

Prof. Dr. Metin TAŞ'a

ARMAĞAN

Prof. Dr. METİN TAS'a
ARMAĞAN

Prof. Dr. METİN TAS'a
ARMAĞAN

Editörler:

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU

© Copyright

Bu kitabın Türkiye'deki her türlü yayın hakkı Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti'ne aittir, tüm hakları saklıdır. Kitabın tamamı ya da bir bölümü, 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan yayınevinin ve yazarların izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz, kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz.

Armağan kitapta yer alan görüşler yazarlara aittir. Armağan kitabı yayına hazırlayanalar, editörler veya yayıncı kuruluş maktelelerde yer alan görüşlerden sorumlu değildirler.

Kapak Tasarımı
Nurullah Arda TURAN

Düzenleme
Gazi Kitabevi

Baskı
İlksan Matbaası Ltd. Şti
İvedik Org. San. Bölgesi Ağaç İşleri San. Sit.
521. Sok. No: 35 İvedik / ANKARA
Tel: (0312) 394 39 55

Baskı Yılı
Ankara - 2015

ISBN
978- 605- 344- 229- 5



Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti

Döğol Caddesi No: 49/B Beşevler - ANKARA
Tel: (0312) 223 77 73 – 213 32 82 • Faks: (0312) 215 14 50
info@gazikitabevi.com.tr

www.gazikitabevi.com.tr



Prof. Dr. Metin TAŞ
Prof. Dr. Selahattin TUNCER ile birlikte

HAKEM VE DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA	Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Adnan GERÇEK	Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ	Bahçeşehir Üniversitesi
Prof. Dr. Ramazan GÖKBUNAR	Celal Bayar Üniversitesi
Prof. Dr. Abdülkadir IŞIK	Namık Kemal Üniversitesi
Prof. Dr. Birol KOVANCILAR	Celal Bayar Üniversitesi
Prof. Dr. Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet Fazıl ÖZSOYLU	Adana Bilim ve Teknoloji Üniv.
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU	Yakın Doğu Üniversitesi
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ	Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Keramettin TEZCAN	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi
Doç. Dr. Leyla ATEŞ	İstanbul Kemerburgaz Üniv.
Doç. Dr. Hakkı Mümin AY	Selçuk Üniversitesi
Doç. Dr. T. İrfan BARLAS	İstanbul Üniversitesi
Doç. Dr. Tamer BUDAK	İnönü Üniversitesi
Doç. Dr. Cenker GÖKER	Ankara Üniversitesi
Doç. Dr. Yusuf KILDİŐ	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU	Gazi Üniversitesi

ÖNSÖZ

Saygıdeğer Hocamız Prof. Dr. Metin TAŞ'a bir armağan kitap hazırlamanın tarifsiz mutluluğu içindeyiz. İki üniversitenin Maliye Bölümü'ne hizmet etmiş olan Hocamıza naçizane bir hatıra sunabilme fikri gündeme geldiğinde, en doğru yaklaşımın hazırlanacak armağan kitabın ortak bir girişimin ürünü olacağına karar verdik. Böylece elinizdeki bu kitabın serrüveni başladı.

Değerli Hocamız, 1986-2007 yılları arasında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ve 2007-2014 yılları arasında Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'ne uzun yıllar emek verdikten sonra kendi isteği ile emekliye ayrılmıştır. Genç yaşta akademik yaşamdan ayrılan Hocamız, halen Yeminli Mali Müşavir olarak topluma hizmet etmeye devam etmektedir.

Taşıdığı özelliklerinden dolayı adeta bir fenomen sayılan Prof. Dr. Metin TAŞ hocamıza eğitim ve bilim alanındaki hizmetler ile yetiştirdiği öğrencilerin hayatına yaptığı katkılarının unutulmayacağına bir işareti olarak bu armağanı hazırladık. Enerji dolu, değişime açık ve sanatçı ruhlu bir kişiliğe sahip olan Hocamız; birçok vergileme sorununa pratik ve orijinal çözümler üretmiş, hayatın içinden örnekler vererek ve espirili ders anlatımı uslubuyla öğrencilerin ilgisini ve sevgisini kazanmıştır.

Akademik hayattan emekli olan bilim adamlarının çalıştıkları alan ve kurumlara katkılarına bir teşekkür olarak çıkartılan armağan kitapların ayrı bir ruhu vardır. Bu armağan eserin, hocamızın maliye dünyasına verdiği hizmetlerine karşılık mütevazı bir teşekkür ifadesi olarak kabul edilmesini diliyoruz. Kitaba yazılarıyla değer katmış olan kıymetli akademisyenlere ayrı ayrı teşekkürü borç biliriz.

Armağan kitabın yayımlanmasında desteklerini esirgemeyen Suavi SARI başta olmak üzere tüm Gazi Kitabevi çalışanlarına teşekkür ederiz.

Değerli Hocamıza sevdikleriyle birlikte nice sağlıklı ve mutlu yıllar dileriz.

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU

İÇİNDEKİLER

Prof. Dr. Metin TAŞ'ın Özgeçmişi.....	1
Prof. Dr. Metin TAŞ'ı Anlatmak.....	3
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ	
Bir Eşi Olmalı İnsanın.....	7
Doç. Dr. Fatma TAŞ	
MÜKELLEF HAKLARININ ANAYASA MAHKEMESİ BİREYSEL BAŞVURU KARARLARI IŞIĞINDA KORUNMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	11
Prof. Dr. Adnan GERÇEK – Araş. Gör. Feride BAKAR	
SİYASİ PARTİ PROGRAMLARINDA VERGİ ANLAYIŞLARI.....	35
Prof. Dr. Ersan ÖZ – Araş. Gör. Ahmet GÜLER	
EDİNİLMİŞ MALLARA KATILMA REJİMİNİN VERGİSEL SONUÇLARI	65
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU	
GERÇEK KİŞİLERİN HİSSE SENEDİ ALIM-SATIMINDAN ELDE ETTİKLERİ DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ	85
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ	
MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINA İŞTİRAKİ	99
Prof. Dr. Kerametdin TEZCAN – Yrd. Doç. Dr. Nebahat KAYAER	
VERGİ YARGILAMASINIDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VE SONUÇLARI.....	131
Prof. Dr. Mehmet YÜCE	
2000 YILI SONRASI NORVEÇ VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ GELİRLERİNİN ANALİZİ	145
Doç. Dr. Ramazan ARMAĞAN – Araş. Gör. Süleyman DİKMEN – Araş. Gör. İclal DAĞLIOĞLU ŞANLI	

VERGİ UYUMUNDA PARADİGMA DÖNÜŞÜMÜ: NEO-KLASİK PERSPEKTİFTEN BÜTÜNCÜL YAKLAŞIMA GEÇİŞ	165
Doç. Dr. Serkan BENK – Doç. Dr. Tamer BUDAK	
KANUNİ DEFTERLERE İŞLENMEMİŞ BELGELERDE YER ALAN KDV’NİN MAHSUBU.....	185
Doç. Dr. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR – Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU	
MATRAHTAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLERDEN “ZARAR ZİYAN VE TAZMİNATLAR”: AYRINTILAR VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR.....	197
Doç. Dr. Eren ÇAŞKURLU	
TÜRKİYE’DE MENKUL SERMAYE İRADININ VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	213
Doç. Dr. Güneş ÇETİN GERGER	
NÜFUS PLANLAMASI VE VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ ÜZERİNE BİR DENEME	223
Doç. Dr. Cenker GÖKER	
OECD MODEL VERGİ ANLAŞMASININ DAIMİ İŞYERİNE İLİŞKİN KURALLARININ GÜNCELLENMESİ ÇALIŞMALARI.....	231
Doç. Dr. Emrah FERHATOĞLU	
KÜRESEL KAMUSAL MALLAR VE FİNANSMANI.....	249
Doç. Dr. Erhan GÜMÜŞ – Araş. Gör. Durdane KÜÇÜKAYCAN	
BENCHMARKING VIEWS OF TAX ADVISERS ABOUT PROFESSIONAL DEVELOPMENT EDUCATION: AN EMPIRICAL STUDY	271
Doç. Dr. Selçuk İPEK	
TÜRKİYE’DE TEŞVİK UYGULAMALARI ÜZERİNE GENEL BİR DEĞERLENDİRME	279
Doç. Dr. Ufuk SELEN	

ENGELLİLER TARAFINDAN ALINAN ARAÇLARDA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İSTİSNASI	299
Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR	
DAR MÜKELLEF KURUMLARDA DAIMİ TEMSİLCİLERİN VERGİ ASLI VE CEZASI YÖNÜNDEN SORUMLULUĞUNA GENEL BİR BAKIŞ.....	317
Doç. Dr. Hatice YURTSEVER	
GAYRİMENKUL TESLİM VE KULLANIMLARININ KDV KAPSAMINDA FARKLI BİR BAKIŞ AÇISIYLA YORUMLANMASI.....	333
Yrd. Doç. Dr. Murat BATI	
EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN BİR İSTİSNANIN ANATOMİSİNE YÖNELİK OPERASYON: HİZMETÇİLERİN ÜCRETLERİ	357
Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN	

Prof. Dr. Metin TAŞ'ın Özgeçmişi

Cide (Kastamonu) doğumlu olan Metin Taş ilkokul ve ortaokulu Cide'de, liseyi parasız yatılı olarak İnebolu'da tamamlamıştır.

