenin mahfuz alanını genişlettiği izlenimini vermektedir. 2017 değişikliğinin Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenmesine olanak tanıdığı konular şunlardır: Üst kademe kamu yöneticilerinin atanması, görevlerine son verilmesi ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi (değişik m. 104, f. 9); bakanlıkların kurulması, kaldırılması, bunların görevleri ve yetkileriyle

³ Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 268.

teşkilat yapısı, merkez ve taşra teşkilatlarının kurulması (değişik m. 106, son fıkra); Devlet Denetleme Kurulunun işleyişi, üyelerinin görev süresi ve diğer özlük işlerinin düzenlenmesi (değişik m. 108, son fıkra); Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliğinin teşkilatı ve görevlerinin düzenlenmesi (değişik m. 118, f. 6). Böylece yasama alanının, yürütme lehine sınırlandığı izlenimi doğmaktadır.

Kemal Gözler'in görüşleri, bu izlenimi teyit etmektedir. Yazara göre, "Anayasa, m. 104/9, m. 106/11, m. 108/son, m. 118/6'da geçen 'Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenir' ibaresinden bu konuların münhasıran Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenleneceği, kanunla düzenlenemeyeceği sonucu çıkar. Bu hükümlerde, m. 104/17'den farklı olarak 'düzenlenebilir' değil, 'düzenlenir' ibaresi kullanılmıştır. Bu nedenle, bu konular, Cumhurbaşkanı'nın mahfuz alanını oluşturur. Bu konularda yasama organı kanun çıkaramaz."⁴

Ergun Özbudun ise konunun tartışmaya açık olduğu görüşündedir. Yazara göre, "Cumhurbaşkanlığı kararnamesi Anayasa'nın değişik 104'üncü maddesinde hayli ayrıntılı şekilde düzenlenmişken, değişik 106'ncı maddede 'Bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkileri, teşkilat yapısı ile merkez ve taşra teşkilatlarının kurulması Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenir.' hükmüne ayrıca yer verilmesi, tereddüde yol açacak niteliktedir. Acaba bu hükümle, bu konularda kanunî bir düzenleme yapılamayacağı, yani yürütmeye sadece aslî değil, aynı zamanda 'mahfuz' bir düzenleme alanı bırakıldığı mı ifade edilmektedir? Bu yorum kabul edilirse Cumhuriyet anayasalarımızın temel ilkelerinden olan 'yasama yetkisinin genelliği' ilkesinden sapılmış olacaktır. Anayasa metninde açık bir cevabı olmayan bu soru, bir uyumsuzluk doğduğunda Anayasa Mahkemesi tarafından karara bağlanacaktır."⁵

Mehmet Artuk Ardıçoğlu ise Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenmesi öngörülen konularda Meclisin kanun yapamayacağını gösteren açık bir anayasa kuralının mevcut olmadığını belirtmektedir. Yazara göre, "Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenleneceği belirtilen alanların yasa konusu olmaktan çıktığını ileri sürmek, pratik bir çözüm olabilir ancak anayasallığı konusunda tereddüt edilmelidir. Her şeyden önce, Anayasa değişiklikleri ile yasakoyucuya kapatılmış ve yürütmeye "münhasır" olarak verilmiş bir düzenleme yetkisinden bahsedebileceğimiz bir anayasa normu yoktur. Bilakis

⁴ Gözler, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 753.

⁵ Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 249.

m. 104/17 hükmünde kanuna münhasır alanlar tanınmıştır ve ayrıca aynı konuda Meclis tarafından kanun çıkarılması durumunda Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümsüz hale geleceği düzenlemesine yer verilmiştir. Anayasa'nın, yasama yetkisinin asliliğinin yanı sıra genelliğine ilişkin 7 ve 87 inci maddelerinde kanun koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine ilişkin bir sınırlama da bulunmamaktadır. Kanuna eş bir hukuk kaynağı olmayan Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin, kanun önünde bir engel oluşturduğunu kabul etmek sistematik açıdan mümkün görünmemektedir. Anayasa değişikliklerinin mevcut normlarla birlikte yorumlanmasından çıkacak sonuç; Anayasa'da kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılmayacağı, ancak Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenleneceği belirtilen konularda dahi Meclisin kanun yapabileceğidir. Bu hukuki sonucun elde edilebilmesi için doğal olarak Meclisin, Cumhurbaşkanı'na tanınan zorlaştırıcı veto yetkisini aşacak bir çoğunluğu elde etmesi de gerekebilecektir.”⁶

Ardıçoğlu'nun bu tespitleri karşısında, 6771 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra da yasama yetkisinin genelliği ilkesinin devam ettiğini, bu ilkenin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi aracılığıyla sınırlanmadığını kabul etmek gerekir. Gerçekten, 6771 sayılı Kanunun Anayasamıza eklediği hükümlerin hiçbirinde, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenleneceği belirtilen konularda kanun çıkarılmasını yasaklayan bir hüküm yer almamaktadır. Ne var ki Ardıçoğlu'nun işaret ettiği gibi, Cumhurbaşkanı, Meclisin sözü geçen konularda kabul ettiği kanunları, değişik 89. maddenin kendisine tanıdığı yetki aracılığıyla veto ederek Meclisin iade edilen kanunu bir kez daha kabulünü güçleştirebilir. Meclis bu veto yetkisini aştığı takdirde ise anayasaya aykırılık iddiasıyla bu kanun aleyhine Anayasa Mahkemesine (AYM) dava açabilir. Bu olasılıkların art arda gerçekleşmesi halinde, son sözü söyleyerek ihtilafı çözecek olan, Ergun Özbudun'un işaret ettiği gibi, AYM olacaktır.⁷ AYM'nin Cumhurbaşkanıyla açık bir çatışmaya girecek herhangi bir karara imza atıp atamayacağını ise ancak zaman gösterecektir.⁸

⁶ Ardıçoğlu, Mehmet Artuk: “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2017, Sayı: 3, s. 37-38.

⁷ Temmuz 2018'den 31 Aralık 2018'e kadar yirmibeş Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, 2019 yılı içindeyse sekiz Cumhurbaşkanlığı kararnamesi yayınlanmıştır. Böylece 1 Mayıs 2019 itibarıyla toplam otuzüç Cumhurbaşkanlığı kararnamesi yayınlanmış olup bunlardan onbeşi aleyhine AYM'ye dava açılmıştır. 31.12.2018 tarihine kadar haklarında iptal davası açılan onbeş Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi için bkz. <<https://anayasa.gov.tr/tr/istatistikler/genel-kurul/>> (2018 Yılında Açılan İptal ve İtiraz Davaları Çizelgesi), erişim tarihi: 20 Nisan 2019. Bu davalardan hiçbiri henüz sonuca bağlanmış değildir.

⁸ Bu çalışmayı ilk kez Mayıs 2017'de hazırladım ve sözü geçen çalışma, “Constitutional

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri konusunda üzerinde durulması gereken bir başka nokta ise 6771 sayılı Kanunun, Anayasa'nın 123. maddesinde yaptığı değişiklikle ilgilidir. Anayasa'nın 123. maddesinin son fıkrası, "Kamu tüzelsikiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur" hükmüne yer vermektedir. Bu hükümde yer alan "kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak" ibaresi ilga edilerek bunun yerine geçmek üzere "Cumhurbaşkanlığı kararnamesi" ifadesi maddeye eklenmiştir. Böylece evvelce idarenin kanuniliği ilkesine dayanan bir yürütme yetkisi, Anayasa'dan kaynaklanan asli bir yetkiye dönüşmüştür. Basit gibi görünen bu değişikliğin yaratması muhtemel hukuki sonuçları ise oldukça önemlidir. Örneğin, evvelce ancak kanunla veya kanunun verdiği açık yetkiyle kurulması ve kaldırılması mümkün olan belediyeler, üniversiteler gibi kurumlar, artık Cumhurbaşkanı'nın tek başına kabul edeceği kararnamelerle kurulup kaldırılabilir. Bu, ülkenin idarî teşkilatının, Cumhurbaşkanı tarafından tek başına değiştirilebileceği anlamına gelmektedir.

Bu değişikliklerin parlamentonun ve kamuoyunun karar alma süreci üzerindeki etkisini önemli ölçüde aşındırdığı açıktır. Çünkü kanunla düzenlenmesi öngörülen konular, parlamentodaki tüm partilere müzakere olanağı sunmaktadır. Öte yandan kanun yapma süreci aleni olduğundan, kamuoyu tarafından izlenebilmektedir. Böylece kamuoyu, çeşitli vasıtalarla, kanun yapma süreci üzerinde, şu veya bu ölçüde etkili olabilmektedir. Oysa Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, doğası gereği, Cumhurbaşkanı tarafından tek başına hazırlanmakta, en iyi ihtimalle, Cumhurbaşkanı'nın, konuyu, danışmanlarıyla veya benzer bir fonksiyon icra eden bakanlarıyla müzakeresine olanak tanımaktadır. Bu müzakere süreci aleni olmadığından, kamuoyunun süreç üzerinde etkili olma olanağı da bulunmamaktadır. Kaldı ki bu değişiklikleri

Amendments of 2017: Transition to Presidentialism in Turkey" başlığı ile New York University Law School GlobaLex'te Eylül-Ekim 2017 itibarıyla yayınlandı.
http://www.nyulawglobal.org/globalex/2017_Turkey_Constitution_Amendments.html

Nisan 2019 itibarıyla ise çalışmamı, hem Türkçe'ye çevirdim hem de bu süre zarfında ortaya çıkan yayınları da kaynakçama dahil ederek genişlettim. İngilizce olarak yayınlanan metinde, 6771 sayılı Kanunun Anayasamızın 104/9, 106/son, 108/son, 118/6 maddeleriyle Cumhurbaşkanı'na tanıdığı kararname yetkisinin, yürütme için mahfuz bir alan yarattığı yönündeki izlenimim, nispeten güçlüydü. Günümüze kadar geçen süre içinde izlediğim akademik tartışmalar ve yayınlar karşısında, 6771 sayılı Kanunun yürütmeye mahfuz bir alan sunmadığı, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenen konularda, Meclisin kanun yapma kudretinin mevcut olduğu yönündeki kanaatim güç kazandı.

başkanlık sistemine geçişin otomatik sonucu olarak haklılaştırma olanağı da bulunmamaktadır.

D. Yasamanın Bütçe Kanunu Üzerindeki Yetkisinin *By-Pass* Edilmesi

6771 sayılı Kanunun, Anayasa'nın bütçe kanununu düzenleyen hükümleri üzerinde yaptığı değişiklik de yasamayı zayıflatan, yürütmeyi ise aşırı ölçüde güçlendiren bir mahiyettedir. Bütçeyi düzenleyen 161. maddenin yeni metni, başkanlık sisteminin doğal sonucu olarak bütçe kanun teklifini hazırlama yetkisini, Cumhurbaşkanı'na tanımıştır. Ancak maddenin 4. fıkrasında şu hükme yer verilmiştir: *"Bütçe Kanunu'nun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe Kanunu'nun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirme oranına göre artırılarak uygulanır."* Böylece hazırladığı bütçe kanunu parlamentoda kabul edilmeyen Cumhurbaşkanı'nın, parlamentoyu *by-pass* ederek politikalarını kolayca sürdürebileceği anlaşılmaktadır. Oysa başkanlık sisteminde, bütçe kanunu teklifini hazırlama yetkisi yürütmeye, yani başkana ait olduğu halde; bu kanunu kabul yetkisi, yasama organına aittir. Bu nedenle halkın seçtiği başkan, hazırladığı bütçe kanunu teklifinin yasama organı tarafından kabulünü sağlamak için onunla uzlaşma yolunu aramaktadır. 2017 değişikliği, başkanı, böyle bir uzlaşma arayışına teşvike ihtiyaç duymamış; aksine, başkanı, devlet hayatının kilit aktörü haline getirmiştir. Bunun sonucu olarak, başkanın yasamayı *by-pass* etmek suretiyle ülkeyi kişisel tercihleri doğrultusunda yönetmesine hiçbir engel bulunmamaktadır. Böylece, demokratik hükümet sistemlerinin tümü bakımından yasamaya ait olması gereken bir yetki, yürütmeye devredilerek parlamento zayıflatılmıştır.

II. YÜRÜTMEME İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER

2017 değişikliğinin temel hedefi, başkanlık sistemine geçişi sağlamak olduğundan; bu hedef, düalist yürütme yapısından monist yürütme yapısına geçmeyi zorunlu kılmıştır. Bu maksatla, Anayasa'nın yürütme yetkisi ve görevini Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kuruluna tanıyan 8. maddesi değiştirilerek maddedeki "Bakanlar Kurulu" ifadesi ilga edilmiştir. 8. maddenin yeni metnine göre, *"Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir."*

Monist yürütme esasına dayanan başkanlık sistemine geçiş, Anayasa'nın "Bakanlar Kurulu" başlığı altında yer alan 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115 ve 116. maddelerinin ilgasını da zorunlu kılmıştır. Çünkü başkanlık sistemin-

de yürütme gücünün yegâne sahibi, halkın seçtiği başkandır. Bunun sonucu olarak, başkanlık esasına dayanan bir Anayasa'nın yürütme alanında tanıdığı yetkilerin tamamının başkan tarafından kullanılması gerekir. Başkanlık sisteminin prototipi olan ABD modeli dâhil olmak üzere bu sistemlerde, başkanın bir kabinesi olmakla birlikte, bu kabinenin yürütmenin düalizmi esasına dayanan parlamenter sistemdeki bakanlar kuruluna eşdeğer olmadığı bilinmektedir. Gerçekten parlamenter sistemde, yürütme alanındaki yetkiler, devlet başkanı ve bakanlar kurulu arasında paylaştırıldığı halde, bu yetkilerin asıl sahibi, Bakanlar Kuruludur. Öte yandan, yürütme gücünün kullanımından doğan siyasi ve hukuki sorumluluk da yine Bakanlar Kuruluna aittir. Böylece klasik parlamenter sistemde devlet başkanı, yürütmenin yetkisiz ve sorumsuz unsurunu oluşturur; devlet başkanına ait yetkilerin tamamı, sembolik ve törensel niteliktedir. Buna karşılık, monist yürütme esasına dayanan başkanlık sisteminde, yürütme alanındaki tüm yetkilerin gerçek sahibi başkandır; başkanın kabinesi, ona sadece bir tür danışmanlık hizmeti sunmaktadır.

Bütün bu nedenlerle, Türkiye'nin bir buçuk asırdan bu yana süregelen parlamenter geleneğini sona erdirerek başkanlık sistemine geçişi hedefleyen 2017 değişikliğinin, 1982 Anayasasının orijinal metninde yer alan Bakanlar Kuruluna ilişkin düzenlemeleri ilga etmesi ve başkanlık sistemine uygun bir kabine modeli yaratması doğaldır. Ne var ki bu değişikliği gerçekleştiren 6771 sayılı Kanunun, Anayasa'nın yasama-yürütme ilişkilerini düzenleyen hükümlerinde yaptığı değişikliklerin bir bölümünü, başkanlık sistemine geçiş ihtiyacıyla açıklama olanağı bulunmamaktadır. Anayasa'nın, yukarıda değindiğimiz TBMM'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 87. maddesinde ve TBMM'nin hükümeti denetim araçlarını düzenleyen 98. maddesinde, aşağıda değineceğimiz Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisini tanıyan 91. maddesinde ve Cumhurbaşkanı'na kararname çıkarma yetkisini tanıyan 104. maddesinde yapılan değişiklikler, bu niteliktedir. Keza, Anayasa'nın yargıyı düzenleyen bölümünde yapılan değişikliklerle yargı gücünün tümü üzerinde halkın seçtiği Cumhurbaşkanı'na eşsiz bir kontrol gücü tanıyan düzenlemeleri de aynı niteliktedir. Aşağıda, Anayasa'nın yürütmeyi düzenleyen hükümlerinde yapılan değişiklikler incelenerek bu değişikliklerin yürütmeye, başkanlık sisteminin doğasını aşacak ölçüde aşırı bir güç kazandırıp kazandırmadığı tartışılacaktır.

1. Kanun Hükümünde Kararname (KHK)

2017 değişikliği, Anayasa'nın Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisini tanıyan 91. maddesini ilga ederek 104. maddeye eklediği bir hükümlerle, Cumhurbaşkanı'na, kararname çıkarma yetkisi tanımıştır. Bu, ilk bakışta, temel

amacı başkanlık sistemine geçişi sağlamak olan 2017 değişikliğinin doğal ve otomatik bir sonucu olduğu izlenimini yaratabilir. Gerçekten başkanlık sisteminin kabulüyle beraber, düalist yürütmeden monist yürütmeye geçildiğine göre, evvelce Bakanlar Kurulunun sahip olduğu KHK çıkarma yetkisinin, bundan böyle yürütme gücünün tek sahibi başkan tarafından kullanılacağı düşünülebilir. Ne var ki, Bakanlar Kurulunun KHK çıkarma yetkisini düzenleyen mülga 91. maddeyle, Cumhurbaşkanı'na kararname çıkarma yetkisini tanıyan yeni 104. maddenin 17. fıkrası karşılaştırıldığında, bu izlenimin doğru olmadığı anlaşılmaktadır. Bu değişikliğin, biri yasamayı zayıflatan, diğeri yürütmeyi aşırı ölçüde güçlendiren iki yönü bulunmaktadır.

Mülga 91. madde, KHK çıkarma yetkisini, Bakanlar Kuruluna, aslı bir yetki olarak değil; idarenin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, türevsel (*secundum legem*) bir yetki olarak vermektedir. Bu maddeye göre, Bakanlar Kurulunun KHK çıkarabilmesi için öncelikle TBMM'nin özel bir yetki kanunu ile Bakanlar Kurulunu yetkilendirmesi gerekiyordu. Diğer bir deyişle parlamento, özel bir kanunla Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisi tanımadıkça Bakanlar Kurulunun KHK yetkisi mevcut değildi. Bu yetki Kanunu'nun hangi unsurları içermesi gerektiği de maddenin 2. fıkrasında açık olarak düzenlenmekteydi. Bu hükme göre *"Yetki kanunu, çıkarılacak kanun hükmünde kararnamenin, amacını, kapsamını, ilkelerini, kullanma süresini ve süresi içinde birden fazla kararname çıkarılıp çıkarılmayacağını gösterir."* Böylece Bakanlar Kurulu, dilediği herhangi bir konuda değil, sadece sınırları yetki kanunuyla belirlenen konularda KHK çıkarabilmekteydi.

Dahası mülga 91. madde, son fıkrasında, Bakanlar Kurulunun kabul ettiği KHK'ler üzerinde TBMM'ye bir onay yetkisi de vermektedir. Bu hükme göre, *"Yayımlandıkları gün Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmayan kararnameler bu tarihte, Türkiye Büyük Millet Meclisince reddedilen kararnameler bu kararın Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte, yürürlükten kalkar. Değiştirilerek kabul edilen kararnamelerin değiştirilmiş hükümleri, bu değişikliklerin Resmî Gazetede yayımlandığı gün yürürlüğe girer."* Böylece parlamentonun, biri KHK sürecinin başında; diğeri ise sonunda olmak üzere, Bakanlar Kurulunun iradesi üzerinde iki tür sınırlayıcı yetkisi bulunmaktaydı.

Oysa 2017 değişikliğiyle Cumhurbaşkanı'na tanınan kararname yetkisi üzerinde, parlamentonun, mülga 91. maddedeki gibi sınırlayıcı bir yetkisi bulunmamaktadır. Daha açık bir deyişle, 104. maddenin Cumhurbaşkanı'na tanıdığı kararname yetkisi, idarenin kanuniliği ilkesine dayanmayan, doğrudan doğruya Anayasa'dan kaynaklanan, böylece parlamentonun iradesine tâbi ol-

mayan, aslı bir yetkidir. Üstelik KHK'den farklı olarak, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin Resmi Gazete'de yayımlanmasını takiben TBMM'nin onayına sunulması usulü de mevcut değildir.

104. maddenin Cumhurbaşkanı'na kararname çıkarma yetkisini tanıyan 17. fıkrası şöyledir: *“Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.”*

Mülga 91. maddenin Bakanlar Kuruluna sunduğu KHK yetkisiyle 2017 değişikliğinin Cumhurbaşkanı'na tanıdığı kararname yetkisi arasındaki benzerlikler ve farklar, aşağıdaki gibi özetlenebilir:

a) Bu iki işlem arasındaki yegâne benzerlik, her ikisinin de aynı ifadelerle konu yönünden sınırlanmasıdır. Mülga 91. maddenin ilk fıkrasında yer alan hüküm, 104. maddenin 17. fıkrasında aynen tekrarlanmıştır. Buna göre, *“Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler”* kanun hükmünde kararnamelerle ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Ancak bu açıklama, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin konu yönünden sınırlanmış bir düzenleme olduğu kanısını yaratmamalıdır. Aşağıda görüleceği gibi, 104. maddeyle Cumhurbaşkanı'na tanınan kararname yetkisi, maddede yer alan muğlak ifadeler nedeniyle, uygulamada sınırsız bir yetkiye dönüşebilecektir.

b) Mülga 91. madde, Bakanlar Kurulunun KHK yetkisini, idarenin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, parlamentonun iradesiyle sınırlamıştır. Yukarıda değinildiği gibi parlamento, aslen sahip olduğu yasama yetkisini, özel bir yetki kanunuyla, Anayasa'nın emrettiği sınırlar çerçevesinde Bakanlar Kuruluna devretmedikçe Bakanlar Kurulunun KHK yetkisi mevcut değildir. Oysa 104. maddenin Cumhurbaşkanı'na tanıdığı kararname yetkisi, parlamentonun yetki kanununa tâbi olmayan, doğrudan doğruya Anayasadan kaynaklanan aslı bir yetkidir.

c) Mülga 91. madde, yukarıda değindiğimiz gibi, Bakanlar Kurulunun KHK yetkisini, TBMM'nin onay iradesiyle de sınırlamıştı. 104. maddenin Cumhurbaşkanı'na tanıdığı kararname yetkisi ise bu tür bir sınıra tâbi değildir. Bu nedenle Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, hem bu kararnamenin hazırlanma süreci öncesinde hem de yürürlüğe girmesinden sonra parlamento iradesiyle sınırlanmayan geniş bir yetkiyi ifade etmektedir.

d) 104. madde, Cumhurbaşkanı'na, ancak '*yürütme yetkisine ilişkin konularda*' kararname çıkarma yetkisi tanımıştır. Şu halde, Cumhurbaşkanı'nın yürütmeye ilişkin olmayan bir konuda kararname çıkarması mümkün değildir. Bu, kararname yetkisinin, konu yönünden sınırlandığı anlamına gelmektedir. Ancak bir kararnamenin yürütmeye ilişkin olup olmadığı nasıl tespit edilecektir? Yürütme fonksiyonunun tanımından hareketle, konu sınırını tayin edecek bir kriter belirlenebilir. Böylece Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ancak bir kanunun uygulanmasını sağlayacak içerikte olabileceği sonucuna ulaşılabilir. Ne var ki 104. madde, kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamayacağı hükmüne yer verdiği için bu kriterin uygulanmasına olanak yoktur. Üstelik 104. maddenin Cumhurbaşkanı'na tanıdığı kararname yetkisi, kanunî dayanak gerektirmeyen, asli bir yetkidir. Şu halde Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle, evvelce kanunun düzenlediği bir konuda ilk elden tasarrufta bulunulacaktır. O halde, cevaplanması gereken temel soru, kanunî dayanağı olmayan, evvelce kanunla düzenlenmeyen bir alanda olması gereken Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hangi hallerde yürütmeye ilişkin sayılacağıdır. Bu, 2017 değişikliğinin tamamı incelendiğinde, teorik olarak cevaplanması mümkün olmayan bir soru gibi görünmektedir. Ancak uygulamada ortaya çıkacak sorunlar ve tartışmalar çerçevesinde, kavramın ne anlama geldiği açıklanabilecektir.

e) Yeni 104. maddenin Cumhurbaşkanlığı kararnamesini konu yönünden sınırlayan bir başka ifadesi ise, maddenin 17. fıkrasının 3. cümlesinde yer almaktadır. Buna göre, "*Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.*" Bu hüküm, ilk bakışta, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin konu yönünden önemli biçimde sınırlandığı izlenimini vermektedir. Ne var ki yukarıda değindiğimiz gibi 2017 değişikliği, Anayasa'nın kanunla düzenleme emrini verdiği hükümlerini ilga ederek bu alanlarda Cumhurbaşkanlığı

kararnamesiyle düzenleme kuralını getirmiştir. Şu halde, yeni 104. maddenin Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini konu yönünden sınırladığı izlenimini veren 17. fıkrasının 3. cümlesi, gerçek bir sınırlama yaratmaktadır.

f) Mülga 91. maddenin içerdiği KHK ile 104. maddenin düzenlediği Cumhurbaşkanlığı kararnamesi arasındaki başka bir fark da, bunların normlar hiyerarşisindeki yeri ile ilgilidir. KHK, adının da doğru olarak ifade ettiği gibi, kanunlara eş değer bir güce sahiptir. Gerçekten mülga 91. maddenin düzenlediği KHK, Bakanlar Kurulu tarafından kabul edildiği halde, yürürlükteki kanunları değiştirebilmekte ve kaldırabilmektedir. Oysa 104. maddenin düzenlediği Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin kanun gücünde olmadığı anlaşılmaktadır. Maddenin 17. fıkrasının 5. cümlesine göre, “*Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır.*” Bu ifade, Anayasa’nın, kanunları Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinden daha üstün kıldığı anlamına gelmektedir. Ne var ki 2017 değişikliği, Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddesinde evvelce yer alan KHK ifadesini ilga ederek, maddeye, ‘*Cumhurbaşkanlığı kararnamesi*’ ifadesini eklemiştir. Böylece Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, AYM’nin denetimine tâbi normlar arasında zikredilmiştir. Bu ise anayasa koyucunun Cumhurbaşkanlığı kararnamesini tıpkı mülga 91. maddenin düzenlediği KHK’ler gibi fonksiyonel bakımdan bir tür yasama işlemi olarak değerlendirdiği kanısını uyandırmaktadır. Eğer anayasa koyucu, Cumhurbaşkanlığı kararnamesini, yürütmenin düzenleyici işlemi olarak görseydi, bu kararnameleri, AYM’nin değil, idarî yargının denetimine tâbi kıları.

Kanunların Cumhurbaşkanlığı kararnamesinden daha üstün olduğunu gösteren bir başka ifade ise 104. maddenin 17. fıkrasının son cümlesinde yer almaktadır. Buna göre, “*Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.*” Bu hüküm, sadece kanunların Cumhurbaşkanlığı kararnamesinden üstün olduğunu göstermemektedir. Aynı zamanda parlamentoya, eğer isterse, Cumhurbaşkanlığı kararnamesini hükümsüz kılacak düzenlemeler yapma fırsatını sunmaktadır. Ancak Cumhurbaşkanı’nın lideri bulunduğu parti, parlamentoda çoğunluk oluşturduğu takdirde, bu çoğunluğun Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini etkisiz kılacak kanunlar yapma şansı olacak mıdır? Böyle bir şansı olduğu takdirde ise sonradan

kabul edilen kanunun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle aynı konuda olduğunu ve onu hükümsüz kıldığını tespit edecek bir makama ihtiyaç vardır. Tüm mahkemelerin bakmakla yükümlü oldukları uyuşmazlıklarda, Anayasa'nın bu emredici kuralını dikkate alarak Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümsüzlüğü kararını verebilecekleri düşünülebilir. Ne var ki, aşağıda görüleceği gibi, yeni 159. maddeye göre yargı mensuplarının meslekî gelecekleri üzerinde karar verme yetkisine sahip HSK'nin üyelerinin neredeyse tamamının seçiminde, bugünkü koşullarda Cumhurbaşkanı belirleyici olmaktadır. Bu tablo karşısında, bir mahkemenin veya hâkimin Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümsüzlüğü kararını vermesi, ne ölçüde muhtemeldir?

g) Burada incelenmesi gereken önemli bir sorun da, Cumhurbaşkanı'nın 104. maddeyle belirlenen konu sınırına riayet etmediği takdirde, ne tür bir müeyyidenin uygulanacağı meselesidir. Madde, Cumhurbaşkanı'na, sadece yürütmeye ilişkin konularda kararname çıkarma yetkisi tanımıştır. Üstelik bu kararnamelerin, temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle siyasi haklar ve ödevleri düzenleyemeyeceği açıkça hükme bağlanmıştır. Cumhurbaşkanı, bu sınırlara uymadığı ve dilediği her alanı kararnamelerle düzenlediği takdirde ne olacaktır?

İlk bakışta, Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin, anayasa yargısının denetimine tâbi kılındığı, dolayısıyla Yüksek Mahkemenin, bu noktada frenleyici bir rol oynayacağı düşünülebilir. Ne var ki bu, iki sebepten dolayı, pek muhtemel görünmemektedir. Birincisi, yürütme yetkisine ilişkin konular kavramı, yukarıda tartıştığımız gibi, muğlak olup Yüksek Mahkemenin kısa vadede bu kavramın sınırlarını belirleyecek etkili kriterler geliştirmesi kolay olmayabilir. İkincisi ve daha önemlisi, Yüksek Mahkeme, bu konuda etkili bir kriter geliştirebilse dahi Anayasa'nın üstünlüğünü koruyacak ve halkın seçtiği Cumhurbaşkanı'na frenleyecek bir iradeye ve güce sahip olabilecek midir? Cumhurbaşkanı'nın 104. maddeyle yasaklanan konularda kararname çıkarması halinde, benzer bir problemin yaşanacağını da hatırlatmak gerekir. Daha açık bir deyişle, Cumhurbaşkanı, 104. maddenin yasakladığı temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle siyasi haklar ve ödevleri kararnameyle düzenlediği takdirde, AYM, bu tür kararnamelerin, Anayasa'nın emredici kurallarını ihlal ettiği gerekçesiyle iptal kararı verebilecek midir? Yüksek Mahkemenin, özellikle 15 Temmuz darbe girişimi sonrasındaki OHAL KHK'lerine⁹ ilişkin

⁹ Anayasa Mahkemesinin 15 Temmuz darbe girişimini takiben yayınlanan KHK'lere ilişkin

içtihatlarını ve yetkili olduğu diğer konulardaki suskunluğunu dikkate aldığımızda, anayasal yasakları ihlal eden Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, AYM tarafından iptal edilebileceğini varsaymak güç görünmektedir.

Bu tablo karşısında ortaya çıkması en muhtemel sorun, Cumhurbaşkanının halk tarafından seçilmenin kendisine sunduğu güçle, ülkeyi, sürekli olarak kararnamelerle yönetmeye teşebbüs etmesi olabilir. Cumhurbaşkanının parlamentoyu *by-pass* etmesini engelleyecek etkili bir fren mekanizması mevcut değildir. Bu nedenle, 2017 Anayasa değişikliğinin, Türkiye’de, O’Donnell’in işaret ettiği türden bir ‘delegasyoncu demokrasi’ye (DD) yol açabileceğini söylemek abartılı olmayacaktır. O’Donnell’a göre delegasyoncu demokrasi, “Pekişmiş (yani kurumsallaşmış) demokrasiler değilse de kalıcı olabilirler. Çoğu zaman, ne otoriterizme geri dönüş ne de temsili demokrasi yolunda ilerleme emaresi vardır. Delegasyoncu demokrasi, demokratik geleceğe yabancı değildir. O, temsili demokrasiden daha demokratik, ama daha az liberaldir. DD, bâriz şekilde çoğunlukçudur. Onun özü, temiz seçimler yoluyla, bir kişiyi birkaç yıl için, milletin yüksek menfaatlerini tecessüm ettirmek ve yorumlamak üzere yetkilendirecek bir çoğunluğu yaratmaktır... DD’lerde seçimler, çok duygusal ve kazanç ve kayıpların büyük olduğu olaylardır: Adaylar, çıplak, kurumsallaşmamış iktidar ilişkileri dışında hemen hemen hiçbir sınırlamaya tâbi olmadan hüküm sürme şansı için yarışır. Seçimlerden sonra seçmenlerin/delegelerin, başkanın her yaptığı için pasif ama alkışlayıcı bir kitlesini oluşturmaları beklenir... Temsili demokrasinin ayırıcı özelliği olan yatay hesapverirlik, delegasyoncu demokrasilerde ya son derece zayıftır, ya da hiç yoktur. Üstelik, delegasyoncu başkanlar, yatay hesapverirliği etkili kılan kurumları kendi ‘misyon’ları açısından gereksiz ayakbağları olarak gördüklerinden, bu kurumların gelişmesini önlemek için büyük çabalar harcarlar. Başkan, milletin tecessüm etmiş hali ve onun menfaatlerinin başlıca koruyucusu ve tanımlayıcısı olarak görülür.”¹⁰

Türkiye de bir süreden beri ortaya çıkan fiilî değişikliklerin anayasallaşması neticesinde, tam da bu tanıma uygun bir görüntü sergilemektedir. Kurumsallaşma düzeyinin düşüklüğü, yatay ve dikey kontrol mekanizmalarının

kin yetkisizlik kararları hakkındaki görüş ve değerlendirmeleri için bkz. *Özbudun*, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 345-346.

¹⁰ O’Donnell, Guillermo: “Delegative Democracy”, *Journal of Democracy*, Vol. 5, No.1, January 1994, s. 60-62. Delegasyoncu demokrasi hakkındaki değerlendirmeleri için bkz. *Özbudun*, Ergun: Anayasalcılık ve Demokrasi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2015, s. 82-83, 127.

etkisizliği, yargının giderek zayıflayan rolü ve hükümet kontrolüne girmesi, delegasyoncu demokrasinin de ötesinde bir otoritarizme yol açmıştır. Önceki bir çalışmamda belirttiğim gibi, Türkiye'nin 2017 Anayasa değişikliği önce-
sindeki koşulları, yarışmacı otoriter bir sistemin varlığına işaret etmektedir.¹¹ 2017 değişikliği ise, evvelce fiilen mevcut olan otoriter yapıya anayasal dayana-
nak sunarak bu yapının pekişmesine yol açacaktır. Bu Anayasa değişikliğinin kabulüyle beraber, otoriterizmden demokrasiye dönüş ihtimali, en azından yakın bir gelecek için mümkün görünmemektedir.

2. Cumhurbaşkanı

1982 Anayasasının orijinal metni, parlamentarizmin temel mekanizmalarına yer verdiği halde, Cumhurbaşkanı'na, bununla bağdaşmayacak geniş yetkiler tanımıştı. Bu ise Cumhurbaşkanı'nı, devletin en güçlü aktörü haline getirmişti. Böylece Cumhurbaşkanı, kendisine muhalif bir parlamento çoğunluğunu ve bu çoğunluğun içinden doğan hükümetleri, anayasal yetkileri aracılığıyla belli ölçülerde engelleme gücüne sahipti. Öte yandan Anayasa, böylesine geniş yetkileri haiz Cumhurbaşkanı'nı seçme yetkisini TBMM'ye tanıdığı için Cumhurbaşkanlığı seçimleri, sistem içinde kriz üretme potansiyeline de sahipti.

Nisan 2007'de, 11. Cumhurbaşkanı'nın seçimi sürecinde ortaya çıkan siyasal kriz, o tarihteki parlamento çoğunluğunun, -31.05.2007 tarihli ve 5678 sayılı Kanunla- Anayasa'nın Cumhurbaşkanı'nın niteliklerini, tarafsızlığını ve seçimi sürecini düzenleyen 101 ve 102. maddelerini değiştirmesiyle sonuçlanmıştır. Bu değişikliklerle, Cumhurbaşkanı'nı seçme yetkisi halka tanınmış; yedi yıl olan görev süresi, beş yıla indirilmiş; evvelce mevcut olan ikinci kez seçilme yasağı ilga edilerek bir kişinin Cumhurbaşkanlığı'na iki kez seçilmesine olanak tanınmıştır. Anayasa'nın değişik 101 ve 102. maddeleri, ilk kez 10 Ağustos 2014'te 12. Cumhurbaşkanı'nın seçimi sürecinde uygulanmıştır. Bu seçimlerin ilk turunda, AKP Genel Başkanı ve Başbakan olan Recep Tayyip Erdoğan, geçerli oyların %51,79'unu alarak seçilmiştir. Böylece Anayasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren tartışmalara ve eleştirilere konu olan melez hükümet modeli, Cumhurbaşkanlığı makamının halkın seçimi esasına dayanmasıyla birlikte daha sorunlu hale gelmiştir. 21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunla ise Anayasa çok daha köklü bir biçimde değiştirilerek bu kez

¹¹ Yazıcı, Serap: "Turkey in the Last Two Decades: From Democratization to Authoritarianism", *European Public Law*, Vol. 21, No. 4, 2015, s. 635-656. Yarışmacı otoriterizm kavramına ilişkin açıklama ve değerlendirmeleri için bkz. *Özbudun*, *Anayasacılık ve Demokrasi*, s. 24, 123-125.

Türkiye'ye özgü bir başkanlık sistemine geçilmiştir. Aşağıda, 2017 Anayasa değişikliğinin yürütme organı üzerinde yarattığı değişiklikler, Anayasa'nın ilk metninde yer alan düzenlemelerle ve 2007'de kabul edilen hükümlerle karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

A. Cumhurbaşkanı'nın Nitelikleri ve Seçimi

6771 sayılı Kanun, Anayasa'nın Cumhurbaşkanı'nın nitelikleri, tarafsızlığı ve seçimini düzenleyen 101 ve 102. maddelerini ilga etmiştir. Cumhurbaşkanı'nın seçilme yeterliği ile bu seçimde izlenecek yöntem, yeni 101. maddeyle düzenlenmiştir. Mülga 101. madde ile yeni 101. madde arasındaki benzerlikler ve farklar, aşağıdaki gibi özetlenebilir:

a) Her iki maddenin de ilk fıkrasında Cumhurbaşkanlığına aday olabilmek için gerekli olan şartlar sıralanmıştır. Eski ve yeni 101. maddenin yer verdiği şartların hepsi aynıdır. Buna göre Cumhurbaşkanı, kırk yaşını tamamlayan, milletvekili seçilme yeterliliğine sahip, T.C. vatandaşları arasından halk tarafından seçilecektir. Yeni 101. madde "halk tarafından seçilme" ifadesine "doğrudan doğruya" kavramını eklemiştir.

b) Her iki metnin ikinci fıkrası, Cumhurbaşkanı'nın görev süresini beş yıl olarak düzenlemiş, bir kişinin en fazla iki kez Cumhurbaşkanlığı'na seçilebileceğini hükme bağlamıştır.

c) Eski ve yeni 101. maddelerin üçüncü fıkraları, Cumhurbaşkanlığı'na aday gösterme yetkisini düzenlemektedir. Maddenin önceki metnine göre, en az yirmi milletvekili, "*son yapılan milletvekili genel seçimlerinde geçerli oylar toplamı birlikte hesaplandığında yüzde onu geçen siyasi partiler*", aday gösterme yetkisine sahiptir. Yeni metin, bu yetkiyi, siyasi parti gruplarına, son genel seçimlerde tek başına veya birlikte elde ettikleri oy toplamı yüzde beş veya üzerinde olan siyasi partilere ve en az yüz bin seçmene tanımıştır.

İki metin arasındaki en önemli fark, yeni metinde yüz bin seçmene aday gösterme yetkisinin tanınmasıdır. Diğer fark ise eski metinde aday gösterebilmek için son genel seçimlerde siyasi partilerin tek başlarına veya birlikte, geçerli oyların yüzde onunu elde etmeleri gerekirken yeni metinde bu oranın, yüzde beşe düşürülmesidir. Böylece küçük partilerin aday gösterme imkânına kavuşması sağlanmıştır. Nihayet iki metin arasında sözel nitelikli bir fark, önceki metinde aday gösterme yetkisi TBMM'deki yirmi milletvekiline tanınırken yeni metinde bu yetkinin siyasi parti gruplarına sunulmasıdır. Bir

siyasi partinin grup kurabilmek için en az yirmi milletvekiline sahip olması gerektiği düşünüldüğünde aradaki farkın sadece sözel olduğu anlaşılmaktadır.

d) Mülga 101. madde, dördüncü fıkrasında, “Cumhurbaşkanı seçilenin, varsa partisi ile ilişkisi kesilir ve Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliği sona erer” hükmüne yer verilmekteydi. Maddenin yeni metninde, sadece “Cumhurbaşkanı seçilen milletvekilinin Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliği sona erer” ifadesi yer almaktadır. Böylece Cumhurbaşkanı seçilen kişinin, partisiyle hukukî bağı korumasına olanak tanınmıştır. Nitekim bununla tutarlı olmak amacıyla, eski metnin başlığında yer alan “Tarafsızlık” ibaresi ilga edilmiştir. Kısacası, yeni 101. madde, Türkiye’nin 1961 Anayasasından bu yana süregelen tarafsız Cumhurbaşkanı geleneğini sona erdirmiştir.

e) Anayasa’nın Cumhurbaşkanı’nın seçimini düzenleyen 102. maddesi, tamamen ilga edilerek buna ilişkin hükümler yeni 101. maddenin son dört fıkrasında aşağıdaki biçimde hükme bağlanmıştır: “Genel oyla yapılacak seçimde, geçerli oyların salt çoğunluğunu alan aday, Cumhurbaşkanı seçilir. İlk oylamada bu çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamayı izleyen ikinci pazar günü ikinci oylama yapılır. Bu oylamaya, ilk oylamada en çok oy almış iki aday katılır ve geçerli oyların çoğunluğunu alan aday, Cumhurbaşkanı seçilir. İkinci oylamaya katılmaya hak kazanan adaylardan birinin herhangi bir nedenle seçime katılmaması halinde; ikinci oylama, boşalan adaylığın birinci oylamadaki sıraya göre ikame edilmesi suretiyle yapılır. İkinci oylamaya tek adayın kalması halinde, bu oylama referandum şeklinde yapılır. Aday, geçerli oyların salt çoğunluğunu aldığı takdirde Cumhurbaşkanı seçilir. Oylamada, adayın geçerli oyların çoğunluğunu alamaması halinde, sadece Cumhurbaşkanı seçimi yenilenir.” Mülga 102. madde ile yeni 101. maddenin Cumhurbaşkanı’nın seçimi usulünü düzenleyen hükümleri, büyük ölçüde örtüşmektedir. Her iki maddeye göre de Cumhurbaşkanı’nın seçiminde geçerli oyların salt çoğunluğunu alan aday, seçilmiş olur. İlk oylamada salt çoğunluğu elde eden bir aday olmadığı takdirde, ikinci oylama, ilk turda en çok oy alan iki aday arasında yapılır. İkinci turda ise geçerli oyların çoğunluğunu elde eden aday seçimi kazanmış olur. Herhangi bir sebeple, ikinci tur tek bir adayın katılımıyla gerçekleştiği takdirde, oylama referandum biçiminde yapılır. Referanduma dönüşen bu oylamada, mülga 102. maddeye göre geçerli oyların çoğunluğunu alan aday Cumhurbaşkanı seçilir. Mülga metinde sadece çoğunluk ifadesi kullanıldığına göre, bu çoğunluğun basit çoğunluk olarak anlaşılabilmesi izlenimi doğ-

maktadır. Ne var ki, tek bir adayın katıldığı bir halkoylamasında rakip bir aday olmadığına göre basit çoğunluk kuralının uygulanma olanağı yoktur. Nitekim yeni 101. maddenin altıncı fıkrasında, Cumhurbaşkanlığı seçimleri tek adayla referanduma dönüştüğünde, bu tek adayın geçerli oyların salt çoğunluğunu elde etmesi halinde, seçimi kazanmış olacağı düzenlenmiştir. Ancak aynı fıkrada bu kuralı izleyen cümlede “*Oylamada, adayın geçerli oyların çoğunluğunu alamaması halinde, sadece Cumhurbaşkanı seçimi yenilenir*” ifadesine yer verilmiştir. Bu ifade, aranan çoğunluğun, basit çoğunluk olup olmadığı sorusunu akla getirmektedir. Ne var ki bir seçimde, tek bir aday, halkın oyları için yarıştığında, onun kazanmış sayılması için, mantiken, geçerli oyların salt çoğunluğunu elde etmesi gerekecektir. Bu durumda, yeni 101. maddenin 6. fıkrasının 4. cümlesindeki ifadeyi, salt çoğunluk olarak anlamak gerekecektir.

f) Nihayet her iki metin arasında önemli olan bir fark, yeni 101. maddede tek başına yarışan adayın, oyların -bizce salt çoğunluğu olarak anlaşılması gereken- çoğunluğunu elde edememesi halinde, sadece Cumhurbaşkanlığı seçimlerinin yenileneceğinin belirtilmesidir. Maddenin sadece Cumhurbaşkanlığı seçimlerinin yenileceğinden söz etmesinin nedeni, yukarıda değindiğimiz 77. maddenin yeni metniyle TBMM ve Cumhurbaşkanlığı seçimlerinin aynı gün yapılacağı kuralının düzenlenmesidir. Böylece Cumhurbaşkanlığı seçimlerinde sonuç alınmadığı takdirde, parlamento seçimlerinin yenilenmeyeceğine açıklık kazandırılmıştır.

B. Cumhurbaşkanı'nın Görev Süresi

Yukarıda değindiğimiz gibi, Anayasa'nın evvelce TBMM'nin görev süresini dört yıl olarak düzenleyen hükmü, 2017'de değiştirilmiştir. Maddenin başlığına “Cumhurbaşkanı” kelimesi ilave edilerek başlık “*Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanı'nın Seçim Dönemi*” olarak yazılmıştır. Maddede ayrıca TBMM ve Cumhurbaşkanı'nın seçimlerinin beş yılda bir aynı gün yapılacağı düzenlenmiştir. Öte yandan maddenin son fıkrasıyla, şu düzenleme kabul edilmiştir: “*Cumhurbaşkanlığı seçiminde birinci oylamada gerekli çoğunluğun sağlanamaması halinde 101 inci maddedeki usule göre ikinci oylama yapılır.*”

C. Cumhurbaşkanı'nın Görev ve Yetkileri

Cumhurbaşkanı'nın görev ve yetkilerini düzenleyen 104. madde ilga edilerek, aynı başlığı taşıyan yeni bir madde düzenlenmiştir. Yeni 104. madde de, tıpkı mülga 104. madde gibi, ilk iki fıkrasında, Cumhurbaşkanı'nın devlet

hayatı içindeki genel konumunu düzenlemektedir. Yeni 104. maddenin bu hükmüne göre, *“Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanı’na aittir. Cumhurbaşkanı, Devlet başkanı sıfatıyla Türkiye Cumhuriyetini ve Türk Milletinin birliğini temsil eder; Anayasa’nın uygulanmasını, Devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasını temin eder.”* Yeni 104. madde, mülga 104. maddeden farklı olarak, *“Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanı’na aittir.”* ifadesine yer vermiştir. Bu, yürütmenin monist yapıya sahip olduğu başkanlık sistemine geçişin doğal sonucu olan bir değişikliktir. Başkanlık sistemine geçiş sağlayan 2017 değişikliğiyle beraber, yürütme yetkisinin tamamı, elbette Cumhurbaşkanı’na ait olacaktır. Ancak burada üzerinde durulması gereken asıl husus, tarafsızlığına ilişkin anayasa hükmünün ilga edildiği bir ortamda Cumhurbaşkanı’nın milletin birliğini nasıl temsil edeceği ve devlet organlarının uyumlu çalışmasını nasıl temin edeceği meselesidir. 2017 değişikliğiyle beraber, tarafsızlık sıfatı kaldırılan, bir siyasi partiye üye olmasına, hatta üyesi bulunduğu siyasi partinin genel başkanı olmasına olanak tanınan Cumhurbaşkanı, ister istemez rakip siyasi partilerle girdiği yarışta, taraflı olacaktır. Bu kaçınılmaz sonuç, onun milletin birliğini temsilden ziyade, seçmenlerinin birliğini temsil etmesi sonucunu doğurabilecektir.

Mülga 104. madde, Cumhurbaşkanı’nın görev ve yetkilerini ilgili buldukları devlet organına göre sınıflandırmak suretiyle uzun bir liste halinde sunmaktaydı. Yeni 104. madde, Cumhurbaşkanı’na yasama ve yürütme alanlarında önemli yetkiler tanıdığı, bu yetkilere, mülga 104. maddeye kıyasla, yenilerini eklediği halde; sözü geçen yetkileri, ilgili buldukları devlet organına göre sınıflandırmamıştır. Mülga 104. madde ile yeni 104. madde arasında dikkat çeken bir başka fark da, yeni 104. maddede Cumhurbaşkanı’nın yargıya ilişkin yetkilerinden hiç söz edilmemiş olmasıdır. Oysa mülga 104. madde, Cumhurbaşkanı’nın yargıya ilişkin yetkilerini de düzenlemekteydi. Yeni 104. maddede, Cumhurbaşkanı’nın yargı alanında sahip olduğu yetkilerden söz edilmemesi, onun bu alanda yetkisiz kılındığı anlamına gelmemektedir. Tam aksine, aşağıda görüleceği gibi, 2017 değişikliği, Cumhurbaşkanı’nın yargı organına ilişkin önceki yetkilerini muhafaza ederek bunlara yenilerini ilave etmiştir. Bu değişiklikte Cumhurbaşkanı, yargı düzenini kontrol eden en güçlü aktör haline gelmiştir. Ne var ki Cumhurbaşkanı’nın yargı alanında sahip olduğu yetkiler, Anayasa’nın Cumhurbaşkanı’nın görev ve yetkilerine ilişkin 104. maddesinde değil; diğer hükümlerinde, dağınık olarak düzenlenmiştir. Bunlara, yargı başlığında değinilecektir.

Mülga 104. madde, Cumhurbaşkanı’na parlamentarizmin gereği olan çe-

şitli yetkiler tanımaktaydı. Bunlar, başbakanı atamak ve başbakanın istifasını kabul etmek; başbakanın istemi üzerine bakanları azletmek; gerekli gördüğü hallerde Bakanlar Kuruluna başkanlık etmek şeklinde özetlenebilir. Başkanlık sistemine geçişle birlikte parlamentarizmin gereği olan bu yetkilere yeni 104. maddede yer verilmemiştir.

Mülga 104. maddede, “*Milli Güvenlik Kurulunu toplantıya çağırmak, Milli Güvenlik Kuruluna başkanlık etmek*” şeklinde bir yetki yer almaktaydı. Yeni 104. maddede bu ifadeler yer verilmemiştir. Dahası yeni 104. madde, “*Milli güvenlik politikalarını belirlemek ve gerekli tedbirleri almak*” şeklinde mülga 104. maddede karşılığı olmayan bir yetkiye yer vermiştir. Böylece ülkenin milli güvenlik siyasetini belirleme yetkisi, Cumhurbaşkanı tarafından tek başına kullanılacaktır.

Bundan başka, yeni 104. madde, Cumhurbaşkanı’na, mülga 104. madde de yer almayan şu yetkileri tanımıştır: “*Ülkenin iç ve dış siyaseti hakkında Meclise mesaj vermek; cumhurbaşkanı yardımcılarını ile bakanları atamak ve görevlerine son vermek; üst kademe kamu yöneticilerini atamak, görevlerine son vermek ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasları Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlemek; yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarmak; kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarmak.*”

2017 değişikliğinin asıl hedefinin, başkanlık sistemine geçiş olduğuna, yukarıda değinmiştik. Ne var ki, bu değişikliğin yarattığı hükümet sisteminin, ABD tipi başkanlık sistemi olmadığını; Türk tipi başkanlık sistemine yol açtığını belirtmek gerekir. Nitekim Cumhurbaşkanı’nın görev ve yetkilerini düzenleyen yeni 104. maddeyle tanınan yetkilerin bir kısmı, bu gözlemlerimiz doğrulamaktadır. Yeni 104. maddeye göre, Cumhurbaşkanı, yardımcılarını atama ve azil yetkisine sahiptir. Bu, ABD modeli başkanlık sisteminden önemli bir sapmayı ifade etmektedir. ABD’de bir başkan adayı, başkanlık yarışına katıldığında, yardımcısının kim olacağını halka deklare etmektedir. Seçmenler, başkan adaylarından biri üzerinde karar verirken seçtikleri başkanın ölümü, istifası ve *impeachment*’i halinde başkanın halefinin kim olacağını bilmektedir. Böylece, başkanlık ofisinin herhangi bir nedenle sürekli olarak boşalması halinde, sonraki başkanlık seçimine kadar bu makamın yetkilerini kullanacak olan başkan yardımcısı da demokratik meşruiyete sahip olmaktadır.

Oysa 2017 değişikliği, başkanlık sistemine geçişi sağladığı halde, Cum-

hurbaşkanı yardımcılarının, seçim sürecinde kamuoyu tarafından bilinmesine olanak tanımamış; yardımcılarının sayısını ve belirlenmesini, seçim sonrasına ertelemiştir. Bu husus, 106. maddenin ilk fıkrasında düzenlenmektedir. Bu hükme göre, *“Cumhurbaşkanı, seçildikten sonra bir veya daha fazla Cumhurbaşkanlığı yardımcısı atayabilir.”* Dolayısıyla başkanın yardımcılarını atamak, başkanın iradesine terk edilmiştir. Böylece başkan yardımcılığı, demokratik meşruiyet esasına dayanmayan bir makama dönüşmüştür. Bunun doğal sonucu olarak, yardımcılarını atamakta serbestçe hareket edebilen başkan, dilediğinde onları azil yetkisine de sahiptir.

Yukarıda değindiğimiz gibi ABD’de, başkanlık makamının sürekli olarak boşalması halinde, bu makamın halefi, başkan yardımcısıdır. Bu durumda başkan yardımcısı, bir sonraki başkanlık seçimine kadar bu makamın yetkilerini otomatik olarak kullanmaktadır. Oysa 2017 değişikliği, Cumhurbaşkanlığı yardımcılara, ABD’deki gibi halefiyet yetkisi değil, sadece geçici bir vekâlet yetkisi sunmuştur. 106. maddenin ikinci fıkrasına göre, *“Cumhurbaşkanlığı makamının herhangi bir nedenle boşalması halinde, kırkbeş gün içinde Cumhurbaşkanı seçimi yapılır. Yenisi seçilene kadar Cumhurbaşkanı yardımcısı Cumhurbaşkanlığına vekâlet eder ve Cumhurbaşkanı’na ait yetkileri kullanır.”*

Bu bağlamda değinilmesi gereken başka bir fark da, ABD modelinde başkan ve kongrenin görev sürelerinin sabit olmasına karşılık, 2017 değişikliğiyle kabul edilen Türk tipi başkanlık sisteminde, bu organların görev sürelerinin sabit olmasını engelleyen istisnalara yer verilmesidir. Anayasa’nın yeni 77. maddesine göre, Cumhurbaşkanı ve parlamentonun görev süreleri beş yıl olup her ikisinin seçimi aynı gün yapılmaktadır. Ancak 106. maddeye göre, Cumhurbaşkanlığı makamı, herhangi bir sebeple boşaldığında, seçimlere bir yıl veya daha az bir süre kalmışsa Cumhurbaşkanlığı ve parlamento seçimleri, birlikte yenilenir. Böylece parlamentonun görev süresi, Cumhurbaşkanlığı makamının boşalmasına bağlı olarak kendiliğinden kısalmaktadır.

Bundan başka Anayasa, -kendi seçimlerinin yenilenmesine katlanmaları kaydıyla- Cumhurbaşkanı ve parlamentonun, birbirlerinin hukukî varlıklarını sona erdirmelerine olanak tanımıştır. Yeni 116. maddenin ilk fıkrasına göre, *“Türkiye Büyük Millet Meclisi, üye tamsayısının beşte üç çoğunluğuyla seçimlerin yenilenmesine karar verebilir. Bu halde Türkiye Büyük Millet Meclisi genel seçimi ile Cumhurbaşkanlığı seçimi birlikte yapılır. Cumhurbaşkanı’nın seçimlerin yenilenmesine karar vermesi halinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi genel seçimi ile Cumhurbaşkanlığı seçimi birlikte yapılır.”* Böylece 2017 değişikliğinin yarattığı sistemde, ne başkan ne de parlamentonun görev süreleri sabit olacaktır. Oysa

başkanlık sisteminin tipik özelliklerinden biri, yasamanın yürütmeyi düşürememesi, yürütmenin yasamayı feshedememesi; böylece her iki organın görev süresinin sabit olmasıdır.

Öte yandan, 116. maddenin üçüncü fıkrası da, başkanlık sisteminin temel özelliklerinden sapan bir hükme yer vermektedir. Bu hükme göre, “Cumhurbaşkanı’nın ikinci döneminde Meclis tarafından seçimlerin yenilenmesine karar verilmesi halinde, Cumhurbaşkanı bir defa daha aday olabilir.” Bu hüküm, ilk bakışta, parlamentonun seçimleri yenileme yetkisini, dolaylı olarak müeyyidelendirdiği izlenimini vermektedir. Böylece bu yetkiyi, görev süresinin ikinci dönemini tamamlamaya yaklaşan bir başkan karşısında kullanan bir parlamento, başkanın, üçüncü bir kez daha aday olmasına katlanmak zorunda kalacaktır. Ne var ki aynı hüküm, görevdeki bir başkanın, üçüncü bir kez daha aday olma şansını elde etmesine de zemin hazırlamaktadır. Gerçekten görev süresinin ikinci dönemindeki bir başkan, parlamento çoğunluğuyla aynı partiye mensupsa ve partinin genel başkanıysa, parlamentoya, bu mekanizmayı harekete geçirmesini dayatabilir. Böylece parlamentoya ait gibi görünen bir yetki aracılığıyla, başkan, üçüncü defa aday olma şansını elde edebilir.

Oysa önceki bir çalışmamda¹² değindiğim gibi, başkanlık sistemlerinin temel özelliklerinden biri, bu sistemlerin bir kısmında yeniden seçilme (*no re-election*); bir kısmında ise art arda seçilme (*no immediate election*) yasaklarının varlığıdır. Bu yasakların nedeni, devletin malî kaynaklarını kontrol gücüne sahip görevdeki başkanın, rakiplerine karşı görece daha avantajlı olmasıdır. Bu durumda, bir kez daha seçilme veya art arda seçilme yasakları olmadığı takdirde, rakip adayların şansı zayıflayabilecek; başkanlık ofisinin uzun bir süre el değiştirme olasılığı ortadan kalkabilecektir. Bu nedenle, bu yasakların muhafazası, seçim adaleti ve iktidarın seçimler aracılığıyla barışçıl olarak el değiştirme şansının korunması bakımından önem taşımaktadır. 116. maddenin 3. fıkrası ise başkanın görev süresinin, makul olmayan bir biçimde uzamasına olanak tanımaktadır.

2017 değişikliğinin ABD modeli başkanlık sisteminden ayrılan bir başka özelliği, bu değişiklikte Cumhurbaşkanı’na bakanları atamak konusunda tek başına kullanacağı, geniş bir yetkinin tanınmasıdır. Oysa Birleşik Devletlerde başkan, kabine üyelerini tek başına belirlediği halde onun bu konudaki tercihleri Senato’nun onayına tâbidir. Benzer bir fark, büyükelçilerin atanması usulünde de gözlemlenmektedir. Birleşik Devletlerde büyükelçileri belirlemek,

¹² Yazıcı, Serap: Başkanlık ve Yarı Başkanlık Sistemleri: Türkiye İçin Bir Değerlendirme, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002.

başkana ait bir yetki olup onun bu konudaki tercihleri Senato'nun onayına tâbidir. Senato'nun onay iradesini kazanmayan büyükelçi adayı, tek başına başkanın iradesiyle ABD'yi temsilen herhangi bir ülkede görevlendirilemez. Oysa 2017 değişikliğiyle T.C. Devletini temsilen çeşitli ülkelerde görev yapacak büyükelçiler, Cumhurbaşkanı tarafından tek başına atanabilecektir.

Burada önemli bir noktaya dikkat çekmek gerekmektedir. Mülga 104. madde ile yeni 104. maddenin büyükelçilerin atanmasına ilişkin ifadeleri değişmemiştir. Her iki metinde de *“Yabancı devletlere Türk Devletinin temsilcilerini göndermek”* ifadesine yer verilmiştir. Ancak 2017 değişikliği öncesinde Türkiye'de parlamentarizm esasına dayanan bir hükümet sistemi mevcut olduğundan, bu atama, Cumhurbaşkanıca tek başına değil, üçlü kararnameyle yapılmaktaydı. Oysa 2017 değişikliği, parlamentarizme son vererek başkanlık sistemine geçişi sağladığı için bu atama, Cumhurbaşkanıca tek başına yapılacaktır. Böylece 2017 değişikliği, ABD'den farklı olarak halkın seçtiği başkana diğer devlet organlarıyla frenlenmeyen ve dengelenmeyen aşırı yetkiler sunmuştur.

2017 değişikliğiyle Cumhurbaşkanı'na tanınan yeni yetkiler konusunda belirtilmesi gereken önemli bir husus da 104. maddenin yeni metniyle Cumhurbaşkanı'na üst kademe yöneticilerini atamak ve azil konusunda sınırları belirlenmeyen, geniş bir yetkinin tanınmış olmasıdır. Bu, 104. maddenin eski metninde karşılığı olmayan bir yetkidir. Bundan başka yeni 104. madde, Cumhurbaşkanı'na yönetmelik çıkarma yetkisini de tanımaktadır. Nihayet 104. maddenin yeni metni, tıpkı eskisi gibi son fıkrasında *“Cumhurbaşkanı, ayrıca Anayasada ve kanunlarda verilen seçme ve atama görevleri ile diğer görevleri yerine getirir ve yetkileri kullanır.”* hükmüne yer vermektedir. Bu ise 104. madde ile Cumhurbaşkanı'na sunulan yetkilerin tahdidî olarak düzenlenmediğini, Anayasayla ve kanunlarla başka yetkilerin verilebileceğini göstermektedir. Nitekim 2017 değişikliği, aşağıda görüleceği gibi, Cumhurbaşkanı'na yargı alanında çok önemli yetkiler sunmaktadır.

D. Cumhurbaşkanı'nın Sorumluluğu

2017 değişikliği, Cumhurbaşkanı'nın “Sorumluluk ve sorumsuzluk hali” başlıklı 105. maddesini ilga ederek “Cumhurbaşkanı'nın cezaî sorumluluğu” başlıklı yeni bir hüküm kabul etmiştir. Mülga 105. maddenin ilk fıkrası, Cumhurbaşkanı'nın tek başına yapacağı işlemleri hariç olmak üzere diğer tüm işlemlerini Başbakan ve ilgili bakanın karşı imzasına tâbi kılmaktaydı. 2. fıkra ise Cumhurbaşkanı'nın re'sen alacağı kararlar aleyhine hiçbir yargı merciine

başvurulamayacağını düzenlemekteydi. Böylece Anayasa, parlamentarizmin gereği olarak, bir yandan Cumhurbaşkanı'nın kararlarını karşı-imza kuralına bağlarken; diğer yandan Cumhurbaşkanı'na, klasik parlamentarizmle bağdaşmayan tek başına karar verme yetkisini sunmaktaydı. Bu madde, son fıkrasında ise Cumhurbaşkanı'nın cezaî sorumluluğunu düzenlemekteydi. Buna göre, *"Cumhurbaşkanı, vatana ihanetten dolayı, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az üçte birinin teklifi üzerine, üye tamsayısının en az dörtte üçünün vereceği kararlar"* suçlandırılabilirdi.

Yeni 105. madde ise şöyledir: *"Cumhurbaşkanı hakkında, bir suç işlediği iddiasıyla Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının salt çoğunluğunun vereceği önergeyle soruşturma açılması istenebilir. Meclis, (...) üye tamsayısının beşte üçünün gizli oyuyla soruşturma açılmasına karar verebilir. (...) Türkiye Büyük Millet Meclisi, üye tamsayısının üçte ikisinin gizli oyuyla Yüce Divana sevk kararı alabilir. (...) Hakkında soruşturma açılmasına karar verilen Cumhurbaşkanı, seçim kararı alamaz. Yüce Divanda seçilmeye engel bir suçtan mahkûm edilen Cumhurbaşkanı'nın görevi sona erer. Cumhurbaşkanı'nın görevde bulunduğu sürede işlediği iddia edilen suçlar için görevi bittikten sonra da bu madde hükmü uygulanır."*

Yeni 105. madde, başkanlık sistemine geçişin sonucu olarak mülga 105. maddenin ilk iki fıkrasına paralel hükümlere yer vermemiştir. Yeni 105. madde, başlığının da gösterdiği gibi, sadece Cumhurbaşkanı'nın cezaî sorumluluğunu düzenlemektedir. Mülga 105. maddenin son fıkrası ile yeni 105. madde arasındaki farklar, aşağıdaki gibi özetlenebilir:

a) Mülga 105. maddenin son fıkrası, Cumhurbaşkanı'nın sadece vatana ihanetten dolayı cezaî sorumluluğu olduğunu düzenlemekteydi. Yeni 105. maddede Cumhurbaşkanı'nın cezaî sorumluluğu, konu yönünden sınırlanmamıştır. Cumhurbaşkanı, herhangi bir suçu işlediği iddiasıyla bu maddede yer alan usûle bağlı olarak Yüce Divanda yargılanabilir.

b) Mülga 105. maddeye göre, Cumhurbaşkanı'nın vatana ihanetle suçlanması, TBMM üye tamsayısının üçte birinin teklifi (184 Milletvekili), TBMM üye tamsayısının dörtte üçünün (413 Milletvekili) bu teklifi kabulü ile mümkündü. Yeni 105. maddeye göre ise Cumhurbaşkanı'nın herhangi bir suçtan dolayı yargılanması, TBMM üye tamsayısının salt çoğunluğunun (301 Milletvekili) soruşturma açılmasını talep etmesine bağlıdır. TBMM üye tamsayısının beşte üçü (360 Milletvekili) bu talebi kabul ederse bir soruşturma komisyonu kurulur. Komisyonun rapo-

ru Mecliste okunduktan sonra TBMM üye tamsayısının üçte ikisi (400 Milletvekili) Yüce Divan'a sevk kararı verirse Cumhurbaşkanı yargılanabilir. Nihayet yeni 105. madde, hakkında soruşturma açılması kararı verilen Cumhurbaşkanı'nın, parlamento seçimlerini yenileme kararı alamayacağını düzenlemiştir. Böylece görevdeki Cumhurbaşkanı'nın kendisi hakkında soruşturma açılmasını talep eden Meclisi anayasal yetkilerini kullanarak cezalandırması engellenmiştir. Bu, Meclisin, Cumhurbaşkanı hakkında soruşturma açılmasını talep etme serbestliğini garanti eden önemli bir hükümdür.

c) Mülga 105. madde, Cumhurbaşkanı'nın Yüce Divana sevk edilmesi halinde, görevinde kalmaya devam edip edemeyeceğini düzenlemekteydi. Yeni 105. madde, bu belirsizliği ortadan kaldırarak 5. fıkrada *"Yüce Divanda seçilmeye engel bir suçtan mahkûm edilen Cumhurbaşkanı'nın görevi sona erer"* hükmüne yer vermiştir. Şu halde, parlamentonun Cumhurbaşkanı'nı Yüce Divana sevk kararı, onun görevine devam etmesine engel değildir. Cumhurbaşkanı, ancak seçilmesini engelleyen bir suçtan dolayı mahkûm edilmesi halinde görevi bırakmaya mecbur olacaktır.

Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus, 2017 değişikliğine kadar geçen süre içinde, hiçbir Cumhurbaşkanı'nın mülga 105. madde gereğince Yüce Divana sevk edilmiş olmamasıdır. Bunun bir nedeni, bu süre içinde görev yapan hiçbir Cumhurbaşkanı hakkında kamuoyunda veya Mecliste vatana ihanet ettiği yönünde ciddi bir tartışmanın yapılmamasıdır. Diğer neden ise mülga 105. maddede yer alan vatana ihanet suçunun, ceza Kanunu'nda karşılığının olmamasıdır. Gerçekten ne 2005'e kadar yürürlükte olan -765 sayılı- Türk Ceza Kanunu'nda ne de halen yürürlükte olan -5237 sayılı- Türk Ceza Kanunu'nda Cumhurbaşkanı'nın vatana ihanet suçunun hangi fiiller aracılığıyla işleneceğini gösteren bir hüküm bulunmaktadır. Suç ve cezanın kanunîliği ilkesi karşısında, mülga 105. maddede yer alan vatana ihanet suçu, kanunî karşılığı olmayan bir fiili ifade etmekteydi. Bu nedenle, mülga 105. maddenin son fıkrasının, uygulanması imkânsız, teorik bir hüküm olduğunu belirtmek gerekir.

Bu açıdan düşünüldüğünde, yeni 105. madde, Cumhurbaşkanı'nın cezaî sorumluluğunu konu yönünden sınırlamaması nedeniyle olumlu bir düzenlemedir. Böylece Cumhurbaşkanı, Türk Ceza Kanunu'nu ihlâl eden bütün fiillerinden dolayı yargılanabilir bir aktör haline gelmiştir. Bu, hukuk devleti yönünden olumlu bir gelişmedir. Bir hukuk devletinde hiç kimsenin suç iş-

leme serbestliği olmadığına, herkesin işlediği suçlardan dolayı yargılanması gerektiğine göre, Cumhurbaşkanı'nın da yargılanmasına olanak tanınması, elbette olumlu bir adımdır. Ne var ki, yeni 105. maddede yer alan karar yeter sayıları, Cumhurbaşkanı, işlediği bir suçtan dolayı yargılamanın, pek mümkün olmadığını göstermektedir. Gerçekten Cumhurbaşkanı'nın üyesi bulunduğu parti, parlamentoda çoğunluk oluşturduğu takdirde, onu, bir suç işlese dahi Yüce Divana sevk etmek, neredeyse imkânsız gibidir. Üstelik 2017 değişikliği, Cumhurbaşkanı'nın tarafsızlığı ilkesini ilga etmiş; tam aksine Cumhurbaşkanı'nın bir siyasi parti ile üyelik bağı kurmasına olanak tanımıştır. Bu, sıradan bir üyelik olmayıp bir siyasi partinin genel başkanlığı da olabilecektir. Bu durumda bir siyasi partinin genel başkanı olan Cumhurbaşkanı, partisinin milletvekili adaylarını belirlemekte önemli yetkilere sahip olacaktır. Buna bir de parlamenter geleneğin yarattığı disiplinli parti yapısının varlığı eklendiğinde, milletvekillerinin serbestçe karar vermelerinin ne kadar güç olduğu anlaşılacaktır. Bu yüzden, bir Cumhurbaşkanı, genel başkanı olduğu siyasi partinin parlamentoda çoğunluk oluşturması halinde ne kadar ciddi ve ağır bir suç işlerse işlesin; böyle bir Cumhurbaşkanı'nın Yüce Divana sevki imkânsız olacaktır.

III. DİĞER DEĞİŞİKLİKLER

Burada, 2017 değişikliklerinin, Anayasa'nın olağanüstü yönetim usûllerini düzenleyen hükümleriyle, asker - sivil ilişkilerine ilişkin bazı hükümleri üzerindeki etkisi incelenecektir. Bu yöndeki değişiklikler, tüm devlet hayatı ve birey hürriyetleri üzerinde etkili sonuçlar doğurmaktadır. Bu yüzden, bu değişiklikleri, -yasama, yürütme veya yargı başlıkları altında değil- bağımsız bir başlıkla incelemenin okuyucuya kolaylık sağlayacağı düşünülmüştür.

1. Olağanüstü Yönetim Usûlleri

2017 değişikliği, Anayasa'nın olağanüstü yönetim usûllerine ilişkin düzenlemelerini, önemli ölçüde değiştirmiştir. Bu değişikliğin kolayca anlaşılabilmesi için önce Anayasa'nın orijinal metniyle kabul edilen olağanüstü yönetim usûllerini kısaca incelemek gerekir. 1982 Anayasası, üçüncü kısmın ikinci bölümünde, olağanüstü hal ve sıkıyönetim olmak üzere, iki tür olağanüstü yönetim usûlüne yer vermişti. Olağanüstü hal, Anayasa'nın 119 ve 120'inci maddelerinde, sıkıyönetim ise 122. maddesinde düzenlenmektedir.

“Tabii afet ve ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilânı” başlıklı 119. maddeye göre, “*Tabii afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalım hallerinde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar*

Kurulu, yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilân edebilir.”

“Şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması sebepleriyle olağanüstü hal ilânı” başlıklı 120. maddeye göre, *“Anayasa ile kurulan hür demokrasi düzenini veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerine ait ciddi belirtilerin ortaya çıkması veya şiddet olayları sebebiyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması hallerinde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, Millî Güvenlik Kurulunun da görüşünü aldıktan sonra yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilân edebilir.”*

“Sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hali” başlıklı 122. maddenin ilk fıkrasına göre, *“Anayasa’nın tanıdığı hür demokrasi düzenini veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelen ve olağanüstü hal ilânını gerektiren hallerden daha vahim şiddet hareketlerinin yaygınlaşması veya savaş hali, savaşı gerektirecek bir durumun başgöstermesi, ayaklanma olması veya vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışmanın veya ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması sebepleriyle, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, Millî Güvenlik Kurulunun da görüşünü aldıktan sonra, süresi altı ayı aşmamak üzere yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde sıkıyönetim ilân edebilir.”*

Görüldüğü gibi Anayasa, olağanüstü hal veya sıkıyönetim ilan etme yetkisini, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna tanımıştır. Öte yandan Anayasa, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun verdiği olağanüstü hal veya sıkıyönetim kararının derhal TBMM’nin onayına sunulması gerektiğini düzenlemiştir (m. 121, f. 1; m. 122, f. 1).

Anayasa, 121. maddenin son fıkrasında, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna olağanüstü hal süresince uygulanmak üzere olağanüstü hal kanun hükmünde kararname kabul etme yetkisini tanımıştır. Bu hükme göre, *“Olağanüstü hal süresince, Cumhurbaşkanı’nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, kanun hükmünde kararname çıkarabilir. Bu kararname, Resmî Gazetede yayımlanır ve aynı gün Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulur.”*¹³

Anayasa, 122. maddenin ikinci fıkrasıyla da benzer bir yetkiyi, sıkıyöne-

¹³ 15 Temmuz 2016 darbe girişiminin ardından 20 Temmuz 2016’da, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, olağanüstü hale geçiş kararı vermiş; bu karar 21 Temmuz 2016’da TBMM tarafından onaylanmıştır. 21 Temmuz 2016’dan 18 Temmuz 2018’e kadar geçen süre içinde, olağanüstü hal uzatılarak devam etmiştir. Bu süre içinde,

tim dönemleri için düzenlemektedir. Bu hükme göre, *“Sıkıyönetim süresinde, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu sıkıyönetim halinin gerekli kıldığı konularda kanun hükmünde kararname çıkarabilir.”*

Böylece Anayasa, 121 ve 122. maddeleriyle, normal dönemlerde kabul edilen KHK’lerden farklı bir KHK rejimi yaratmıştır. Anayasa’nın 121 ve 122. maddelerinde yer alan olağanüstü hal ve sıkıyönetim dönemlerinde kabul edilen KHK’ler, yukarıda incelediğimiz mülga 91. maddenin içerdiği olağan dönem KHK’lerinden üç noktada ayrılmaktadır. Mülga 91. maddenin düzenlediği olağan dönem KHK’leri, parlamentonun kabul ettiği özel bir yetki kanununu takiben, Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilebilmektedir. Bu yüzden mülga 91. madde kapsamındaki KHK’ler, idarenin kanunîliği ilkesinden kaynaklanan düzenlemelerdir. Buna karşılık Anayasa’nın 121 ve 122. maddelerinde düzenlenen olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK’leri, parlamentonun özel bir yetki kanunu olmaksızın Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilmektedir. Bu nedenle, olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK’leri, yürütmenin doğrudan doğruya Anayasa’dan kaynaklanan yetkileri arasındadır.

Mülga 91. madde, ilk fıkrasında *“sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere Anayasa’nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez”* hükmüne yer vermektedir. Maddenin içerdiği *“sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere”* ifadesi, konu yönünden getirilen bu sınırı, ancak olağan dönem KHK’leri için geçerli olduğunu göstermektedir. Bu ise, olağan dönem KHK’leriyle olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK’leri arasında konu unsuru yönünden önemli bir fark olduğunu ortaya koymaktadır. Daha açık bir deyişle, olağan dönem KHK’leri konu yönünden sınırlı oldukları halde; olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK’leri, böyle bir sınırlamaya tâbi değildir. Ne var ki Anayasa’nın 121. ve 122. maddelerinin, bu tür KHK’leri mutlak anlamda sınırsız kılmadığını belirtmek gerekir. 121. madde son fıkrasında, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna *“olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda”* KHK çıkarma yetkisini tanımıştır. Şu halde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, hangi nedenle OHAL ilan etmişse ancak o nedenin bertarafına yönelik konularda KHK kabul edebilecektir. Benzer şekilde Anayasa’nın 122. maddesinin ikinci fıkrası da, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna *“sıkıyönetim halinin gerekli kıldı-*

36 OHAL KHK’si kabul edilmiştir. Böylece uzun bir süre boyunca TBMM *by-pass* edilerek ülke, OHAL KHK’leriyle yönetilmiştir.