1985 yılında Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümünü bitirdikten sonra aynı bölümde araştırma görevlisi olarak çalışmaya başlamıştır.

1987'de yüksek lisansı, 1989'da doktorayı tamamlayan Taş, 1995'te doçent ve 2001'de profesör olmuştur. Bursa'da bulunduğu yıllarda çeşitli kademelerde yöneticilik yapmanın yanı sıra, gazetelerde köşe yazarlığı ve televizyon programları da yapmıştır.

2007 yılında kendi isteğiyle Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümüne geçen Taş, 2014 yılında kendi isteğiyle emekli olmuştur. Vergi hukuku alanında yayınlanmış çalışmaları bulunan Taş, ulusal gazetelerde köşe yazarlığı da yapmıştır. Müzikle de ilgilenen Metin Taş başta ud olmak üzere birçok enstrümanı amatör düzeyde çalabilmektedir. Halen Ankara'da yeminli mali müşavirlik yapan Taş evli ve iki çocuk babasıdır.

Prof. Dr. Metin TAŞ'ı Anlatmak

Arkadaşlar, Metin Taş'a bir armağan çıkartıldığı ve armağanın başına Metin Taş hocamızla ilgili bir yazı koymak istediklerini, bu yazıyı da benim yazmamı istediler. Bunun üzerine kaleme aldığım yazının Metin Taş'ı anlatması ve onu tanıtmaya hizmet eden bir yanı olabilmesi için Metin Taş'ın renkli ve çok yönlü kişiliğini ortaya koyacak bir kapsamda ele almanın doğru olacağını, aksi takdirde yazının amacı bakımından eksik kalacağını düşündüm. Bu nedenle klasik bir armağan'a giriş yazısı yerine renkli kişiliği yansıtan bir yazı yazmaya çalıştım. Böylelikle pek çok kişinin hocamızın bilinmeyen yönlerini bilmelerini ve onun başarısını bu yönüyle de tanımalarını istedim. Yazı, bu kapsamda bir nebze olsa da amacına hizmet etmiş olursa kendimi mutlu hissedeceğim. Ancak, tüm düşünce ve çabalarıma rağmen elinizdeki bu yazıyla tam anlamıyla amaca ulaşamayacağımı ve bunun nafile bir çaba olduğu bilinci içinde bir cesaretle aşağıdaki satırları kaleme aldım.

Metin Taş'ın fakülte öncesi hayatıyla ilgili kısıtlı bilgim olmakla birlikte şunları söyleyebilirim ki, çok çocuklu ailenin üyesi olarak tüm avantaj ve dezavantajları birlikte yaşamış olması onun hayatı anlaması, yorumlaması ve kararlarını gerçeklik ve isabetlilik zeminine oturtmasında çok önemli bir yere sahip olduğu kanaatindeyim. Her defasında Cide'deki ailesi ve yeğenleriyle sıkı ailevi ilişkilerini devam ettirdiğine, onların sorunlarına yardımcı olduğuna şahit oldum. Memleketinde geçen yıllardan haberdar değilim, fakat her defasında yatılı okuduğu İnebolu Lisesi'nden bir alıntı yapması, bir Kastamonu'lu olarak her kuşağın okuyup gıpta ile filmini defalarca izlediği, hatta bir kısmında kendimizi bulduğumuz "Hababam Sınıfı"nın yazarı Rıfat Ilgaz ile hemşeri olmaktan övündüğü bilinmektedir.

Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümündeki öğrenciliğinden beri tanıma imkanı elde ettiğim, aslen Cide'li (Kastamonu) evlendikten sonra "eş durumundan" Bursa'lı olmuş bir arkadaşımızdır. Bu arada belirteyim ki, evlenirken "iyi bir çocuk" olduğu konusundaki referans verenlerden biri oldum. Zaman bana doğru bir referans verdiğim konusunda haklılığımı ortaya koydu.

Metin Taş, akademik geçmişi bakımından içinde bulunduğu akademik kariyer ve aşamaları en kısa sürede tamamlanma başarısını göstermesi onun çalışkanlığını, bilimsel katkı düzeyini ve yatkınığını açıkça ortaya koymaktadır. Bilim insanı olarak yaptığı en önemli işlerden birinin mahalli ve ulusal gazetelerde köşe yazarlıkları ve televizyonlardaki yaptığı konuşmalar olup, toplumu mali konularda bilgilendirme ve aydınlatma konusundaki çabaları da takdire şayandır.

Bir hocası olarak tanıyabildiğim kadarıyla Metin Taş'ı akademik konumu dışında genelden ayrılarak becerebildiğim kadarıyla farklı pencereden anlatmaya geçeceğim. Buna rağmen atladığım konular bakımından pek çok kısmını anlatamadığımı peşinen bilmenizi isterim. Metin Taş için en sonra söyleyeceğimi en başta söylememin daha doğru olduğunu düşünüyorum. O da, Metin Taş'ın gerçek "sui generis" bir şahsiyet olduğudur.

Hemen aklıma ilk gelen özelliklerini belirtirsem: bizzat kendi fiilleriyle tamir yapabilecek kadar tamircilik bilgisi (aracı arızalı olan hocalara sürekli ne yapmaları gerektiği konusunda yol göstermesi); ustalıkla poker ve briç oynaması (bir defasında asistanken hocaların oyuncu sayısı eksikliğini gidermek üzere katılmak zorunda olduğu poker oyununda hiç tahmin edilmemesine rağmen oyunu kazanması); bilardo oymaması (bir defasında iyi oynadığını düşünen bir hocanın Metin'in deneme atışlarını gördükten sonra bahisten çekilmesi hafızamdadır); Bursa kılıç kalkan folklor ekibiyle ülkemizi yurtdışında birçok festivalde temsil etmesi; ud, piyano, davul, kanun, ney gibi çok farklı türde müzik enstrümanını çalabilmesi ve bunlara sesiyle eşlik etmesi (bir defasında daha önceden hiç demediği, bu nedenle ses dahi çıkartamayacağı iddia edilen ney aletini eline alır almaz o dönemin meşhur Lambada müziğini yaparak iddia sahibi başta olmak üzere herkesi şaşkına çevirmesi); temelden alıp bir inşaatın mimari detayları dahil tüm imalatları yapabilmesi (Bursa Altınşehir mahallesindeki deki evinin çeşme, elektrik, fayans, döşemelerini bizzat gerçekleştirmesi); elektrikli aletler konusunda komşularına fikri ve fiziki yardıma koşması; yetenekli bir futbolcu, ilgiyle izlenen televizyoncu ve gazeteci, organizasyon yapma konusunda geniş çevresi ve becerisi, vd... Görülüyor ki, bir koltukta iki karpuz taşınamazken, Metin Taş'ın bir koltukta pek çok karpuzu itinayla taşıyabilen yetenek olduğunu takdirlerinize bırakıyorum.

Önce öğrencim sonra meslektaşım olan Metin Taş, renkli ve çok yönlü kişiliğiyle emsallerinden her zaman farklı olmayı bilmiştir. Bir kısmını bilmediğim ve bir kısmını da unutmuş olabileceğim özelliklerinden birini şöyle ifade edebilirim. Bir kere insanı soru sorma noktasında zor durumda bırakmaz, konuyu fevkalade kısa sürede kavrar ve sorunuz bitmeden cevap faslına geçer. Cevap kapsamında ise başka bir maharet vardır. Cevapları kıvrak zekâsıyla ve mimik ustalığıyla ve gerektiği kadar güçlü bir espri yeteneğiyle konuyu dinleyiciye itiraz ve ek açıklama gerektirmeyecek düzeyde örneklendirerek açıklar. Dahası ve en güzeli lafı uzatmadan, evirip çevirmeden, dolanmadan, dolaştırmadan vermesidir. Benzeri bir anlatımı daha da geliştirerek derslerinde de takip ettiği kendisini hayranlıkla izlediğini söyleyen ve ders alan öğrencilerden pek çok defa dinlemiştir.

Metin Taş'la aynı kürsüde (anabilim dalı) olmuş olmamız dolayısıyla yakın bir akademik paylaşım ve işbirliğini beraberinde getirdi. Bazı konularda farklı sonuçlara varsak da yaklaşım ve paylaşımı esas alan tartışma ortamı içinde çok uzun görüşmeler yaptığımız olmuştur. Bazı konuların aylarca gündemde kaldığını hatırlıyorum.

Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden erken ayrılarak Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümüne geçti. Ve emeklilik süresinin dolduğu ilk günü emekliliğini isteyerek üniversitede çalışanlar bakımından gerçekten genç sayılan bir yaşta üniversiteden ayrıldı. Yeminli Mali Müşavirlik yapmak istedi.

İnsanların mutluluğu kendisiyle çevresiyle ve inançlarıyla barışık yaşamaksa Metin Taş bunu becerebilen ilkeli ve donanımlı bir insandır.

Kendisi kısa ve özlü anlatımı sever, sanırım bu nedenle bu yazıyı burada kesmek gerekir. Bilmem anlatabildim mi? Anlatırken sürçü lisan ettiysem kusura bakmasın.

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

Bir Eşi Olmalı İnsanın

Metin Hoca'yı anlatmak gerçekten zor... Hem eş hem bir arkadaş -bir dost olarak benim için çok değerli. Onu tanıdığım için çok şanslı hissediyorum kendimi. Çok yönlü, kıpır kıpır yerinde duramayan, çocuklarına çok düşkün iyi bir baba, iyi bir eş. Söylenecak daha çok şey var ama Can Yücel beni o kadar iyi ifade etmiş ki... Aynen ustanın da dediği gibi... Senin gibi bir eşi olmalı insanın Metin Hocam...

Doç. Dr. Fatma TAŞ

Bir Eşi Olmalı İnsanın!!!

Bakarken yüreğinin kabardığı,
Gözlerinden gözlerine yüreğinin aktığı...
Aşık olduğu bir eşi olmalı!
Sabah gözlerini açtığında, yanında olduğunu görüp,
Şükürler etmeli Yaradana.
Koklamalı saçlarını Uyuyan eşine şefkatle bakıp,
Usulca dokunmalı yüzüne,

Bir eşi olmalı insanın!!!
Varlığını hissedebilmek için.
Parmakları titremeli, incitirim korkusuyla.
Sürekli çağlayan bir pınar olmalı gönlü...
Kramplar girmeli midesine,
Onsuzluk aklına geldikçe!

Bir eşi olmalı insanın!!!

Rüzgar onun kokusunu getirmeli,

Yağmur O'nun sesini.

Elleri yanmalı ellerini tutabilmek için.

Akşam onu görecek diye, pırpır etmeli yüreği.

Kelebekler gibi olmalı insanın kalbi.

Ayakları birbirine dolaşmalı heyecandan, eve dönerken eşi.

Beklemek asırlar gibi uzun gelmeli.

Gelişi ile sonsuz bir nur dolmalı içine.

Bir eşi olmalı insanın!!!

Yüzüne baktığında, konuşmadan anlamalı derdini,

Tasasını, öfkesini, sevincini, coşkusunu...

Güven duymalı, herşeyiyle.

Başını göğsüne koyup, huzurla uyuyabilmeli,

Tüm düşüncelerinden arınmış olarak.

Babası, abisi, arkadaşı, dostu, sırdaşı, anası, çocuğu olmalı...

Şımarabilmeli yanında.

Kıskanılmalı zaman zaman da..

Bir eşi olmalı insanın!!!

Sabah yolcularken işine, içi acımalı,

Daha yollarken özlemeye başlamalı.

Seni şimdiden özledim!!

Bir eşi olmalı insanın!!!

Akşam dönüşünü beklemeli sabırsızlıkla.

Gözleri yollarda kalmalı

Ve kapıyı çalmadan açmalı...
Aşkla karşılamalı,
Hasretle sarılmalı boynuna,
Özlemlerle koklayıp, öpmeli,
Yıllarca uzak kalmışçasına!

Bir eşi olmalı insanın!!!
Her günü bir başka güzel olmalı yaşamın,
Bir başka özel, bir başka soluklanmalı her anında.
Verdiği hiç bir şeyin yeterli olmadığını düşünüp, kahrolmalı,
Daha fazla ne yapabilirim diye düşünmeli.

Bir eşi olmalı insanın!!!
Cennetten köşe almışçasına
Sevdiği, sakındığı, bakmaya kıyamadığı...
Her bir hücrelerinden aşkın fışkırdığı,
Çölde okyanusu yaşadığı bir eşi olmalı insanın!!!

Ben seni ölene dek seveceğim boş laf!!!
Ben seni sevdiğim ölmeyeceğim...

Can YÜCEL

MÜKELLEFLERİN ANAYASA MAHKEMESİ BİREYSEL BAŞVURU KARARLARI İŞİĞİNDA KORUNMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Adnan GERÇEK*
Feride BAKAR**

GİRİŞ

Vergilendirme sürecinde mükellefler hakları ve bunların korunması günümüzde giderek ön plana çıkan konulardan birisidir. Mükellefler hakları, uluslararası anlaşma ve anayasalar tarafından güvence altına alınmış bulunan temel hak ve özgürlüklerin vergileme alanına bir yansımadır. Bu nedenle İHAS ve Anayasa’da güvence altına alınan mükellefler haklarının neler olduğunun ve bunların bireysel başvuru yoluyla korunması için nasıl bir yol izlenmesi gerektiğinin bilinmesi büyük önem taşımaktadır.

Anayasa şikayeti olarak da adlandırılan bireysel başvuru yolu, ülkemizde 2012 yılından itibaren uygulanan bir yargı yoludur. Nispeten yeni bir koruma mekanizması sayılan bireysel başvuru yolunun şartlarının ve işleyişinin mükellefler tarafından iyi bilindiği söylenemez. Bu çalışmada Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu bireysel başvuru kararları incelenerek mükellefler haklarının korunması için mükelleflerin dikkat etmeleri gereken hususların belirlenmesi amaçlanmıştır.

Bu çerçevede öncelikle mükellefler hakları kavramı ve Anayasa ile İHAS’da güvence altına alınan mükellefler hakları açıklanmıştır. Daha sonra Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolunun özellikleri ve şartları anlatılmıştır. Nihayetinde 2012-2014 yılları arasında mükellefler hakları ile ilgili Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu 12 adet bireysel başvuru kararı incelenerek gerek bireysel başvuru şartlarının, gerekse esasa ilişkin iddiaların nasıl dile getirilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

I. MÜKELLEFLERİN HAKLARI KAVRAMI

A. Mükellefler Haklarının Tanımı

Mükellefler hakları, temel insan haklarından kaynaklanan ve anayasa, uluslararası anlaşma, kanun veya idari düzenlemeler aracılığıyla hukukun vergi

* Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, agercek@uludag.edu.tr.

** Araş. Gör., Uludağ Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, feridebakar@uludag.edu.tr.

mükellefine tanıdığı ve mükellefin vergilendirme sürecinde devletten bir şey yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir (Yaltı, 2006: 3). Bir diğer tanıma göre mükellef hakları, vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde onları korumak amacıyla oluşturulmuş yazılı veya yazısız kurallardır (Dönmez, 2004: 57). Kısacası mükellef hakları, vergilendirmeden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar olarak ifade edilmiştir (Gökbel, 2000: 9). Bu tanımlardan hareketle *mükellef hakları; hukuk sisteminde var olan temel insan haklarından kaynaklanan; anayasa, uluslararası anlaşma, kanun veya idari düzenlemelerle korunan, vergileme işlemi sırasında vergi mükelleflerinin ileri sürebilecekleri haklar olarak tanımlanabilir.*

B. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Mükellef haklarının sınıflandırılması, ülkelerdeki vergi sistemlerine göre farklılık gösterebilmektedir. Hakların sağlandığı kaynağa göre sınıflandırma yapılabileceği gibi başka açılardan da bu hakları sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Mükellef haklarının sınıflandırılmasında genellikle genel ve özel hak ayrımı benimsenmiştir (Gerçek, 2006: 125). *Mükellefin genel hakları* vergi kanunlarının uygunluğu ile ilgili olan ve temel insan hakları çerçevesinde tüm mükelleflerin sahip olduğu hakları kapsamakta olup, tüm mükelleflerin sahip olduğu haklardır. Bunlar adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi alma, başvuru, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği, temsilci kullanma, özel hayatın gizliliği ve belirlilik olup, tüm mükelleflere vergi kanunlarının işleyişi sırasında güvence sağlamaktadır.

Vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili ortaya çıkan özel durum ve işlemler sırasında mükelleflere ilgili ülke mevzuatına göre başvuru ve uygulama prosedürü değişebilen bazı özel işlemler tanınmıştır. İşte sadece ilgili durumdaki mükellefin yararlanabileceği bu tip uygulamalar *mükellefin özel hakları* biçimde adlandırılır. Bu hakları sistemli bir şekilde açıklamak için vergileme işlem süreçleri içinde şöyle bir sınıflandırma yapılması uygun olacaktır: vergilendirme sırasındaki haklar, tahsil sırasındaki haklar, idari çözüm yolları sırasındaki haklar, vergi yargılaması sırasındaki haklar ve vergi denetimi sırasındaki haklar.

C. Mükellef Haklarının Kaynakları

Mükellef haklarının düzenlenmesi ile ilgili kullanılan kaynaklarla ülkelerin benimsemiş oldukları hukuk sistemi arasında yakın bir ilişki vardır. Anglo Sakson hukukun geçerli olduğu ülkelerde vergi idaresine geniş takdir yetkisi tanıdığından, genellikle mükellef hakları bildirge veya berat şeklindeki idari

düzenlemelerle açıklanmıştır. Kıta Avrupası hukuk sistemini uygulayan ülkelerde ise vergileme süreci ile ilgili daha katı kuralların olması benimsendiğinden, mükellef hakları da vergi veya diğer kanunlarda düzenlenmiştir (Gerçek, 2012: 105-106). Ayrıca mükellef haklarının kanunlar veya idari düzenlemelerin yanı sıra anayasa ve ulusal üstü sözleşmelerde de düzenlendiği görülmektedir. Bu bakımdan vergi hukukuna ait kanunilik ilkesi, mahremiyet ilkesi, ölçülülük ilkesi, mahkemede yargılanma ilkesi anayasalardan kaynaklanır ve anayasal standartları oluşturur (Brzezinski, 2009: 27).

Bu açıklamalardan hareketle mükellef haklarının düzenlenmesi veya açıklanması ile ilgili kaynakların iki grupta toplanması mümkündür. Mükellef haklarının belirlenmesi ve düzenlenmesine yönelik asıl kaynaklar; uluslararası anlaşmalar, anayasalar ve kanunlar olarak sayılabilir. Mükellef haklarının açıklanması ve kamuoyuna duyurulmasına yönelik düzenlemeler ise daha çok mükellef bildireleri veya beratlarıyla yapılmakta olup, bunlar yardımcı kaynaklar olarak ifade edilmektedir (Bakar, 2011: 21-41).