ği konularda” KHK kabul etme yetkisini tanımıştır. Şu halde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, dilediği herhangi bir konuda değil, ancak sıkıyönetimin ilanına yol açan nedenlerin bertarafına yönelik konularda KHK çıkarabilecektir.

Nihayet Anayasa, mülga 91. madde kapsamında kabul edilen olağan dönem KHK'lerini, AYM'nin yargı denetimine tâbi kıldığı halde; 121 ve 122. maddeler kapsamında kabul edilen olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK'lerini AYM'nin yargı denetimi dışında bırakmıştır (m. 148). Bu açıklamalar, olağan dönem KHK'leriyle olağanüstü hal ve sıkıyönetim KHK'leri arasında önemli farklar olduğunu göstermektedir.

2017 değişikliği, Anayasa'nın olağanüstü yönetim usullerini düzenleyen 119, 120, 121 ve 122. maddelerini ilga etmiş; bütün bu maddeler yerine geçmek üzere Anayasaya 119. madde olarak yeni bir hüküm eklemiştir. “Olağanüstü hal yönetimi” başlıklı yeni 119. maddenin ilk iki fıkrası şöyledir: *“Cumhurbaşkanı; savaş, savaşı gerektirecek bir durumun başgöstermesi, seferberlik, ayaklanma, vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışma, ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması, anayasal düzeni veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerinin ortaya çıkması, şiddet olayları nedeniyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması, tabii afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde yurdun tamamında veya bir bölgesinde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir. Olağanüstü hal ilanı kararı, verildiği gün Resmî Gazetede yayımlanır ve aynı gün Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulur.”*

Bu değişikliğin yarattığı hukukî sonuçlar, aşağıdaki gibi özetlenebilir:

a) 2017 değişikliği, Anayasa'nın sıkıyönetimi düzenleyen 122. maddesini ilga ederek bu maddenin içerdiği sıkıyönetimin ilanına yol açan nedenleri, yeni 119. maddeye dâhil etmiştir. Böylece evvelce sıkıyönetimin ilanını gerektiren olayların vuku bulması halinde artık OHAL ilan edilecektir. Bu ise, basit bir değişiklik olmayıp asker-sivil ilişkilerini de etkileyen önemli hukukî sonuçlar yaratmıştır. Çünkü sıkıyönetime geçişle birlikte, 1402 sayılı Sıkıyönetim Kanunu gereğince, kolluk hizmetleri ve yargı yetkisi, askerî makamlara devredilmektedir. Oysa OHAL'e geçişle beraber, sadece sivil makamların evvelce sahip olduğu yetkiler genişlemekte, temel hak ve özgürlükler, olağan dönemlere kıyasla daha etkin olarak sınırlanmaktadır. 2017 değişikliğiyle, sıkıyönetimin ilanına

yol açan sebeplerin OHAL ilanını gerektiren nedenler arasına dâhil edilmesi, sivil yönetim esasının korunması anlamına gelmektedir. Bu ise asker-sivil ilişkileri yönünden demokratik bir adım olarak kabul edilebilir. Öte yandan bu değişiklik, askerın sıkıyönetim yoluyla siyasallaşmasını önleyeceğinden ordunun iç disiplininin korunmasına da katkı sağlayabilecektir.

b) Anayasa'nın orijinal metni, olağanüstü hale geçiş kararını verme yetkisini Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna tanımıştı. Başkanlık sistemine geçişe yol açan 2017 değişikliği, doğal olarak, bu yetkiyi Cumhurbaşkanı'na tanımıştır.

c) Anayasa'nın önceki metni gibi 2017 değişikliği de yürütmenin olağanüstü hale geçiş kararını, TBMM'nin onayına sunmaktadır.

d) 119. maddenin yeni metni, evvelce sıkıyönetimin ilanına yol açan nedenleri olağanüstü hal kapsamına dâhil etmekle ve olağanüstü halin ilanı nedenlerini genişletmekle yetinmemiştir. Madde, aynı zamanda olağanüstü hal dönemlerine mahsus olmak üzere Cumhurbaşkanı'na, konu yönünden sınırlanmamış OHAL KHK'si çıkarma yetkisini de tanımıştır. Yeni 119. maddenin ilgili hükmü şöyledir: *“Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu karar-nameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur. Savaş ve mücbir sebeplerle Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanamaması hâli hariç olmak üzere; olağanüstü hal sırasında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri üç ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve karara bağlanır. Aksi halde olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kendiliğinden yürürlükten kalkar.”* Görüldüğü gibi bu hüküm, Cumhurbaşkanı'na, yukarıda açıkladığımız yeni 104. maddeden farklı bir kararname yetkisi sunmaktadır. Yeni 104. maddenin Cumhurbaşkanı'na sunduğu kararname yetkisi, konu yönünden sınırlandırıldığı halde yeni 119. maddenin Cumhurbaşkanı'na tanıdığı kararname yetkisi, konu yönünden sınırsızdır. Üstelik yeni 119. madde, bu kararnamelerin 104. maddeden farklı olarak kanun hükmünde olduklarını açıkça beyan etmektedir.

Burada değinilmesi gereken önemli bir konu ise, TBMM'nin bu kararnameler üzerindeki onay yetkisiyle ilgilidir. Mülga 121. maddenin son fıkrası,

Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna OHAL KHK'leri çıkarma yetkisini tanımakta, bu kararnamelerin TBMM onayına sunulması gerektiğini düzenlemektedir. Ne var ki TBMM'nin onay iradesini belirli bir sürede açıklamaması halinde, bunun hukukî sonucunun ne olacağını belirle-memektedir. Oysa yeni 119. madde, 7. fıkrasında Cumhurbaşkanı'nın kabul ettiği OHAL KHK'lerinin üç ay içinde TBMM tarafından görüşülüp karara bağlanmaması halinde, bu kararnamelerin otomatik olarak yürürlükten kal-kacağını düzenlemiştir. Bu hükmün de önemli bir yenilik içerdiğini belirtmek gerekir.

Ne var ki, TBMM'nin üç ay içinde onay yetkisini kullanmaması üzerine otomatik olarak yürürlükten kalkan bu kararnameler yerine, Cumhurbaşkanı'nın yeni kararname yayınlamasını önleyen bir mekanizma bulunmamak-tadır. Böylece Cumhurbaşkanı, üç ayda bir kararname yayınlarak parla-mentoyu, dilediği süreyle *by-pass* etme olanağına sahip olacaktır. Üstelik bu kararnameler, aşağıda görüleceği gibi, AYM'nin denetimi dışındadır. Bu tablo, Cumhurbaşkanı'nın önce OHAL ilan etmek, ardından üçer aylık periyodlarla kararname yayınlamak suretiyle, ülkeyi, tek başına, denetimsiz olarak yöneti-bileceğini göstermektedir. Bu ise, Giovanni Sartori'nin Latin Amerikan baş-kanlık sistemlerinden hareketle, *decretismo* olarak tanımladığı bir durumun, Türkiye'de de ortaya çıkabileceğine işaret etmektedir. Sartori'ye göre,

“*Decretismo*'nun (...) aşırı bir örneği Brezilya'dır. Başkan Sarney, 1988 anayasası döneminde kendi görev süresi sırasında 142 olağanüstü hal kararnamesi çıkarmıştır; bu dört günde bir taneye tekabül etmektedir; 1990'da Collor yönetimi 150 kararname çıkarmıştır; bu, iki iş gününde bir taneye yaklaşmaktadır. Böylece *decretismo*, Brezilya'nın şartları altında zorunlu olarak, normal yönetim aracı haline gelmiştir. (...) Fujimori, radikal reformla-rını başkanlık kararnameleriyle yürürlüğe koydu; bu kararnamelerin geçersiz kılınmasına (ki böyle olacaktı) sıra geldiğinde ise hukuka aykırı biçimde parla-mentoyu feshetti. Şu halde bu ve diğer örneklerde *decretismo*, işlemeyen bir sistemin (veya ona karşı) fonksiyonel olmayan bir cevabıdır.”¹⁴

2. Asker – Sivil İlişkileri

2017 değişikliği, Anayasa'nın asker – sivil ilişkilerini düzenleyen hü-kümlerinde de bazı değişiklikler yapmıştır. Bunlardan biri, Anayasa'nın Dev-

¹⁴ Sartori, Giovanni: Karşılaştırmalı Anayasa Mühendisliği: Yapılar, Özendiriciler ve So-nuçlar Üzerine Bir İnceleme, çev. Prof. Dr. Ergun Özbudun, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997, s. 213.

let Denetleme Kurulunu düzenleyen 108. maddesi ile ilgilidir. Maddenin ilk metnine göre, “İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanı’nın isteği üzerine, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında (...) her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları, Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır. (...) Devlet Denetleme Kurulunun işleyişi, üyelerinin görev süresi ve diğer özlük işleri, kanunla düzenlenir.” Görüldüğü gibi bu hüküm, Silahlı Kuvvetleri ve yargıyı Devlet Denetleme Kurulunun yetki alanı dışında bırakmıştır. 2017 değişikliği ile Silahlı Kuvvetler, Kurumun denetim alanına dâhil edilmiştir. Bu, Silahlı Kuvvetlerin sahip olduğu bir anayasal ayrıcalığın ilgası anlamına gelmektedir.

Anayasa’nın Milli Güvenlik Kurulunu düzenleyen 118. maddesinde de bazı değişiklikler yapılmıştır. Ancak bu değişikliklerin önemli bir bölümü, başkanlık sistemine geçişin, madde metnine uyarlanması biçimindedir. Bu yüzden sivilleşmeye katkı sağlamayan bu değişikliklere burada yer verilmeyecektir. 118. maddede, sivilleşmeye ilişkin çok önemli olmayan iki değişiklik yapılmıştır. Bunlardan ilki, sivil ve asker üyelerden oluşan Milli Güvenlik Kurulunun üyelerinin sıralanışına ilişkindir. Maddenin önceki metninde Milli Güvenlik Kurulunun üyeleri düzenlenirken Başbakanın sonra Genelkurmay Başkanına yer verilmekteydi. 2017 değişikliğiyle Cumhurbaşkanı yardımcılarını takiben Kurulun üyesi olan bakanlara yer verilmiş, ancak bundan sonra Kurulun asker üyeleri sıralanmıştır. Böylece maddede yapılan biçimsel bir değişiklikle, Kurul kararlarına sivil iradenin hâkim olacağı ima edilmiştir. Diğer değişiklik ise, Jandarma Genel Komutanına, yeni 118. maddede, Kurulun asker üyeleri arasında yer verilmemesidir. Bunun nedeni, Jandarma Genel Komutanlığı’nın 27 Temmuz 2016 tarihli 668 sayılı OHAL KHK’siyle İçişleri Bakanlığına bağlanmasıdır.

Sivilleşme yönündeki en önemli değişiklik, yargı bölümünde yapılmıştır. Bunlardan biri, 142. maddeyle ilgilidir. Bu maddeye şu hüküm eklenmiştir: “Disiplin mahkemeleri dışında askerî mahkemeler kurulamaz. Ancak savaş halinde, asker kişilerin görevleriyle ilgili olarak işledikleri suçlara ait davalara bakmakla görevli askerî mahkemeler kurulabilir.” Böylece askerî mahkemelerin kurulması, istisnâ koşullara bağlanarak sivil yargılama usûlü kabul edilmiştir.

Bununla bağlantılı bir başka değişiklik, Anayasa’nın “Askerî yargı” başlıklı 145. maddesinin ilgasıdır. Mülga 145. madde, “asker kişilerin tarafından işlenen askerî suçlar ile bunların asker kişilerin aleyhine veya askerlik hizmet ve gö-

revleriyle ilgili olarak işledikleri suçlara ait davalara bakmakla görevli" olduğunu düzenlemekteydi. Bu maddenin ilgasıyla yargı düzeninin sivil esaslara dayanması sağlanmıştır. Bu, hem yargıda birlik ilkesi hem de sivilleşme yönünden önemli bir adım olmuştur.

Bundan başka 2017 değişikliği, Anayasa'nın Askerî Yargıtay'ı düzenleyen 156. ve Askerî Yüksek İdare Mahkemesi'ni (AYİM) düzenleyen 157. maddelerini ilga etmiştir. Buna paralel olarak, AYM'nin üye kompozisyonunu düzenleyen 146. madde de değiştirilmiştir. Madde, önceki metninde, AYM'nin onyedi üyeden oluşacağını düzenlemekte; bu üyelerden biri Askerî Yargıtay'ın, biri de Askerî Yüksek İdare Mahkemesi'nin üyeleri arasından Cumhurbaşkanınca seçilmekteydi. Askerî Yargıtay ve Askerî Yüksek İdare Mahkemesini ilga eden 2017 değişikliği, bu mahkemelerin AYM'deki üyeliklerini de sona erdirmiş; böylece AYM'nin evvelce onyedi olan üye sayısını onbeşe indirmiştir. Ancak halen AYM üyesi olan bu iki üyeye, anayasal sürelerini tamamlamıncaya kadar görevlerine devam etme olanağı tanınmıştır.

IV. YARGIYA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER

2017 değişikliği, Anayasa'nın 9. maddesinde yer alan "*Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.*" hükmüne, tarafsızlık ibaresini eklemiştir. Böylece yargının sadece bağımsız değil; aynı zamanda tarafsız olması gerektiği de vurgulanmıştır. Ne var ki tarafsızlık, zaten bağımsızlık içinde mündemiç olan bir sıfattır. Bu nedenle yapılan değişikliğin sözel olmanın ötesinde bir değeri yoktur. Kaldı ki yargıya tarafsızlık ve bağımsızlık sağlayacak asıl husus, Anayasa hükümlerinin sözel vurgusu değil; bunu sağlayacak olan anayasal güvencelerin varlığıdır.

Yargının tarafsızlığı ve bağımsızlığı, diğer faktörler yanında hâkimlik teminatını ve yargı mensuplarının özlük hakları konusunda karar verme yetkisinin özerk kurullara ait olmasını gerektirir. Hâkimlik teminatı, Anayasamızın 139. maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre "*Hâkimler ve savcılar azlolanamaz, kendileri istemedikçe Anayasada gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınamaz.*" Bu hükme rağmen bir süreden beri - özellikle 15 Temmuz darbe girişiminden sonra - Türkiye'de çok sayıda yargı mensubunun mesleklerinden ihraç edildikleri ve özlük haklarından yoksun bırakıldıkları bilinmektedir. Bu nedenle hâkimlik güvencesi bakımından bir anayasal düzenlemenin varlığı, tek başına yeterli değildir. Bu tür Anayasa hükümleri kadar, bu hükümlerin uygulayıcılar tarafından benimsenmesi de önem taşımaktadır.

Yargının tarafsızlığı ve bağımsızlığı yönünden önemli olan diğer unsur, yargı mensuplarının özlük hakları konusunda karar verme yetkisinin özerk kurullara ait olmasıdır. Daha açık bir deyişle, yargı mensuplarının mesleğe kabul, tayin, terfi ve disiplin işlemleri üzerinde hükümetten bağımsız kurulların karar vermeye yetkili olmaları gerekir. Literatürde Yargı Konseyi olarak adlandırılan bu tür kurulların üye kompozisyonu, üyelerin seçiminde izlenen yöntemle kararlarının itiraza ve yargı denetimine açık olması, özerkliği sağlayan faktörler arasındadır. Venedik Komisyonu'nun¹⁵ ve Avrupa Yargıçları Danışma Kurulu'nun¹⁶ raporları, özerkliğin hangi yöntemlerle sağlanacağını ortaya koymaktadır. Bu raporlara göre, Yargı Konseyi üyelerinin sadece yargıçlık mesleğinden gelmeleri, meslekî kooptasyona yol açabilir. Bu nedenle raporlarda, karma üye yapısı tavsiye edilmiştir. Bundan kasıt, üyelerin çoğunluğunun yargıçlık mesleğinden gelmeleri, bir kısım üyenin ise yargıç olmayanlar arasından – hukuk profesörleri gibi – seçilmeleridir. Raporlara göre yargıçlık mesleğinden gelen üyeler, yargının her düzeyinden – birinci derece, istinaf ve temyiz mahkemeleri – kendi eşitlerince seçilmelidir. Bu yöntem, yargının tümünün bu kurullarda temsiline olanak tanıyacaktır. Yargıçlık mesleğinden olmayan diğer üyelerin ise parlamentoların nitelikli çoğunluğu ile seçilmeleri önerilmiştir. Bazı üyeleri seçme yetkisinin parlamentoya tanınması, bu organa demokratik meşruiyet ve hesap verirlilik kazandıracaktır. Seçimde nitelikli çoğunluk oyunun aranması ise bu organın hükümetlerce kontrol edilmesini önleyecek; böylece yargının bağımsızlığı korunabilecektir.

1982 Anayasası'nın 159. maddesi, yargı mensuplarının özlük hakları konusunda karar verme yetkisini Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'na tanımıştır (HSYK). 159. maddeye göre - 07.05.2010 tarihli ve 5982 sayılı Kanunla değişik - "*Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu yirmi iki asıl ve on iki yedek üyeden oluşur; üç daire halinde çalışır. Kurulun Başkanı Adalet Bakanıdır. Adalet Bakanlığı Müsteşarı Kurulun tabii üyesidir. Kurulun, dört asıl üyesi, (...) hukuk dallarında görev yapan öğretim üyeleri ile avukatlar arasından Cumhurbaşkanınca, üç asıl ve üç yedek üyesi Yargıtay üyeleri arasından Yargıtay Genel Kurulunca, iki asıl ve iki yedek üyesi Danıştay üyeleri arasından Danıştay Genel Kurulunca, bir asıl ve bir yedek üyesi Türkiye Adalet Akademisi Genel Kurulunca kendi üyele-*

¹⁵ "Judicial Appointments", European Commission For Democracy Through Law (Venice Commission), Opinion No. 403 / 2006 CDL-AD(2007)028 Or. Engl., Venice, 22 June 2007; "Opinion no.10(2007) of the Consultative Council of European Judges (CCJE) to the attention of the Committee of Ministers of the Council of Europe on the Council for the Judiciary at the service of society", CCJE, Strasbourg, 23 November 2007.

¹⁶ Consultative Council of European Judges (CCJE), Opinion no.10 (2007), Strasbourg, 21-23 November 2007.

ri arasından, yedi asıl ve dört yedek üyesi adli yargı hâkim ve savcuları arasından adli yargı hâkim ve savcılarınca, üç asıl ve iki yedek üyesi idarî yargı hâkim ve savcuları arasından idarî yargı hâkim ve savcılarınca” seçilmekteydi.

Bu hükmün, parlamentoya üye seçme yetkisi tanımak dışında yukarıda değindiğimiz uluslararası raporlara uygun olduğu söylenebilir. Böyle olmakla beraber, 159. maddenin 2010'da kabul edilen metni, beklenen sonucu yaratmamış; uygulamada Kurula, çoğunlukçu bir eğilim hâkim olmuştur. Bu yüzden HSYK'ye ilişkin bir reforma ihtiyaç olduğu söylenebilir. Ne var ki 2017 değişikliğiyle düzenlenen 159. madde, Kurulu çoğulculuk esasına dayanan özerk bir yapıya kavuşturmadığı gibi, bu organı, Cumhurbaşkanı ve Meclis çoğunluğunun kontrolüne tâbi hale getirmiştir.

Yeni 159. maddeye göre, “Hâkimler ve Savcılar Kurulu on üç üyeden oluşur; iki daire halinde çalışır. Kurulun Başkanı Adalet Bakanıdır. Adalet Bakanlığı Müsteşarı Kurulun tabii üyesidir. Kurulun, üç üyesi (...) adli yargı hâkim ve savcuları arasından, bir üyesi (...) idarî yargı hâkim ve savcuları arasından Cumhurbaşkanıca; üç üyesi Yargıtay üyeleri, bir üyesi Danıştay üyeleri, üç üyesi (...) hukuk dallarında görev yapan öğretim üyeleri ile avukatlar arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından seçilir.” Görüldüğü gibi 159. maddenin yeni metni, Kurulun ismindeki “Yüksek” sıfatını kaldırarak resmî adını Hâkimler ve Savcılar Kurulu'na (HSK) dönüştürmüş; Kurulun üye sayısını yirmi ikiden on üçe indirmiş; yedek üyelik statüsünü ilga etmiş; evvelce üç daire halinde çalışan Kurulun iki daire halinde çalışacağını kabul etmiştir. Bundan başka yeni 159. madde, evvelce olduğu gibi Adalet Bakanının Kurulun başkanı; Adalet Bakanı müsteşarının Kurulun tabii üyesi olduğu kuralını muhafaza etmiştir. Öte yandan dört üyeyi seçme yetkisini, evvelce olduğu gibi Cumhurbaşkanı'na tanımıştır.

2017 değişikliğinin en önemli yanı, Kurulun yedi üyesini seçme yetkisini TBMM'ye tanınmasıdır. TBMM, bu yetkiyi, önce Anayasa ve Adalet Komisyonu üyelerinden oluşan Karma Komisyonunda, daha sonra da Genel Kurulda kullanır. “Komisyon her bir üyelik için üç adayı, üye tamsayısının üçte iki çoğunluğuyla belirler. Birinci oylamada aday belirleme işleminin sonuçlandırılmaması halinde ikinci oylamada üye tamsayısının beşte üç çoğunluğu aranır. Bu oylamada da aday belirlenemediği takdirde, her bir üyelik için en çok oyu alan iki aday arasında ad çekme usulü ile aday belirleme işlemi tamamlanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Komisyon tarafından belirlenen adaylar arasından, her bir üye için ayrı ayrı gizli oyla seçim yapar. Birinci oylamada üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu; bu oylamada seçimin sonuçlandırılmaması halinde, ikinci oylamada üye tamsa-

yısının beşte üç çoğunluğu aranır. İkinci oylamada da üye seçilemediği takdirde en çok oyu alan iki aday arasında ad çekme usulü ile üye seçimi tamamlanır.”

Aşağıda görüleceği gibi, bu Anayasa değişikliğiyle kabul edilen hükümlerin tümü, aynı anda değil, tedricen yürürlüğe girecektir. Değişiklik paketinin 18. maddesi, bu hususu düzenlemektedir. 18. maddeye göre, HSK’yi düzenleyen değişiklik, 16 Nisan 2017’de yapılan halkoylaması sonuçları *Resmî Gazetede* yayımlandıktan sonra yürürlüğe girmiştir. Böylece 159. maddenin yeni metninin yürürlüğe girmesinden sonra TBMM, 16 Mayıs 2017’de yedi üyenin seçimini, Cumhurbaşkanı ise 19 Mayıs 2017’de dört üyenin seçimini gerçekleştirmiştir. TBMM’nin yedi üyeyi seçme yetkisini şeffaflıktan uzak olarak kullandığını belirtmek gerekir. Kamuoyu, bu seçimler için TBMM Başkanlığına kaç adayın başvuruda bulunduğu; Karma Komisyonun ve TBMM Genel Kurulu’nun bu başvuruları hangi kriterlerle değerlendirdikleri; yedi üyenin belirlenmesinde bu üyelere ilişkin ne tür özelliklerin belirleyici olduğu konusunda aydınlatılmamıştır. Gazetelerde yer alan haberlere göre, yedi üyenin beşi Adalet ve Kalkınma Partisi’ne, ikisi ise Milliyetçi Hareket Partisi’ne yakın isimlerdir.¹⁷ Geri kalan dört üyeyi de bu Anayasa değişikliğini takiben AKP’ye üye olan Cumhurbaşkanı seçtiğine göre HSK’nin tarafsız ve bağımsız bir organ olduğunu söyleme olanağı bulunmamaktadır. Böylece Adalet Bakanı ve Müsteşarının Kurula üye oldukları da düşünüldüğünde on üç üyenin on biri AKP’li, ikisi ise MHP’li üyelere dir. Bu tablo karşısında, HSK’nin, Anayasa’nın 159. maddesi ile kendisine tanınan yetkileri liyakat usulüne göre kullanacağını tasavvur etmek mümkün değildir. Kurulun alacağı kararlar, kaçınılmaz olarak siyasal saiklerden beslenecektir. Bu nedenle Türkiye’nin yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda uzun yıllardan beri süregelen sorunları çözülemeyeceği gibi, derinleşerek devam edecektir.

1. Anayasa Yargısı

2017 değişikliği Anayasa’nın, Anayasa Mahkemesi’nin kuruluşunu (m.146) ve yetkilerini (m. 148-152) düzenleyen hükümlerinde bazı değişiklikler yapmıştır. Anayasa’nın, AYM’nin üye kompozisyonunu düzenleyen 146. maddesi onyediden oluşan Mahkemenin üç üyesini seçme yetkisini TBMM’ye; geri kalan ondört üyeyi seçme yetkisini ise Cumhurbaşkanı’na tanımıştır. Cumhurbaşkanı, bu üyelere ikisini Askerî Yargıtay ile AYİM’in göstereceği adaylar arasından seçmektedir. Yukarıda değindiğimiz gibi, 2017 değişikliği ile Askerî Yargıtay ve AYİM ilga edildiğinden AYM’de bu mahke-

¹⁷ Akyol, Taha: “Adaletin Böylesi...” 19.05.2017, Hürriyet Gazetesi. <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/taha-akyol/adaletin-boylesi-40462641>

melere tahsis edilen iki üyelik de ilga edilmiştir. Böylece AYM'nin üye sayısı, on yediden on beşe indirilmiştir. Ne var ki Askerî Yargıtay ve AYİM'den seçilen iki üyenin üyelik statüleri, Anayasayla kabul edilen görev süreleri sona erinceye kadar devam edecektir.

AYM'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddede yapılan değişiklikle, Mahkemeye, önceki yetkilerine ek olarak, 2017 değişikliği ile kabul edilen Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini denetleme yetkisi tanınmıştır. Öte yandan, "olağanüstü hallerde ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava" açılmayacağı kabul edilmiştir. Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus, Anayasa'nın orijinal metniyle de olağanüstü hal ve sıkı yönetim dönemlerinde kabul edilen KHK'lere yargı bağımsızlığı tanınmış olmasıdır. 2017 değişikliği, yukarıda değindiğimiz gibi sıkıyönetimi ilga etmiş; yeni 119. maddeyle olağanüstü hal ilan etme ve bu dönemlere mahsus olarak KHK çıkarma yetkisini Cumhurbaşkanı'na tanımıştır. Böylece 148. maddede yapılan değişiklikle, olağanüstü hal ve savaş hallerinde Cumhurbaşkanı tarafından kabul edilecek KHK'lere yargı bağımsızlığı tanındığı kabul edilmiştir.

AYM, anayasaya uygunluk denetimi yanında, Yüce Divan sıfatıyla yargılama yetkisine de sahiptir. Mahkemenin Yüce Divan sıfatıyla yargılayacağı kişiler, 148. maddenin 6 ve 7. fıkralarında yer almaktadır. 6. fıkranın eski metni, Yüce Divan sıfatıyla yargılanacaklar arasında "Bakanlar Kurulu üyeleri" ifadesine de yer vermekteydi. Başkanlık sistemine geçişi sağlayan 2017 değişikliği, Anayasa'nın Bakanlar Kurulu'na yer veren tüm hükümleri gibi, bu maddede de değişiklik yaparak, Bakanlar Kurulu kavramını metinden çıkarmıştır. Bunun yerine, 6. fıkraya Yüce Divan sıfatıyla yargılanacaklar arasında Cumhurbaşkanı yardımcılılarıyla bakanlara yer verilmiştir. 15 Temmuz 2016 darbe girişimini takiben Jandarma Genel Komutanlığı İçişleri Bakanlığı'na bağlandıktan, 7. fıkranın buna ilişkin düzenlemesi de ilga edilmiştir.

AYM'nin üye sayısının on yediden on beşe indirilmesine paralel olarak Mahkemenin çalışma usullerini düzenleyen 149. maddesi de değiştirilmiştir. Maddenin önceki metninde, Mahkemenin Genel Kurulu'nun Mahkeme Başkanının başkanlığı altında en az on iki üyeyle toplanacağı düzenlenirken yeni metinde bu sayı on olarak kabul edilmiştir.

Anayasa'nın AYM'ye iptal davası açmaya yetkili olanları düzenleyen 150. maddesi de değiştirilmiştir. Maddenin önceki metni, bu yetkiyi Cumhurbaşkanı'na, iktidar ve anamuhalefet partisi Meclis grupları ile TBMM üye

tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere tanımaktaydı. Yeni metin ise bu yetkiyi, Cumhurbaşkanı'na, TBMM'de en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere tanımaktadır. Önceki metin, iktidar ve anamuhalefet partisi deyimini kullanırken; yeni metin, aynı anlama gelecek biçimde Mecliste en çok üyesi olan iki siyasi partiden söz etmektedir. Böylece, sadece maddenin ifade biçiminin değiştirildiği söylenebilir. Daha açık bir deyişle, ne maddenin önceki metni ne de 2017 değişikliği, Meclisteki küçük siyasi partilere dava açma yetkisi tanımıştır. Küçük partiler, ancak milletvekili sayıları, üye tamsayısının beşte birine ulaştığı takdirde bu yetkiyi kullanabileceklerdir. 2017 değişikliği, üye tamsayısını 600'e çıkardığına göre ancak milletvekili sayısı 120'ye ulaşan siyasi partilerle bu sayıya erişen partiler bloğu dava açma yetkisine sahip olacaktır.

Nihayet yukarıda değindiğimiz gibi, 2017 değişikliği, KHK'leri düzenleyen 91. maddeyi ilga ettiği için anayasa yargısını düzenleyen 150-153. maddelerinin içerdiği KHK ifadesi yerine Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kabul edilmiştir.

Yargıya ilişkin en olumlu değişikliğin, 125. maddeyle ilgili olduğu söylenebilir. Maddenin önceki metni, idarenin her tür eylem ve işleminin yargı denetimine tâbi olduğu hükmüne yer vermekte, ancak Cumhurbaşkanı'nın tek başına yaptığı işlemlerle Yüksek Askerî Şura kararlarını bu denetimin dışında bırakmaktaydı. 2017 değişikliği, bu işlemleri yargı denetimine açmıştır. Bu, 2017 değişikliğinin yargı alanında yarattığı yegâne iyileştirme olarak tanımlanabilir.

Ergun Özbudun ise bu değişikliği düalist yürütmeden monist yürütme-ye geçişin kaçınılmaz sonucu olarak görmektedir. Yazara göre, "Bundan böyle Cumhurbaşkanı, tüm işlemlerini tek başına yapacaktır. Dolayısıyla, 125'inci maddede yapılan değişiklik bu işlemlere karşı yargı yoluna başvurulamayacağı hükmünün de kaldırılmış olması, doğal bir sonuçtur. Çünkü aksi halde idarî yargı, çok büyük ölçüde işlevsiz kalmış olacaktır."¹⁸

SONUÇ

Bu açıklamalar, kısmî olmakla beraber 2017 değişikliğinin, Türkiye'nin anayasa düzenini kökten değiştirdiğini göstermektedir. 2017 değişikliğinin temel hedefi, yukarıda değindiğimiz gibi, başkanlık sistemine geçişi sağlamaktır. Ne var ki bu değişiklikte yaratılan başkanlık sistemi, yukarıda değindiğimiz gibi, çeşitli açılardan ABD modelinden farklıdır. ABD başkanlık sis-

¹⁸ Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 308.

temi, yasama ve yürütme kuvvetlerinin sert ve kesin ayrılığı esasına dayandığı halde, 2017 değişikliğiyle ortaya çıkan hükümet sistemi, bu esasa dayanmamaktadır. Tam aksine 2017 değişikliği, yürütmeye sunduğu aşırı yetkiler nedeniyle, yasama, yürütme ve yargı alanlarında halkın seçtiği başkanı, devlet düzeninin en güçlü aktörü haline getirmiştir. Bu ise, kuvvetlerin sert ayrılığı kuralının yerine adeta kuvvetler birliğinin geçtiğini göstermektedir. Bu nedenle, 2017 değişikliğiyle ortaya çıkan hükümet sistemini, Türk-tipi başkanlık olarak adlandırmak abartılı değildir.

Öte yandan ABD modeli, frenler ve dengeler esasına dayanan, böylece yürütme gücünü yasama ve yargının yetkileriyle sınırlayan bir sistemdir. 2017 değişikliğiyle kabul edilen Türk-tipi başkanlık sisteminde ise yasama ve yargı, başkanın gücünü sınırlayacak yetkilerden yoksun kılınmıştır. Gerçekten bu değişiklikle, yasamanın evvelce sahip olduğu anayasal yetkilerin bir kısmı başkana aktarılmış, yargının kontrolü ise başkana sunulmuştur. Böylece başkan, bir yandan sahip olduğu aşırı yetkiler aracılığıyla, diğer yandan da yasama ve yargının, yürütmeyi sınırlayacak yetkilerden mahrum kılınması sonucunda, ülkenin kaderini tek başına tayin edecek bir aktör haline gelmiştir. Nitekim bu husus, Venedik Komisyonu'nun raporunda, şu ifadelerle eleştirilmiştir:

Önerilen bu değişiklik “Demokratik başkanlık sistemlerinin ayırt edici özelliği olan kuvvetler ayrılığı mantığına dayanmamaktadır. Başkanlık ve parlamento seçimleri, yürütme ve yasama kuvvetleri arasında ortaya çıkması mümkün uyumsuzlukları önleme amacıyla, sistemli şekilde birlikte yapılacaktır. Dolayısıyla bunların biçimsel ayrılığı, uygulamada anlamsız hale gelecek ve daha zayıf kuvvet olan parlâmentonun rolü, marjinalleşme tehlikesi gösterecektir. Başkanın siyasal hesap verirliliği, beş yılda bir yapılacak seçimlerle sınırlı kalacaktır... Venedik Komisyonu, önerilen anayasa değişikliklerinin Türkiye'ye, rejimin otoriterleşmesine karşı güvence oluşturma bakımından gerekli denge ve denetimlerden yoksun bir başkanlık rejimi getireceği kanısındadır... Önerilen anayasa değişikliklerinin özü, Türkiye'nin anayasal demokratik geleneğinden tehlikeli bir geri adım teşkil etmektedir. Venedik Komisyonu, önerilen sistemin, otoriter ve kişisel bir rejim yönünde yozlaşması tehlikelerini vurgulamaktadır.”¹⁹

Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus, 2017 Anayasa değişikliğinin içerdiği hükümlerin, aynı anda yürürlüğe girmemesidir. Değişiklik pa-

¹⁹ Venice Commission, “Turkey: Opinion on the Amendments to the Constitution”, 10-11 March 2017, Opinion No. 875/2017, CDL_AD (2017) 005, para. 126, 130, 133.

ketinin 18. maddesine göre, sadece üç değişiklik, bu anayasa değişikliğinin 16 Nisan 2017 halkoylaması sonuçlarının *Resmî Gazetede* yayınını takiben yürürlüğe girmiştir. Bunlar, Cumhurbaşkanı'nın bir siyasi partinin üyesi hatta genel başkanı olmasını sağlayan değişiklik; Askerî Yargıtay ve Askerî Yüksek İdare Mahkemesi'nin ilgasını sağlayan değişiklik; ve HSK'nin üye kompozisyonunu ve üyelerin seçimi yöntemini düzenleyen değişikliktir. Nitekim 16 Nisan 2017 halkoylamasının resmî sonuçları açıklandıktan hemen sonra, Cumhurbaşkanı Erdoğan 2 Mayıs 2017'de AKP'ye üye olmuş; partinin 21 Mayıs 2017'de yapılan olağanüstü kongresinde tekrar genel başkanlığa seçilmiştir. Böylece Cumhurbaşkanı Erdoğan, sadece devlet başkanı değil; aynı zamanda parlamentoda çoğunluğa sahip olan AKP'nin lideridir. Bu ise ona, bir yandan parti politikalarını belirleme, diğer yandan lideri bulunduğu partinin milletvekilleri aracılığıyla yasama sürecini yönlendirme olanağını sunmaktadır. HSK'ye ilişkin değişikliğin yürürlüğe girmesiyle birlikte, 16 Mayıs 2017'de TBMM, Kurulun yedi üyesini, 19 Mayıs 2017'de ise Cumhurbaşkanı Kurulun dört üyesini seçmiştir. Böylece HSK, anayasal yetkilerini yeni kompozisyonuyla kullanmaya başlamıştır.

Paketin 18. maddesi, TBMM üye tamsayısını; milletvekili seçilme yeterliliğini; Cumhurbaşkanı'nın nitelikleri ve seçimini düzenleyen hükümlerin, birlikte yapılacak ilk TBMM ve Cumhurbaşkanlığı seçimlerine ilişkin takvimin başladığı tarihte yürürlüğe gireceğini düzenlemiştir. Diğer değişiklikler ise, birlikte yapılan TBMM ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri sonucunda Cumhurbaşkanı'nın göreve başladığı tarihte yürürlüğe girecektir. 24 Haziran 2018'de yapılan Cumhurbaşkanlığı ve parlamento seçimlerini takiben 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu'nun içerdiği tüm hükümler, 9 Temmuz 2018 itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

KISALTMALAR

- AKP** : Adalet ve Kalkınma Partisi
AYİM : Askerî Yüksek İdare Mahkemesi
AYM : Anayasa Mahkemesi
DD : Delegasyoncu Demokrasi
HSK : Hakimler ve Savcılar Kurulu
HSYK : Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
KHK : Kanun Hükmünde Kararname
TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

KAYNAKÇA

Akyol, Taha: “Adaletin Böylesi...” 19.05.2017, Hürriyet Gazetesi. <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/taha-akyol/adaletin-boylesi-40462641>

Gözler, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.

O’ Donnell, Guillermo: “Delegative Democracy”, Journal of Democracy, 5, no.1, January 1994.

Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Özbudun, Ergun: Anayasalcılık ve Demokrasi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2015.

Sartori, Giovanni: Karşılaştırmalı Anayasa Mühendisliği: Yapılar, Özendiriciler ve Sonuçlar Üzerine Bir İnceleme, çev. Prof. Dr. Ergun Özbudun, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997.

Yazıcı, Serap: Başkanlık ve Yarı-Başkanlık Sistemleri: Türkiye İçin Bir Değerlendirme, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002.

Yazıcı, Serap: “Turkey in the Last Two Decades: From Democratization to Authoritarianism”, European Public Law, 21, no.4, 2015.

Venice Commission: “Judicial Appointments”, European Commission For Democracy Through Law (Venice Commission), Opinion No. 403 / 2006 CDL-AD(2007)028 Or. Engl., Venice, 22 June 2007; “Opinion no.10(2007) of the Consultative Council of European Judges (CCJE) to the attention of the Committee of Ministers of the Council of Europe on the Council for the Judiciary at the service of society”, CCJE, Strasbourg, 23 November 2007.

Consultative Council of European Judges (CCJE): Opinion no.10 (2007), Strasbourg, 21-23 November 2007.

TÜRKİYE'DE YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ ÇERÇEVESİNDE GARANTİLER ve KREDİ ÜSTLENİMİ REJİMİ

Gökhan Kürşat YERLİKAYA*

GİRİŞ

Bilindiği üzere 1980'li yıllara kadar ağırlıklı olarak devletçi ekonomi modeliyle süregelen Türkiye'nin ekonomik yapısı, dönemin iktidar partisi ANAP ve başbakanı Turgut Özal'ın özel gayretleriyle serbest piyasa ekonomisine entegre olabilecek şekilde evrilmeye çalışılmıştır. Türkiye'nin temel sorunları olan sermaye yetersizliği, müteşebbis yetersizliği ve kapalı ekonomi yapısı gibi sorunlar o vakit dünyada da revaçta olan "yap-işlet-devret modeli" yani "The Built-Operate-Transfer Model"ini önemli bir çözüm yolu olarak kabul edilmesini sağlamıştır.

Türkiye'nin ve diğer geri kalmış veya gelişmekte olan ülkelerin sermaye fakiri olarak bu modeli benimsemesi içinde bulunduğu ekonomik sorunlardan kurtulması ve enerji, ulaşım ve diğer altyapı yatırım sorunlarının giderilmesi adına çok doğaldı. Ancak bu modelin gelişmiş batı ekonomilerinde neşet etmesi ayrı bir anlamı ifade etmekteydi. Şöyle ki sermaye ve müteşebbis sorunu olmayan ihracata dayalı açık ekonomi modeline sahip ABD, İngiltere gibi önemli Batı ekonomilerinde bu modelin gelişmesi, 1970'li yılların sonunda gelişmeye başlayan ve devletin piyasadan çekilmesi olarak kabul edilen özelleştirme ve deregülasyon dalgasının sonucu olmuştur. Bizim idare hukumuz bakımından devletin temsil yetkisinin geriye çekilmesi olarak adlandırılacak bu devlet tutumu Batı'da özellikle yeni liberal iktisadi düşüncenin yeniden neşvünema bulması ve devletin piyasa tarafından üretilebilecek mal ve hizmetlerin tedarikinden geri çekilmesini sağlamak düşüncesinden kaynaklanmaktaydı.

Dünyada hızla yayılan bu model, gelişmiş, gelişmekte olan ve geri kalmış ekonomilerde büyük bir ümit kaynağı oldu. Bu model, ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya, Hindistan, Pakistan, Endonezya, Türkiye ve Doğu Avrupa

* Prof. Dr., Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, Mali Hukuk Öğretim Üyesi. gkyerlikaya@gmail.com, 0532 562 82 27.

ülkelerinde etkin olarak kullanıldı.

Türkiye’de de etkili olarak hala kullanılmakta olan Yap-İşlet-Devret Modeli kanuni hayatına 1994 yılında 3996 sayılı “Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun” ile başlamıştır¹. Bu arada 1994 yılından bugüne kadar Yap-İşlet-Devret Modelinin rejiminde 3996 sayılı Kanun’da meydana gelen bazı anayasal ve yasal değişiklikler ile de (örneğin Danıştay’ın inceleme ve yargılama görevi ve yetkisinin kaldırılması gibi) bazı önemli yapısal dönüşümlere uğramış bulunmaktadır.

Bu çalışmada 3996 sayılı Kanun çerçevesinde Yap-İşlet-Devret Modeli ile verilen yatırımlarda sağlanan garantiler ve kredi üstlenimi rejimi incelenecektir. Bu garantiler ve kredi üstlenimi rejiminin 3996 sayılı Kanun ve “**Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun’un Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Karar**”² tarafından nasıl düzenlendiği hangi usul ve esas şartlarına bağlandığı hususları ortaya çıkarılacaktır. Ayrıca bu garantiler ve kredi üstlenimi rejiminin Türkiye’nin menfaati açısından ne gibi yarar ve sakıncalara sahip olduğu da konu içinde yeri geldikçe ifade edilmeye çalışılacaktır.

I. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİNİN TANIMI ve UNSURLARI

3996 sayılı Kanun Yap-işlet-Devret Modeli’ni “İleri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kâr dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini temin eden bir model olarak tarif etmektedir³.

Bu tanıma göre Yap-işlet-Devret Modeli’nin unsurları aşağıdakilerden ibarettir:

¹ Ayrıca “Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun’un Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Karar” da yap-işlet-devret modelinin mevzuatına eklenmiştir. <http://www.resmi.gazete.gov.tr/eskiler/2011/06/20110611M1-11.htm>, 13.12.2018.

² Resmi Gazete, Tarih: 11.06.2011, Sayı: 27961 (Mükerrer).

³ 3996 sayılı Kanun, m.3/a.

1. İleri teknoloji veya Yüksek Maddi Kaynak İhtiyacı Duyulan Projeler

Bu projeler devletin egemenlik ve temsil yetkisi altında bulunan umumiyetle devlet tarafından karşılanan çeşitli mal veya hizmetlerdir ki bunları “kamu iktisadi teşebbüsleri de dahil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşlarınınca ifa edilen, ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak gerektiren bazı yatırım ve hizmetlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılmasını sağlamak olarak tarif etmektedir. Burada ileri teknoloji⁴ veya yüksek kaynak gerektiren yatırımları ise köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, kongre merkezi, kültür ve turizm yatırımları, ticari bina ve tesisler, spor tesisleri, yurtlar, tema parklar, balıkçı barınakları, silo ve depo tesisleri, jeotermal ve atık ısıya dayalı tesisler ve ısıtma sistemleri, elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu ve raylı sistemler, gar kompleksi ve istasyonları, teleferik ve telesiyer tesisleri, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, Kanal İstanbul ve benzeri su yolu projeleri, sınır kapıları ve gümrük tesisleri, özel kanunu hariç olan milli park, tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırımlar” olarak ifade etmek mümkündür Devletin ifa etmesi gereken bu mal veya hizmetler büyük miktarda para ve teknoloji gerektirebilmektedir.

2. Finansman Modeli Olması

Bu tanımda Yap-işlet-Devret Modeli'nin bir finansman modeli olduğundan bahsedilmektedir. Bu finansman modelinde söz konusu yatırımın bir bedeli olduğunu ve bu bedelin de yatırımı gerçekleştiren sermaye şirketi veya yabancı şirket tarafından ödenmesini öngörmektedir. Normalde yukarıda sayılan yatırımların kamusal finansman olan bütçe ile karşılanması gerekmektedir. Ancak bütçe imkânlarının yeterli olmadığı ülkelerde kamusal finansman mümkün olamamakta ve böylesi durumlarda da devlet borçlanarak söz konusu yatırımları ifa edebilmektedir. Oysaki bu modelde devlet doğrudan borçlanmamakta bunun yerine devletin egemenlik ya da temsil alanında olan bir kamusal mal ya da hizmet yatırımını talip olan özel sermayeye ver-

⁴ Antonio, L. / Mirosław, J.S.: “Technology transfer in BOT projects, Proceedings of ASCE Construction” Research Congress: The Global Construction Community, May 6-8, 2007, Grand Bahama Island.

mektedir. 3996 sayılı Kanun da bu özel sermayeyi, anonim şirket ya da yabancı sermaye şirketi olarak belirlemektedir.

3. İdare

Bilindiği üzere esasında Yap-işlet-Devret Modeli'nin en önemli kurucu unsuru “**idare**”dir. Zira “idare” kavramı, devleti temsil eden, devletin egemenlik ya da temşiyet yetkisi alanında bulunan kamusal mal veya hizmetlerin asli sahibi ve yürütücüsü olma anlamına gelmektedir. Nitekim 3996 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (d) fıkrası da bunu teyit etmektedir. Bu fıkra hükmüne göre İdare: Yüksek Planlama Kurulunca bu Kanunda öngörülen yatırım ve hizmetleri yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırmak üzere sermaye şirketi veya yabancı şirket ile sözleşme yapmaya yetkili kılınan ve hizmetin asli sahibi olan kurum ve kuruluşlarını, kamu iktisadi teşebbüslerini ve fonları ifade etmektedir.

4. Anonim Şirket – Yabancı Şirket

3996 sayılı Kanun'a göre Sermaye Şirketi ise Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına göre kurulmuş veya kurulacak olan ve gerektiğinde kamu kurum ve kuruluşlarının da (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ortak olduğu ve bu 3996 sayılı Kanununun 4. maddesinde belirtilen Cumhurbaşkanı kararında öngörülen şartları taşıyan anonim şirketi ifade etmektedir.

Diğer taraftan Yabancı Şirket kavramı ise 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu hükümleri uyarınca Türkiye'de faaliyette bulunmasına izin verilen kuruluşu ifade etmektedir.

5. Katkı Payı

Yap-işlet-Devret Modeli'nin bir diğer tamamlayıcı unsuru da “katkı payı”dır. Katkı payı devlet idaresine bir yükümlenti getirmektedir. 3996 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (e) fıkrasına göre katkı payı, görevli şirketin ürettiği mal veya hizmetin bedeli, mal veya hizmetten yararlananlar tarafından tamamen veya kısmen ödenmesi mümkün olmayan yatırımlarla ilgili yapılacak görevlendirmelerde, mal veya hizmetten yararlananların tüketim veya kullanım miktarları da dikkate alınarak belirlenen ve idare tarafından görevli şirkete tamamen veya kısmen yapılan ödemeyi ifade etmektedir⁵.

⁵ Yerlikaya, Gökhan Kürşat: “Türkiye’de Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Görevli Şirkete Tanınan Yatırım Dönemi ve Proje Kapsamında Katma Değer Vergisi İstisnası”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXXI, S. 2, s. 532.

6. Sözleşme

Yap-İşlet-Devret Modeli'nin hayata geçirilmesinin en önemli unsuru ise taraflar arasında yapılan sözleşmedir. Sözleşme, Yüksek Planlama Kurulunca belirlenen idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirket arasında yapılacak sözleşme, özel hukuk hükümlerine tabi bulunmaktadır. Yapılacak sözleşmelerde sermaye şirketinin veya yabancı şirketin yapım ve işletmesini üstleneceği yatırım ve hizmetin süresinin belirlenmesinde yatırım bedelinin (elde edilecek kâr dahil) ve yatırım için sağlanan kredilerin geri ödeme süresi ile projenin mahiyeti, sermayenin miktarı ve işletme esasları dikkate alınmakta ve sözleşmelerin süresi 49 yıldan fazla olamamaktadır.

Sözleşme yapmada **yetki** süreci de yine 3996 sayılı Kanun tarafından düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu Kanun'un 4. maddesine göre 3996 sayılı Kanun'un 2. maddesinde öngörülen yatırım ve hizmetlerin yap-İşlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketleri veya yabancı şirketler eli ile gerçekleştirilmesindeki usul ve esaslar; bu şirketlerde aranılacak özellikler, sözleşmelerin kapsamı, yatırım sonucu oluşacak mal ve hizmetlerin ücretinin belirlenmesine uygulanacak kriterler ve konuya ilişkin diğer ilkelere yer verilmek suretiyle Cumhurbaşkanınca yürürlüğe konulmaktadır. 3996 sayılı Kanun'da öngörülen yatırım ve hizmetleri yap-İşlet-devret modeline göre yaptırmak isteyen idare, projeye ilişkin ön yapılabilirlik etüdüyle Yüksek Planlama Kuruluna müracaat etmektedir. Bu müracaatın akabinde Yüksek Planlama Kurulu tarafından yapılan değerlendirme sonucunda söz konusu yatırım ve hizmetlerin gerçekleştirilmesi için idare yetkilendirilebilmektedir. 3996 sayılı Kanun kapsamında yap-İşlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek yatırım ve hizmetlere ilişkin uygulama sözleşmeleri; yetkili idarelerin bağlı, ilgili veya ilişkili olduğu Bakanın onayı alınarak sermaye şirketi veya yabancı şirket ile imzalanmaktadır⁶.

II. TÜRKİYE'DE YAP-IŞLET-DEVRET MODELİ⁷

Türkiye'de Yap-İşlet-Devret Modeli, 1994 yılında çıkarılan 3996 sayılı

⁶ Yerlikaya, Gökhan Kürşat: Yap-İşlet-Devret Modeli, Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirme, Seçkin, Ankara, 2002.

⁷ Yap-İşlet-Devret Modeli Literatürü için bakınız: Yerlikaya, Gökhan Kürşat: Yap-İşlet-Devret Modeli, Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirme, Seçkin, Ankara, 2002; Walker, C. / Smith A.J.: Privatized Infrastructure: The Built Operate Transfer Approach, First Published, Thomas Telford Publications, 1995; Augenblick, Mark / Custer, B. Scott: The Built, Operate and Transfer (BOT) Approach to Infrastructure Projects in Developing Countries, The World Bank Working Papers, 1990; Kessides, Christine: Instituti-

“Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun”⁸ ile yürürlüğe girmiştir⁹.

onal Options for The Provisions of Infrastructure, The World Bank Discussion Papers, 1993; *Tiong*, Robert: The Structuring of Built-Operate-Transfer Construction Projects, Centre for Advanced Construction Studies, Singapore, 1992; UNIDO BOT Programme, Contract Drafting, Technology Promotion Division of United Nations Industrial Development Organization, 1997; *Ferrigno*, Joseph W.: The Successful Packaginig of BOOT Projects, Private Sector Participation in Power Through BOOT Schemes, The World Bank Industry and Energy Department Working Paper, Paper No: 33, 1990; *Drake*, Robert L.: “Making Concession”, Project and Trade Finance, no.141, January 1995; *Abdullahafeez*, Ibrahim: An Investigation Into Build Operate And Transfer In The Provision Of Hostels In Nigerian Federal Universities, Department Of Building Faculty Of Enviromental Design Ahmadu Bello University, Zaria, Nigeria, September 2014, B.Sc Building (A.B.U) 2010 M.SC/ENV.DES/10656/2011-2012, <http://kubanni.abu.edu.ng/jspui/bitstream/123456789/6595/1/AN%20INVESTIGATION%20INTO%20BUILD%20OPERATE%20AND%20TRANSFER%20IN%20THE%20PROVISION%20OF%20HOSTELS%20IN%20NIGERIAN%20FEDERAL%20UNIVERSITIES.pdf>, 18.12.2018; *Onar*, Sıddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları-I. Cilt, Üçüncü Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966; *Duran*, Lütfi: “Yap-İşlet-Devret”, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Muammer Aksoy’a Armağan, C.46, No: 1-2, Ocak-Haziran 1991; *Osten*, Necmi: İdari Mukavele ve Amme Hizmeti İmtiyazlarının Hukuki Mahiyeti, Üniversite Kitabevi, İstanbul, 1938; *Özay*, İl Han: “Ortak Yararlı İşletme veya Nam-ı Diğer Müşterek Emanet”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.LIV, 1994; *Tan*, Turgut: “İdare Hukuku Açısından Yap-İşlet-Devret Sözleşmesi”, Yap-İşlet-Devret Modelinin Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler Sempozyumu-19 Haziran 1996, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayını, Ankara, 1996; *Ökçün*, Gündüz: “19. Yüzyılın İkinci Yarısında İmalat Sanayii Alanında Verilen İmtiyazların Ana Çizgileri”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi., C.27, No.1, Mart 1972; *Bilgen*, Pertev: “Yap-İşlet-Devret Sözleşmeleri Hakkında”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, II. Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, 1990; *Emeksiz*, Turan: Yap-İşlet-Devret Modeli ve Türkiye Uygulaması, Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Araştırma Raporları, Ankara, 22 Kasım 1996; *Sirmen*, Lale: “Sözleşme Hukuku Açısından Yap-İşlet-Devret Modeli”, Yap-İşlet-Devret Modelinin Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler Sempozyumu-19 Haziran 1996, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayını, Ankara, 1996; *Şenyüz*, Doğan: Borçlar Hukukuna Göre Yap-İşlet-Devret Sözleşmesi ve Tarafların Vergiler Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996.

⁸ Kabul Tarihi: 8/6/1994; Resmi Gazete Tarihi: 13/6/1994; Sayı: 21959.

⁹ *Emek*, Uğur: Ek ve Değişiklikleri ile YAP-İŞLET-DEVRET (YİD), YAP-İŞLET (Yİ) VE KAMU HİZMETİ İMTİYAZI MEVZUATI, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Yayın No DPT: 2659, Ankara, Kasım 2002, http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/EkveDegisiklikleriyle-Yap-Islet-DevretYID_Yap-IsletYIve_Kamu_Hizmeti_Imtiyazi_Mevzuati%E2%80%8B.pdf; Kamu Özel İşbirliği Mevzuatı, T.C. Kalkınma Bakanlığı, Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü,

Bu Kanun'a göre Türkiye'de Yap-İşlet-Devret Modelinin amacını; kamu iktisadi teşebbüsleri de dahil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşlarınca ifa edilen, ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak gerektiren bazı yatırım ve hizmetlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılmasını sağlamak olarak tarif etmektedir. Burada ileri teknoloji veya yüksek kaynak gerektiren yatırımları ise köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, kongre merkezi, kültür ve turizm yatırımları, ticari bina ve tesisler, spor tesisleri, yurtlar, tema parklar, balıkçı barınakları, silo ve depo tesisleri, jeotermal ve atık ısıya dayalı tesisler ve ısıtma sistemleri, elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu ve raylı sistemler, gar kompleksi ve istasyonları, teleferik ve telesiyer tesisleri, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, Kanal İstanbul ve benzeri su yolu projeleri, sınır kapıları ve gümrük tesisleri, özel kanunu hariç olan millî park, tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarda planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırımlar olarak ifade etmek mümkündür¹⁰. İşte 3996 sayılı Kanun'un amacı; bu sayılan mal ve hizmet yatırımlarının yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir¹¹. Buna ilaveten 2011 yılında 3996 sayılı Kanun'un uygulama usul ve esaslarına açıklık getiren "**Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun'un Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Karar**"ın¹² da (Karar denilecektir) yap-işlet-devret modelinde önemli bir payı bulunmaktadır. Şöyle ki **Karar**'ın 6. Bölümü "Garantilere (m.41, 42), Kredilere (m.43) ve Katkı Payına İlişkin Esaslar (m.44, 45)"a ayrılmış bulunmaktadır. Aşağıdaki değerlendirmeler bu iki mevzuat ışığında yapılacaktır.

Mayıs 2015, <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/Kamu-%C3%96zel-%C4%B0%C5%9Fbirli%C4%9Fi-Mevzuat%C4%B1-2015.pdf> , Erişim Tarihi:23.12.2018.

¹⁰ 3996 sayılı Kanun, m.1.

¹¹ 3996 sayılı Kanun, m.2.

¹² Resmi Gazete, Tarih: 11.06.2011, Sayı: 27961 (Mükerrer). Bu **Karar**'ın 48. maddesine göre: (1) 6/8/1994 tarihli ve **94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı** ile yürürlüğe konulan Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında 3996 Sayılı Kanunun Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Karar yürürlükten kaldırılmıştır.

III. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİNDE RİSKLER

Yap-İşlet-Devret Modeli'nin amacı kamusal yatırımların özel sektör sermayesiyle gerçekleştirilmesi olduğu için ister istemez özel sermayenin karşı karşıya olacağı muhtemel riskler olacaktır. Normalde piyasa ekonomisi içerisinde hür teşebbüs kavramı içerisinde yatırım yapan özel sektör teşebbüsleri piyasadaki riskleri kendi imkânları ile ya da sigorta ettirme imkânları ile telafi edebilmektedirler. Ancak söz konusu yatırım bir kamusal alana girdiğinde; bu yatırıma izin veren mercii de bir devlet kurumu olduğunda ortaya çıkan birtakım risklerden dolayı işin rengi değişmekte ve özel sektör de bu risklere karşı devletten sermayesini ve yatırımını koruyacak birtakım garantiler istemektedir.

Söz konusu bu riskleri politik risk, yasal risk, ekonomik risk, coğrafi risk, faaliyetlerle ilgili risk, pazar-gelir riski ve yapım ve tamamlanma riskleri gibi daha benzeri risklerden ibaret bulunmaktadır¹³.

IV. GARANTİ REJİMİ

Yap-İşlet-Devret Modeli'nin gerek gelişmiş ülkelerde gerek gelişmekte olan ülkelerde işlerlik kazanabilmesinin belki de en önemli unsurunu "garanti rejimi" oluşturmaktadır. Söz konusu özel sermaye olunca yukarıda sayılan çeşitli riskler karşısında korunmak en önemli hassasiyeti olarak öne çıkmaktadır. İşte özel sermaye teşebbüsleri ilgili devletlerden ya da devlet kurumlarından bu gibi risklere karşı korunma ve kâr etmeyi garanti edecek taahhütler istemektedirler. Örneğin minimum gelir garantisi, maksimum kar oranı garantisi, borçlanma garantisi, tarife garantisi ve minimum trafik garantisi gibi¹⁴.

Nitekim 3996 sayılı Kanun da bu ihtiyacı görek 11. maddesiyle Garantiler'i düzenlemiş bulunmaktadır¹⁵. 3996 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre bu garantileri vermeye ve garanti koşullarını belirlemeye Cumhurbaşkanı yet-

¹³ Yap-İşlet-Devret Modelinde Uygulanan Usul ve Esasların Kalkınma Ajansları Açısından Analizi, Fırat Kalkınma Ajansı, s.20-21, http://fka.gov.tr/sharepoint/userfiles/Icerik_Dosya_Ekleri/FKA_ARASTIRMA_RAPORLARI/YAP%20C4%B0C5%9E-LET%20DEVRET%20MODEL%C4%B0.pdf, 20.12.2018.

¹⁴ Wibowo, Andreas: "Valuing guarantees in a BOT infrastructure Project", Journal of Engineering Construction and Architectural Management, Volume 11, No. 6, Emerald Group Publishing Limited, 2004, pp. 395-403.

¹⁵ Bu 11. maddenin başında yer alan "**Bu Kanunun 4 üncü maddesine istinaden yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen esas ve usuller uyarınca aktedilen sözleşmeler gereği**" hükmü ise Anayasa Mahkemesinin 26/3/1997 tarih ve E.1996/63, K.1997/40 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

kili kılınmıştır¹⁶. Nitekim 3996 sayılı Kanun'un Yetki başlıklı 4. maddesine göre 3996 sayılı Kanun'un 2. maddesinde öngörülen yatırım ve hizmetlerin yap-ışlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketleri veya yabancı şirketler eli ile gerçekleştirilmesindeki usul ve esaslar; bu şirketlerde aranılacak özellikler, sözleşmelerin kapsamı, yatırım sonucu oluşacak mal ve hizmetlerin ücretinin belirlenmesine uygulanacak kriterler ve konuya ilişkin diğer ilkelere yer verilmek suretiyle Cumhurbaşkanınca yürürlüğe konulabilmektedir.

Diğer Taraftan **Karar**'ın 41. maddesi de Hazine Garantisi şeklinde 3996 sayılı Kanun'a uygun olarak hazine garantilerinde nasıl bir yol izleneceğine dair genel usul ve esaslar çıkarmıştır. Buna göre:

Yatırım ve hizmetin özelliklerine göre, idare adına şirketlere, kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin satın alacakları mal ve hizmet bedelleri ile kamu kuruluşlarınca bu şirketlere taahhüt edilmiş üretim girdilerinin temin edilememesi halinde ilgili sözleşme çerçevesinde ortaya çıkabilecek ödeme yükümlülükleri için garanti vermeye, sözleşme hükümleri gereği malî yükümlülük altına giren kamu kurum ve kuruluşları ile fonlar lehine garanti vermeye, gerektiğinde, proje ile ilgili anlaşmalardaki koşullar çerçevesinde köprü krediler sağlanmasına veya sağlanacak bu krediler için geri ödeme garantisi vermeye ve YİD modeline dayanan tesisin ve/veya şirket hisselerinin söz konusu projelere ilişkin anlaşmalardaki koşullara uygun olarak satın alınması halinde de dış kredi borçlarını yüklenen kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin lehine finansör kuruluşlara, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde Hazine yatırım garantisi vermeye ve verilen garantilerin şartlarında değişiklik yapmaya Hazine Müsteşarlığının görüşü ve bağlı olduğu Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir denilmektedir. Ancak bilindiği üzere bu yetki 3996 sayılı Kanun'da yapılan bir değişiklikle Cumhurbaşkanı'na yapılmıştır. Bu hazine garantile-

¹⁶ Başlangıçta 21/4/2005 tarihli ve 5335 sayılı Kanun'un 28 inci maddesiyle, bu maddede yer alan; "bu çerçevede malî yükümlülük altına giren fonlar lehine garanti vermeye" ibaresi, "sözleşme hükümleri gereği malî yükümlülük altına giren kamu kurum ve kuruluşları ile fonlar lehine garanti vermeye" şeklinde ve aynı maddenin sonunda yer alan "Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu bakan yetkilidir." ibaresi, "Hazine Müsteşarlığının görüşü ve bağlı olduğu Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir." şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmişti. Ancak daha sonra 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 118 inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan "Hazine Müsteşarlığının görüşü ve bağlı olduğu Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu" ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir.

rinde otomatik fren ve yasal eşik ise 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat olmaktadır.

Yine hazine yatırım garantisi içeren şartnameler, ilan edilmeden ve uygulama sözleşmeleri imzalanmadan önce uygun görüş alınmak üzere Hazine Müsteşarlığına iletilmektedir.

Uygulama sözleşmesi ve diğer sözleşmelerde Hazine yatırım garantilerini ilgilendiren hususlarda bir değişiklik yapılması halinde, verilmiş olan Hazine yatırım garantileri yeniden değerlendirilir ve değerlendirme sonuçları Cumhurbaşkanlığı'nın onayına sunulacaktır.

3996 sayılı Kanun ve **Karar**'ın ilgili hükümlerine göre Garantiler, tasnifli bir biçimde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

1. Üretilen Mal ve Hizmetlere Belli Miktarda Ödeme Yükümlülüğü Garantisi (Talep Garantisi ve Hasılat Paylaşımı)

Uluslararası Yap-İşlet-Devret Modeli literatüründe “al ya da öde” (Off-take Agreement) sözleşmesi olarak bilinmektedir. Off-take Agreement ile devlet kurumu ile imtiyazlı şirket arasında üretilen mal ya da hizmetin belirli bir miktarda devlet tarafından satın alınmasını ya da bedelinin ödenmesini kayıt altına alır¹⁷.

Nitekim 3996 sayılı Kanun'un 11. maddesi de yap-işlet-devret modeli çerçevesindeki yatırım projeleri için idare adına sermaye şirketleri ya da yabancı şirketlere, kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin satın alacakları mal ve hizmet bedellerinin ödenmesine izin vermektedir. Bu hükme göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde devlet kurumu ile görevli özel teşebbüs arasında mal veya hizmet bedellerinin devletçe satın alınmasına dair bir sözleşme yapabilmek mümkün bulunmaktadır.

3996 sayılı Kanun'un 11. maddesinin bu hükmünü destekler nitelikte yine 3. maddesinin e) fıkrasında Katkı Payı adı altında da görmek mümkündür. Bu hükme göre Katkı Payı, görevli şirketin ürettiği mal veya hizmetin

¹⁷ *Abdulhafeez, Ibrahim: An Investigation Into Build Operate And Transfer In The Provision Of Hostels In Nigerian Federal Universities, Department Of Building Faculty Of Enviromental Design Ahmadu Bello University, Zaria, Nigeria, September 2014, B.Sc Building (A.B.U) 2010 M.SC/ENV.DES/10656/2011-2012, s.23,http://kubanni.abu.edu.ng/jspui/bitstream/123456789/6595/1/AN%20INVESTIGATION%20INTO%20BUILD%20OPERATE%20AND%20TRANSFER%20IN%20THE%20PROVISION%20OF%20HOSTELS%20IN%20NIGERIAN%20FEDERAL%20UNIVERSITIES.pdf, 18.12.2018*

bedeli, mal veya hizmetten yararlananlar tarafından tamamen veya kısmen ödenmesi mümkün olmayan yatırımlarla ilgili yapılacak görevlendirmelerde, mal veya hizmetten yararlananların tüketim veya kullanım miktarları da dikkate alınarak belirlenen ve idare tarafından görevli şirkete tamamen veya kısmen yapılan ödeme olarak tarif edilmektedir. Yine bu hükmü destekler nitelikte **Karar**'ın 4. maddesinin e) fıkrası da bu yönde hüküm ifa etmektedir.

Yine bu **Karar**'ın Tanımlar başlıklı 4. Maddesinin m) fıkrasına göre talep garantisi de verilebilmektedir. Bu fıkra hükmüne göre talep garantisi, görevli şirketçe üretilen mal ve hizmetler için idare tarafından verilen garantiyi ifade etmektedir.

Asıl "Talep Garantisi ve Hasılat Paylaşımı"nı düzenleyen **Karar**'ın 42. maddesi hükmüne bakmak gerekmektedir. Bu hükme göre; Görevli şirketçe üretilen mal ve hizmetler için idare tarafından talep garantisi verilebilmektedir. Talep garantisi verilmesi öngörülen sözleşmelerde, garanti edilen mal ve hizmet düzeyinin üzerinde talep gerçekleşmesi durumunda hâsılat paylaşımının ne şekilde yapılacağı hususu düzenlenebilmektedir. Yatırım bedelinin idare veya hizmetten yararlananlarca ödenmesinin mümkün olduğu YİD projelerinde, sözleşme tarafı genel bütçeli idarelerin işletme süresi içinde taahhüt ettikleri garanti kapsamında doğabilecek ödeme yükümlülükleri, bu **Karar**'ın Katkı Payı'nı düzenleyen 45. maddesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmadan idare bütçelerinden karşılanmaktadır.

2. Katkı Payı Garantisi

Görevli YİD Anonim Şirketine tanınan bir diğer garanti de "katkı payı garantisi"dir. Katkı Payı Garantisi 2008 yılında 5726 sayılı Kanun ile 3996 sayılı Kanun'un Tanımlar başlıklı 3. Maddesine e) fıkrası olarak eklenmiş bulunmaktadır.

3996 sayılı Kanun'un e) fıkrasına göre Katkı Payı; görevli şirketin ürettiği mal veya hizmetin bedeli, mal veya hizmetten yararlananlar tarafından tamamen veya kısmen ödenmesi mümkün olmayan yatırımlarla ilgili yapılacak görevlendirmelerde, mal veya hizmetten yararlananların tüketim veya kullanım miktarları da dikkate alınarak belirlenen ve idare tarafından görevli şirkete tamamen veya kısmen yapılan ödemeyi ifade etmektedir.

Katkı Payı'nın rejimini ana hatlarıyla **Karar**'ın 45. maddesi açıklamış bulunmaktadır. Bu madde hükmüne göre:

YİD modeli projelerinde istisnai olarak katkı payı ödeme usulü uygu-

lanabilmektedir. Katkı payı ile yapılacak projelerde, yıllık katkı payı ve proje ömrü boyunca ödenecek toplam katkı payı miktarı ve buna ilişkin analizler Yüksek Planlama Kurulu'na yapılan müracaat aşamasındaki ön yapılabilirlik etüdünde yer almaktadır. Ön yapılabilirlik etüdünde katkı payı öngörülme-
yen projelerin uygulama sözleşmesinde katkı payı ödenmesine ilişkin düzenleme yapılamamaktadır.

Bir yılda sözleşmeye bağlanacak katkı payı ödemeli yatırımların toplamı, ilgili yıl merkezi yönetim bütçesinin sermaye giderleri toplamının yüzde ellisini geçememektedir. İlgili yıl bütçelerinden ödenecek katkı paylarının toplamı ise yılı merkezi yönetim bütçesinin sermaye giderleri toplamının yüzde yirmisini geçememektedir. Bu ölçütler Kamu Finansman Kanunu ile paralellik arz etmektedir.

İdareler ve Maliye Bakanlığı, gelecek yıllara sâri katkı payı ödemelerinde, bütçe dengelerini ve bütçe büyüklüklerini gözetmek mecburiyetindedir.

Katkı paylı YİD projeleri için YPK tarafından yetkilendirme kararı verilmeden önce Maliye Bakanlığının görüşü alınmaktadır.

Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri tarafından sözleşmeye bağlanan katkı paylarının karşılığı, ilgili idarelerin yılı bütçelerine ödenek olarak konulmaktadır.

Yılı içinde projeler bazında bir önceki yılda ödenen katkı payları tutarı Maliye Bakanlığınca Ocak ayı sonuna kadar DPT Müsteşarlığına bildirilmektedir.

3. Üretim Girdilerinin Temin Edilememesi Halinde Ödeme Yükümlülüğü Garantisi

3996 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre kamu kuruluşlarınca, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde görevlendirilmiş şirketlere taahhüt edilmiş üretim girdilerinin temin edilememesi halinde ilgili sözleşme çerçevesinde ortaya çıkabilecek ödeme yükümlülükleri için de garanti verilebilmektedir.

4. Mali Yükümlülük ve Fonlar Lehine Garanti Verme

3996 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre sözleşme hükümleri gereği malî yükümlülük altına giren kamu kurum ve kuruluşları ile fonlar lehine de garanti verilebilmektedir.

Ayrıca 3996 sayılı Kanun'un "Muafiyetler"i düzenleyen 12. maddesine göre 3996 sayılı Kanun'un 2. maddesinde belirtilen konularda ve yap-iş-

let-devret modeli çerçevesinde idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirketin yapacağı bütün iş ve işlemler 488 sayılı Kanuna göre alınan damga vergisi ile 492 sayılı Kanun uyarınca alınan harçlardan muaf bulunmaktadır.

5. Köprü Kredi Garantisi

Yap-ışlet-devret modelinde aslolan ana krediyi yatırımcı firmanın yani görevli anonim şirketin getirmesidir. “**Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun’un Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Karar**”ın Tanımlar başlıklı 4. maddesinin a) fıkrası **Ana krediyi**, 3996 sayılı Kanun’da öngörülen ve münhasıran yatırım ve hizmetlerin finansmanı amacıyla, görevli şirketçe finansman kuruluşlarından sağlanan ve hazine yatırım garantisini haiz olmayan kredi olarak açıklamaktadır.

Yine **Karar**’ın Tanımlar başlıklı 4. maddesinin i) fıkrası da **Köprü Kredi**’yi açıklamış bulunmaktadır. Bu fıkra hükmüne göre köprü kredi, uygulama sözleşmesi çerçevesinde belirlenen koşullarda ve görevli şirket hatası dışındaki durumlarda, gerektiğinde projenin beklenmeyen finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla herhangi bir dış finansman kaynağından temin edilen krediyi ifade etmektedir.

Bu hükümler ışığında köprü kredi garantisine bakıldığında; 3996 sayılı Kanun’un 11. maddesine göre gerektiğinde, proje ile ilgili anlaşmalardaki koşullar çerçevesinde köprü krediler sağlanmasına veya sağlanacak bu krediler için geri ödeme garantisi verilebilmektedir.

Köprü Kredinin yasal rejimini yine **Karar**’ın 43. maddesi belirlemiş bulunmaktadır. Bu madde hükmüne göre:

Proje kapsamında; ilgili idareden kaynaklanan her türlü kayıp ve zararların finansmanı, mücbir sebepler nedeniyle ortaya çıkan zararların finansmanı ve uygulama sözleşmesinde her iki tarafın mutabakatı ile yapılacak değişikliklerin finansmanı için köprü kredi kullanılabilir. Bu kapsamda elde edilecek sigorta tazminatı köprü kredinin geri ödenmesinde kullanılmaktadır.

Köprü kredi, idare ya da görevli şirket tarafından temin edilebilmektedir. Köprü kredilerin kim tarafından temin edileceği, hangi alanlarda kullanılacağı ve geri ödeme şekli uygulama sözleşmesinde belirtilmektedir.

İlgili proje kapsamında kullanılacak köprü kredinin tutarı, görevli şirketin öz kaynakları ile sınırlı bulunmaktadır. Köprü kredi limitini, öz kaynak sınırı

üzerinde belirlemeye Cumhurbaşkanlığı¹⁸ yetkilidir. Uygulama sözleşmesi çerçevesinde her iki tarafın mutabakatı ile yapılacak değişiklikler hariç, köprü kredi limitleri dolan görevli şirkete ilave köprü kredi sağlanmamaktadır.

Görevli şirket hatasından kaynaklanan zararlar ile vergi ve stopajlar hiç bir şekilde köprü kredi ile finanse edilememektedir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen yatırım ve hizmetlere ilişkin projeler kapsamında görevli şirketçe sağlanacak köprü kredinin mali şartları Hazine Müsteşarlığınca müzakere edilmektedir.

6. Şirket Hisselerinin Satın Alınması ve Dış Kredilerin Yüklenilmesi Garantisi

Bilindiği üzere yap-işlet-devret modelinde yapılan ihale sonucunda anonim şirket niteliğinde bir şirketle sözleşme yapılarak görevlendirilmektedir. Tabiatı gereği söz konusu görevli anonim şirketin de hisseleri olacaktır. Bu bağlamda 3996 sayılı Kanun'un verdiği bir diğer garanti de "Şirket Hisselerinin Satın Alınması ve Dış Kredilerin Yüklenilmesi Garantisi"dir.

3996 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre yap-işlet-devret modeline dayanan tesisin ve/veya şirket hisselerinin söz konusu projelere ilişkin anlaşmalardaki koşullara uygun olarak satın alınması halinde de dış kredi borçlarını yüklenerek kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin lehine, finansör kuruluşlara garanti vermeye ve garanti koşullarını belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

Bu hükme göre yap-işlet-devret sözleşmesi çerçevesinde yap-işlet-devret şirketinin hisseleri idare tarafından satın alınabilecektir. Bu garanti ilginç bir garanti olarak kendini arz ettirmektedir. Zira bu garanti ile şirket hisselerinin satın alınması esasında yap-işlet-devret modelinin ruhuna ters düşmektedir. Bu garanti ile kısmen ya da tamamen bir çeşit devletleştirme işlemi mümkün olabilmektedir. Nitekim hisselerinin satın alınması garantisinde devamen "Dış Kredilerin Yüklenilmesi Garantisi"nin de verilmesi bunun bir işareti olarak kabul edilmelidir. Dış Kredilerin Yüklenilmesi Garantisine göre de hisse-ler satın alındıktan sonra aynı şekilde şirketin dış kredi borçları da dış finansör kuruluşlara garanti vermek suretiyle idare tarafından devir alınmaktadır. Bu hususlar da hem yap-işlet-devret modelinin ruhuna aykırı düşmekte hem de

¹⁸ Karar'a göre Bakanlar Kurulu olacak, ancak Anayasa değişikliğinden kaynaklanan 3996 sayılı Kanun'da yapılan yasa değişikliği ile Cumhurbaşkanlığı makamı bu yetkiyi üstlenmiştir.