Vergilendirme ilişkisi, tarihsel olarak devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik mücadele karşısında mükelleflere haklar tanınması ile ilgili bir süreçten geçmiştir. Anayasacılık hareketleriyle birlikte, başta verginin kanuniliği ilkesi olmak üzere vergileme ilkeleri anayasa ve kanunlarda düzenlenirken, mükelleflere bazı haklardan yararlanma imkanı tanınmıştır (Çetin Gerger, 2009: 25). Vergilendirme işlemi sürecinde, insan hakları temelinden kaynaklanan mükellef haklarının kamu hakları içinde yer aldığı söylenebilir. Ancak mükellef haklarının kaynaklarının çeşitliliğinden ve diğer haklarla birlikte bir bütünlük sistemi içinde korunması düşüncesinden dolayı, mükellef haklarının kesin olarak belli bir kategoriye sokmak zordur (Brzezinski, 2009: 32).

II. ANAYASA VE İHAS'DA GÜVENCE ALTINA ALINAN MÜKELLEFLERİN HAKLARI

A. Mükellef Haklarını Etkileyen Temel Hak ve Hürriyetler

Anayasalarda bir taraftan kişilere tanınan temel hak ve hürriyetlere yer verilmiş iken, diğer taraftan vergileme ilkeleri de düzenlenmiştir. Bunların karması ve sonucu olarak mükellef haklarına ilişkin temellerin ülke anayasalarında atıldığı söylenebilir. Nitekim anayasalarda düzenlenen; özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, mülkiyet hakkı, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkına ilişkin hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici veya kısıtlayıcı olmaktadır.

Özel Hayatın Gizliliği ve Konut Dokunulmazlığı: Özel hayatın gizliliği, kişinin “yalnız olabileme” hakkını ifade etmekte olup, başta konutun veya

işyerinin kişilerin müdahalesinden uzak tutulması ve bireyin kişiliğinin mahremiyeti ile ilgili olan her şeyin gizli kalmasını içermektedir (Üzeltürk, 2004: 6). Mükellefin; evi, tatil evi, iş yeri, ofisi, iş binaları, karavanı veya yaşam koşullarının tümü konut sayılmakta olup, vergilendirme işlemleriyle ilgili buralarda arama yapılması ancak mahkeme kararı ile olabilmektedir (Roagna, 2012: 31). Dolayısıyla özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı ile ilgili anayasal hükümler mükelleflere önemli bir koruma sağlamaktadır.

Mülkiyet Hakkı: Vergilendirme işlemi doğrudan doğruya kişilerin mülkiyet hakkına bir müdahale anlamına geldiğinden, bu müdahale yetkisinin öncelikle kanunilik ilkesine uygun olarak kullanılması gerekir. Bu nedenle mülkiyet hakkına vergi alma şeklindeki müdahalede kamu yararı ile mükelleflerin temel hakları arasında adil bir denge kurulması, yani kullanılan araçla hedeflenen amaç arasında meşru bir orantılılık ilişkisi olması beklenmektedir (Yaltı, 2006: 49-50).

Hak Arama Özgürlüğü ve Başvuru Hakkı: Hak arama özgürlüğü, bir taraftan kişilerin bir hak arama yoluna başvurmada özgür olmasını, diğer taraftan da bir hakkı ihlal edildiğinde bu ihlalin telafi edilmesi için başvurulabilecek yolları ifade etmektedir (Köküsarı, 2011: 165). Hak arama özgürlüğü ile başvuru hakkı arasında yakın bir ilişki vardır. Başvuru hakkı, mükelleflerin vergi uyumsuzluklarını idari çözüm yollarının yanı sıra yargı oranına götürme imkanı sağlayarak (Kumrulu, 1979: 159), onlara önemli bir güvence oluşturmaktadır.

B. Mükellef Haklarını Etkileyen Anayasal İlkeler

Mükellef hakları anayasada güvence altına alınan temel hak ve özgürlükler tarafından korunmakla kalmamakta, anayasada yer alan; hukuk devleti, eşitlik ve ölçülülük ilkeleri tarafından da belirlenmektedir.

Hukuk Devleti İlkesi: Hukuk devletinde devletin yetkileri ile kişilerin hakları arasında bir denge gözetildiğinden, hukuk devleti ilkesinin mükellef haklarının korunmasına önemli bir etkisi vardır (Çağan, 1982: 144). Vergileme işlemi kişi hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olduğundan, kanuni idare ilkesinin bir sonucu olarak vergileme sırasında idarenin kanunla belirlenen sınırlar içerisinde davranma zorunluluğu, mükelleflere önemli bir hukuki güvenlik sağlamaktadır (Günday, 2002: 43). Diğer taraftan hukuki güvenlik ilkesinin, hukuk devleti ilkesinin birey düzeyinde somutlaştığı yer olduğu söylenebilir. Devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan birisi vergi hukuku olması nedeniyle, bu alanda hukuki güvenlik ilkesinin özel bir önemi vardır (Tekbaş, 2009: 207).

Vergilendirmede belirlilik ilkesi mükelleflerin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve

durumlarını buna göre ayarlamalarını sağlamaktadır. Bunun için vergi kanunlarının açık bir dille ve yalın bir biçimde yazılması, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden kesin ve öngörülebilir olması gerekmektedir (Çağan, 1982: 173). Ayrıca vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesine göre kazanılmış hakların korunması anlayışı gereğince sonraki aleyhte kanunun tamamlanmış veya kesinleşmiş hukuki sonuçlarını doğurmuş olaylara uygulanamayacağı kabul edilir (Yaltı, 2011: 182). Böylece bu ilke, mükellef haklarının korunması açısından belirleyici rol oynamaktadır.

Kanun Önünde Eşitlik İlkesi: Kanun önünde eşitlik ilkesi, her şeyden önce herkesin içeriği ne olursa olsun ortak bir hukuk sistemine eşit bağlılığını ifade eder. Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen bu ilke diğer kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunları açısından da hüküm ifade etmektedir (Bilici, 2013: 35). Vergileme açısından kanun önünde eşitlik ilkesinin hayata geçirilmesinde temel ölçüt olarak mali güç ilkesi kullanılmaktadır (Üyümez, 2010: 161). Kanun önünde eşitlik ilkesi, vergilendirme alanındaki eşitlik ilkesini de belirlediğinden mükellef haklarının korunması açısından belirleyici rol oynamaktadır.

Ölçülülük İlkesi: Vergilendirme işleminin en başta kişilerin mülkiyet hakkına bir müdahale olduğu dikkate alındığında, vergilendirme yetkisinin mükellefler üzerinde nasıl kullanılacağını belirleyen mali güce göre vergileme ilkesi esas olarak “ölçülülük ilkesi” ile bağlantılıdır. Ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında başvuru aracı olarak ulaşılmak istenen amaca elverişli, gerekli ve orantılı olmasını ifade etmektedir (Oğurlu, 2002: 25). Bu açıdan ölçülülük ilkesi, genel olarak vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde bir sınırlama aracı olarak değerlendirilmekte ve böylece mükellef haklarının korunması sağlamaktadır.

C. İHAS'da Güvence Altına Alınan Mükellef Hakları

Mükellef hakları ile ilgili en üst düzey koruma sağlayan ulusal üstü kaynakların başında İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) ve bu sözleşme hükümlerinin uygulanmasını yürüten İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları gelmektedir. Bu nedenle İHAS ve İHAM kararları insan haklarının korunması ve buna yönelik oluşturulacak standartların merkezi olarak mükellef hakları açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır (Yaltı, 2006: 8). Mükellef hakları açısından önemli koruma sağlayan İHAS'ın düzenlediği haklar; mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı ve seyahat özgürlüğü hakkı olarak belirtilebilir (İHAM, 2012).

Mülkiyet Hakkı: İHAS'ın 1 No'lu Ek Protokolü'nün 1. maddesi ile tanınan mülkiyet hakkı, kişilere ait mal ve mülklere, devlet tarafından yapılabilecek keyfi

müdahalelere karşı bir koruma sağlamaktadır. İHAS'ın düzenlemeleri arasında “vergi” kavramının geçtiği tek yer olan bu maddede vergilendirme, mülkiyet hakkının bir istisnası olarak görülmektedir. Vergilendirmeye ilgili kabul edilen davalar mülkiyetin korunması çerçevesinde incelenirken makul bir temel, meşru bir amaç, amaç ve araçlar arasında orantılılık ilişkisi aranmış ve mükelleflere vergiyle getirilen yükümlülükle toplumun genel yararı arasında *adil bir denge* gözetilmesi ve bireysel yükler getirilmemesi vurgulanmıştır (Carss-Frisk, 2005: 38). Böylece vergileme aracılığıyla mülkiyet hakkına müdahalenin ölçüleri düzenlenerek mükellef haklarının doğrudan korunması sağlanmıştır.

Adil Yargılanma Hakkı: İHAS'ın “adil yargılanma hakkı”nı düzenleyen 6. maddesi; yargı yerinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı, yargılamanın adil ve aleni olması, yargılamanın makul sürede yapılması unsurlarının yanı sıra, adil yargılanma hakkı, mahkemeye başvurma hakkı, çekişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ve susma hakkını kapsar niteliktedir (Yaltı, 2006: 81). İHAS'ın kabul ettiği adil yargılanma hakkının *medeni hak ve yükümlülüklerin ve suç isnatlarının* karara bağlanmasıyla sınırlandırılmasından dolayı, İHAM vergi uyuşmazlıklarını bu kapsamda değerlendirmemiştir (Vitkauskas ve Dikov, 2012: 16). Bunun yanında vergi suç ve cezalarının varlığı durumunda, mükelleflerin bunlara ilişkin yargılama sürecinde adil yargılanma hakkından faydalanabileceği kabul edilmiştir (Ağar, 2005: 351).

Özel Hayatın Gizliliği Hakkı: İHAS'ın 8. maddesindeki özel hayat ve aile hayatına yönelik düzenleme gereği, herkes özel ve aile yaşamına, konut ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Bu maddede geçen “özel yaşam” ve “konut” kavramları, İHAM kararlarında mesleki ve ticari faaliyetleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir (Arslan, 2001: 117). Vergilendirme sürecinde devletin aldığı bilgilerle özel yaşama müdahalesi söz konusudur. Bu doğrultuda ekonomik refahın sağlanması ve suçun önlenmesi amacıyla yapılacak müdahaleler meşru sayılmakla birlikte; mükelleflerin kişisel, ticari ve mesleki sır alanlarına yönelik müdahalelerin ise yasalar çerçevesinde ve gerekli ölçüde olması gözetilmelidir (Yaltı, 2006: 167).

Ayrımcılığa Uğramama Hakkı: Vergilendirme alanında ayrımcılık yasağının ihlal edilip edilmediğinin tespiti, İHAS'ın “ayrımcılık yasağı” başlığını taşıyan 14. maddesi ile diğer maddeler birlikte değerlendirilerek yapılır (Yaltı, 2006: 184-185). Bir mükellefin ayrımcılığa uğramadığının tespiti için; başka bir mükellefle benzer durumda bulunup bulunmadığına, diğer mükelleften farklı muamele görüp görmediğine ve bu iki farklı muamele için makul ve nesnel bir gerekçe olup olmadığına bakılmaktadır (Leszczynska, 2009: 96).

Seyahat Özgürlüğü Hakkı: İHAS'ın 4 Nolu Protokol'ün 2. maddesiyle düzenlenen “seyahat özgürlüğü”nün mükellef açısından sonuçları vergi borçları nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı uygulanıp, uygulanmayacağı noktasındadır.

İHAM, bu konuda vermiş olduğu bir kararında anayasal güvence altına alınmış olan seyahat özgürlüğünün ancak kanunla sınırlandırılacağı ve ölçülülük ilkesi gereği kullanılan araç ile hedeflenen amaç arasında kuvvetli bir illiyet bağının olması gerektiği belirtilmiştir (Yaltı, 2006: 175-177).

III. ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLU

A. Bireysel Başvuru Yolu ve Özellikleri

Anayasa şikayeti olarak da adlandırılan bireysel başvuru yolu, doğrudan anayasal hakları ihlal edilen bireylere tanınan bir yargı yoludur. Bu yöntemde hukuken korunan bir hakkı veya özgürlüğü ihlal edilen kişi veya kişilerin başvurusu söz konusudur. Bu başvuru yöntemi, genellikle idarenin ya da yargının bireysel işlemlerine karşı başvuru olan bir yoldur (Paczolay, 2009: 313). Ülkemizde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu Anayasa'nın 148. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre "*Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz*".

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru yolunda İHAM'ın yapmış olduğu denetimin benzer bir şeklini yerine getirir ve anayasallık denetimi yapar. Bu haliyle bireysel başvuru yolunun temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Erdem, 2012: 86; Kılınç, 2008: 23-25):

- Hakları ihlal edilenlere Anayasa veya yasayla tanınan bir dava türüdür,
- Diğer hukuk yolları tüketildikten sonra başvurulabildiği için ikincil niteliğe sahiptir,
- Temel hakların ve özgürlüklerin ihlaline karşı tesis edilmiştir,
- Bireysel başvuru kural olarak kamu gücü işlemlerine karşı yapılır,
- Bireysel başvuru, olağanüstü bir kanun yolu veya hukuki çaredir.

B. Bireysel Başvuru Yolunun Şartları

Anayasanın 148. maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesine göre bireysel başvurunun maddi şartları şu şekilde sıralanabilir (Gözler, 2010: 430; Ekinci ve Sağlam, 2012: 21):

- Başvurucunun güncel ve kişisel bir hakkının doğrudan etkilenmesi gerekir. Bireysel başvuru yoluna, yalnızca başvuru anında mevcut olan temel hakkın ihlalden doğrudan ve şahsen mağdur durumda bulunan kişi gidebilir.

- Bireysel başvuruda bulunacak kişinin, Anayasa veya İHAS tarafından güvence altına alınan bir temel hak ve hürriyeti ihlal edilmiş olmalıdır. Dolayısıyla, herhangi bir hak ve hürriyet için değil, sadece bu niteliği taşıyan hak ve hürriyetler için bireysel başvuru yolu açıktır.

- Bireysel başvuruyu medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan bütün gerçek ve tüzel kişiler yapabilir. Kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuru yapmasına imkan tanınmamıştır. Ayrıca bireysel başvuru yalnızca Türk vatandaşlarına tanındığından yabancıların bireysel başvuru yapmaları mümkün değildir.

- Söz konusu ihlalin, herhangi bir kişi tarafından değil bir kamu gücü tarafından yapılmış olması gerekir. Kamu gücü davranışı bir eylem ya da işlem şeklinde olumlu bir davranış olabileceği gibi, yapılması gereken bir işlem ya da eylemin yapılmaması biçiminde olumsuz bir davranış da olabilir.

- Bireysel başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. Bundan kasıt, başvuruda bulunacak kişinin öncelikle hakkını diğer yargı organları önünde aramış ve bundan sonuç elde edememiş olmasıdır. Diğer yargı organları önünde usulüne uygun biçimde ileri sürülmeyen bir ihlal iddiasının bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesi halinde olağan kanun yollarının tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilmez ve reddedilir (Kaplan, 2013: 89).

- Başvurunun anayasal açıdan önem taşıması gerekir. Anayasal önem kriteri ile Anayasa Mahkemesi, temel hakları korumada esas görevin genel mahkemelere ait olduğunu, kendisinin rolünün Anayasa'yı yorumlamak, temel ilkeleri belirlemek ve genel mahkemelerin bu konudaki uygulamasını gözetmek olduğunu ifade etmektedir.

Bireysel başvuru yolunun şekli şartları ise aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Kocaer, 2014: 37; Ekici ve Sağlam, 2012: 25-26):

- Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren *otuz gün* içinde yapılması gerekir. Otuz günlük sürenin başlangıç tarihi olarak kesinleşmiş kararın kişiye tebliğ tarihi esas alınır. Başvurunun Kanun'da gösterilen yerlerce kaydının yapıp başvurucuya alındı belgesinin verildiği tarih ise başvurunun yapıldığı tarih olarak kabul edilir. Bu iki tarih arasındaki sürenin otuz günü geçmesi halinde başkaca bir inceleme yapılmaksızın başvuru reddedilir.

- Bireysel başvuru, Kanun'da ve İçtüzük'te belirtilen şartlara uygun biçimde İçtüzük ekindeki ve Mahkemenin internet sitesinde yayımlanan başvuru formu ya da başvuru formunda bulunması gereken bütün bilgileri içeren ve aynı formatta olan bir dilekçe kullanılarak Anayasa Mahkemesi'ne doğrudan yapılabileceği gibi diğer mahkemeler ya da yurt dışı temsilcilikler vasıtasıyla da yapılabilir. Mektup, telgraf ya da elektronik iletişim araçları kullanılarak başvuru yapılmasına imkân tanınmamıştır.

IV. ANAYASA MAHKEMESİ BİREYSEL BAŞVURU KARARLARI İŞİĞİNDA MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASI

A. Mükelleflerle İlgili Bireysel Başvuru Kararlarının Durumu

Gelir idaresi tarafından ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ve kesilen cezaların hukuka aykırı oldukları gerekçesiyle açılan davalardan bir sonuç elde edilememesi halinde, diğer hukuk yollarının tüketilmesi sonucunda sadece hukuka aykırılık gerekçesiyle bireysel başvuru yoluna gidilmesi mümkün değildir. Çünkü yukarıdaki başlıklarda da belirtildiği gibi bireysel başvuru yolu ancak temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesi durumunda kullanılabilir.

Ancak vergilendirme ile ilgili işlem ve davalar sırasında temel hak ve özgürlüklere bağlı olarak mükelleflerinin ihlali söz konusu olabilir. Dolayısıyla, vergilendirme ile ilgili işlem ve davalarda; olağan idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmesinden sonra, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve eki protokollerde güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulabilmektedir.

Mükelleflerini etkileyen ve Anayasa ile İHAS tarafından güvence altına alınan temel hak ve özgürlükler; mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı, seyahat özgürlüğü hakkı, etkili başvuru hakkı, hukuk devleti ilkesi ve eşitlik ilkesi olarak sayılabilir (Bkz. Kocaer, 2014: 38-43; Uzun, 2008: 194-204).