Türkiye'nin borçlanma stokunu¹⁹ artırır niteliktedir²⁰.

V. KREDİ ÜSTLENİMİ REJİMİ

3996 sayılı Kanun'un Garantiler'i düzenleyen 11. maddesine bağlı olmak ve onu tamamlamak üzere 31 Mart 2012 tarihinde 6288 sayılı Kanun ile m.11/A olarak Kredi Üstlenimi ilave edilmiş ve daha sonra da 21 Şubat 2013 yılında 6428 sayılı Kanun ile m.11/A'da değişiklik yapılmıştır²¹. YİD modeli piyasa şartları karşısında sürekli kendini yenileyen ve geliştiren bir modele ve yasa yapısına sahip bulunmaktadır. Kredi Üstlenimi rejimi henüz yeterince kifayet sağlamayan Garantiler rejimini desteklemek üzere getirilmiştir.

Bu vesileyle Kredi Üstlenimi'ni düzenleyen m.11/A'ya bakıldığında kredi üstlenimi rejimi şöyle ifade edilebilir:

Görevli şirket ile yapılacak sözleşmede, sözleşmenin feshedilerek yatırım ve hizmetin süresinden önce ilgili idare tarafından devralınması hükmünün bulunması hâlinde, yatırım ve hizmetlerin gerçekleştirilmiş kısmına tekabül eden yurt dışından sağlanan finansmanın ve varsa bu finansmanın teminine yönelik türev ürünlerden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere mali yükümlülüklerin idare tarafından üstlenilmesine, gerçekleştirilmemiş yatırım ve hizmetlere ilişkin kısmının ise idarenin talebine bağlı olarak kullanılabilmesine ilişkin hükümlere yer verilebilmektedir.

¹⁹ Türkiye'nin net kamu borç stoku için Bkz. Vayvada, Derya: "Eylem Türkiye Net Kamu Borç İstatistikleri", T.C. Hazine Müsteşarlığı Çalışma Raporları, Sayı:2015-5/Mart 2015, Erişim Tarihi: 27 Aralık 2018, https://www.hazine.gov.tr/Content/files/images/hazine.gov.tr%2FDosya%2FHM_Calisma_Raporu_2015-5.pdf; Ayrıca Bkz. Public Sector Debt Statistics (PSDS) Database, <http://go.worldbank.org/9PIAZORON0>, http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/DATA_STATISTICS/EXTQ-PUBSECDEBT/0,,menuPK:7404478~pagePK:64168427~piPK:64168435~theSitePK:7404473,00.html, Erişim Tarihi: 27 Aralık 2018.

²⁰ Bkz. Yerlikaya, Gökhan Kürşat: "Mahalli İdarelerin Yatırımlarında Yap-İşlet-Devret Modelinin Uygulanması", T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, V. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetim Forumu, 6.Oturum Tebliği, Ankara, 2012, http://193.25.125.6/Yerel_Yonetimler_Forumu_2012/Sunum_metinleri.htm; Yerlikaya, Gökhan Kürşat: "Türkiye'de Yap-İşlet-devret Modeli ve Kamu Borçlanması", 18.Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Kamu Borçlanması (Ekonomik ve Sosyal Etkileri, Beklentiler), 12-16 Mayıs 2003, Merit Otel Kıbrıs, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi (Yayın No:16), s.419 ve devamı.

²¹ Kredi Üstlenimi Rejimi ile ilgili olarak **Karar**'da bir hüküm bulunmamaktadır. Bilindiği gibi **Karar** 2011 yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Kredi Üstlenimi rejimi ise hüküm olarak 3996 sayılı Kanun'a 2012 yılında konulmuştur.

Genel bütçe dışındaki kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklar ve mahalli idareler tarafından gerçekleştirilen yatırım ve hizmetlere yönelik sözleşmelerde sözleşmelerin süresinden önce feshedilerek tesisin ilgili idareler tarafından devralınmasının öngörülmesi hâlinde, yatırım ve hizmetlerin finansmanı amacıyla temin edilen yurt dışından sağlanan finansmanı ve varsa bu finansmanın teminine yönelik türev ürünlerden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere mali yükümlülükleri üstlenmeye söz konusu idare yetkili bulunmaktadır.

Bu idarenin, özel bütçe kapsamında olması hâlinde bu yükümlülüklerin ilgili idarenin bağlı olduğu Bakanlığın teklifi üzerine ilgili idare tarafından üstlenilmesine karar vermeye, üstlenime konu mali yükümlülüklerin kapsam, unsur ve ödeme koşullarını belirlemeye ve teyit edilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemeye Cumhurbaşkanı yetkili bulunmaktadır.

Özel bütçeli kamu idareleri tarafından imzalanacak borç üstlenim anlaşmaları anlaşmada daha sonraki bir tarih kararlaştırılmadıysa imzalandıkları tarih itibarıyla yürürlüğe girmektedir.

Hazine Müsteşarlığınca borç üstlenimi 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 8/A maddesi çerçevesinde yürütülmektedir.

VI. HAZİNE GARANTİLİ YİD PROJELERİ VE BORÇ STOĞU

Buraya kadar anlatılan Garanti ve Kredi Üstlenimi Rejimi sonucunda başlangıcından bugüne YİD projelerinin kamu maliyesi üzerindeki yükünün ne olduğunu ifade etmekte bir bakıma zaruret haline gelmektedir. Türkiye'deki YİD Projeleri stoğu, kamunun elinde olan bir bilgi olduğundan Hazine Müsteşarlığı tarafından yayınlanan verilerle mümkün olabilmektedir.

Hazine Müsteşarlığının web sitesinde yayınlanan kamu finansmanı istatistiklerine göre bir kesim devam eden ve bitmiş yap-işlet-devret/YİD borç stoku aşağıdaki tablolardaki gibidir²²:

²² Kaynak: Hazine Yatırım Garantisi İçeren KÖİ Projeleri, Son Güncelleme: 20.7.2018, <https://www.hazine.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>, Erişim Tarihi:27.12.2018. **Not:** Burada oluşturulan Tablo.1 ve Tablo.2 Hazine Müsteşarlığınca oluşturulan Hazine Yatırım Garantisi İçeren KÖİ Projeleri tablosundan sadece YİD ile ilgili olanlar alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 1. Hazine Yatırım Garantisi Sağlanan ve Devam Yap-İşlet-Devret Projeleri

Proje Adı	İmtiyaz Sahibi Şirket	Yatırım Tutarı (Milyon USD)	İşletmeye Giriş Tarihi	Yatırım Dönemi Hazine Garantisi	İşletme Dönemi Hazine Garantisi	İşletme Süresi YIL	Hazine Tarafından Üstlenilen Tutar (Milyon USD)
Unimar Marmara Ereğlisi Doğalgaz Kombinane Çevrim Santrali	Uni-Mar Enerji Yatırımları A.Ş.	629	13.06.1999	EEF'nin Köprü Kredi Temini Taahhüdü	-TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü -BOTAŞ'ın gaz temin taahhüdü -Fesih Halinde EEF'nin satın alma taahhüdü	20	-
Trakya Marmara Ereğlisi Doğalgaz Kombinane Çevrim Santrali	Trakya Elektrik Üretim ve Tic. A.Ş.	530	5.06.1999	- EEF'nin köprü kredi temini taahhüdü	- TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü - BOTAŞ'ın gaz temini taahhüdü - Fesih halinde EEF'nin satın alma taahhüdü	20	-
Tohma-Medik Hidroelektrik Santrali	Altek Alarko Elektrik Santralleri Tesis, İşletme ve Ticaret A.Ş.	10	23.12.1998	- EEF'nin Ödeme Yüklülüğü	- TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü - Kredi üstlenim taahhüdü ³	20	-
Esenyurt Doğalgaz Kombinane Çevrim Santrali	Doğa Enerji Üretim San. Ve Tic. Ltd. Şti.	168	22.05.1999	- EEF'nin köprü kredi temini taahhüdü	- TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü - BOTAŞ'ın gaz temini taahhüdü - Fesih halinde EEF'nin satın alma taahhüdü	20	-

Tablo 2. Hazine Yatırım Garantisi Sağlanan ve Bitmiş Yap-İşlet-Devret Projeleri

Proje Adı	İmtiyaz Sahibi Şirket	Yatırım Tutarı (Milyon USD)	İşletmeye Giriş Tarihi	Yatırım Dönemi Hazine Garantisi	İşletme Dönemi Hazine Garantisi	İşletme Süresi YIL	Hazine Tarafından Üstlenilen Tutar (Milyon USD)
Fethiye Hidroelektrik Santrali	Fethiye Enerji ve Ticaret A.Ş.	21	20.12.1999	- EEF'nin Ödeme Yüklülüğü	- TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü - Kredi üstlenim taahhüdü	15	-
İzmit Eysel ve Endüstriyel Su Temin Projesi	İzmit Su A.Ş.	865	18.01.1999	-	-Belediyenin su alım taahhüdü - Belediyenin kredi üstlenimi	15	2.036
Çamlıca I Hidroelektrik Santrali	12.12.2013 tarihi itibarıyla EÜAŞ işletiyor	165	12.12.1998	-	- TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü	15	-
Suçatı Hidroelektrik Santrali	EnerjiSA Suçatı Elektrik Üretim A.Ş.	12	18.01.2000	- EEF'nin Ödeme Yüklülüğü	- TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü - Kredi üstlenim taahhüdü	15	-
Birecik Barajı ve Hidroelektrik Santrali	Birecik Baraj ve HES Tesi İşletme A.Ş.	904	4.10.2001	- EEF'nin köprü kredi temini taahhüdü	- TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü - Kredi üstlenim taahhüdü	15	-
Gebze-Dilovası Doğalgaz Kombine Çevrim Santrali	Ova Elektrik A.Ş.	235	20.01.1997	- EEF'nin köprü kredi temini taahhüdü	- TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü - Botaş'ın gaz temini taahhüdü	20	-
Gönen Hidroelektrik Santrali	Gönen HES Elektrik Üretim A.Ş.	6	8.03.1998	- EEF'nin Ödeme Yüklülüğü	- TETAŞ'ın elektrik alım taahhüdü - Kredi üstlenim taahhüdü	20	-

Bu tablolardan anlaşılacağı üzere YİD projeleri 15-20 yıllığına verilmiştir. Şu ana kadar bu projelerden devletin zarar ettiği tek proje, 18 Ocak 1999 tarihinde 865.000.000 USD'ye İzmit Su A.Ş. ile 15 yıllığına yapılan "Su İzmit Eysel ve Endüstriyel Temin Projesi olup 2.036.000.000 USD'ye mal olmuştur.

SONUÇ

Türkiye'de yaklaşık 30 yıllık bir maziye sahip olan YİD modelinin Türkiye'de çok iyi yönetilemediği kabul edilmektedir. Bunda en büyük pay başlangıçta YİD modelinin Türk idare hukuku kapsamında birer imtiyaz gibi ele alınmış olması, yapılan YİD sözleşmesinin bir imtiyaz sözleşmesi olduğu ve Danıştay'ın ön inceleme ve onama yetkisine bırakılmış olması ve nihayetinde

çıkan uyuşmazlıklarda Türk Hukukunun ve Danıştay'ın etkin olması olarak gösterilmiş bulunmaktadır. Bu şartlar altında da yabancı sermayenin gelmek istemediği ifade edilmiştir. Oysa böyle olması yerine YİD modelinin dünyadaki emsalleri gibi bir imtiyaz modeli de değil de bir finansman modeli olarak kabul edilmesi, YİD sözleşmesinin özel sözleşme niteliğinde olması gerektiği ve uyuşmazlıklarda da hangi hukuk ve hangi yargı merciinin belirlenmesi hususunun taraflar arasındaki yapılacak YİD sözleşmesine bırakılması zaruretileri sürülmüş ve bu gerekçeler sonucunda da 1999 yılında yapılan Anayasa değişiklikleri sonucu istenilenler gerçekleştirilmiş ve bugünkü YİD modeline gelmiş bulunmaktadır. Bu modelde ön inceleme ve yargılama bağlamında Danıştay'ın ıskat edilmesi hususu da Türkiye'de -kapitülasyonlardan gelen bir acı tecrübeden dolayı- ciddi anlamda huzursuzluk doğurmuştur.

YİD modeli çerçevesinde tanınan hazine garantileri ve kredi üstlenimi rejimine bakıldığında özel ya da yabancı sermayeyi cezbetmek için her türlü kolaylık sağlanmış bulunmakla birlikte YİD sözleşmelerinin kamu yararı aleyhine yapılan sözleşmelerde Türkiye potansiyel anlamda pasif bir borç yükü altına sokulmuş olmaktadır. Örneğin İzmit Su Projesinde olduğu gibi.

Bu garantiler içerisinde en sıkıntı verici olanı ise “al ya da öde” ile “katkı payı” garantisidir ki bu garantiler serbest piyasa ekonomisine sahip tam rekabetçi piyasalarda hem piyasayı bozması bakımından hem de kamu borç yükü bakımından büyük bir vahamet arz etmektedir. Oysaki söz konusu kamu hizmetini ya da malını üretmeye talip firmalar yaptıkları bir fizibilite etüdüyle ne kadar fiyat koyabileceklerini ve ne kadar kâr elde edebileceklerini tahmin edebilmektedirler. Bu bağlamda en dikkat edilmesi gereken garantilerin başında bu “al ya da öde” ile “katkı payı” garantisi gelmektedir. Bu garantiler verilirken piyasa şartlarının çok üstünde miktarlar tanınmamalıdır. Aksi halde hazineye yük binmekte ve YİD modeli bir sömürü mekanizması haline dönüşmektedir. 3996 sayılı Kanun ve **Karar** bu soruna çözüm olarak Kamu Finansman Kanunu'nun borç rasyosu ölçütlerini düşünmüştür. Kamu Finansman Kanunu bu soruna karşın önemli tedbirler getirmekle beraber asıl önemli olan çare YİD sözleşmelerinde kamu yararını üstün tutma tutumu olacaktır.

HUKUK EĞİTİMİNDE TOPLUMSAL CİNSİYET DERSLERİ* -**

Özge YÜCEL*

GİRİŞ

Çalışmanın amacı Türkiye’de hukuk eğitiminin hedeflediği öğrenim kazanımları, tutum ve beceriler arasında toplumsal cinsiyet eşitliği, cinsiyet temelli şiddet ve ayrımcılıkla mücadelede ne ölçüde yer verildiğini, bu hedeflere ulaşmak için müfredatın nasıl biçimlendirildiğini, eğitimde hangi yöntemlere başvurulduğunu tespit etmektir. Bu doğrultuda öncelikle hukuk fakültelerinin ders kataloğunda toplumsal cinsiyet ile ilişkili derslerin bulunmasının amaç ve sebepleri, hukukun toplumsal cinsiyetle ilişkisi tartışılarak ele alınacaktır. Ardından Türkiye’de 2017-2018 Akademik Yılında lisans programı bulunan 62 hukuk fakültesinin¹ ders katalogları taranmak ve ardından ders veren öğretim üyeleriyle iletişim kurulmak suretiyle elde edilen araştırma sonuçları ortaya koyulacak ve değerlendirilecektir.

2008 yılında üniversitede çalışmak için görüşmeye gittiğim Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı Prof. Dr. Nami Çağan, beni daha önce hiç tanımadığı halde çok samimi, sevecen bir tavırla karşılamıştı. Değerli Hocam, bir insanı tanımak için çok uzun süreye ihtiyaç duymazdı, kararını hemen verirdi. Ben çok şanslıydım ki hiçbir tanıdığım ve referansım olmadığı halde olması gerektiği gibi sadece liyakati esas alarak beni akademiye kabul eden bir Dekanım olmuştu. Kendisiyle çalıştığım dört yıl boyunca beni hep destekledi, teşvik etti, kutladı, gerektiğinde bana teşekkür etti, naçizane eleştirilerime katlandı, bana her zaman saygı ve sevgi gösterdi. O dönemde Fakültede Özel Hukuk Bölüm Başkanının aksine Prof. Dr. Nami Çağan, cinsiyet eşitliğinden yana bir tutum alarak kadın akademisyenleri desteklemişti. Eğer akademiye

* Hakem incelemesinden geçmiştir.

** Makale için yürüttüğüm araştırmada yardımlarından yararlandığım öğrencilerim Emrah Çetin ve Gürkan Budak’a içten teşekkürlerimi sunarım.

*** Doç. Dr., Ufuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Medeni Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, ozgeyucel1919@gmail.com

¹ Söz konusu fakültelerin listesi, YÖK Lisans Atlasından edinilmiştir. Bkz. <https://yokatlas.yok.gov.tr/lisans-bolum.php?b=10094> 05.08.2018.

dair birkaç iyi alışkanlık edinebilmişsem değerli hocamın gösterdiği ışık sayesinde. Bana çok şey öğreten değerli hocam için çıkarılan Armağanda hukuk eğitimine ilişkin yazdığım bu makaleyi hocamın aziz anısına ithaf ediyorum.

I. HUKUKUN TOPLUMSAL CİNSİYETLE İLİŞKİSİ

1. Hukukun Cinsiyetinin Keşfi

Toplumsal cinsiyetin ve hatta cinsiyetin Wittig ve Butler'ın belirttiği gibi doğal değil, verili olduğu, inşa edildiği ileri sürülebilir.² Cinsiyeti belirleme çabaları, cinsiyete göre bedeni yönetme eğilimi, cinsiyete göre kimliklendirme politikası ve nihayetinde cinsiyet kimliğine göre sosyal roller atama ve davranış kalıpları dayatma tercihi, devlet var olduğundan beri siyasal iktidar da gözlemlenen bir olgudur. İktidar sahipleri otoriteyi elinde tutabilmek için insanları kategorize etmekte, kategorileri kayıt altına almakta ve bedenleri bu kayıtlara göre yönetmektedir.³ Bu açıdan iktidarın eril olduğu söylenebilir. Zira bu otoritede rekabet, hâkimiyet kurma eğilimi öne çıkmaktadır. Ataerkil iktidarın ürettiği toplumsal cinsiyet normları hukuk düzeniyle yeniden üretilir.⁴

Hukuk düzeninin toplumsal cinsiyetle ilişkisi iki şekilde kendini gösterir. Toplumsal cinsiyet ilk olarak hukuk normlarının üretiminde, normların kaynağı, dayanağı olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵ Gelenekleri biçimlendiren ve sonra da kendini gelenekleri gerekçe göstererek meşrulaştırmaya çalışan toplumsal cinsiyet rolleri ve kalıpyargıları hukuksal kurum ve kuralların gerekçesi haline gelmektedir. İkinci olarak ise hukuk normlarının yorumlanması ve uygulanmasında toplumsal cinsiyet rolleri ve kalıpyargıları yine kendisini göstermekte ve cinsiyet temelli ayrımcılığın yeniden üretilmesine yol açmak-

² Butler, Judith: Cinsiyet Belası, Çeviren Başak Ertür, 5. Baskı, Metis Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 51-53, 192-197, 226; Heper, Altan: "Feminizm ve Hukuk", Hukuk Kuramı, C. 1, S. 5, 2014, 13, s. 24-25.

³ Heper, s. 15-16.

⁴ Uygur, Gülriz: "Toplumsal Cinsiyet ve Adalet: Hukuk Adaletsizdir", Ankara Barosu Dergisi, S. 4, 2015, s. 122; Uygur, Gülriz/ Çağlar, F. İrem: "7. Ünite: Hukuk", Toplumsal Cinsiyet Sosyolojisi, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir 2011, s. 156-157.

⁵ Uygur, s. 122; Uygur, Gülriz/ Özdemir, Nadire: "Hukuk Eğitiminde Toplumsal Cinsiyet Eşitliğine İlişkin Problemler ve Çözüm Önerileri: Etik Temelde Bir Arayış-Dönüşüm İlkesi I", Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları, Editör: Gülriz Uygur ve Nadire Özdemir, Ankara 2018, s. 67-68.

tadır.⁶ Hukuk normlarının üretimi aşamasında toplumsal cinsiyetin hukukla ilişkisi bazı kavram ve kurumlarla daha somut biçimde ortaya koyulabilir. Evlilik, aile, soybağı, velayet gibi kurumlar ataerkil iktidarı açıkça temsil eden kurumlardır. Cinsiyetin kendisi gibi kimlik kavramı da kişileri statik hale getirmeye çalışması ve kategorize etmesi bakımından ataerkil iktidarı simgelemektedir.⁷

Cinsellik ve mahremiyet kavramları esasında toplumsal cinsiyet içeren kavramlar değildir, ancak ataerkil iktidar bu kavramları yine kendi değerleriyle biçimlendirmiş ve bunlara anlam yüklemiştir.⁸ Bu açıdan iktidarın cinselliğe bakış açısının üreme temelli ve dolayısıyla heteroseksüel birleşme odaklı geliştiği görülmektedir. Cinsel şiddete ilişkin suçlardan nüfus planlamasına ilişkin hukuksal düzenlemelere kadar cinselliğin hukuk kurallarının metninde ve satır aralarında belirli sınırlar içinde şekillendirildiği ve kısıtlandığı görülmektedir. Örneğin cinsel birleşmeye varan cinsellik Türk Ceza Kanunu madde 104'te birleşmeye varmayan cinsellikten farklı bir sonuca tabi kınılmaktadır. Cinsel şiddetin cinsel birleşmeye varması cezayı ağırlaştırıcı sebep sayılırken cinsel birleşmeye varmayan cinsel şiddet çoğu kez delil yetersizliği sebebiyle cezasız bırakılmaktadır. Bir başka örnek vermek gerekirse kürtaj ve sterilizasyon için eşin rızası şart koşulmakta ve böylece evlilik üreme hedefi doğrultusunda kadın bedeni için bir otorite aracına dönüştürülmektedir. Gebe kalmış çocuğun kürtaj olmak istemesi halinde yasal temsilcisinin rızasını arayan hukuk düzeni kürtaj kararı üzerinden çocuğun cinsiyet temelli şiddet tehlikesiyle karşı karşıya bırakıldığını göz ardı eder.⁹

Namus kavramı kadar rıza kavramı da hâkimiyet kurma çağrışımı içermesi bakımından ataerkil iktidarın ürünüdür. Namus kavramıyla insan bedenleri nesneleştirilmekte ve gizlenmesi, sakınılması, yönetilmesi gerekli bir konuya dönüştürülmektedir. Rıza kavramıyla da kadının iradesi edilgen bir hale getirilmektedir. Öyle ki kadın kendisine karşı yönelen cinsellik karşısında iki seçeneğe sahiptir: kabul veya ret. Eğer edilgen konumdaki kadın kendisine yönelen cinselliğe itirazda bulunmuyorsa kabul etmiş, bir diğer deyişle

⁶ Sever, D. Çiğdem: "Hukuk Eğitimine Feminist Bir Bakış ve Yöntem Arayışları", Hukuk Kuramı, C. 3, S. 3, Mayıs-Haziran 2016, s. 18-19.

⁷ Heper, s. 15-16.

⁸ Aynı yönde bkz. Sever, s. 19.

⁹ Barlett, Katharine: "Feminist Legal Methods", Harvard Law Review, Vol. 103, No. 4, 1990, s. 852; Akçabay, Fehmiye Ceren: "Feminist Hukuk Metodolojisi: Hukuk Uygulaması, Feminizm ve Politika", Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları, Editör: Gülriz Uygur ve Nadire Özdemir, Ankara 2018, s. 29.

rıza göstermiş sayılmaktadır. Dolayısıyla “rıza” kavramı, kendiliğinden edilgen bir konumu beraberinde getirmektedir.¹⁰ Oysaki bireyleri edilgen kılmayan bir hukuk düzeni kişilerdeki etkin iradeyi tespit etmelidir. Hukuk kendini sözcüklerle var ettiği için her sözcüğün politik bir anlamı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.¹¹ Rıza yerine isteklilik veya onay sözcüğünü kullanmak hukukla toplumsal cinsiyet normu üretiminin önüne geçebilecek bir yaklaşımdır.¹²

Hukukun uygulamacılar tarafından yorumlanma ve uygulanma biçimi de toplumsal cinsiyetle yakından ilgilidir.¹³ Toplumsal cinsiyet değer yargılarıyla düşünen ve yaşayan uygulamacılar, farkında olmasa bile soyut hukuk kuralı somut olaya uygularken toplumsal cinsiyeti yeniden üretir.¹⁴ Örnek olarak haksız tahrik kavramı cinsellikle ilgisiz biçimde cezayı hafifletici sebep olarak kanunda öngörülmektedir. Ceza indiriminin yapılabilmesi faile veya üçüncü kişiye karşı mağdur tarafından işlenmiş haksız bir saldırının varlığına bağlıdır. Hukukun uygulamasında ise eve geç gelmek, geç saatte çıkmak, açık giyinmek, doğum kontrol hapı kullanmak, kürtaj olmak istemek veya boşanmak istemek öldürme veya yaralama fiilleri için gerekçe olarak gösterilmekte ve haksız tahrik indirimine dönüşmektedir.¹⁵ Eve geç gelmek şöyle dursun aldatmak dahi bir kişiye karşı işlenmiş haksız saldırı değil, aile hukukundan doğan yükümlülüklerin ihlalinden ibarettir ve boşanma sebebidir. Bunun yanında toplumsal cinsiyet kalıp yargılarına uymayan davranışlar ataerkil hukuk uygulamasında sadakatsiz veya güven sarsıcı davranış ve buna bağlı olarak boşanma davasında ağır kusurlu davranış olarak nitelendirilebilmektedir.¹⁶ Cinsel

¹⁰ Bkz. *MacKinnon*, Catharine A.: *Feminist Bir Devlet Kuramına Doğru*, Çeviren Türkân Yöney ve Sabir Yücesoy, 2. Baskı, Metis Yayıncılık, İstanbul 2015, s. 198 vd., s. 213-214; *Uygur/ Çağlar*, s. 168. MacKinnon’un güç teorisi perspektifinden hukuka ilişkin analizi hakkında bkz. *Heper*, s. 21.

¹¹ Hukukun dilinin erilliği hakkında bkz. *Heper*, s. 23-24.

¹² Aynı yönde bkz. *Uygur*, s. 131; *Uygur/ Özdemir*, s. 67-68.

¹³ Hukuk uygulamacılarının ağırlığının erkek olması da bu sonuca yol açan etkenlerden biri olarak gösterilmektedir. Bkz. *Uygur*, s. 122.

¹⁴ Işıklı, Özge: “Cinsellik ve Hukuk Üzerine Catherine A. MacKinnon’un ‘Feminist Bir Devlet Kuramına Doğru’ Kitabı Üzerinden Bir İnceleme”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 4, 2015, s. 336-337; *Uygur/ Çağlar*, s. 156.

¹⁵ Kadın cinsel şiddet mağduru olmuşsa, kadının ataerkil iktidarın kontrolünün dışına çıkan davranışları, beyanlarının inandırıcılığını zayıflatan etkenler olarak değerlendirilebilmektedir. Bkz. *Akçabay*, s. 52-53.

¹⁶ Y. 2. HD, 31.10.2011, E. 2010/17843, K. 2011/17569, www.kazanci.com 12.09.2018; Y. 2. HD, 14.01.2013, E. 2012/13059, K. 2013/295, www.kazanci.com 12.09.2018. Son

şiddet olaylarında mağdurun sesini yükseltmemesi, faille arbede içine girmemesi hukuk uygulayıcıları tarafından cinselliğe rıza olarak yorumlandığında da ataerkil normlar hukuk aracılığıyla yeniden üretilmektedir.¹⁷ Benzer şekilde anne veya babanın cinsiyet kimliği, ifadesi veya cinsel yönelimi, velayetten doğan yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilip getirilmemesinde belirleyici unsur olarak dikkate alındığında da ataerkil normların yeniden üretildiği görülmektedir.

2. Hukukun Cinsiyetini Dönüştürme Çabası

Toplumsal cinsiyet rollerinin hukuk normlarına nasıl kaynak oluşturduğu yukarıda açıklanmıştı. Bu bağlamda gösterilen örneklerin tümünde ortak olan husus, hukuk düzeninin kişilerin özel alanına, bedenine, kişiliğine müdahalesidir.¹⁸ Fakat bu müdahale devlet eliyle değil, ataerkinin yetkilendirdiği iktidar sahiplerince yani koca veya baba aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.¹⁹ Devletin hukuk aracılığıyla işlevi ise ataerkil otoritenin kişilerin özel alanına müdahalesini meşrulaştırması ve hatta söz konusu müdahaleyi soyut ve genel hukuk kuralları vasıtasıyla kamusallaştırması noktasındadır.²⁰ Kürtajı eşin rızasına bağlamak kadar evli kadının soyadını düzenleme çabası da özel alanın kamusallaştırılmasına örnek gösterilebilir. Hukukun özel alan tanımazlığının ve özel olanı ataerkil iktidar kontrolünde kamusallaştırmasının amacı toplumsal cinsiyeti meşrulaştırmak ve sürdürmekten başka bir şey değildir. Özel alana devletin bu tarzda müdahalesinin bir diğer sonucu şiddetin özel alanda gerçekleşmesi halinde buna kayıtsız kalmasıdır.²¹ Çünkü kadının bedeni ve kimliği ataerkinin kontrolüne bırakıldıktan sonra bu kontrolün kullanımından doğan sorunlar artık kamunun meselesi olarak görülmemekte,

kararda erkek eşin fiziksel şiddeti, sık sık alkol alarak çevreyi rahatsız etmesi ve güven sarsıcı davranışlarına karşılık kadın eşin sadakatsiz davranışları eşit derecede kusurlu davranış olarak değerlendirilebilmiştir. Öte yandan erkek eşin güven sarsıcı davranışı önemsiz addedilirken kadın eşin güven sarsıcı davranışı her tür kusurdan daha ağır kusur olarak takdir edilmektedir. Bkz. *Aydın Şafak, Ayşe, Feminist Bir Bakışla Türk Aile Hukukunda Kadın Bedeni*, İstanbul 2014, s. 161-163.

¹⁷ Bkz. *Uygur*, s. 131; *Uygur/ Çağlar*, s. 168.

¹⁸ Bkz. *Sever*, s. 18.

¹⁹ *Uygur/ Çağlar*, s. 157.

²⁰ Benzer şekilde bkz. *Sever*, s. 29-30; Yükselbaba, Ülker: "Feminist Perspektiften Hukuk", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXXIV, S. 1, 2016, s. 129. Ayrıca Mary Joe Frug'un konuya dair teorisi hakkında bkz. Şahin, Fatma Süzgül: "Feminist Hukuk Teorisinde Metodoloji", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Özel Sayı, 2017, s. 129.

²¹ *Işıktı*, s. 337.

ataerkiyi temsil eden kişinin meselesine dönüştürülmektedir.²² Yani kürtaj olmak isteyen kadının rızasını almak zorunda olduğu kocasıyla yaşadığı gerilim, maruz kaldığı tehdit ve yıldırma eylemleri kamunun ilgilenmediği “özel” meselelerdir. Aynı şekilde evlilik içinde eşinden gördüğü cinsel şiddet kadının “şahsi” meselesi sayılmakta ve takibi diğer cinsel saldırı eylemlerinden ve diğer şiddet türlerinden farklı olarak şikayete tabi kılınmaktadır.²³

Hukukun eril iktidarın aracı olmaktan kurtarılması ve dönüşümü için özel alanın, yani kişilik değerlerinin, “özel” olanın yeniden yorumlanması, eril olmayan bir düzlemde yeniden anlamlandırılması ön koşuldur.²⁴ Özel alan kavramı kadından ve kadın bedeninden sıyrılmalıdır. Cinsiyetine ve başkalarıyla kurduğu ilişkilere bakılmaksızın bireylerin kimliği ve kişilik değerleri, yalnızca o bireyin “özel” alanı sayılmalı ve tüm diğer kişilere ve devlete karşı güvence altında olmalıdır. Kadının nüfusu, soyadı, doğurganlığı hukukun konusu olmaktan çıkmalıdır. Cinsellikte onay kavramı, özel alana yüklenen yeni anlamlarla birlikte “örtülü rıza” kavramının meşruiyet zeminini ortadan kaldıracak ve heteronormatif değer yargılarından bağımsız bir yaklaşımla karşılıklı (aktif) istekliliğin olmadığı cinsellik hukuka aykırı sayılacaktır. Özel alanın eril olmayan düzlemde yeniden anlamlandırılması mahremiyete ve mahrem ilişkilere bakış açısını da değiştirecektir. Kişilerin kendi isteğiyle veya velayette olduğu gibi yasa gereği yakın ilişki kurduğu kişilerle ilişkisi mahrem ilişki olarak nitelendirildiğinde, bu ilişkiyi yönetme hakkı veya yetkisi tek yönlü biçimde güçlü olanda bulunmamalı, güç eşitliği ilkesine dayalı bir yönetim imkânı sağlanmalıdır.²⁵ Mahrem ilişki partner/flört ilişkisi olabileceği gibi kendini aile olarak tanımlayan kişiler arasındaki eş/yaşam arkadaşlığı veya hısımlık ilişkisi de olabilir.²⁶ Bu ilişkilerde yaşanan şiddet eylemlerinin kamu-sallaştırılması güç eşitliğine dayalı bir toplum düzeninin kurulmasına hizmet edecektir. Mahrem ilişkinin kişilere verdiği müdahale cesaretinin kötüye kullanılması diğer ilişkilerden çok daha muhtemel bir nitelik taşıdığı için bu cesaretin ataerkil otoriteye dönüşmemesi, şiddetin kamuyu ilgilendiren bir sorun

²² Uygur/ Çağlar, s. 157. Aynı yönde bkz. Işıkcı, s. 337; Yükselbaba, s. 476-477; Heper, s. 22-23.

²³ Krş. Uygur/ Çağlar, s. 169.

²⁴ Bkz. Heper, s. 14-15; Uygur/ Çağlar, s. 158.

²⁵ Bkz. Breger, Melissa/ Hughes, Theresa: “Advancing the Future of Family Violence Law Pedagogy: The Founding of a Law School Clinic”, University of Michigan Journal of Law Reform, Vol. 41, No. 1, 2007, s. 170.

²⁶ Breger/ Hughes, s. 170.

sayılmasıyla²⁷ ve takibi şikayete bağlı olmayan, resen kovuşturulan suç sayılmasıyla mümkündür.²⁸ Görüldüğü gibi toplumsal cinsiyetin kişilere verdiği gücün sınırlandırılması ve denetlenmesinde kamu hukuku ile özel hukuk arasında sürekli bir etkileşim gerçekleşmektedir.

Hukukun feminist ve *queer* perspektiften yorumlanması ve uygulanması öncelikle hukukun uygulayıcılarının olaylara bakış açısının değişmesini, tüm ayrımcı tutum ve düşüncelerden uzak bir şekilde eşitlik ve özgürlükten yana eleştirel bir yorumla hukukun uygulanmasını, feminist bir metodolojinin izlenmesini²⁹ gerektirmektedir.³⁰ Hukukta neyin sorun olduğunu belirleyen yorum yöntemleri ve bakış açılarının yani politika üretiminin değişmesi zorunludur.³¹ Bu doğrultuda hukuk eğitiminin de yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Gerek ders kataloğunun hazırlanmasında gerek derslerin müfredatının ve yöntemlerinin belirlenmesinde ve materyallerin düzenlenmesinde eşitlikçi bir bakış açısı egemen kılınmalıdır.³² Bu bağlamda hem medeni hukuk, ceza hukuku, idare hukuku gibi temel disiplinlere ilişkin dersler gözden geçirilmeli³³ hem de cinsiyet temelli ayrımcılığın sebepleri ve so-

²⁷ Bireysel değil, kamusal bir mesele olarak değerlendirildiği için ev içi şiddet olaylarında zarar görenin zararının sigorta tarafından karşılanması önerilmektedir. Wriggins, Jennifer B.: "Toward a Feminist Revision of Torts", *Journal of Gender, Social Policy & the Law*, Vol. 13, No. 1, 2005, s. 157-159.

²⁸ Zira mahrem ilişki şiddeti mağdurlarının uğradığı şiddeti basitleştirmesi, reddetmesi ya da failin kovuşturulması konusunda işbirliğinden kaçınması muhtemeldir. Bkz. *Breger/Hughes*, s. 172-173.

²⁹ Feminist metodoloji hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. *Şahin*, s. 477 vd.; Çağlar Gürgey, İrem: "Feminist Perspektiften Hukuk Eğitimi Eleştirisi", *Kadın/Woman 2000 Kadın Araştırmaları Dergisi*, C. 15, S. 1, 2014, s. 100 vd.; Raj, Senthoran: "Once More with Feeling: Queer Activist Legal Scholarship and Jurisprudence", *The International Journal of Human Rights*, 2018, 2-4, DOI: 10.1080/13642987.2018.1513402; *Akçabay*, s. 23 vd.

³⁰ Bu konuda ayrıntılı olarak bkz. *Sever*, s. 21-22. Ayrıca bkz. *Heper*, s. 13-14.

³¹ *Akçabay*, s. 28.

³² Bkz. *Sever*, s. 30-33; Sever, D. Çiğdem: "Hukuk Fakültelerinin Cinsiyeti Üzerine", <http://yenihukuk.blogspot.com/2015/06/hukuk-fakultelerinin-cinsiyeti-uzerine.html>, 11.09.2018.

³³ Aynı yönde bkz. *Sever*, s. 34; Buel, Sarah M.: "The Pedagogy of Domestic Violence Law: Situating Domestic Violence Work in Law Schools, Adding the Lenses of Race and Class", *Journal of Gender, Social Policy & the Law*, Vol. 11, No. 2, 2003, s. 311, 313; *Raj*, s. 14-15; *Uygur/Özdemir*, s. 66-67. Örneğin cinsiyet temelli şiddetin haksız fiil hukuku içinde, özgür rızanın sözleşmeler hukuku içinde ele alınması önerilmektedir. Bkz. *Breger/Hughes*, s. 178; *Wriggins*, s. 141 ff.

nuçlarının incelendiği özgül dersler öğretim programına yerleştirilmelidir.³⁴ Gerçekten de hukuk fakültelerinde son yıllarda giderek artan sayıda “kadın hakları” veya “toplumsal cinsiyet” ile ilgili dersler açılmaktadır.³⁵ Bunda Yükseköğretim Kurulu’nun 28.05.2015 tarihli Genel Kurul kararına dayanarak hazırlanan Tutum Belgesinde “toplumsal cinsiyet eşitliği” derslerinin programlarda zorunlu veya seçmeli ders olarak yer alması önerisinin etkili olduğu ileri sürülebilir.³⁶ Ne var ki YÖK Başkanı tarafından Şubat 2019’da Yükseköğretim Kurumları Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Projesinin durdurulduğu ve Tutum Belgesinden “toplumsal cinsiyet eşitliği” ifadesinin çıkarılıp güncelleme yapılacağı açıklanarak sözü edilen Tutum Belgesi kurumun web sitesinden kaldırılmıştır.³⁷ Önümüzdeki dönemde bu tutumun hukuk fakültelerindeki etkileri gözlemlenebilir.

Toplumsal cinsiyete veya kadın haklarına ilişkin derslerin başlıca amacı ve verilme sebebi hukuk öğrencilerinin bakış açılarını ve tutumlarını değiştirmek, hiç değilse kendilerini sorgulamalarını teşvik etmektir.³⁸ Böylece dersi alan öğrencilerin öncelikle özel yaşamlarında karşılaştıkları şiddet ve ayrımcılığı fark etmeleri ve hem kendi yaşamlarında hem de karar verici ve savunucu olarak başkalarının yaşamlarında fark yaratmaları ve karşılaşılan cinsiyet temelli şiddet ve ayrımcılıkla baş etmenin hukuksal yollarını öğrenmeleri mümkün hale gelecektir.³⁹ Bugünün öğrencileri yarın karar veri-

³⁴ Hukuk eğitiminde hukuki pozitivizmin eril iktidarla ilişkisi ve hukuki realizmin hukuk eğitimindeki etkileri hakkında bkz. *Sever*, s. 21-22, 27-29.

³⁵ *Çağlar Gürgey*, s. 98; *Uygur/ Özdemir*, s. 66-67.

³⁶ Yükseköğretim Kurumları Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Tutum Belgesi http://www.yok.gov.tr/documents/10279/22712333/YOK_Tutum_belgesi.pdf/ 12.09.2018; *Uygur/ Özdemir*, 80.

³⁷ Bildircin, Mustafa Mert, “‘Toplumsal Cinsiyet’ YÖK’ü Rahatsız Etti”, *Birgün*, 19.02.2019, <https://www.birgun.net/haber-detay/toplumsal-cinsiyet-yoku-rahatsiz-etti.html> 11.04.2019; “Eğitimde Toplumsal Cinsiyet Eşitliği programı sonlandırıldı”, *Yeni Şafak*, 19.02.2019, <https://www.yenisafak.com/gundem/egitimde-toplumsal-cinsiyet-esitligi-programi-sonlandirildi-3447379> 11.04.2019; “YÖK, Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Tutum Belgesini Sitesinden Kaldırdı”, *Bianet*, 20.02.2019, <https://m.bianet.org/bianet/toplumsal-cinsiyet/205668-yok-toplumsal-cinsiyet-esitligi-tutum-belgesi-ni-sitesinden-kaldirdi> 11.04.2019.

³⁸ Bkz. *Şahin*, s. 492. Örneğin cinsiyet temelli bir şiddet vakasında mağduru suçlayıcı yaklaşımların terk edilmesi amaçlanır. Bkz. *Buel*, s. 315.

³⁹ Bkz. *Buel*, s. 313; Freedman, Ann E.: “Feminist Legal Method in Action: Challenging Racism, Sexism and Homophobia in Law School”, *Georgia Law Review*, Vol. 24, 1990, s. 853-854, 858; *Uygur*, s. 130-132.

ci konumlara geldiğinde kendi ahlak değerlerine göre değil, evrensel değerlere göre ve insan haklarına uygun biçimde yorum yaparak toplumsal cinsiyet adaletinin kurulmasına katkıda bulunacaktır.⁴⁰

II. NİCEL ARAŞTIRMA SONUÇLARI

1. Kurumsal Bilgiler

Çalışmamız kapsamında Türkiye’de lisans programı bulunan tüm hukuk fakültelerinin ders katalogları resmi internet siteleri aracılığıyla taranmış ve 62 fakülte içinde yalnızca 21 hukuk fakültesinde hukuk öğrencilerine toplumsal cinsiyet ile ilgili en az bir dersin verildiği tespit edilmiştir.⁴¹ Bunlardan hukuk lisans programı henüz iki yıldır aktif olan İstanbul Medeniyet Üniversitesi’nde ders üçüncü sınıf dersi olduğu için ders henüz verilmeye başlamamıştır. Dolayısıyla 20 hukuk fakültesinde aktif olarak verilmiş dersler üzerinden araştırma yapılmıştır. 20 üniversitenin 8’i devlet üniversitesi, 12’si ise vakıf üniversitesidir. 20 üniversitenin 8’i İstanbul’da, 6’sı Ankara’da, 2’si İzmir’dedir. Diğerleri ise Antalya, Gaziantep, Kırıkkale ve Malatya’dadır. İstanbul’daki 27 hukuk fakültesinin 8’inde, Ankara’daki 10 hukuk fakültesinin 6’sında, İzmir’deki üç hukuk fakültesinin ikisinde toplumsal cinsiyet derslerinin verildiği saptanmıştır.

Çalışma kapsamında incelenen fakültelerde verilen derslerin adları incelendiğinde ders adında “kadın” sözcüğü geçen 9 fakülte, ders adında “toplumsal cinsiyet” geçen 8 fakülte, ders adında “cinsiyet” geçen 9 fakülte, adında “feminist” geçen yalnızca bir fakülte vardır.⁴² Üç hukuk fakültesinde

⁴⁰ Bkz. Heper, s. 17; Sever, s. 29.

⁴¹ Doktrinde hukuk fakülteleri dersleri bakımından dişileril ders ayrımının şu ölçütlere göre yapıldığı görülmektedir: 1-Sözleşmeler Hukuku, Kanunlar İhtilafı gibi geleneksel, doktriner, çekirdek konulardan mı, Yoksulluk, Göç Hukuku gibi daha zayıf konulardan mı olduğu, 2- Bireyler arası ilişkilerde geleneksel olarak kadınları ilgilendirdiği düşünülen konulardan olup olmadığı (örneğin aile hukuku), 3- Temel hukuk meselelerinden olup olmadığı (örneğin usul hukuku, borçlar hukuku, ticaret hukuku), 4- Parasal yönü ağır basan, yüksek statülü müvekkillerin bulunabildiği alanlardan olup olmadığı (örneğin rekabet hukuku, vergi hukuku, şirket finansmanı). Kadın ve Hukuk derslerinin söz konusu kriterlerin çoğuna uygun biçimde, tipik olarak dişi kimlikli bir ders olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Kornhauser, Marjorie E.: “Rooms of Their Own: An Empirical Study of Occupational Segregation by Gender Among Law Professors”, UMKC Law Review, Vol. 73 No. 2, 2005, s. 307. Bu nedenle dersin açıldığı hukuk fakülteleri sayısının halen çok az olduğu söylenebilir.

⁴² Gülriz Uygur ve Nadire Özdemir, haklı olarak söz konusu derslerin “kadın” ile sınırlı olmaktan çıkarılıp “toplumsal cinsiyet” adı altında daha geniş bir perspektifle işlenmesi

verilen dersler hukuk dersi değildir, başka bölümlerde görev yapan öğretim elemanları tarafından ders verilmektedir, 17 fakültede ise verilen dersler hukuk dersi niteliğindedir. İki üniversitede hukuk öğrencileri dört yıllık öğrenimlerinde toplumsal cinsiyet ile ilişkili iki ders alabilmektedir, diğerlerinde ise öğrenciler tek ders alabilmektedir.

Üniversite	Dersin Adı
Akdeniz	Hukukta Kadın
Ankara	Toplumsal Cinsiyet Problemi ve Hukuk
Galatasaray	Toplumsal Cinsiyet ve Hukuk
Gaziantep	Toplumsal Cinsiyet ve Hukuk
Hacettepe	Toplumsal Cinsiyet Eşitliği ve Hukuk
İnönü	İnsan Hakları Perspektifinden Kadın
İstanbul Medeniyet	Kadın Hakları
Kırıkkale	Ailenin Korunması
Atılım	Hukuk ve Kadın
Bahçeşehir	Önyargı ve Şiddet
Başkent	Toplumsal Cinsiyet ve Hukuk
İstanbul Bilgi	Gündelik Hayatta Toplumsal Cinsiyet
İstanbul Kültür	Feminist Hukuk Teorisi
İzmir Ekonomi	Cinsiyet Politikaları
Kadir Has	Toplumsal Cinsiyet ve Hukuk
Koç	Cinsiyetçilik ve Ayrımcılık (İngilizce) Seçilmiş Konular: Kadın ve Hukuk (İngilizce)
MEF	Toplumsal Cinsiyet ve Hukuk Kadının İnsan Hakları
Ufuk	Ailenin Korunması ve Kadın Hukuku ³ Gender and Law (Toplumsal Cinsiyet ve Hukuk) (2018-19 Güz Döneminden itibaren)
Yaşar	Kadın Hukuku
Yeditepe	Ulusal ve Uluslararası Hukukta Kadın Hakları
Yıldırım Beyazıt	Women and Law (Kadınlar ve Hukuk)

Dersi veren öğretim elemanlarının neredeyse tümü kadındır.⁴³ Toplumsal cinsiyet sorunuyla akademik düzeyde sadece kadınların ilgileniyor olması veya hukuk fakültesi müfredatlarına göre öyle görünmesi bir rastlantı değildir. Bunda toplumsal cinsiyetin yol açtığı eşitsizliğin, ayrımcılığın genellikle kadınları etkilemesi yanında ders içeriğinin kadınlara yüklenen toplumsal

gerektiğini belirtmektedir. Bkz. *Uygur/ Özdemir*, s. 66.

⁴³ İstisnai bir örnek olarak Ufuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde açılmış bulunan komite dersindeki eğitimcilerden biri erkektir. Hukuk fakültelerinde derslerin cinsiyetlendirilmiş biçimde tayin edilmesi hakkında bkz. McGinley, Ann C.: "Reproducing Gender on Law School Faculties", *Brigham Young University Law Review*, 2009, s. 136-138.

cinsiyet rolleriyle örtüşmesinin de etkili olduğu ileri sürülebilir. Akademik unvanlarına bakıldığında ders veren öğretim üyelerinden ikisi profesör, üçü doçent, sekizi doktor öğretim üyesidir. Ders veren öğretim elemanlarının disiplinleri dikkate alındığında, beşinin “Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi” alanında uzman olduğu, üçünün “Medeni Hukuk” alanında uzman olduğu, ikisinin “İdare Hukuku” alanında uzman olduğu görülmektedir. Bunun dışında İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku, Uluslararası Özel Hukuk, Roma Hukuku ve Genel Kamu Hukuku alanlarında uzman olan kişilerin ders verdiği tespit edilmiştir. Dikkat çekici olan tarafı ise bu listede Anayasa Hukuku ve Ceza Hukuku alanında uzman olan hiçbir kişinin olmamasıdır.⁴⁴ Oysaki cinsiyet temelli şiddet ve ayrımcılık her iki alanı da yakından ilgilendiren bir konudur. Öte yandan adında hukuk geçen toplumsal cinsiyetle ilgili derslerin ikisinde dersi veren öğretim elemanı hukukçu değildir, siyaset bilimci veya sosyologdur.

Derslerin hukuk fakültelerinde ne kadar süredir verildiği incelendiğinde, en uzun süredir Yeditepe Üniversitesi’nde ders verildiği tespit edilmiştir. 15 yıldır Yeditepe Üniversitesi’nde Nazan Moroğlu tarafından, 12 yıldır Ankara Üniversitesi’nde Prof. Dr. Gülriz Uygur tarafından, 7 yıldır Atılım Üniversitesi’nde Dr. Öğr. Üy. D. Çiğdem Sever tarafından, 5 yıldır Akdeniz Üniversitesi’nde Doç. Dr. Necla Öztürk ve Ufuk Üniversitesi’nde tarafımdan, 3-4 dönemdir MEF Üniversitesi’nde Dr. Öğr. Üy. Aslı Telseren Ömeroğlu ve Bilgi Üniversitesi’nde Esen Özdemir ve Şehnaz Kıymaz Bahçeci ve Yıldırım Beyazıt Üniversitesi’nde Prof. Dr. Seldağ Güneş Peschke tarafından, 2 dönemdir Hacettepe Üniversitesi’nde Prof. Dr. Kadriye Bakırcı, İstanbul Kültür Üniversitesi’nde Dr. Öğr. Üy. Nazlı Hilal Demir, Kadir Has Üniversitesi’nde Doç. Dr. Reyda Ergün ve İzmir Ekonomi Üniversitesi’nde İtir Bağdadi tarafından verilmiştir. Bahçeşehir Üniversitesi ve Galatasaray Üniversitesi’nde öğretim üyesine ulaşamadığı için bu hususta bilgi edinilememiştir. Gaziantep Üniversitesi’nde Dr. Öğr. Üy. Ayşe Almıla Pazarcı, İnönü Üniversitesi’de Dr. Öğr. Üy. Elif Çelik, Kırıkkale Üniversitesi’nde Dr. Öğr. Üy. Bengi Sayın Korkmaz, Başkent Üniversitesi’nde Dr. Öğr. Üy. Dilara Ağaoğlu Canay, Koç Üniversitesi’nde Dr. Valentina Rita Scotti ve Yaşar Üniversitesi’nde Dr. Ayça İzmirlioğlu tarafından bir kez verilmiştir.

⁴⁴ Anayasa hukuku derslerinin genellikle erkek akademisyenler tarafından verildiği, aile hukuku derslerinin genellikle kadın akademisyenler tarafından verildiği, anayasa hukuku gibi daha değerli görülen veya aile hukuku gibi daha az değerli görülen bazı derslerin hocalarının tayin edilmesinde toplumsal cinsiyet yargularının etkili olduğu ileri sürülmektedir. *McGinley*, s. 136.

2. Öğrenci Bilgileri

Toplumsal cinsiyet derslerinin incelenen fakültelerde kaçınıcı sınıfta verildiği dikkate alındığında ağırlıklı olarak ikinci ve üçüncü sınıf hukuk öğrencilerine ders verildiği görülmüştür. Bunlardan bazılarında dersi farklı sınıflardaki öğrencilerin seçebildiği saptanmıştır. 9 üniversitede 3. sınıf öğrencileri, 9 üniversitede 2. sınıf öğrencileri dersi alabilirken 5 üniversitede 1. sınıf öğrencileri, 4 üniversitede ise 4. sınıf öğrencileri dersi alabilmiştir. Ev içi şiddet ve ayrımcılık gibi konuların ayrıntılı olarak ele alınabilmesi ve eleştirel bir yaklaşımla değerlendirilebilmesi için ceza hukuku, anayasa hukuku, medeni usul hukuku, ceza usul hukuku gibi temel hukuk bilgilerinin kazanılmış olması gerektiği düşünülürse dersin son sınıfta verilmesinin daha uygun olduğu ileri sürülebilir.⁴⁵ Diğer yandan hukuk eğitimindeki yerleşik ataerkil normlar karşısında erkenden toplumsal cinsiyet konusunda duyarlılık kazanmış hukuk öğrencilerinin hukuksal ilişkilere ve kurumlara eleştirel yaklaşması mümkün olacaktır.

Hukuk fakültelerinde açılan toplumsal cinsiyet derslerinin tümünün seçimlik ders olması bakımından dersi alan öğrencilerin cinsiyet dağılımının belirlenmesinin erkek öğrencilerin derse ne ölçüde ilgi duyduğunu gösterebileceği düşünülmüştür. Ne var ki birçok fakültede dersin alternatifinin fiili olarak bulunmaması sebebiyle öğrencilerin gerçek anlamda dersi seçtiği ileri sürülememektedir. Öte yandan incelenen hukuk fakültelerinde dersi alan öğrencilerin sayısı ve cinsiyet dağılımına ilişkin bilgiler bütün üniversitelerden elde edilememiştir. Bunun nedeni öğrenci işleri birimlerinden olumlu dönüş alınamaması veya sorumlu öğretim üyesine ulaşılamaması veya kendisinden bu hususta bilgi alınamamasıdır. Ankara Üniversitesi, Galatasaray Üniversitesi, Gaziantep Üniversitesi, Bahçeşehir Üniversitesi, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi'nden, Atılım Üniversitesi ve Bilgi Üniversitesi'nden öğrenci sayısı ve cinsiyet dağılımı hakkında veri elde edilememiştir. Bu konuda bilgi edinilebilen 14 üniversitenin yalnızca ikisinde, Akdeniz Üniversitesi'nde (%62) ve Kırıkkale Üniversitesi'nde (%50,9) erkek öğrencilerin kadın öğrencilerden fazla olduğu tespit edilmiştir. Diğerlerinde değişen oranlarda kadın öğrencilerin erkek öğrencilerden daha fazla derse ilgi duyarak dersi seçtiği anlaşılmıştır. Koç Üniversitesi'nde dersi alan öğrencilerin tamamının kadın olması, Kadir Has Üniversitesi ile İnönü Üniversitesi'nde ise erkek öğrencilerin dersi alan öğrencilerin yalnızca %15-16'sını oluşturması dikkat çekicidir.

Bununla birlikte dersi alan erkek öğrencilerin en azından Ufuk Üniver-

⁴⁵ Çağlar Gürgey, s. 102.

sitesi örneğinde feminizm, kadın hakları gibi kavramlarla ilgili önyargılarının kırıldığı, bakış açılarında az çok değişiklik gerçekleştiği, özellikle somut vakalar üzerinden yapılan paylaşımlar karşısında etkilendikleri, durumu daha iyi algıladıkları gözlemlenmiştir. Bazı erkek öğrenciler, geri bildirimlerinde kadın cinayetlerine ve öz savunma yapan kadınlara dair haberleri okuduklarında olayları eskisinden daha farklı değerlendirmeye başladıklarını ifade etmiştir. Kadın öğrenciler derste kendi deneyimlerini paylaşma veya belirli bir soruna ilişkin fikirlerini açıklama konusunda pasif veya çekingen bir tutum sergilerken⁴⁶ dersin sonunda özel olarak iletişim kurduklarında yaşamlarında kendilerine yönelen flört şiddetini idrak edebildiklerini ve ders sayesinde bunu hoş görmediklerini bildirmiştir. Erkek öğrencilerin kadın öğrencilere göre derste tartışmalara daha çok katılması veya katılım konusunda daha istekli olmalarının temelinde toplumsal cinsiyet değer yargılarının sınıf ortamına etkisi olduğu söylenebilir.⁴⁷ Buna karşılık kürtaj gibi kadınlığa özgü yaşam deneyimleri bakımından erkek öğrencilerin konudan kendilerini uzak tuttukları ya da hukukun evrensel ilkelerini, özerklik hakkını bir yana bırakarak ataerkil ahlak yargılarıyla görüşlerini biçimlendirdikleri gözlemlenebilmektedir.⁴⁸

III. NİTEL ARAŞTIRMA SONUÇLARI

İncelenen derslerin müfredatına ilişkin bilgiler büyük ölçüde üniversitelerin dahil olduğu Bolonya Süreci kapsamında resmi internet sitesinde tatımlamakla yükümlü oldukları AKTS Bilgi Paketinden edinilmiştir. Bazı derslerin müfredatı ise fakülte yönetiminden veya dersi veren öğretim elemanından doğrudan doğruya temin edilmiştir. Bu kapsamda dersin kredisi, amaçları, hedeflenen kazanımları, haftalık konu akışı, yöntemleri, kullanılan kaynaklar tespit edilebilmiştir. Derslerin kredilerinin genellikle iki veya üç kredi olduğu görülürken yalnızca Bilgi Üniversitesi'ndeki dersin altı kredi olması dikkat çekicidir.

1. İçerik Bilgileri

Çalışmamız kapsamında incelenen derslerin amaçları, hedeflenen kazanımları ve konu başlıkları önceden belirlenmiş anahtar sözcükler aracılığıyla taranmış ve derslerin yapıları itibarıyla hangi konularda ve bakış

⁴⁶ Aynı şekilde bkz. Neufeld, Adam: "Costs of an Outdated Pedagogy? Study on Gender at Harvard Law School", *Journal of Gender, Social Policy & the Law*, Vol. 13, No. 3, 2005, s. 514. Ayrıca bkz. Çağlar Gürgey, s. 101.

⁴⁷ Neufeld, s. 514, 531.

⁴⁸ Bkz. Çağlar Gürgey, s. 102-103.

açısında birbiriyle örtüştüğü ya da hangi hususlarda birbirinden ayrıldığı saptanmaya çalışılmıştır. Ayrıca toplumsal cinsiyet eşitliğinin sağlanmasında hukukun dönüştürücü işlevinin ne ölçüde söz konusu derslerin içeriğine ve felsefesine yansıdığını belirlemek hedeflenmiştir. Bu doğrultuda toplumsal cinsiyet, eşitlik, ayrımcılık, kadın hakları, insan hakları, cinsiyetçilik, feminizm/feminist, CEDAW (Kadınlara Karşı Her Tür Ayrımcılığın Ortadan Kaldırılması Sözleşmesi) anahtar sözcükleri seçilmiştir. Dersin içeriğindeki ayrıntıları daha iyi belirleyebilmek amacıyla cinsiyet kimliği, cinsel yönelim, *queer*, şiddet, nefret, politika, kesişimsellik, tedbir (önlem), İstanbul Sözleşmesi anahtar sözcükleri belirlenmiştir.

Henüz dersin aktif olarak verilmediği İstanbul Medeniyet Üniversitesi dışındaki 19 üniversitede verilen derslerin konu başlıkları öğrenilebilmiştir. Fakat Koç Üniversitesi'nde verilen iki dersten biri (Cinsiyetçilik ve Ayrımcılık) hakkında bilgiye ulaşılamamıştır. MEF Üniversitesi'nde ise verilen iki dersten biri aynı öğretim elemanı tarafından aynı içerikle Yeditepe Üniversitesi'nde de verildiği için içerik taramasında varılan sayısal sonuçlarda iki kere hesaba katılmamıştır. 20 üniversitenin 19'unda verilen derslerin amaçları tespit edilebilmiştir, Gaziantep Üniversitesi'nde verilen dersin amacı ve kazanımları öğrenilememiştir. Ders için hedeflenen kazanımlar ise 15 üniversitede tespit edilebilmiş, diğerlerinin müfredatında bu bilgiye yer verilmemiştir. Bu nedenle içerik taramasında amaçlar ve kazanımlar birlikte göz önünde bulundurulmuştur.

Anahtar sözcüklerle yapılan tarama sonucunda hem derslerin konu başlıklarında hem de derslerin amaçları ve kazanımlarında en sık karşılaşılan anahtar sözcük "toplumsal cinsiyet" olmuştur. 20 üniversitenin 15'inde toplumsal cinsiyete ders içeriğinde yer verildiği dikkate alındığında toplumsal cinsiyetin hukukçular tarafından bir problem olarak ele alındığı ileri sürülebilir. Derslerin amaçları göz önünde bulundurulduğunda, toplumsal cinsiyetten (14 üniversite) sonra en sık karşılaşılan anahtar sözcüklerin (feminizm/feminist, ayrımcılık, şiddet, kadın hakları, insan hakları) en fazla yedi üniversitede tespit edilebilmesi, derslerin amaçlarının ders verilen üniversitelerin yaklaşık üçte birinde örtüştüğünü göstermektedir. Konu başlıkları dikkate alındığında, toplumsal cinsiyetten sonra en sık (13 üniversite) karşılaşılan anahtar sözcük "şiddet" olarak belirlenmiştir. Bunun sebebi cinsiyet temelli şiddetin toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin, yani cinsiyet temelli ayrımcılığın sebebi ve sonucu olmasıdır. Öte yandan özel alan-kamusal alan ayrımında, ataerki hukuk normlarıyla meşruiyet kazandırılan özel alan kaynaklı bir so-

run olarak ev içi şiddetin ağırlıklı olarak kadınları etkilemesiyle birlikte ev içi şiddet bu derslerin ilgi alanına girmiştir.⁴⁹ Bundan sonra ise feminizm/feminist, CEDAW, ayrımcılık, kadın hakları, insan hakları ve İstanbul Sözleşmesi anahtar sözcükleri en sık karşılaşılan anahtar sözcüklerdir.⁵⁰ Buna karşılık nefret sözcüğü hiçbir dersin amaç, kazanım ve konu başlıklarında yer almamaktadır.⁵¹ Cinsiyet kimliği ve cinsel yönelim ise yalnızca iki üniversitenin konu başlıklarında yer almaktadır.⁵² Ayrımcılık sebebi haline gelebilen etnik köken, sınıf, engellilik gibi kimlik unsurlarının cinsiyet veya toplumsal cinsiyetle kesişimi sonucunda meydana gelen katmanlı nitelikteki ayrımcılığa ilişkin değerlendirmeler yalnızca iki fakültenin ders içeriğinde yer bulabilmiştir.⁵³

⁴⁹ Bkz. *Breger/ Hughes*, s. 172, 186; *Heper*, s. 18; *Çağlar Gürgey*, s. 101-102.

⁵⁰ CEDAW ve İstanbul Sözleşmesinin hükümlerinin hukuk eğitiminin toplumsal cinsiyet perspektifinden dönüşümüne etkisi hakkında bkz. *Uygur/ Özdemir*, s. 58-59, 77-79.

⁵¹ Toplumda marjinalleştirilen, ötekileştirilen cinsiyet kimlikleri, cinsel yönelimler ve cinsel arzulara karşı geliştirilen nefret söylemi ve nefret suçları arasındaki ilişkinin hukuk eğitiminde *queer* perspektifle ele alınmasına ilişkin olarak bkz. *Raj*, s. 6-10.

⁵² Cinsel yönelim kavramının feminist hukuk metodolojisindeki önemi hakkında bkz. *Freedman*, s. 850, 860-862.

⁵³ Kesişimselliğe hukuk eğitiminde yer verilmesi hakkında bkz. *Buel*, s. 313-314; *Freedman*, s. 853-854.

Anahtar Sözcük	Konu Başlıkları	Amaçlar/ Kazanımlar	Kesişim
Toplumsal Cinsiyet	15	14	12
Şiddet	13	4	4
Feminizm/Feminist	8	6	3
CEDAW	7	0	0
Ayrımcılık	6	5	4
Kadın Hakları	7	5	4
İnsan Hakları	5	4	2
İstanbul Sözleşmesi	5	0	0
<i>Queer</i>	4	1	1
Eşitlik	3	2	1
Cinsiyetçilik	3	0	0
Politika	3	2	1
Tedbir (Önlem)	2	1	1
Cinsiyet Kimliği	2	0	0
Cinsel Yönelim	2	0	0
Kesişimsellik	2	0	0
Nefret	0	0	0

2. Yöntemler ve Kaynaklar

Araştırma kapsamında incelediğimiz derslerden yalnızca biri çevrimiçi/uzaktan öğrenme modeline dayanmaktadır, diğerleri yüz yüze (örgün) eğitim modeline dayanmaktadır. İncelenen derslerin işleniş biçimi, derslerde kullanılan yöntemler, kısmen AKTS Bilgi Paketinde yayımlanan ders müfredatından belirlenmeye çalışılsa da daha ziyade özellikle bu konuda dersi veren öğretim elemanına doğrudan ulaşılmaya çalışılmış, açık uçlu sorular yöneltilmiştir.

Öğretim elemanlarından alınan yanıtlarla birlikte dersin işlenme biçimi somutlaştırılabilmiştir. Ankara Üniversitesi, Gaziantep Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, Bahçeşehir Üniversitesi ve Yaşar Üniversitesi'nde dersi bugüne dek eylemli olarak vermiş öğretim elemanlarından yanıt alınmadığı için bu konudaki bilgi kısıtlı kalmıştır. Yanıt alabildiğimiz öğretim elemanlarının derslerin işleniş biçimiyle ilgili olarak bakış açısının öğrenci odaklı öğrenme sürecini hâkim kılma yönünde olduğu söylenebilir. Bu bakış açısının temel sebebi dersin amacının öğrencilerde tutum ve davranış değişikliği sağlamaktır. Söz konusu amacı Gülriz Uygur, dertlenerek

ilgilenme erdemi olarak açıklamaktadır.⁵⁴ Öğrencilerde tutum değişikliğinin aktif öğrenme yöntemlerinin kullanılmasına bağlı olduğu açıktır.⁵⁵ Bu amaçla sınıf içi tartışma ve benzeri yöntemlere başvurulmaktadır. Aktif öğrenme yöntemine başvurulduğunda da etkileşim sürecinin akademisyen tarafından değil öğrenci tarafından başlatılması özgürleştirici ve eşitlikçi bir pedagoji anlayışının yerleşmesini sağlayacaktır.⁵⁶ Bu amaçla feminist örgütlenmelerde sıklıkla başvurulan kişisel deneyimlerin paylaşılması yoluyla bilinç yükseltme yöntemine⁵⁷ hukuk eğitiminde de başvurulması önerilmektedir.⁵⁸ Benzer şekilde soruları hocanın değil öğrencinin hazırlaması, öğrenciyi edilgen olmanın kurtarıp etkin bir özne haline getirebilecektir.⁵⁹ Bu bağlamda öğrencilerin yasal düzenlemelere yönelik değişiklik önergesi hazırlamaları veya yeni yasal düzenleme önerilerinde bulunmaları düşünülebilir.⁶⁰ Gerçekten de feminist metodolojide kategorik olarak “kadın” sorusu sormanın önemine vurgu yapılmaktadır.⁶¹

Yöntemlerde bildirilen “tartışma”, “flipped classroom”, “aktif katılım”, “interaktif”, “oyun”, “forum sorusu yanıtlama” gibi ifadeler aktif öğrenme yöntemleri içinde değerlendirilmiştir. 20 üniversitenin 9’unda “tartışma” yöntemi kullanılırken 2’sinde “aktif” ve “interaktif” yöntemden söz edilmektedir. Üniversitelerden birinde interaktif yöntemlere dayanan “flipped classroom” modeline dayanılmaktadır. Uzaktan öğrenme modeline dayanan üniversitede aktif öğrenme hedefiyle her hafta belirlenen bir forum sorusunun öğrenciler tarafından yanıtlanması beklenmektedir. 19 üniversitenin 3’ünde ise oyun yöntemine başvurulmaktadır (isim analizi oyunu, empati oyunu, tabu oyunu). Bu bağlamda Ufuk Üniversitesi’nde tarafımdan uygulanan empati oyunu hakkında kısaca bilgi vermekte yarar vardır.⁶² Oyunun başında öğrenciler

⁵⁴ Uygur/ Özdemir, s. 82-83.

⁵⁵ Freedman, s. 851, 878-881.

⁵⁶ Bkz. Sever, s. 35-37.

⁵⁷ Bkz. Akçabay, s. 31-33.

⁵⁸ Freedman, s. 850-851, 853, 859; Sever, s. 37; Çağlar Gürgey, s. 100-101. Bilinç yükseltme yöntemi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Şahin, s. 491-493.

⁵⁹ D. Çiğdem Sever, bu araştırma için dersinde kullandığı yöntemler hakkında bilgi verirken sınavda öğrencilerin kendi seçtiği mahkeme kararı üzerinden yine kendi hazırladıkları soruları yanıtladıklarını belirtmiştir.

⁶⁰ Çağlar Gürgey, s. 105.

⁶¹ Barlett, s. 837-849; Akçabay, s. 24-26; Freedman, s. 858.

⁶² Oyunun yöntemi, Jun.- Prof. Dr. Ulrike Lembke gözetiminde Juana Remus ve Micha Klapp tarafından yürütülen “Beden ve Arzunun Hukuk Aracılığıyla Normlaştırılması”

aynı hızda yan yana durur ve her biri içinde farklı sebeplerle damgalanmış, dışlanmış veya engellerle karşılaşan rollerin yazdığı kâğıtlardan birini kutudan çeker, rolünün ne olduğunu diğer arkadaşlarıyla paylaşmaz. Bireysel ve toplumsal yaşamlarında neler yapabildiklerini veya yapamadıklarını tespit edebilmek için günlük hayata dair sorular sorulur. Her soruda kendini avantajlı hisseden rol, bir adım öne çıkarken dezavantajlı hisseden rol ise yerinde sayar. Soruların sonunda yolda bir hayli ilerleyen öğrenciler yanında çok geride kalmış öğrenciler veya iki uç arasında farklı seviyelerde kalmış öğrenciler birbirlerinin rollerini merak eder. Bu aşamada roller tek tek paylaşılırken rolü temsil eden öğrenciler, sorular karşısında ne hissettiğini, nasıl bir muhakeme yürüttüğünü, diğer roller öne çıkarken neler düşündüğünü paylaşır. Empati oyunu aracılığıyla kesişimsellik uygulamalı olarak içselleştirilmeye çalışılır.⁶³ Çünkü engelli kadın ile engeli olmayan kadının, etnik/dilsel/dinsel çoğunluğa mensup bir kadın ile azınlığa mensup bir kadının ya da heteroseksüel bir kadın ile homoseksüel veya biseksüel bir kadının günlük yaşamda aynı derecede ayrımcılığa uğramadıkları, dezavantaj sebebi olan kimliklerin iç içe geçtiğinde katmerli bir ayrımcılığa yol açabildiği anlaşılabilir.⁶⁴

Ayrıca hukuksal bilgi ve becerilerin teorik ve pratik düzlemde kazanılabilmesini hedefleyen ödevler ve grup çalışmalarının da yapıldığı gözlemlenmiştir. Bu bağlamda “sunum”, “söyleşi”, “drama”, “makale yazımı”, “sorun çözümünde araştırma ödevi”, “moot court”, “mahkemede dosya inceleme ve veri toplama”, “klinik yöntemler” gibi ifadeler ödev ve grup çalışmaları kapsamında değerlendirilmiştir.⁶⁵ Söz konusu ödev ve grup çalışmalarının da aktif öğrenme yöntemlerinden sayıldığına işaret etmek gerekir.⁶⁶ İncelediğimiz üniversitelerden üç üniversitede sunum yapılmakta, iki üniversitede araştırma ödevi veya makale yazılmakta, bir üniversitede drama ve söyleşi yöntemlerinden yararlanılmaktadır. Pratik düzlemde becerilerin geliştirile-

adındaki seminer kapsamında yürütülen oyundan alınmış olup içeriği özgündür, Türkiye’deki sosyal dezavantajlı gruplar ekseninde biçimlendirilmiştir.

⁶³ Farklı konularda kişilerin ne hissettiğini, neyi deneyimlediğini önemsenenin hukuk eğitimindeki önemi hakkında bkz. Rhode, Deborah L.: “Missing Questions: Feminist Perspectives on Legal Education”, *Stanford Law Review*, Vol. 45, No. 6, 1993, s. 1548-1551.

⁶⁴ Ayrıca bkz. *Freedman*, s. 853-855; *Uygur/ Özdemir*, s. 83.

⁶⁵ Literatürde söz konusu yöntemlerin feminist hukuk eğitimi yöntemine uygun düştüğü belirtilmekte, özellikle klinik uygulamaların öğrencilerin tutum ve davranışlarında değişiklik meydana getirmeye elverişli olduğu vurgulanmaktadır. *Çağlar Gürgey*, s. 103-106.

⁶⁶ *Sever*, s. 38-39.

bilmesi içinse dört üniversitede vaka veya karar analizi yapılmaktadır, üç üniversitede mahkemede dosya incelemeye ve istatistik amaçlı veri toplamaya ya da klinik yöntemlere başvurulmaktadır veya başvurulması planlanmaktadır.⁶⁷ Bir üniversitede ise “moot court” yani kurgusal duruşma yönteminden yararlanılmaktadır.

Toplumsal cinsiyet derslerinin çok disiplinli ve disiplinler arası niteliği sanatsal, kültürel öğelerden yararlanmayı mümkün ve gerekli kılmaktadır. Öyle ki cinsiyet meselesinin yarattığı sonuçları edebiyat, sinema, tiyatro, müzik, sosyoloji, psikoloji gibi disiplinlerden yararlanmaksızın gerektiği gibi açıklamak ve yorumlamak mümkün değildir. Bu nedenle ders veren öğretim elemanlarının sıklıkla belgesel, sinema filmi, kısa film, fotoğraf gibi görsel iletişim araçlarından yararlandığı gözlemlenmiştir. 20 üniversitenin 8’inde (sinema) film gösterimi yapılırken söz konusu 8 üniversitenin 2’sinde aynı zamanda belgesel gösterimi yapılmaktadır. Bunun yanında video gösterimi yapıldığının bildirildiği 3 üniversite, görsel malzeme kullanıldığının bildirildiği 2 üniversite tespit edilmiştir. Video ve görsel malzeme kullanılan söz konusu üniversitelerin çoğunda aynı zamanda film gösterimi de yapılmaktadır.

⁶⁷ Cinsiyet temelli şiddet, ev içi şiddet ve çocuk istismarı konusunda ABD’de bir hukuk fakültesinde klinik deneyimi için bkz. *Breger/ Hughes*, s. 179-184.

Üniversite	Yöntemleri
Akdeniz	Kadına ilişkin filmler izleyip film üzerinden konuşmalar yapma
Ankara	Sözlü anlatım, tartışma, hukuk klinikleri ⁴
Galatasaray	Sözlü anlatım ve görsel malzemeler.
Gaziantep	
Hacettepe	Anlatım, tartışma, sunum
İnönü	Sözlü anlatım
İst. Medeniyet	
Kırıkkale	Anlatım, tartışma
Atılım	Mahkeme kararı inceleme, etkileşimli yöntemler, klinik yöntemler
Bahçeşehir	Tartışma, film gösterimi
Başkent	Sunum, film önerisi
İstanbul Bilgi	Çevrimiçi ders, tartışma, 13 haftada 13 forum sorusundan 6'sının yanıtlanması, film paylaşımı, uzmanlarla çekilmiş video kayıtlarının paylaşımı
İstanbul Kültür	İnteraktif yöntem, moot court
İzmir Ekonomi	Tartışma, sunum, film, belgesel gösterimi, İzmir Barosu Kadın Hakları Merkezi ile vaka incelemeleri, seçilmiş kitapların öğrencilerce sunumu, video analizi, isim analizi oyunu
Kadir Has	Aktif katılım, tartışma, film, belgesel, televizyon dizisi, reklam, vs. olmak üzere görsel materyal, karar analizi
Koç	Film gösterimi, tartışma, "tabu oyunu", "trivial-game", makale yazımı
MEF	Ders anlatımı, flipped classroom, grup çalışması, tartışma, dersten önce gönderilen 5-10 dakikalık derse giriş videoları üzerine sorulan soruları yanıtlama
Ufuk	Tartışma, film gösterimi, empati oyunu, drama, mahkemede dosya inceleme ve veri toplama, söyleşi, öğrenci konferansı
Yaşar	
Yeditepe	Sunum, görsel malzeme, ders sonunda medyaya veya yargıya yansımış bir kadın sorununu tartışma, araştırmaya yönlendirmek amacıyla ödev
Yıldırım Beyazıt	Ders anlatımı, ödev

Çalışmamız kapsamında incelenen derslerde kullanılan kaynaklar hakkında 20 üniversitenin 5'inden bilgi alınamamıştır. Genel olarak değerlendirme yapmak gerekirse tek bir ders kitabı izlemek yerine çeşitli kitaplar, makaleler, raporlar, uluslararası sözleşmeler başta olmak üzere mevzuat hükümlerinin kaynak olarak kullanıldığı dikkat çekmiştir. Bazı öğretim elemanları tarafından çok uzun bir liste halinde kaynaklar bildirilirken bazı öğretim elemanlarının çok kısıtlı bir liste sunduğu, bazılarının ise kitap veya makale ismi vermeyip genel ifadeler kullandığı görülmüştür. Yararlanılan

kitap ve makalelerin çoğunlukla hukuksal yayınlar olmadığı, felsefe, sosyoloji ve siyaset bilimine ilişkin yayınların da sıkça kullanıldığı gözlemlenmiştir. En sık başvurulan çeviri kitaplar şöyle sıralanabilir: Josephine Donovan'ın "Feminist Teori" adlı kitabı, Judith Butler'ın "Cinsiyet Belası" adlı kitabı, Catharine A. MacKinnon'un "Feminist Bir Devlet Kuramına Doğru" adlı kitabı ve R. W. Connel'in "Toplumsal Cinsiyet ve İktidar: Toplum, Kişi ve Cinsel Politika" adlı kitabı. Bunun yanında Türkçe literatürde en sık başvurulan kitapların ise Cemal Bâli Akal'ın "İktidarın Üç Yüzü", Fatmagül Berktaş'ın "Tektanrılı Dinler Karşısında Kadın" adlı kitapları olduğu belirtilebilir. Simone de Beauvoir'ın "İkinci Cins" adlı kitabının, Michel Foucault'nun "İktidarın Gözü", Serpil Sancar'ın "Erkeklik: İmkânsız İktidar", Yakın Ertürk'ün "Sınır Tanımayan Şiddet" adlı kitaplarının da farklı üniversitelerde kaynak olarak kullanıldığı belirlenmiştir. Ayrıca ders veren öğretim üyelerinin bazılarının bu alanda yayımlanmış kitapları bulunmaktadır, bu kitaplar da derslerde kullanılmaktadır. Bunlar, Gülriz Uygur'un da bölüm yazarı olduğu "Toplumsal Cinsiyet Sosyolojisi" adlı kitap, Nazan Moroğlu'nun "Kadınların İnsan Hakları Sözleşmesi", Dilara Ağaoğlu Canay'ın "Kadın Suçluluğu", Nazlı Hilal Demir'in "Feminist Perspektiften Düşünce Tarihinin Köşe Taşları ve İdeal Bir Hukuk Arayışı" ve Kadriye Bakırcı'nın "Uluslararası Hukuk, AB ve ABD Hukuku ile Karşılaştırmalı Çalışma Yaşamında Cinsiyet Ayrımcılığı Yasağı" adlı kitaplarıdır.

Son olarak Haziran 2018'de basılan "Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları" adlı kitaptan söz etmek gerekir. Gülriz Uygur ve Nadire Özdemir'in editörlüğünü yaptığı bu kitapta toplumsal cinsiyet dersi veren birçok hukukçu akademisyen bir araya gelmiştir. Editörler ve yazarlar, kitabın hem literatürde bir başvuru kaynağı olmasını hem de hukuk fakültelerinde okutulan toplumsal cinsiyet dersleri için temel kaynak olmasını hedeflemiştir. Sonuçta hukukun farklı disiplinlerinden akademisyenlerin hukuk felsefesi, medeni hukuk, ceza hukuku, idare hukuku, iş hukuku, anayasa hukuku gibi alanlarda belirli sorunları feminist perspektifle ele aldıkları bir kitap meydana gelmiştir. Toplumsal cinsiyet alanında bu nitelikte derlemelerin büyük katkısı olduğu kuşkusuzdur. Bununla birlikte toplumsal cinsiyet alanındaki sorunların yamsamsal sorunlar olması, teorisiyle pratiğinin birlikte yürümesi, her geçen gün cinsiyet ayrımcılığı ve cinsiyet temelli şiddete dair sorunların boyutlarının karmaşıklaşması, tek bir kaynağın kullanılmasını, ders kitabına bağlı kalınmasını olanaksız kılmaktadır.

SONUÇ

Çalışmamız kapsamında hukuk eğitiminde toplumsal cinsiyet derslerine ne ölçüde yer verildiği, söz konusu derslerin nasıl işlendiği incelenmiştir.

Türkiye’de hukuk fakültelerinin yalnızca üçte birinde bu derslere yer verildiği tespit edilmiştir. Bu açıdan toplumsal cinsiyet eşitliğine dayalı hukuk eğitimi anlayışının henüz yaygınlaşmadığı, geleneksel eril hukuk eğitimi yöntemlerinin hüküm sürdüğü söylenebilir. Toplumsal cinsiyet derslerine yer verilen hukuk fakültelerinin birçoğunda ise müfredatın feminizm ve feminist hukuk teorisi ya da ev içi şiddetle mücadeleyle sınırlandırıldığı görülmektedir.

Toplumsal cinsiyetin disiplinlerarası bir konu olması bakımından hukukun farklı disiplinlerinden öğretim elemanlarının ders verdikleri tespit edilmiştir. Genel olarak dersi veren öğretim elemanlarının öğrencilerin tutum ve bakış açısında değişiklik yaratmayı, duyarlılık ve empati kazandırmayı, hiç değilse toplumsal kuralları ve bu bağlamda hukuk kurallarını toplumsal cinsiyet bakış açısıyla sorgulamalarını hedeflediği gözlemlenmiştir. Dolayısıyla dersin amacı yönünden eşitlik ve hak temelli savunuculuk bilinci oluşturmanın ve toplumsal cinsiyetin varlığı ve sonuçları hakkında farkındalık yaratmanın öne çıktığı görülmektedir.

Derslerin içeriği incelendiğinde toplumsal cinsiyet, eşitlik, ayrımcılık ve bunlarla ilişkili insan hakları hukuku metinleri, özellikle AİHS ve CEDAW, cinsiyet temelli şiddet, ev içi şiddet, özel alan-kamusal alan ayrımı, feminist hukuk teorileri ele alınmaktadır. Toplumsal cinsiyetin yapıbozumu anlamına gelen *queer* teori yalnızca dört fakültenin müfredatına konu olmaktadır. Ev içi şiddetin incelendiği fakültelerde İstanbul Sözleşmesine ders içeriğinde yer verildiği görülmektedir. İncelenen derslerde toplumsal cinsiyete dair hukuk düzenlemelerinden özellikle CEDAW ve İstanbul Sözleşmesine özel önem atfedilmektedir. Buna karşılık şiddetle mücadelede başvurulabilecek pozitif hukuk düzenlemelerine yeterli ölçüde müfredatta yer verilmediği, bu düzenlemelerin uygulamacısı olacak öğrencilerle çok az hukuk fakültesinde konunun incelendiği görülmüştür.

Öte yandan ikinci dalga feminizmin önermelerini aşan cinsiyet kimliği ve cinsel yönelim kavramlarının, cinsiyetçilik ve bununla ilişkili olarak transfobi ve homofobinin toplumsal cinsiyet derslerinin verildiği hukuk fakültelerinin çok azında tartışıldığı ve işlendiği belirlenmiştir. Aynı şekilde bunlarla bağlantılı olarak nefret söylemi ve nefret suçları müfredatta kendisine neredeyse yer bulamamış görünmektedir. Üçüncü dalga feminizmin etkisi altında farklı kimliklerde farklı toplumsal konumlarda bulunan bireylerin deneyimledikleri baskı, şiddet ve ayrımcılığın birbiriyle kesişebildiği dikkate alınarak iç içe geçmiş ayrımcılık halleri “kesişimsellik” başlığı altında işlen-

mektedir.⁶⁸ Kesişimsellik özellikle gerçek yaşam deneyimlerinin öğrenilmesi ve sorgulanması aracılığıyla ya da empati yeteneğini geliştirmeye yönelik grup çalışmalarıyla içselleştirilebilir.⁶⁹ Ne var ki bu konuya da çok az hukuk fakültesinde yer verilmektedir. Öyle görünüyor ki radikal feminist hukuk teorisinin, üçüncü dalga feminizm ve bununla bağlantılı olarak postmodernist feminist hukuk teorisinin getirdiği eleştiriler hukuk fakültelerinde görev yapan öğretim elemanları tarafından gerektiği ölçüde göz önüne alınmamıştır. Bu açıdan toplumsal cinsiyet kavramının oldukça dar bir perspektiften değerlendirildiği ve farklı cinsiyet özellikleri, cinsiyet kimlikleri, cinsel yönelimler için hukukta var olan adaletsizliklerin göz ardı edildiği dikkat çekmektedir.⁷⁰

Derslerde başvurulan öğrenme yöntemleri incelendiğinde feminist metodolojinin ilkeleri gözetilerek hiyerarşik eğitim ilişkisinden kaçınılmaya çalışıldığı, öğrenci odaklı interaktif öğrenme yöntemlerinin egemen kılınmaya özen gösterildiği gözlemlenmektedir. Bu bağlamda deneyim paylaşımı, oyun, soru türetme, yargı kararı analiz etme, yargı uygulamasını izleme ve seçici algıyla bilgi edinme, hukuk klinikleri yoluyla somut ve özel olanı anlama ve çözüm üretme gibi yöntemlere başvurulduğu belirlenmiştir. Feminist metodolojinin belki de hukuk eğitimine en büyük katkılarından biri klasik öğrenme yöntemlerinden kısmen de olsa vazgeçilmesini sağlamak olmuştur. Hukukun üretilmesi ve uygulanmasında sorunun ne olduğunu belirleme işinin ataerkil iktidara bırakılmasından vazgeçmek, feminizmin ve feminist metodolojinin hukuk eğitimine diğer önemli katkısı olmuştur. Türkiye’de feminist mücadelenin dinamizminin hukuk eğitiminde toplumsal cinsiyet perspektifini etkilediği ileri sürülebilirse de feminist ve *queer* yöntemlerin yaygınlaştırılması ve toplumsal cinsiyet derslerinin tüm hukuk fakültelerinde verilmesi amaçlanmalıdır.

⁶⁸ *Heper*, s. 23.

⁶⁹ Aynı yönde bkz. *Freedman*, s. 853.

⁷⁰ Ayrıca bkz. *Sever*, s. 20-21.

KAYNAKÇA

Akçabay, Fehmiye Ceren: “Feminist Hukuk Metodolojisi: Hukuk Uygulaması, Feminizm ve Politika”, Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları, Editör: Gülriz Uygur ve Nadire Özdemir, Ankara 2018, 17-56.

Aydın Şafak, Ayşe: Feminist Bir Bakışla Türk Aile Hukukunda Kadın Bedeni, İstanbul 2014.

Barlett, Katharine: “Feminist Legal Methods”, Harvard Law Review, Vol. 103, No. 4, 1990, s. 829-888.

Breger, Melissa/ Hughes, Theresa: “Advancing the Future of Family Violence Law Pedagogy: The Founding of a Law School Clinic”, University of Michigan Journal of Law Reform, Vol. 41, No. 1, 2007, s. 167-188.

Buel, Sarah M.: “The Pedagogy of Domestic Violence Law: Situating Domestic Violence Work in Law Schools, Adding the Lenses of Race and Class”, Journal of Gender, Social Policy & the Law, Vol. 11, No. 2, 2003, s. 309-353.

Butler, Judith: Cinsiyet Belası, Çev. Başak Ertür, 5. Baskı, Metis Yayıncılık, İstanbul 2016.

Çağlar Gürgey, İrem: “Feminist Perspektiften Hukuk Eğitimi Eleştirisi”, Kadın/Woman 2000 Kadın Araştırmaları Dergisi, C. 15, S. 1, 2014, s. 97-109.

Freedman, Ann E.: “Feminist Legal Method in Action: Challenging Racism, Sexism and Homophobia in Law School”, Georgia Law Review, Vol. 24, 1990, s. 849-881.

Heper, Altan: “Feminizm ve Hukuk”, Hukuk Kuramı, C. 1, S. 5, 2014, s. 11-27.

Işıkçı, Özge: “Cinsellik ve Hukuk Üzerine Catherine A. MacKinnon’ın ‘Feminist Bir Devlet Kuramına Doğru’ Kitabı Üzerinden Bir İnceleme”, Ankara Barosu Dergisi, S. 4, 2015, s. 333-341.

Kornhauser, Marjorie E.: “Rooms of Their Own: An Empirical Study of Occupational Segregation by Gender Among Law Professors”, UMKC Law Review, Vol. 73 No. 2, 2005, s. 293-350.

MacKinnon, Catharine A.: Feminist Bir Devlet Kuramına Doğru, Çeviren Türkân Yöney ve Sabir Yücesoy, 2. Baskı, Metis Yayıncılık, İstanbul 2015.

McGinley, Ann C.: “Reproducing Gender on Law School Faculties”, Brigham Young University Law Review, 2009, s. 99-155.

Neufeld, Adam: “Costs of an Outdated Pedagogy? Study on Gender at Harvard Law School”, Journal of Gender, Social Policy & the Law, Vol. 13, No. 3, 2005, s. 511-595.

Raj, Senthoran: “Once More with Feeling: Queer Activist Legal Scholarship and Jurisprudence”, The International Journal of Human Rights, 2018, 1-18, DOI: 10.1080/13642987.2018.1513402

Rhode, Deborah L.: “Missing Questions: Feminist Perspectives on Legal Education”, Stanford Law Review, Vol. 45, No. 6, 1993, s. 1547-1566.

Sever, D. Çiğdem: “Hukuk Eğitimine Feminist Bir Bakış ve Yöntem Arayışları”, Hukuk Kuramı, C. 3, S. 3, Mayıs-Haziran 2016, s. 16-40.

Sever, D. Çiğdem: “Hukuk Fakültelerinin Cinsiyeti Üzerine”, <http://yenihukuk.blogspot.com/2015/06/hukuk-fakultelerinin-cinsiyeti-uzerine.html> 11.09.2018.

Şahin, Fatma Süzgül: “Feminist Hukuk Teorisinde Metodoloji”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Özel Sayı, 2017, s. 473-496.

Uygur, Gülriz: “Toplumsal Cinsiyet ve Adalet: Hukuk Adaletsizdir”, Ankara Barosu Dergisi, S. 4, 2015, s. 121-132.

Uygur, Gülriz/ Çağlar, F. İrem: “7. Ünite: Hukuk”, Toplumsal Cinsiyet Sosyolojisi, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir 2011, s. 155-177.

Uygur, Gülriz/ Özdemir, Nadire: “Hukuk Eğitiminde Toplumsal Cinsiyet Eşitliğine İlişkin Problemler ve Çözüm Önerileri: Etik Temelde Bir Arayış-Dönüşüm İlkesi I”, Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları, Editör: Gülriz Uygur ve Nadire Özdemir, Ankara 2018, s. 57-92.

Wriggins, Jennifer B.: “Toward a Feminist Revision of Torts”, Journal of Gender, Social Policy & the Law, Vol. 13, No. 1, 2005, s. 139-159.

Yükselbaba, Ülker: “Feminist Perspektiften Hukuk”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXXIV, S. 1, 2016, s. 123-138.



ÖZEL HUKUK



MARKA TESCİL BAŞVURUSUNDAN SONRAKİ AŞAMALAR VE BUNLARA BAĞLANAN HUKUKİ SONUÇLAR

Aziz kardeşimi, özlemle ve daima iyilikle anarak

Sabih ARKAN*

1. SMK'da markanın tescil olunabilmesi için başvuruyla başlayan bir süreç öngörülmüştür. Marka tescil başvurusu Kurum (Türk Patent ve Marka Kurumu) tarafından şekil bakımından ve daha sonra mutlak red nedenleri açısından (SMK 5) incelemeye tabi tutulur (SMK 15, 16.1). Bu inceleme sonucunda reddedilmeyen başvuru, Bülten'de yayımlanır (SMK 16.2). Yayımlı takiben yapılan itirazların tümünün nihaî olarak reddinden sonra marka sicile tescil olunur (SMK 22.1). Tescil edilen markanın, ayrıca Bülten'de yayımlanması da gerekir (SMK 22.1, 1. cümle). SMK'da, başvuru yapılması ile başlayan ve işaretin marka olarak tescil olunup, yayımlanmasına kadarki süreç içerisinde yer alan aşamalardan her birine farklı hukukî sonuçlar bağlanmıştır.

Amacımız, bu aşamalar üzerinde durmak ve her bir aşamaya bağlanan hukukî sonuçları irdelemektir.

2. Kuruma yapılan tescil başvurusu öncelikle SMK 3. ve 11. maddelere uygun olup olmadığı bakımından şekli bir incelemeye tabi tutulur (SMK 15.1, 1. cümle).

Bu bağlamda Kurum ilkin, SMK'da öngörülen korumadan yararlanmak isteyen başvuru sahibinin SMK 3'de gösterilen kişilerden olup olmadığını inceleyecektir.

Bundan sonra, başvurunun, SMK 11'de öngörülen hususları kapsayıp kapsamadığı üzerinde durulacak ve başvuruyla sadece tek bir markanın tescilinin talep edilmiş olup olmadığı (SMK 11.2) araştırılacaktır. Başvuruya konu mal ve hizmetlerin sınıflandırılmasının, katılmış olduğumuz Nis Anlaşması'na uygun şekilde yapılmış olup olmadığını da dikkat edilir (SMK 11.3).

Kurum'un SMK 3 ve 11 çerçevesinde yapacağı şekli denetim sonucunda başvurunun, şekli bakımından eksik olmadığına karar vermesi halinde, baş-

vuru, alındığı tarih, saat ve dakika itibariyle kesinleşir (SMK 15.1, 2. cümle).

Buna karşılık başvuruda; başvuru sahibinin kimlik bilgileri (md. 11.1.a), marka örneği (md. 11.1.b), başvuruya konu mal/hizmet listesi ve başvuru ücretinin ödendiğine dair bilgi (md. 11.1.c ve ç) mevcut değilse, başvuru üzerine işlem yapılmaz ve başvuru sahibine eksikliği gidermesi için iki ay süre verilir (SMK 15.2 ve 1). Eğer eksiklikler giderilirse, başvuru, eksikliğin giderildiği tarih, saat ve dakika itibariyle kesinleşmiş olur (SMK 15.2). Eksikliğin iki aylık süre içinde tamamlanmaması halinde ise, başvuru hiç yapılmamış sayılır (*başvuru işleminden kaldırılır*) (SMK 15.3, 1.cümle). Dolayısıyla yeniden başvuru yapılması ve başvurunun yeniden incelenmesi gerekecektir.

Eksikliğin, SMK 11.1, d, e ve f bentlerine ilişkin olması halinde bu eksiklikler, başvuru tarihinin kesinleşmesini etkilemez (SMK 15.2, 2. cümle). Bu durumda başvuru, başvurunun alındığı (ilk) tarih itibariyle kesinleşecektir.

11. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde, ortak veya garanti markası için yapılan başvuruların teknik şartnameyi de kapsamı gereğinden söz edilmektedir. Ortak ve garanti markaları açısından büyük bir öneme sahip olan ve SMK 32.1 gereğince başvuruyu birlikte verilmesi zorunlu kılınan teknik şartnamenin verilmemiş olmasının, ilk başvuru tarihinin kesinleşmesine neden engel olmayacağı hususu anlaşılammıştır. Madde gerekçesinde de herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

SMK'nın Uygulanmasına Dair Yönetmelik'te de (Yönetmelik) esas itibariyle SMK 15.2'deki hüküm tekrarlanmıştır (md. 8.5).

Yönetmelik'te ayrıca teknik şartnamenin içeriğinin eksik veya kamu düzenine ya da genel ahlaka aykırı olması halinde bu eksikliklerin (?) giderilmesi için altı aylık süre verileceği ve eksikliklerin bu süre içinde giderilmemesi durumunda başvurunun işleminden kaldırılacağından söz edilmiştir (md. 8.10).

3. Kurum'un, SMK 3 ve 11 açısından yapacağı şekli incelemeden sonra, şekli bakımından eksiklik bulunmadığına karar verilir ya da eksiklik süresi içinde giderilirse, başvuru eksikliğin giderildiği tarih, saat ve dakika itibariyle kesinleşir (SMK 15.1 ve 2).

Başvurunun bu şekilde kesinleşmesinin marka hukuku bakımından önemli bazı sonuçları vardır:

3.1. SMK açısından öncelik, marka tescili için yapılan başvuruya göre tayin olunur. Bu husus SMK 5.1.ç ve 6.1'den açıkça anlaşılabilir. Buna göre,

SMK 5.1.ç'de söz konusu olan mutlak red nedeninin ya da 6.1'de düzenlenen nispi red nedeninin incelenmesinin devreye girebilmesi, tescili için yeni bir tarihte başvuru yapılan markanın, tescil edilmiş veya *önceki tarihte başvurusu yapılmış marka* ile aynı (ayırt edilemeyecek kadar benzer) ya da sadece benzer olması gerekir. Bu durumda önceki tarihli başvuru üstün tutulur ve sonraki tescil başvurusu red olunur. Bu hususta SMK 6.5'e de bkz.

3.2. Aynı durum SMK 12 ve 14. madde kapsamında yapılan başvuru ile sağlanacak rüçhan hakları için de söz konusudur.

3.3. Mutlak red nedenleri arasında yer alan işaretin herhangi bir ayırt edici özelliğe sahip olmaması (SMK 5.1.b), tasvirî nitelikte olması (SMK 5.1.c) ve ticaret alanında herkes tarafından kullanılmasına izin verilmesinin gerekli olduğu (SMK 5.1.d) hallerde söz konusu işaret marka olarak tescil olunamamaktadır. Bu hallerde söz konusu engellerin aşılabilmesi, işaretin başvuru tarihinden önce kullanılarak, ayırt edici nitelik kazanmış olmasına bağlıdır (SMK 5.2).

Ayırt edici niteliğin kazanıldığını söyleyebilmek için, gereken koşulların başvuru tarihinden önce tamamlanmış olması gerekir. Bu özelliğin başvuru tarihinden sonra, tescil aşamasına kadar kazanılmış olması, SMK 5.2'deki istisnanın uygulanabilmesini sağlamaz.

Aynı paralelde bir hüküm, mutlak red nedenleri arasında yer alan SMK 5.1.b, c ve d'ye aykırı olarak tescil edilmiş bir markanın, hükümsüzlük talebinden önce ayırt edici nitelik kazanması hali içinde kabul edilmiştir (SMK 25.4).

3.4. Aynı veya aynı türdeki mal veya hizmetlerle ilgili olarak tescil edilmiş ya da daha önceki tarihte tescil başvurusu yapılmış marka ile aynı veya ayırt edilemeyecek kadar benzer işaret, marka olarak tescil edilemez (SMK 5.1.ç). Ancak önceki marka sahibinin yeni başvurunun tesciline açıkça muvafakat ettiğini gösteren noter onaylı belge sunulursa, (yeni) başvuru red edilemez (SMK 5.3).

Yönetmelik 10.1 ve 5 ile içeriği belli edilen muvafakat formunun, kural olarak başvuru formu ile birlikte Kurum'a sunulması lâzımdır (Yönetmelik 10.3). Muvafakat talebi olmasına rağmen, form Kurum'a sunulmazsa herhangi bir eksiklik bildiriminde bulunulmaz ve talep yapılmamış sayılır (Yönetmelik 10.3, son cümle).

Önceki marka sahibinin, SMK 5.3'e göre başvurunun tesciline muvafakat

etmesi, eski marka sahibinin, tescilden sonra -SMK 25.6'da öngörülen beş yıllık süre geçmesinden- önce hükümsüzlük davası açmasına da engel olmalıdır (Alm. K. 51.1, 3. cümle).

3.5. Tescilli markanın koruma süresi on yıldır. Bu süre, başvuru tarihinden işlemeye başlar (SMK 23.1). Koruma süresi, onar yıllık dönemler halinde yenilenir (SMK 23.1, son cümle). Yenileme, sicile kaydedilerek Bülten'de yayımlanır (SMK 23.5). Buna karşılık SMK çerçevesinde sağlanan koruma, markanın tescili yoluyla elde edilir. Bu konuda düzenlemede bir çelişki olduğu izlenimi doğsa da dikkat edilmesi gereken hususu, başvuru sahibinin, yapacağı başvuru ile özel bir hukukî konuma girecek olmasıdır. Bu özel hukukî konum, başvuru sahibine bir öncelik hakkı sağlar (SMK 5.1.ç ve 6.1). Dolayısıyla başvurunun kesinleştiği tarih, markanın da tarihini/eskiliğini belirlemiş olur. Başvuru ile kazanılan öncelik hakkı, başvuruda gösterilen markanın benzerinin, sonradan aynı veya benzer mal/hizmet için tesciline engel oluşturur. Böylece SMK açısından koruma, sınırlı biçimde de olsa tescilden önceye alınmış olmaktadır.

Bu durum dikkate alınarak markanın gereğinden daha fazla korunmasının engellenmesi ve böylece, hak sahibi ile toplum çıkarları arasında bir denge kurulabilmesi için on yıllık sürenin, aslında korumanın bir bakıma başlamış olduğu başvuru tarihine çekilmesi uygun görülmüştür, denebilir.

3.6 Başvuru sahibi, başvuru yapmakla kazandığı öncelik hakkından ekonomik olarak yararlanma olanağına sahiptir. Belli bir ekonomik değeri ifade eden bu öncelik hakkı da devredilebilir, lisans konusu olabilir, rehnedilebilir ya da haczedilebilir. SMK 148.8, bu hususu açıklamaktadır. Bu çerçevede başvurunun devri halinde devralan da başvurunun sağladığı öncelik hakkından yararlanma imkânı bulur.

Marka hakkıyla ilgili hukukî işlemlere ilişkin hükümler, başvuru üzerinde yapılan işlemlere de uygulanır (SMK 148.8). Dolayısıyla başvuru ile ilgili hukukî işlemler de yazılı şekle tabidir; ancak devir sözleşmelerinin, noter tarafından onaylanmış olması şarttır (SMK 148.4).

Marka hakkı üzerindeki işlemlerin sicile kaydı, kural olarak kurucu değildir. İstisna için bkz. SMK. 148.7. Kayıt yapılmaması, hukukî işlemlerden doğan hakların iyiniyetli üçüncü kişilere ileri sürülmesini engeller (SMK. 148.5). Acaba başvuru üzerinde yapılan işlemlerin de iyiniyetli üçüncü kişilere ileri sürülmesini temin için kayıt ve ilan gerekli midir? SMK 148.8 uyarınca SMK 148.5, başvurular hakkında da uygulanacağından başvuru üzerindeki

işlemlerin de talep üzerine kaydedilerek yayımlanması gerekecektir. Başvuru üzerindeki hak, bir sınai mülkiyet hakkı olan marka hakkıyla ilgili olduğundan, kaydın da sicile yapılması uygun olacaktır. Kaydın yayını ise, Bülten’de yapılacaktır (Yönetmelik 130.1).

Başvurunun, kapsadığı mal/hizmetlerin tümü veya bir kısmı için de devri mümkündür (SMK 148. 8 ve 6).

4. Marka başvurusunun kesinleşmesinden sonra (bkz. yukarıda Nr 3) Kurum, başvuruyu, SMK 5’de yer alan mutlak red nedenleri açısından incelemeye alır (SMK 16.1). Mutlak red nedenleri, daha çok kamu yararı dolayısıyla öngörülen tescil engelleri olduğundan Kurum tarafından, herhangi bir itiraz ileri sürülmesine gerek olmadan, re’sen denetlenir (bkz. 5. madde gerekçesi).

KHK’nın mutlak red nedenlerini düzenleyen hükmünde (md. 7), aslında nispi red nedeni olması gereken bazı durumlara da yer verilmişti (örneğin md. 7.b.). Bu aksaklık SMK ile düzeltilmiştir (bkz. SMK 6.1.4).

Başvuru şartları eksiksiz şekilde yerine getirilmiş ve başvuru, SMK’de düzenlenen mutlak red nedenleri engeline de takılmamışsa, başvuru Bülten’de yayımlanacaktır (SMK 15.2). “Bülten” için bkz. SMK 2.1.ç. Kurum, periyodik olarak yayımlanan Bültene bağlı kalmaksızın Ek Bülten de yayımlanabilir (Yönetmelik 11.2).

Yayımda yer alacak bilgiler Yönetmelik 11.1’de gösterilmiştir.

4.1. Marka başvurusunun yayımlanmasından sonra herkes başvurunun, SMK 5 kapsamında tescil edilmeyeceğini belirten yazılı ve gerekçeli görüşlerini, markanın tesciline kadar Kurum’a sunabilir (SMK 17.1). SMK 17.1’de, üçüncü kişilerin, 5. maddenin 1. fıkrasının (ç) bendi dışında kalan diğer bentleri çerçevesinde başvurunun tescil edilemeyeceğine ilişkin görüş bildirmelerine izin verilmiştir. SMK 17.1’de mutlak red nedenleriyle ilgili görüş bildirilmesi söz konusu olduğundan, esasında nispi red nedenleri arasında yer alması gereken “aynı veya aynı türdeki mal/hizmetlerle ilgili olarak tescil edilmiş veya daha önceki bir tarihte başvurusu yapılmış marka ile aynı/ayırt edilemeyecek kadar benzer işaretler” kapsamında (SMK 5.1.ç) görüş bildirilmesi istenmemiş demektir. Bu konuda tek yetkili olan “ilgili kişiler” (*daha eski hak sahipleri*) zaten 18.1. maddeye göre itiraz ileri sürebileceklerdir.

Görüş bildirme, markanın tesciline kadar yapılabilir (SMK 17.1).

Görüş bildirenler, Kurum nezdindeki işlemlere taraf olamaz (SMK 17.1,

son cümle).

Kurum, görüşleri değerlendirerek, eğer yerinde olduğuna kanaat getirirse, marka başvurusunu kısmen veya tamamen red edebilir (SMK 17.2).

4.2. Marka başvurusunun Bülten’de yayımlanmasından itibaren iki ay içinde ilgili kişiler, başvurunun, mutlak red nedenleri ya da nispî red nedenleri dolayısıyla tescil edilemeyeceğine ilişkin itirazlarını Kurum’a bildirirler (SMK 18.1).

Böylece Kurum, başvuruyu mutlak red nedenleri açısından bir kez daha inceleme imkânını bulur.

SMK 18.1’de itirazın hem mutlak hem nispî red nedenleri dolayısıyla yapılmasına izin verilmiş olduğu dikkate alınarak, “*ilgili kişi*” ifadesini geniş değerlendirmek uygun olur. Bu bağlamda eğer itiraz mutlak red nedenleri ile ilgili ise, itirazı yapan kişinin, nispî red nedenlerinde olduğu gibi markanın tescil halinde kişisel çıkarları açısından zarara uğrayabilecek kişilerden olmasına gerek yoktur.

SMK’da tescilli markanın piyasada daha etkin olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla, 6. maddesinin 1. fıkrası kapsamında yapılan itirazlarda, başvuru sahibinin talebi üzerine, itiraz sahibinden, itiraza konu başvurunun önceki beş yıl içinde ilgili mal/hizmetler bakımından ciddi biçimde kullandığını ya da kullanmaması için haklı nedenleri olduğunu bildirmesi istenmiştir (SMK 19.2).

Yayıma itirazın nasıl yapılacağı ve nasıl inceleneceği SMK 18, 19’da gösterilmiştir. İnceleme sonucunda Kurum’un verdiği karara, zarar görenler tarafından itiraz edilebilir (SMK 20).

4.3. Her ne kadar marka hakkı tescille kazanılır (bkz. SMK 7.1) ve hatta marka hakkının üçüncü kişilere karşı kullanılabilmesi için tescilin yayımlanması gerekli ise de, (SMK 7.4, 1. cümle), kanun koyucu KHK’da da olduğu üzere başvurunun Bülten’de yayımlanmasından sonra gerçekleşen fiiller nedeniyle başvuru sahibine tazminat davası açma yetkisini tanımıştır (md. 7.4, 2. cümle). Bu hükmün gerekçesi, marka başvurusu yapılması ile tescil arasındaki sürenin yerine göre uzun olabileceği ve bu durumun markanın tescilinin sağlayacağı özel korumadan yararlanmayı geciktirebileceğidir. Hüküm, bu sakıncayı bertaraf etmeye yöneliktir.

SMK 7.4’e göre başvurunun yayımlanmasından sonra başvuru konusu

işarete karşı bir tecavüz vaki olursa, başvuru sahibi, SMK'ya göre tazminat davası açabilir.

Ancak mahkeme, kararını markanın tescil olunduğunun ilanından sonra verebilir. Zira markanın sahibine sağladığı haklar üçüncü kişilere karşı marka tescilinin yayım tarihi itibariyle hüküm ifade etmektedir (SMK 7.4, 1. cümle). Başvuru red edilirse, açılan dava da düşer.

4.4. Başvurunun Bülten'de yayımlanmasının bir diğer sonucu da, Kurum'un, henüz tescil edilmemiş marka başvurusuna ilişkin bilgi ve içeriği üçüncü kişilere ücreti karşılığında verebilecek olmasıdır (Yönetmelik 135.3).

5. Başvuru; eksiksiz şekilde yapılmış (ya da eksiklikleri giderilmiş), Kurum'ca incelenmiş, yayımlanmış, hakkındaki itirazlar nihai olarak red edilmiş, tescil ücretinin ödendiğine dair bilgi de dahil olmak üzere eksik evrak Kurum'a sunulmuş bütün aşamaları tamamlanmış ise sicile kaydedilir ve Bülten'de yayımlanır (SMK 22.1).

Markanın tescili, marka hakkı sahibinin kim olduğunu gösterir. Markanın tescilinden doğan hakları kullanmaya da marka sahibi yetkilidir (SMK 7.1, 2). Marka tescilinin sağladığı haklar için bkz. SMK 7.2.

Markanın tescili, gerekli aşamalardan herhangi biri tamamlanmadan yapılmış olursa, marka, tescilli marka olarak kabul olunmaz ve hangi aşama tamamlanmamışsa, işlemlere o aşamadan itibaren devam edilir ve durum Bülten'de yayımlanır (SMK 22.2). Bu konuda bir istisna kabul edilmiş ve tescil tarihinden itibaren iki yıl geçmiş olursa, marka tescili, tamamlanmayan aşamadan etkilenmez (SMK 22.2, son cümle). Böylece iki yıllık sürenin geçmiş olması tescildeki eksikliği gidermiş olmaktadır.

5.1. SMK açısından markaya sağlanan özel koruma, tescille başlar (md. 7.1). Bu husus dışında markanın tesciline (tescil tarihi), başka bazı açılardan da hüküm ve sonuç bağlanmıştır.

5.1.1 SMK 9.1 uyarınca marka sahibi markasını kullanma yükümü altındadır.

Bu hükme göre tescil tarihinden itibaren beş yıl içinde haklı bir sebep olmadan tescil edildiği mal/hizmet bakımından ciddi biçimde kullanılmayan (ya da kullanıma beş yıl kesintisiz ara verilen) marka iptal olunur. Markanın iptali için bkz. SMK 26 ve 192.1.a).

Dolayısıyla markanın, kullanılmaya başlanmasının beş yılı aşır aşmadı-

ğının incelemesi, tescil tarihi esas alınarak yapılacaktır.

5.1.2 Marka üzerindeki hukuki işlemler yazılı şekle tabidir (SMK 148.4). Ancak marka hakkının devrini öngören sözleşme, noter tarafından onaylanmış olmalıdır (SMK 148.4, son cümle). Hukuki işlemlerin geçerliliği, sicile tescil edilmesine bağlı değildir. Ayrıca bkz. SMK 148.5. Ancak garanti markasının veya ortak markanın devri ya da ortak marka için lisans verilmesi sicile kayıt halinde geçerlidir (SMK 148.7).

5.1.3 Mahkeme tarafından markanın hükümsüzlüğüne karar verilmesi halinde tescille kazanılan hak hiç doğmamış hale gelir (SMK 27.1) ve koruma ortadan kalkar. KHK'da hükümsüzlük davasının hangi süre içinde açılacağı gösterilmemişti. Bu hususta sadece, Paris Sözleşmesi'nin 1. mükerrer 6. maddesine göre tanınmış markalarla ilgili hükümsüzlük davalarının tescil tarihinden itibaren beş yıl içerisinde açılmasını öngören özel bir hükme yer verilmişti (KHK 42/I, a). Yargıtay 11. Hukuk Dairesi sonradan verdiği kararla bu boşluğu doldurmuş ve hükümsüzlük davasının *tescil tarihinden itibaren beş yıl içinde* açılmasını kabul etmiştir (= *hak düşürücü süre*). Yargıtay'ın bu kabulündeki gerekçe, dava hakkının süreye bağlı olmadan kullanılmasının yasanın ruh ve hukuk mantığı ile bağdaşmayacak olmasıdır.

SMK'da da bu anlayışa bağlı kalınmış ve konuya açıklık getirilmiştir. SMK 25.5'e göre marka sahibi, sonraki tarihli bir markanın kullanıldığını bildiği/bilmesi gerektiği halde bu duruma birbirini takip eden beş yıl boyunca sessiz kalmışsa, tescilde kötüniyet olmadıkça, hükümsüzlük davası açamaz. Dolayısıyla SMK açısından dava açma süresi olan beş yıl, eskiden olduğu gibi sonraki markanın tescil tarihinden değil, sonraki tarihli markanın kullanıldığının öğrenilmesi tarihinden başlamaktadır. Böylece beş yıllık dava açma süresi, bir bakıma uzamış olmaktadır (tescilden sonra kullanma ve durumu öğrenme).

6. Her ne kadar SMK ile sağlanan koruma tescil yoluyla elde edilirse de, markanın sahibine sağladığı haklar üçüncü kişilere karşı marka tescilinin yayım tarihi itibarıyla hüküm ifade eder (md. 7.1 ve 4).

Tescil olunan marka "Bülten'de" yayımlanır. Bülten için bkz. SMK 2.1.ç.

KHK döneminde, iki ayrı yayım yapılması söz konusuydu. Bunlardan ilki "Resmi Marka Bülteni" olup, bu Bülten'de mutlak red nedenleri açısından red edilmeyen marka başvuruları yayımlanmaktaydı (KHK 33). "Resmi Marka Gazetesi" ise tescil edilen markaların yayımlanmasına mahsustu (KHK'ya

ilişkin Yönetmelik 4, 13, 14).

SMK'da bu ayrıma son verilerek tek bir Bülten çıkarılmasının öngörüldüğü anlaşılmaktadır (SMK 21.1.ç, 16.2, 22.1).

SMK'da Bülten'in periyodik olarak yayımlanacağı belirtilmişse de, yayın aralığının ne kadar olacağı belli edilmemiştir.

Tescil olunan markanın yayımının gecikmemesi için, Ek Bülten çıkarma imkânının getirilmesi isabetli olmuştur. Ek Bülten için bkz. 11.2.

Böylece tescille içiçe geçmiş son aşama (tescilli) markanın yayımı olmaktadır.

6.1 Markanın sahibine sağlayacağı hakların üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesinin, tescilin yayımı koşuluna bağlanmış olmasının bir sonucu da, marka tescil başvurusundan sonra gerçekleşen tecavüz fiilleri nedeniyle açılan tazminat davasında mahkemenin artık öne sürülen iddiaların geçerliliği hakkında karar verebilecek olmasıdır (SMK 7.4, son cümle).

6.2 Benzer bir sonuç, markayla ilgili olarak yapılan hukukî işlemler dolayısıyla ortaya çıkar.

Tescilli markayla ilgili hukukî işlemler taraflardan birinin talebi halinde sicile kaydedilir ve Bülten'de yayımlanır; aksi halde bu işlemlerden doğan haklar iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez (SMK 148.5).

Dolayısıyla markanın devri tescil edilip, yayımlanmamışsa devralan, devirden haberdar olmayan lisans alandan lisans ücretinin kendisine ödenmesini isteyemez.

Markayla ilgili hukukî işlemler taraflardan birinin talebi, ücretinin ödenmesi ve Yönetmelik'te belirlenen diğer koşulların yerine getirilmesi üzerine sicile kaydolur ve Bülten'de yayımlanır (SMK 148.5, Yönetmelik 13).

ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNERGELER VE ORGANLAR – ESAS SÖZLEŞME İLİŞKİLERİ

Zühtü AYTAÇ*

I. GENEL OLARAK

1. Yönergelerle İlgili Düzenlemeler

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile hukukumuzda anonim şirketlerin organsal yapısına yönetim ve temsiline ilişkin olarak iki yeni iç düzenleme girmiş bulunmaktadır. İlk bakışta şekli veya formaliter bir işlem gibi görünseler de, yönergeler aslında düzenlenme zorunluluğu, kapsamı, esas sözleşme ile ve organ yetkileriyle uyumu ve etkileri, nihayet bağlanan hüküm ve sonuçları itibariyle önemli bir konuma sahip olup, uygulamada yeni bir yükümlülük olarak değerlendirilmektedir. Yönergelerin, düzenlemeleri ve gerekçelerini dikkate almaksızın, sadece şirketlere getirilen yeni bir mali yükümlülük olarak ele alınması basit bir bakış açısı olmaktan öteye geçmez. Bu yönergeler her şeyden önce esas sözleşmenin yanı sıra anonim ortaklığın iç yapısını oluşturur ve işlemlerini sağlar.

6762 sayılı önceki Ticaret Kanunu döneminde (eTTK) düzenlemelerde yer almamakla birlikte uygulanmasına hukuken bir engel bulunmayan, hatta bir ölçüde de, yönetim kurulu bakımından uygulanma gerekliliği tartışılan yönergeler¹, Alman ve İsviçre hukuklarındaki gelişmelere ve yeni TTK'nın organların statüsü ve yapılanmadaki konseptine uygun olarak zorunlu birer düzenleme şeklinde hukukumuzda katılmıştır.

TTK'da, Kanun'un madde gerekçelerinde ve öğretide farklı şekillerde adlandırılan² yönergelerin aslında birçok fonksiyonu ve yararlarının ötesinde, genel kurul yönergelerinin tescil zorunluluğu da dikkate alındığında önemli bir işlem ve düzenleme niteliği göz ardı edilemeyecektir.

* Prof. Dr., İ.D. Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

¹ Tartışmalar ve farklı görüşler için bkz. *Doğan*, B.F.: 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu ve Yönetim Yetkisinin Devri, 2. Baskı, İstanbul, 2011, s. 125.

² Örneğin; iç yönerge, iç yönetmelik, örgüt yönetmeliği, örgütlenme yönetmeliği, örgüt yönergeleri, teşkilat yönetmeliği, organizasyon yönetmeliği gibi.

Yönergeler anonim şirketin iki zorunlu organı için farklı şekilde ve organlara ilişkin hükümlerde düzenlenmektedir: İlki, yönetim kuruluna özgü ve yetki devri nedeniyle düzenlenen iç yönerge olup aslen TTK md. 367 hükmünde, ticari vekil statüsüne bağlı olarak ise 371. maddenin 7. fıkrasında yer almaktadır. İsviçre (İsviçre Borçlar Kanunu- IBK- md. 716.b) ve Alman Hukuku (Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu- APOK § 77) TTK'nın bu düzenlemelerine kaynak oluşturmuştur. Bununla birlikte uygunluk itibariyle, en fazla IBK düzenlemelerinin kaynaklık ettiği belirtilmelidir.

TTK 367. maddesinde “Yönetimin Devri” başlığı altında “Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.” hükmünü öngörmüştür. IBK md. 716.b hükmünden hemen hemen aynen alınan bu hüküm, yönetim kurulu yönergelerinin zorunluluğunu, kapsamını ve menfaat sahiplerinin yönergeden bilgilendirilmesini düzenlemektedir. Bu yönergeye ilişkin olarak, genel kurul yönergelerinin aksine ikincil bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte 376. madde gerekçesinde yönetimin devri bağlantısında bu yönergeye ilişkin geniş bir açıklamanın yapıldığı görülür.

İkinci yönerge, TTK 419. maddenin ikinci fıkrasında düzenlenir. Genel kurulun işleyişi, çalışma usul ve esaslarına ilişkin olan genel kurul iç yönergeleridir. Bu yönerge düzenlenmesi ve tescili zorunlu bir yönerge şeklinde öngörülmüştür. APOK§129/1 hükmünün kaynaklık ettiği düzenlemenin ayrıntıları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na³ bırakılmış ve Bakanlık 28.11.2012 tarihinde “Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik” yayımlayarak, dördüncü bölümünde “İç Yönerge”ye yer vermiştir (md.40-44). Bu yönergenin diğerlerinden en önemli farkı tescilinin tümden zorunlu olması ve asgari kapsamının Bakanlık tarafından belirleneceğinin öngörülmüş olmasıdır.

³ Gümrük ve Ticaret Bakanlığının ismi 703 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değiştirilmiş ve “Ticaret Bakanlığı” olmuştur. (9 Temmuz 2018 tarihli, 30473 Sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete)

İlgili düzenlemeler çerçevesinde yönergelerin iki konuda zorunlu koşul olarak öngörüldüğü söylenebilir: Yönetim kurulu bakımından yönetim ve temsil yetkilerinin devrinde ve sınırlı yetkili temsilci atanmasında; genel kurul açısından ise toplantının işleyiş kuralları konusunda.

2. Organların Statüleri ve İlişkileri

İkili zorunlu organ sistemini benimseyen TTK, genel kurul ve yönetim kurulu statülerinde her iki organda da önemli ve devredilemez yetkiler öngörmüş ve “tek bir organ hâkimiyeti”ni kabul etmemiştir. Tanınan yetkiler ve kapsam bağlamında tek başına genel kurulun veya tersi yönetim kurulunun üst veya hakim organ niteliğinde olduğu görüşü artık savunulamamaktadır. TTK’nın 340, 365, 374, 375 ve 408. maddeleri tüm yönleriyle incelenip karşılaştırıldığında ve madde gerekçeleri dikkate alındığında farklı bir sonuca ulaşmak oldukça güçtür.⁴

Genel kurul ve yönetim kurulu arasında işlevsel farklılık öngörülmüş ve sonuçta hukuken “birinin diğerine üstünlüğü” şeklinde bir çözüm benimsenmemiştir. Öğretide bu ilişki, öz ve çok doğru bir biçimde “İşlevler ayrılığına dayalı eşitlikçi model” şeklinde ifade edilmektedir.⁵ İki organ arasında etkinlik ve güç yönünden bir tercih yapılmamıştır. IBK md. 698 hükmünde yer alan ve genel kurulun üst organ niteliğinde olduğunu ifade eden düzenleme TTK’ya alınmamıştır. İsviçre ve Türk Hukuk sistemlerindeki bu farklılık da varılan sonucu veya yapılan tespiti gerekçelendirmektedir. Nitekim TTK 375. madde gerekçesi, “Genel kurulun bir üst organ olduğu anlayışı Ticaret Kanunu’na yabancıdır.” ifadesiyle bu tereddütleri gidermiştir. Her bir organa diğerinden bağımsız olarak karar alabilecek şekilde yetki ve görevler tanınmıştır. Dolayısıyla genel kurulun ve yönetim kurulunun kendine özgü devredilemez yetkileri söz konusudur.

⁴ Bununla birlikte zorunlu organların diğerine göre üstünlüğü ve yetki sınırları Türk Hukukunda öteden beri tartışma konusu yapılmış ve farklı değerlendirmelere yol açmıştır. Bkz. *Poroy, R./ Tekinalp, Ü./ Çamoğlu, E.*: Ortaklıklar Hukuku I, 13. Bası, İstanbul, 2014, s. 327 vd.; *Pulaşlı, H.*: Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt I, 3. Bası, Ankara, 2018, Nr. 7-8, s. 805; *Kırca, İ./ Şehirali Çelik, F./ Manavgat, Ç.*: Anonim Şirketler Hukuku, Cilt I, Temel Kavram ve İlkeler, Kuruluş, Yönetim Kurulu, Ankara, 2013, s. 395 vd.; *Akdağ Güney, N.*: Anonim Şirket Yönetim Kurulu, 2. Baskı, İstanbul, 2016, s. 4 ve 6; *Doğan, s. 20* vd.; İsviçre Hukukunda da İBK 698. madde hükmünün açıklığına karşın tartışmalar eksik değildir, bkz. *Forstmoser, P./ Meier-Hayoz, A./ Nobel, P.*: Schweizerisches Aktienrecht, Bern, 1996, § 20, Nr. 10 vd., s. 177.; *Böckli, P.*: Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl, Basel 2009, § 12, Nr. 3 s. 1336. Alman Hukukunda ise APOK § 76 vd. hükümleri çerçevesinde yönetim kurulunun üstünlüğü söz konusudur.

⁵ *Kırca / Şehirali Çelik / Manavgat*), C. I, s. 396.

TTK'nın 408. maddesi hükmünde; "Genel kurul, kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörölmüş bulunan hâllerde karar alır." belirlemesi yapılmış ve müteakiben, diğer hükümlerde öngörölen devredilemez görev ve yetkiler saklı kalmak üzere, genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri sıralanmıştır. Böylece TTK, genel kurul bağlamında görev ve yetkileri devredilemez ve açıkça kanunda ve esas sözleşmede belirlenen diğer görev ve yetkiler olarak gruplandırılmaktadır. Kanunda görev ve yetki belirlemesi yapılırken, yönetim kurulundan farklı olarak açık uçlu veya geniş bir belirleme yerine "sınırlı olarak öngörölme" yönteminin tercih edildiği söylenebilir. Nitekim 408.madde gerekçesinde de; "Genel kurul karar verme yetkisini kanundan ve kanun hükümleri çerçevesinde esas sözleşmeden alır. Esas sözleşme, anonim şirketin organlar yetki sistemini kuran yapısına ve organlar arasındaki kanunî işlev dağılımına aykırı bir şekilde genel kurulu yetkilendiremez; yönetim kurulu kendisine kanunla bırakılan, devredilemez yetkileri genel kurula nakledemez, onun onayına bağlayamaz. Genel kurul da diğer organlara ait devredilemez yetkileri kendisine çekemez. Yönetim kurulu da genel kurulun yetkilerini yüklenemez." açıklamasıyla yapılan bu yorum desteklenmektedir.

Yönetim kurulu açısından TTK 374. maddede "Yönetim kurulu ve kendisine bırakılan alanda yönetim, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir." hükmü getirilerek genel kurula göre daha geniş kapsamlı bir belirleme yapılmıştır. Zaten genel bir görev tespiti yapan 365. maddede; "Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur." hükmüyle geniş yetki ve görevi öncelikle vurgulanmaktadır. Genel kurulda olduğu gibi, yönetim kurulunun da devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri kanunda sınırlanmıştır (md.375).

Bu denli açık, sınırları belirli ve hatta devredilemeyecekleri ayrıca gösterilen görev ve yetki sisteminde ilk gözlemde artık bir sorun bulunmadığı düşünülebilir. Ne var ki, iki zorunlu organ sisteminde organlar arası ilişkilerde hala bazı tartışmaların yapıldığı ve bu tartışmaların kaçınılmaz olduğu bilinmektedir. Nitekim ilişkilerde olası kimi önemli sorunların bulunduğu kanun-koyucu tarafından da ifade edilmiştir.⁶

⁶ Bkz. 367, 374 ve 375. madde gerekçeleri. Özellikle 374. madde gerekçesinde olağan yönetim konularının esas sözleşme ve genel kurula bırakılıp bırakılmayacağı, yönetim kurulu kararlarının genel kurul onayına bağlanması veya onaya sunulması öğretisi ve yargıya

Ayrıntıya girmeksizin organlar arası ilişkileri temel başlıklarda sıralamak veya özetlemek gerekirse;

- Münhasır görev ve yetkilerin diğer organlara devri veya diğer organlar tarafından kullanımı mümkün değildir.
- Diğer görev ve yetkiler ilgili organa özgü olmadıkça ve kanunda aksi-ne hüküm olmadıkça esas sözleşme hükmüyle aktarılabilir.
- Genel kurula özgü olmayan veya açıkça genel kurula bırakılmayan görev ve yetkilerin yönetim kurulu tarafından kullanılması mümkündür.
- Genel kurul, yönetim kuruluna talimat veremez.
- Yönetim kurulunun vazgeçilemez ve devredilemez görev ve yetkilerinin genel kurul tarafından kullanılması veya bunların genel kurula devri mümkün değildir.
- Yönetim kurulu kararlarının genel kurul onayına sunulmasını öngören esas sözleşme hükümleri geçersizdir. Yönetim kurulunun genel kurdan tavsiye niteliğinde görüş alması ise yasaklanamaz.
- Esas sözleşmeyle organların yetki dağılımına ve ayrıştırmaya aykırı bir şekilde genel kurul yetkilendirilemez.

3. Yönergelerin Düzenlenme Amaçları

TTK zorunlu organların görev ve yetkilerini açık bir şekilde, hatta ayrımlara giderek belirlemiş, bunun ötesinde bazı sınırlara uyulması koşuluyla esas sözleşmede düzenleme yapma imkanını da tanımıştır. Ancak, tüm çalışma usul ve esaslarını, görev ve yetkilerin ayrıntılarını, paylaşım ve ilişkileri hükme bağlamamıştır. Her iki organ temelinde uygulamaya rehberlik yapılması amacıyla bazı iç düzenlemelerle bu boşluğun düzenlenmesi, yönergelerin ihdasında aslî amacı oluşturmaktadır. Her iki organın yapısından kaynaklanan farklılıklar bulunmakla birlikte (yönetim ve temsil gibi), iki yönergenin düzenlenmesinin ayrıntılarını belirlemek ve uygulamadaki tereddütleri gidermek ihtiyacının karşılanması amacıyla yapıldığı söylenebilir.

Esas sözleşmeler zorunlu kapsamlarının dışında da genel olarak ayrıntılara yer vermediğinden, yönergeler bu eksikliği gidermekte, ayrıca organların sağlıklı işlemesi için hızlı ve kolay değiştirilebilme imkanına bağlı olarak sorunları engelleyebilmektedir. Bir açıdan yönergeler, anonim şirketle ilgili

bırakılan sorunlar olarak vurgulanmaktadır.

hükümleri ve esas sözleşmeleri tamamlama ve yorumlama fonksiyonlarını üstlenmektedir.⁷

Öte yandan organlar arası iletişimin veya bilgi akışının sağlanmasında, pay sahiplerinin bilgi edinme dahil çoğu haklarını kullanabilmelerinde ve kamunun gözetim ve denetiminde önemli yararları ve katkıları olacaktır.

Kuşkusuz, yönergelerin şirket özelinde farklı düzenlenme amaçları ve farklı kapsamı olduğu görülebilecektir. Bu nedenle düzenlemelerde iki yönergede farklı olmak üzere asgari kapsama ve şekle yer verilmektedir. Bununla birlikte yönergelerde bunlar dışında istenen diğer hususlara yer verilmesine de hukuki bir engel yoktur.

4. Yönergeler ve Emredici Hükümler İlkesi

Sözleşme özgürlüğünün bir uzantısı olarak, anonim şirketlerde esas sözleşme hükümlerinde de kurucular ve pay sahiplerinin emredici olarak düzenlenmeyen hususlarda serbestçe davranabilmeleri ana kuraldır. Bununla birlikte yabancı hukuklardaki gelişmelere paralel olarak anonim ve limited şirketlere özgü olmak üzere TTK'da “Emredici Hükümler” ilkesi ayrıca düzenlenmiş bulunmaktadır. Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu'nun (APOK md.23/5) kaynaklık ettiği md.340 hükmü sermaye şirketlerindeki düzenleme özgürlüğünü önemli derecede sınırlamıştır.⁸

340. madde hükmüne göre; esas sözleşme, anonim şirketlere ilişkin hükümlerden ancak kanunda buna açıkça izin verilmişse sapabilir. Dolayısıyla esas sözleşmede yapılabilecek düzenlemeler, “kanunda buna açıkça izin verilmiş olma” koşuluna bağlanmıştır. Bu denli geniş bir sınırlama sonucunda bundan böyle anonim şirketlerde “sözleşme özgürlüğü ilkesi” yerine “emredici hükümler ilkesi”nin geçerli olacağını ifade etmek yanlış olmayacaktır.⁹

Türk öğretisinde gerek birinci gerekse ikinci cümlesi itibariyle çok tartışılan ve eleştirilen¹⁰ bu hükmün esas sözleşmeler ile birlikte alt ve iç bir dü-

⁷ Karasu, R.: Anonim Şirketlerde Emredici Hükümler İlkesi, 2. Bası, Ankara 2015, s. 208; aynı yönde Doğan, s. 126.

⁸ Alman Hukukunda ilkeye ilişkin olarak limited şirketler ile fark için bkz. *Baumbach/Hueck: GmbH-Gesetz*, 20. Aufl., München, 2013, § 45, Nr. 6 vd.

⁹ Karasu, s.45.

¹⁰ Bu tartışmalar için bkz. *Moroğlu, E.*: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Yürürlük ve Uygulama Kanunu Tasarısı Taslağı Değerlendirme ve Öneriler, 6. Bası, İstanbul, s. 129 vd.; *Şehirali Çelik (Kırca/ Manavgat)*, s. 158 vd.; *Karasu*, s.48 vd.; *Pulaşlı, C.I*, Nr. 50, vd., s. 740; *Kendigelen, A.*: Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, 2.

zenleme olan yönergelerle ilişkisine ve bağlayıcılığına da değinilmesi gerekir.

Her şeyden önce vurgulamak gerekir ki, genel kurul ve yönetim kurulu iç yönetmeliklerini düzenleme yetkisi münhasıran bu organlara bırakılmış olup, esas sözleşmeyle farklı bir düzenleme yapılarak bu organlardan birinin yetkisi diğer organa bırakılamaz. İlgili organlar da düzenleme yetkilerini kullanırken kuşkusuz emredici hükümlere uyacaklar, dolayısıyla aykırı bir düzenleme yapamayacaklardır. TTK 340. madde hükmü gereği artık anonim şirket hükümleri- aksine hüküm olmadıkça- büyük çoğunlukla emredici nitelikte olduğundan, bu bağlamda yönergeler ilişkisinden iki sonuç çıkarılabilir:

Birincisi, yönergelerin düzenlenmesini öngören md.367, md. 371/7 ve md.419 (limitedlere ilişkin md.616 ve md.629/3) hükümlerinin emredici nitelikte olduğu ve yönergelerin düzenlenmesinden feragat edilemeyeceği; ikincisi ise, yönergelerin kapsamının emredici hükümlere aykırı olamayacağıdır.¹¹

Esas sözleşmeyle 340. madde hükmü bağlantısında ayrıca yönergelere ilişkin olarak esas sözleşmeye aykırı olamama hususu da gözden uzak tutulmamalıdır. Kaldı ki, şirket içi düzenleme hiyerarşisinden hareketle de bu sonuca ulaşılabilecektir.

5. Yönergeler ve Esas Sözleşme İlişkisi

Yukarıda da işaret ettiğimiz üzere şirketin bir tür “anayasası” niteliğinde olan esas sözleşmeler – ki zorunlu kapsamı TTK md. 339 hükmünde yer almaktadır-, organları ve organların kararları kadar, iç düzenlemeleri de bağlayacaktır. Bu itibarla, her iki yönerge düzenlenirken esas sözleşme hükümlerine aykırı davranılamaz. Yönergeler organların işleyişine ve iletişimde esas sözleşme hükümlerine açıklık ve yorum getirmek üzere hazırlandığından, düzenlemelerde esas sözleşmeleri aşan kurallara yer verilemeyecektir. Nitekim, TTK md. 419/2 gereği Bakanlık tarafından çıkarılan Yönetmelikte¹², yöner-

Bası, s. 228 vd.; Eminoğlu, C./ Altıntaş, B.D.: “Türk Ticaret Kanunu’nun 340. maddesi: Sermaye Şirketleri Hukukunda Sözleşme Özgürlüğünün Sonu mu?”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IX, Sa. 2, s. 9 vd.

¹¹ Aynı yönde *Karasu*, s. 208. “TTK 419. maddenin 2.fıkrası emredici niteliktedir.” Çamoğlu, E.: “Anonim Ortaklık Genel Kurulu İç Yönergesi Hakkında Düşünceler (İç Yönerge)”, *Yaklaşım Dergisi* 2013, Yıl: 26, Sa. 247, s. 246 vd. Yönetim kurulu yönergesinin ihtiyari nitelikte olduğu görüşü için *Çamoğlu (Poroy/ Tekinalp)*, C. I, Nr. 687b, s. 498. Fakat karışl. Nr. 536, s. 346.

¹² “Anonim Şirketin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda

gelerin asgari kapsamı belirlenmiş (md.41) ve Ek/5'te "İç Yönerge Örneği"nin 4. maddesinde de uyulacak hükümler arasında "esas sözleşmenin genel kurula ilişkin hükümleri"ne yer verilmiştir.

Yönetim kurulu ve genel kurul yönergelerinin, kanunların yanı sıra esas sözleşme hükümlerine de aykırı olamayacağı konusunda Türk ve İsviçre öğretisinde görüş birliği bulunmaktadır.¹³

Kanuna aykırılıkta olduğu gibi, yönergelerin esas sözleşmeye aykırı olması halinde de geçersizlik yaptırımını söz konusu olacaktır. Öte yandan yönerge türüne göre ilgili organ kararlarının iptalinin veya butlanının ileri sürülebilmesi de mümkündür.

Esas sözleşme ve yönerge ilişkisinde değinilmesi gerekli bir diğer husus, organların yönergeleri düzenleme yükümlülüklerinin esas sözleşme ile kaldırılmayacağıdır. Gerçekten yönetim kurulu ve genel kurula kendi çalışma usul ve esaslarıyla, gerektiğinde yetki devrini içerecek yönergelerin düzenlemeleri bu organlara münhasır yetki olarak tanındığı için, esas sözleşme ve emredici nitelikte münhasır yetki hükümlerine aykırı hükümler öngöremez. Düzenleme yetkisi, yönetim kurulu yöngesinde md.367 hükmü ile açıkça yönetim kuruluna tanınmışken, genel kurul yöngesinin hazırlanması yönetim kuruluna, onaylama yetkisi ise genel kurula bırakılmıştır.¹⁴

6. Yönergeler ve Komite İlişkileri

TTK 366. madde hükmü gereğince yönetim kurulu komiteler ve komisyonlar kurulabilecektir. Amaç, bazı ihtiyaç duyulan konularda raporların hazırlanması, kararların uygulanmasının sağlanması ve iç denetimin gerçekleştirilmesidir. Komite ve komisyonların görev dağılımı bakımından iki grupta sınıflandırılması veya ele alınması mümkündür. İlki, yönetim kurulu üyeleri açısından oluşturulan komite ve komisyonlardır ki, bunlar belli ölçüde karar verme yetkisiyle donatılırlar ve yetki devrine ilişkin hükümlere tabi olurlar.

Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik" R.G. 28.11.2012, 28481.

¹³ *Pulaşlı*, C. II, Nr. 85 ve 87, s. 1181; *Karasu*, s. 207-208; *Doğan* s. 46 ve 135; *Bahtiyar*, M.: Anonim Ortaklık Ana Sözleşmesi, İstanbul, 2001, s. 53.

İsviçre Hukuku için bkz. *Forstmoser*, P.: Organisation und Organisationsreglement der Aktiengesellschaft, Zürich, 2011, s. 292 vd.; *Böckli*, §13, Nr.521, s. 1752; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel*, §11, Nr. 25, s. 119 vd.; *Kummer*, A.: Organisationsreglement in der Aktiengesellschaft, Entscheidendes Instrument für die "Best Practice", Der Schweizer Treuhänder, 2006, Sa. 12, s. 916.

¹⁴ Karşl. md. 367 Gerekeçesi.

Diğerlerinde ise ihtiyaca göre danışmanlık, hazırlık ve bazı işlerin yerine getirilmesi amacı söz konusudur ve bunlar her zaman kurulabilir ve kaldırılabilir. Bunların özel kuralları yoktur.¹⁵

Bazı şirket grupları için kimi komitelerin kurulması zorunlu kılınmıştır. Bunlar içinde önemli bir yeri bulunan Risk Komitesine değinmek gerekir: Payları borsada işlem gören halka açık anonim şirketler için zorunlu, diğer şirketlerde ise denetçinin talep etmesi halinde kurulması gerekli bu komitenin asli görevi; şirketin varlığını, devamını ve gelişmesini tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, gerekli önlemlerin alınması ve riskin yönetilmesidir (TTK md.378). Komite bir uzmanlar grubunu aramaktadır.¹⁶

Diğer zorunlu komitelere 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nda (Denetim Komiteleri, md.24) ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde rastlamak mümkündür.¹⁷

Komitelerin organ statüsü tartışılmakla birlikte, komiteler ağırlıklı olarak organ sayılmamaktadır. Dolayısıyla organlara ilişkin yönetim ve temsil devri kurallarının bunlarda uygulanmaması gerekir. Gerek TTK'da gerek yönergelerle ilgili ikincil düzenlemelerde komitelere ilişkin bağlantı hükümleri yer almaktadır. Yönetim kurulu iç yönergelerinin kapsamı zaten TTK'da belirlenmiştir. Bir başka ifadeyle, yetki devrine ilişkin hükümlerde komitelerin yetkilendirilmesine açıkça değinilmemektedir. Yetki devrinin şekli bir ön koşulu olan yönergelerde komitelere yer verilip verilemeyeceği tartışmalıdır. Öncelikle belirtilmelidir ki, yönergelerin komiteleri de düzenlemeleri konusunda yasal bir engel bulunmamaktadır. Yönergelerin asgari kapsamını düzenleyen 367.madde kapsamı geniş tutarak açık kapı bırakmaktadır. Uygulama ve örnek yönergelerde ise komite ve komisyonlara yönelik hükümler yer almaktadır.¹⁸

¹⁵ Akdağ, s. 132.

¹⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Aytaç, Z.: "Borsa Şirketleri ve Riskin Erken Saptanması Komitesi", Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü 60. Yıl Armağanı, Ankara, 2015, s. 45 vd.

¹⁷ Bkz. Kurumsal Yönetim Tebliği (R.G. 03.01.2014, Sa.28871) md. 4.5.1. Öngörülen komiteler: Denetimden Sorumlu Komite, Riskin Erken Saptanması Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi, Aday Gösterme Komitesi, Ücret Komitesi. Bankalarla ilgili olarak ayrıca, 28.06.2012 tarihli ve 28337 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik".

¹⁸ Forstmoser, s. 345; karşı. Doğan, s. 235 ve Akdağ, s. 86, 127, Pulaşlı, C. II, Nr. 104, s. 1186; eski TTK dönemine ilişkin olarak Bahtiyar, s. 53.

Genel kurula ilişkin iç yönergede ise, kanunda kapsamına ayrıntılı yer verilmemekle birlikte, asgari unsurların Bakanlıkça belirlenmesi öngörölmüş ve 2012 yılında çıkarılan yönetmelikte ise md.40-43 arasında asgari kapsam hükme bağlanarak Ek/5'te bir iç yönerge örneği yayımlanmıştır. Genel kurul yönergesi, tümüyle bu organa yönelik olduğundan kapsamında komite ve komisyonlara yer verilmemesi çok doğal olup, düzenlemede de bunlara ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır.

II. YÖNETİM KURULU YÖNERGESİ

1. Amacı ve Gerekliliği

Esas sözleşmeler şirketin temel ve asgari unsurlarını gösteren kısa zorunlu belgeler olup ayrıntı içermezler. Dolayısıyla anonim şirketin zorunlu organlarının görev ve yetkileri, işleyişleri, bilgi akışları vb. nedenlerle iç düzenlemelere veya yönergelere ihtiyaç vardır. Yönetim organı bakımından bu ihtiyaç önceliklidir. Alman, İsviçre Hukuklarında olduğu gibi, Türk Hukukunda da uygulanmaya rehber olması ve yönetim organının çalışma usul ve esaslarının belirlenmesi için md. 367 hükmünde bir iç yönerge düzenlemesi yapılmıştır.

Yönetim kurulu yönergesinin öngörölmesinin temel gerekçesi, yönetim ve temsilin (?) devrinde ön koşul olarak kabul edilmesidir. Gerçekten 367. madde hükmü yönetimin devrini iç yönerge düzenlenmesine bağlamaktadır. Yönergeler esas sözleşmeye göre ikincil bir iç düzenleme olup, ayrıntıları gösterir. Ancak, esas sözleşmede buna imkan veren bir hükümlle düzenlenebileceklerdir.

O halde yönetim kurulu yönergelerinin işleyiş, görev ve yetki açıklaması vb. amaçların düzenlenmesi yanında, yetki devrinin yapılabilmesine imkan tanınması da yer alır. Elbette somut olarak şirket bazında yönergelerin düzenleme amaçları farklılık gösterebilecektir.

2. Türk Ticaret Kanunu'nda Düzenlenişi

TTK md. 367 hükmü iç yönergeye, yönetimin devri dolayısıyla yer vermiş ve yönergenin yanı sıra esas sözleşmeye hüküm konulması şartını getirmiştir. Temsil yetkisinin düzenlendiği 371. madde hükmünde temsil yetkisinin devri nedeniyle genel olarak iç yönergeye yer verilmekle birlikte, 6552 Sayılı Kanun ile 2014 yılında maddeye eklenen 7. fıkrada sınırlı yetkiyle atacak yönetim kurulu üyeleri ve tacir yardımcılarının atanmasında yönerge öngörölmüş ve hatta yönergenin ticaret siciline tescil ve ilanını da şart koşulmuştur.

Türk Hukuku öğretisinde yönetim yetkisinin devrinin, temsil yetkisinin devrini içermeyeceği; bunun için ayrı bir devir kararının alınması gereği kabul görmüştür.¹⁹ Dolayısıyla md.370 düzenlemesine dayalı olarak temsil yetkisi de devredilmek isteniyorsa, bu husus ayrıca esas sözleşmede düzenlenmeli ve ayrı bir karar alınmalıdır. Ayrı bir yönetim kurulu kararı ve esas sözleşme hükmü dışında, ayrıca iç yönerge veya yönergede düzenlemeye ihtiyaç olup olmadığı ise tartışılan bir sorundur. TTK md.371/7 hükmü temsil yetkisinin kısmen devrini içerdiğinden, bu konuda yönerge öngörülmesi genel sorunu cevaplandırmaz. Sadece kısmen ve belirli kişilere temsil yetkisinin devrini yönergeye bağlar. Öğretide yönetimin devri kararının alınıp alınmaması konusunda olduğu gibi, genel olarak temsil yetkisinin devrinde de yönerge hükmüne gerek olup olmadığı hususu da tartışmalıdır.²⁰

Kaynak IBK'nın 718. maddesinin 1. fıkrası hükmünde temsil yetkisinin devri bakımından da esas sözleşmede devre yer verilmesi ve ayrıca yönerge düzenlenmesi öngörülmüştür.²¹ TTK'da açık bir hükmün bulunmaması ve temsile ilişkin kimi dolaylı hükümler gerekçe gösterilerek yönerge muafiyeti görüşü desteklenmemelidir. Gerek yönetim kurulunun münhasır yetkisi gerek temsilin yönetimden daha az önemde olmaması esas sözleşmede ve yönergede düzenleme yapılmamasını gerektirmez. Öte yandan uygulamayı yönlendirme, bilgilendirme ve kimi sorunların yaşanmaması için genel kurul yönergesinden farklı düşünülmeli ve temsilde yönerge önemslenmelidir. Dolayısıyla temsil yetkisinin devrinde de, yönetimin devri için TTK'da aranan şartlar aranmalı ve esas sözleşmede hüküm bulunmasının yanı sıra iç yönerge hazırlanması şart koşulmalıdır. Kuşkusuz en ideal olanı, 367, 375 ve 319. maddeler arasında uyum sağlanarak TTK'da açık bir hükme yer verilmesidir.²²

¹⁹ *Kırca (Şehirli Çelik/ Manavgat)*, s. 600; *Kendigelen*, s. 261-262; *Akdağ*, s. 108-109; Çamoğlu (Poroy/ Tekinalp), C. I, Nr. 540, s. 349; *Cenkci*, E.: Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulunun Temsil Yetkisinin Devri, Ankara, 2018, s. 55; farklı görüşte *Pulaşlı*, C. I, Nr. 168 vd., s. 1360 vd. TTK 367. madde gerekçesinde açıkça; “Devir, kural olarak temsil yetkisinin devrini içermez. Bunun için temsil yetkisinin 370inci maddeye göre ayrıca veya aynı işlemde açıkça belirtilmek suretiyle devri gerekir.” ifadesi yer almaktadır.

²⁰ *Kırca (Şehirli Çelik/ Manavgat)*, s. 528 ve s. 627 vd.; *Pulaşlı*, C. II, Nr. 180 vd., s. 1365; fakat karşı. s. 435; *Akdağ*, s. 106; *Tekinalp*, Ü.: Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku (Yeni Hukuk), 3. Bası, İstanbul, 2013, Nr. 12-75, s. 223; *Bahtiyar*, s. 226; *Cenkci*, s. 52 vd.

²¹ Bu konuda bkz. *Forstmoser*, s. 306 vd.; *Böckli*, §13 Nr. 521, s. 1752.

²² İç yönerge, Bankalarda kredi komitesinin bulunması (Bankacılık K. md. 51/ 1 ve 2) ve kredi açma yetkilerinin devri nedeniyle ve TTK md.367 şartlarına gerek olup olmaması

3. Yönerge Koşulları

A. Esas Sözleşmede Hüküm Bulunması

Yönetim kurulu yönergesi bakımından TTK md. 367 hükmünde getirilen ilk koşul, esas sözleşmeye yetki devri ve yönerge konusunda açık bir hüküm konulmasıdır.²³ Dolayısıyla esas sözleşmede düzenleme yapılmaksızın yönetim kurulu tarafından, genel kurul kararına dayanarak veya genel kurul kararı olmadan yönerge düzenlenemez. Öte yandan esas sözleşmede yetki devrinin ve yönergenin düzenlenmiş olması, bunların mutlaka yerine getirileceği anlamına da gelmez. Aşağıda da değinileceği üzere, yönerge düzenlenmesi yönetim kurulunun münhasır yetkilerindedir ve takdir yetkisi bu kuruldadır. Yetki devrini ve yönerge düzenlemesini yapıp yapmamakta kurul serbesttir.

Devre izin verecek ve yönerge düzenlenmesini sağlayan esas sözleşme hükmü kuruluşta doğrudan düzenlenebileceği gibi, sonradan esas sözleşme değişikliği yapılarak da gerçekleştirilebilir.

Yönerge düzenlenmesi yönetim ve temsilin devri dışında iç işleyişle ilgili diğer konularda düzenlenecek olursa, TTK'nın açık hükmü karşısında esas sözleşmede buna imkan veren bir hükme ihtiyaç yoktur. Kanunun yönerge düzenlemesini emredici olarak öngördüğü husus, yönetimin ve ayrıca -dolaylı olarak ve md. 371/7'de düzenlenen sınırlı yetkili temsilci atanması nedenleriyle- temsilin devridir. Özetle esas sözleşme hükmü, yönetim- temsil devrinin ve yönerge düzenlenebilmesinin ön şartıdır.

B. Yönergenin Hazırlanması

a. Yetki

Yetkiyi devretme ve yönerge hazırlama yetkisi münhasıran yönetim kuruluna aittir. Eski TTK döneminde yer alan ve genel kurulun yetki devri yapabilmesine de imkan tanıyan md.319/2 hükmü yeni TTK'da yoktur. Dolayısıyla yönergenin düzenlenmesinde de tek yetkili organ yönetim kurulu- dur. Yönetim kuruluna tanınan bu yetki, md.375/1.e hükmüne dayanılarak, devredilemez bir yetki sayılmalıdır.

ve TTK md. 553/2 hükmü yönünden de tartışılmış ve iç yönergeye gerek olmadığı görüşü ileri sürülmüştür (*Kırca/Şehirali Çelik/Manavgat* s. 622 vd.). Usul ekonomisi ve Bankacılık Kanunu hükümlerinin amaçsal yorumu itibarıyla bu görüş savunulabilirse de, yükümlülük ve hükümlerden muafiyet söz konusu olduğu için, açık bir hükme yer verilmesi daha uygun olacaktır.

²³ IBK md. 716/b.1 ve AktG md. 77 hükümlerinde de esas sözleşmede düzenlenmesi koşul olarak öngörülmüştür. Ayrıca bkz. *Böckli*, §13, Nr. 521, s. 1752; *Forstmoser/ Meier/ Hayoz*, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Auflage, 2012, Nr. 436, s. 540.