Ülkemizde 6216 sayılı Kanun'un 23 Eylül 2012 tarihinde yürürlüğe giren 45-51. maddeleriyle düzenlenen bireysel başvuru hakkına yönelik yeni bir mekanizma oluşturulmuştur. 23 Eylül 2012 – 23 Eylül 2014 tarihleri arasında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluyla başvuranların sayısı 26.641'e ulaşmıştır. Aynı dönem içinde yapılan başvuruların 11.146'sı sonuçlandırılmış, ancak bunlardan sadece 302 tanesi hakkında ihlal kararı ve 267 tanesi hakkında da kabul edilebilirlik kararı verilmiştir (AYM, Bireysel Başvuru İstatistikleri: 8). Mükelleflerle ilgili ise sadece 12 karar örneğine rastlanmıştır olup, bunların durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Mükellef Haklarıyla İlgili Verilen Bireysel Başvuru Kararlarının Durumu

Haklar	Karar No	İddia	Sonuç	Gerekçe
Adil Yargılanma Hakkı	2012-829	Adil yargılanma hakkı ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Zaman bakımından yetkisizlik (Nihai karar BBY'den önce)
	2012-1123	Adil yargılanma hakkı ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	-Olağan kanun yolları tüketilmeden BBY'ye gidilememesi. -İdari işlem niteliğinde karar vermesi talebi ve açıkça dayanaktan yoksundur.
	2013-596	-Yargılamanın adil olmadığı -Makul sürede yargılanma	-Başvurunun kabul edilemez olması -Başvurunun kabul edilebilir olması	- İddia yargılamanın sonucuna ilişkin olup, açıkça dayanaktan yoksundur. - Yargılama süresi 4 yıl 1 ay olduğundan makul sürede yargılama hakkı ihlali vardır.
	2013-2420	Adil yargılanma hakkı ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	İddia yargılamanın sonucuna ilişkin olup, açıkça dayanaktan yoksundur.
	2013-4413	Adil yargılanma hakkı ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	İddia yargılamanın sonucuna ilişkin olup, açıkça dayanaktan yoksundur.
	2014-431	Makul sürede yargılanma	Başvurunun kabul edilebilir olması	Yargılama süresi 7 yıl 2 ay olduğundan makul sürede yargılama hakkı ihlali vardır.
	Mülkiyet Hakkı	2013-4413	Mülkiyet hakkının ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması
2013-5028		Mülkiyet hakkının ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Olağan kanun yolları tüketilmeden BBY'ye gidilememesi.
2013-5554		Mülkiyet hakkının ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Kişi bakımından yetkisizlik (Doğrudan mağdur olan kişi başvurabilir).
2013-5660		Mülkiyet hakkının ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Konu bakımından yetkisizlik (Mülkiyet hakkının ihlali ile ilgili savunulabilir bir iddia yoktur).
2014-6192		Mülkiyet hakkının ihlali	Başvurunun kabul edilebilir olması	Vergilemede "öngörülebilirlik" ölçütü sağlanmadığından mülkiyet hakkı ihlali vardır.
Etkili Başvuru Hakkı	2012-829	Etkili başvuru hakkı ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Zaman bakımından yetkisizlik (Nihai karar BBY'den önce).
	2013-5660	Etkili başvuru hakkı ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Konu bakımından yetkisizlik (Savunulabilir bir iddia olmadığından ihlalden söz edilemez).

Anayasal Haklar	2012-73	Anayasal haklarının ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Zaman bakımından yetkisizlik (Nihai karar BBY'den önce).
	2014-505	Anayasal haklarının ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Olağan kanun yolları tüketilmeden BBY'ye gidilememesi.
Eşitlik İlkesi	2013-5028	Eşitlik ilkesinin ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Olağan kanun yolları tüketilmeden BBY'ye gidilememesi.
	2013-5554	Eşitlik ilkesinin ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	Kişi bakımından yetkisizlik (Doğrudan mağdur olan kişi başvurabilir).
Hukuk Devleti İlkesi	2013-4413	Hukuk devleti ilkesinin ihlali	Başvurunun kabul edilemez olması	İddia yargılamanın sonucuna ilişkin olup, açıkça dayanaktan yoksundur.
Özel Haya-tın Gizliliği Hakkı	-	-	-	-
Ayrımcılığa Uğramama Hakkı	-	-	-	-
Seyahat Özgürlüğü Hakkı	-	-	-	-

Kaynak: Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Kararları menüsünden mükellef hakları ile ilgili kararlar tarafımızca tespit edilmiştir. <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>, (05.02.2015).

Yukarıdaki tablodan mükellefler tarafından bireysel başvuruların en fazla adil yargılanma hakkının korunması ile ilgili olarak yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu konuda yapılan toplam altı tane başvurunun; üç tanesi genel olarak adil yargılanma hakkı ihlali, bir tanesi yargılamanın adil olmadığı, bir tanesi makul sürede yargılanma yapılmadığı, bir tanesi de hem yargılamanın adil olmadığı, hem de makul sürede yargılanma yapılmadığı ile ilgilidir. Yani bazı başvurular birden fazla mükellef hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle yapılmıştır.

Mükellefler tarafından ikinci sırada mülkiyet hakkının korunması ile ilgili olarak bireysel başvuruların yapıldığı görülmektedir. Mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddia edilen dört tane kararda dikkati çeken bir husus, tüm başvurularda mülkiyet hakkı ihlalinin yanı sıra etkili başvuru hakkının, eşitlik ilkesinin veya hukuk devleti ilkesinin de ihlal edildiği iddialarının ileri sürülmüş olmasıdır. Mükellefler tarafından yapılan ve karara bağlanan başvuruların iki tanesi etkili başvuru hakkının ihlal edildiği ile ilgilidir. Diğer taraftan eşitlik hakkının ihlal edildiği ile ilgili iki adet, hukuk devleti ilkesinin ihlal edildiği ile ilgili ise bir adet karar verilmiştir.

B. Bireysel Başvuru Şartlarına Uyulmaması Nedeniyle Kabul Edilemezlik Kararlarının Değerlendirilmesi

Bireysel başvuru şartlarına uyulmamasından dolayı Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kabul edilemezlik kararları üç temel gerekçeye dayandırıldığı görülmüştür. Bunlardan birincisi zaman bakımından yetkisizlik, ikincisi olağan kanun yolları tüketilmeden bireysel başvuruda bulunulmuş olması ve üçüncüsü de bireysel başvurunun doğrudan mağdur olan kişi tarafından yapılmadığından kişi bakımından yetkisizlik bulunmasıdır.

6216 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinin (8) numaralı fıkrası "*Mahkeme, 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceler.*" hükmünü düzenlemektedir. Buna göre bireysel başvuru yolu açısından Anayasa Mahkemesi'nin yetkisinin zaman bakımından başlangıcı 23.09.2012 tarihi olup, Mahkeme, ancak bu tarihten sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılan bireysel başvuruları inceleyebilir. Bu açık düzenleme karşısında, anılan tarihten önce kesinleşmiş nihai işlem ve kararları da içerecek şekilde yetki kapsamının genişletilmesi mümkün değildir (B. No: 2012/73, § 16, 05/03/2013). Öte yandan, Anayasa Mahkemesi'nin zaman bakımından yetkisi için kesin bir tarihin belirlenmesi ve Mahkemenin yetkisinin geriye yürür şekilde uygulanmaması hukuk güvenliği ilkesinin bir gereğidir (B. No: 2012/51, § 18, 25/12/2012; B. No: 2012/829, § 24, 05/03/2013). Bu nedenle, iç hukuk yolunu tüketen nihai kararın, Anayasa Mahkemesi'nin zaman bakımından yetkisinin başladığı 23.09.2012 tarihinden önce verildiği durumlarda başvuruların "*zaman bakımından yetkisizlik*" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir. Günümüzde söz konusu tarih geride kaldığından, bundan sonra yapılacak bireysel başvuru yollarında bu şarta uyulmaması artık gündeme gelmeyecektir.

6216 sayılı Kanun'un "*Bireysel başvuru hakkı*" kenar başlıklı 45. maddesinin (2) numaralı fıkrası "*İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmiş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.*" şeklindedir. Buna göre bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekir. Temel hak ve özgürlüklere saygı, devletin tüm organlarının anayasal ödevi olup, bu ödevin ihmal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan hak ihlallerinin düzeltilmesi idari ve yargısal makamların görevidir. Bu nedenle, temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddialarının öncelikle derece mahkemeleri önünde ileri sürülmesi, bu makamlar tarafından değerlendirilmesi ve bir çözüme kavuşturulması esastır (B. No: 2012/403, 26/3/2013, § 16; B. No: 2012/1123, 26/6/2014, § 20).

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru, iddia edilen hak ihlallerinin derece mahkemelerince düzeltilmemesi hâlinde başvurulabilecek ikincil nitelikte

bir kanun yoludur. Bireysel başvuru yolunun ikincil niteliği gereği Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabilmek için öncelikle olağan kanun yollarının tüketilmesi zorunludur. Bu ilke uyarınca, başvurusunun Anayasa Mahkemesi önüne getirdiği şikâyetini öncelikle ve süresinde yetkili idari ve yargısal mercilere usulüne uygun olarak iletmesi, bu konuda sahip olduğu bilgi ve kanıtlarını zamanında bu makamlara sunması ve aynı zamanda bu süreçte dava ve başvurusunu takip etmek için gerekli özeni göstermiş olması gerekir (B. No: 2012/403, 26/3/2013, § 17). Dolayısıyla mükelleflerin olağan kanun yollarını titizlikle takip etmeleri, bu süreçle ilgili şekli şartları yerine getirmeleri, üst kanun yollarına gerekli başvuruları süresinde yapmaları ve ancak bu yollarını tükettikten sonra haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuru yoluna gitmeleri gerekmektedir.