TTK md.367 hükmü emredici nitelikte bir hüküm olup, md.340 hükmü nedeniyle aksine bir düzenleme yapılması zaten mümkün değildir. Esas sözleşmede devre ve yönergeye ilişkin hüküm bulunması, yetkinin genel kurul tarafından da kullanılabilceği anlamına gelmez. Bu sonuca TTK md.375/1.d hükmüne dayanılarak varılması da mümkündür. Öte yandan, yetki devri ve yönergenin kabulünün genel kurulun onayına bağlanması bir aykırılık oluşturur. Yetki devrine ilişkin aykırılıkları içeren genel kurul kararları TTK md. 445 ve 447 hükümleri gereğince sakatlık yaptırımıyla karşılaşır.²⁴

b. Yönetim Kurulu Kararı

TTK md.367 hükmü yönetim kurulu kararını da gerekli kılmaktadır. Karar hem yönetim ve temsilin devri için hem yönerge için zorunludur. Madde metninde “... düzenleyeceği bir iç yönergeye göre” ifadesi yer almaktadır. Yönetim kurulunun bu karar yetkisi münhasır olup başka bir organa, kurula veya kişilere devredilemez. Yetki yönetim kurulunda olduğuna göre karar da yine bu kurul tarafından alınacaktır. Karar TTK md.390 hükmünde öngörülen yerter sayılara uygun alınmalıdır. Fakat 367. madde gerekçesinde; “Fıkra örgüt yönetmeliğinin kimin tarafından karara bağlanacağına ilişkin bir açıklığı içermemektedir. Bu yönetmeliği genel kurul veya yönetim kurulu onaylayabilir. Bu onay hiçbir organ açısından o organa özgülenmiş ve devredilemeyecek bir yetki taşımaz.” ifadeleri yer almıştır. Gerekçenin devamında “Kaynak İsviçre Hukukunda bu yetkiyi çoğu kez yönetim kurulu kullanmaktadır.” açıklaması da yapılmasına karşın, bu hukuk öğretisindeki görüşlerden esinlenilerek genel kurul onayına yer verildiği anlaşılmaktadır. Gerekçedeki görüş, TTK’nın diğer hükümlerine, özellikle md. 375 hükmüne, uygun düşmez. Öğretide de büyük çoğunlukla genel kurul onayı reddedilerek tek yetkili organın yönetim kurulu olduğu kabul edilmektedir.²⁵

²⁴ *Kırca (Şehirali Çelik/ Manavgat)*, s. 602-603; *Doğan*, s. 122 vd.; *Pulaşlı*, C. II, Nr. 98, s. 1183; *Kendigelen*, s. 258; *Tekinalp*, Yeni Hukuk, Nr. 12-52, 53, s. 214; *Akdağ*, SD. 84-85. İsviçre Hukuku için karşı. *Böckli*, §13, Nr. 525, s. 1753; *Forstmoser/ Meier/ Hayoz*, §16, Nr.436 vd., s. 540.

²⁵ *Tekinalp*, Yeni Hukuk, Nr. 12-53, s. 214-215; *Kırca (Şehirali Çelik/ Manavgat)*, s. 602; *Doğan*, s. 130; *Pulaşlı*, C. II, Nr. 98, s. 1183; *Akdağ*, s. 85; *Altay*, A.: Anonim Ortaklıkta Yönetim Yetkilerinin Devrinin Sorumluluğa Etkileri, İstanbul, 2012, s. 174 vd.; farklı görüşte Helvacı, M.: “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu (Organı) Konusunda Getirdiği Yenilikler”, Avrupa Birliği Perspektifinden Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Sermaye Piyasasına Etkileri, Uluslararası Konferans, Ankara, 2010, s. 196.

C. Yönergenin Tescili

Yönetim kurulu yönergesinde tescili, genel kurul yönergesinden farklı olarak kısmen uygulanması gereken bir koşul olarak ele almak gerekir. Çünkü esasen TTK md. 367 düzenlemesinde tescil yer almamaktadır ve yönergenin tescile tabi tutulmadığı hususu madde gerekçesinde de açıkça vurgulanmaktadır: Gerekçeye göre, “Örgütlenme yönetmeliğinin tescil ve ilanı gerekli değildir.” Kanun 367. madde hükmünde, yönergenin herkese açık, herkesçe bilinebilir olması yerine bilgilendirmeyi tercih etmiş, pay sahipleri veya menfaat sahiplerinin bilgi almalarına imkan sağlayarak bilgilendirmelerini öngörmüştür. Tescil edilmiş olması halinde yönerge üçüncü²⁶ kişilere karşı ileri sürülemez ve TTK md.36 kapsamında ticaret sicilinin olumlu etkisi işlemez.²⁷

Aslında sicile tescil yerine bilgilendirmenin tercih edilmesi yerinde olmuştur. Çünkü yönerge ağırlıklı olarak iç işlemlere yöneliktir. Temsil yetkisinin kullanılması ve devrinde zaten gerekli tesciller öngörülmüştür. Md. 371/7 hükmünde öngörülen tescil ve ilan ise sınırlı bir devir yapılmasına ve bununla ilgili işlemlere yöneliktir.

Her ne kadar TTK md. 367 hükmünde tescil yer almamakta ise de, md.371 hükmüne 12.9.2014 tarihli ve 6552 sayılı Kanun ile eklenen 7. fıkra uyarınca çıkarılacak iç yönerge tescil ve ilana tabi tutulmuştur. Şöyle ki; 7. fıkrada: “Yönetim kurulu temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerini veya şirkete hizmet akdi ile bağlı olanları sınırlı yetkiye sahip ticari vekil veya diğer tacir yardımcılarını olarak atayabilir. Bu şekilde atanacak olanların görev ve yetkileri, 367. maddeye göre hazırlanacak iç yönergede açıkça belirlenir. Bu durumda iç yönergenin tescil ve ibrazı zorunludur. İç yönerge ile ticari vekil ve diğer tacir yardımcılarını atanamaz. Bu fıkra uyarınca yetkilendirilen ticari vekil veya diğer tacir yardımcılarını da ticaret siciline tescil ve ilan edilir.” hükmü getirilmiştir.

TTK 367. madde hükmüyle çelişki yaratan, düzgün kaleme alınmayan, kanunun birçok hükmüne aykırılık ve uyumsuzluk oluşturan, TBK hükmünden ayrılarak ticari vekiller için ticaret siciline tescili öngören bu hüküm yo-

²⁶ İsviçre Hukukunda da tescil yer almamaktadır. Bununla birlikte IBK 716.b hükmünün değişiklik tasarısında tescil öngörülmüş ancak görüşmeler sırasında çıkarılmıştı bkz. *Forstmoser/ Meier- Hayoz/ Nobel*, §11, Nr. 27-28, s. 119; *Böckli*, §13, Nr. 333, s. 1666.

²⁷ *Çamoğlu (Poroy/ Tekinalp)*, C. I, Nr. 536, s. 346; *Tekinalp*, *Yeni Hukuk*, s. 217. Elbette yönergenin tescili ve izin yasağı bulunmamaktadır. Ancak yapılması halinde üçüncü kişilere ileri sürülemeyeceğinden bu alternatif anlamsız kalacaktır.

ğün olarak eleştirilmiştir.²⁸

Yönerge bakımından md. 371/7 hükmünün en önemli düzenlemesi, tescili öngörmesidir. Tescil TTK'nın tescil için sevk ettiği hükümlerin sonuçları ile ters düştüğü kadar, temsil yetkisinin sınırlandırılmasında da yine TBK ve TTK hükümleriyle uyumsuzluk yaratmaktadır. Bu sorunlar atıf yapılan kaynaklarda ayrıntılı ele alınmıştır. Özellikle vurgulanmalıdır ki, yönergeyi aslen düzenleyen hüküm md.367 hükmüdür ve orada tescil öngörülmemiştir. Bir şirkette hem yönetim hem temsil için ayrı ayrı yönerge çıkarılması pratik ve usul ekonomisine aykırı olacağı kadar, zorunlu da kabul edilemez. Zorunlu olan, temsil yetkisinin devri için ayrıca bir karar alınması ve yönergede düzenleme yapılmasıdır. Aynı yönergede temsilin devri de yer alacağına göre, kaçınılmaz olarak kısmi temsil gündeme gelecektir. Dolayısıyla yönetim kurulu yönergesinde bu çözümü kabul etmek ve tescilin sadece sınırlı temsil yetkilerinin devriyle ilgili uygulanabileceğini savunmak uygun olacaktır.²⁹

1. Kapsamı

TTK 367. madde hükmünde, iç yönergenin kapsamı genel bir çerçevede belirlenmiştir. Şöyle ki, yönerge yönetimin devrini, şirketin yönetimini, yönetim için gerekli olan görevleri, tanımları düzenleyecek ve yönetim kademelerinde üst yetkilileri ve bilgi sunacak kişileri gösterecektir. Bunlar en azından zorunlu kapsamı belirten hususlar olarak algılanmalıdır. Dolayısıyla şirket özelinde bu kapsama yönetim ve temsile ilişkin gerekli görülen diğer hususlara yer verilebilir. İhtiyari olarak iç yönergede düzenlenebilecek konuları başlıklar halinde örnekleştirmek gerekirse;

- İş ve görev tanımları
- İş bölümü ve kademeler
- Yönetim kurulunun oluşumu, görev süreleri, üye sayısı, üyelerin yükümlülükleri (özellikle rekabet yasakları), üyeliğin sona ermesi

²⁸ Kırca, İ.: “TTK md.371/7 Hakkında Bir İnceleme: AB’ye Üyelik Yolunda Geri Adım”, BATİDER, C. XXX, Sa. 3, 2014, s. 33 vd.; Pulaşlı, H.: “6552 Sayılı (Torba) Kanunla Türk Ticaret Kanununa Eklenen Yeni Hükümlerin Değerlendirilmesi (Torba Kanun)”, Legal Hukuk Dergisi, C. 12, Sa. 142, 2014, s. 40 vd.; Akdağ, s. 127-128; Yanlı, V./ Okutan Nilsson, G.: “Anonim ve Limited Şirketlerde Sınırlı Yetkili Temsilci Tayini”, BATİDER, C. XXX, Sa. 4, 2014, s. 40 vd.

²⁹ Aynı yönde Pulaşlı, Torba Kanun, s. 46; karşı. Yanlı/ Okutan Nilsson, s. 21; karşı. TTK md. 371/7 gerekçesi (<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/maddedetaylari?psira=102026>).

- Yönetim kurulu toplantıları (çağrı, gündem, toplantı ve karar yetersayıları, tutanaklar, kararların yazımı ve deftere geçirilmesi)
- Komite, kurul ve komisyonlar,
- Yönetim ve temsil sınırlamaları
- Yönetim kurulu üyelerinin mali, bilgi alma ve inceleme hakları
- Ticari vekil veya diğer tacir yardımcılarının atanması
- Yönetim kurulunun görev ve yetkileri
- Raporlamalar³⁰

Şüphesiz daha ayrıntıya inerek kapsama giren örnekleri genişletmek mümkündür. Çünkü kanun, şirket bünyesine ve ihtiyaçlarına uygun bir iç yönerge hazırlanabilmesi için geniş bir yetki tanımıştır. İç yönergeyi şirket yönetiminin bir yol haritası veya rehberi şeklinde nitelendirmek yanlış olmaz.³¹ Elbette iç yönergenin kapsamının açık uçlu ve genel olarak belirlenmesi, şirketlere hareket alanı bırakılması bakımından yerinde olmuştur. Bununla birlikte, yönergenin kanuna aykırılığının ileri sürülmesi ve sorumluluk riskinin bertaraf edilmesi bağlamında “genel kurul yönergesinde olduğu gibi” asgari kapsamın yönetmelikle belirlenmesi uygulamaya yararlı olacaktır.³²

2. Hukuki Niteliği

İç yönerge esas itibarıyla şirketin iç işleyişine ve örgütlenmesine yönelik bir belge olup, pay sahiplerine ve alacaklılara doğrudan bir hak sağlamayan bir şirket iç düzenlemesi veya metnidir. Bu haliyle üçüncü kişilere yönelik bir taahhütname veya belge değildir.³³ Onun içindir ki, genel olarak tescilli öngö-

³⁰ İç Yönerge kapsamı hakkında ayrıntılı bilgi için *Doğan*, s. 136 vd.; *Pulaşlı*, C. I, Nr. 102 vd., s. 1185 vd.; *Kırca (Şehirali Çelik/ Manavgat)*, s. 635 vd.; karşı. IBK md. 716b.2; *Böckli*, §13, Nr. 522, s. 1752; *Forstmoser*, s. 314 vd. Kurumsal Yönetim düzenlemelerine tabi olan şirketlerde de uygulanacak olan iç yönergenin kapsamı zorunlu olarak çok geniş olacaktır. TTK md. 1529, SerPK md. 17 ve Kurumsal Yönetim Tebliği (II.17.1) (R.G.03.01.2014, Sa.28871) Ek 1 md. 4 vd.; ayrıca karşı. md. 4.4.5.

³¹ İsviçre Hukukunda da İBK 716.b.2 hükmünde kapsam genel olarak düzenlenmiş, öğretici görüşleri ve uygulamayla geniş bir kapsam ortaya çıkarılmıştır. *Forstmoser*, s. 314 vd.; *Böckli*, §13, Nr. 522, s. 1752.

³² Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik, 4. Bölüm, md. 41 ve Ek 5 (R.G. 07.08.2012, Sa. 28481).

³³ *Tekinalp*, Yeni Hukuk, s. 217; karşı. *Forstmoser/ Meier-Hayoz/ Nobel*, §11, Nr. 7 vd., s.

rülmemiştir. TTK 367. madde hükmündeki “talep üzerine bilgilendirme” hukuki nitelikte farklı bir yorum yapılmasına yol açmamalıdır. Sadece yönetim ve temsilin devrinde bir “ön koşul” olarak görülmelidir.

Öte yandan “iç düzenleme belgesi” niteliğine bağlı olarak sorumluluk nedeniyle yönergenin kısmen bir hukuki gerekçe veya kanıt olarak kullanılması mümkün olabilmelidir.

3. Bilgilendirme

Kanun iç yönergeyi genelde bir açıklayıcı veya aydınlatıcı belge olarak öngörmemiştir. Bununla birlikte, tescil ve ilanının yerine sınırlı biçimde ve ayırım yapılarak bir bilgilendirmenin düzenlendiği söylenebilir.

Tescilin ve doğuracağı olumlu etkinin sakıncaları ile sırların açıklanması riski düşünülerek talepte bulunma koşulu altında yazılı bir bilgilendirme tercih edilmiştir.

367.madde hükmüne göre, yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları iç yönerge hakkında yazılı olarak bilgilendirecektir. Görüldüğü gibi düzenleme pay sahipleriyle alacaklıların arasında bir fark yaratmıştır. Pay sahiplerinin bilgi almasında “korunmaya değer menfaat” bulunduğu varsayılırken, alacaklıların korunmaya değer menfaatlerini kanıtlamaları şart koşulmuştur.³⁴ Dolayısıyla alacaklıların bilgi edinmesinde somut bir menfaatin varlığı aranmaktadır.³⁵

118; *Pulaşlı*, C. II, Nr. 87-90, s. 1181; *Kummer*, s. 916; *Watter*, R./ *Pellanda*, K.R.: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, md. 716b, Nr. 25-26.

³⁴ “Paysahiplerinin bu hususta “korunmaya değer menfaat”leri bulunduğuna ilişkin güçlü bir karine vardır. Alacaklılarda böyle bir karine mevcut değildir. Bu sebeple, yönetim örgütü hakkında paysahipleri bilgilendirilmelidir. Alacaklılar ise korunmaya değer menfaatleri bulunduğunu ikna edici bir şekilde ortaya koyarlarsa bilgilendirilirler. Menfaatin, istenen konu ve olgu ile ilgisi de göz önüne alınmalıdır. Sorumluluk davalarında ve iflâsta paysahipleri ile alacaklıların menfaati somutlaşır. Bilgi verme yükümü yönetmeliğin bir kopyasının verilmesini zorunlu kılmaz.” (TTK md. 367 gerekçesi)

³⁵ Kaynak İBK 716.b.2 farklı bir hüküm öngörmektedir. “Menfaatın ortaya konulması” koşulu, alacaklılar kadar pay sahipleri için de aranmıştır. Bu konudaki öğreti görüşleri için bkz. *Forstmoser*, s. 395 vd.; *Böckli*, §13, Nr. 334, s. 1666; *Watter/ Pellanda*, md. 716b, Nr.28.

Pay sahipleri bu hakları koşulsuz kullanabilmekle birlikte, herhalde TMK md.2 çerçevesinde hakkın kötüye kullanılması yasağı kullanımında göz önüne alınacaktır.³⁶

Talebin şekli konusunda kanunda ve gerekçesinde bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak yazılı bilgilendirme öngörüldüğüne göre, talebin de yazılı olarak yapılması uygun olur. Hükmün sözü dikkate alındığında bilgilendirme “Yönerge” ve içeriği hakkında olacaktır.³⁷

367. maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere, haklı sebeplerin bulunması halinde bilgi talebinin reddi mümkün olmalıdır. Fakat haksız ve gerekçesiz talebin reddedilmesi ve yanlış bilgi verilmesi hallerinde, tazminat davası açılabilir.³⁸

4. Şirketler Topluluğunda Özellikler

İç yönerge, esas itibarıyla münferit bir ortaklık olarak bağımsız anonim şirketler için düşünülmüş ve düzenlenmiş bir iç yapılanma ve işleyiş belgesidir. Dolayısıyla yönergeler hukuken bağımsız şirketler ve teşebbüslerin birlikteliğinde de her bir grup aktörü için uygulanacak metinlerdir. Topluluk veya grup için, yönergelerle tam örtüşmemekle birlikte, “Bağlılık Raporları” öngörülmüş olup bir ölçüde bu raporların içeriği yönergelerde düzenlenmesi gerekli hususları karşılayacak niteliktedir.

İç yönergeler yapısı bağımsız bir şirketin kendi yapılanması için düşünülmüş olup, toplulukta bağlı ve hakim ortaklıklara uygulanacak nitelikte değildir. Elbette grup veya topluluk şirketlerinin birbirleriyle ilişkilerinde, yetki kurallarında, organların oluşturulmasında, haklar ve yükümlülüklerde yönerge benzeri bir belge düşünülebilir. Ne var ki böyle bir belgenin kapsamının belirlenmesinde, uygulanmasında ve sorumluluklarda sorunlar yaşanabilir. Bu nedenle, bağlı ve hakim şirketlerin ve teşebbüslerin yönerge ihtiyacına bağlı ilişkilerinin düzenlenmesinde uygulanabilir “tek bir model” yönerge düzenlenmesi güçtür.

Öte yandan TTK md.199 ve APOK md.392 hükümlerinde öngörülen bağlı ve hakim şirket raporları, kısmen yönerge ihtiyacını karşılayacak belgeler olarak algılanabilir. Ayrıca her bir şirkette zorunlu olan iç yönergelerin kapsamı grup ilişkisini de kapsayacak şekilde düzenlenebileceği gibi,

³⁶ Kırca (Şehirali Çelik/ Manavgat), s. 608.

³⁷ Karşl. Kırca (Şehirali Çelik/ Manavgat), s. 609.

³⁸ Tekinalp, Yeni Hukuk, s. 217.

bağlılık raporları iç yönergenin zorunlu kapsamı oranında genişletilerek uygulanabilir. Sonuç itibariyle, şirketler topluluğunda iç yönerge ihtiyaçlar doğrultusunda bu alternatiflerden herhangi birisiyle uygulamaya sokulabilir. Bağlılık raporlarının iç yönergeyi kapsar biçimde düzenlenebilmesi için herhalde md.199 hükümlerinde değişikliğe gidilmesi kaçınılmaz olacaktır. Diğer alternatif olan her bir şirketin yönerge kapsamının genişletilmesinde ise md.367 hükmünde değişikliğe gerek yoktur. Zaten yönergeye ilişkin ikincil düzenleme de bulunmamaktadır.

Alternatiflerin uygulanmasında kuşkusuz topluluk hükümleri, yetki kullanımının ve hakimiyetin sonuçları, tek elden yönetim, sorumluluk ve yönetim kurullarının statüsü dikkate alınacaktır.³⁹

III. GENEL KURUL YÖNERGESİ

1. Amacı ve Gerekliliği

APOK md.129/1 hükmünün kaynaklık ettiği TTK md.419/2 düzenlemesiyle genel kurul iç yönergesi mevzuatımıza sokulmuş ve Bakanlığın 28.11.2012 tarihli yönetmeliğiyle de hazırlanışı ve asgari kapsamı ayrıntılara kavuşturulmuştur. Alman Hukukundaki düzenlemeden biraz farklılaştırılan 419. madde hükmünde güdülen asıl amaç, genel kurulun çalışma usul ve esaslarının belirlenmesidir.⁴⁰

Bu yönergede de temel amaç, zorunlu bir organ olan genel kurulun toplantılarında belirli ve yeknesak kurallar çerçevesinde hareket edilmesini sağlamak, eksik bir işlem bırakmamak, alınan kararların usulüne uygun yapılmasını gerçekleştirmektir. Öte yandan yönerge ile Bakanlık Yönetmeliği'nin 32. madde hükmü çerçevesinde Bakanlık Temsilcisinin katılımının öngörülmediği şirket genel kurul toplantılarında olası aykırılıkların ve eksikliklerin önlenmesi düşünülmüş olabilir.⁴¹

³⁹ İsviçre Hukukundaki görüşler için bkz. *Forstmoser/Meier/Hayoz*, § 24, Nr. 45 vd., s. 749 vd.; Alman Konzern hukukunda öngörülen bağlılık veya hakimiyet raporlarına ilişkin yorumlar için bkz. *Emmerich, V./ Habersack M.*: Konzernrecht, 10.Auflage, München, 2013, s. 502 vd.

⁴⁰ APOK 129/1 hükmünde iç yönerge zorunlu değil, ihtiyari olarak öngörülmüş, ayrıca tescil ve ilana tabi tutulmamıştır. İBK düzenlemelerinde ise genel kurul iç yönergesi yer almamaktadır.

⁴¹ *Çamoğlu, İç Yönerge*, s. 247; Nacar, E.: “Yeni TTK’ya Göre Anonim Şirketlerde Düzenlenmesi Zorunlu Genel Kurul Yönergesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 20, Sa. 233, Mayıs 2012, s. 269.

TTK 419. madde gerekçesinde ayrıntılara yer verilmeksizin sadece ikinci fıkranın yeni olduğu ve 407. maddenin üçüncü fıkrası dolayısıyla ülkemiz için de yararlı olacağı ifade edilmiştir.

Genel kurul yönergesinin zorunlu olarak düzenlenme gerekliliği tartışmaya açıktır: Şöyle ki; Bakanlık Yönetmeliği'nin yaklaşık otuz maddesi (md.5-32) zaten genel kurulun toplantılarına ve çalışma esaslarına ayrılmıştır. Bu düzenlemelerin tamamına yakını aynı zamanda iç yönergenin asgari kapsamında yer almak zorundadır (Yönetmelik md.41). Dolayısıyla aynı konuların tekraren ayrı bir belgeye bağlanmasını zorunlu kılmak gerekli olmadığı kadar, ek bir yüküdür ve yönetim organına ve hatta genel kurula ek bir iş getirmektedir.⁴²

Gerekliliği sorgulanan bir iç yönergenin zorunlu kılınmasının ötesinde, tescil ve ilanın da öngörülmesi ayrıca ek masrafların doğmasına neden olmaktadır. Yönergenin belki tek yararı, şirketler özelinde farklılıkların düzenlenmesi imkanını sağlamaktır. Ancak TTK md.340 hükmü ve emredicilik ilkesi nedeniyle zaten bunların sayısı çok az ve kapsamı dar olacaktır ki, bu farklılıkları 419. madde hükmü sınırları içinde yönetmelikte alternatifli düzenlemeyle uygulamak mümkün olabilecektir. Nihayet öğretilerde sunulduğu üzere⁴³ bir diğer öneri de, Alman Hukukunda yapıldığı gibi, iç yönergeyi ihtiyari olarak öngörmek ve tescil ve ilandan muaf tutmaktır.

İç yönerge zorunluluğu her halde tek kişilik anonim şirketlerde de uygulama görecektir. Yönetmeliğin 43. maddesi hükmü açıkça tek pay sahipli anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından da yönergenin hazırlanmasını ve genel kurulca onaylanmasını düzenlemiştir. Ayrıca tek pay sahibinin toplantı başkanlığı için öngörülen tüm görevleri de tek başına yerine getirebileceği vurgulanmıştır. Yönergenin zorunlu bir belge olarak öngörülmesinin olumsuzluğu tek kişilik şirketlerde daha net olarak görülebilir.

Yönerge zorunluluğu limited şirketler bakımından da tartışılabilir durumdadır. Çünkü 419. madde hükmüne, limited şirketlere uygulanacak hükümleri gösteren 644. maddede yer verilmemiştir. Genel kurula ilişkin olan 617. maddenin 3. fıkrasında yer alan konulara ait hükümlerin kıyasen limited şirketlerde de uygulanmasının öngörülmesi tek başına yönerge hükmünün de uygulanması savı için yeterli değildir.⁴⁴ Hem diğer hükümler gibi açıkça md.

⁴² Aynı yönde Çamoğlu (Poroy/ Tekinalp), C. I, Nr. 687 ve 687a, s. 497.

⁴³ Çamoğlu (Poroy/ Tekinalp), C. I, Nr. 687b, s. 498.

⁴⁴ Çamoğlu, İç Yönerge, s. 247; farklı görüşte Nacar, s. 270.

419. hükmüne de atıf gerekir hem de md. 617/3 hükmünde sıralananlar yönerge kapsamındaki konularla tümünden örtüşmez.

2. Niteliği

Yönergeyi düzenleyen 419. maddenin 2. fıkrası hükmü emredici niteliktedir. Dolayısıyla yönergenin düzenlenip genel kurulun onayına sunulması ve tescil ve ilanı zorunludur. Yönergeden muafiyet söz konusu olmadığı gibi, yönergenin eksik veya yasaklayıcı hükümlere yer vermesi de söz konusu olamaz. Nitekim, Bakanlık Yönetmeliği'nin 40. maddesinde Yönergenin, Kanun'da öngörülenler dışında pay sahiplerinin vazgeçilmez haklarını ve toplantı başkanlığının kanundan kaynaklanan görev ve yetkilerini sınırlandıran veya ortadan kaldıran hükümler içeremeyeceğine vurgu yapılmıştır.

Yönerge düzenlenmesi ve onaylanması yetkileri, bunların bırakıldığı organlar dışında kalanlar tarafından kullanılamaz. TTK md. 340 hükmüyle getirilen "Emredici Hükümler" ilkesi nedeniyle esas sözleşmelerde yönerge muafiyeti, kapsam değişikliği ve TTK'ya aykırı düzenlemeler yapılamaz.

3. Kapsamı

Genel kurul yönergesinin asgari kapsamı TTK md. 419/2 ve Yönetmeliğin 41. maddesi hükümlerinde ve Ek/5'te yer alan iç yönerge örneğinde belirlenmiştir. Buna göre yönergede şu hususlara yer verilmesi zorunludur:

- Toplantı yerine giriş ve toplantının açılması
- Toplantı başkanlığının oluşturulması
- Toplantı başkanlığının görev ve yetkileri
- Gündem öncesi yapılacak işlemler ve gündem
- Toplantıda söz istenmesi ve oy kullanımı
- Tutanak düzenlenmesi
- Toplantı sonrası yapılacak işlemler

Yönetmelik md. 41/2 hükmünde Ek/5'te düzenlenen örnekteki hususların da zorunlu olarak kapsamda yer alacağı belirtilmiştir. Fakat, örnekteki başlıklar bugünkü haliyle 41/1 hükmündeki konu başlıklarıyla aynıdır.

Bu zorunlu kapsamın dışında genel kurul çalışmalarına ilişkin ek kurallara yer verilebileceği hususu da yönetmelikte açıklanmaktadır.

Yönetmelikte yer almamakla birlikte Ek/5'teki yönerge örneğinin 17. Maddesinde enteresan bir hüküm düzenlenmiştir: Hükme göre; toplantılarda iç yönergelerde öngörülmemiş bir durumla karşılaşılması halinde genel kurulca verilecek karar doğrultusunda hareket edilecektir. Onaylayan organ olarak genel kurulun takdir ve yorum yetkisi buna imkan tanırırsa da, diğer hükümlere uygunluk bakımından tartışmalara meydan vermemek adına bu hükmün en azından yönetmelik hükmü olarak düzenlenmesi uygun olurdu.

4. Hazırlanması, Onaylanması ve Tescili

İç yönerge yönetim kurulu tarafından hazırlanıp genel kurulun onayından sonra yürürlüğe girecektir (TTK md. 419/2 ve Bakanlık Yönetmeliği md. 40/3).

Hazırlama yetkisi tek başına yönetim kuruluna ait olup, bunun münhasır yetki olarak kabulü gerekir. Dolayısıyla başka organlar veya kişiler tarafından yerine getirilmesi mümkün değildir. Onay makamı ise, zorunlu olarak genel kuruldur. Yönerge ancak genel kurul onayından sonra yürürlüğe sokulabilecektir.

Yönetim kurulu yönergesinden ve Alman Hukuku düzenlemesinden farklı olarak genel kurul yönergesinin tescili ve ilanı zorunlu kılınmıştır (TTK m. 419/2 ve Bakanlık Yönetmeliği md. 40/4). Yönerge, genel kurulun onay tarihinden itibaren 15 gün içinde ticaret siciline tescil ve ilan ettirilecektir. Ayrıca internet sitesi açmakla yükümlü olan şirketler tarafından ilan tarihini izleyen 5 gün içerisinde internet sitesinde yayınlanacaktır (Bakanlık Yönetmeliği md. 40/4).

İç yönergede yapılacak değişikliklerde de aynı usul uygulanır (Bakanlık Yönetmeliği md. 40/5).

5. Yönergenin Uygulanması

Bakanlık Yönetmeliğinde yönerge hükümlerinin uygulanmasına yönelik bir düzenleme yapılarak genel kurul toplantısında veya öncesinde uygulamaları belirlenmiştir. 42. madde hükmüne göre; yönerge hükümleri toplantı başkanlığı oluşturuluncaya kadar yönetim kurulu adına başkanı veya başkan vekili ya da başkanın görevlendireceği yönetim kurulunun bir üyesi tarafından, toplantı başkanlığının oluşturulması sonrasında ise toplantı başkanı tarafından uygulanacaktır.

Tek pay sahipli şirketlerde ise, tek pay sahibi toplantı başkanlığı için ön-

görülen tüm görevleri yerine getirebilecektir (Bakanlık Yönetmeliği md. 43).

Yukarıda belirtildiği üzere, Yönetmelik Ek/5'te düzenlenen İç Yönerge örneğinin 17. maddesinde uygulamaya yönelik olarak farklı bir hükme yer verilmiş ve toplantıda iç yönergede öngörülmemiş bir durumla karşılaşılması halinde başkanlığın yerine genel kurulca verilecek karar doğrultusunda hareket edileceği belirtilmiştir.

IV. UYGULAMADA YÖNERGELER VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Her iki organ için öngörülen yönergelerin birlikte değerlendirilmesinde öncelikle belirtilmesi gereken husus, bu belgelerin şirketler için ek bir yük ve bazen de masraf yarattığı gerçeğidir. Ayrı ayrı bu yönergenin gerekliliği tartışıldığında elbette farklı gözlemler ve yorumlar yapılabilecektir. Sağlayacağı yararlar göz önüne alınarak değerlendirme yapılması objektif olacaktır.

Yine birlikte ele alındığında vurgulanması gereken diğer bir husus, yönerge içeriklerinin aslında TTK'da ve hatta bazen ikincil düzenlemelerde ayrıntılı biçimde düzenlenmiş olmasıdır. Dolayısıyla yönergeler mevcudu tekraren, belki daha ayrıntılı olarak değişik metinlerde sunan belgelerdir. Yönetim kurulu yönergesinde yönetimin devrinin bir ön koşul olmasının -olmazsa olmaz- birer düzenleme niteliğinde görülmesi ve değerlendirilmesi isabetli olmaz.

Yönetim kurulu iç yönergesi esas itibariyle yönetim devri bağlantısında zorunlu bir işlem olarak öngörülmüş ve temsil yetkilerinin devrinde de ayrıca uygulanacağı kabul görmüştür. Aslen TTK md. 367 hükmünde, fakat ticari vekil ve diğer tacir yardımcıları statüsü nedeniyle md. 371/7 hükmüyle düzenlenen yönetim kurulu yönergesi zorunluluk, kapsamı ve bilgilendirmesi konularında düzenlemeye tabi tutulmuş fakat ikincil bir düzenlemeye bağlanmamıştır. Kısmen tescili öngörülmek suretiyle de karmaşık bir yapıya sokulmuştur.

Yönetim kurulu yönergesi ayrıntıları gösteren bir rehber niteliğinde olup, kuşkusuz boşlukları doldurmakta, tereddütleri gidermekte ve uygulamayı yönlendirerek yararlı olmaktadır. Yönerge esas sözleşmesinin hükümlerini tamamlayan ve açıklığa kavuşturan bir fonksiyonu da üstlenmektedir. Özellikle, yönetimin ve temsilin devrinde ön koşul olması itibariyle yönergenin önemi büyüktür ve yararı tartışılmazdır. Tescil yerine bilgilendirmenin öngörülmesi de yerindedir. Bununla birlikte, TTK md. 371/7 hükmüyle getirilen tescil ve

ilan yönergeyi karmaşık hale getirmiş, uygulama sorunları yaratmıştır. Madde 367 hükmüyle çelişki yaratan, TTK'nın birçok hükmüne aykırılık oluşturan ve tescili öngören ilgili hüküm yoğun biçimde eleştirilmekte olup kaldırılması uygun olacaktır. Bu eleştiriler dışında yönetim kurulu yönergesi ilk bakışta şirket için bir ek yük olarak değerlendirilebilirse de, yararları fazladır ve öne mi bu nitelendirmeyi haksız kılar. Bununla birlikte, yönergenin genel kurul yönergesinde olduğu gibi ayrıntıları düzenleyen bir ikincil düzenlemeye bağlanması eksiklikleri ve tartışmaları giderecektir.

Genel kurul yönergesi için farklı yorum yapılması ve yönergenin yarardan çok bir ek külfet ve masraf olarak ele alınması gerekir: TTK md. 419/2 hükmünde ve Bakanlık Yönetmeliğinde düzenlenen bu yönerge kapsamı itibariyle mevcut kanun ve yönetmelik hükümlerini büyük ölçüde aynen aktaran ek bir işlem ve belge olarak değerlendirilebilecektir. Genel kurulun çalışma esasları zaten ayrıntılı biçimde düzenlenmiş bulunmaktadır. Üstelik bir de tescil ve ilanın öngörülmesi belgenin masraflı olmasına yol açmaktadır. İsviçre Hukuku'nda düzenlemesi bulunmayan ve Alman Hukuku'nda ise ihtiyari olarak düzenlenen ve tescile tabi tutulmayan bu yönergenin TTK'da farklı düzenlenmesinin haklı bir gerekçesi bulunmamaktadır. Uygulamanın da pek benimsemediği yönerge mevzuatımızda muhafaza edilecekse, yukarıda da vurgulandığı üzere ihtiyari hale getirilmeli ve tescilden muaf tutulmalıdır.

HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU'NA GÖRE DEĞİŞEN YÖNLERİYLE TAHKİM SÖZLEŞMESİ VE HAKEM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERME HALLERİ

Elif FUTTU*

Özet: Tahkim yolu alternatif uyuşmazlık çözüm yolları içinde önemli bir yere sahiptir. Tarafların aralarında çıkmış veya çıkabilecek bir uyuşmazlığı bir ya da birden fazla kişiye bırakıp söz konusu uyuşmazlığın bu kişilerce karara bağlanmasına tahkim denilmektedir. Tahkim ülkemizde kabul edildikten sonra fazla etkin bir şekilde kullanılmamıştır. Özü var olan tahkim kültürünü ülkemizde geliştirmek için 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda, tahkime ilişkin hükümler Milletlerarası Tahkim Kanunu, UNCITRAL Model Kanunu ve bu alandaki gelişmeler esas alınarak düzenlenmiştir. Bu çalışma tahkim yargılamasının sona ermesine ilişkindir. İnceleme tahkim sözleşmesi ve hakem sözleşmesinin sona erme halleri kapsamında yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tahkim, Tahkim Sözleşmesi, Hakem, Hakem Sözleşmesi.

Abstract: The notion of arbitration, a process whereby a dispute that has arisen or may arise between parties is left to the judgment of one or more persons, on whom responsibility is conferred to settle the said dispute, holds an important place among the alternative dispute resolution methods available. Despite having been adopted in Turkey, arbitration has failed to be used effectively. In order to develop the already existent arbitration culture in Turkey, the provisions related to arbitrations in the numbered 6100 Code of Civil Procedure were regulated based on the International Arbitration Act, UNCITRAL Model Law and ongoing developments in the field of arbitration. This study focused specifically on the concluding segments of arbitral proceedings by examining the conclusion statuses of arbitration agreements and the arbitrator's contract.

Keywords: Arbitration, Arbitration Contract, Arbitrator, Arbitrator Contract.

* Avukat, Ankara Barosu.

I. GENEL OLARAK

Tahkim sözleşmesi, tarafların sözleşme veya sözleşme dışı bir hukuki ilişkiden doğmuş veya doğabilecek olan uyuşmazlıklarının, tamamının veya bir kısmının çözümünü hakem veya hakem kuruluna bırakılması hususunda yaptıkları anlaşmadır. Hakem sözleşmesi ise tahkim sözleşmesinden farklıdır¹. Tahkim sözleşmesi uyuşmazlığın tarafları arasında yapılır ve bu sözleşmenin konusu uyuşmazlığın hakeme götürülmesidir. Hakem sözleşmesi ise taraflar ile uyuşmazlığı çözecek hakem arasında yapılmakta olup, bu sözleşmenin konusu ise uyuşmazlığın kendileri tarafından çözülmesi konusunda hakemlerin uyuşmazlığın taraflarıyla anlaşmasıdır. Hakem sözleşmesiyle hakemler uyuşmazlığın çözümünü; taraflar ise bunun karşılığında ücret ödeme-yi kararlaştırırlar².

Hakem sözleşmesinin etkisi göz önüne alındığında, tahkim sözleşmesinden bağımsız yönleri olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte, tahkim sözleşmesiyle, hakem seçme yetkisi verilmesi halinde, bunun doğal sonucu olarak tahkim sözleşmesi hakem sözleşmesini de içerebilir. Ancak tahkim sözleşmesi, hakem sözleşmesinin bir unsuru olamayacağından aynı nitelendirmeyi tahkim sözleşmesi için yapmak mümkün değildir³.

İnceleme konumuz olan tahkim sözleşmesinin ve hakem sözleşmesinin sona erme sebepleri açısından bakıldığında iki durum arasında yakın bir ilişki olduğu fark edilmektedir. Bir görüşe göre tahkim sözleşmesinin sona ermesi, kendiliğinden hakem sözleşmesini de sona erdirir. Çünkü hakem sözleşmesi bu durumda konusuz kalmaktadır⁴. Diğer görüşe göre ise hakem sözleşmesinin geçerliliği tahkim sözleşmesine bağlı değildir, aksi durumda tahkim sözleşmesi geçersiz olduğu için hakemin ücret alacağına akdi temeli kalmamakta ve ücret alacağına ne olacağı sorunu gündeme gelmektedir⁵.

¹ Pekcanitez, Hakan / Atalay, Oğuz / Özekes, Muhammet: Medeni Usul Hukuku, 14. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2013, s. 1071. İlhan, A. Hüseyin: Tahkim Sözleşmesinin Geçerliliği, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 5.

² Türkoğlu, Elif Ceren: “Türk Hukukunda Hakem Sözleşmesi”, YÜHFD, C.14, S.2, İstanbul 2017, s. 382. Biçkin, İnci: “Hakem Sözleşmesi ve Hakem Yargılaması”, TBB Dergisi 2006, S.67, s. 381. Reyhani Yüksel, Sera: Tahkim Tarafları ve Hakem Arasında Yapılan Hakemlik Sözleşmesinin Maddi Hukuk Açısından Değerlendirilmesi, Prof. Dr. Cevdet Yavuz’a Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.22, S.3 (Özel Sayı), İstanbul 2016, s. 2437.

³ Taşkın, Âlim: Hakem Sözleşmesi, B.2, Turhan Kitapevi, Ankara 2005, s. 237.

⁴ Taşkın, 2005, s. 239.

⁵ Korucu, Yavuz: Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na Göre Tahkim, Adalet Yayınevi, Anka-

II. TAHKİM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ

Tahkim yargılamasının doğal sona erme hali, hakem kararının verilmesidir. Bunun dışında tahkim yargılamasını sona erdiren sulh, davanın geri alınması, yargılama giderleri için avans yatırılmaması, tarafların yargılamanın sona erdirilmesi konusunda anlaşması, tahkim süresinin uzatılmasına ilişkin talebin reddedilmesi gibi başka sebepler de vardır⁶.

1. Hakem Kararı

Tahkim yargılaması hakem veya hakem kurulu tarafından, esas hakkında verilen kararlar sona erer. Hakemler, kararı öngörülen tahkim süresi içinde vermek zorundadır. Hakem kararının tavrı, düzeltilmesi ve tamamlanması durumları hariç olarak hakem veya hakem kurulunun yetkisi de tahkim yargılamasının sona ermesiyle kalkar⁷. Bunun yanında, hakem ya da hakem kurulu tahkim sözleşmesi dışında kalan bir konu hakkında karar veremezler. Hakemlerin, kendilerine verilen yetkiyi aşarak bir karar almaları halinde, hakem kararının iptali gündeme gelmektedir⁸.

Bu noktada belirtmek gerekir ki HMK (Hukuk Muhakemeleri Kanunu) hakem kararının tebliği konusunda, HUMK'tan (Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu) farklı bir düzenleme getirmiştir. HUMK m. 532 uyarınca taraflara tebliğ yapacak makam mahkemeyken; HMK m. 436/3'e göre hakem kararı, bizzat hakem ya da hakem kurulu başkanı tarafından taraflara bildirilecektir⁹.

Tahkim konusunda getirilen önemli bir diğer değişiklik ise hakem kararlarının icrasıyla ilgilidir. HUMK'un yürürlükte olduğu dönemde, hakem kararları ancak kesinleştikten sonra icra edilebilirdi¹⁰. HMK ile birlikte artık hakem kararları, verildiği anda icra edilebilir niteliktedir. Diğer bir ifadeyle,

ra 2015, s. 53. Türkoğlu, 2017, s. 383.

⁶ Yeşilirmak, Ali: Türkiye'de Ticari Hayatın ve Yatırım Ortamının İyileştirilmesi İçin Uyuşmazlıkların Etkin Çözümünde Doğrudan Görüşme, Arabuluculuk, Hakem-Bilirkişilik ve Tahkim Sorunları ve Çözüm Önerileri, B.1, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011, s. 115.

⁷ Pekcanitez / Atalay / Özekes, 2013, s. 1084. "... tahkim süresinin dolmasından sonra verilmiş olması nedeniyle taraflar arasındaki tahkim koşulu ortadan kalkacağı için hakemler yetkisiz hale geldiğinden..." 15. HD. 13.12.2010, E. 2010/4207, K. 2010/6858 Erişim: <http://www.kazanci.com> (21.01.2019).

⁸ Konuralp, C. Serhat: "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları: Tahkim", Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2011, s. 206.

⁹ Konuralp, 2011, s. 208.

¹⁰ Biçkin, 2006, s. 389.

yabancılik unsuru taşınması halinde Milletlerarası Tahkim Kanunu'na tâbi olan bir hakem kararının icrası için icra edilebilir olduğuna dair bir belge almak gerekirken; yabancılik unsuru taşımayan bir iç tahkim meselesinde mahkemenen herhangi bir icra edilebilirlik belgesi alınmasına gerek yoktur. Milli hakem kararları verildikleri anda icra edilebilirler. Bu durumun gerekçesi olarak ise tahkim kurumunun yaygınlaşmasının sağlanması amacı gösterilmektedir¹¹.

Hakem kararına karşı başvurulabilecek yollar bakımından da önemli bir değişiklik söz konusudur. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre, hakem kararına karşı başvurulabilecek yol, HUMK'un aksine, sadece iptal davasıdır. İptal davası, hakem kararlarının denetlenebildiği tek yoldur. Denetleme fonksiyonu göz önüne alındığında, hakem kararının icra edilebilirliğine dair artık mahkemeler herhangi bir işlem de yapmayacağı için hakkında iptal davası açılmayan bir hakem kararı denetlenemeyecektir¹².

Hakem kararlarının verildiği anda icra edilebilir olmasıyla, hakem kararlarına karşı iptal davasına başvurulabilmesi arasında bir bağ vardır. Verildiği anda icra edilen hakem kararı ile karara karşı iptal davası açılması arasındaki sürede, tahkim yargılaması açısından oluşan denetimsizlik durumu çeşitli olumsuz sonuçlara neden olabilir. Bu denetimsizlik durumu karşısında doktrinde, kamu düzenine aykırı verilmiş ya da tahkime elverişli olmayan konuda verilmiş bir hakem kararının yok hükmünde olduğu kabul edilmektedir¹³.

Hakem kararları, ilam niteliğinde oldukları için ilamlı icraya konulabilirler. Yukarıda bahsettiğimiz örnekten yola çıkarsak, kamu düzenine aykırı olan ya da tahkime elverişli olmayan konuda verilmiş bir hakem kararı, verildiği anda ilamlı icraya konu edilebilir. İşte böyle bir durumda icra emrine karşı süresiz şikâyet mümkündür. Aslında "yok hükmünde" kabul edilen bir hakem kararına dayanılarak başlatılan icra takibine karşı bu gerekçeyle şikâyette bulunulabilir¹⁴.

Hakem kararına ilişkin zamanaşımı, kararın verildiği tarihten itibaren iş-

¹¹ *Süral, Ceyda*: "Hakem Kararlarının İcrası ve İptal Davası", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı: Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, C. 16, İzmir 2014, s. 1381.

¹² *Arslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder / Taşpınar Ayvaz*, Sema: Medenî Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 775. Bununla birlikte yargılamanın iadesi yolu da HMK m. 443 çerçevesinde mümkündür.

¹³ *Umar*, 2011, s. 1206. *Süral*, 2014, s. 1383.

¹⁴ *Süral*, 2014, s. 1383.

lemeye başlar. Karar tarihi ile tebliğ tarihi arasındaki süre on yılı geçerse, karar zamanaşımına uğramış olur. Bununla birlikte hakem kararının verilmesi ve kesinleşmesiyle, kararın kesin hüküm etkisi başlar. Taraflar, aynı sebep ve aynı konuya ilişkin başka bir dava açamayacakları gibi aynı çerçevede tekrardan tahkim yargılamasına da gidemezler¹⁵.

Hakem kararları oybirliği ile verilebileceği gibi oyçokluğuyla da verilebilir. Eğer taraflar aksini kararlaştırmadıysa oybirliği aranmaz; kural oyçokluğu ile karar verilmesidir. Ancak, oyçokluğu ile verilen karar geçerli olabilse de bunun için hakemlerin tamamının toplantıya katılması gerekir. Aksi halde, çoğunlukla alınan karar geçerli olmayacaktır¹⁶. Diğer taraftan, kararın altında bütün hakemlerin imzasının olması şart değildir; hakemlerin hepsinin toplantıya katılmış olması şartı olmakla birlikte kararda hepsinin değil, çoğunluğun imzası yeterli kabul edilmektedir¹⁷.

Tahkim yargılaması sonucunda verilen karara, hakem kararı denir. Bu karar, tahkime gidilen uyuşmazlıkları nihai olarak çözümler niteliktedir. Tahkim yargılaması devam ederken, hakemler tarafından bazı ara kararlar verilebileceği gibi tahkime konu olan uyuşmazlıklardan birine ya da bir kaçına ilişkin olarak kısmi nihai kararlar da verilebilir¹⁸.

Nihai hakem kararlarını sadece uyuşmazlığın tamamını çözen, diğer bir deyişle tahkim yargılamasını kesin olarak sona erdiren kararlardan ibaret olarak düşünmemek gerekir. HMK m. 436/2'ye göre "aksi kararlaştırılmadık-

¹⁵ Yeşilirmak, 2011, s. 116. "... hakem sıfatı ile verilen kararların ait oldukları hususta maddi anlamda kesin hüküm oluşturacağına da kuşku bulunmamaktadır..." İBGK. 23.10.1972, 2/12; 1. HD. 16.1.2002, E. 2001/13877, K. 2002/228; HGK. 9.10.2002, E. 2002/8-625, K. 2002/780 Erişim: <http://www.kazanci.com> (21.01.2019).

¹⁶ "... nihai ve kesin kararın her üç hakemin de iştiraki ile yapılan toplantı ve müzakere sonunda verilmediği anlaşılmaktadır. Hakemler ekseriyetle karar verebilirlerse de, bu ekseriyet hakem heyetinin tam olarak teşekkülü üzerine meydana gelen ekseriyet olup yoksa üç hakemden ikisinin birleşmesi ve üçüncü hakemin yokluğu ile noksan heyetle verilen kararın ekseriyetle verilmiş bir karar sayılması hukuken ve kanun mümkün değildir. bu durumda, ortada hukuken geçerli bir hakem kurulu kararı mevcut olmadığından..." 15. HD, 21.12.2005, E. 2005/7443, K. 2005/698; 15 HD. 8.3.1983, E. 1983/2519, K. 1983/485 Erişim: <http://www.kazanci.com> (21.01.2019).

¹⁷ "... üç kişilik hakem kurulundan birisinin kurul toplantılarıyla müzakerelere katıldığı halde imzalamaması sebebiyle hakem kurulu kararının geçersizliği savı kanuni dayanaktan yoksundur..." 11. HD, 2.10.1975, E. 1975/2842, K. 1975/5417, Erişim: <http://www.kazanci.com> (21.01.2019).

¹⁸ Yeşilirmak, 2011, s. 115 vd.

ça hakem ya da hakem kurulu kısmî karar verebilir.” Maddenin gerekçesinde “özellikle yetkiye, sorumluluğun tespitine ve sözleşmenin geçerliliğine ilişkin kısmî karar verilebileceği” belirtilmiştir. O halde eğer bir nihaî hakem kararı, hakemler tarafından tahkim yargılamasından ayrıştırılarak, taraflar arasındaki uyuşmazlığa ilişkin belli bir konuyu çözmek için verilmişse, kısmî hakem kararıdır. Kısmî kararların özelliği, tahkim yargılaması sonucunda verilecek olan ve uyuşmazlığın esasını çözen hakem kararından önce, bu kararın verilebilmesi için çözülmesi şart olan problemleri, kesin olarak çözebilmek için verilmesidir¹⁹.

Hakemler, karar verdikten sonra, kararda herhangi bir yanlışlık olduğunu fark etseler bile verdikleri kararlarla bağlıdır. Kararı daha sonra değiştiremezler. Ancak hakemler, karardan sonra farkına varılan ve kararın uygulanması sırasında bazı sorunlara yol açacağı belli olan hesap hataları, yazım yanlışları gibi maddi hatalar ile kararda bulunan hükümler arasındaki çelişkiler için HMK m. 437 çerçevesinde, düzeltme, tavzih ve tamamlama kararları verebilirler. Bu nitelikte bir karar verildikten sonra taraflara bildirilir ve artık hakem kararının bir parçası olarak kabul edilirler²⁰.

2. Sulh

Sulh, tarafların anlaşarak aralarındaki uyuşmazlığa son verdikleri, davayı sona erdiren taraf işlemlerinden biridir. Sulh kurumunun feragat ve kabulden farkı, feragat ve kabul tek taraflıyken; sulh karşılıklı olarak iki tarafın uyuşmazlığı ortadan kaldırmak amacıyla anlaşmasıdır²¹. Tarafların aralarındaki uyuşmazlığı çözmek için hakeme başvurmaları, sulh olmalarına engel değildir. HMK m. 434'e göre tarafların sulh olması halinde tahkim yargılaması sona erecek ve sulh, hakem kararı olarak kabul edilecektir. Ancak sulh kararının hakem kararı olarak tespitinin mümkün olabilmesi için tarafların talebinin ahlaka veya kamu düzenine aykırı olmaması ve tahkime elverişli bir konuya ilişkin olması gerekmektedir.

Burada HMK'nın 434. maddesinde yer alan “*tarafların talebi tahkime elverişli bir konuya ilişkinse sulh hakem kararı olarak tespit edilir*” düzenlemesi

¹⁹ Ekşi, Nuray: Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda Tahkim, B.1, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s. 188 vd.

²⁰ Konuralp, 2011, s. 208. Kuru, Baki: Hukuk Muhakemeleri Usulü, Demir-Demir Yayıncılık, İstanbul 2001, s. 6085.

²¹ Kuru, Baki: İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medenî Usul Hukuku, Legal Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 552. Muşul, Timuçin: Medenî Usul Hukuku, B.3, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 443.

anlamsız gelebilir. Ancak HMK m. 313/3'e göre "*dava dışında kalan hususlar da sulhun kapsamına dâhil edilebilir*" hükmü de dikkate alındığında tahkime elverişli bir konuda tahkim sözleşmesi yapılmış, tahkim süreci içindeyken yapılan sulh başka konuları çözümlenmek için gerçekleştirilmiş olabilir. İşte böyle bir konuda yapılan sulh, tahkime elverişli konular dışında kalan durumlar için hakem kararına dönüşmeyecektir²².

Kural olarak taraflar, hakemlerin önünde olmasalar da uyuşmazlık konusuyla ilgili sulh olabilirler. Ancak yaptıkları bu sulh anlaşmasını, hakemlerin önünde tespit ettirmeleri gerekir. Her ne kadar İcra İflas Kanunu'nun 38. maddesine göre, mahkeme önünde yapılan sulh, mahkeme hükmüne bağlanmasa bile sulhu tespit eden tutanak ilamlı icraya dayanak olabilse de bu hüküm, mahkeme önünde yapılan sulh için geçerlidir ve hakem önünde yapılan sulh bu maddenin kapsamına dâhil değildir. Dolayısıyla, yapılan sulhun hakem kararı olarak tespit edilmesi gerekir²³.

3. Diğer Sebepler

Tahkim yargılamasının sona erme nedenleri, HMK m. 435'te düzenlenmiştir. Bununla birlikte Kanun'daki diğer maddelerden de çıkarılan sona erme halleri bulunmaktadır.

Tahkim sözleşmesinin sona erme hallerinden biri tahkim süresinin sona ermesidir. Sürenin sona ermesiyle ortadan kalkan tahkim sözleşmesi sonucu hakemler de yetkisiz hale gelir²⁴.

HMK m. 418/5'te hakemlerin reddi usûlü düzenlenmiştir ve buna göre "*seçilen hakemin veya hakem kurulunun tümünün ya da karar çoğunluğunu ortadan kaldıracak sayıda hakemin red talebini mahkemenin kabul etmesi hâlinde tahkim sona erer. Ancak tahkim sözleşmesinde hakem veya hakemlerin isimleri belirlenmemişse yeniden hakem seçimi yoluna gidilir*" hükmü yer almaktadır. Bu sona erme hali doktrinde eleştirilmiştir. İlgili düzenlemeye göre, hakemlerin ismen belirlendiği hallerde hakemlerin reddinin bir sona erme sebebi olabilmesi, karar çoğunluğunun ortadan kalkmış olma şartına bağlanmıştır. Oysa tarafların hakemleri ismen belirlemelerinin asıl nedeni, hakemlerin kişilikle-

²² Umar, Bilge: Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 1191. Konuralp, 2011, s. 201.

²³ Sarısözen, M. Serhat: Medenî Usul Hukukunda Hakem Yargılaması, Kazancı Yayınları, İstanbul 2005, s. 75. Umar, 2011, s. 1190.

²⁴ Balcı, Muharrem: İhtilâfların Çözüm Yolları ve Tahkim, B.1, Danışman Yayınları, İstanbul 1999, s. 212.

rine ve bilgilerine duydukları güvenden kaynaklanmaktadır. Düzenlemenin isabetsiz olduğunu savunan görüşe göre, hakemler ismen belirlendiyse bunlardan birisinin bile görevinin son bulması durumunda, karar çoğunluğunu etkileyip etkilemediğine bakılmaksızın, tahkim sözleşmesi sona ermelidir. Aksi halde, tarafların iradesinin önüne geçilmiş olur²⁵.

Bununla birlikte HMK m. 430/1’te diğer sona erme hali yer almaktadır; hükme göre *“davacı, geçerli bir neden göstermeksizin dava dilekçesini süresi içinde vermezse; dava dilekçesi usûlüne uygun değilse ve eksiklik hakem veya hakem kurulunca belirlenecek süre içinde giderilmezse, hakem veya hakem kurulu tahkim yargılamasına son verir.”*

Yukarıda ele alınan maddeler dışında, tahkim yargılamasının sona ermesi başlığındaki HMK m. 435’te ise altı sona erme sebebi düzenlenmiştir.

a. Davalının İtirazı Üzerine Hakem veya Hakem Kurulunun Uyuşmazlığın Kesin Olarak Çözümünde Davalının Hukuki Yararı Bulduğunu Kabul Etmesi Hâli Hariç Davacı Davasını Geri Alırsa

Hakem önüne gelmiş bir uyuşmazlık hakkında geri alma yasağı, mahkeme önündeki dava bakımından karşılaştırıldığında yumuşatılmıştır. Mahkeme önündeki yargılamada, HMK m.123’e göre davacı, ancak davalının açık rızası ile davayı geri alabilir. Oysa burada, davanın geri alınması için herhangi bir onaya ihtiyaç yoktur. Ancak hakem önündeki bir uyuşmazlıkta davanın geri alınması için davalının bir itiraz da bulunmuş olması gerekir. Bununla birlikte itiraz edilmiş olması da tek başına yeterli değildir; hakem ya da hakem kurulu uyuşmazlığın kesin olarak çözülmesinde davalının hukukî yararını tespiti ederse yargılamayı sona erdirmeyecektir²⁶.

b. Taraflar Yargılamanın Sona Erdirilmesi Konusunda Anlaşırlarsa

Tahkim sözleşmesini sona erdiren bu sebep yukarıdaki durumdan farklıdır. Burada, davacı ve davalı anlaşarak birlikte geri alma talebini iletmektedir. Bu durum hakem ya da hakem kurulunu bağlar. Davacının ve davalının anlaşarak geri alma talebinde bulunmaları halinde artık, davalının hukukî yararını bulunup bulunmadığı araştırılmaz ve tahkim yargılamasına son verilir²⁷.

²⁵ Konuralp, 2011, s. 175.

²⁶ Umar, 2011, s. 1192. Arslan / Yılmaz / Taşpınar Ayyaz, 2016, s. 328. Konuralp, 2011, s. 201.

²⁷ Umar, 2011, s. 1192.

**c. Hakem veya Hakem Kurulu Başka Bir Sebep
Yargılamanın Sürdürülmesini Gereksiz veya İmkânsız
Bulursa**

Tahkim yargılamasını sona erdiren bu sebep, davanın konusuz kalması nedeniyle karar verilmesine yer olmadığı durumlarını içermektedir. Örneğin; tahkime götürülen uyuşmazlığın konusu at teslimiyse ve at tahkim yargılaması devam ederken ölmüşse, tahkim yargılaması sona erecektir²⁸.

**d. HMK m. 427/2 Uyarınca Tahkim Süresinin Uzatılmasına
İlişkin Talep Mahkemece Reddedilirse**

Taraflar kanunî tahkim süresine uyabilecekleri gibi kanunî tahkim süresinden daha uzun bir süre kararlaştırabilir ya da tahkim yargılaması başlamadan kararlaştırdıkları tahkim süresini, tahkim yargılaması devam ederken uzatabilirler. Tahkim süresi, tarafların anlaşmasıyla; eğer anlaşamazlarsa taraflardan birinin başvurusu üzerine mahkemece uzatılabilir ve mahkemenin süre uzatımına ilişkin kararı kesindir. Hakemler, tarafların herhangi bir talebi olmadan, tahkim süresinin uzatılmasına karar veremezler ya da süre uzatımı için kendileri mahkemeye başvuramazlar²⁹.

Yargıtay'a göre, tahkim süresinin uzatılabilmesi için tahkim yargılaması devam ediyor olmalıdır; diğer bir deyişle hala sürenin içinde olunan durumlarda süre uzatımı mümkündür. Çünkü süre bitiminde tahkim şartı da kalkacaktır. Ortada bir tahkim şartı ya da tahkim sözleşmesi olmayacağı için süre uzatma talebi de reddedilecektir³⁰. Doktrinde ise tarafların süre sona erdikten sonra da anlaşarak tahkim süresini uzatabilecekleri kabul edilmektedir. Süre bitimi ile sürenin tarafların anlaşmasıyla uzatılması arasındaki zamanda, hakemlerin yaptığı usûlî işlemler geçerli olacaktır. Çünkü taraflar süre uzatımı

²⁸ Umar, 2011, s. 1192.

²⁹ "... süre iki tarafın açık muvafakatleriyle veya mahkeme başkanının ya da hakiminin kararıyla uzatılabilir..." 15. HD, 24.3.2008, E. 2008/188, K. 2006/1871 "... hakemler de kendiliklerinden süreyi uzatamazlar, ancak tarafların başvuruları üzerine mahkemece verilecek bir kararla süre uzatılabilir..." 13 HD, 16.4.1974, E. 1974/439 K. 1974/923 Erişim: <http://www.kazanci.com> (21.01.2019).

³⁰ Balcı, 1999, s. 207. Sarısözen, 2005, s. 80. "... tahkimde süre uzatımı taleplerinin süre bitmeden ve en geç sürenin son gününde yapılması gerekir. Aksi halde tahkim şartı ortadan kalkar. Tahkim şartının ortadan kalkmasından sonra yapılan süre uzatımı talebi, ortadan kalkmış olan tahkim şartına yeniden geçerlilik kazandıramaz. Bu durumda hâkimin süre uzatımı talebini reddetmesi gerekir..." 15. HD, 4.3.1976, E. 1975/5159, K. 1976/920, 13 HD, 16.4.1974, E. 1974/439, K. 1974/923 Erişim: <http://www.kazanci.com> (21.01.2019).

konusunda anlaşmışlardır ve bu anlaşmayla arada geçen zamanda yapılan işlemleri kabul etmiş sayılırlar³¹.

Tahkim süreci, tahkim süresinin dolmasıyla sona erer. Hakemler, süre sona erdikten sonra kural olarak hiçbir işlem yapamaz ve hüküm veremezler. Ancak süre dolmadan, süre uzatımı için başvuru yapılmış, bu başvurudan sonra tahkim süresinin sona ermesi gibi bir durum ortaya çıkabilmektedir. Burada süre içinde başvurunun yapılmış olması yeterlidir; mahkemenin süre uzatımı konusunda, tahkim süresi içinde karar vermesi aranmamaktadır. Mahkemeye süre uzatımı talebinde bulunulduğunda tahkim süresinin durduğu ve mahkemenin bu konuda karar vermesiyle sürenin tekrar başladığı kabul edilmektedir³².

Burada başvurunun kabul edilmesiyle sürenin uzatılması olanağı vardır. Dolayısıyla tahkim yargılamasının sona ermesi, mahkemenin uzatma talebini reddetmesine bağlıdır. UMAR, HMK m. 435/1-ç hükmünü, “*bozucu şarta bağlı bir sona ermişlik*” olarak yorumlamaktadır. Tahkim süresini uzatmak için başvurunun yapılmasının ardından sürenin sona ermesiyle mahkemenin kararı vermesi arasındaki dönemde eğer uzatma talebi kabul edilirse, bozucu şart gerçekleşmiş olacaktır. Kalkan sona ermişlik durumu tahkim sürecine tekrar dönülmesini sağlayacaktır. Dikkat edilecek olursa burada, tahkim sürecinin sona ermemesi “*süresi içinde*” yapılmış uzatma başvurusunun “*mahkeme tarafından kabul edilmesi*” şartına bağlanmıştır³³.

e. Taraflarca Kararın Oybirliğiyle Verilmesinin Öngörülmesine Rağmen Hakem Kurulu Oybirliğiyle Karar Veremezse

Sözleşmede, hakemlerin oybirliği ile karar vermesi kararlaştırılmışsa hakemler mutlaka oybirliği ile karar vermelidir. Böyle bir durumda hakemler oybirliğiyle karar vermezlerse, geçerli bir hakem kararı gündeme gelmeyecektir. Eğer hakemler, oybirliğiyle bir karar alamıyorlarsa hakem kurulunun karar veremediği kabul edilir ve böyle bir durumda tahkim yargılaması da sona erer³⁴.

³¹ Kuru, 2001, s. 6061 vd.

³² Ekşi, 2013, s. 185.

³³ Umar, 2011, s. 1192.

³⁴ Sarısözen, 2005, s. 91. Ekşi, 2013, s. 191.

f. Yargılama Giderleri İçin Avans Yatırılmaması

Hakem ya da hakem kurulu yargılama giderleri için avans yatırılmasını isteyebilir. Avans yatırılması için verilen süre içinde avans yatırılmazsa hakem, tahkim yargılamasını taraflara bildirerek durdurur. Bu bildirimden itibaren bir aylık ek süre içinde taraflar yargılama giderleri için avans yatırılmazsa, tahkim yargılaması sona erer³⁵.

III. HAKEM SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ

Hakem sözleşmesiyle tahkim sözleşmesi arasında yakın bir ilişki olduğu ve bazı hallerde tahkim sözleşmesinin, hakem sözleşmesini içerebileceği yurkarıda incelenmişti. Tahkim sözleşmesinin sona ermesinin doğal bir sonucu, hakem sözleşmesinin de sona ermesidir. HMK m. 435/2 bu durumu; *“hakem kararının tanzih, düzeltilmesi ve tamamlanması hususları saklı kalmak üzere, hakem veya hakem kurulunun yetkisi tahkim yargılamasının sona ermesiyle kal-kar”* şeklinde ifade etmiştir.

Borçlar Kanunu'nun 513. maddesinin 1. fıkrasına göre vekilin veya vekâlet verenin iflası vekâlet sözleşmesini kendiliğinden sona erdirir. Tarafların iflas etmesi halinde, sözleşmenin sona ereceğini düzenleyen bu hüküm, hakem sözleşmesi bakımından uygulanamaz. Hakem yargılamasının devam etmesi üzerine hakem ücret alacağını iflâs masasından talep edebileceğinden, hakem ücret alacağı masaya yazdırılabilecek ve hakemin ücret alacağı masa borcu haline gelecektir. Hakem kural olarak yargılama faaliyetinde bulunmakta olup iflâs hakem sözleşmesini etkilememektedir. Hakemin iflası da hakem sözleşmesini sona erdirmeyecektir³⁶.

Hakem sözleşmesinin sona ermesi ve ne zaman sona erdiğinin tespiti önemlidir. Bu önem özellikle, hakem ücreti veya hakemlerden istenebilecek faaliyetler bakımından öne çıkmaktadır. Çünkü hakem sözleşmesi sona erdikten sonra da dosyaların saklanması, sır saklama yükümlülüğünün devamı, tarafların yapılan işlemler hakkında bilgi edinme talebinde bulunabilmesi gibi birtakım etkiler söz konusu olmaktadır³⁷.

1. Yükümlülüklerin İfası

İş görme borcu, gereği gibi ifa edildiğinde vekâlet sözleşmesi sona erer³⁸.

³⁵ Umar, 2011, s. 1192.

³⁶ Taşkın, 2005, s. 251.

³⁷ Taşkın, 2005, s. 238.

³⁸ Yavuz, Cevdet: Borçlar Hukuku Dersleri Özel Hükümler, Beta Yayınları, İstanbul 2012, s. 563.

Hakem sözleşmesi de kural olarak, hakemin yükümlülüklerini, sözleşmeye uygun olarak ifa etmesiyle son bulur. Hakemler uyuşmazlığı çözen kararlarını verip, bu kararı taraflar ile mahkemeye bildirince görevleri de son bulur. Hakemlerin asıl görevi, sözleşmede öngörülen amaç çerçevesinde, hakemlik faaliyetini hükümle sonuçlandırmaktır. Hakem sözleşmesi, hakemin aslı yükümlülüklerini yerine getirmesi ve tarafların hakemin ücreti ile masraflarının ödemesi hususunda anlaşma sağlamanın ardından, uyuşmazlık hakkında hakem kararının verilmesiyle sona ermektedir³⁹.

2. Edimin İmkânsızlığı

Sözleşmenin konusu imkânsız ise sözleşme Borçlar Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca geçersizdir. Sözleşmenin ifasının imkânsızlığı, kurulduğu anda olabileceği gibi sözleşmenin kurulmasından sonra da ortaya çıkabilir. İfa imkânsızlığı sonradan ortaya çıkarsa bu "edimin imkânsızlığı" olarak nitelendirilir ve Borçlar Kanunu'nun 27. maddesi değil; 136. maddesi kapsamında değerlendirilir. Borçlar Kanunu'nun 136. maddesine göre, sonradan oluşan imkânsızlık sözleşmenin sona erme hallerinden birisidir. Bu oluşan imkânsızlıkta vekilin herhangi bir kusuru yoksa vekâlet sona erdirilebilir. Böyle bir durumda iş görme yükümlülüğü ortadan kalkacağı için vekâlet de konusuz kalacaktır⁴⁰.

Bu durumdan hareketle, tahkim sözleşmesinin hükümden düşmesi veya hakem yargılamasından vazgeçilmesi halinde; hakem sözleşmesi, artık hakemin ediminin ifası amaçsız hale geleceği ve ifa konusuz kalacağı için sona erecektir⁴¹.

3. Çekilme ve Red

Hakemin çekilmesi HMK m. 420'de görevin yerine getirilmemesi başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre hakem, görevini hukuki veya fiilî sebeplerle yerine getiremiyorsa çekilme veya tarafların anlaşmalarıyla hakemlik görevi sona erer. Eğer taraflar, hakemin çekilmesi gerektiği konusunda anlaşamıyorlarsa, taraflardan her biri hakemin yetkisinin sona erdirilmesi için mah-

³⁹ Konuralp, 2011, s. 181. Taşkın, 2005, s. 238. Reyhani Yüksel, 2016, s. 2448.

⁴⁰ Kılıçoğlu, Ahmet M.: Borçlar Hukuku Dersleri Genel Hükümler, Turhan Kitapevi, Ankara 2016, s. 110 vd.

⁴¹ Taşkın, 2005, s. 240. "Ancak görevin yerine getirilememesi imkânsızlıktan dolayı değil de hakemin görevi gerektiği ölçüde özenle yerine getirmemesinden kaynaklanıyorsa, uyuşmazlık taraflarının hakem sözleşmesini feshetmek hatta duruma göre tazminat istemek için haklı sebebi olduğu kabul edilir." Umar, 2011, s. 1168.

kemeye başvurabilir. Mahkemenin bu konuda vereceği karar kesindir. Ancak HMK'nın 420. maddesinin 3. fıkrasına göre, "hakemin görevinden çekilmesi veya diğer tarafın hakemin yetkisinin sona ermesine muvafakat etmesi, hakemin ret sebeplerinin varlığının kabulü anlamına gelmez." Gerekçede bu hükmün konuluş amacının, olayın farklı şekilde yorumlanmasını engellemek olduğu belirtilmiştir. Doktrinde de hakemin kendisinin ya da tarafların anlaşmasıyla görevinden uzaklaştırmasının, hakem hakkında bir red sebebinin varlığının doğal sonucu olmadığı; yasanın bunu kabul etmediğini açıklamak için böyle bir hükmün konulduğu kabul edilmektedir⁴².

Hakemin reddi sebepleri ve usûlü HMK'nın 417. ve 418. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre "kendisine hakemlik önerilen kimse, bu görevi kabul etmeden önce tarafsızlık ve bağımsızlığından şüphe edilmeyi haklı gösteren durum ve koşulları açıklamak zorundadır. Taraflar önceden bilgilendirilmemiş oldukları takdirde hakem, daha sonra ortaya çıkan durumları da gecikmeksizin taraflara bildirir. Hakem, taraflarca kararlaştırılan niteliklere sahip olmadığı, taraflarca kararlaştırılan tahkim usûlünde öngörülen bir ret sebebi mevcut bulunduğu veya tarafsızlığından şüphe edilmeyi haklı gösteren durum ve koşullar gerçekleştiği takdirde reddedilebilir. Taraflardan birisinin kendisinin atadığı veya atanmasına katıldığı hakemi reddetmesi, yalnızca hakemin atanma tarihinden sonra öğrenilen ret sebeplerine dayanılarak yapılabilir. Taraflar, hakemin reddi usûlünü serbestçe kararlaştırabilirler."

Hakemin bağımsız olması ve bütün etkileşimlerden uzak olması gerekir. Her ne kadar hakemleri taraflar seçse de işin niteliği gereği hakemler, tarafların üstünde ve bağımsız bir konumdadır. Hakemlerin reddedilebilir olması tarafsızlık niteliğinin sağlanması için getirilen kurumlardan biridir. Kanun'da düzenlenen sebeplerinden birinin varlığı halinde hakem reddedilebilir ve bu red talebinin kabulü halinde de hakemlik görevi son bulur⁴³.

4. Azil ve İstifa

Hakemlerle taraflar arasındaki ilişki her ne kadar bir vekâlet ilişkisi olsa da burada, seçildikten sonra artık hakemler, kendilerini seçen tarafın menfaatlerinin temsilcisi değildir. Hakemler, her iki tarafa karşı da objektif ve aynı mesafede olduğu için arada özel bir vekâlet ilişkisi vardır. Hakemler görevini, tarafların üstünde, onlardan tamamen bağımsız ve bütün etkilenmelerin dı-

⁴² Konuralp, 2011, s. 181. Umar, 2011, s. 1168.

⁴³ Kuru, 2001, s. 6023. Dayınlarlı, Kemal: HUMK'da Düzenlenen İhtiyari İç Tahkim, B.2, Dayınlarlı Yayınları, Ankara 2004, s. 54.

şında kalarak ifa etmelidir. Hakeme, bir sözleşmeye dayanılarak yetki verildiği için bu yetkiyi geri alma hakkı sınırlandırılmayacağı gibi kaldırılmaz⁴⁴.

Hakemin görevi istifa veya tarafların bu yönde anlaşmasıyla sona erebilir. Hakemin görevi azil veya istifa sebebiyle sona ermişse bu hakemin seçimindeki usûl uygulanarak yeni bir hakem seçilir⁴⁵. Taraflar hakemi azlettiklerinde onun vereceği karardan da feragat etmiş sayılırlar. Dolayısıyla, azilden sonra verilmiş hakem kararı, hüküm ifade etmemektedir. Ancak, eğer azil, hakem kararının verilmesinden sonra yapılmışsa, hakem kararına bir etkisi olmayacak, onun geçersizliği sonucunu doğurmayacaktır⁴⁶.

Azlin, hakem kararları üzerindeki etkisinin ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı konusunda ise doktrinde çeşitli görüşler vardır. Bir görüşe göre, hakem azil ihbarı “kendisine ulaşmadan önce” karar vermişse, tarafların iradesi hakeme ulaşmamış olsa bile hakem kararında önce iradeler azil konusunda birleşmiş olacağı için hakem kararı hüküm ifade etmeyecek ve geçersiz sayılacaktır⁴⁷. Diğer görüşe göreyse tarafların azil konusundaki beyanı, geleceğe etkili şekilde sonuç doğurur. Bu nedenle, önemli olan hakemin “azli öğrendiği andır”. Hakemin, azli öğrendiği ana kadar iş görme yükümlülüğü devam etmez ve azil iradesi ancak öğrenme anından sonra bu yükümlülüğü etkiler. Hakemin tahkim yargılamasına devam etme yetkisi ve yükümlülüğü azli öğrenme anından itibaren kalmamaktadır⁴⁸.

Hakemlerin azline ilişkin HUMK m. 522 ve HMK karşılaştırıldığında HUMK’ta iki tarafın muvafakati aranırken; HMK da böyle bir hükme rastlanmadığı fark edilmektedir. HMK m. 420/2’ye göre “taraflardan her biri, hakemin çekilmesini gerektiren sebeplerin varlığı konusunda aralarında uyuşmazlık olursa, mahkemeden hakemin yetkisinin sona erdirilmesi konusunda karar verilmesini isteyebilir.” Dikkat edilecek olursa bu hükümde “taraflar anlaşamazsa” vurgusu vardır. Dolayısıyla, kanunkoyucunun azil konusunda yine ortaklaşa karar verilmesi yönünde iradesi olduğu kabul edilir.

Hakemin, görevini hiç ya da zamanında yerine getiremediği haller hariç olmak üzere, hakemin görevine son verilmesi halinde, sözleşmeden tek taraflı olarak dönülmüş sayılacak ve azledilen hakemin tazminat talebi gündeme

⁴⁴ Balci, 1999, s. 137. Konuralp, 2011, s. 181.

⁴⁵ Dayınlarlı, 2004, s. 56. Kuru, 2001, s. 6023.

⁴⁶ Konuralp, 2011, s. 181.

⁴⁷ Sarısözen, 2005, s. 39.

⁴⁸ Taşkın, 2005, s. 242.

gelebilecektir. Ancak, tazminat talebinin gündeme gelmesi halinde dikkat edilmesi nokta “*uygun olmayan zaman*” kavramıdır. Azlin tazminat talebine yol açabilmesi için hem azlin yapıldığı zaman hem de özel bir zarara uğranıp uğranmadığının tespit edilmesi gerekir. Özel bir zararın olması durumunda hakem, mahrum kaldığı kâr ile masraflarının tazmin edilmesini talep edebilir. Ancak bunun için tarafların, azil için önemli bir sebebinin bulunmaması aranmaktadır. Diğer bir deyişle, hakemin azil sebebiyle mahrum kaldığı kâr ile masraflarını isteyebilme hakkı, taraflarının hakemi azletmesi için önemli nedenlerin varlığı halinde ortadan kalkmaktadır⁴⁹.

Hakemler, hakemlikten her zaman istifa edebilir ve sözleşmeye istifa edilemeyeceğine dair bir şart konulamaz. Ancak, haklı bir neden olmadan istifa eden hakem, ücret isteyemez. Eğer ücreti peşin aldıysa, ücreti geri vermek zorunda olup tarafların da bu nedenle uğradıkları zararları tazminle yükümlü olur⁵⁰. Hakemin, tahkim süreci devam ederken yapacağı istifa, geleceğe etkili olarak sonuç doğuracaktır. Hakemlerin her zaman istifa hakkı bulunmakla birlikte, zamansız bir istifa, tahkim yargılamasından beklenen yararın gerçekleşmesini daha uzun bir sürece bırakmaktadır. Bu nedenle burada önemli bir nedenin varlığı aranmaktadır. Hakemin uygunsuz zamanda istifa etmesi ya da istifası konusunda önemli bir nedenin bulunmaması hallerinde tazmin yükümlülüğünün doğmasının nedeni, tahkim yargılamasındaki sürecin, hakemin istifası sonucu gecikmesidir.⁵¹

Uygun olmayan zaman, her somut olaya göre tahkim süreci ve tarafların durumuna göre belirlenmektedir. Uygun olmayan zamanda istifa durumunda, tazmin yükümlülüğünün gündeme gelebilmesi içinse sadece zamansız bir istifa yetmemekte; bu istifanın sonucunda bir zararın doğması gerekmektedir. İstifa nedeniyle oluşan bu zarar, tarafın sözleşmenin devamına olan güveninin ortadan kalkması sebebiyle uğradığı menfî zarardır. Ancak hakem, istifasının haklı bir nedene⁵² ya da önemli bir nedene⁵³ dayandığını ileri sürerse, zarar sebebiyle oluşan tazmin yükümlülüğü ortadan kalkar. Bu haklı neden veya önemli neden olarak nitelendiren durumların, zararı tazmin zorunluluğunu

⁴⁹ Umar, 2011, s. 1168. Taşkın, 2005, s. 243 vd.

⁵⁰ Kuru, 2001, s. 6023. Balcı, 1999, s. 137.

⁵¹ Sarısözen, 2005, s. 36. Taşkın, 2005, s. 246. Yeşilirmak, 2011, s. 98.

⁵² Haklı nedene örnek olarak; tarafların hakeme ağır hakaretlerde bulunması, hakeme usûlüne uygun olmayan emir ve talimatlar verilmesi ve hakemin uzun süren hastalığı gösterilebilir.

⁵³ Önemli nedene örnek olarak; hakemin ifa görevinin devamı yönünde güven ve inancını kaybetmesi, şartların objektif olarak zorluk göstermesi ve karşılıklı güven ilişkisinin ortadan kalkması gösterilebilir.

ortadan kaldırması sebebiyle, uyuşmazlığın taraflarının korunması gerekliliği karşısında, dikkatle değerlendirilmesi gerekmektedir⁵⁴.

5. Ölüm

Vekâlet sözleşmesi, karşılıklı güvene dayanan bir ilişkidir ve bu ilişkiden doğan gerek haklar gerekse borçlar tarafların kişiliklerine sıkı sıkıya bağlıdır. Vekâlet veren, güvendiği bir vekil seçmekte olduğundan vekil, kural olarak işi bizzat yapmakla yükümlüdür. Bu kişiliğe bağlanan sıkı ilişki sonucunda, vekilin ölümü, görevin bizzat yapılması imkânını ortadan kaldıracaktır. Hakemin kişisel özellikleri, hakemlik görevi yapılırken önemlidir ve bu önemin doğal bir sonucu olarak hakemin ölümü, hakem sözleşmesini kendiliğinden sonra erdirmektedir. Hakemin ölümüne bağlanan bu sonucun, gaiplik kararı ve ehliyetsizlik halinin oluşması durumlarında da uygulanması gerekmektedir⁵⁵.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 421. maddesine göre, hakemlerden birinin ölümü halinde görevi sona erdiğinde, aynı seçim usûlüyle onun yerine yeni bir hakem seçilir ve bu seçim için geçen süre tahkim süresinden sayılmaz. HMK'ya göre tahkim sözleşmesinde ismen belirtilen bir hakemin ölmesi halinde karar çoğunluğu ortadan kalkıyorsa tahkim sözleşmesi de sona ermektedir⁵⁶. Hakemin, kişisel özelliklerinden dolayı hakem seçilmiş ve bu sebeple görevlendirilmiş olması sebebiyle, ölümünün hakem sözleşmesini sona erdireceği kabul edilmektedir⁵⁷.

Bununla birlikte, uyuşmazlığı hakeme götüren, tahkim sözleşmesinin taraflarından birinin ölümü halinde, tahkim sözleşmesi ya da hakem sözleşmesi sona ermeyecek, geçerliliğini korumaya devam edecektir⁵⁸.

⁵⁴ Reyhani Yüksel, 2016, s. 2450. Taşkın, 2005, s. 246 vd. Kuru, 2001, s. 6023.

⁵⁵ Yavuz, 2012, s. 564. Türkoğlu, 2017, s. 394.

⁵⁶ Hakemler ismen belirlendiyse bunlardan birisinin bile görevinin son bulması durumunda, karar çoğunluğunu etkileyip etkilemediğine bakılmaksızın, tahkim sözleşmesi sona ermelidir görüşü için bkz. s. 7 vd.

⁵⁷ "Tahkimde hakemlerin bilgi ve ihtisasları yanında ve bunlardan daha fazla olarak güven esastır. Bu nedenledir ki tahkim sözleşmesinde şartında ismen belirtilmiş hakemin veya hakemlerden birinin hakem olmayı reddetmesi veya ölmesi yahut hakemlik yapmasına yasal bir engel bulunması halinde tahkim sözleşmesi şartı hükümden düşer. Öğreti ve uygulama, bu yönde ittifak halindedirler." 11. HD. 12.11.1986, E. 1986/5093, K. 1986/5908 Erişim: <http://www.kazanci.com> (21.01.2019).

⁵⁸ Taşkın, 2005, s. 249.

IV. SONUÇ

Bu çalışmada, tahkim sözleşmesi ve hakem sözleşmesinin sona erme nedenleri inceleme konusu yapılmıştır. Hakem sözleşmesinin sona erme nedenleriyle tahkim sözleşmesinin sona erme nedenleri arasında farklılıklar olsa da yakın bir ilişki olduğu saptanmıştır. Bu kapsamda iç tahkim hükümleri üzerinde durulmuş ve HUMK ile HMK hükümleri karşılaştırılarak açıklamalar yapılmıştır.

Hakem kararlarına ilişkin olarak HMK, HUMK'tan farklı düzenlemeler getirmiştir. Bunlardan dikkat çeken bir düzenleme hakem kararının tebliği konusundadır; hakem kararı artık, bizzat hakem ya da hakem kurulu başkanı tarafından, taraflara bildirilecektir.

Tahkim konusunda HMK ile getirilen önemli bir diğer değişiklik, hakem kararlarının verildiği anda icra edilebilir olması ve hakem kararına karşı başvurulabilecek tek yolun HUMK'un aksine sadece iptal davası olmasıdır.

Sonuçları göz önüne alındığında, bu alanda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda getirilen en büyük değişiklik budur. Çünkü artık HUMK'un aksine, hiçbir şekilde denetlenmeden icra edilmesi mümkün olan hakem kararlarının denetlenebildiği tek yol iptal davası olarak kalmıştır. Bu denetimsizlik durumu karşısında doktrinde, kamu düzenine aykırı verilmiş ya da tahkime elverişli olmayan konuda verilmiş bir hakem kararının, yok hükmünde olduğu kabul edilmektedir. Hakem kararları, ilamlı icraya konulabildiği için kamu düzenine aykırı olan ya da tahkime elverişli olmayan konuda verilmiş bir hakem kararına dayanan icra emrine karşı süresiz şikâyet mümkündür.

Tarafların hakeme başvurmaları, sulh olmalarına engel değildir. HMK m. 434' e göre, *“ tarafların talebi tahkime elverişli bir konuya ilişkinse sulh hakem kararı olarak tespit edilir.”* Burada dikkat edilmesi gereken husus, hakem kararı sayılan sulhun tahkime elverişli bir konuda yapılmış olmasıdır. Tahkime elverişli bir konuda tahkim sözleşmesi yapılmış, tahkim süreci içindeyken yapılan sulh başka konuları çözümlmek için gerçekleştirilmiş de olabilir. İşte böyle bir konuda yapılan sulh, tahkime elverişli konular dışında kalan durumlar için hakem kararına dönüşmeyecektir.

Hakemlerin azline ilişkin HUMK m. 522 ve HMK karşılaştırıldığında HUMK'ta iki tarafın muvafakati aranırken; HMK'da böyle bir hükme rastlanmamaktadır. Ancak HMK'da *“ taraflar anlaşamazsa”* vurgusu vardır. Dolayısıyla, kanunkoyucunun azil konusunda HUMK gibi ortaklaşa karar verilmesi yönünde iradesi olduğu kabul edilir.

Tahkim kültürünü yerleştirmek ve geliştirmek için yapılması gereken ilk iş hiç şüphesiz i tahkime ilişkin usûl ve esasları düzenleyen hükümleri, günümüz tahkim yaklaşımına uygun hale getirmektir. Bu çerçevede 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda, Milletlerarası Tahkim Kanunu, UNCITRAL Model Kanunu ve bu alandaki gelişmeler esas alınarak i tahkim düzenlenmiştir. Böylece tahkim kurumunun daha etkin kullanılması sağlanmış ve düzenlemeler arasındaki farklılıkların da önüne geçilmiştir.

KAYNAKÇA

Arslan, Ramazan / Yılmaz, Ejder / Taşpınar Ayvaz, Sema: Medenî Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

Balcı, Muharrem: İhtilâfların Çözüm Yolları ve Tahkim, B.1, Danışman Yayınları, İstanbul 1999.

Biçkin, İnci: “Hakem Sözleşmesi ve Hakem Yargılaması”, TBB Dergisi 2006, S.67, s. 308 – 397.

Dayınlarlı, Kemal: HUMK'da Düzenlenen İhtiyarî İç Tahkim, B.2, Dayınlarlı Yayınları, Ankara 2004.

Eksi, Nuray: Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda Tahkim, B.1, Beta Yayınları, İstanbul 2013.

İlhan, A. Hüseyin: Tahkim Sözleşmesinin Geçerliliği, Adalet Yayınevi, Ankara 2016.

Kazancı- İçtihat Bilgi Bankası, Erişim; <http://www.kazanci.com>.

Kılıçoğlu, Ahmet M.: Borçlar Hukuku Dersleri Genel Hükümler, Turhan Kitapevi, Ankara 2016.

Konuralp, C. Serhat: “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları: Tahkim”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul 1990.

Korucu, Yavuz: Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Tahkim, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.

Kuru, Baki: Hukuk Muhakemeleri Usulü, C.6, Demir-Demir Yayıncılık, İstanbul 2001.

Kuru, Baki: İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medenî Usul Hukuku, Legal Yayıncılık, İstanbul 2016.

Muşul, Timuçin: Medenî Usul Hukuku, B.3, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.

Pekcanitez, Hakan / Atalay, Oğuz / Özekes, Muhammet: Medenî Usul Hukuku, 14. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2013.

Sarısözen, M. Serhat: Medenî Usul Hukukunda Hakem Yargılaması, Kazancı Yayınları, İstanbul 2005.

Süral, Ceyda: “Hakem Kararlarının İcrası ve İptal Davası”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı: Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, C. 16, İzmir 2014, s. 1377 – 1411.

Taşkın, Âlim: Hakem Sözleşmesi, B.2, Turhan Kitapevi, Ankara 2005.

Türkoğlu, Elif Ceren: “Türk Hukukunda Hakem Sözleşmesi”, YÜHFD, C.14, S.2, İstanbul 2017, s. 379 – 396.

Umar, Bilge: Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi, Yetkin Yayınları, Ankara 2011.

Yavuz, Cevdet: Borçlar Hukuku Dersleri Özel Hükümler, Beta Yayınları, İstanbul 2012.

Yeşilirmak, Ali: Türkiye’de Ticari Hayatın ve Yatırım Ortamının İyileştirilmesi İçin Uyuşmazlıkların Etkin Çözümünde Doğrudan Görüşme, Arabuluculuk, Hakem-Bilirkişilik ve Tahkim Sorunları ve Çözüm Önerileri, B.1, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011.

Reyhani Yüksel, Sera: Tahkim Tarafları ve Hakem Arasında Yapılan Hakemlik Sözleşmesinin Maddi Hukuk Açısından Değerlendirilmesi, Prof. Dr. Cevdet Yavuz’a Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.22, S.3 (Özel Sayı), İstanbul 2016, 2435 – 2451.

BİR ÇEKİN KARŞILIKSIZ ÇIKTIĞI MUHATAP BANKA TARAFINDAN KİME BİLDİRİLMELİDİR?

Celal GÖLE*

Bir çekin “karşılıksız çek” hükmünde olduğunun, Çek Kanunu’nun 3/4. fıkrasına göre muhatap banka tarafından çekin arka yüzüne konulan şerh ve hamilin imzası ile tespit edildiği durumlarda, bu çekle ilgili olarak karşılıksızdır işlemi yapılmasına sebebiyet veren kişiler hakkındaki bilgilerin ülkemizde faaliyet gösteren bankalara duyurulması, bankaların o kişilere çek hesabı açıp açmamaları konusundaki kararlarını etkileyeceğinden ve yol gösterici olacağından fevkalade önemlidir. Hiç şüphesiz, bu durumdan haberdar olan bankalar, Türk Ticaret Kanunu’nun 18/2. fıkrasına ve Çek Kanunu’nun 2. maddesine göre basiretli iş adamı hareket etme ve çek hesabı açacakları kişileri araştırma yükümlülüklerinin sonucu olarak karşılıksızdır işlemi yapılmasına sebebiyet veren kişilere çek hesabı açmayacaklardır.

1985 tarihli ve 3167 sayılı mülga Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanunu’nun 9. maddesinin birinci fıkrasında muhatap bankanın yeterli karşılığı olmadığı için bir çekin ödenmediğini hesap sahibi hakkında gereken bilgiler ile birlikte T.C. Merkez Bankası’na bildirmesi, ikinci fıkrasında da T.C. Merkez Bankası’nın bu duyurusu üzerine bankaların bir yıl süre için söz konusu hesap sahibine veya vekil ve mümessillerine çek hesabı açamayacağı ve çek defteri veremeyeceği öngörülmüştü. Bu istikamette bir bildirim Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun’dan sonra yürürlüğe giren 2009 tarihli ve 5941 sayılı Çek Kanunu’nda yer almamıştır.

Yalnız, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda ve 5941 sayılı Çek Kanunu’nda, Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi ile ilgili olarak sadece ve sadece;

- Bankaların çek hesabı açtıkları kişileri Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi tarafından oluşturulan sisteme kaydettirmesi (ÇK.md.2/3; TTK.md.780/3),

* Prof. Dr., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Öğretim Üyesi

- Çek yaprakları üzerinde bulunan Karekodun taşıdığı bilgilere ulaşılabilmesi için çek ile ilgili bilgilerin yine bankalarca Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi tarafından oluşturulan karekod okutma ve bilgi paylaşım sistemine yükletilmesi (TTK.md.780/3),
- Çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı ile
- Bu yasağın kaldırılmasına ilişkin kararların da

Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi'ne bildirilmesi ve bu Merkez tarafından da bankalara duyurulması kabul edilmiştir (ÇK.md.5/8,9; 6/3). Bu kararların Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi'ne bildirilmesi dair esas ve usuller ayrıca Çek Kanunu'nun 5/8. ve 9. fıkraları ile 6/3. fıkrası çerçevesinde "Çek Düzenleme ve Çek Hesabı Açma Yasağı Kararlarının Bildirilmesine ve Duyurulmasına İlişkin Tebliğ" (Tebliğ) ile de düzenlenmiştir¹.

Bu düzenlemeler kapsamında çek ile ilgili bilgiler güvenli elektronik imza ile imzalandıktan sonra Adalet Bakanlığı Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) aracılığıyla Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS) ve Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezine elektronik ortamda bildirilecektir (ÇK.md.5/8). Ayrıca, hakkında çek hesabı açma yasağı kararı verilen kişiler de Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi tarafından bildirim aldıkları tarihten itibaren bir hafta içinde bankaların genel müdürlüklerine yine elektronik ortamda duyurulacaktır (Tebliğ md.3/4).

Dikkat edilecek olursa bu kapsamdaki bildirimlerin, 1985 tarihli ve 3167 sayılı mülga Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanunda T.C. Merkez Bankasına bildirilmesi öngörülmüşken, bu Kanunun yerine yürürlüğe giren 5941 sayılı Çek Kanunu'nda 3167 sayılı Kanundan farklı olarak Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezine bildirilmesi kabul edilmiştir².

28 Haziran 2013 tarihinde faaliyete geçen Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile Türkiye Bankalar Birliği nezdinde, kredi kuruluşları ile Bankacılık Düzenleme ve

¹ RG. 13.04.2017, S. 30037.

² Bankaların çek hesabı açtırmak isteyenlerden adli sicil kayıtlarını istemeleri ve bu kişiler ile ilgili olarak Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi kayıtlarına bakmaları 09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 61. maddesi ile öngörülmüştür. Oysa, bu konuda daha önceleri T.C. Merkez Bankası'nın kayıtları esas alınıyordu.

Denetleme Kurulu'nca uygun görülecek finansal kuruluşların müşterilerinin risk bilgilerini toplamak ve söz konusu bilgileri bu kuruluşlar ile gerçek veya tüzel kişilerin kendileriyle ya da onay vermeleri koşuluyla özel hukuk tüzel kişileri ve üçüncü gerçek kişiler ile paylaşılmasını sağlamak üzere kurulmuştur³. Bu konuda ayrıca Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi Yönetmeliği (Yönetmelik) de bulunmaktadır⁴.

Görülüyor ki, bir çekin "karşılıksız çek" hükmünde olduğunun, muhatap banka tarafından çekin arka yüzüne konulan bir şerh ve hamilin imzası ile tespit edildiği durumlarda, karşılıksızdır işlemi yapılmasına sebebiyet veren kişiler hakkındaki bilgilerin ülkemizde faaliyet gösteren bankalara duyurulması Türk Ticaret Kanunu'nda ve 5941 sayılı Çek Kanunu'nda öngörülmemiştir.

Buna karşılık, bir çekin karşılıksız çıktığının muhatap banka tarafından belirlendiği durumlarda, muhatap banka, karşılıksız işlemi yapılan çekler ile karşılıksızdır işlemi yapılmasına sebebiyet veren kişiler hakkındaki bilgileri, ödememe protestosunda olduğu gibi Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi Yönetmeliği'nin 9/1.f, 10/3 ve 14/1 düzenlemeleri uyarınca Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi'ne bildirmekle yükümlüdür. Bu Yönetmeliğin 15/1. fıkrasına göre de Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi karşılıksız çeklere ve ödememe protestolarına ilişkin istatistiki bilgileri dönemsel olarak kamu oyuna açıklama yetkisine de sahiptir.

Bu bilgiler, Adalet Bakanlığı Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) aracılığıyla Çek Kanunu'nun 8/5. fıkrası uyarınca Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS) ve Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezine elektronik ortamda bildirilmelidir. Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi tarafından da bu bilgiler alındıkları tarihten itibaren bir hafta içinde bankaların genel müdürlüklerine elektronik ortamda duyurulmalıdır (Tebliğ md.3/4).

Yalnız, muhatap bankalar, bu bilgileri tüm bankalara duyurulmak üzere Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS) ve Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi'ne iletirken, ilettileri bilgilerin doğru ve eksiksiz olması konusunda çok titiz davranmalıdırlar. Zira, bu bildirimlerin sonucunda karşılıksızdır işlemi yapılmasına sebebiyet veren kişilere hiç bir banka tarafından çek hesabının açılmamasının yanı sıra kredi verilmemesi de söz konusu olacak; böylece bu kişilerin ticari itibarları da sarsılmış olacaktır. Bu bildirimlerin

³ Söz konusu Ek 1. madde Bankacılık Kanunu'nuna 6111 sayılı Kanun ile eklenmiştir (RG. 25.02.2011, S. 27857 mükerrer). Ayrıca bkz. TTK. md. 780/3.

⁴ RG. 10.04.2012, S. 28260.

yanlış ve eksik bilgiler içermesi sonucunda ticari itibarları sarsılan bu kişilerin yanlış ve eksik bildirimlerde bulunan muhatap bankalar aleyhine maddi ve/veya manevi tazminat davaları açabileceklerdir.

Nitekim, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi de 30 Ekim 2017 tarihli bir kararında karşılıksız kalan bir çekin muhatap banka tarafından üzerinde yazılı bedelden daha yüksek bir bedel olarak bildirilmesi halinde hesap sahibinin ticari itibarının sarsılacağı gerekçesiyle muhatap bankadan manevi tazminat talep edebileceğini kabul etmiştir⁵.

Unutulmamalıdır ki, Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezinin üyeleri veya kaynak kuruluşlar tarafından kendisine verilen bilgilerin doğruluğunu araştırma yükümlülüğü bulunmadığı gibi, bu bilgilerden kaynaklanabilecek ihtilaflarda herhangi bir taraf sıfatı da yoktur. Şu kadar ki, Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi, kendi kusuru ile sebebiyet verdiği zararlardan dolayı üyeler, kaynak kuruluşlar ve üçüncü şahıslara karşı sorumlu olur (Yönetmelik md.18/2).

Sevgili Arkadaşım,

Müstesna İnsan,

Prof. Dr. Nami ÇAĞAN'ın anısına hazırlanan bu armağanda bir yazımın olmasından dolayı hem mutluluk hem de hüznü bir arada yaşıyorum. Keşke Nami aniden bizi bırakıp gitmeseydi de bu armağanı sağlığında kendisine takdim edebilseydik herhalde çok daha güzel ve çok daha anlamlı olurdu.

Nami ile olan arkadaşlığımız, arkadaşlığın ötesinde yakın dostluğumuz TED Ankara Koleji Orta Okulu'nda sınıf, aynı zamanda sıra arkadaşı olarak başladı; Lise kısmında ve Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde de her geçen gün artan sıcak bağlarla devam etti.

Nami, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden mezun olduktan sonra aynı fakültede asistan olarak akademik çalışmalarına başladı. 12 Eylül 1980 ihtilalinden sonra görev yaptığı Vergi Hukuku Kürsüsünün kapatılmasıyla, benim de akademik çalışmalarımı yürüttüğüm Mülkiye'ye öğretim üyesi olarak geldi. Böylece, yeniden aynı çatı altında beraber olduk;

⁵ Yanız, bu karar 3167 sayılı Kanununun 9. maddesine göre söz konusu bilgilerin T.C: Merkez Bankası'na bildirilmesi ile ilgili olmakla beraber muhatap bankanın sorumluluğunun her durumda mevcut olacağını ortaya koymaktadır. Y. 11. HD. 30.11.2017, E. 13181, K. 5824 (Batider 2018, C. 34, S. 1, s. 245).

hemen hemen aynı tarihlerde de doçent ve profesör unvanlarını aldık. Daha da önemlisi, 1988-1991 yılları arasında birlikte Mülkiye’de Dekan Yardımcısı olarak arkamızda unutulmaz güzel anılar bırakarak görev yaptık.

Kendisi Mülkiye’de Dekan Yardımcısı olarak görev yaparken merhum Bülent ECEVİT’in davetiyle siyasete atıldı; üç dönem milletvekili olmanın yanı sıra Çalışma ve Sosyal Güvenlik, Maliye ve Orman Bakanı olarak Ülkemizin siyasi tarihinde çalışkanlığı, engin bilgisi, yorumları, hukukçuluğu, saygın kişiliği ve her zaman ön planda olan mütevazılığı ile önemli bir yer edinerek iz bıraktı.

Siyaseti bıraktıktan sonra da Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nde “Kurucu Dekan” oldu ve yaptığı özverili çalışmalarla Dekanlığını çok başarılı bir şekilde yürüttüğü Fakültesi’nin alanında marka haline gelmesini sağladı.

Nami Dekanım, ortaokuldan beri hep birlikte olduğumuz Prof. Dr. Sabih ARKAN ile benim emeklilikten sonra Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi’ne öğretim üyesi olarak akademik hayatımızı aynı çatı altında beraber sürdürmemizi istedi. Talep Nami’den gelince Sabih ve benim “Hayır” dememiz mümkün değildi. Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nde öğretim üyesi olduk, güzel günlerin bizi beklediğini düşünürken O, yukarıda belirttiğim gibi aniden aramızdan ayrıldı.

Üzüntümüz sonsuzdur; her gün Atılım Üniversitesi’ne gelince O’nu arıyor, ister istemez hüzünleniyorum.

Allah rahmet eylesin. Işıklar içinde uyusun...

HALKA AÇIK ORTAKLIK STATÜSÜNÜN PAY SAHİBİ SAYISINA BAĞLI OLARAK KAZANILMASINA BAĞLAM YOLUYLA ENGEL OLUNABİLİR Mİ?

Serdar HIZIR*
Tamer BOZKURT**

Sadece hocalığı ile değil, genç akademisyenlere verdiği önem ve desteğiyle, eşsiz yöneticiliğiyle; ancak hepsinden önemlisi insanlığıyla bizlere rol model olan ve kalbimizde müstesna bir yer edinen saygıdeğer hocamız Prof. Dr. Nami Çağan'ın açtığı yoldan ilerlemek ve ona lâyük olabilmek ümidiyle, kendisini sevgi, saygı ve rahmetle anıyoruz.

I. 6762 SAYILI ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU DÖNEMİ

Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (eTTK) 416. maddesinde, “*Nama yazılı hisse senetleri, esas mukavelede aksine hüküm olmadıkça devrolunabilir*” hükmü yer almaktaydı. Yine aynı Kanun'un 418. maddesinde esas sözleşmesel bağlamla ilgili olarak, ortaklığın, esas sözleşmede öngörülen sebeplerden dolayı devir keyfiyetini pay defterine kayıttan kaçınılabileceği; hatta sebep gösterilmeksizin kayıttan kaçınılabileceğine dair şartın dahi esas sözleşmeye konulmasının mümkün olduğu öngörülmüştü. Böylece, nama yazılı paylara getirilebilecek devir sınırlamaları konusunda ortaklık lehine oldukça geniş bir hareket alanı bırakılmıştı¹. Bu tarz bir rejimin geçerli olduğu eski dönemde, esas sözleşmeye örneğin “*Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri*

* Dr. Öğr. Üyesi, Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

** Dr. Öğr. Üyesi, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

¹ TTK Tasarısı'nın Genel Gerekeşi'nde şu ifadeler geçmiştir: “6762 sayılı Kanun'un bağlı nama yazılı pay senetleriyle ilgili düzenlemesi, **sınırsız bağlam anlayışına** dayanıyordu. Sınırsızlık, şirkete geniş ve biraz da keyfi red olanakları sağlıyor, bu da bir taraftan, bölünme kuramına egemenlik tanıyor, diğer taraftan da red edilen pay sahibini ve devredeni, “malik fakat şirkete karşı pay sahibi değil/şirkete karşı pay sahibi fakat malik değil” anormal konumuna yerleştiriyordu...” T.C. Adalet Bakanlığı, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Genel Gereke, s. 376, N. 137.

çerçevesinde pay sahibi sayısı nedeniyle halka açık bir anonim ortaklık haline gelinmesinin önüne geçmek için, devrin pay defterine kaydından kaçınılabılır.” şeklinde bir hüküm konulabilmektedir. Yine esas sözleşmeye devrin ortaklığın yönetim kurulunun onayına tâbi olduğuna dair bir ifade konularak, böyle bir devrin gerçekleşmesi hâlinde (örneğin yürürlükteki SerPKn. hükümleri gereği pay sahibi sayısı beş yüzü aşan anonim ortaklıklar bakımından) herhangi bir gerekçe gösterilmeksizin pay defterine kayıttan kaçınma imkânı öngörülebilmektedir. Sadece pay defterine kayıttan kaçınıldığında, hâkim görüşün temsil ettiği bölünme teorisi uyarınca, devralanın mali haklara kavuşmuş sayılacağı yaklaşımı benimsenmekte idi².

II. 6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN BAĞLAM REJİMİ KARŞISINDA DURUM

1. Genel Olarak

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) bağlam sistemi deyim yerinde ise “yeniden” kaleme alınmış ve anonim ortaklıklarda pay sahibinin ortaklıktan ayrılma hakkının -kural olarak- olmayışı ve ilişkiyi kesmenin tek yolu olan “pay devri”nin sınırlandırılması rejimi, olması gerektiği gibi, istisnâî bir karaktere hapsedilmiştir. Bu surette, devir serbestisi ilkesini öne çıkaracak ve bağlamı arka plana itecek düzenlemeler getirilmiştir. Bu bakımdan yeni bağlam rejimiyle, eskisi ile kıyaslanmayacak kadar objektif nedenlere dayanan, ortaklığa keyfi davranma olanaklarını mümkün olduğunca kapatan ve devre işlerlik kazandıran bir sistem benimsenmiştir.

Yeni TTK'nın 492. maddesine göre “Esas sözleşme, nama yazılı payların ancak şirketin onayıyla devredilebileceğini öngörebilir”. Böylece yeni dönemde artık ortaklık da (borsaya kote edilmemiş nama yazılı paylarda) devir işleminin bir tarafı hâline gelmiş ve bölünme teorisinin sakıncaları bertaraf edilmiştir (TTK m. 647/3).

Esas sözleşmesel bağlamın şartları, TTK m. 493 ve devamı maddelerde açıkça düzenlenmiştir. Anılan maddelerde “borsaya kote edilmemiş nama yazılı paylar” (TTK m. 493-494) ve “borsaya kote edilmiş nama yazılı paylar” (TTK m. 495-498) için farklı düzenlemeler öngörülmüştür. Bu çerçevede, halka kapalı statüdeki bir anonim ortaklığın esas sözleşmesinde devir sınırlamalarının öngörülebilmesi, TTK m. 493/1 ve 2 ile düzenlenmiş, aynı

² Bkz. Bozkurt, Tamer: Anonim Şirketlerde Pay Devrinin Sınırlandırılması (Bağlam), İstanbul 2016, s. 202 vd., dn. 726.

maddenin 3. fıkrasında da inançlı devirlere karşı ortaklığın korunması için bir hüküm getirilmiştir.

TTK'nın 493. maddesinin 1. ve 2. fıkralarına göre; ortaklık, esas sözleşmede öngörülmüş önemli bir sebebi ileri sürerek veya devredene, paylarını, başvurma anındaki gerçek değeriyle, kendi veya diğer pay sahipleri ya da üçüncü kişiler hesabına almayı önererek, onay istemini reddedebilir. **Pay sahipleri çevresinin bileşimine** ilişkin esas sözleşme hükümleri, **ortaklığın işletme konusu** veya **işletmenin ekonomik bağımsızlığı** yönünden onayın reddini haklı gösteriyorsa, önemli sebep oluşturur.

eTTK'dakinin aksine, yeni TTK'nın öngördüğü sisteme uygun bir önemli sebebe dayanmaksızın payın devrine engel olunması mümkün değildir³. O hâlde burada öncelikle yeni TTK'da “önemli sebep” kavramının ne tür ölçütleri içermesi gerektiği ve çalışmamızın konusunu oluşturan sorunun TTK m. 493/1'deki “önemli sebep” kavramı içine girip girmediğinin saptanması gerekmektedir.

2. TTK'nın 493. Maddesi Karşısında Durum

A- Genel Olarak ve “Önemli Sebep” Perspektifi

Yukarıda belirtildiği gibi, yeni TTK'da “bağlam” ile ilgili ayırım, “borsaya kote edilmemiş nama yazılı paylar” ve “borsaya kote edilmiş” nama yazılı paylar üzerinden kurulmuştur⁴.

Ortaklığın paylarının borsaya kote edilmiş olması hâlinde, SerPKn. m. 16 uyarınca halka açık ortaklık statüsü zaten kazanılacağından, pay devrini sınırlamak suretiyle bu statüye girmeyi engellemek isteyen bir ortaklık için, “borsaya kote edilmemiş nama yazılı paylar”a ilişkin esas sözleşmesel bağlam hükümlerinin dikkate alınması gerekir.

TTK m. 493/1 hükmünde, borsaya kote edilmemiş nama yazılı payların devrinin esas sözleşmeye hüküm konularak sınırlandırılması konusunda üç ihtimale yer verilmiştir. Bunlardan birincisi ve en önemlisi, esas sözleşmeye yazılacak “önemli sebepler”dir. Eski dönemin aksine, bağlam hükümlerine şeffaflık ve açıklık getirme amacıyla olan yeni TTK, bu nedenlerin esas

³ Altay, Sıtkı Anlam: “Türk ve İsviçre Anonim Ortaklıklar Hukuku'nda Esas Sözleşmesel Bağlam”, İsviçre Borçlar Kanunu'nun İktibasının 80. Yılında İsviçre Borçlar Kanunu'nun Türk Ticaret Kanunu'na Etkileri, İstanbul 2009, s. 603.

⁴ “Borsaya kote edilme” ve “borsada işlem görme” kavramları ile ilgili geniş bilgi için bkz. Bozkurt, s. 61.

sözleşmede Kanun'un öngördüğü kalıplara uygun bir şekilde ve net olarak gösterilmesini aramaktadır⁵. Bu yüzden anonim ortaklık esas sözleşmesi hazırlanırken, devir sınırlamalarının ortaklık tarafından gelişigüzel bir şekilde yazılması mümkün değildir⁶.

“Önemli sebep”⁷ kavramının ölçütleri ise TTK m. 493/2’de belirlenmiştir. Buna göre, “önemli sebep” olarak esas sözleşmeye yazılan devir sınırlaması, pay sahibi çevresinin bileşimine ilişkin olmalı ve ortaklığın işletme konusu veya işletmenin ekonomik bağımsızlığı yönünden onayın reddini haklı göstermelidir. Buradan hareketle, ortaklığın payları gerçek değeri ile satın alma teklifi sunmasına gerek olmadan, müktesibe “doğrudan red” kararı verebilmesi için, esas sözleşmedeki red sebebinin, TTK m. 493’teki “pay sahiplerinin bileşimine ilişkin olması” ve bunun dahi “işletmenin ekonomik bağımsızlığı” yahut da “ortaklığın işletme konusu”⁸ yönünden onayın reddini haklı göstermesi gerekir. Aksi takdirde red kararı hukuka aykırı olacaktır.

Söz konusu ölçütlerin yer aldığı TTK m. 493/2’ye esas sözleşmede atıfta bulunulması veya anılan maddenin olduğu gibi esas sözleşmeye yazılması, geçerli bir bağlam hükmü oluşturma konusunda yeterli değildir⁹. Önemli sebeplerin nelerden ibaret olduğunun, Kanun’un belirlediği ölçütler çerçevesinde somutlaştırılması gerekir¹⁰.

Öğretide pay sahipleri çevresinin bileşimi ile ilgili olmak kaydı ile işletmenin ekonomik bağımsızlığı veya ortaklığın işletme konusu yönünden önemli sayılacak nedenlere örnek olarak; müktesibin mesleği veya kişisel durumu (işletme konusu), rakip klotları (hem işletme konusu, hem

⁵ Böckli, Peter: Schweizer Aktienrecht, Zürich/ Basel/ Genf 2009, § 6, N. 247; Oertle, Matthias/du Pasquier, Shelby: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, OR Art. 530-964, 3. Aufl. Basel/ Genf/ München 2012, Art. 685b, N. 3.

⁶ Bkz. Bozkurt, s. 69 vd.

⁷ TTK m. 493/ f. 2 anlamında “önemli sebep” kavramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Altay, s. 596 vd.; Bozkurt, s. 73 vd.

⁸ Bu kavramlarla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Bozkurt, s. 75 vd. Ayrıca bkz. Altay, s. 599.

⁹ Oertle/du Pasquier, Art. 685b, N. 3; Druet, Jean Nicholas/ Glanzmann, Lukas (Druet Just, Eva), § 10, N. 76; Bozkurt, s. 71-72.

¹⁰ Bkz. 6102 sayılı TTK Madde Gerekeşi, m. 493. Dolayısıyla, esas sözleşmede “Şirketin işletme konusunu veya ekonomik bağımsızlığını tehlikeye düşürecek pay devirlerine, şirket onay vermektan kaçınılabilir” şeklinde genel bir bağlam hükmüne yer vermek yeterli olmayıp; devrin sınırlandırılabilceği hâller, Kanun’daki ölçütlere uygun olarak net bir biçimde belirlenmelidir. Karş. Altay, s. 601.

ekonomik bağımsızlık), yüzdesel ve pay sahibi başına sınırlamalar (işletme konusu), konzern klozu (ekonomik bağımsızlık), özel mevzuat buna izin veriyorsa yabancılik koşulları (işletme konusu) ve aile klozları (işletme konusu, ama tartışmalı) verilmektedir¹¹.

İşte buradaki sorun, yeni dönemde esas sözleşmeye pay sahibi sayısının beş yüzü aşmamasına ve HAO statüsüne girilmemesini sağlayacak bir bağlam klozunun TTK m. 493/1 anlamında “önemli neden” sayılıp sayılmayacağı noktasında toplanmaktadır.

Bu açıdan örnek olarak, “Ortaklığın pay sahibi sayısının artışı yoluyla halka açık ortaklık statüsünü kazanmasına engel olmak maksadıyla payların devrine onay vermektan kaçınılabılır” şeklindeki bir bağlam hükmünün hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilmelidir.

Öğretide, halka kapalı ortaklıklarda ortaklığın işletme konusu bakımından bazı kazanımlar sağlayacak veya ekonomik bağımsızlığının korunmasına yardımcı olacaksa, pay sahipliğinin kapalı bir çevreye özgülenmesi suretiyle pay devrine sınırlama getirilebileceği kabul edilmektedir¹². Sermayenin tabana yayılmasının önlenmesi suretiyle pay sahibi sayısının artmasına ve böylece ortaklığın halka açılmasına engel olmanın, ekonomik bağımsızlık çerçevesinde önemli bir sebep olarak değerlendirilebileceği akla gelebilir¹³. Bu çerçevede, söz konusu ihtimalin pay sahibi çevresi bileşimine ilişkin olduğu düşünülebilir. Ancak kanaatimizce, “pay sahipleri çevresinin bileşimi” bağımsız bir ölçüt olmadığı, “işletme konusu” ve “ekonomik bağımsızlığı” çevreleyen bir halka olduğu için¹⁴, sırf bu ölçüte bakılarak anılan red nedeninin yeterli olduğu söylenemez. Ayrıca red nedenlerine ilişkin ölçütlerin sınırlayıcı olduğunun da belirtilmesi gerekir¹⁵. Daha açık bir deyişle, pay sahipleri çevresinin bileşimine ilişkin esas sözleşme hükümleri, bağımsız bir kategori değil, TTK m. 493/1 hükmündeki “önemli sebebi” açan “ilk (dış) halka”dır. İkinci (iç) halka ise, bunun içini açan “işletme konusu veya ekonomik bağımsızlık” ve bunların bir bütün olarak reddi haklı kılmasıdır. Bu bağlamda, anılan halkalar

¹¹ Bu klozlarla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. *Bozkurt*, s. 83 vd.

¹² *Tekinalp*, Ünal: Anonim Ortaklıkta Yeni Bağlam Sisteminin Esasları, İstanbul 2012, § 6, N. 05 (Bağlam).

¹³ *Tekinalp*, Bağlam, § 1, N. 28.

¹⁴ Bkz. *Meier-Hayoz*, Arthur/ *Forstmoser*, Peter/ *Nobel*, Peter: Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 44, N. 140; *Kläy*, Hanspeter: Die Vinkulierung -Theorie und Praxis im neuen Aktienrecht-, Basel/ Frankfurt am Main 1997, s. 146; *Bozkurt*, s. 81.

¹⁵ Bkz. *Bozkurt*, s. 80-81.

sınırlayıcı olarak ve bir ana, iki iç halkadan oluşacak şekilde tasarlanmıştır. Aksi yöndeki bir yaklaşım, kaçınma klozunun (TTK m. 493/1-c.2) yanında, ortaklığa büyük olanaklar sağlar ve TTK'daki yeni bağlam rejimi ile güdülen amacı sekteye uğratar. Nitekim İsviçre öğretisinde de esas sözleşmede öngörülen önemli sebeplerin, işletmenin ekonomik bağımsızlığı veya ortaklığın amacı (işletme konusu) ile bağlantılı şekilde pay sahipleri çevresinin bileşimiyle ilgili olmak zorunda olduğu ifade edilmiştir¹⁶. Hatta metinde “önemli sebep” ifadesinin içi doldurulurken, “pay sahipleri çevresinin birleşimi” ifadesinin kullanılmasının bile gereksiz olduğu kabul edilebilir. Zira bağlam kuraları zaten ve daima anılan duruma yöneliktir¹⁷.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, pay sahibi sayısının beş yüzü aşmasına engel olmak ve böylece halka açık ortaklık statüsüne girmeyi önlemek için, TTK'da belirtilen “işletme konusu” veya “ekonomik bağımsızlık” ölçütlerinin elverişli olduğunu söylemek kanımızca zordur. Zira bir anonim ortaklığın halka açık ortaklık statüsüne girmesi, işletme konusunu başlı başına sekteye uğratmaz. Aksine, halka açık hale gelen bir ortaklığın, tabi olduğu hukuki rejimin getirdiği değişiklik ile daha şeffaf ve bağımsız denetime açık bir hale gelmesinden dolayı, kredi bulma imkânı başta olmak üzere daha büyük kolaylıklarla karşılaşacağı söylenebilir. Kuşkusuz bu sürecin pek çok mali külfeti de olacaktır; ancak son mesele bağlam konusundan bağımsızdır.

Bunun dışında halka açıklık statüsünü elde eden bir ortaklığın ekonomik bağımsızlığının daima ortadan kalkacağını ve bu nedenle de söz konusu red nedeninin TTK m. 493/1 hükmü anlamında “önemli sebep” niteliği taşıyacağını savunmak da kanımızca mümkün değildir. Şirketler topluluğu hakimiyetine girmekten farklı olarak halka açık hale gelen bir ortaklık, ekonomik bağımsızlığını da koruyarak ticari hayatını sürdürebilir. Yine, halka açık statüdeki bir anonim ortaklığın paylarının borsada işlem görmesinin zorunlu olduğu gerekçesiyle (SerPKn. m. 16/2), “ortaklığın paylarının borsada işlem görmesinin arzu edilmemesi” de payın devrinin onaylanmaması konusunda tek başına “önemli sebep” oluşturmaz. Gerçi bu ihtimalde, ortaklığın payları borsada işlem gördüğü takdirde, bunların rakipler tarafından borsa üzerinden satın alınabileceği iddia edilebilir. Böylece, ortaklığın kontrolünün kaybedilebileceği ve bu durumun “işletmenin ekonomik bağımsızlığını” ilgilendirdiği ileri sürülebilir. Ancak anılan görüş kanımızca yine de isabetli olmaz. Zira pay sahibi sayısına bağlı olarak halka açık ortaklık statüsüne geçen bir anonim or-

¹⁶ Oertle/du Pasquier, Art. 685b, N. 3.

¹⁷ Bozkurt, s. 82.

taklığın paylarının her ne kadar iki yıl içinde borsada işlem görmesi için başvurulması kural olarak zorunlu olsa da (SerPKn. m. 16/2) ve ortaklığın esas olarak paylarının tümü borsa kotuna alınacaksa da (BİST Kotasyon Yönergesi m. 5/4) tüm payların borsada işlem görmesi zorunlu değildir. Bu nedenle ortaklığın kontrolünün rakiplerin eline geçmesi tehlikesinin özellikle Türkiye gibi payların borsaya açılan kısmının düşüklüğü nedeni ile mutlak olarak bulunacağı söylenemez. Kaldı ki, SerPKn. m. 137/3 hükmü gereğince, hali hazırda halka açık statüde olan anonim ortaklıkların bile, borsada gerçekleşen işlemleri neticesinde edinilen payları için pay defterine kayıttan kaçınılamaz. Gerçi bu hükmü öğretide verilen anlamlar farklı olsa da¹⁸, biz bu hükmü halka açık ortaklıkların esas sözleşmesine bağlam hükümleri getirilemeyeceği şeklinde anlamaktayız¹⁹. Bu nedenle kanımızca rakiplerin halka açık ortaklığın içine sızmasının önlenmesi, SerPKn. m. 137/3 hükmü karşısında dahi mümkün görünmemektedir.

Bir an için borsaya kote edilmiş paylarda öngörülen, ancak borsaya kote edilmemiş nama yazılı paylarda da uygulanabileceği kabul edilen “yüzdeler sınırlamaların”²⁰, anılan sorunun çözümü için bir çare olup olmayacağına da irdelenmesi gerekir. Belirtmek gerekir ki, burada örneğin birbirlerine rakip konumdaki birden çok ortaklığın bağımsız bir tüzel kişilik altında yürüteceği bir ticari faaliyette her birinin sabit pay oranlarına sahip olmasının işletme konusunun gerçekleşmesi üzerinde önemli etkide bulunacağı açıksa da, çalışma konumuzu oluşturan sorun açısından pay sahibi başına bir oran veya yüzdesel sınırlama söz konusu değildir. Buradaki sorun, pay sahibi sayısının beş yüzü aşmamasını sağlamak üzere getirilecek bir klotur. Örneğin konuya SerPKn. m. 16/1 hükmü açısından yaklaşılabilecek olursa, pay sahibi sayısı beş yüz olan bir anonim ortaklıkta, herhangi bir pay sahibi paylarının tamamını (hâlihazırda pay sahibi sıfatını taşıyor olsun veya olmasın) bir kişiye devretse, ortaklığın pay sahibi sayısı değişmez. Ancak bu pay sahibi birden çok paya sahip olsa ve paylarının bir kısmını devretse dahi, elinde kalan payları ve dolayısıyla da kendi sıfatını koruyacak; birden fazla kişiye yapacağı devir ile pay sahibi sayısının bir anda beş yüzü aşmasına neden olabilecektir. Bu tarz bir klot, pay sahibinin payını devretmesini başlı başına engelleyemez. Zira bu tarz bir devir ile anonim ortaklık sadece sınıf değiştirecek olup, bu sonuç işletme konusunun sekteye uğradığı veya bu devir yüzünden ekonomik bağımsızlığını

¹⁸ Tartışmalar için bkz. *Bozkurt*, s. 295 vd. Ayrıca bkz. *Tekinalp, Ünal/ Poroy, Reha/ Çamoğlu, Ersin, Ortaklıklar Hukuku II*, B. 13, İstanbul 2017, N. 1160.

¹⁹ Bkz. *Bozkurt*, s. 296.

²⁰ Bkz. *Bozkurt*, s. 100 ve dn. 370’teki literatür.

kaybettiği şekilde yorumlanamaz. Bu nedenle bu tarz engellemelerin, pay sahiplerinin kendi iç ilişkileri açısından kurgulanabileceği kanımızca kabul edilmeli ve böyle bir belirlemeye aykırı davranmanın yaptırımının da borçlar hukuku alanında hüküm ve sonuç doğuracak olan pay sahipleri sözleşmeleri ile getirilebileceği sonucuna varılmalıdır.

Sonuç olarak, pay sahibi sayısının artışının engellenmesi suretiyle halka açık anonim ortaklık statüsünün kazanılmasına ilişkin bir hükme, esas sözleşmede yer verilmesi düşünülebilir. Fakat böyle bir sınırlamanın geçerli olması, TTK m. 493/2 anlamında “önemli sebep” ölçütlerinin tam olarak karşılanması ve payın devrine onay verilmemesini haklı gösterecek sebebin somut ve net olarak ortaya konulmasını gerektirir. Bu ise yukarıdaki açıklamalarımız çerçevesinde kanımızca pek mümkün görünmemektedir.

B- Kaçınma Klotunun İşletilip İşletilemeyeceği

TTK’ya göre anonim ortaklığın istemediği etkilere karşı korunması için harekete geçirebileceği ikinci olanak, kaçınma klotudur. Bu da borsaya kote edilmemiş paylara ilişkin esas sözleşmesel bağlam hakkında TTK m. 493’de öngörülen “payların gerçek değerinden ortaklık tarafından satın alınması teklifi”dir²¹. Öğretide “Kaçınma Klotu” (*Escape Clause, Fluchtklausel*) olarak da adlandırılan bu yöntemde, ortaklık, devrin onaylanması için kendisine yapılan başvuruda payların başvuru anındaki gerçek değerini devredene ödeyebilmekte; pay sahibi de bu teklifi kabul ederse ve pay değeri konusunda bir anlaşmaya varılırsa, devre konu payları kendi adına yahut diğer pay sahipleri veya üçüncü kişiler hesabına almayı önererek onaydan kaçınabilmektedir. Ancak bu klotunun işletilebilmesi için bazı koşullar bulunmaktadır.

Bir kere anılan sonucun oluşması için, esas sözleşmede yer alan bir “devir sınırlaması iradesi”ne ihtiyaç vardır²². Esas sözleşmede bir devir sınırlaması

²¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. *Oertle/du Pasquier*, Art. 685b, N. 9 vd.; *Druy/Glanzmann (Druy Just)*, § 10, N. 79; *Tekinalp*, Bağlam, § 6, N. 15-22; *Altay*, s. 601 vd.

²² Açık deyişle, ortaklık sözleşmesinde bir devir sınırlaması iradesi olmaksızın bu klotunun işletilmesi mümkün değildir (bkz. *Klây*, s. 156; *Altay*, s. 602 vd.). Kaçınma klotuna başvurabilmek için herhangi bir esas sözleşme hükmüne gerek olmadığı konusundaki yaklaşım için bkz. 6102 sayılı TTK Madde Gerekçesi, m. 493/1; *von Büren, Roland/Stoffel, Walter A./ Weber, Rolf H.: Grundriss des Aktienrechts, Zürich/ Basel/ Genf* 2011, § 3, N. 328; *Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel*, § 44, N. 124 ve N. 160, dn. 53; *Uzel*, Necdet: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Göre Anonim Ortaklıkta Esas Sözleşmesel Bağlam, İstanbul 2013, s. 205; *Bozkurt*, s. 139. Kaçınma klotunun işletilmesi için esas sözleşme hükmünün TTK’nın öngördüğü

iradesi yoksa, bu durum, paylar üzerinde devir sınırlaması olmadığı ve payların serbestçe devredilebileceği anlamına gelir. İkinci olarak, ortaklığın söz konusu klozu işletebilmesi için, “kloz” teriminin yanıltan ifadesine rağmen, esas sözleşmede ortaklığın bu hakkı kullanabileceğine dair bir dayanak olması gerekmez²³. Paylar (kanuna uygun veya değil) bağlı nama yazılı hale getirildiği an bu hak doğar ve bir pay devri vesilesi ile özellikle müktesip ortaklığa başvuru yaptığı anda da *aktif hale gelir*²⁴. Bu şartlar varsa ortaklığın müktesibe bir gerekçe sunması da gerekmez; zira müktesip, henüz onay olmadığı için pay sahibi sıfatını kazanamamıştır²⁵. Bununla birlikte bu klozun işletilmesi için yönetim kurulunun özen ve sadakat borcu, eşit işlem ilkesi ve hakkın kötüye kullanılması yasağı da sınır çizmektedir²⁶. Buradaki en önemli sınır da anılan teklifin somut olayda ortaklığın menfaatine hizmet etmesidir.

Somut olayda anılan koşullar bulunuyorsa ortaklık, pay sahibi sayısı beş yüzü aşan bir pay devri ile karşı karşıya kaldığında kanımızca doğrudan red kararı vererek süreci akamete uğratamasa bile, bu tarz bir hüküm en azından “devir sınırlaması” iradesi olarak değerlendirilebilir ve yukarıdaki koşullarda kaçınma klozunun işletilmesi sağlanabilir. Böylece ortaklık, kendi pay sahibine bir alım teklifi sunarak payları gerçek değeri üzerinden almak ister. Eğer pay sahibi bu teklifi kabul ederse veya değerde anlaşılmasına rağmen bu değer mahkeme kararı ile belirlenmişse, ortaklık beş yüzü aşan pay sahibi sayısı sorunundan kurtulmuş, pay sahibi de paylarını devrederek ortaklıktan ayrılmış olur. Bu arada yapılan devir işlemi de geçersiz hale gelerek, ortaklık

ölçütlere uygun olması gerektiği yönündeki aksi görüş için bkz. Yüksel, Sinan: “Borsaya Kote Edilmemiş Bağlı Nama Yazılı Payların Devrinde Şirketin Alım Önerisinde Bulunarak Onay İstemini Reddetme Hakkı (Kaçış Klozu)”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013/2, (Prof. Dr. Oğuz İmregün’e Saygı Sempozyumu), s. 167.

²³ Nitekim Yargıtay da aynı görüştedir. “... Ancak 6102 sayılı TTK’nın “borsaya kota edilmemiş nama yazılı paylar” başlıklı 493/1. maddesinde şirketin, esas sözleşmede öngörülmuş önemli bir sebebi ileri sürerek veya devredene, paylarını, başvurma anındaki gerçek değeriyle, kendi veya diğer pay sahipleri ya da üçüncü kişiler hesabına almayı önererek, onay istemini reddedebileceği düzenlenmiştir. Bu maddeyle anonim şirkete, devre konu olan pay senetlerini gerçek değer üzerinden devralma önerisinde bulunabilme olanağı tanınması, şirkete haklı sebepler yanında sağlanmış, uygun görmediği devirlerden kurtulabilme olanağıdır. Bu suretle şirketin yabancılaşması veya niteliklerini kaybetmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. Şirketin bu olanağı kullanabilmesi için ana sözleşmede hüküm bulunmasına gerek yoktur.” 11. HD., 18.02.2015, E. 2014/17122, K. 2015/2152 (Lexpera Mevzuat & İçtihat Bilgi Bankası).

²⁴ Bozkurt, s. 142.

²⁵ Bozkurt, s. 147-148.

²⁶ Bozkurt, s. 148 vd.

devre konu payları, kendi adına, diğer pay sahipleri veya üçüncü kişi hesabına edinmiş olur. Payların kendi adına edinildiği durumlarda TTK m. 379'daki iktisap sınırlarının uygulanıp uygulanmayacağı ayrı bir sorun olarak karşımızda durmaktadır.

Ancak tartıştığımız somut sorunla ilgili olarak, kaçınma klozunun özelliğinden kaynaklanan sorunlarla karşılaşılması muhtemel görünmektedir. Şöyle ki, ortaklık kaçınma klozunu işlettiğinde, normal koşullarda devre konu payları; kendi veya diğer pay sahipleri ya da üçüncü kişiler hesabına almayı önererek devre onaydan kaçınabilir. Bununla birlikte bu somut sorunda, ortaklık açısından kriz, pay sahibi sayısının beş yüz bir olmasında toplanmaktadır. O hâlde, kanımızca TTK'nın 493. maddesinin 1. fıkrasının ikinci cümlesinin verdiği bir olanak olarak devre konu payların hâlihazırda pay sahibi sıfatını taşımayan üçüncü kişilerin hesabına iktisap edilmesi seçeneği, ortaklık için uygun olmayacaktır. Zira bu paylar iç ilişkide anlaşmaya varılan bir üçüncü kişi hesabına iktisap edilirse, dolaylı temsilci sıfatı ile hareket eden ortaklık, payları ilk etapta kendi adına edinecek, ikinci bir işlemle de hesabına iktisapta bulunduğu kişiye intikal ettirecektir. Bu intikal ise, ortaklığın ilk başta karşı durmak istediği durum olan, pay sahibi sayısının beş yüz sınırını aşması ve halka açık ortaklık statüsünün kazanılması ile sonuçlanacaktır. Dolayısıyla, eğer ortaklık tarafından bu olanak işletilirse, devre onaydan kaçınılarak kaçınma klozunun işletilmesindeki amaçla çelişkili bir durum ortaya çıkacaktır. O zaman da ortaklığın kaçınma klozunu işlettiği ilk kararın ortaklık menfaatine olup olmadığı tartışmaları başlayacak; belki de bu iktisaptan mali bir külfetle çıkmak zorunda kalan ortaklık, organları vasıtasıyla, esas sözleşmeye aykırı davranıldığı (TTK m. 553/1) veya genel özen ve sadakat borcunun (TTK m. 369) ihlal edildiği gerekçesi ile yönetim kurulu hakkında sorumluluk davaları açabilecektir. Buradan çıkan sonuç ortaklığın, çalışmamızda tartıştığımız konu ekseninde, kaçınma klozunu işlettiğinde devre konu payları pay sahibi sıfatını taşımayan üçüncü kişilerin hesabına iktisap edemeyecek olmasıdır.

Ortaklığın payları *kendi veya diğer pay sahipleri* hesabına iktisap etmesi durumunda da sorunlarla karşılaşılması mümkündür. Burada en sorunsuz olasılık, diğer pay sahipleri hesabına iktisap olasılığı gibi görünse de bu olasılıkta dahi pürüzlerle karşılaşılabilir. Aslında bu olasılıkta *pay sahibi sayısı değişmemekte*, sadece hesabına pay iktisap edilen ve ikinci aşamada payın maliki olan "diğer pay sahipleri"nin ortaklıktaki *pay oranları* artmaktadır. Bu ise halka açık ortaklık statüsüne geçmede herhangi bir etki meydana getireyecektir. Ancak eğer ortaklık esas sözleşmesinde, örneğin pay sahibi başına

yüzdelerle bir sınırlama öngörölmüşse, bu durumda iktisabın diğere pay sahipleri hesabına gerçekteşecek kısmı, sadece sınırı aşmayan kısım kadar olabilir. Örneğinin her pay sahibi başına %10'luk bir yüzdelerle sınırlama getirilmişse ve payını devretmek isteyen pay sahibinin pay oranı ile birlikte bu oran, anılan eşiğı aşacaksa, iktisabın eşiğı kadarki kısım için gerçekteşmesi, diğere kısım için başka pay sahipleri hesabına işlem yapılması gerekir. Aksi halde yönetim kurulu bu sefer de kendi esas sözleşmesi ile çelişen bir karar almış olacaktır. Şu hâlde, *esas sözleşmesinde yüzdelerle sınırlama bulunmayan* bir anonim ortaklıkta en elverişli iktisap olanağı bu seçenektir.

Son olasılık, ortaklığın iktisabı kendi adına (ve hesabına) gerçekteştirip gerçekteştirilemeyeceğidir. İktisabın ortaklık ad ve hesabına gerçekteştirilmesi durumunda, TTK m. 379'daki sınırların uygulanıp uygulanmayacağı konusundaki yoğun tartışmalar bir tarafa²⁷, ortaklık iktisabı kendi adına gerçekteştirdiğinde, payın maliki haline geleceğı için şeklen de olsa pay sahibi sayısında bir artış söz konusu olacaktır. Zira bir anonim ortaklık, kendi paylarını iktisap ettiğinde, bedelsiz pay edinme hakkı hariç, diğere tüm pay sahipliğı hakları donsa ve bu paylar genel kurulda temsil edilmese dahi (TTK m. 389), iktisap süreci boyunca *pay sahipliğı mevkiini* doldurur²⁸. Somut olayda ise, şirket ken-

²⁷ Ortaklığın kendi paylarını iktisap etmesi ile ilgili olarak TTK m. 379 vd.'nin uygulanıp uygulanmayacağı sorunu hakkında bkz. *Kendigelen*, Abuzer: Yeni Türk Ticaret Kanunu-Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, B. 3, İstanbul 2016, s. 401 vd.; *Turan*, Gökçen: Anonim Ortaklıkların Kendi Paylarını İktisabının Esasları, Ankara 2018, s. 172 vd.; *Tekinalp*, Bağlam, § 6, N. 17; *Uzel*, s. 339; *Bozkurt*, s. 165 vd. Ancak söz konusu koşullar ve sorun, bu çalışmanın inceleme alanına doğrudan girmediğı için burada ayrıca ele alınmayacaktır.

²⁸ Öğretide, bir anonim ortaklık payına birden çok kişinin sahip olması hâlinde TTK m. 477/1'de hükme bağlanan "payların (ortaklığa karşı) bölünmezliğı ilkesi" uyarınca söz konusu kişilerin halka açıklığın kazanılması yönünden pay sahibi sayısının hesabında bir kişi olarak kabul edilmesi gerektiğı kabul edilmektedir (Aytaç, Zühtü: "Sermaye Piyasası Kanunu ve Çok Ortaklı Şirketler", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 1985, C. 40, S. 1-4, s. 242; *Yanlı*, Veliye: Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması, İstanbul 2005, s. 44; *Ünal*, Oğuz Kürşat: Sermaye Piyasalarında Halka Açık Anonim Ortaklıklar, Ankara 1999, s. 38). Söz konusu sonuca katılmakla birlikte, burada TTK m. 477/1 hükmünün dayanak olarak gösterilmesini yerinde bulmuyoruz. Zira "payın (ortaklığa karşı) bölünmezliğı ilkesi", temel olarak payın bahşettiğı hakların bir kısmının bir şahsa, diğere bir kısmının ise başka bir şahsa devredilmesi suretiyle birden fazla kişi tarafından *anonim ortaklığa karşı* ayrı ayrı kullanılmasına engel olmak amacıyla yöneliktir. Keza, payın esas sözleşmede

yazan itibarı değerinin payın bölünmesi suretiyle değiştirilememesi ve bu surette pay sayısının artırılmaması da bu ilkenin bir görünüm şeklidir [Bu konuda bkz. *Tekinalp, Ünal/ Poroy, Reha/ Çamoğlu, Ersin, Ortaklıklar Hukuku I, B. 13, İstanbul 2014, N. 771 (C. I)*]. Söz konusu ilke nedeniyle örneğin hiç kimse, belli bir yüzdesine sahip olduğu paya dayanarak kendisinin aynı paya malik olan diğer kişilerden bağımsız bir pay sahibi olarak işlem görmesini *anonim ortaklıktan talep edemez (Tekinalp, Ünal: Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, B. 4, İstanbul 2015, § 9, N. 08)*. Oysa halka açık ortaklık statüsünün kazanılıp kazanılmadığının tespiti ile bir paya sahip kişiler tarafından bir hakkın ortaklığa karşı ileri sürülmesi arasında bir bağlantı kurmak zordur. Burada, yukarıda da belirtildiği üzere, herhangi bir hakkın ileri sürülmesine, başvuruya veya onaya gerek kalmaksızın, pay sahibi sayısının Kanun'da belirtilen sayıya ulaşılması ile birlikte halka açıklık statüsü elde edilmektedir.

Kanaatimizce bir paya birden çok kişinin sahip olması hâlinde bu kişilerin halka açık ortaklık statüsünün kazanılıp kazanılmadığının hesabında “bir pay sahibi” olarak kabul edilmesi, her payın yalnızca bir “pay sahipliği mevki” (*Mitgliedschaftsstellung*) oluşturması ile izah edilebilir. Öğretide bu kavram, pay sahibinin şahsından bağımsız olarak ortaklıkta bir paya sahip olunmasıyla elde edilen haklar ve borçlar bütünü olarak tanımlanmaktadır [*Tekinalp (Poroy/Çamoğlu), C. I, N. 771; Pulaşlı, Hasan: Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, B. 2, Ankara 2015, § 33, N. 9 ve aynı yerde dn. 14'te anılan yazarlar*]. Bu çerçevede anonim ortaklıkta en fazla pay adedi kadar “pay sahibi”; başka bir ifadeyle pay sahipliği mevki vardır [*von Büren/Stoffel/Weber, §1, N. 19; Şehirali Çelik, Feyzan Hayal (Kırca, İsmail/ Manavgat, Çağlar), Anonim Şirketler Hukuku, C. I, s. 100*]. Dolayısıyla, esas sermayenin artırılması veya azaltılması suretiyle pay sayısı değişinceye kadar, pay sahipliği mevki sayısı sabittir. Her bir pay sahipliği mevki farklı kişilere ait olabileceği gibi, tümü bir kişiye de ait olabilir. Son ihtimalde bir pay sahibi, birden fazla pay sahibi mevkiini elinde bulursa da [*Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 44, N. 2-3 ve N. 161, dn. 53; Pulaşlı, C. II, § 33, N. 11*] bu durum, payların ve dolayısıyla da pay sahipliği mevkiilerinin birleşmesi anlamına gelmez; tüm pay sahibi mevkiileri bağımsız olarak varlıklarını devam ettirir (*Pulaşlı, C. II, § 33, N. 10-11*). İşte ortaklıktaki en az beş yüz bir adet pay sahipliği mevkiinin farklı kişilere ait olması hâlinde, “halka açık ortaklık statüsünün pay sahibi sayısına bağlı olarak kazanılması”ndan söz edilecektir.

Ortaklığın kendi payına sahip olmasının Kanun'daki sayının hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağı da bu noktada değerlendirilmelidir. Kanaatimizce, kendi payını iktisap eden ortaklığın da pay sahipliği mevkiini dolduracağı ve SerPK m. 16 anlamında “pay sahibi” sıfatını taşıyacağı kabul edilmelidir. Gerçi kendi paylarını elde eden ortaklığın halka açıklık niteliğinin kazanılmasında hesaba katılması, pay sahibi sayısı dolayısıyla halka açık ortaklık statüsünün kazanılmasının temelinde “halka arzın fiilen gerçekleşmemiş olmasına rağmen pay sahibi sayısı dolayısıyla payların tabana yayıldığı” düşüncesinin yattığı gerekçesiyle eleştirilebilir. Ancak SerPK m. 16/1'de pay sahibinin niteliği veya sıfatı açısından herhangi bir ayırım yapılmamış olması nedeniyle, kanaatimizce bu sonuca varılmalıdır. Dolayısıyla, örneğin ortaklıktaki pay sahibi sayısının beş yüz olduğu bir ihtimalde, ortaklığın kendi paylarını iktisap etmesi ile pay sahibi sayısı beş yüz bire ulaşırsa, ortaklık halka açıklık statüsünü kazanır.

Anonim ortaklığın tek pay sahibi olacak şekilde kendi paylarını iktisap etmesi veya

di paylarını iktisap ettiği an, ortak sayısı beş yüz biri bulduğunda, halka açıklık statüsünü kanun gereği otomatik olarak kazanacağından bu statüye girmek istemeyen bir ortaklık için, payları kaçınma klozu yoluyla kendi adına iktisap etmesi yolu da kapalıdır. Eğer bu yapılırsa, kanımızca ortaklığın halka açık statüye geçtiğinin kabul edilmesi gerekir.

Bu noktada akla şu soru gelebilir: Acaba, ortaklığın payı kaçınma klozu kullanarak iktisap ettiği an ile hesabına iktisap ettiği pay sahibine veya sahiplerine devrettiği an arasında geçen sürede, halka açıklık statüsü kazanılmış olur mu? Aslında bir anonim ortaklığın kendi paylarını iktisap etmesi durumunda bu iktisap geçici niteliktedir. Kanun da bu paylardan doğan hakların donmasını sağlayarak ve hatta bazen ortaklığa elden çıkarma zorunluluğu yükleyerek sistemini inşa etmiştir. Bu yüzden, payları bir an önce hesabına iktisap ettiği pay sahibine devretmek için kaçınma klotunu işleten ortaklığın, sırf kısa bir süre (geçici olarak) payın maliki olduğu gerekçesiyle pay sahibi sayısına ilişkin sınırın aşıldığı ve bu surette halka açık ortaklık statüsünün kazanıldığı şeklindeki bir yorum, kanaatimizce isabetli olmaz. Zira ortaklığın diğer pay sahipleri hesabına iktisabı ile ortaya çıkan bu sonuç, dolaylı temsil kurumunun doğal bir sonucudur²⁹.

Şu hâlde, kanaatimizce pay sahibi sayısı sebebiyle HAO statüsüne girmek istemeyen bir anonim ortaklık için payların devrinin sınırlandırılmasında başvurulabilecek en uygun yöntem yukarıdaki dar kalıplara sıkışmış şekilde kullanılacak olan “kaçınma klozu”dur.

ettirmesi, “Pay Sahipsiz Anonim Ortaklık” (*Keinmann- AG*) kavramını ortaya çıkarmış (bkz. *Böckli*, § 1, N. 62 ve dn. 173’de anılan yazarlar; *Şehirli Çelik (Kırca/Manavgat)*, s. 47, dn. 202) ve bu durum kanunen yasaklanmıştır (TTK m. 338/3. Aynı yasak TTK m. 574/3’de limited ortaklık için de kabul edilmiştir). Ancak kanaatimizce bu hâlde dahi ortaklığın pay sahipliği mevkiini doldurduğu hususunda tereddüt edilmemelidir. Zira ortaklığın tek pay sahibi olması yasağı, iktisap ettiği kendi paylarının kural olarak hiçbir pay sahipliği hakkı vermemesi (TTK m. 389), dolayısıyla da organların oluşturulamayacağı ve ortaklık içinde örgütün kurulamayacağı gerçeği ile gerekçelendirilebilir. Bu durumun, TTK m. 530 uyarınca ortaklık için bir fesih nedeni teşkil edeceği açıktır. İşte kanaatimizce kanun koyucu, ortaklığın kendi paylarının tek pay sahibi olmasına anılan nedenlerle izin vermemiştir. Yoksa ortaklığın kendi paylarını iktisap ettiği her durumda (TTK m. 379 vd.) pay sahipliği mevki ortaklığa ait olur (*Pulaşlı*, C. II, § 33, N. 10). Bu sonuç, SerPK m. 16’daki “pay sahibi” ifadesi ile “pay sahipliği mevki”nin kastedildiğine ilişkin görüşümüzle de uyumludur.

²⁹ Bununla birlikte, kaçınma klozu aracılığıyla payı geçici olarak iktisap ederek devri engellenen ortaklık, bu payları hesabına iktisap etmiş olduğu pay sahibine veya sahiplerine devretmez ya da devredemezse, bu durumda ortaklığın pay sahipliği kalıcı hâle gelir ve halka açıklık statüsünün kazanılması ihtimaliyle karşı karşıya kalınabilir.

C- İnançlı İktisaba Karşı Koruma Olup Olmayacağı Sorunu

Esas sözleşmesel bağlam hükmüyle pay sahibi sayısına bağlı olarak halka açıklık statüsünün kazanılmasına engel olma hususunda değerlendirilecek ve TTK m. 493 hükmünde düzenlenen ihtimallerden sonuncusu, “*payları devralan kişinin payları kendi adına ve hesabına aldığı açıkça beyan etmemesi*”dir (TTK m. 493/3). Anılan hâlde ortaklık, devri pay defterine kaydetmekten (aslında payın devrini onaylamaktan) kaçınılabilir. Kanaatimizce, söz konusu devir sınırlaması oldukça özel bir durumu konu edindiği için, istisnai bazı haller dışında³⁰, halka açık ortaklık statüsüne geçmeye engel olma konusunda yeterli faydayı sağlamaz.

III. SONUÇ

Yeni TTK'nın bağlam rejimi, eskisine nazaran, pay devrinin serbestliğine öncelik veren, devir sınırlamasını istisnai karakterine hapsedmeye çalışan bir yaklaşım üzerine kuruludur. Bu yüzden, bağlamla ilgili yorum yapılırken, bağlam hükümlerinin dar yorumlanması gereği kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucu, ortaklığın esas sözleşmesine yazılabilecek red nedenlerini pay sahipleri çevresinin bileşimi ile ilgili olmak kaydı ile “işletme konusu” veya “ekonomik bağımsızlık” eksenine hapsettiği için, eskiden çok rahatlıkla esas sözleşmelere yazılabilecek ve mantıken de bağlam nedeni olarak düşünülebilecek (aile klotları gibi) pek çok neden, artık geçerli bir red nedeni olamayacak niteliktedir. Bir anonim ortaklığın pay sahibi sayısı yüzünden halka açık ortaklık statüsüne geçmesini engelleyecek bir pay devri sınırlaması, kanaatimizce TTK m. 493/1'deki kalıba tam olarak uymamaktadır. Diğer bir deyişle, halka açıklık statüsünün kazanılmasının arzu edilmemesi, başlı başına TTK m. 493/1 hükmü açısından ortaklığın işletme konusu veya ekonomik bağımsızlık ölçütleri yönünden geçerli bir “önemli sebep” olarak nitelendirilemez. Tüm bu nedenlerle yeni dönemde bir anonim ortaklığın örneğin pay sahibi sayısını beş yüzün üzerine çıkarmayacak şekilde pay devri sınırlaması öngörmesi mümkün değildir. Ancak bu tarz bir klotun esas sözleşmeye yazılmasına engel de olunmamalıdır. Zira bu tarz bir hüküm, bir devir sınırlaması iradesi olarak değerlendirilerek TTK m. 493/1-c.2'deki “kaçınma klotunun” işletilmesine “vesile” olabilir. Zira kanun koyucu tarafından anonim ortaklığın esas sözleşmesine yazılabilecek bağlam nedenleri konusunda bu kadar kısıtlayıcı bir yaklaşım sergilenmişken, ortaklığın istemediği etkilere karşı korunabilmesi için en azından payların gerçek değeri ile alım teklifini sağlayacak bir meka-

³⁰ Pay sahibi sayısı beş yüz olan bir anonim ortaklıkta, payı devraldığı takdirde beş yüz birinci pay sahibi olacak kişiye böyle bir sınırlamanın uygulanması örneğinde olduğu gibi.

nizma olan “kaçınma klozunun” işletilmesinde bir sakınca görmemek gerekir. Kaçınma klozunun işletilmesi için gereken diğer koşullar da mevcutsa, ortaklık payları gerçek değeri üzerinden alım teklifini sunabilir. Eğer süreç olumlu sonuçlanırsa, ortaklık devre konu payları; savunduğumuz görüşe göre kendi hesabına iktisap edemese de diğer ortaklar hesabına (geçici olarak) edinmiş olur. Böylece ortaklık kendisi açısından istemediği bir etkiden kaçınma klozu yoluyla kurtulur. Zira hakkın kötüye kullanımı söz konusu olmadığı sürece, ortaklık kaçınma klozunu işletirken herhangi bir gerekçe sunmak zorunda da değildir. Eğer pay sahibi, ortaklığın teklifini reddederse, bu durumda pay sahibi sıfatını sürdürmeye devam edecektir. Kuşkusuz burada bir başka pay sahibi tarafından da daha sonra bir pay devri gerçekleştiğinde, eşit işlem ilkesinin bir gereği olarak, somut olay başka türlü bir davranış modelini haklı kılmakta ise, yine bu klozun işletilerek pay sahibi sayısının beş yüzü aşmasının önlenmesi gerekir. Bununla birlikte tüm bu süreç ve mekanizma, pay sahibinin paylarını fiilen devredememesi ve pay devri sürecinin donmasına kapı aralayacak bir boyuta da götüremez. Ancak belirtildiği gibi, kaçınma klozunun işletilmesinde, klasik yolların bire bir işletilmesi de kimi zaman mümkün olmayabilir. Ortaklık bu klozu işletirken, genel sınırlamalar dışında, iktisabın kimin hesabına gerçekleşeceği ile ilgili de özel sınırlamalara tâbi olacaktır ve bu özel sınırlama yaklaşımını işin doğasında aramak gerekir.

EDİM DENGESİ

Ahmet M. KILIÇOĞLU*

GİRİŞ

Edim dengesi sorunu iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde söz konusu olabilir. Tek tarafa borç yükleyen sözleşmelerde bir taraf edim yükümlülüğü altına girdiğinden, karşı edim bulunmadığından edim dengesi sorunu gündeme gelmez.

İki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde, edim (*Leistung*) ve karşı edim (*Gegenleistung*) arasında bir dengenin (*Gleichgewicht*) bulunması gerekir mi? Bir dengenin arandığı hallerde, buna aykırılığın yaptırımını nedir soruları bu incelememizin konusunu oluşturmaktadır.