6216 sayılı Kanun'un "Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar" kenar başlıklı 46. maddesinin (1) numaralı fıkrası "*Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.*" ifadesini içermektedir. Buna göre bireysel başvuru usulünde, idari yargı yerlerinde olduğu gibi menfaat ihlali başvuru yapmak için yeterli görülmemiş olup, ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenlere bireysel başvuru hakkı tanınmıştır (B. No: 2013/5554, 6/2/2014, § 30). Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 34. maddesinde yer alan "*mağdur*" kelimesi ile ihtilaf konusu eylem ya da ihmalden doğrudan etkilenen kişinin kast edildiğini belirtmiştir (*Brumarescu/Romanya* [BD], B. No: 28342/95, 28/10/1999, § 50). Bu nedenle işçilerin elde ettiği ücretlere tekabül eden ve işçiler hesabına vergi sorumlusu sıfatıyla şirket tarafından ödenen gelir vergisi stopajlarının fazla ödendiği ileri sürülerek Anayasa Mahkemesine bireysel başvurunun şirket tarafından yapılması halinde, başvuru şirketin mağdur sıfatı taşımadığından, "*kişi yönünden yetkisizlik*" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir. Dolayısıyla mükellefler haklarının etkin bir şekilde korunmasını talep ederken, başvurunun doğrudan doğruya mağdur olan kişi tarafından yapılmasına da dikkat etmelidirler.

C. Esasa İlişkin Kabul Edilemezlik Kararlarının Değerlendirilmesi

Bireysel başvuru yolunda esasa ilişkin olarak verilen kabul edilemezlik kararları da üç temel gerekçeye dayandırılmıştır. Bunlardan birincisi iddianın yargılamanın sonucuna ilişkin olduğundan açıkça dayanaktan yoksun olması, ikincisi idari işlem niteliğinde karar verilmesi talep edildiğinden açıkça dayanaktan yoksun olması ve üçüncüsü de savunulabilir bir iddia olmadığından konu bakımından yetkisizlik bulunmasıdır.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurularda esasa ilişkin iddialardan en önemlisi yargılamanın sonucuna ilişkin olması nedeniyle açıkça dayanaktan yoksun bulunmasıdır. Bu iddianın dile getirildiği davaların tamamı adil yargılanma hakkı ile ilgili olmuştur. Bireysel başvuruya konu davalardaki olayların kanıtlanması, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması, yargılama sırasında delillerin kabul edilebilirliği ve değerlendirilmesi ile kişisel bir uyumsuzluğa derece mahkemeleri tarafından getirilen çözümün esas yönünden adil olup olmaması, bireysel başvuru incelemesinde değerlendirmeye tabi tutulamaz. Anayasa'da yer alan hak ve özgürlükler ihlal edilmediği sürece ve açıkça keyfilik içermedikçe derece mahkemelerinin kararlarındaki maddi ve hukuki hatalar bireysel başvuru incelemesinde ele alınamaz. Bu çerçevede, derece mahkemelerinin delilleri takdirinde bariz takdir hatası veya açıkça keyfilik bulunmadıkça Anayasa Mahkemesi'nin bu takdire müdahalesi söz konusu olamaz (B. No: 2012/1027, 12/2/2013, § 26; B. No: 2013/596, 08/5/2014, § 35).

Adil yargılanma hakkı bireylere dava sonucunda verilen kararların değil, yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetleme imkânı verir. Bu nedenle, bireysel başvuruda adil yargılanmaya ilişkin şikâyetlerin incelenebilmesi için başvuruçunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediğine, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olmadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delillerini ve iddialarını sunamadığı ya da uyumsuzluğun çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi, mahkeme kararının oluşumuna sebep olan unsurlardan değerlendirmeye alınmamış eksiklik, ihmal ya da bariz takdir hatası veya açık keyfiliğe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerekir (B. No: 2013/2420, 14/1/2014, § 31). Başvuruçunun yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bir bilgi ya da belge sunmadan, sadece yargılama sonucunda verilen kararın içeriğinin adil olmadığı şikâyetinin dile getirilmesi “*açıkça dayanaktan yoksun olması*” nedeniyle kabul edilemez bulunmuştur. Dolayısıyla mükelleflerin idari ve yargısal mercilerce verilen kararların adalete uygun olup olmadığını değil, yargılama sürecinde yaşanan hak ihlallerini ileri sürecek şekilde bireysel başvuruda bulunmalarında yarar vardır.

Diğer taraftan, 6216 sayılı Kanun'un “Kararlar” kenar başlıklı 50. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir: “(1) *Esas inceleme sonunda, başvuruçunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez*”. Buna göre Anayasa Mahkemesi, kendisine yapılan bireysel başvuru hakkında ihlal kararı vermesi durumunda kamu gücünün yerine geçerek idari işlem ve eylem niteliğinde karar vermeksizin ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yönelik yapılması gerekenlere

hükmedebilecektir. Ayrıca ihlal mahkeme kararından kaynaklanmış ise yeniden yargılama yapılarak ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasında hukuki yarar bulunması durumunda yeniden yargılama yapmak için dosyanın ilgili mahkemeye gönderilmesine karar verilebileceği gibi, yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hallerde başvuru lehine tazminata hükmedebilir veya genel mahkemelerde tazminat davası açılması yolunu da gösterebilir (B. No: 2012/1123, 26/6/2014, § 34).

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurularda başvuru kapsamındaki haklardan hangisinin hangi nedenle ihlal edildiği ve buna ilişkin gerekçelerin ve delillerin neler olduğunu açıklama yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülüğün bir gereği olarak başvuru formu titizlikle doldurulmalı, hangi hakların ihlal edildiği ve ihlal iddiasının dayanağı olan tüm olaylar gösterilmeli, başvuruyu aydınlatacak ve hükmün esasını etkileyecek argümanları destekleyici tüm belgeler başvuru dilekçesine eklenmelidir. Şayet bir belge elde edilememişse, bunun da nedenleri açıklanmalıdır. Başvurucunun bu koşulları yerine getirmeyerek hangi anayasal hak veya haklarının ihlal edildiğini belirtmeden ve iddialarını temellendirmeden, idari işlem niteliğinde karar verilmesini talep etmesi halinde başvurusunun esasının incelenmesi imkanı bulunmamaktadır (B. No: 2013/276, 9/1/2014, § 26). Bu nedenle bireysel başvuru yolunda İHAS veya Anayasa tarafından güvence altına alınan hangi hak veya hakların ihlal edildiği ve bunların gerekçelerinin neler olduğu ortaya konulmadan, sadece idari işlem niteliğinde karar verilmesi talebinde bulunulması “açıkça dayanaktan yoksun olması” şeklinde değerlendirilmekte ve kabul edilmemektedir. Dolayısıyla mükellefler tarafından Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, olağan kanun yollarının bir devamı olarak görülmemeli ve bu kanun yollarında dile getirilen adaletsizlikler tekrarlanmamalı, bunun yerine hangi mükellef hakkının ihlal edildiği somut olarak ortaya konularak bilinçli davranılmalıdır.

Ayrıca, 6216 sayılı Kanun'un “Bireysel başvuru hakkı” kenar başlıklı 45. maddesinin (1) numaralı fıkrası “Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.” şeklindedir. Dolayısıyla, bir anayasal hak ihlali iddiasının Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru yolunun konu bakımından yetkisi dâhilinde olabilmesi için, başvuru tarafından dayanılan hakkın Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden olması ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında yer alması, ayrıca başvuru tarafından ihlal iddiasına temel alınan hakkın kapsamına giren korunmaya değer bir menfaatinin bulunması gerekir (B. No: 2013/3351, 18/9/2013, § 31).

Örneğin Anayasa'nın 35. maddesi kapsamındaki mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri süren başvuru, böyle bir hakkın varlığını kanıtlamak zorundadır (B. No: 2013/382, 16/4/2013, § 26). Bu nedenle, öncelikle başvuru sahibinin, Anayasa'nın 35. maddesi uyarınca korunması gereken mülkiyet hakkı kapsamında bir menfaate sahip olup olmadığı hususunun değerlendirilmesi gerekir. Bireysel başvuru yolunda mülkiyet hakkının ihlali iddiasının ileri sürülebilmesi için mülkiyet konusu "*sahip olunan bir mülk*"e ihlal sonucunu doğuracak bir müdahalenin bulunması gerekmektedir (Benzer yöndeki İHAM kararları için bkz. *J.A. Pye (Oxford) Ltd ve J.A. Pye (Oxford) Land Ltd/Birleşik Krallık*, B. No: 44302/02, 30/8/2007, § 61; *Von Maltzan ve Diğerleri/Almanya* (k.k.), B. No: 71916/01, 71917/01, 10260/02, 2/3/2005, § 74(c); *Kopecný/Slovakya*, B. No: 44/912/98, 28/9/2004, § 35(c)).