I. SÖZLEŞME VE EDİMLERİ TAYİN ÖZGÜRLÜĞÜ

Kıta Avrupası Hukuk sistemlerinde olduğu gibi Türk-İsviçre Hukuk sistemlerinde de sözleşmeler alanında yer alan en önemli ilkelerden birisi “sözleşme özgürlüğü ilkesi” dir. Bu husus Anayasa’nın 48. maddesinde:

“Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir.” şeklinde bir temel hak ve özgürlük olarak hükme bağlanmıştır.

Aynı ilke TBK’nın 26. maddesinde ise “Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler.” şeklinde ele alınmıştır.

TBK’nın bu düzenlemesine göre, taraflar sözleşmenin içeriğini özgürce tayin edebilirler. Sözleşmenin içeriği kavramına, iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde tarafların üstlendikleri edimler de girer. Bunun sonucu olarak iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde, edim ve karşı edim arasında bir dengenin bulunması koşuluna yer verilmemiştir. Bunun sonucu olarak çok değerli bir mal çok düşük ya da çok yüksek bir bedelle satılabilir; çok değersiz bir taşınmaz çok yüksek bir bedelle ya da tam tersi çok değerli bir taşınmaz çok düşük bir bedelle kiraya verilebilir; kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yüklenici baş-

* Prof. Dr., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Medeni Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

kalarının yarı yarıya paylaşım esasına göre yapacağı inşaatta onda bir paylaşımı ya da tam tersi yüzde doksan paylaşım esasını kabul edebilir.

Sözleşme özgürlüğü ilkesinin bir sonucu olarak edimi tayin özgürlüğü de sınırsız bir özgürlük değildir. TBK md. 26 sözleşme özgürlüğünün “kanunda öngörülen sınırlar içinde” geçerli olan bir özgürlük olduğunu kabul etmiştir. Bunun sonucu olarak edimi tayin özgürlüğüne kanunlarda sınırlandırmalar getirebilir.

II. KAVRAM-TANIM

1. Kavram

A. Edim

Edim, Borçlar Hukuku’nda borcun konusunu ifade eder. Alacaklının ifasını talep yetkisine sahip olduğu, borçlunun ifa yükümlülüğü altına girdiği borç konusuna edim adı verilmektedir¹.

Edim birçok borç ilişkisinde paradır. Bu nedenle genellikle edim ya da borç denildiğinde para akla gelir. Bunun sebebi iki taraflı borç ilişkilerinde paranın yaygın bir edim türü olmasından kaynaklanır. İki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde çoğu zaman taraflardan birinin edimi paradır. Sözleşmeden doğan borçlarda para edimi yaygın bir edim türüdür. Alım-satım sözleşmesinde alıcının edimi, kira sözleşmesinde kiracının edimi, ücretli vekâlette iş sahibim edimi, hizmet sözleşmesinde işverenin edimi, eser sözleşmesinde iş sahibinin yükleniciye olan edimi hep paradır. Bunun dışında haksız fiillerde zarardan sorumlu kişinin zararı giderim edimi, TBK md. 58’de öngörülen manevi zararın para dışında tazmini yolu bir tarafa bırakılacak olursa, paradır. Aynı şekilde sebepsiz zenginleşen kişinin, zenginleşmesini gidermesi çoğu zaman para ile mümkündür. Ancak bütün bu örneklerden hareketle edimin sadece para olduğu sonucuna varılmamalıdır. Para dışında da edim vardır.

Yukarıdaki örneklerimizde alım satım sözleşmesinde satıcının edimi satılanın zilyetlik ve mülkiyetini devir; kira sözleşmesinde kiralayanın edimi, kiralananı kullanmaya elverişli halde kiracıya teslim ve kira süresince bu halde bulundurma; hizmet sözleşmesinde işçinin edimi sözleşme konusu işin görülmesi; eser sözleşmesinde yüklenicinin edimi, sözleşme konusu eserin yapılması; vekâlet sözleşmesinde vekilin edimi, vekâlet konusu işin yapılmasıdır.

¹ Kılıçoğlu, Ahmet M.: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 21. Bası, Ankara 2017, sh. 5.

Bu nedenle Borçlar Hukuku'nda edimin, verme, yapma veya yapmama olmak üzere üç türünün olduğu kabul edilmektedir. Para yaygın olan bir verme edimidir. Ancak para dışında verme edimleri de (satıcının satılan malı verme, kiralayanın kira konusu malı kiracıya teslim etme; vekilin iş sahibi adına aldıklarını ona vermesi; kat karşılığı inşaat sözleşmesinde, yüklenicinin sözleşme konusu inşaatı yapma, arsa sahibinin ise, yapılan inşaatla sözleşmede öngörülen bağımsız bölümleri yükleniciye devretme edimleri) vardır.

B. Edim Dengesi

Edim dengesi, sözleşmeden doğan borçlarda ve sözleşme iki tarafa borç yüklemekte ise söz konusu olabilir. Bu nedenle genel olarak hukuksal işlemlerden hareketle edim konusunu kısaca ele almak gerekir:

a) Tek taraflı hukuksal işlemlerden doğan borçlarda karşı edim yoktur. Bu nedenle edim dengesi gündeme gelmez.

Ölüme bağlı tasarrufların yaygın türü olan vasiyet tek taraflı bir hukuksal işlemdir. Mirasbırakan bir vasiyet ile belirli mal bırakma ya da mirasçı atama tasarrufunda bulunabilir. Lehine tasarruf yapılan kişi bir edim yükümlülüğü altına girmediğinden edim dengesi sorunu gündeme gelmez. Ancak vasiyet ile saklı paylı mirasçılarının saklı payları ihlal edildiğinde, bu vasiyete karşı tenkis davası açma hakları vardır(TMK md. 565). Burada tenkis davası, mirasbırakanın edim dengesizliği yaratmasından değil, yastada öngörülen saklı paylı mirasçılarının saklı paylarının ihlal edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle bu sorunu edim dengesi sorunu olarak değerlendiremeyiz.

b) Edim dengesi açısından iki taraflı bir hukuksal işlem olan sözleşmeleri tek veya iki tarafa borç yüklemeleri açısından ele almak gerekir.

aa) Tek tarafa borç yükleyen sözleşmelerde sadece borç altına giren kişinin edim yükümlülüğü vardır. Bir karşı edim söz konusu değildir. Bu anlamda olmak üzere tek tarafa borç yükleyen sözleşmelerde edim dengesi sorunu gündeme gelmez. Bağışlama sözleşmesi tek tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Sadece bağışlayan edim yükümlülüğü altına girer. Bunun sonucu olarak bağışlayanın edim dengesizliği yaratması sorunu gündeme gelmez. Ancak Miras Hukuku'nda saklı paylı mirasçılarının saklı paylarının ihlal edilmesi halinde, mirasbırakanın yaptığı bağışlamaların tenkis edilmesi söz konusu olabilir(TMK md. 565). Ancak bağışlamaların tenkis edilebilmesinin sebebi de bağışlamadaki edim dengesinden kaynaklanmaz. Edim dengesi karşı edimin

bulunduğu hallerde söz konusu olabilir. Bağışlamanın tenkis edilmesinin sebebi, saklı paylı mirasçıların saklı paylarının korunmasıdır.

bb) İki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde, edim ve karşı edim yükümlülükleri vardır. Taraflar TBK md. 26'daki sözleşme özgürlüğü ilkesinin sonucu olarak, edim ve karşı edim yükümlülüklerini serbestçe tayin edebilirler. Bunun sonucu olarak edim ve karşı edim arasında denge öngören bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak bu konudaki özgürlük "kanunda öngörülen hallerde" sınırlandırılmış olabilir.

2. Tanım

Edim dengesi (*Leistungsgleichgewicht*) iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde, edim ve karşı edimin dengeli ve adil olmasını ifade eder. Bu konuda bir dengesizlik veya adaletsizliğin bulunduğu hallerde ise edim dengesizliğinden söz edilir. Bu dengesizlik ya başlangıçta mevcuttur ya da sonradan edim dengesinin bozulması sonucu ortaya çıkmıştır.

Buna göre edim dengesi, iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde, sözleşmenin kurulduğu sırada mevcut olan ve sözleşmenin sona ermesine kadar devam etmesi gereken, yasalar tarafından kabul edilebilir edim ve karşı edim arasındaki uygunluktur.

III. EDİM DENGESİZLİĞİ VE EDİM DENGESİNİN BOZULMASI

Sözleşme özgürlüğü ilkesinin sonucu olarak iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde edim ve karşı edim arasında bir dengenin olması zorunluluğu yoktur. Ancak kanunlarda böyle bir dengenin olması gerektiğine ilişkin hükümlere yer verilmiş olabilir.

Yasa koyucu edim ve karşı edimi tayin özgürlüğüne sınırlamalar getirirken buna aykırılığın yaptırımına da yer vermiştir.

Kanun tarafından edim dengesinin arandığı halde, buna aykırı yapılan sözleşmelerde, edim dengesizliğinden (*Leistungsungleichgewicht*) söz edebiliriz.

Sözleşmelerde ana ilke edim ve karşı edimi tayin özgürlüğü olduğuna göre, yasa koyucunun bu ana ilkeye getirdiği istisnalar oldukça sınırlıdır. Bu sınırlandırmalara yer verilen hallerde de yasa koyucu edim ve karşı edim arasındaki her dengesizliği değil, aşırı dengesizliği yasaklamıştır. Dengesizliğin aşırı olması hususu ilgili yasa maddelerinde "aşırı, açık, fahiş" gibi sözcüklerle vurgulanmıştır.

Edim dengesi sözleşmenin kurulduğu sırada sağlanmamış olabilir. Bu durumda başlangıçta edim dengesizliğinden söz edilir.

Edim dengesi sözleşmenin kurulduğu sırada sağlanmıştır. Fakat sonradan dengesizlik doğmuştur. Bu durumda ise edim dengesinin bozulmasından ya da sonradaki edim dengesizliğinden söz edebiliriz.

Başlangıçta edim dengesizliği ya da sonradan edim dengesinin bozulması arasındaki birinci fark dengesizliğin doğum kaynağına dayanır.

Başlangıçta edim dengesizliğinin kaynağı taraflar arasındaki sözleşmedir. Sonradan edim dengesizliği ya da edim dengesinin bozulmasının kaynağı ise öngörülemeyen hallerdir.

Başlangıçta edim dengesizliği tarafların sözleşmeyi akdettiği sırada edim ve karşı edim dengesinin ihlal edilmesi şeklinde ortaya çıkar. Bu anlamda olmak üzere bedelde esaslı yanılma (TBK md. 31 b. 5), hukuksal korkutma (TBK md. 38 f. II), genel ya da bedelde muvazaa (TBK md. 19), aşırı ceza koşulunun kararlaştırıldığı hallerde (TBK md. 182 f. III) sözleşmenin yapıldığı sırada edim dengesizliğine yol açmaktadır.

Sonradan edim dengesizliği ya da edim dengesinin bozulması ise sözleşmenin akdinden sonra öngörülemeyen sebeplerin ortaya çıkmasından kaynaklanır. Örneğin: Borçlunun borçlandığı yabancı paranın değeri, öngörülemeyen sebeplerle fahiş oranda artar; satıcının sözleşmede öngörülen bedelle teslim etmeyi üstlendiği satılan malın maliyeti ve temin edilmesi, doğal afetler, ithalat rejiminin değişmesi sonucu aşırı derecede zorlaşırsa edim dengesinin bozulması söz konusu olur.

İki edim dengesizliği arasındaki ikinci fark ise dengesizliğine uygulanacak yaptırımlarda kendisini gösterir.

Başlangıçta edim dengesizliğinde sözleşmenin geçersizliği veya indirim yoluyla dengenin sağlanması yaptırımı gündeme gelir.

Sonraki edim dengesizliği ya da edim dengesinin bozulmasında ise dengenin sağlanması veya sözleşmeden dönme-fesih gündeme gelir.

IV. BORÇLAR KANUNU' MUZDA EDİM DENGESİZLİĞİ HALLERİ

Sözleşme özgürlüğü tarafların edim ve karşı edimi serbestçe seçebilme özgürlüğünü de kapsadığından, sözleşmelerde edim dengesi kural olarak bir

geçerlilik koşulu değildir. Yasa koyucu bu ana ilkeye istisna teşkil edecek düzenlemelere yer vermiştir. Ancak şunu unutmamak gerekir ki, bu düzenlemelerde de yasa koyucu sözleşme özgürlüğü ilkesinin bir kural, edim dengesinin aranmasının ise bir istisna olduğu gerçeğini kabul etmiştir. Bu nedenle aşağıda ele alacağımız bu istisnai düzenlemelerde “her edim ve karşı edim arasındaki dengesizliği” değil, “açık, aşıkâr ya da fahiş” sözcükleriyle ifade edilen dengesizlikleri yaptırımlara tabi tutmuştur.

Bu mantığı dayanan edim dengesizliği ve edim dengesinin bozulmasına kanunlarımızda yer veren düzenlemelere aşağıdaki örnekler verilebilir.

1. Edim Dengesizliği

Buraya taraflar arasındaki sözleşmenin kurulduğu sırada edim ve karşı edim arasındaki dengesizlik halleri girer. Bunlar sözleşmenin geçersizliğine yol açabileceği gibi, edim dengesinin sağlanarak sözleşmenin ayakta kalmasına da yol açabilir.

A. Edim Dengesinde Esaslı Yanılma

TBK md. 31 b. 5 hükmü esaslı yanılma hallerinden biri olarak şu düzenlemeye yer vermiştir:

“Yanılan, gerçekte üstlenmek istediğinden önemli ölçüde fazla bir edim için veya gerçekte istediğinden önemli ölçüde az bir karşı edim için iradesini açıklamışsa..”

Madde açık bir şekilde iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmede her edim ve karşı edim arasındaki dengesizliği değil “önemli ölçüde” açık olan dengesizliği geçersizlik sebebi saymıştır. Böylece yasa burada bu koşul altında sözleşmenin kurulduğu sıradaki edim dengesizliğini sözleşmenin yanılma nedeniyle yanılan tarafından geçersiz kılınabilmesi imkânını vermiştir. Burada esaslı yanılma edim ve karşı edim (*error in quantitate*) arasındaki aşırı dengesizlikten doğmaktadır². Yanılan kişi oldukça önemli kapsamda üstlendiği edime karşılık, oldukça düşük kapsamdaki bir karşı edimi kabul etmişse edim dengesinde yanılma söz konusu olur³. Edim dengesizliğine ilişkin bu yanılma bir beyan yanılmasıdır. Örneğin: 1380 İsviçre Frangı olan yüzüğün yanılma

² Von Tuhr-Peter: Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrecht, Band I, Zürich 1979, sh. 306; Huguenin, Claire: Obligationenrecht Allgemeiner Teil und Besonderer Teil, 2. Auflage, Zürich 2014, sh. 153, n. 503.

³ Von Tuhr-Peter, sh. 305.

sonucu 13.800 İsviçre Frangı olarak satın alınması⁴; satış bedeli 117.000 İsviçre Frangı yerine yanılma sonucu 77.000 İsviçre Frangı olarak açıklanması⁵ örneklerinde edimde esaslı bir beyan yanılması söz konusudur⁶.

B. Hukuksal Korkutma

TBK md. 38 f. II hukuksal korkutma olarak korkutmanın özel bir türünü sözleşmenin geçersiz sayılabilmesi sebebi saymıştır. Bu hükme göre:

“Bir hakkın veya kanundan doğan bir yetkinin kullanılacağı korkutmayla sözleşme yapıldığında, bu hakkı veya yetkiyi kullanacağını açıklayanın, diğer tarafın zor durumda kalmasından aşırı bir menfaat sağlamış olması halinde, korkutmanın varlığı kabul edilir”.

Dikkat edilecek olursa burada da aynen TBK md. 31 b. 5’ de olduğu gibi, her edim ve karşı edim dengesizliği değil “aşırı bir menfaat sağlama” ölçüsünden hareketle aşırı edim dengesizliği sözleşmenin geçersizliği sebebi sayılmıştır.

Maddedeki bu düzenleme karşısında, diğer tarafın bir hakkı ya da kanundan doğan bir yetkiyi kullanarak, kişinin zor durumda bulunmasından yararlanmasının geçersizlik sebebi sayılabilmesi için aşırı bir menfaat (*übermaessige Vorteile*) elde etmiş olması gerekir⁷. Burada zor durumda bulunan kişiyle yapılan sözleşmede edim ve karşı edim arasında bir dengesizlik vardır. Yasa sözleşme özgürlüğü ilkesi gereğince edim ve karşı edim dengesinin önemli olmadığı genel ilkesinin bir istisnasına yer vermiş bulunmaktadır.

C. Aşırı Yararlanma (Gabin)

TBK md. 28 edim dengesine önem ve yer veren bir başka düzenleme öngörmektedir.

Madde diğer tarafın içinde bulunduğu özel durumdan yararlanmak suretiyle edimler arasında “açık bir oransızlık” (*offenbares Missverhältniss*) yaratılmasını yasaklamaktadır. Burada da her edim dengesizliği değil “açık bir oransızlık” yaratan yani açık dengesizlik önlenmek istenmiştir. Edim dengesizliğinin edimi tayin özgürlüğünün bir istisnası olarak kabul görmesi için bu-

⁴ BGE 105 II 23, 24 f.

⁵ BGE 82 II 576, 585 f.

⁶ *Schwenzer, Ingeborg: Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 7. Auflage, Basel 2016, sh. 287. n. 37.16.*

⁷ *Schwenzer, sh. 299, n. 38.21.*

rada da herhangi bir dengesizlik yeterli değildir. Edim ve karşı edim arasındaki her dengesizlik (*Ungleichgewicht*) aşırı yararlanmaya yol açmaz⁸.

Aşırı yararlanma (*Übervorteilung*) yasağı hukuksal açıdan, sözleşmenin içeriğini belirleme özgürlüğünün sınırlandırılması ve irade bozukluğu arasında bir geçersizlik sebebidir⁹. Yasa bu düzenlemesi ile bir tarafın diğerini sömürmesini (*Wucher*) önlemek istemiştir. Örneğin: Çok yüksek faiz karşılığında tüketim ödücü, çok yüksek ya da çok düşük bir bedel karşılığında satım sözleşmesinde bir tarafın diğerini sömürmesi söz konusudur¹⁰. Bu nedenle bu hükme aykırı olarak yapılan sözleşmeler geçersiz kılınabileceği gibi, edim dengesizliğin giderilmesi suretiyle sözleşmeyi ayakta tutulmasına da yol açabilir.

Aşırı yararlanmada da edim ve karşı edim arasında olması gereken denge sağlanmamıştır. Bu dengesizliğin belirlenmesinde bütün edimlerin objektif değerleri,¹¹ keza tarafların sözleşmenin akdedildiği sıradaki hak ve yükümlülüklerinin karşılıklı olarak tartılması gerekir. Edimin objektif değeri, sözleşmenin konusu bir mal ise bunun piyasa fiyatı veya hizmet edimlerinde bunun uygulana gelen bedelini (*übliche Entgelt*) ifade eder¹².

D. Fahış Ceza Koşulu (Fahış Cezai Şart)

TBK md. 179 sözleşmelerde ceza koşulunu hükme bağlamaktadır.

Sözleşme özgürlüğü ilkesi gereğince ilke olarak taraflar ceza koşulunu serbestçe kararlaştırabilirler. Buna göre, borçlunun edimini hiç veya gereği gibi ya da belirlenen zaman veya yerde ifa edilmemesi hali için taraflar borçlunun ifa edeceği ceza koşulunu tayin etmekte özgür olup, alacaklı borçludan kararlaştırılan ceza koşulunun ifasını talep edebilir.

Alacaklının ifa edeceği edim ile borçlunun ifa edeceği edim ne olursa olsun, borçlunun borca aykırı davranışı halinde kararlaştırılan ceza koşulunu ifa etmesi bazen haksızlıklara yol açacak boyutta olabilir. Bu nedenle TBK md. 182 f. III hükmüne göre:

“Hâkim, aşırı gördüğü ceza koşulunu kendiliğinden indirir.”

⁸ Koller, Alfred: Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, OR AT 1, Bern 2006, sh. 306,& 14, n. 249.

⁹ Schwenger, sh. 267, n. 32.48.

¹⁰ Von Tuhr-Peter, sh. 343.

¹¹ Von Tuhr-Peter, sh. 344; Koller, sh.306,& 14, n. 249.

¹² Huguenin, sh. 141, n. 456.

Aynen TBK md. 31 b. 5, TBK md. 38 f. II ve TBK md. 28' de olduğu gibi burada da edim ve karşı edim arasındaki her dengesizlik değil, "aşırı" dengesizlik yaptırıma tabi tutulmuştur.

Burada olması gereken edim dengesi, borçlunun ifa etmesi gerekip de sözleşmeye uygun olarak ifa etmediği edim ile bunun yerine ya da bunun yanında ifası gereken ceza koşulu edim arasındaki dengedir. O halde önemli olan sözleşmede tarafların edim ve karşı edimleri arasındaki denge değildir. Borçlunun ifası gereken edim ile bunun yerine alacaklının talep edeceği ceza koşulu edimi arasındaki dengedir. Taraflarca sözleşmede kararlaştırılan edim ile alacaklının buna ilişkin yararı birlikte değerlendirilmek ve somut olayın bütün özellikleri göz önünde tutulmak suretiyle kararlaştırılan ceza koşulunun fahiş olup olmadığına karar verilecektir. Bu konuda özellikle sözleşmenin türü ve süresi¹³; borçlunun borca aykırılıktaki kusurunun ve sözleşmeyi ihlal etmesinin ağırlığı¹⁴; alacaklının yararı¹⁵; tarafların ekonomik durumları¹⁶ gibi unsurların göz önünde tutulması gerektiği kabul edilmektedir¹⁷. Federal Mahkeme ceza koşulunun fahiş olup olmadığının tayininde, kararlaştırılan ceza koşulu ile alacaklının edimin tamamen ifa edilmesine ilişkin menfaati arasında aşırı olmayacak bir dengenin esas alınması gerektiği görüşündedir¹⁸.

Ceza koşulu ile sözleşmede kararlaştırılan peşin tazminatı (*Schadenpauschliesierung*) birbirinden ayırt etmek gerekir. Peşin tazminatta, borçlunun borca aykırı davranışı halinde, alacaklıya ödenmesi gereken ve alacaklıyı ayrıca zararını ispat etme yükümlülüğünden kurtaran sözleşme ile kararlaştırılmış olan tazminat miktarı söz konusudur.

İsviçre'de sözleşme ile peşin tazminatın kararlaştırıldığı hallerde de edim dengesini bozan aşırı bir tazminat söz konusu olduğunda da fahiş ceza koşulunun indirilmesine ilişkin hükmün kıyasen uygulanabileceği kabul edilmektedir¹⁹.

¹³ BGE 103 II 129;136 f; BGE 44 II 89, 95.

¹⁴ BGE 103 II 129;135; 42 II 510, 511; Borçlunun sözleşmeyi kasten ihlal etmesi halinde kararlaştırılan ceza koşulunun indirilmemesi gerektiği yönünde SJZ (Schweizerische Juristen Zeitung 9 21 sh. 40).

¹⁵ BGE 133 III 201, 209 f.

¹⁶ BGE 114 II 264; 265; 103 II 129, 135.

¹⁷ *Schwenzer*, sh. 504, n. 71.15; *Huguenin*, sh. 372, n. 1275.

¹⁸ BGE 4 A_174/2011 E. 6.1; *Huguenin*, sh. 372, n. 1275.

¹⁹ *Schwenzer*, sh. 504, n. 71.16i; *Huguenin*, sh. 367, n. 1256.

2. Edim Dengesinin Bozulması

Burada sözleşmenin kurulduğu sırada edim dengesi mevcuttur. Ancak sözleşme uzun süreli (*Dauervertraege*) olduğunda, taraflarca öngörülemez ve kendilerinin dışındaki gelişmeler sonucu edim dengesinin bozulması sonucu dengesizlik oluşmaktadır. Sözleşmenin kurulmasından sonra ortaya çıkan dış etkenler, borçlunun edimi ifa etmesin veya alacaklının edime kavuşmasını engellemektedir²⁰. Sözleşmeleri ayakta tutma ilkesi, öncelikle bozulan edim dengesinin yeniden yaratılması, sözleşmenin yeni koşullara uyarlanmasını (*Vertraganpassung*) gerektirir. Sözleşmelerde ahde vefa ilkesi (*pacta sunt servanda*), kural olarak, sonradan edim dengesinin bozulmasının borçlunun edimini ifa etmekten kaçınmasına neden olmamasını gerektirir. Ancak tarafların önceden öngörmediği ve gerçekleşeceğini tahmin etmedikleri öngörülemez haller ortaya çıkar, bu durum taraflar arasındaki edim dengesini bozar ise, borçludan edimini buna rağmen kararlaştırıldığı gibi ifa etmesini beklemek hakkaniyete uygun olmayan sonuçlar doğuracaktır. Bu durumda ahde vefa ilkesinin istisnası olarak sözleşmenin yeni koşullara uyarlanması (*clausula rebus sic stantibus*) gündeme gelecektir.

Burada da yukarıda açıklamış olduğumuz yasal düzenlemelerdeki mantık hâkim olmuştur. Yasa koyucu sözleşmenin kurulmasından sonra bozulan her edim dengesinin uyarlamaya neden olmayacağını kabul etmiştir. Uyarlamanın talep edilebilmesi için her güçlük değil, öngörülemez önemli nedenlerle ortaya çıkan “aşırı güçlük” yaratacak düzeyde edim dengesinin değişmesi gerekir.

Yasa koyucu bazı sözleşme türlerinde bu konuda özel hükümler getirmiş, bu gibi hallerde sözleşmeden dönme veya sözleşmenin yeni koşullara uyarlanmasını kabul etmiştir. TBK md. 296-363-480’ de yer alan düzenlemeler bunu öngörmektedir. Bu örneklerde özel olarak sözleşmenin yasa tarafından uyarlanması söz konusudur²¹.

Bu özel hükümler dışında, diğer sözleşmelerde edim dengesinin sonradan bozulması halinde ne yapılacağına ilişkin olarak eski 818 sayılı Borçlar Kanunu’nda bir düzenleme mevcut değildi. Bu eksiklik TMK md. 2 hükmünün uygulanması suretiyle giderilmeye çalışılmıştı. Bu anlamda olmak üzere taraflar arasındaki sözleşmenin kurulmasından sonra edim dengesinin öngörülemez nedenlerle bozulması halinde, bu dengenin yeniden yaratılması

²⁰ *Schwenzer*, sh. 277, n. 35.01.

²¹ *Kılıçoğlu*, sh. 338 vd.

konusunda dürüstlük kurallarından hareket edilmesi kabul edilmekteydi.

Yeni 6098 sayılı Borçlar Kanunu konuyu, yasada öngörülen özel hükümler dışında kalan, tüm sözleşmeler için geçerli olan 138. maddesinde çözümü kavuşturmuştur.

“Aşırı ifa güçlüğü” kenar başlığını taşıyan maddeye göre sonradan ortaya çıkan öngörülmesi beklenmeyen bir durumun ortaya çıkması halinde diğer koşulların da varlığı halinde bozulan edim dengesinin sağlanması talep edilebilecektir. Bunun sağlanmasının mümkün olmadığı hallerde ise borçlu sözleşmeden dönme ya da sürekli edim borcu doğuran sözleşmelerde sözleşmeyi fesih hakkına sahip olacaktır.

V. MECELLE’DE VE ALMAN HUKUKU’ NDA EDİM DENGESİ

1. Mecelle’ de

Kısaca Mecelle olarak adlandırdığımız Mecelle-i Ahkâm-ı Adliye’de sözleşmelerde edim dengesine yer veren düzenlemeler bulunmaktadır.

Mecelle’ nin 88. maddesi bu konuda çok önemli bir ilkeye yer vermiştir. Bu maddeye göre:

“Külfet ni’mete ve ni’met külfete göredir.”

Bunun anlamı açıktır. Sözleşmeler bir taraf için nimet diğer taraf için külfet oluşturabilir. Bu durumlarda “nimet-külfet” dengesine dikkat etmek gerekir. Yani iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde taraflar edim ve karşı edim dengesine dikkat etmelidir.

Mecelle’de edim dengesi ile ilgili çok önemli olan bir başka düzenleme, “aşırı aldanma” ile ilgilidir. Burada aslında söz konusu olan bizim TBK’mız anlamında (md.36) aldatma değil, “aşırı yararlanma” (gabin) dır.

Mecelle’ nin 165. maddesine göre:

“Gabh-fahiş, uruzda nısf-ı uşur ve hayvanatda uşur ve akarda hums miktarı veya daha ziyada aldanmaktır.”

Türkçeleştirilmiş anlamı şudur: “Aşırı aldanma, dayanıklı eşyada onda birin yarısı, hayvanlarda onda bir, taşınmazlarda beşte bir veya daha fazla oranda aldanmadır.”

Yasa bu hükmüyle edim karşı edim arasındaki belli oranların üzerindeki

dengesizliği aldanmanın bir objektif unsuru olarak kabul etmiştir.

Bu maddeyle yakından ilgili diğer bir düzenleme satım sözleşmesiyle ilgili 356. maddesinde yer almaktadır.

Bu maddeye göre:

“Bey’de bila tağrir gabn-i fahiş bulunsa mağbun olan kimse bey’i fesh edemez.

Fakat mal-ı yetimi bila tağrir alsa dahi gabn-i fahiş ile bey sahih olmaz; mal-ı vakıf ve beyt-ül mal dahi mal-ı yetim hükmündedir.”

Türkçeleştirilmiş anlamı şudur: “Semen ile malın değeri arasında aşırı fark bulunması (gabin) aldatılma yoksa, aldanmış olana fesih hakkı vermez.

Fakat mal yeti malı ise, aldatma kastı olmasa dahi gabn-i fahiş (önemli fark) varsa satım sözleşmesi sahih olmaz. Vakıf malları ile hazine malları da yetim malı hükmündedir.”²²

2. Alman Hukuku’ nda

BGB (Alman Medeni Kanunu)’nda da iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde edim ve karşı edim dengesini öngören bir düzenleme mevcut değildir. Sözleşme özgürlüğü ilkesi, edimi tayin özgürlüğüne de kapsamaktadır.

Ancak bizde olduğu gibi BGB’de de sözleşmenin kurulması sırasındaki edim dengesizliği ile sonradan edim dengesinin bozulmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

BGB’nin 138. paragrafı “Ahlaka Aykırı Hukuksal İşlemler – Sömürme” kenar başlığı altında bir tarafın zor durumundan, deneyimsizliğinden, malvarlığı bilgi eksikliğinden veya önemli derecede düşüncesizliğinden yararlanılmak suretiyle kendisi veya bir üçüncü kişi lehine ekonomik yararlar temin eden taahhütler ve edimimler sağlayan hukuksal işlemler kesin olarak hükümsüz olduğunu hükme bağlamıştır.

Burada bizim TBK md. 28’deki aşırı yararlanmaya benzer bir düzenleme söz konusudur. BGB bunu ahlaka aykırılık nedeniyle hükümsüzlüğün bir türü olarak öngörmüştür. Avusturya Medeni Kanunu (ABGB)’ nun 879. paragrafında da benzer düzenleme yer almıştır. Bu paragrafın I. fıkrası hukuka veya ahlaka aykırı sözleşmeler geçersizdir genel kuralını koymuş, bunu takip

²² İlhan, Cengiz: Günümüz Türkçesiyle Mecelle (Mecelle-i Ahkam-ı Adliye), Aslı İle Birlikte Tam Metin, 2. Tıpkı Basım, Ankara 2014, sh. 119.

eden II. fıkrasında özellikle dört bent halinde sayılan hallerde sözleşmenin hükümsüz olduğu ifade edilmiştir. Bunlardan 4. bent hükmünde diğer tarafın hafifliği, zor durumunda bulunması, kavrama yetersizliği, deneyimsizliği ya da acele karar verme niteliğinin sömürülmesi suretiyle aşırı yarar sağlanması halinde sözleşmenin geçersiz olduğu kabul edilmiştir.

BGB' nin 343. paragrafında "Cezanın İndirilmesi" kenar başlığı altında, bizim TBK md. 182 f. III hükmüne benzer bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre, sözleşme ile kararlaştırılan ceza koşulu fahiş ise, borçlunun talebi üzerine uygun miktara indirilir. Ceza koşulunun ifa edilmesinden sonra ise indirilmesinin talep edilemeyeceği de hükme bağlanmıştır. Benzer düzenleme Avusturya Medeni Kanunu'nun 1336. paragrafının II. fıkrasında da kabul edilmiştir.

BGB'de sözleşmenin kurulmasından sonra edim dengesinin bozulması halinde, sözleşmenin yeni koşullara uyarlanmasını 313. paragrafında hükme bağlamıştır. Bu düzenleme ile bizim aşırı ifa güçlüğü ile ilgili TBK'nın 138. maddesindeki düzenleme benzerdir.

VI. EDİM DENGESİZLİĞİNİN YAPTIRIMLARI

1. Sözleşmenin Geçersizliği

Edim dengesizliği sözleşmenin kurulduğu sırada söz konusu olan dengesizliktir. Bunun yaptırımı sözleşmenin geçersiz sayılmasıdır. Bu geçersizlik ya hükümsüzlük (iptal) ya da kesin hükümsüzlük (butlan) şeklinde karşımıza çıkabilir.

A. Hükümsüzlük (İptal)

a) Yanılma ve Korkutmada

Edim dengesizliğinin yasa tarafından yasaklandığı irade bozukluğu hallerinden bedelde esaslı yanılma(TBK md. 31 b. 4) ile hukuksal korkutmada(TBK md. 38 f. II) sözleşmenin hükümsüzlüğü ileri sürülebilir. Ancak TBK' muz yanılanın hükümsüzlük iddiası karşısında, diğer tarafın "sözleşmenin yanılanın kastettiği anlamda kurulmasına razı olduğunu bildirmesi durumunda" sözleşmenin hükümsüz sayılmayacağı, bu anlamda kurulmuş sayılacağını kabul etmiştir(TBK md. 34 f. II). Burada hükümsüzlük iddiasının ileri sürülmesinin dürüstlük kurallarına aykırı olduğu hallerde sözleşmenin geçerli sayılması söz konusudur.

b) Aşırı Yararlanmada

TBK md. 28 hükmüne göre, sözleşmede aşırı yararlanmanın koşulları gerçekleştiğinde sömürülen kişi "... sözleşme ile bağlı olmadığını diğer tarafa bildirerek ediminin geri verilmesini isteyebilir...". Burada edim dengesizliği sözleşmenin hükümsüz hale getirilmesi (iptal edilmesi) sonucunu doğurmaktadır.

Eski BK'nın 21. maddesinde aşırı yararlanma için öngörölmüş yaptırım bundan ibaret idi. Bunun yerini alan yeni TBK'nın 28. maddesi ise aşağıda ele alacağımız üzere, sözleşmeyi hükümsüz kılma yerine "edimler arasındaki oransızlığın giderilmesini" isteme hakkına da yer vermiştir.

Maddede sözleşmenin hükümsüz kılınması ya da edimler arasındaki oransızlığın giderilmesini isteme hakkı sömürülen kişiye bırakılmıştır.

Öğretide²³ sömürülen kişiye bu konuda bir seçim hakkı tanınmış gibi görünmesine rağmen, madde metnindeki "durumun özelliğine göre" ifadesinden bu seçimin keyfi olmadığı, seçimin durumun özelliğine uymadığı durumlarda, diğer tarafın itirazı üzerine hâkimin diğer bir çözüme karar verebileceği kabul edilmektedir.

Biz de aynı sonuca, sömürülen kişinin bu hakkını TMK md. 2' deki dürüstlük kurallarına uygun olarak kullanması gerektiğinden hareketle varmaktayız. Somut olayda edimler arasındaki dengesizliğin giderilmesi suretiyle sözleşmeyi ayakta tutma mümkün iken, sömürülen kişinin sözleşmeyi hükümsüz kılmasının dürüstlük kuralları ile bağdaşmadığı hallerde, sözleşmeyi hükümsüz kılma yerine edimler arasındaki oransızlığın giderilmesine karar verilebilmelidir.

B. Kesin Hükümsüzlük

Edim dengesizliği taraflarca kasten yaratıldığı hallerde, üçüncü kişiler sözleşmenin muvazaa nedeniyle iptalini talep edebilirler. Buraya tarafların gerçek iradelerini gizlemek suretiyle görünürde yaptıkları işlemi inandırıcı kılmak için edim karşı edim dengesizliği yaratmaları söz konusudur. TBK md. 19 hükmü karşısında tarafların görünürdeki iradelerine değil gerçek iradelerine göre karar vermek gerekir.

Muvazaanın bu türünde edim dengesizliği görünürdeki işlemin gerçek

²³ *Oğuzman, Kemal/Öz, Turgut: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 1. Cilt, İstanbul 2011, sh. 144.*

iradeyi yansıtmadığının kanıtlarından birisidir. Örneğin: Mirasçıdan mal kaçırmak amacıyla bir taşınmaz bağışlandığı halde, muvazaa nedeniyle açılan hükümsüzlük davasında, tarafların bu kast ve amaca sahip oldukları, görünürde yapılan satış sözleşmesinde bedelin düşük olduğunun kanıtlanması suretiyle ispat edilebilir.

Muvazaanın kanıtı olan edim dengesizliği, yapılan sözleşmenin hükümsüz olması sonucunu doğuracaktır.

2. Edimde İndirim

Edim dengesizliği bazen sözleşmenin geçersizliğine yol açmaz. Sözleşmenin edim dengesi yaratılmak suretiyle geçerliliğini korumasına sağlar.

Edim dengesizliğinin edimin indirilmesi sonucunu doğurmasına aşağıdaki örnekleri vermek mümkündür.

A. Aşırı Yararlanmada

TBK md. 28 hükmünde öngörülen aşırı yararlanmanın koşullarının gerçekleşmesi halinde eski BK 21. maddesinde tek yaptırım olarak sözleşmenin hükümsüz sayılmasını öngörmüştür.

6098 sayılı yeni TBK bu yaptırımı sert bularak sömürülen kişiye “sözleşmeye bağlı kalarak edimler arasındaki oransızlığın giderilmesini” isteyebilme olanağını getirmiştir. Burada edim dengesizliğinin indirim yoluyla giderilmesi ve sözleşmenin geçerliliğini devam ettirmesi söz konusudur.

B. Fahiş Ceza Koşulunda

TBK md. 182 hükmüne göre:

“Hâkim, aşırı gördüğü ceza koşulunu kendiliğinden indirir.”

Yasa bu hükmüyle fahiş olan ceza koşuluna, sözleşmenin bu hükmünün geçersiz sayılması sonucunu bağlamamış, sözleşmenin ceza koşuluna ilişkin edim dengesinin sağlanması suretiyle geçerliliğini korumasını öngörmüştür.

TTK md. 22 “Tacir sıfatını haiz borçlu ... aşırı ... ceza kararlaştırılmış olduğu iddiasıyla ... sözleşme cezasının indirilmesini mahkemeden isteyemez.” hükmünü içermektedir. Buna göre ceza koşulunun borçlusunu tacir ise, bunun fahiş olduğu iddiasıyla TBK md. 182 f. III hükmünde olduğu gibi indirilmesini talep edemeyecektir. Ancak bazı Yargıtay kararlarında, borçlu tacir için

ekonomik yıkım oluşturacak fahişlikteki ceza koşulunun ahlaka aykırılık nedeniyle geçersiz sayılabileceği kabul edilmektedir²⁴.

C. Önalım Hakkının Kullanılmasını Önlemeye Yönelik Bedelde Muvazaada

Yukarıda muvazaa nedeniyle sözleşmenin geçersizliğinin ileri sürülmesi halinde edim dengesizliğinin önemli bir unsur ve ispat aracı olduğunu ifade etmiştik.

Önalım hakkının kullanılmasının önlenmesi için, payını satan paydaş ile alıcı üçüncü kişi arasındaki satış sözleşmesinde, satış bedelinin yüksek gösterilmesi uygulamada sıkça karşılaştığımız bir durumdur.

Bu gibi hallerde payını satan satıcı ile alıcı arasında kasten edim dengesizliği yaratılmaktadır. Buradaki edim dengesizliği bedelde muvazaa sonucunu doğurmaktadır. Ancak genel muvazaalı işlemlerden farklı olarak burada edim dengesizliği yapılan satış sözleşmesinin geçersizliği sonucunu doğurmamakta, diğer paydaşlar önalım haklarını, edim dengesizliğini yani bedelde muvazaayı kanıtlamak suretiyle, gerçek rayiç bedeli üzerinden kullanabilecekleri kabul edilmektedir²⁵. Bu nedenle burada edim dengesizliği bir geçersizlik değil, bedelde indirim yaptırımına yol açmaktadır.

D. Yasal Sınırları Aşan Faizde

Edim dengesizliğinin indirim yaptırımına yol açtığı bir başka alan sözleşme ile yasal sınırları aşan faiz kararlaştırılmış olmasıdır.

TBK md. 88/II anapara faizinin sözleşme ile yasal faizin en fazla yüzde ellisi olarak; TBK md. 120/II ise temerrüt faizinin ise yasal faizin en fazla yüzde yüzü olarak kararlaştırılabileceğini kabul etmiştir.

Sözü edilen faizle ilgili sınırlandırma öngören hükümler emredici niteliktedir. Buna aykırı yapılan sözleşmelerde faiz edimine ilişkin dengesizlik söz konusudur. Bu dengesizlik ise sözleşmenin geçersizliği sonucunu doğurma-

²⁴ Yargıtay HGK. 20.03.1974, E. 1970/T-1053, K. 1974/222, YKD, 1977, S. 1, sh. 11-23; Yargıtay 15 HD. 23.03.2010, E. 2009/1814, K.. 2010/1643, YKD, C. 36, S. 7, Temmuz 2010, sh. 1263-1266.

²⁵ Şıpka, Şükran: Türk Hukukunda Kanuni Önalım (Şüf'a) Hakkı (MK md. 659), İstanbul 1994, sh.76 vd.; Özenli, Soysal: Uygulamada Önalım (Şuf'a) Davaları, 2. Bası, Ankara 1990, sh. 140 vd.; Yargıtay HGK. 4.3.1992, E. 1991/6-523, K. 147, İKİD, Ekim 1992, sh. 9061-9062.

yacak, faiz edimi yasada öngörülen en yüksek oranında geçerli olacak, edim dengesi sağlanacaktır.

E. Kira Bedelinde Yasal Sınırları Aşan Artışlarda

TBK md. 344 kira sözleşmelerinde kira bedeline yeni kira döneminde yapılacak artış konusunda sınırlandırmalar getirmiştir. Buna göre:

Kira sözleşmesinde yenilenen kira dönemlerinde kira bedeline ilişkin anlaşmaların bir önceki kira yılında üretici fiyat endeksindeki artış oranını geçmemek koşuluyla geçerli olacağını kabul etmiştir.

Aynı maddenin IV. fıkrasında ise kira bedelinin yabancı para olarak kararlaştırıldığı hallerde kira bedeline beş yıl geçmedikçe artış yapılmayacağı öngörülmüştür.

Kira sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olup, edim ve karşı edim yükümlülüklerini içerir. Kiracının kira bedeline ilişkin edim yükümlülüğüne yukarıda sözü edilen hüküm bir sınırlandırma getirmiştir. Burada yasa koyucu tarafından edim dengesine ilişkin düzenleme getirmesi söz konusudur.

Bu yasa hükmüne yani yenilenen kira döneminde bir önceki yılın tüketici fiyat endeksi artış oranına aykırı sözleşmeler geçersiz sayılmayacak, buna aykırı sözleşmelerde kiracının yenilenen kira dönemindeki kira bedeli indirilmek suretiyle edim dengesi sağlanarak sözleşme geçerliliğini sürdürecektir.

3. Bozulan Edim Dengesinin Uyarılma Yoluyla Yeniden Sağlanması

Geçerli kurulmuş bir sözleşmede sonradan edim dengesi bozulabilir.

Sözleşmeler hukukunda temel ilkelerden birisi “ahde vefa” (*pacta sunt servanda*) yani tarafların sözleşmeden doğan edimlerini sözleşmede öngörüldüğü gibi yerine getirmeleridir. Ancak bu kuralın mutlak olarak uygulanmasının adalete aykırı sonuçlar doğurabileceği düşüncesiyle sözleşmenin kurulduğu sırada taraflarca öngörülmesi mümkün olmayan, borçludan kaynaklanamayan bu sebeplerle ondan edimini sözleşmede öngörüldüğü şekilde yerine getirmesini istemenin dürüstlük kurallarına aykırı olduğu durumlarda bozulan edim dengesinin yeniden sağlanması kabul edilmektedir. Bu husus TBK md. 138’de hükme bağlanmış olup, bu maddede öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde, sözleşmenin yeni koşullara uyarlanması yani bozulan edim dengesinin borçlunun talebi üzerine sağlanması gerekecektir.²⁶

²⁶ Koller, sh. 442, n. 3.

TBK md. 138 “Aşırı İfa Güçlüğü” başlığı altında geçerli olarak kurulmuş bir sözleşmede sonradan öngörülemeyen nedenlerin ortaya çıkması halinde, borçludan edimini sözleşmenin kurulduğu sıradaki koşullar altında ifa etmesini istemenin dürüstlük kurallarına aykırı olduğu hallerde, diğer koşullar ile birlikte borçlunun sözleşmenin uyarlanmasını “bu mümkün olmadığı takdirde sözleşmeden dönme” hakkına sahip olduğunu, sürekli edimli sözleşmelerde ise fesih hakkını kullanabileceğini öngörmüştür.

Sözleşmeler hukukunda ahde vefa ilkesi geçerli olduğundan, sözleşmenin kurulmasından sonra ortaya çıkan ve taraflarca öngörülmesi mümkün olmayan dış olaylar sonucu edim dengesinin bozulması sözleşmenin sona ermesi sonucunu doğurmayacaktır. Yasa koyucu sonradan ortaya çıkan her edim dengesinin bozulmasını bir uyarlama sebebi olarak kabul etmemiştir. Buna göre her sözleşme kurulduktan sonra öngörülemeyen nedenlerle edim dengesi bozulabilir. Tarafların bunu göze alması ve bu şekilde önemli olmayan edim dengesizliklerine katlanması gerekecektir. Ancak sonradan ortaya çıkan edim dengesizliği “aşırı” olur ve borçlu için “aşırı bir ifa güçlüğüne sebep olursa” dürüstlük kuralları borçludan buna rağmen edimini kararlaştırıldığı gibi ifa etmesine engel oluşturur. İşte bu durumda uyarlama gündeme gelecektir.

Yasa koyucu, aşırı ifa güçlüğü halinde ilk çözüm olarak sözleşmenin ayakta tutulmasını ve uyarlama yoluyla sözleşme ilişkisinin devam ettirilmesini öngörmüştür.

Bazen sonradan ortaya çıkan aşırı ifa güçlüğü yani edim ve karşı edim dengesinin aşırı düzeyde bozulması sonucu, taraflar arasında yeniden edim dengesinin yaratılması mümkün olmayabilir. Bu durumda ikinci çözüm olarak aşağıda ele alacağımız sözleşmeden dönme veya sözleşmenin feshi gündeme gelecektir.

4. Sözleşmeden Dönme- Sözleşmeyi Fesih

Sözleşmeden dönme veya sözleşmenin feshi geçerli olarak kurulmuş bir sözleşmeni sonradan ortaya çıkan bir sebeple ortadan kaldırılmasına yol açar. Buna göre edim dengesizliği nedeniyle sözleşmeden dönme veya fesih ancak, sözleşmenin kurulmasından sonra edimler arasındaki dengenin bozulması halinde ortaya çıkabilir. Edim dengesinin bozulması ise sözleşmenin geçersizliğine değil, mümkün ise edim dengesinin sağlanması yani uyarlama yoluyla sözleşmenin ayakta tutulması, bu mümkün olmadığı takdirde sözleşmeden dönme ya da sözleşmenin feshi sonucunu doğuracaktır.

Buna göre aşırı ifa güçlüğü, edim dengesinin bozulmasıdır. Bu durumda borçlu sözleşmenin yeni koşullara uyarlanmasını yani bozulan edim dengesinin sağlanmasını, bu mümkün olmadığı takdirde, sözleşmeden dönme ya da sözleşmeyi fesih hakkına sahip olacaktır.

Aşırı ifa güçlüğü nedeniyle sözleşmeden dönme ya da fesih, sözleşmenin uyarlanması suretiyle ayakta tutulmasının mümkün olmaması koşuluna bağlıdır. Zira yukarıda açıklamış olduğumuz gibi, asıl olan sözleşmeyi ayakta tutma (*favor contractus*) ilkesidir.

Dönme, geçerli bir ani edimli sözleşmenin sonradan ortaya çıkan sebeplerle geçmişe etkili olarak ortadan kaldırılmasıdır. Satım, bağış, eser gibi sözleşmeler kural olarak ani edimlidir. Örneğin: Taraflar arasında akdedilen sözleşme gereğince ithal edilmesi gereken malın, ithalat rejimindeki değişiklik sonucu ithal maliyeti öngörülmemiş şekilde artmış ve uyarlama yoluyla satış sözleşmesini adil bir edim dengesine kavuşturmak mümkün değilse, satıcı uyarlamamanın mümkün olmaması halinde sözleşmeden dönme talebinde bulunabilir.

Fesih ise ifasına başlanmış olan (TBK md. 127) sürekli edim borcunu doğuran bir sözleşmenin sonradan ortaya çıkan sebeplerle ileriye etkili olarak ortadan kaldırılmasıdır. Kira, hizmet, kredi, ölünceye kadar bakma gibi ifasına başlanmış sözleşmeler sürekli edim borcu doğuran sözleşmelerdir. Örneğin. Yabancı para üzerinden kira bedelinin kararlaştırıldığı kira sözleşmesinde, iki yıl sonra yabancı paranın TL karşısında aşırı değer kazanması halinde, kiracı kira sözleşmesinin yeni koşullara uyarlanmasını, bu mümkün olmadığı takdirde kira sözleşmesinin feshini talep edebilir.

KAYNAKÇA

Huguenin, Claire: Obligationenrecht Allgemeiner Teil und Besonderer Teil, 2. Auflage, Zürich 2014.

İlhan, Cengiz: Günümüz Türkçesiyle Mecelle (Mecelle-i Ahkam-ı Adliye), Aslı İle Birlikte Tam Metin, 2. Tıpkı Basım, Ankara 2014.

Kılıçoğlu, Ahmet M.: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 21. Bası, Ankara 2017.

Koller, Alfred: Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, OR AT 1, Bern 2006.

Oğuzman, Kemal/Öz, Turgut: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 1. Cilt, İstanbul 2011.

Özenli, Soysal: Uygulamada Önalım (Şuf'a) Davaları, 2. Bası, Ankara 1990.

Schwenzer, Ingeborg: Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 7. Auflage, Basel 2016.

Şıpka, Şükran: Türk Hukukunda Kanuni Önalım (Şuf'a) Hakkı (MK. md. 659), İstanbul 1994.

Von Tuhr-Peter: Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrecht, Band I, Zürich 1979.

KISALTMALAR CETVELİ

ABGB	: Avusturya Medeni Kanunu
b.	: Bent
BGB	: Alman Medeni Kanunu
BGE	: Bundesgerichtliche Entscheidungen (İsviçre Federal Mahkeme Kararları)
C.	: Cilt
E.	: Esas
f.	: Fıkra
HD	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
İKİD	: İlmî Kazai İctihatlar Dergisi
K.	: Karar
md.	: Madde
S.	: Sayı
sh.	: sahife
SJZ	: Schweizerische Juristen Zeitung
n.	: Nummer
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
vd.	: ve devamı
YKD	: Yargıtay Kararları Dergisi

FACTORING İŞLEMİNDE BORÇLUNUN TEMEL İLİŞKİDEN DOĞAN SAVUNMALARI FACTORİNG ŞİRKETİNE KARŞI İLERİ SÜRÜP SÜREMEYECEĞİ SORUNU

Arif B. KOCAMAN*

I. FACTORING İŞLEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. Kavram ve Tanım

“Factoring”, önceden yapılmış toptan temlik vasıtasıyla alacakların ivazlı olarak kazanılmasıdır.¹ “Factoring sözleşmesi”, kural olarak, factor ile müşteri arasında akdedilen, mal tesliminden veya hizmet ediminden ileri gelen kısa vadeli alacakların devamlı (sürekli) olarak satın alınmasına dair bir “çerçeve sözleşme”dir.² “Factoring” konusunda verilen tanımlarda –*asıl factoring türü olan*- “gerçek factoring”in temel alınması mutlak bir durumdur.

Konuyla ilgili mevzuat düzenlemeleri³ de bundan hareketle tanım verilmektedir. Nitekim 6361 sayılı Kanun’un 38. maddesinde, factoring sözleşmesi tanımlanmıştır. Bu tanıma göre; “Factoring sözleşmesi mal veya hizmet

* Prof. Dr., Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Borçlar Hukuku Öğretim Üyesi.

¹ Kohls, Rainer: Bankrecht, 2. Überarbeitete Auflage, München 1997, Nr. 482.

² Diehl-Leistner, B.A: Internationale Factoring, Europäisches Wirtschaftsrecht, Abteilung A.: Monographien, Band 1, München, 1992, s. 3.

³ Günümüzde Factoring Sözleşmesi, 21.11.2012 kabul tarihli ve 6361 sayılı “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu” (FKFFK) tarafından düzenlenmiş bulunmaktadır. Ayrıca 6361 sayılı Kanun’un uygulanmasına ilişkin olarak “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” (Resmi Gazete Yayımlı Tarihi: 24.04.2013) yayınlanmıştır. 6361 sayılı Kanun’ da Factoring ile doğrudan ilgili hükümler m. 9’un 2 ve 3. fıkraları ile m.38’de yer almaktadır. 6361 sayılı Kanun m.9/2-3, factoring şirketlerinin hangi alacakları temlik alabileceğini ve ciro yolu ile temlik alınan alacaklarda hangi def’ilerin factoring şirketine karşı ileri sürülebileceğini düzenleme konusu yaparken, m.38 Faktoring Sözleşmesi’nin tanımını, esaslı unsurlarından hareketle vermektedir. Bkz. Kuntalp, Erden: “Factoring Sözleşmesi’nin ‘Tipolojisi’ Üzerine Bir Deneme”, Prof. Dr. İlhan Uluşan’a Armağan, C.III, İKÜ-HFD, C.15 S.2 Temmuz 2016, s. 514. Kuntalp, bu düzenlemelerle, factoring sözleşmesinin “isimli sözleşme” haline geldiğini belirtmektedir.

satışından doğmuş, fatura ile tevsik edilen alacaklar ile kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tevsik edilebilen mal veya hizmet satışına bağlı doğacak alacakları devir almak suretiyle, factoring şirketinin müşterisine sağladığı tahsilat, borçlu ve müşteri hesaplarının tutulmasının yanı sıra finansman veya factoring garantisi fonksiyonlarından herhangi birini ya da tümünü içeren bir sözleşmedir". Tanımda sözü edilen "müşterisine sağladığı tahsilat" (hizmeti), yani "alacağın tahsilini üstlenmek (*Inkassowesen*)" factoring'in "işgörme/hizmet işlevi" ile ilgili olup, "gerçek factoring"de borçlunun "ödemeye muktedir olmaması"nın (*Zahlungsunfaehigkeit*) riskinin üstlenilmesini ifade eden "delkredere işlevi"nden (*Delkrederefunktion*) farklı bir anlam taşımaktadır.⁴ Tanımda –"delkredere riski" yerine kullanıldığı düşünülen- "factoring garantisi fonksiyonu" ile de, "gerçek factoring"ın temel alındığı anlaşılmaktadır. Yine tanımda factoring sözleşmesinin "işgörme", "finansman" ve "factoring garantisi" fonksiyonlarından herhangi birini veya tümünü içerebileceğinden söz edilmekte ise de, factoring'de "işgörme fonksiyonu"nun zorunlu çekirdek unsur olduğu gözden kaçırılmamalıdır.⁵

Bir "üçlü ilişki" biçimi olan factoring işleminde; alacakları devralan "factor", devreden "müşteri" ve onun borçlusu da "üçüncü şahıs borçlu" (veya sadece "borçlu") olarak adlandırılmaktadır.⁶

Factoring işlemi, alacakları devreden/satan bakımından şu işlemlere sahiptir:⁷

- *Finansman/kredi işlevi* (likidite durumunun iyileşmesi),
- *İşgörme/hizmet işlevi* (borçluların muhasebesinin tutulması, denetim, ihtar gönderilmesi, tahsil işlemleri gibi işgörme edimlerinin factor tarafından üstlenilmesi),
- *Delkredere işlevi* (borçlunun ödemeye muktedir olmamasının riskinden kurtulma).

Factoring işlemi, Bankalar Kanunu anlamında bir kredi işlemi değildir.

⁴ Bkz. *Kocaman, Arif. B: Factoring İşleminin Hukuki Niteliği*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara, 1992.

⁵ *Kocaman, s. 24*

⁶ Bkz. *Sandkühler, Gerd: Bankrecht, Köln/Berlin/Bonn/München, 1992, s. 141.*

⁷ *Kohls, s.484.*

2. Factoring İşleminin Başlıca Türleri (Özellikle Gerçek Factoring/ Gerçek Olmayan Factoring Ayrımı)

Bilindiği gibi, “factoring”, Borçlar Kanunu’nda düzenlenmiş bir sözleşme değildir.⁸ Bu işlemi hukuki bakımından nitelendirebilmek için, “borçlandırıcı işlem” kısmı ile “tasarruf işlemi” kısmını birbirinden ayırmak gerekir. “Tasarruf işlemi” kısmı “alacağın devri hukuku”na (TBK m.183 vd.) tabi iken, “taahhüt işlemi” kısmını tek bir nitelendirme altında ele almak mümkün değildir. Çoğu kez factoring sözleşmesi, “satım” ve “işgörme” unsurlarından oluşan “karma tipli” bir sözleşme olarak ifade edilmektedir. Fakat bu görüş, ancak *-factor taraftan “delkredere riski”nin üstlenildiği “gerçek factoring” için isabetlidir.*

A. Gerçek Factoring

Factoring’ın uygulamada yaygın olan bu tarzında; Alman hukukundaki hakim görüşe göre, burada bir “alacak satımı (*Forderungskauf*)” söz konusudur.⁹ İsviçre/Türk Hukuk’larında hakim görüş de Borçlar Kanunu’ndaki alacağın devrine ilişkin hükümlerden hareketle (özellikle ivazlı devir) aynı sonuca ulaşmaktadır.¹⁰ Ancak 818 sayılı BK’nın 169/I-II maddelerindeki “Alacağın temlik bir ivaz mukabilinde icra edilmiş ise temlik eden kimse alacağın temlik zamanında mevcudiyetini zamindir. Ayrıca taahhüt etmedikçe borçlunun aczinden mesul değildir.” hükmünün, 6098 sayılı TBK’nın 191/I maddesinde, “Alacak bir edim karşılığında devredilmişse devreden, devir sırasında alacağın varlığını ve borçlunun ödeme gücüne sahip olduğunu garanti etmiş olur.” şeklinde değiştirilmiş olması karşısında, bu maddeden hareketle “satım görüşü”nün savunulması imkanı ortadan kalkmış görünmektedir. Bununla beraber, alacağı devreden “garanti yükümlülüğü”nü düzenleyen TBK’nın 191. maddesinin emredici olmadığı (yedek hukuk kuralı) göz önüne alındığında, taraf iradeleriyle 818 sayılı BK m.169/I-II’deki bir düzenleme getirilmesi mümkündür.

⁸ Bununla beraber 6361 sayılı Kanun’da düzenlendiği için “isimli sözleşme” olarak nitelendirilmesi gerektiği konusunda: Bkz. Yuk. dn. 4’de *Kuntalp*, s. 514.

⁹ Bkz. *Sandkühler*, s. 141-142. Ayrıca bkz. *Glomb*, Georg Peter: Finanzierung durch Factoring, Köln/Berlin/Bonn/München, 1969, s. 46 vd. Bununla beraber Martinek’in; Glomb’u, münferit sözleşmelerin hukuki niteliği bakımından “işgörme görüşü”nü savunan bir yazar olarak nitelendirmesi isabetli olmamıştır. *Martinek*, Michael: Moderne Vertragstypen, Bd.I : Leasing und Factoring, München, 1991, s. 246.

¹⁰ Bkz. *Kocaman*, s. 81 vd., s. 96.

B. Gerçek Olmayan Factoring

Uygulamada daha az rastlanan bu factoring tarzında ise; hakim görüş, bir “satım”ın değil de bir “kredi işlemi”nin söz konusu olduğunu kabul etmektedir. Factor müşteriye yaptığı ödemeye satış bedelini eda etmemekte, aksine o müşteriye kendisine geri ödenmesi gereken bir “para ödücü” (*Gelddarlehen*) sağlamaktadır. Müşterinin borçlu karşısındaki alacakları factor’e onun ödemesinin karşı edimi olarak değil; aksine ödünç alacağının “temini” amacıyla ve aynı zamanda “ifa uğruna” devredilmektedir.¹¹

II. FACTORING İŞLEMİNİN HUKUKİ ESASLARI

1. İki Kademeli ve Tek Kademeli İşlem Tarzı

Factoring işlemi “iki kademeli işlem” tarzında gerçekleştirilir. Ancak “tek kademeli işlem” şeklinde de meydana getirilmesi mümkündür.¹²

A. İki Kademeli İşlem (*das zweistufige Verfahren*)

Bu işlem tarzında her şeyden önce, müşteri ve factor bir “çerçeve sözleşme” akdederler.

a-) Bu “çerçeve sözleşme”, tarafları, gelecekte müşterinin alacaklarına ilişkin “münferit sözleşmeler” yapmak yükümlülüğü altına sokar. Bundan dolayı müşteri, gelecekteki alacaklarını factor’e iktisap etmesi (kazanması) için sunmakla ve buna uygun olarak factor de bu alacakları iktisap etmekle yükümlüdür. Ancak factor’ün bu iktisap yükümlülüğü (*Erwerbspflicht*), müşteriye tanıdığı “limit”le (iktisap limiti) sınırlıdır.

b-) Bunun ötesinde “çerçeve sözleşme”, factor’ün, müşterinin borçlularının “muhasabesinin tutulmasını üstlenmesi” (*Debitorbuchhandlung*) konusundaki yükümlülüğünü de içerir. Bu suretle söz konusu “çerçeve sözleşme”, müşteriye sadece gelecekte münferit sözleşmelerin akdedilmesi hususunda bir talep hakkı veren basit bir “ön sözleşme”den de ayrılır. Borçluların muhasabesinin tutulmasının üstlenilmesi (ihtar, tahsil işlemleri vs.) üstlenilmesinde, bir “işgörme” unsuruyla birlikte karşılıklı güven esasına dayanan “sürekli” bir ilişki kurulması söz konusudur.

¹¹ Bkz. *Sandkühler*, s. 142. Azınlık görüşü, “gerçek factoring”de olduğu gibi “gerçek olmayan factoring”de de “satım teorisi”ni savunmaktadır (bkz. *Lunckenbein, Hans G., Rechtsprobleme des Factoring-Vertrages*, Dissertation, München, 1983).

¹² Bkz. *Sandkühler*, s. 143-144.

B. Tek Kademeli İşlem (*das einstufige Verfahren*)

Tek kademeli işlem tarzında, taraflar önceden borçlar hukukuna ilişkin olarak, factor tarafından müşterinin gelecekteki alacaklarının iktisabı konusunda anlaşmaktadırlar. Burada, duruma göre, gerçek veya gerçek olmayan factoring şeklinde nitelendirilebilen “tekli” bir sözleşme söz konusudur. Bunun ifası (icrası) için, borçlar hukukuna ilişkin başka bir işleme gerek yoktur. Müşteri, factor’e sadece hangi alacakları iktisap ettiğini bildirmek zorundadır.¹³

2. Münferit İşlemden (Sözleşmeden) Doğan Hak ve Yükümlülükler

Tarafların asıl akdi yükümlülükleri, “münferit işlem” vasıtasıyla tesis edilmektedir. Bununla, hem “iki kademeli işlem” tarzında “çerçeve sözleşme” temeline dayanılarak akdedilen “münferit” factoring sözleşmeleri, hem de “tek kademeli işlem” tarzında her defasında akdedilen “tekli” sözleşmeler kastedilmektedir. Münferit işlemde hangi hak ve yükümlülüklerin doğduğu, işlemin “gerçek” ve “gerçek olmayan” factoring oluşuna göre değişmektedir.

A. Müşterinin Yükümlülükleri

a. Hakkın Sağlanması (Devri) Yükümlülüğü

Gerçek factoring’de müşteri, factor’e alacakları satmaktadır. O, bu alacakları factor’e “temlik” yoluyla devretmekle yükümlüdür. Aynı şey, tarafların temliki önceden “toptan temlik” şeklinde gerçekleştirdikleri durumda da geçerlidir. Ancak bu halde hakkın sağlanması (devri) önceden zaten gerçekleştirilmiş olduğu için, sonradan söz konusu olmamaktadır.

Gerçek olmayan factoring’de dahi sonuçta aynı tarz bir “hakkın sağlanması (devri)” yükümlülüğü söz konusu olmaktadır. Çünkü bu durumda da, müşterinin alacaklarının factor’e temliki amaçlanmaktadır.

aa. Alacağın Varlığından Sorumluluk

Gerçek factoring’de müşteri, alacağın “satıcısı” (temlikeden) olarak, alacağın “varlığı”ndan sorumludur. Bu durum; alacağın “sağlamlığı”ndan, yani realize edilebilirliğinden sorumluluğun aksine, alacağın “gerçekliği”nden sorumluluk olarak adlandırılır. Alacağın “gerçekliği”nden sorumluluk, hatta üçüncü şahıs borçlunun factor’e karşı ileri sürebileceği itiraz ve def’ilerden kurtulmayı da içermektedir.

¹³ Sandkühler, s. 144.

aaa. Delkeredere Sorumluluğu

Bir alacağın borçlunun ödeme kabiliyetinin bulunmaması nedeniyle tahsil edilememesi veya ancak zorlukla tahsil edilebilmesi riskini, yani “delkeredere riski”ni alacak satımında, kural olarak alıcı taşır; satıcı ancak bunun özel olarak kararlaştırıldığı durumlarda, borçlunun ödeme gücünü garanti eder. Gerçek factoring’de alacak satımı söz konusu olduğu için, burada factor, aksine bir anlaşma olmadıkça “delkeredere riski”ni taşır. Buna karşılık gerçek olmayan factoring’de “delkeredere riski” müşterinin üzerindedir.

B. Factor’ün Yükümlülükleri

a. Ödeme Yükümlülüğü

Factoring sözleşmesinin yapılmasıyla müşteri, factor karşısında bir “ödeme” talebi (*Zahlungsanspruch*) elde eder. Bu talebin hukuki niteliği, factoring’in türüne bağlıdır: Gerçek factoring’de factor, alacakların “satış bedeli”ni ödemekle yükümlüdür; gerçek olmayan factoring’de ise bu talep, “kredinin sağlanması”na yönelmiştir.

aa. Factor’ün Diğer Yükümlülükleri

Factor’ün müşterinin borçlularının “muhasabesinin tutulması”nı üstlenmesinden yukarıda söz edilmişti. Bunun ötesinde factor, devredilen alacakların tahsili için de yükümlü kılınabilir.

3. Alacakların Devri (Temlik)

Müşteri, alacakları factor’e devretme yükümlülüğünü, “alacağın devri (temlik)” suretiyle ifa etmektedir. Bu; tarafların anlaşmasına göre, önceden “toptan temlik” yoluyla veya münferit alacakların doğumunda ayrı ayrı gerçekleştirilebilir. Önceden “toptan temlik” (*Vorausabtretung*), alışılmış yoldur ve taraflar “iki kademeli işlem” tarzını seçtiklerinde de bu yol kullanılmaktadır.

4. Üçüncü Şahıs Borçlunun Durumu

Uygulamada factor’ün bizzat kendisine ödemedede bulunmasını talep etmek suretiyle üçüncü şahıs borçluyu yapılmış olan temlikten haberdar etmesi, alışılmış olan bir durumdur. Böylece, temlik borçluya bildirilmektedir (“açık factoring”). Borçlu bundan böyle, ancak factor’e edada bulunarak borcundan kurtulabilir. Çünkü müşteriye ödeme için, hiçbir sebep kalmamıştır. Bununla beraber borçlu, temlike vakıf olduğu zaman müşteri karşısında sahip olduğu

itiraz ve def'ileri factor'e karşı da ileri sürebilir.¹⁴ Böylece factoring, "üçüncü şahıs borçlu" nun hukuki durumunu sınırlandırmamaktadır.

III. FACTORING İŞLEMİNDE BORÇLUNUN TEMEL İLİŞKİDEN DOĞAN SAVUNMALARI FACTORING ŞİRKETİNE KARŞI İLERİ SÜRÜP SÜREMEYECEĞİ SORUNU

1. Uygulamada Durum (Konuya İlişkin Yargıtay İçtihatları)

Yargıtay içtihatlarında, factoring sözleşmesi uyarınca çek verilmesi halinde def'ilerin factoring şirketine karşı ileri sürülmesinin mümkün olup olmadığı bakımından konu tartışılmıştır. Aşağıda bu kararlardan bazıları sunulmaktadır.

Yargıtay 19. Hukuk Dairesi' nin 5.10.2017 Tarih, 2016/12370 Esas, 2017/6659 Karar sayılı Kararı:

"Dava icra takibine konu çekten dolayı borçlu bulunulmadığının tespiti istemine yöneliktir. Dava konusu çekte davacı keşideci, davalı limited şirket lehtar, diğer davalı anonim şirketi ise yetkili hamildir. Davalılar arasında factoring sözleşmesi bulunmakta olup, faktoring ilişkisinde çekin bir mal veya hizmet karşılığı verildiğinin belgelenmesi gerekir. Mahkemece davalı limited şirketin davacıya mal teslimi yapmadığı kabul edilmiş olup, bu durumda çeki factoring sözleşmesi uyarınca elinde bulunduran anaonim şirkete de alacağın temlik hükümleri uyarınca bedelsizlik iddiası ileri sürülebilir. Bu sebeple Mahkemece davalı anonim şirket hakkındaki davanın da kabulü gerekirken yanılığın gerekçe ile reddi doğru görülmemiştir".

Yargıtay 19. Hukuk Dairesi' nin 24.5.2016 Tarih ve 2015/18300 Esas, 2016/9294 Karar sayılı Kararı:

"Davacı vekili, müvekkili ile davalılardan... Konut Sistemleri AŞ arasındaki ticari ilişki sebebiyle sipariş olunan mallara karşılık avans çekleri verildiğini ancak bu malların teslim edilmediğini, edimin ifa edilmemesi sebebiyle bedelsiz kalan çeklerin müvekkiline iade de edilmediğini, 05/07/2012 tarihli, 26.000-TL bedelli çekin diğer davalı ...Ş.'ye ciro edilmiş olduğunu, müvekkilinin bu çekten dolayı davalılara borçlu olmadığını, buna rağmen ödenen

¹⁴ Alman Hukuku' nda, -TBK m.188 hükmünü karşılayan- BGB & 404'ün emredici bir hüküm olmadığı, borçlunun bir sözleşme ile veya tek taraflı irade açıklamasıyla bundan vazgeçebileceği kabul edilmektedir. Bkz. *Nörr/Scheyhing/Pöggeler: Sukzession (Forderungszession-Vertragsübernahme-Schuldübernahme)*, 2. Auflage, Tübingen 1999, s. 52.

çek bedeli olan 26.000-TL' nin tahsil tarihinden itibaren işleyecek avans faiziyle birlikte müteselsilen davalılardan tahsilini talep ve dava etmiştir. Davalı ... Fin. Hiz. A.Ş. vekili, müvekkilinin davaya konu çeki faturalar ile birlikte ciro yoluyla devraldığını, çek bedelini peşin ödediğini, Kanun'un yüklediği tüm sorumluluklarını yerine getirdiğini, iyiniyetli hamil konumundaki üçüncü kişi olduğunu belirterek, davanın reddini istemiştir.

Davalı... Kon.Sist. AŞ usule uygun davetiye tebliğine rağmen davaya cevap vermemiş ve duruşmalara da katılmamıştır.

Mahkemece benimsenen bilirkişi raporuna göre davacıyla davalı ... AŞ arasındaki ticari ilişkinin, davaya konu çekin teslim edilecek mala karşılık avans olarak verildiğinin ve çek tutarında mal teslimi yapılmadığından çekin bedelsiz kaldığının kanıtlandığı, bu sebeple bu davalı yönünden davanın kabulünün gerektiği, davalı ... yönünden ise; *kambiyo senedinin ciro yolu ile alınmasının bir temlik işlemi olduğu, temlik işlemlerinde şahsi def'ilerin temlik alana karşı ileri sürülebileceği, ancak 6361 Sayılı Finansal Kiralama ... Şirketleri Kanunu' nun 9/3. maddesine göre factoring şirketi bile bile borçlunun zararına hareket ederek kambiyo senedine iktisap etmemiş ise şahsi def'ilerin factoring şirketine karşı ileri sürülemeyeceği, buna göre factoring şirketine karşı malların teslim edilmediğinin ileri sürülemeyeceği, zira factoring şirketinin bile bile borçlu zararına hareket ettiğinin kanıtlanamadığı gerekçeleriyle, davanın kısmen kabulü ile, davalı ... Fin.Hiz.AŞ hakkındaki davanın reddine, davalı... Kon.Sist. AŞ hakkındaki davanın kabulüne, 26.000-TL' nin 05/07/2012' den itibaren işleyecek avans faiziyle davalı... Kon.Sist.AŞ' den alınarak, davacıya ödenmesine karar verilmiş, hüküm davacı vekili tarafından temyiz edilmiştir.*

Davalı... Kon.Sist.AŞ. ile diğer davalı factoring şirketi arasındaki faktoring sözleşmesi gereğince davaya konu çekin faturalara istinaden factoring şirketine teslim edildiği anlaşılmaktadır.

Yapılan yargılama sırasında, faturaya dayalı malların davacıya teslim edilmediği ve çekin bedelsiz kaldığı anlaşılmış olup, mahkemenin de kabulü bu yöndedir. 6361 S. Kanun' un 9/3. maddesindeki hüküm, factoring işleminin tarafları olan borçlu, önceki alacaklı ve temlik alan factoring şirketi dışındaki kambiyo senedinde ciro silsilesinde yer alan diğer kambiyo borçluları bakımından getirilmiş bir hükümdür. Kanunun 9/3 maddesi hükmünün, factoring işleminin tarafları arasında yer almayan kambiyo borçlularını ilgilendirdiği madde gerekçesinden de anlaşılabilir. Zira gerekçenin son cümlesinde "Bu bağlamda 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu' nun def'iler başlıklı 687.

maddesiyle paralellik sağlanması hedeflenmiştir” denmiştir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’ nun 687/2 maddesinde “Alacağın temlik hükmüleri saklıdır.” hükmü yer almaktadır. **6361 Sayılı Kanun’ un 9/2. maddesi hükmünden hareketle factoring sözleşmelerinde de alacağın temlik hükümleri uygulanacağından, gerek 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’ nun 687/2. maddesi, gerekse 6361 Sayılı Kanun’ un 9/2. maddesi karşısında factoring işleminin taraflarından olan kambiyo borçluları hakkında alacağın temlik hükümlerinin uygulanacağı, aynı kanunun 9/3 maddesi hükmünün ise factoring işleminin tarafı olmayan ve ciro silsilesinde yer alan diğer kambiyo borçluları bakımından uygulanabileceği anlaşılmaktadır. Bu açıklamalar karşısında somut olayın değerlendirilmesinde; davada taraflar factoring ilişkisi içinde bulunmakla, 9/3. maddesinin olayda uygulanma yeri yoktur.** Mahkemece, factoring şirketi hakkındaki davanın da kabulü gerekirken, yazılı şekilde reddi doğru görülmemiş, hükmün bozulması gerekmiştir”.

Yine Yargıtay içtihatlarında¹⁵, factoring şirketince ancak fatura ile tevşik edilen alacakların devralınabileceği görüşünden hareketle, müşteri ile factoring şirketi arasındaki alacağın factoring şirketine geçirilmesi işleminin mutlaka alacağın temlik (devri) şeklinde yapılması gerektiği kabul edilmiş bulunmaktadır. Böylece, factoring şirketine kambiyo senedinin cirosu dahi alacağın temlik olarak değerlendirilecek ve borçlu, factoring şirketine karşı temel ilişkiden doğan her türlü savunmayı ileri sürebilecektir.

2. Yargıtay İçtihatlarının, Mevzuat ve Öğretideki Görüşler Çerçevesinde Tartışılması Ve Değerlendirilmesi

A. Factoring-Temlikinin Hukuki Niteliği ve Factoring İşleminin Esaslı Bir Unsuru Olması

Prof. Dr. Erden Kuntalp, “Factoring Sözleşmesinin ‘Tipolojisi’ Üzerine Bir Deneme” başlıklı makalesinde;

“6361 sayılı Kanunun factoringi tanımlayan 38. maddesinin sözleşme konusu olarak belli bir mal veya hizmet satışından doğmuş ve fatura ile doğrulanmış bir alaktan söz etmek suretiyle, devredilecek alacağın belli bir temel ilişkiye dayanması gerektiğini, dolayısıyla ancak alacağın devri suretiyle geçirilebileceğini kabul etmiş olduğu izlenimini vermektedir. Ne var ki 6361 sayılı Kanunun gene factoring ile ilgili 9. maddesinin 3. fıkrasının, alacağın devrinin kambiyo senedinin ciro edilmesi suretiyle gerçekleş-

¹⁵ Yarg. 15. HD, 16.3.2015, E. 2513, K. 1229; Yarg. 15 HD 4.3.2015, E. 2532, K. 1152. (Bkz. Kuntalp, s. 519).

tirilmesinden; 2. fıkrasının ise alacağın ‘*kambiyo senedine dayalı olmasından*’ söz ettikleri görülmektedir. Bunun ifade ettiği anlam, Faktoring ilişkisinde, sözleşme konusu alacakların mutlaka alacağın temlik yoluyla devrinin zorunlu olmadığı, senede bağlanmış alacağın ciro edilmesi yoluyla da alacağın devredilebileceğinin kanun tarafından kabul edilmekte olduğudur. Bundan çıkan en önemli sonuç 6361 sayılı Kanunun factoring ilişkisini kavramsal bir yapı içinde değil, fakat bir ‘*sözleşme tipi*’ olarak düzenlemiş bulunduğunun kabulüdür. Esasen, esnek tip uygulaması, sözleşme özgürlüğünün geçerli olduğu bir hukuk düzeninde kaçınılmaz olmaktadır. Böylece, factoring konusu olarak, borçlunun her türlü savunmasını (yeni) alacaklıya karşı da yapmasına imkan verecek şekilde temlik veya bu savunmaya imkan vermeyen kambiyo senedinin devri (cirosu) yoluyla factoring şirketine devredilebilecektir...” dedikten sonra, “factoring ilişkisinde, alacağın factoring şirketine, alacak devri yolu ile geçirilmesi, factoring sözleşmesinin “*tipik*” hali; alacağın bir kambiyo senedinin cirosu yoluyla sağlanması ise, “*atipik*” factoring sözleşmesidir” sonucuna varmaktadır.

Hakim görüş factoring işleminde bir “önceden toptan temlik”in varlığından hareket etmekte, yani factoring sözleşmesinde (çerçeve sözleşme) müşterinin üçüncü şahıs borçlu karşısındaki –mal tesliminden veya hizmet ediminden ileri gelen- tüm mevcut ve gelecekteki alacakları factor’e önceden “toplucu” temlik edilmektedir. Böylece daha başlangıçta, factoring şirketi (factor) alacakların sahipliğini elde etmekte, alacakların hukuk sebebine ilişkin “münferit sözleşmeler” daha sonra akdedilmektedir. Müşteriye tanınan kredi (işlem) limiti çerçevesinde mevcut ve gelecekteki alacakların sahipliğini daha başlangıçta elde eden factoring şirketi, güçlü bir konum elde etmekte, müşterinin daha sonra “tahsil kabiliyeti olan (sağlam) alacakları” kendine alıkoyup, “tahsil kabiliyeti olmayan (çürük) alacakları” factoring şirketine devretmesinin önüne geçilmektedir.¹⁶

Factoring şirketi, müşteri kendisine başvurduğunda kredibilitesini araştırarak ona bir müşteri limiti tanımakta ve bu limit çerçevesinde mevcut ve gelecekteki alacakları topluca devralarak alacakların sahipliğini elde etmektedir. Factoring işleminin teminatı, kendi işleyiş biçimindedir. Ayrıca ek teminata gerek yoktur. Fakat uygulamada, alacağın varlığını temel ilişkiden bağımsızlaştırmak ve kıymetli evraktaki “soyutluk” ilkesinin arkasına sığınmak için, kambiyo senedinin factoring şirketine cirosu yoluna başvurulduğu gö-

¹⁶ Kocaman, s. 126.

rülmektedir. Böylece, borçlunun temel ilişkideki savunmaları factor'e (yeni alacaklıya) devri de önlenmek istenmektedir.

Görüldüğü gibi; factoring işleminde alacakların factor'e önceden topluca devri bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır ve factoring'in "atipik" bir tarzı söz konusu değildir.

Diğer taraftan, temlik hukukuna hakim olan "borçlunun durumunun temlik öncesine göre kötüleşmemesi", "borçlunun eski alacaklıya karşı sahip olduğu temel ilişkiden kaynaklanan savunmaları yeni alacaklıya karşı da ileri sürebilmesi"¹⁷ kambiyo senedinin cirosu yoluyla bertaraf edilemez. Kıymetli evrak hukukundaki "soyutluk" ilkesi, alacağın devrinde kabul edilmemektedir. Alacağın devri bir borçlar hukuku kurumu olup, kıymetli evrak hukuku anlamında bir soyutluğa gereksinim duyulmamaktadır. Alacağın hızlı tedavül etmesi amacı ile hakkın senede bağlanması ile güdülen amaç, bir borçlar hukuku kurumu olan "alacağın devri" için gerekli değildir. Bu suretle, borçlunun durumunun eskiye oranla kötüleşmemesi için Yasada getirilmiş olan imkanlar, "soyutluk" ilkesinin arkasına saklanarak bertaraf edilemez.

6361 Sayılı Kanunun 9. Maddesinin 3. Fıkrası Hükmünün Değerlendirilmesi

6361 sayılı Kanunun 9. maddesinin 3. fıkrasına göre;

"Bir kambiyo senedinin ciro yoluyla faktoring şirketine devri hâlinde, kambiyo senedinden dolayı kendisine başvuru olan kişi, düzenleyen veya önceki hamillerden biriyle kendi arasında doğrudan doğruya var olan ilişkilere dayanan def'ileri faktoring şirketine karşı ileri süremez; meğerki, faktoring şirketi kambiyo senedini iktisap ederken bile borçlunun zararına hareket etmiş olsun".

Bu düzenleme, TTK'nun 687. maddesinin 1. fıkrasına paralel bir düzenlemedir. Ancak maddenin 2. fıkrasında, "Alacağın temlik yoluyla yapılan devirlere ilişkin hükümler saklıdır." düzenlemesi yer almıştır.

"Alacağın devri" kısmında yer alan TBK'nın 188. maddesinin 1. fıkrasına göre, "Borçlu, devri öğrendiği sırada devredene karşı sahip olduğu savunmaları, devralana karşı da ileri sürebilir."

9. maddenin 3. fıkrası hükmünü, 2. fıkra hükmü ile birlikte yorumlamak

¹⁷ Şener, Oruç Hami: Factoring'de Borçlunun Hukuki Durumu ve Özellikle Temlik Sözleşmeyle Yasaklanması, Ankara 2005, s. 31.

gerekir. 2. fıkrada, “ Faktoring Şirketi Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde kambiyo senetlerine dayalı olsa bile, bir mal veya hizmet satışından doğmuş fatura ile tevsik edilemeyen alacaklar ile Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tevsik edilemeyen mal veya hizmet satışına baēlı doğacak alacakları devir alamaz veya tahsilini üstlenemez...” düzenlemesi getirilmiştir. 9. maddenin başlığı “Şirketin yapamayacağı iş ve işlemler” başlığını taşımakta olup, bu madde hükmü emredici bir hükümdür.

Demek ki, factoring işlemine konu alacakların, kambiyo senedine bağlanıp factoring Şirketine ciro edilmesi suretiyle temel ilişkiden baēı koparılamaz. Çünkü 2. fıkrada, factoring konu alacakların, bir mal veya hizmet satışından doğmuş fatura ile tevsik edilebilen bir alacak olmasını aramıştır.

Nitekim bu sonuç, Yargıtay 19. HD'nin yukarıda zikredilen kararında; “6361 Sayılı Kanun’ un 9/2. maddesi hükmünden hareketle factoring sözleşmelerinde de alacağın temliki hükümleri uygulanacağından, gerek 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’ nun 687/2. maddesi, gerekse 6361 Sayılı Kanun’ un 9/2. maddesi karşısında factoring işleminin taraflarından olan kambiyo borçluları hakkında alacağın temliki hükümlerinin uygulanacağı, aynı kanunun 9/3 maddesi hükmünün ise factoring işleminin tarafı olmayan ve ciro silsilesinde yer alan diēer kambiyo borçluları bakımından uygulanabileceēi anlaşılmaktadır. Bu açıklamalar karşısında somut olayın deēerlendirilmesinde; davada taraflar factoring ilişkisi içinde bulunmakla, 9/3. maddesinin olayda uygulanma yeri yoktur...” demek suretiyle saēlanmaya çalışılmıştır.

Factoring işlemini çek-senet tahsilinden ayrı kılan da alacağın temliki temeline dayanmasıdır. Factoring işlemi, öğretide alacağın devrinin “özel bir biçimi” olarak nitelendirilmektedir. Alacağı kambiyo senedine bağlayıp temel ilişkiden soyutlamak, factoring ile ilgili mevzuat düzenlemelerinin de amacına ters düşer. Çünkü factoring işlemine konu alacakların bir mal veya hizmet satışından doğduēu tevsik edilebilen bir alacak olmasını aramak, temel ilişkiye baēlı olmayı ve borçlunun temel ilişkiden doğan savunmaları yeni alacıklıya (factore) karşı da ileri sürülebilmesini zorunlu kılar.

Borçlar hukukundaki “sözleşme özgürlüēü” çerçevesinde “atipik” çözümlerin savunulması mümkünse de, factoring işleminin tipolojisinde alacağın devrinden vazgeçmek mümkün deēildir.

SONUÇ

Factoring işlemi, Türk Borçlar Kanunu, Ticaret Kanunu ve 6361 sayı-

lı Kanun çerçevesinde oluşturulan yasal çerçeve içinde yürütülmeye çalışılmaktadır.

Uygulamada factoring işleminin alacağın devri dışında factor'ün kendisini sağlama almak için kambiyo senedi alması nedeniyle, bu bakımdan ortaya çıkan problemlere çözüm getirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Burada işlem hayatının kolaylaştırılması düşüncesi yanında hukuk güvenliği düşüncesinin de bir ihtiyaç olarak ortaya çıktığı görülmektedir.

İşlemlerin temel unsurlarında “sözleşme özgürlüğü” ilkesi çerçevesinde “atipik” değişiklikler yapmak, hukuk güvenliği düşüncesinde gedik açılmasına neden olacaktır.

Hukuk güvenliği sadece kamu hukukunda değil, özel hukukta da önem taşımaktadır. Factoring işleminin tipolojisinde, alacağın devri zorunlu bir nitelik taşımaktadır.

Borçlar hukukunda tarafların menfaatleri arasında denge kurulması önemlidir. Temlik sözleşmesinin dışında olan borçlunun durumunun da temlik öncesine göre ağırlaşmaması (kötüleşmemesi) gerekir. Bunu sağlayan araçlardan en önemlisi de, borçlunun temlik zamanında eski alacaklıya sahip olduğu savunmaları, yeni alacaklıya karşı da ileri sürülebilmesidir.

Factoring işleminde kendi iç dinamiği içinde sağlanmış teminat dışında ilave (ek) teminat sağlamak için alacağın kambiyo senedine bağlanmak suretiyle temel ilişkiden bağının koparılması, sadece factoring işleminin amacı dışında, çek-senet tahsili için kullanılmasına yol açabilir. Bir borçlar hukuku kurumu olan alacağın devrinde ve onun “özel” bir biçimi olan factoring işleminde, kıymetli evrak hukuku anlamında bir “soyutluk” ihtiyacı da yoktur.

KAYNAKÇA

Diehl-Leistner, B.A.: Internationale Factoring, Europaeisches Wirtschaftsrecht, Abteilung A : Monographien, Band 1, München, 1992.

Glomb, Georg Peter: Finanzierung durch Factoring, Köln/Berlin/Bonn/München, 1969.

Kuntalp, Erden: “Factoring Sözleşmesi’nin ‘Tipolojisi’ Üzerine Bir Deneme”, Prof. Dr. İlhan Uluşan’a Armağan, C. III, s. 513-52, İKÜHFD, C.15, S.2, Temmuz 2016.

Kocaman, Arif B.: Factoring İşleminin Hukuki Niteliği, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara, 1992.

Kohls, Rainer: Bankrecht, 2. Überarbeitete Auflage, München 1997.

Lunckenbein, Hans G.: Rechtsprobleme des Factoring-Vertrages, Dissertation, München, 1993.

Martinek, Michael: Moderne Vertragstypen , Bd.I : Leasing und Factoring, München, 1991

Nörr/ Scheyhing/ Pöggeler: Sukzession (Forderungszession-Vertragsübernahme Schuldübernahme), 2. Aufl., Tübingen 1999.

Sandkühler, Gerd: Bankrecht, Köln/Berlin/Bonn/München, 1992.

Şener, Oruç Hami: Factoring İşleminde Borçlunun Hukuki Durumu ve Özellikle Temlikin Sözleşmeyle Yasaklanması, Ankara, 2005.

KISALTMALAR CETVELİ

Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
dn.	: Dipnot
E.	: Esas
HD	: Hukuk Dairesi
İKÜHFD	: İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
K.	: Karar
m.	: Madde
Nr.	: Nummer (kenar no.)
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
vd	: Ve devamı
Yarg.	: Yargıtay

İŞ HUKUKUNDA SOSYOLOJİK YORUM

Sarper SÜZEK*

İş hukukunda sosyolojik yorumu açıklayabilmek için her şeyden önce genel olarak hukukta başvurulan yorum yöntemleri ile iş hukukuna özgü işçi lehine yorumu incelemek, daha sonra bu yöntemlerle sosyolojik yorumun farkını ve ilişkisini ortaya koymak gerekir.

I. İŞÇİ LEHİNE YORUM YÖNTEMİNİN GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

İş hukuku öğretisinde açık olmayan iş mevzuatı kurallarının yorumlanmasında işçi lehine yorum yöntemine başvurulması gerektiği genellikle kabul edilir.¹ Bu görüş, 1958 tarihli bir Yargıtay içtihadı birleştirme kararında da şu ifadelerle benimsenmiştir: “Kanun koyucuya İş Kanunlarını kabul ettiren tarihî sebepler ve bunlar arasında zayıf olan işçiyi iktisadi durumu daha kuvvetli olan işverene karşı özel şekilde koruyarak içtimai muvazene-yi ve cemiyetin sükununu sağlama hedefi ve hukuk hükümlerinin tefsirinde lafzın gayenin ışığı altında manalandırılmasının gerektiği göz önünde tutulunca, iş hukukuna ait hükümlerin tefsirinde tereddüt halinde işçinin lehine olan hal şeklinin kabul edilmesi iş hukukunun ana kaidelerinden olduğu neticesine varılır.”² Yüksek mahkeme bu görüşünü daha sonraki kararlarında da sürdürmüştür.³

* Prof. Dr., Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

¹ Durand, P./ Jaussaud, R.: *Traité de droit du travail*, T. I, Paris 1947, s. 260 – 261; Rivero, J./ Savatier, J.: *Droit du travail*, éd. 12, Paris 1991, s. 32; Teyssié, Bernard: *Droit du travail*, 1, *Relations individuelles de travail*, éd. 2, Paris 1992, s. 76; Çelik, N./ Caniklioğlu, N./ Canbolat, T.: *İş Hukuku Dersleri*, B. 31, İstanbul 2018, s. 24 – 26; Eyrenci, Ö./ Taşkent, S./ Ulucan, D.: *Bireysel İş Hukuku*, B. 8, İstanbul 2017, s. 4; Çenberci, Mustafa: *İş Kanunu Şerhi*, B. 6, Ankara 1986, s. 75; Narmanlıoğlu, Ünal: *İş Hukuku*, I, Ferdi İş İlişkileri, B. 5, İstanbul 2014, s. 15 – 16 ve dn. 49; Buna karşılık, iş hukukunun koruyucu olmaktan çok bir denge hukuku olduğu ve yorumun bu esasa göre yapılması gerektiği görüşü için bkz. Saymen, Ferit Hakkı: *Türk İş Hukuku*, İstanbul 1954, s. 76 – 77; Elbir, Halid Kemal: “İş Hukukunda Yorum”, İHD, Ocak 1969, s. 19, 34.

² YİBK, 28.5.1958, E. 15, K. 5, RG. 26.9.1958, S. 10017.

³ YHGK, 25.1.1978, E. 3435, K. 23, Çenberci, s. 20; YHGK, 24.3.1976, E. 9-762, K. 1164, YKD, Şubat 1977, s. 156; Y9 HD, 8.5.2006, E. 5938, K. 12950, ÇT, 10, s. 152-153; Y9

İşçi lehine yorum iş hukukuna özgü bir yorum yöntemi olmakla birlikte, kanımıza göre bunun her durumda geçerli ve mutlak bir yöntem olarak kabul edilmesi mümkün değildir. İş hukuku her ne kadar kendine özgü kurumları ve tekniği ile bağımsız bir hukuk disiplini niteliği taşımaktaysa da, bu durum iş hukukunda genel olarak hukukun klasik yorum esaslarından vazgeçileceği anlamına da gelmez.⁴ Çünkü ileride de görüleceği üzere, iş mevzuatındaki tüm hükümler işçileri korumak amacıyla getirilmiş değildir. İş hukuku normları bu hukuk dalının diğer amaçlarına da uygun olarak, toplum yararını (kamu düzenini) korumak veya iş ilişkisinde belirli dengeleri gözetmek ya da bazı alanlarda esneklik sağlamak için getirilmiş de olabilirler.

II. AMACA UYGUN (TELEOLOJİK – GAİ) YORUM VE HUKUKİ TEMELİ

İş hukuku normlarının yorumlanmasında da her şeyden önce yasanın lafzının (sözünün) diğer deyişle metninin açık ifadesinin göz önünde tutulması gerekir.⁵ Ne var ki, yasa metninin sözü tatmin edici bir çözüme ulaştırılmasında her zaman yeterli olmayabilir. Bu durumda somut olaya uygulanacak yasa hükmünün *gerçek anlamının* saptanmasında, normun lafzının diğer yorum yöntemleriyle denetlenmesi gerekir.

Esasen Medeni Kanun'un 1. maddesinin 1. fıkrası da bu yönde bir düzenleme getirmiştir. Anılan fıkra uyarınca “Kanun, sözüyle ve özüyle değiştiği bütün konularda uygulanır”. Bu hüküm uyarınca yasanın sözünden (lafzından) çıkan anlam özünden çıkan anlamla bağdaşmıyorsa kabul edilemez. Böyle bir durumda, yasanın metnine verilecek anlamların içinde yasanın özüne en uygun olanın araştırılması gerekir.⁶

Yasa normunun özünün araştırılması ise onun *amacının* belirlenmesini

HD, 21.1.2010, E. 46364, K. 764, ÇT, 26, s. 438 – 439.

⁴ Durand/ Jaussaud, s. 259; Saymen, s. 76 – 77; Sözer, Ali Nazım: Hukukta Yöntembilim, B. 2, İstanbul 2011, s. 136 – 137.

⁵ Yasanın ifadesinin açık olması halinde yorumun gerekip gerekmediği konusunda bkz. Terré, F.: Introduction générale au droit, éd. 9, Paris 2012, s. 465 – 466.

⁶ Deschenaux, Henri: Le titre préliminaire du code civil, T. II, 1, Fribourg, 1969, s. 76 – 77; Oğuzman, M. K./ Barlas, N.: Medeni Hukuk, B. 16, İstanbul 2010, s. 67 – 68; Edis, Seyfullah: Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, B. 2, Ankara 1983, s. 174 – 175; Serozan, Rona: Medeni Hukuk, Genel Bölüm, Kişiler Hukuku, B. 6, İstanbul 2015, s. 133 – 134; Akipek, J. G./ Akıntürk, T.: Türk Medeni Hukuku, C. I, Başlangıç Hükümleri – Kişiler Hukuku, B. 4, İstanbul 2002, s. 118 – 119; Süzek, Sarper: “İş Hukukunda Amaca Uygun Yorum”, Sicil, 34, 2015, s. 14.

zorunlu kılar. Medeni Kanun'un 1. maddesinin 1. fıkrası yasanın özünün (ruhunun) araştırılmasını zorunlu tutmak suretiyle *amaca uygun (teleolojik, gai)* yorum yöntemine yer vermiştir.⁷ Bir Yargıtay içtihadı birleştirme kararında da, yasanın özü (ruhu) ile amacı aynı anlamda kullanılmıştır. Bu karara göre “Kanunun yorumu, kanun metninin anlamı ve ruhudur. Bu ruh, kanun kuralının izlediği gayeden çıkarılır. Buna gai (amaçsal) yorum ve kanun kuralının amacına göre yorumu denilir. Bir kanun hükmünün, kanun konuluş amacına aykırı bir sonuç doğuracak şekilde yorumlanması, hukuk ilkelerine ve kanunun hem sözü ve hem de özü ile uygulanmasını öngören Medeni Kanun'un 1. maddesine uygun düşmez”⁸

Bu nedenle, iş yasaları hükümlerinin yorumu gereği ortaya çıktığında da esas itibariyle amaca uygun yorum yöntemi uygulanmalıdır. Çünkü hukuk normları *toplumsal yaşamın ihtiyaçlarını* karşılamak amacıyla öngörülmüştür. Hukuk, bu toplumsal amaca ulaşabilmek için kabul edilmiş bir araçtır. O halde, hukukçunun görevi hukuk kurallarını toplumsal amaçlarına en uygun bir biçimde yorumlamak ve uygulamaktır. Bu itibarla yorum yapılırken doğru sonuca ulaşabilmesi için iş yasası kuralının toplumsal amacının (*ratio legis*) araştırılması gerekir.⁹

III. TARİHİ YORUM YÖNTEMLERİ

Yasa hükümleri yorumlanırken, yasa koyucunun bu hükmü koymakla güttüğü amacın, diğer deyişle yasayı yaparken taşıdığı iradenin araştırılmasını esas alan yorum yöntemine *sübjektif tarihi yorum* denilir. Bu yorum yönteminde yasanın yürürlüğe girmesinden sonra meydana gelen gelişmeler ve değişiklikler dikkate alınmaz. Yasanın ön çalışmaları, tasarı ve teklifler, komis-

⁷ Aral, Vecdi: Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, B. 7, İstanbul 2012, s. 191; Oğuzman/Barlas, s. 64, 67 vd.; Serozan, Medeni Hukuk, s. 134; Keyman, S./ Toroslu, H.: Hukuka Giriş, B. 5, Ankara 2012, s. 50 – 51.

⁸ YİBK, 22.2.1997, E. 1, K. 1, Kırca, Çiğdem: “Kanunların Yorumunda Yorum Yöntemleri”, Norm Koyma ve Hüküm Verme, Ankara 2009, s. 351, dn. 9; Aynı yönde, YHGK, 25.2.2004, E. 4-40, K. 113; YHGK, 14.2.1990, E. 10-391, K. 83, Kırca, s. 351, dn. 9, YİBK, 27.3.1957, Oğuzman/ Barlas, s. 68, dn. 58.

⁹ Deschenaux, s. 87 – 88, Terré, s. 470; Süzek, Amaca Uygun Yorum, s. 15; Serozan, Medeni Hukuk, s. 136 vd., 140 vd.; Keyman, Selahattin: Hukuka Giriş ve Metodoloji, Ankara 1981, s. 12 vd.; Sur, Melda: İş Hukuku, Toplu İlişkiler, B. 7, Ankara 2017, s. 4; Kar, Bektaş: “İş Hukukunda Yorum”, Sicil, 28, Aralık 2012, s. 75; Edis, s. 186; Akipek/ Akıntürk, s. 130 – 132; Oğuzman/ Barlas, s. 72; Sözer, s. 98 vd., 103.

yon ve meclis tutanakları, gerekçe değerlendirilerek yasa koyucunun o andaki iradesi ortaya konmaya çalışılır.¹⁰

Bu yönetime karşı geliştirilen *objektif tarihi yorum* metodunda da yasa koyucunun tarihi iradesi belirli ölçüde önemini korur. Bu yöntemde yasa koyucunun yasayı yaptığı zamandaki iradesinin araştırılması yanında, yasanın *uygulanacağı dönemde*, yasayı yorumlayanların *dürüstlük kuralı çerçevesinde*, yasa koyucunun iradesine verecekleri anlam esas alınır. Bu yorum yönteminde yasanın muhataplarının *güveni* korunur.¹¹

IV. ZAMANA GÖRE AMACA UYGUN (OBJEKTİF) YORUM

Yasa (iş yasası) kuralı bir kez meydana gelmekle yasa koyucunun iradesinden *bağımsız*, kendine özgü *objektif varlık* niteliği kazanır. Amaca uygun yorum yapılırken, yargıç için önemli olan, yasa koyucunun iş yasası kuralını öngördüğü zamandaki amacını bilmek, o tarihteki iradesini bulup çıkarmak değildir. Çünkü hukuk yaşayan bir düzendir ve günün koşul ve ihtiyaçlarına cevap vermek zorundadır.

Bu nedenle normun *yorum yapılan zamanın* değişen koşul ve ihtiyaçlarına en uygun objektif anlamı ve amacı yorumcu tarafından tercih edilmelidir. Başka bir anlatımla, yasa koyucunun yasanın uygulanacağı sırada içinde bulunan toplumsal gelişmeler ve koşullar, değişen menfaat durumları karşısında bulunması halinde *güdeceği amacın* araştırılması ve normun ona göre yorumlanması gerekir. Bu yorum yöntemi, yasayı dinamik bir anlayışla ele almakta ve toplumsal değişimin gereklerine uyumunu sağlamaktadır^{12,13}. Böylece yeni

¹⁰ Sübjektif tarihi yorum ve bu yöntemin eleştirisi için bkz. *Terré*, s. 470; *Deschenaux*, s. 77 – 78, *Oğuzman/ Barlas*, s. 64 – 65; *Akipek/ Akıntürk*, s. 123 – 125; *Edis*, s. 181; *Aral*, s. 186 – 188; *Serozan*, Rona: Hukukta Yöntem, İstanbul 2015, s. 89 – 91, 93, 99; *Gözler*, Kemal: Hukukun Genel Teorisine Giriş, Ankara 1998, s. 168 – 169; *Işıқтаç*, M./ *Metin*, S.: Hukuk Metodolojisi, İstanbul 2003, s. 201.

¹¹ *Deschenaux*, s. 78 – 81; *Oğuzman/ Barlas*, s. 65 – 66; *Serozan*, Hukukta Yöntem, s. 102, 104; *Süzek*, Amaca Uygun Yorum, s. 15; *Sözer*, s. 93 – 94.

¹² *Terré*, s. 473 – 474; *Deschenaux*, s. 78 – 79 ve orada belirtilen İsviçre öğretisi.; *Esener*, Turhan: Hukuka Giriş, B. 11, İstanbul 2015, s. 258; *Oğuzman/ Barlas*, s. 65 – 66, 72 – 73; *Edis*, s. 181 – 182; *Aral*, s. 189 vd.; *Güriz*, Adnan: Hukuk Başlangıcı, Ankara 1986, s. 49 – 50; *Keyman/ Toroslu*, s. 50 – 54; *Sağlam*, Fazıl: Anayasa Hukuku Ders Notları, Lefkoşe 2013, s. 47 – 48; *Akipek/ Akıntürk*, s. 122, 124 – 126; *Serozan*, Hukukta Yöntem, s. 102 – 103; *Sözer*, 94 – 96, 125 – 129; *Işıқтаç – Metin*, s. 204 – 208.

¹³ İsviçre Federal Mahkemesi'nin bu yöndeki kararları için bkz. ATF 56 1930 II 74 – 75, ATF 63 1937 II 155 – 156, *Deschenaux*, s. 78, dn. 43 – 44; ATF 78 1952 I 30, ATF 79 1953 I 20, *Deschenaux*, s. 79, dn. 45; Aynı doğrultudaki bir Yargıtay içtihadı birleştirme

ihtiyaçlara göre yorumlanmak suretiyle yürürlükteki yasaların uzun zaman uygulanması sağlanır ve yargısal içtihatlarda benimsenen çözümler daha sonra pozitif düzenlemelerde yer alabilir.¹⁴

Her ne kadar zamana uygun objektif yorum yöntemi, yasanın yorum yapılan zamanın gereklerine göre sürekli bir biçimde uygulanmasına olanak tanıdığı için belirli bir üstünlüğe sahip ise de, bir normun yasa olma gücünü ancak yasama organının iradesinden alabileceği, yasayı değiştirme yetkisinin bu organa ait olduğu, başka bir makamın (yargının) böyle bir gücü bulunmadığı gerekçeleriyle eleştirilmektedir. Bunun gibi, normun yasa koyucusuyla ilişkisinin kesilerek bağımsız hale getirilmesinin hukuk güvenliği ilkesini sarılabileceği ileri sürülmektedir.¹⁵

Yargıç yapılacak yorumu zamana uydurmak gerekçesiyle yasayla ilişkisini tümüyle keser, kendi değer yargılarına göre karar verirse, bu eleştiriler haklılık kazanabilir. Nasıl yorumda tarihselliğe aşırı ölçüde bağlanmak kavram hukukçuluğuna ve kuralcılığa düşmek, toplumsal değişimi ve gelişmeleri objektif olarak izleyememek sakıncasını taşıyorsa, salt güncel bağlanmak da yasayla bağlılık kabul etmeyen (*contra legem*) sonuçlara varmak, bugün artık terk edilmiş bulunan serbest yorum metoduna yaklaşmak sakıncasına yol açabilir.¹⁶

Oysa, zamana göre amaca uygun (objektif) yorumda yasayla bağlılık tümüyle koparılmamakta, *yasa metninin* zamanın koşullarına ve ihtiyaçlarına göre değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır.¹⁷ Bu yorum yönteminde yorumcu, yasayla ilişkisini koparmamak için olayın özelliğine göre *diğer yorum yöntemlerinden* de yararlanabileceği gibi, sübjektif değer yargılarından ve keyfilikten uzaklaşmak için *objektif gerçekleri* (realiteyi) gözlemlemek ve değerlendirmek durumundadır.¹⁸

Her ne kadar öğretilerde amaca uygun yorum yöntemiyle diğer yorum me-

kararı için bkz. YİBK, 28.11.1945, E. 13, K. 15, RG. 22.7.1946, S. 6365, *Edis*, s. 181, dn. 71, *Akipek/ Akıntürk*, s. 126, dn. 40.

¹⁴ *Saymen*, s. 62; *Ekonomi*, Münir: İş Hukuku, C. I, Ferdi İş Hukuku, B. 3, İstanbul 1987, s. 26.

¹⁵ Bkz. *Deschenaux*, s. 74 – 75, 79; *Esener*, s. 258; *Oğuzman/ Barlas*, s. 66; *Edis*, s. 182; *Işıktaç/ Metin*, s. 207; *Gözler*, s. 172.

¹⁶ *Terré*, s. 471 – 472; *Serozan*, Hukukta Yöntem, s. 104; *Oğuzman/ Barlas*, s. 66; *Sözer*, s. 103; *Süzek*, Amaca Uygun Yorum, s. 16.

¹⁷ *Oğuzman/ Barlas*, s. 66.

¹⁸ *Serozan*, Hukukta Yöntem, s. 104; *Süzek*, Amaca Uygun Yorum, s. 16.

totları arasında bir önceliğin söz konusu olmadığı ileri sürülüyorsa da¹⁹, kanımıza göre yukarıda belirtildiği gibi yasanın özünün (ruhunun) araştırılmasını zorunlu tutan Medeni Kanun'un 1. maddesinin 1. fıkrasının açık hükmü karşısında, yasanın zamana göre amaca uygun yorum yönteminin diğer yorum metotları göz ardı edilmeksizin öncelikle uygulanması gerekir. Bugün öğretide genel olarak kabul edilen görüş bu yönde²⁰ olduğu gibi yukarıda açıklandığı şekilde Yargıtay tarafından da esas itibarıyla amaca uygun yorum yöntemi benimsenmiş bulunmaktadır.

Amaca uygun ve zamana göre objektif yorumda yasadaki kopma sakıncasını gidermek için duruma göre yararlanılabilecek yorum metotlarından biri daha önce açıklanan objektif tarihi yorumdur.²¹ Aynı şekilde, yasanın sistematik yorumu yönteminden yararlanma yoluna da gidilebilir.²²

Öte yandan, işçinin korunması yanında iş hukukuna hâkim olan bazı temel ilkeler vardır. Örneğin, çalışma hakkı, işverenin yönetim hakkı, ücretin güvence altına alınması, iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması, iş güvencesi, sendika hakkı ve özgürlüğü, sendika içi demokrasi, toplu iş sözleşmesi özerkliği, çalışma barışının korunması vb. ilkeler bu niteliktedir. Yorum yapılırken Anayasa'dan ve iş mevzuatının bütününden çıkarılabilecek bu gibi temel ilkelerin göz önünde tutulması uygun olur.²³

Ayrıca tüm hukuk siteminde geçerli olan yasanın kıyas (*analogia*), öncelikle (*a fortiori*), mefhumu muhalif (*a contrario*) yoluyla yorumlanması²⁴, amaca göre daraltıcı veya genişletici yoruma tabi tutulması yöntemleri iş yasası normunun gerçek anlamına ulaşılmasında yardımcı olabilir.

¹⁹ Sözer, s. 121 vd. özellikle 125; Işıktaç/ Metin, s. 208, dn. 525 ve 526'da yer alan İngiliz öğretisi.

²⁰ Aral, s. 191; Işıktaç/ Metin, s. 207, 209; Oğuzman/ Barlas, s. 67 – 68; Edis, s. 174 – 175; Akipek/ Akıntürk, s. 118 – 119, 126.

²¹ Aral, s. 190; Serozan, Hukukta Yöntem, s. 104; Bu yönde bir İsviçre Federal Mahkemesi kararı için bkz. ATF 83 1957 I 178.

²² Sistematik yorum konusunda bkz. Çağıl, Orhan Münir: Hukuk Metodolojisi Dersleri, B. 3, İstanbul 1962, s. 132; Keyman/ Toroslu, s. 50; Aral, s. 192 – 193; Edis, s. 174, 186; Gözler, s. 169 – 170; Sözer, 99, 136.

²³ Süzek, Amaca Uygun Yorum, s. 17.

²⁴ Bu yorum yöntemleri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Gözler, s. 172 vd.

V. AMACA UYGUN YORUM – İŞÇİ LEHİNE YORUM İLİŞKİSİ

İş mevzuatı kurallarının birçoğu iş ilişkisinin güçsüz tarafı olan işçinin korunması amacını izler. Bu tür kuralların yorumu söz konusu olduğunda genel bir yorum yöntemi olan amaca uygun yorum ile işçi lehine yorum yöntemi örtüşür.²⁵

Ancak iş mevzuatındaki tüm kuralların işçileri korumayı amaçladığı söylenemez. Her ne kadar işçinin belirli oranda korunması iş hukukunun genel amacı ise de, iş yasalarında yer alan *her hükmün somut amacı* bu hukuk dalının genel amacına tercih edilmelidir.²⁶ Bu nedenle, iş yasaları hükümleri yorumlanırken, her şeyden önce, iş hukukunun genel amacı yerine her normun somut amacı göz önünde tutulmalıdır. Bu açıdan bakıldığında, bazı yasa hükümlerinde *toplumsal yararlar* (kamu düzeni) çalışanların çıkarına üstün tutulmuş veya *hassas dengeleri* gözeten düzenlemeler öngörülmüş ya da bazı *esnekliklerin* getirilmesi amaçlanmış olabilir. Anılan hükümler söz konusu olduğunda işçi lehine yorum yönteminde ısrar etmek yorumlanacak normun amacına ters düşer.

Bu durumda yargıç bir menfaatler değerlendirmesi yapacaktır. Menfaat hukukçuluğu (içtihatçılığı) sisteminde en yaygın yorum biçimi amaca uygun metottur. Bu anlayışa göre, her hukuk uyumsuzluğunun arkasında bir menfaat çatışması vardır. Menfaat içtihatçılığı, hukuku menfaatleri ölçmenin, değerlendirmenin ve dengelemenin bir amacı olarak niteler. Gerçekten, hukuk normlarının amacı toplumdaki her türlü menfaat çelişkisini adalete uygun bir biçimde çözmek ve bu yolla toplumsal yararı ve düzeni korumaktır. Yasa kurallarında belirli kişi veya toplulukların çelişen menfaatleri ve bunların toplum karşısındaki durumları karşılaştırılmış, değerler hiyerarşisine göre hangisinin daha fazla ya da hangi oranda korunacağı belirlenmiştir.²⁷ O halde, amaca

²⁵ Süzek, Sarper: “İş Hukukunda Yorum”, İnan Kıraç’a Armağan, Galatasaray Üniversitesi, Ankara 1994, s. 234; Mollamahmutoglu, H./ Astarlı, M./ Baysal, U.: İş Hukuku Ders Kitabı, C. 1, Bireysel İş Hukuku, B. 2, Ankara 2018, s. 28; Sur, s. 4.

²⁶ Keyman/ Toroslu, s. 250 vd.; Edis, s. 187; Sur, s. 4.

²⁷ Bkz. Pound, Roscoe: An introduction to the philosophy of law, ed. 8, 1950, (Topçuoğlu, Hamide: Hukuk Sosyolojisi Dersleri, C. 1, B. 2, Ankara 1963, s. 86 – 87’den naklen); Rehbinder, Manfred: Hukuk Sosyolojisi (Çev. İ. Doğan/ H. Kafkas), Ankara 2015, s. 28 vd.; Serozan, Medeni Hukuk, s. 126 vd., 135, 140, 182 – 183; Gürkan, Ülker: Sosyolojik Hukuk İlmi, Ankara 1961, s. 70 vd.; Can, Cahit: Hukuk Sosyolojisinin Antropolojik Temelleri ve Genel Gelişim Çizgisi, B. 2, Ankara 2002, s. 184 vd.; Akipek/ Akıntürk, s. 122, 130; Süzek, Yorum, s. 234; Gözler, s. 171.

uygun yorum yönteminde yargıç, iş hukuku normunun amacını araştırarak, *yorum yapılan zamanın koşullarını* ve toplumsal ihtiyaçlarını göz önünde tutarak bir menfaatler değerlendirmesi yapacak, normun çelişen menfaatler arasındaki tercihini (yasa kuralından tümüyle kopmaksızın) objektif olarak belirleyecektir.²⁸

Amaca uygun yorum yöntemi ve yukarıda belirtilen yorum metotları ile bir sonuca varılamıyor, iş yasası kuralının anlamı hala şüpheli kalmakta devam ediyorsa, bu takdirde *işçi lehine yoruma* başvurulmalıdır. Çünkü yorum yapılırken, tek tek normların amaçları kadar, normlar arasındaki *amaçsal bütünlük* de önem taşır.²⁹ Amaçsal bütünlük açısından bakıldığında, iş hukukunun yukarıda belirtilen işçiyi koruyucu amacı ve sosyal mevzuatın genel olarak değerlendirilmesinden çıkan sonuç, bu gibi durumlarda işçi lehine yorumu gerektirir.

Belirtelim ki, her ne kadar 4857 sayılı İş Kanunu'nun bazı hükümleri *esneklik esasına* dayanılarak öngörülmüşse de, bir iş hukuku kuralının yorumunda sonuca ulaşılmalıyıp yasanın bütünü dikkate alınacak bir yorum gereği ortaya çıktığında, İş Kanunu'nun tümüne hakim olan görüşün esneklik olduğu ileri sürülerek yorumun her durumda buna göre yapılması uygun değildir. Çünkü esneklik İş Kanunu'nun tümüne yayılmış yasanın bütününe hâkim bir esas olarak kabul edilemez. Bu yasa da esneklik alanları sınırlandırılmış, esneklik daha ziyade belirli alanlara inhisar etmiştir.³⁰

VI. YASA KURALININ AMACININ BELİRLENMESİNDE SOSYOLOJİK HUKUK ANLAYIŞINDAN (BİLİMİNDEN) YARARLANILMASI

Özellikle Amerikan sosyolog hukukçuları tarafından geliştirilmiş ve çağdaş Anglosakson hukuki düşüncesine yön vermiş³¹ ve daha sonra Kara Avrupası ülkelerinde³² de ilgiyle karşılanmış olan sosyolojik hukuk anlayışı kanımıza göre hukukumuzda da iş yasalarının zamana göre amaca uygun (objektif) yorumunda bir yardımcı hukuki araç niteliği taşıyabilir. Sosyolojik hu-

²⁸ *Süzek*, Amaca Uygun Yorum, s. 17.

²⁹ *Keyman*, Metodoloji, s. 81; *Süzek*, Sarper: İş Hukuku, B. 4, İstanbul 2008, s. 24 – 25; *Baycık*, Gaye: İş Hukukunda Yenilik Doğuran Haklar, Ankara 2011, s. 72.

³⁰ Bu konuda bkz. *Süzek*, Amaca Uygun Yorum, s. 18.

³¹ Sosyolojik hukuk bilimini geliştiren Amerikan hukukçularından Roscoe Pound ile Benjamin Nathan Cardozo ve diğerlerinin görüşleri için bkz. *Topçuoğlu*, s. 79 vd; *Gürkan*, s. 39 vd., 88, 94 vd., 124.

³² *Rehbinder*, s. 28 vd.

kuk bilimi ülkemizde daha ziyade Ankara Hukuk Fakültesi hukuk sosyolojisi ve metodolojisi alanında çalışan öğretim üyeleri tarafından benimsenmiş ve açıklanmıştır.³³

Bu yorum yöntemini savunan yazarlara göre, sosyolojik hukuk biliminin amacı, yasaların *yapılmasında*, yargıç tarafından kuralların *yorumlanmasında* ve *hukuk yaratılmasında* sosyolojik metodun uygulanmasını sağlamaktır.³⁴ Bu anlayışa göre klasik hukuk teorileri ve yorum metotları, sosyal bilimlerin bütünlüğünü dikkate almamışlar, sosyal bir kurum olan hukuku kendi içinde kapalı, yaşamdan soyutlanmış bir biçimde ele aldıklarından, onun toplumsal koşullarla ve sosyolojik gerçeklerle yakın ilişkisini gözden kaçırmışlardır.³⁵ Bu nedenle modern hukuk bilimi, sosyolojiden ve diğer bilimlerden yararlanmaya başlamış, sosyolojik olguların ve realitenin tahlilini, toplumsal ihtiyaç ve menfaatlerin tatminini ön plana almıştır.³⁶ Sosyolojik hukuk anlayışına göre, yasanın gerçek anlamı geleneksel ve alışılmış metotlarla çözümlenemez. Klasik kavram hukukçuluğu, pozitivist ve tarihi yorum yöntemleri tek başına kullanıldıklarında toplumsal realitenin değişimine ve gelişimine uyarlanamazlar.³⁷

Gerçekten hukuk kuralları temelde toplumsal (sosyal) yaşamın ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla konulduklarından ve hukuk normu bu amacı gerçekleştiren bir araç olduğundan³⁸, MK 1/1 hükmü gereği yasanın amacının

³³ Topçuoğlu, s. 79 vd.; Gürkan, s. 1 vd., 123 vd.; Keyman, Metodoloji, s. 85 vd.; Can, s. 194 vd.; Keyman/ Toroslu, s. 215 vd., 231 vd.; Kırcı, s. 365 – 366; Ayrıca bkz. Rehbindir, s. 28 vd.; Supiot, Alain: Homo juridicus, Essai sur la fonction anthropologique du Droit, Paris 2005, s. 239 – 240; Serozan, Hukukta Yöntem, s. 104 – 105.

³⁴ Pound, Roscoe: Foreword of “Sociology of Law”, Georges Gurvitch, London 1953, XV (Gürkan, s. 1’den naklen).

³⁵ Topçuoğlu, s. 83 vd.

³⁶ Tarihsel açıdan önem taşıyan ABD yüksek mahkemesinin kadın işçilerin çalışma süresini sınırlayan yasayı anayasaya uygun bulurken, kararında anayasanın sözleşme özgürlüğüne karşı sosyolojik olguları ve tıbbi gerçekleri temel alan ünlü Oregon kararı için bkz. Muller v. The State of Oregon, Supreme Court, 203 US. 412, 1908, Keyman, Metodoloji, 103 – 104 ve dn. 80; Gürkan, s. 19.

³⁷ Pound, Roscoe: “Fifty Years of Jurisprudence”, Harvard Law Review, 51, 1937 – 1938, s. 446 – 447, 811 – 812 (Gürkan, s. 41 ve 45’ten naklen); Supiot, s. 239 – 240; İmre, Zahit: Medeni Hukuka Giriş, İstanbul 1980, s. 33; Gürkan, s. 5 – 6, 48, 126; Hukuki pozitivistimin yorum anlayışı ve eleştirisi konusunda geniş bilgi için bkz. Serozan, Medeni Hukuk, s. 123 vd., 131 vd.; Can, s. 153 vd.; Keyman/ Toroslu, s. 194 vd., 202 vd.

³⁸ Pound, An introduction to the philosophy of law, ed. 8, 1950, s. 99 (Topçuoğlu, s. 85, dn. 226’dan naklen).

(özünün) belirlenmesinde, gerektiğinde sosyolojik hukuk anlayışından (biliminden) yararlanılması uygun olacaktır. Çünkü bu anlayış, toplumsal yaşamın gerçek ihtiyaçlarını en iyi şekilde tatmin edebilmek için hukuku doğuran toplumsal koşulları objektif bir biçimde tahlil eder, hukuk kurallarını *hukuk dışındaki bilimlerden* (ekonomi, sosyoloji, teknik ve teknolojik gelişmeler vb.) de elde edilen bilgilerin ışığında değerlendirir ve yorumlar. Sosyolojik hukuk bilimi, hukuku diğer bilimlerden bağımsız, kendi kendine yeterli bir disiplin olarak kabul etmez. Hukuku açıklamak ve yorumlamak için bilimsel gerçekleri, toplumsal olguyu, sosyolojik realiteyi objektif bir biçimde gözlemlemeye gayret eder.³⁹ Amaçsal teorilerin bilimsel bakımdan önemi, hukuki düşünceye ve yorum faaliyetine sosyolojik realiteyi yani bilimsel unsurları sokmuş olmalarıdır.⁴⁰

Gerçekten, hukuk sosyolojisinin hukuk dogmatiği ile başlıca bağlantı noktası, klasik yorum yöntemlerinden amaca uygun yorumdur. Çünkü *sosyolojik arka plan* ortaya konmaksızın amaç araştırması genellikle mümkün değildir. Bu arka plan araştırması amaca uygun yorum ile hukuk sosyolojisi arasında bağlantıyı sağlar.⁴¹

Bununla beraber belirtelim ki, sosyolojik yorum iş yasası kuralının amacının belirlenmesinde⁴² duruma göre başvurulacak bir yorum yöntemi oluşturmakta ise de, yukarıda da açıklandığı gibi *yasayla bağlılığın koparılması* için olayın özelliğine göre diğer yorum metotlarından da yararlanılması gerekir. Gerçi hukuk normu ile ilgili olduğu sosyolojik alan karşılıklı olarak birbirini sürekli bir biçimde etkiler. Ancak yorum yapılırken sosyolojik gerçeklik yardımcı bir işlev üstlenebilir.⁴³ Hukuki yorum yöntemlerini hiç dikkate almaksızın sadece sosyolojiye dayanılması, yasadan koparak, hukuk güvenliğini ortadan kaldıracaktır. Bu durum ise, dikkatle kaçınılması gereken serbest yorum metoduna uygun davranılması ve yasaya aykırı (*contra legem*) yorum yapılması sonucunu doğurabilir.

³⁹ Gürkan, s. 23, 48, 87, 126; Keyman/ Toroslulu, s. 215 vd., 231 vd., Can, s. 194 vd.; Serozan, Hukukta Yöntem, s. 104 – 105,

⁴⁰ Keyman, Selahattin: “Hukukta Bir Tanım Denemesi”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yıl Armağanı, Ankara 1981, s. 16 – 19.

⁴¹ Rehbindir, s. 28.

⁴² Boşanma halinde velayetin kullanılması hakkı konusunda Yargıtay tarafından yapılan sosyolojik yorum için bkz. YİBK, 18.11.1959, E. 12, K. 29, Sözer, s. 101 – 102; YHGK, 25.2.2004, E. 10-109, K. 115; Serozan, Medeni Hukuk, s. 147 ve dn. 23.

⁴³ Cardozo, Benjamin: The growth of the law, 1924, s. 117 (*Topçuoğlu*, s. 91’den naklen).

Gerçekten, hukuk kurallarının yorumu, büyük ölçüde ilgili olmasına rağmen sadece sosyolojiye dayandırılmaz. Hukukun genel ilkeleri, hakkaniyet, eşitlik, hukuk güvenliği, temel hak ve özgürlükler, kişilik hakları vb. de dikkate alınması gereken hukuki değerlerdir.⁴⁴ Aynı şekilde, iş hukuku alanında yorum yapılırken yukarıda görüldüğü üzere bu disipline hâkim olan temel ilkelerin de göz önünde tutulması gerekir.

VII. BAZI YARGITAY KARARLARININ SOSYOLOJİK HUKUK ANLAYIŞI İŞİĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Avukatın İşçi Niteliği

Bir avukat (hukuk danışmanı) işverene bağımlı olarak çalışıyorsa iş akdi, buna karşılık bağımsız bir biçimde müvekkillerinin davalarını yürütüyorsa vekalet akdi söz konusu olur. Ancak avukatların çalışmasında hukuki durumun belirlenmesi için bağımlılık ilişkisinin bulunup bulunmadığının tespiti birçok durumda güçlük göstermektedir.

Yüksek mahkeme bu konuda başvurulacak ölçütlere⁴⁵ yer vermek suretiyle avukatın iş akdiyle çalışıp çalışmadığının saptanmasında ve iş akdinin vekalet akdinden ayrılmasında dikkate alınacak esasları ayrıntılı olarak belirlemiştir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesine göre “Bağımsız olarak iş gören, bu nedenle faaliyetini sürdüreceği zamanı belirlemede kısmen de olsa serbestliğe sahip olan, bütün zamanını tek bir müvekkile hasretmek zorunda olmayan ve kil farklı kişilerle ayrı vekalet sözleşmeleri yapabilmekte ve bu şekilde ekonomik olarak tek bir işverene bağlı olmaktan kurtulmaktadır ... İşin işverene ait işyerinde görülmesi ... bir sermaye koymadan ve kendine ait bir organizasyonu olmadan faaliyet göstermesi, ücretin ödenme şekli kişisel bağımlılığın tespitinde dikkat edilecek yardımcı olgulardır. Sayılan bu belirtilerin hiçbiri tek başına kesin bir ölçü teşkil etmez ... Bu bağlamda çalışanın işini kaybetme riski olmadan verilen görevi reddetme hakkına sahip olması ... önemli bir olgudur ... Bu kapsamda dikkate alınabilecek bir ölçüt de kişinin ücreti kendisi tarafından ödenen yardımcı eleman çalıştırıp çalıştırmadığı işin görülmesinde ondan yararlanıp yararlanmadığıdır.”⁴⁶

⁴⁴ İmre, s. 33 – 34.

⁴⁵ Bkz. Başterzi, Süleyman: “Avukatla Bağitlanan Sözleşmenin Hukuki Niteliği, İş Sözleşmesinin Vekalet ve Diğer İş Görme Sözleşmelerinden Ayrılması”, Karar İncelemesi, Sicil, 17, Mart 2010, s. 185 vd.

⁴⁶ Y9 HD, 29.3.2010, E. 2672, K. 8483, İHSGHD, 27, s. 1196 – 1198 ve Alpagut’un görüşü, Değerlendirme 2010, s. 5 – 6; Aynı yönde bkz. Y9 HD, 13.7.2009, E. 876, K. 20602 ve Başterzi’nin incelemesi, s. 175 – 198; Y9 HD, 21.4.2011, E. 10827, K. 12158 ve Tun-

Görüldüğü gibi yukarıda belirtilen yüksek mahkeme kararında avukatın “ekonomik olarak tek bir işverene bağlı olup olmadığı”, “işini işverene ait işyerinde görüp görmediği”, “kendisine mi yoksa başkasına ait iş organizasyonu içinde mi faaliyet gösterdiği”, “verilen görevi reddetme hakkına sahip bulunup bulunmadığı”, “yardımcı eleman çalıştırıp çalıştıramadığı” gibi ölçütlere yer verilmek suretiyle sosyolojik yorum yapılmakta diğer deyişle iş görenin sosyo-ekonomik durumu göz önünde tutulmaktadır.⁴⁷

2. Şirkette Çalışan Limited Şirket Ortağının Durumu

Müdür (kişi-organ) niteliği taşıyan limited şirket ortağı somut işveren sayılır. Buna karşılık, müdür olmayan limited şirket ortağının aynı zamanda bu şirkette iş gören olarak çalışması karşılığında kıdem tazminatı ve fazla çalışma ücreti talep etmesi nedeniyle açılan davada Yargıtay Hukuk Genel Kurulu şu sonuca varmıştır: “Bir limited şirket ortağı kural olarak kendi adına bağımsız çalışan kişi kabul edilir ve işçi statüsünde sayılmaz. Zira, bir kişinin hem kazanç sağlayan bir şirketin ortağı hem de bu şirketin işçi statüsünde çalışanı olarak kabulü mümkün değildir ... Ne var ki ... sembolik sayılacak bir oranda da limited şirket ortağı gözükmemesine karşın ... hizmet akdine göre çalıştığı belirlendiği takdirde ... işçi ... sayılır. Davacının her ne kadar işçi statüsünde olduğu ileri sürülmekte ise de, ortağı olduğu limited şirkette %25 gibi önemli bir pay sahibi bulunmaktadır ... Davacının çalışma biçimi ve bunun karşılığı aldığı ücret ile şirket ortağı olarak sağladığı kazanç ve kar durumu, sahip olduğu hisse oranı, şirketteki konumu karşılaştırılmalı ve sonuçta limited şirket ortaklığı ekonomik yaşamında baskın çıktığı takdirde, davacının işçi statüsünde bulunmayıp tamamen ticari amaçla kar sağlayan ve bağımsız çalışan bir kişi olduğu kabul edilmeli ve dava reddedilmeli aksine, hizmet akdi altında bağımlı ve ücrete göre çalışmasının egemen olduğu sonucuna ulaşıldığında işçi sayılarak, buna bağlı hakları kabul edilmelidir.”⁴⁸

Kanımızca Hukuk Genel Kurulu bu konuda isabetli bir ilke ortaya koymuştur. Gerçekten, limited şirket ortakları kural olarak hep birlikte şirketi yönetim ve temsil hakkına sahiptir (TTK 623/1). Ne var ki, limited şirkette ancak sembolik bir paya sahip bulunan kişinin iş mevzuatından doğan hakla-

cay'ın incelemesi, Değerlendirme 2011, s. 3 – 7; Y9 HD, 9.9.2014, E. 31209, K. 25989 ve Alpagut'un incelemesi, Değerlendirme 2014, s. 15 – 17; Y22 HD, 22.10.2015, E. 16302, K. 20569, Yıldız, Değerlendirme 2015, s. 31 – 32.

⁴⁷ Başterzi, s. 195.

⁴⁸ YHGK, 16.4.2003, E. 9-308, K. 303, İşv., Kasım 2003, s. 15 – 16 ve Ekmekçi'nin görüşü, Değerlendirme 2003, s. 12 – 13; Aynı yönde Y9 HD, 28.12.2010, E. 43459, K. 41339.

rından yoksun bırakılması da iş hukukunun amaçlarına uygun düşmez. Buna olanak tanınması kanuna karşı hilelere yol açabilir. Bu nedenle, Hukuk Genel Kurulu, daha önce açıkladığımız şekilde sosyolojik bir yorum yapmakta, ortağın şirketteki hisse oranı, *sosyolojik* ve *ekonomik* konumu dikkate alınarak, her olayın özelliğine göre ticari amaçla kazanç sağlamanın mı yoksa bağımlı ve ücretli çalışmanın mı baskın olduğunun belirlenmesini istemektedir.

Yargıtay 7. Hukuk Dairesinin bu konuya ilişkin bir kararına göre “Limited şirket müdürü işçi sayılamayacağı gibi limited şirkette sembolik bir paya sahip olmayan ve TTK’nun 536/2. maddesi veya ana sözleşmeye göre kendi iradesi dışındaki kararlarının alınmasını engelleyebileceği paya sahip olan ortaklar işçi sayılamayacaktır.” Yüksek mahkemeye göre örneğin şirket ana sözleşmesinde %91 pay çoğunluğu ile karar alınacağı öngörülmüş ve kendisiyle sözleşme yapılan ortak %10 pay sahibi ise, söz konusu ortak şirkette karar alınmasını engelleyeceği bir paya sahip olduğundan işçi sıfatını kazanamayacaktır.⁴⁹ Kanımıza göre de, küçük bir paya sahip olmasına karşın şirkette karar alınmasını engelleyebilecek güce sahip ortağın işçi kabul edilmesi uygun sayılmaz.

3. Destekten Yoksun Kalan Nikahsız Eş

Gerek iş hukuku öğretisinde gerek yargı kararlarında işçinin iş kazası sonucu ölümünde nikahsız eşin de destekten yoksun kalma tazminatı isteyebileceği kabul edilmektedir. Bunun için söz konusu ilişkinin geçici nitelikte olmaması, tarafların arasında manevi açıdan güçlü bir ilişkinin, düzenli ve devamlı olarak ortak bir yaşamı sürdürme ve birbirine destek olma kararlılığının bulunması gerekir.⁵⁰

Yüksek mahkeme yerleşmiş içtihadı ile nikahsız eşe bir indirim yapılarak *daha az* destekten yoksun kalma tazminatına hükmedilmesi gerektiğini kara bağlamaktadır. Yargıtay’ın bu konudaki bir kararında şu ifadeler yer verilmiştir: “Evlilik sözleşmesi olmaksızın birlikte yaşayan nikahsız eşin; desteğin ölümü ile nikahlı eş gibi yaşama yaşının sonuna kadar ve özellikle yaşı, sosyal durumu, yaşadığı ortam ve aile bağları gibi nedenlerle, kocasının evinde yaşamını sürdüremeyeceği, güçlü olmayan aile bağı nedeniyle müşterek haneyi terk edeceği üstün olasılık içinde olduğu gibi desteğin bakiye ömrünün so-

⁴⁹ Y7 HD, 24.1.2014, E. 20596, K. 966 ve Alpagut’un değerlendirmesi, Değerlendirme 2014, s. 20 – 21.

⁵⁰ Bu yöndeki iş hukuku öğretisi ve Yargıtay kararları için bkz. *Süzek*, İş Hukuku, B. 16, İstanbul 2018, s. 441, dn. 131.

nuna kadar devam etmeyeceği varsayımı göz önünde tutularak, Borçlar Kanunu'nun 43. (şimdi 51.) maddesi gereğince belirlenen tazminattan hak ve adalete uygun bir indirim yapılması gerektiği de tartışmasıdır.”⁵¹

Yukarıda görüldüğü gibi yasa kuralının amacının belirlenmesinde gerektiğinde hukukun dışındaki diğer bilimlerden de yararlanılması ve toplumsal olgunun (sosyolojik realitenin) objektif bir biçimde değerlendirilmesi uygun olur. Konuya ülkemizin sosyolojik gerçekleri açısından yaklaşıldığında, nikahsız eşin resmi nikahlı eşe göre destekten yoksun kalma tazminatı açısından daha az korunması ve BK 51 uyarınca tazminattan bu nedenle bir indirimde bulunulması uygun sayılmaz.

Çünkü ülkemizdeki *sosyolojik gerçek* dikkate alındığında, genellikle bu beraberlikler yasal bir aile düzeninden hiçbir farklılık göstermezler. Çiftler çocuk sahibi olup aile düzenini normal eşler gibi sürdürürler. Bu durumdaki nikahsız eşin ortak yaşamı sürdürmeyeceği ve haneyi terk ederek yeni bir yaşamı tercih edeceği ve bu nedenle bakım ihtiyacının nikahlı eşte olduğu gibi desteğin bakiye ömrünün sonuna kadar devam etmeyeceği varsayımı da ülkemizin (özellikle Anadolu'nun) sosyolojik ve ekonomik gerçekleri karşısında dayanaktan yoksundur. Bu nedenle kanımıza göre yapılacak amaca uygun (sosyolojik) yorum, olayın özelliği de göz önünde tutularak, nikahsız eşe ödenecek destekten yoksun kalma tazminatından salt bu nedenle bir indirim yapılmaması gerekir.⁵²

4. Alt İşverenlik İlişkinin Kurulmasında İşletmenin Ve İşin Gereği İle Teknolojik Nedenlerle Uzmanlık Gerektiren İş Koşulu

İşyerlerinde görülen asıl işlere ilişkin olarak alt işveren ilişkisinin kurulabilmesi için İş Kanunu'nun 2. maddesinin 6. fıkrasında yer alan “işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işler”de iş alma unsurunun nasıl yorumlanması gerektiği konusunda iş hukuku öğretisinde farklı görüşler ortaya çıkmıştır.

⁵¹ Y21 HD, 20.3.2001, E. 1005, K. 2091, *Balcı*, Mesut: İş Kazası ve Meslek Hastalığından Doğan Maddi ve Manevi Tazminat Davaları Uygulaması, Ankara 2018, s. 726 – 727; Y21 HD, 1.5.2001, E. 2067, K. 3447, Y21 HD, 25.9.2001, E. 4847, K. 6170, Süzek, Değerlendirme 2001, s. 37 – 38; Y21 HD, 28.5.2007, E. 289, K. 8718, Y21 HD, 24.5.2007, E. 21486, K. 8513, *Balcı*, s. 724 – 726.

⁵² *Süzek*, Amaca Uygun Yorum, s. 21; *Serathlı*, Gaye Burcu: İş Kazasından Doğan Destekten Yoksun Kalma Tazminatı, Ankara 2003, s. 192.

Bu görüşlerden ilkinde göre “işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren iş” ölçütü bir *bütündür*; bölünmesi mümkün değildir. Başka bir söyleyişle, asıl işin bir bölümünün alt işverene verilebilmesi için söz konusu işin hem “işletmenin ve işin gereği” olması hem de “teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren” bir iş olması zorunludur. Bu görüşe göre her iki kavram arasında yer alan “ile” bağlacının “ve” biçiminde değerlendirilmesi gerekir. Dolayısıyla sadece “işletmenin ve işin gereği” asıl işin işverene verilmesi mümkün değildir.⁵³

Buna karşılık, öğretideki diğer görüşe göre ise, İK 2/6’da getirilmiş olan ölçüt *bölünebilir* nitelikte olup, bir bütün olarak yorumlanmamalıdır. Başka bir deyişle, işveren, teknolojik ve uzmanlık gerekleri ile olduğu gibi salt işletmenin ve işin gereğine dayanarak da alt işverene iş verebilir. Bu görüş uyarınca her iki kavram arasında yer alan “ile” bağlacı “veya” şeklinde anlaşılmalıdır.⁵⁴

Daha önce, bir üçüncü görüş olarak *salt maliyeti düşürme amacı gütmek koşuluyla* işin bir bölümünde “işletmenin ve işin gereği” olarak alt işverene iş verilebileceğini savunuyorduk.⁵⁵ Alt işverene iş verilmesinde gerçek bir işletme gereğinin (ekonomik, teknolojik, yapısal zorunlulukların) varlığıyla, bu nitelikte olmayanların ayrılmasının uygun olacağı kanısını taşıyorduk.

Ne var ki, bu görüşümüz belirli bir ölçüde de olsa gerçek amacına uygun işleyen alt işveren (taşeron) uygulamalarının var olduğu bir çalışma yaşamında geçerli olabilirdi. Oysa alt işverenlik kurumu ülkemizde ne yazık ki yaygın bir biçimde kötüye kullanılmış, kurumun olması gereken amacı dışına çıkmış, işverenin kendi işçileriyle üretimde bulunmasının asıl, alt işverene verilmesinin istisna olduğu yönündeki temel ilke adeta tersine çevrilerek yasaya aykırı veya muvazaalı alt işveren ilişkileri yaygınlık kazanmıştır. Alt işverenlik ilişkisi, bazı işverenlerce salt maliyetleri düşürme, kar elde etme, işçilerin bireysel ve toplu iş hukukundan doğan haklarını engelleme, iş sağlığı ve güvenliği önlemlerini almaktan kaçınma aracı haline dönüştürülmüştür. Bu gelişmeler ve özellikle taşeron işyerlerinde meydana gelen ölümlü iş kazaları toplumda taşeron uygulamalarına karşı haklı tepkilerin oluşmasına yol açmıştır.

Siz konusu gelişmeler İş Kanunu’nun 2. maddesinin 6. fıkrasında yer

⁵³ Bu görüşü savunan yazarlar için bkz. *Süzek*, B. 16, s. 167, dn. 66.

⁵⁴ Bu görüşü savunan yazarlar için bkz. *Süzek*, B. 16, s. 168, dn. 67.

⁵⁵ Bu görüş için bkz. *Süzek*, Sarper: “Alt İşveren İlişkisinin Kurulması”, İHSGHD, 25, 2010, s. 18 – 22 ve burada belirtilen yazarlar.

alan “işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işler” ölçütünün yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmıştır. Yukarıda görüldüğü gibi hukuk normları *sosyal yaşamın ihtiyaçlarını* karşılamak amacıyla öngörüldüğünden, hukukçunun görevi hukuk kurallarını zamanın toplumsal amaçlarına ve koşullarına en uygun bir biçimde yorumlamaktır. Bu itibarla, amaca uygun yorum yapılırken doğru sonuca ulaşılabilmesi için iş yasası kuralının *toplumsal amacının* ve *sosyolojik realitenin* (sosyolojik yorum) araştırılması gerekir. Sosyolojik yorum yönteminde yasa kuralının uygulamada ne gibi sosyal sonuçlar ve etkiler meydana getirdiğinin değerlendirilmesi de önem taşıdığından⁵⁶, söz konusu ölçütün yarattığı olumsuz sonuçlar göz önünde tutulacaktır. Bu durum karşısında yargıç zamana göre amaca uygun yorum yaparken, yasa koyucunun yasa kuralını öngördüğü zamandaki amacını değil, yasanın uygulanacağı sıradaki güdeceği amacı araştırırken başvuracağı menfaatler değerlendirilmesinde (menfaat içtihatçılığında) tercihini işçinin korunması yönünde yapmalıdır.

Yukarıda belirtilen nedenler, yasa dışı ve muvazaalı uygulamalar sonucunda çalışma yaşamının vahim bir sorunu haline gelmiş olan alt işverenliğin (taşeronluğun) kurulmasını düzenleyen kuralların yorumunun, ortaya çıkmış olan günümüzün toplumsal ihtiyaçları karşısında mümkün olduğu kadar daraltıcı yönde yapılmasını gerektirir. Başka bir deyişle, İK 2/6’da yer alan alt işverenlik ilişkisinin kurulmasında “işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işler” ölçütü *bölünmeden* uygulanmalı, öğretide yazarların bir bölümü tarafından ileri sürüldüğü gibi taşeronla iş verilmesinde hem işletmenin ve işin gereği olma hem de teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektirme koşullarının varlığını bir arada arayan yorum şekline üstünlük tanınmalıdır.

Esasen Yargıtay da oluşturduğu içtihadıyla asıl işin bir bölümünün alt işverene verilmesinde baskın unsurun teknolojik nedenlerle uzmanlık olduğunu belirtmekle birlikte, işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle birlikte uzmanlık ölçütlerinin bir arada olması gerektiğini kabul etmektedir.⁵⁷ Bu nedenlerle hukukumuzda yürürlükte olan İK 2/6’daki ölçütün belirttiği-

⁵⁶ Pound, Roscoe: The scope and purpose of sociological jurisprudence, Harvard Law Review, 1911 – 1912, s. 512 (*Topçuoğlu*, s. 84’ten naklen).

⁵⁷ Y9 HD, 6.5.2010, E. 10901, K. 12451, ÇT, 27, s. 82 – 83; Y9 HD, 15.2.2009, E. 31954, K. 35494, ÇT, 25, s. 440 – 442; Y9 HD, 19.2.2009, E. 33290, K. 2942 ve Başterzi’nin incelemesi, Değerlendirme 2009, s. 48 – 52; Y7 HD, 2.3.2016, E. 7042, K. 5323, ÇT, 52, 2017/1, s. 206 – 207.

miz yönde yorumlanması uygun olmakla birlikte, olması gereken hukuk açısından önerimiz, tartışmalara ve kötüye kullanmalara yol açan “işletmenin ve işin gereği” ifadesinin yasadan tümüyle çıkarılması buna karşılık alt işverenlik kurumunun ülkemiz üretiminin ve sanayisinin gelişebilmesi ve rekabet edebilmesi için duruma göre zorunlu olarak ihtiyaç duyabileceği *teknoloji ve/veya uzmanlık* gerektiren işlerin alt işverene verilebileceğinin yasada öngörülmesidir. Başka bir anlatımla, işveren ancak, teknoloji ve/veya uzmanlık nedenleriyle işin bir bölümünü kendi işçileriyle gerçekten yerine getiremiyor, o iş ancak daha üstün bir teknolojiye sahip veya konunun uzmanı başka bir işveren tarafından yapılabiliyorsa alt işveren ilişkisi kurulabilmelidir.

Alt işverenlik ilişkilerinde, bu ölçütün uygulanması etkili bir biçimde denetlenmeli, aksi yönde davrananlara karşı sadece hukuki yaptırımla (başlangıçtan itibaren asıl işverenin işçisi sayılmak) yetinilmemeli, caydırıcı kamusal yaptırımlar (idari para cezaları) uygulanmalıdır.

KAYNAKÇA

Akipek, J. G./ Akıntürk, T.: Türk Medeni Hukuku, C. I, Başlangıç Hükümleri – Kişiler Hukuku, B. 4, İstanbul 2002.

Aral, Vecdi: Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, B. 7, İstanbul 2012.

Balcı, Mesut: İş Kazası ve Meslek Hastalığından Doğan Maddi ve Manevi Tazminat Davaları Uygulaması, Ankara 2018.

Başterzi, Süleyman: “Avukatla Bağtlanan Sözleşmenin Hukuki Niteliği, İş Sözleşmesinin Vekalet ve Diğer İş Görme Sözleşmelerinden Ayrılması”, Karar İncelemesi, Sicil, 17, Mart 2010, s. 175 – 198.

Baycık, Gaye: İş Hukukunda Yenilik Doğuran Haklar, Ankara 2011.

Can, Cahit: Hukuk Sosyolojisinin Antropolojik Temelleri ve Genel Gelişim Çizgisi, B. 2, Ankara 2002.

Cardozo, Benjamin: The Growth of the Law, 1924. (**Topçuoğlu, Hamide:** Hukuk Sosyolojisi Dersleri, C. 1, B. 2, Ankara 1963, s. 79 vd, 91; **Gürkan, Ülker:** Sosyolojik Hukuk İlmî, Ankara 1961, s. 39 vd, 94 vd.).

Çağıl, Orhan Münir: Hukuk Metodolojisi Dersleri, B. 3, İstanbul 1962.

Çelik, N./ Caniklioğlu, N./ Canbolat, T.: İş Hukuku Dersleri, B. 31, İstanbul 2018.

Çenberci, Mustafa: İş Kanunu Şerhi, B. 6, Ankara 1986.

Deschenaux, Henri: Le titre préliminaire du code civil, T. II, 1, Fribourg, 1969.

Durand, P./ Jaussaud, R.: Traité de droit du travail, T. I, Paris 1947.

Edis, Seyfullah: Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, B. 2, Ankara 1983.

Ekonomi, Münir: İş Hukuku, C. I, Ferdi İş Hukuku, B. 3, İstanbul 1987.

Elbir, Halid Kemal: “İş Hukukunda Yorum”, İHD, Ocak 1969.

Esener, Turhan: Hukuka Giriş, B. 11, İstanbul 2015, s. 3-34.

Eyrenci, Ö./ Taşkent, S./ Ulucan, D.: Bireysel İş Hukuku, B. 8, İstanbul 2017.

Gözler, Kemal: Hukukun Genel Teorisine Giriş, Ankara 1998.

Güriz, Adnan: Hukuk Başlangıcı, Ankara 1986.

Gürkan, Ülker: Sosyolojik Hukuk İlmî, Ankara 1961.

İşıktaç, M./ Metin, S.: Hukuk Metodolojisi, İstanbul 2003.

İmre, Zahit: Medeni Hukuka Giriş, İstanbul 1980.

Kar, Bektaş: “İş Hukukunda Yorum”, Sicil, 28, Aralık 2012, s. 72-81.

Keyman, Selahattin: Hukuka Giriş ve Metodoloji, Ankara 1981. (Anlıs: Metodoloji).

Keyman, Selahattin: “Hukukta Bir Tanım Denemesi”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yıl Armağanı, Ankara 1981, s. 3 – 29. (Anılış: Tanım Denemesi).

Keyman, S./ Toroslu, H.: Hukuka Giriş, B. 5, Ankara 2012.

Kırca, Çiğdem: “Kanunların Yorumunda Yorum Yöntemleri”, Norm Koyma ve Hüküm Verme, Ankara 2009, s. 347 – 366.

Mollamahmutoğlu, H./ Astarlı, M./ Baysal, U.: İş Hukuku Ders Kitabı, C. 1, Bireysel İş Hukuku, B. 2, Ankara 2018.

Narmanlıoğlu, Ünal: İş Hukuku, I, Ferdi İş İlişkileri, B. 5, İstanbul 2014.

Oğuzman, M. K./ Barlas, N.: Medeni Hukuk, B. 16, İstanbul 2010.

Pound, Roscoe: “Fifty Years of Jurisprudence”, Harvard Law Review, 51, 1937 – 1938. (**Gürkan, Ülker:** Sosyolojik Hukuk İlmi, Ankara 1961, s. 41, 45).

Pound, Roscoe: Foreward of “Sociology of Law”, Georges Gurvitch, London 1953, XV. (**Gürkan, Ülker:** Sosyolojik Hukuk İlmi, Ankara 1961, s. 1).

Pound, Roscoe: An Introduction to the Philosophy of Law, ed. 8, 1950. (**Topçuoğlu, Hamide:** Hukuk Sosyolojisi Dersleri, C. 1, B. 2, Ankara 1963, s. 85 – 87).

Pound, Roscoe: The Scope and Purpose of Sociological Jurisprudence, Harvard Law Review, 1911 – 1912. (**Topçuoğlu, Hamide:** Hukuk Sosyolojisi Dersleri, C. 1, B. 2, Ankara 1963, s. 84).

Rehbinder, Manfred: Hukuk Sosyolojisi (Çev. İ. Doğan – H. Kafkas), Ankara 2015.

Rivero, J./ Savatier, J.: Droit tu travail, éd. 12, Paris 1991.

Sağlam, Fazıl: Anayasa Hukuku Ders Notları, Lefkoşe 2013.

Saymen, Ferit Hakkı: Türk İş Hukuku, İstanbul 1954.

Serath, Gaye Burcu: İş Kazasından Doğan Destekten Yoksun Kalma Tazminatı, Ankara 2003.

Serozan, Rona: Medeni Hukuk, Genel Bölüm, Kişiler Hukuku, B. 6, İstanbul 2015. (Anılış: Medeni Hukuk).

Serozan, Rona: Hukukta Yöntem, İstanbul 2015. (Anılış: Hukukta Yöntem).

Sözer, Ali Nazım: Hukukta Yöntembilim, B. 2, İstanbul 2011.

Supiot, Alain: Homo juridicus, Essai sur la fonction anthropologique du Droit, Paris 2005.

Sur, Melda: İş Hukuku, Toplu İlişkiler, B. 7, Ankara 2017.

Süzek, Sarper: İş Hukuku, B. 4, İstanbul 2008. (Anılış: B. 4).

Süzek, Sarper: İş Hukuku, B. 16, İstanbul 2018. (Anılış: B. 16).

Süzek, Sarper: “Alt İşveren İlişkisinin Kurulması”, İHSGHD, 25, 2010, s. 11 – 29. (Anılış: Alt İşveren).

Süzek, Sarper: “İş Hukukunda Amaca Uygun Yorum”, Sicil, 34, 2015, s. 9 – 25. (Anılış: Amaca Uygun Yorum).

Süzek, Sarper: “İş Hukukunda Yorum”, İnan Kıraç’a Armağan, Galatasaray Üniversitesi, Ankara 1994, s. 231 – 238. (Anılış: Yorum).

Terré, F.: Introduction générale au droit, éd. 9, Paris 2012.

Teyssié, Bernard: Droit du travail, 1, Relations individuelles de travail, éd. 2, Paris 1992.

Topçuoğlu, Hamide: Hukuk Sosyolojisi Dersleri, C. 1, B. 2, Ankara 1963.