Mülkiyet hakkı kapsamında sahip olunan şey, "*mevcut bir şey*" olabileceği gibi, "*malvarlığına ilişkin değerler*" de olabilir. Bu kapsamda alacak hakları da mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilebilir. Ancak alacak haklarının mülkiyet hakkı kapsamında korunabilmesi için, ya bir mahkeme hükmü, hakem kararı, idari karar gibi bir işlemle "*yeterli derecede icra edilebilir kılınmış olması*" (İHAM kararları için bkz. *Burdov/Rusya*, B. No: 59498/00, 7/5/2002, § 28; *Moskal/Polonya*, B. No: 10373/05, 15/9/2009, § 45) ya da en azından bunlarla bağlantılı olarak "*meşru bir beklenti*"nin bulunması gerekmektedir. Meşru beklenti objektif temelden uzak bir beklenti olmayıp, bir kanun hükmü, yerleşik bir yargısal içtihat veya aynı menfaatle ilgili hukuki bir işleme dayalı beklentidir (İHAM kararları için bkz. *Kopecný/Slovakya*, B. No: 44/912/98, 28/9/2004, §§ 45-52; *Saghinadze ve Diğerleri/Gürcistan*, B. No: 18768/05, 27/5/2010, § 103). Dolayısıyla, mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri süren başvuru sahiplerinin, öncelikle böyle bir hakkının var olduğunu veya en azından meşru bir beklenti içinde olduğunu kanıtlaması gerekmektedir (B. No: 2013/5660, 20/3/2014, § 34).

Bir diğer örnek vermek gerekirse İHAS ve Anayasa'da güvence altına alınmış etkili bir hukuk yoluna başvurma hakkının korunabilmesi için, bireysel başvuru kapsamında korunan haklardan birinin ihlal edildiğine dair "*savunulabilir bir iddia*"nın bulunması gerekmektedir (İHAM kararları için bkz. *Lithgow ve Diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 9006/80; 9262/81; 9263/81; 9265/81; 9266/81; 9313 /81; 9405/8, 8/7/1986, § 205; *Leander/İsveç*, B. No: 9248/81, 26/3/1987, § 77).

Yukarıdaki örneklerde görüldüğü gibi bireysel başvuru yoluna giden mükelleflerin Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkına veya 40. maddesinde düzenlenen etkili bir hukuk yoluna başvurma hakkına ilişkin korumadan yararlanamadıklarını ileri sürebilmeleri için öncelikle bu haklarının var olduğunun ortaya konulması ve daha sonra bu hakların ne şekilde ihlal edildiğinin somut olarak ortaya konulması gerekmektedir. Aksi takdirde

başvuruların “konu bakımından yetkisizlik” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmektedir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yoluna gidecek mükelleflerin savunmalarını İHAM ve Anayasa tarafından güvence altına alınan haklarının ne şekilde ihlal edildiği noktası üzerine oturtmaları ve bunu somut dayanaklarla kanıtlamaları gerekmektedir.

D. Makul Sürede Yargılamaya İlişkin Hak İhlali Kararlarının Değerlendirilmesi

Bireysel başvuru yolunda makul sürede yargılamanın yapılmadığından dolayı adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iki adet karar verilmiştir. Bu kararlara göre makul sürede yargılanma hakkı adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil olduğu, ayrıca davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılmasının yargının görevi olduğunu belirten Anayasa’nın 141. maddesinin de makul sürede yargılanma hakkının değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulması gerektiği vurgulanmıştır.

Makul sürede yargılanma hakkının amacı, tarafların uzun süren yargılama faaliyeti nedeniyle maruz kalacakları maddi ve manevi baskı ile sıkıntılardan korunması ile adaletin gerektiği şekilde temini ve hukuka olan inancın muhafazası olup, hukuki uyumsuzluğun çözümünde gerekli özenin gösterilmesi gereği de yargılama faaliyetinde göz ardı edilemeyeceğinden, yargılama süresinin makul olup olmadığının her bir başvuru açısından münferiden değerlendirilmesi gerekir (B. No: 2013/596, 8/5/2014, § 47). Makul süre değerlendirmesinde, sürenin başlangıcı kural olarak, uyumsuzluğu karara bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başlandığı tarih olmakla beraber, bazı özel durumlarda girişimin niteliği göz önünde tutularak uyumsuzluğun ortaya çıktığı daha önceki bir tarih başlangıç tarihi olarak kabul edilebilmektedir (İHAM kararları için bkz. *König/Almanya*, B. No: 51963/99, 23/5/2007, § 24; *Poiss/Avusturya*, B. No: 8163/07, 2/4/2013, § 21).

Davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvuruçunun davanın hızla sonuçlandırılmasındaki menfaatinin niteliği gibi hususlar, bir davanın süresinin makul olup olmadığının tespitinde göz önünde bulundurulması gereken kriterlerdir (B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 41–45). Bu kriterlerin değerlendirilmesi sonucunda, mükellefler tarafından yapılan başvurularda, uyumsuzluğun çözümünde başvuruçucu dilekçeleri ve davalı idare savunmaları dışında yargılama mercilerince herhangi bir araştırmaya gidilmemiş olmasına karşın, derece mahkemelerindeki incelemenin davanın birinde (B. No: 2013/596, 8/5/2014, § 59) toplam 5 yıl 17 gün ve diğerinde (B. No: 2014/431, 17/11/2014, § 23) 7 yıl 2 ay sürmesi, şikayete konu yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğu

görülmüştür. Bu nedenle, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Bu kararlardan da anlaşılacağı üzere, uyuşmazlığın ortaya çıkmasına sebep olan ihbarnamelerin tebliğ edildiği tarihten derece mahkemelerinde nihai kararın verildiği tarihe kadar geçen sürenin beş yılı aşkın olduğunda makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği ileri sürülebilecektir.

E. “Öngörülemezlik” Ölçütüne İlişkin Mülkiyet Hakkı İhlali Kararının Değerlendirilmesi

Bireysel başvuru yolunda “belirlilik” ve “öngörülebilirlik” ölçütlerine aykırı işlem yapıldığından dolayı mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin bir adet karar verilmiştir. Bu kararlara göre Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı gerekçesiyle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği kabul edilmiştir.

Verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 73/3. maddesi hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin “belirliliği” ve “öngörülebilirliği” ölçütleri bağlamında mükelleflerin hukuki güvenliği sağlanmak istemiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleridir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin “açık ve anlaşılır” olmasını gerektirmekte olup, Anayasa'nın 73/3. maddesi ile Türk Hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere İHAS'a göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir (B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 42).

Anayasa'nın 35. maddesinde olduğu gibi İHAS'a Ek 1 Nolu Protokolde de mülkiyet hakkının mutlak bir hak olmadığı ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilmesi belirtilmiştir. Ancak İHAM içtihatlarına göre, mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik müdahalelerin meşru sayılabilmesi için belli ölçütleri içermesi gerekmektedir (*James ve Diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 37). Buna göre müdahale, kamu yararı amacıyla yapılmalı (*Beyeler/ İtalya*, B. No: 33202/96, 5/1/2000, § 111), hukuka dayalı olmalı (*Iatridis/ Yunanistan*, B. No: 31107/96, 25/3/1999, § 58; *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, B. No: 7152/75, 23/9/1982, § 69) ve ölçülü olmalıdır (*Ashingdane/Birleşik Krallık*, B. No: 8225/78, 28/5/1985, § 57; *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, B. No: 7152/75, 23/9/1982, § 69). Dolayısıyla mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalede kamu yararı bulunup bulunmadığı,

müdahalenin hukuka dayalı olup olmadığı ve ölçülü olup olmadığı hususlarının incelenmesi gerekmektedir.

Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin meşruiyetinin sorgulanabilmesi için, kanun tarafından öngörülmüş olma ölçütünün alt ölçütleri olan “ulaşılabilirlik” ve “öngörülebilirlik” ölçütlerinin sağlanıp sağlanmadığının, bir diğer deyişle kanuni dayanağın mülkiyet hakkı sahibi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olup olmadığının ve hak sahibinin hukuki güvenliğinin sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. “Ulaşılabilirlik” ilgili hukuki düzenlemenin aleni olması yani yayımlanmasını ifade etmekte olup (*Spacek, s.r.o./Çek Cumhuriyeti, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §§ 56-61*) başvuru konusu müdahalenin dayanağı olan Kanun hükümleri bakımından ulaşılabilirliğin sağlandığına şüphe bulunmamaktadır. “Öngörülebilirlik” ise, hukuk kuralının uygulanması halinde doğabilecek sonuçların, önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir (*Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42*). Buna göre öngörülebilirlik koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi halinde mülkiyet hakkına müdahale edilebileceğinin önceden tahmin edilebilmesi / bilinebilmesi gerekir (B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 51-52).

Somut olayda menfaatin elde edildiği zamana ilişkin kanun hükmünün açık ve net olmaması ve bu hususun yargı kararlarından da anlaşılması, Vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf hakkının bulunmadığına ilişkin Yargıtay içtihadının bulunması ve katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin verilmiş mukteza bulunması, söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceği düşünülmeyeceği, bu gerekçelerle başvurucudan bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Vergilendirme dönemi itibariyle Anayasa’nın 73/3. maddesinde yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanmadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir (B. No: 2014/ 6192, 12/11/2014, § 60-61).

Dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yoluna gidecek mükelleflerin savunmalarının dayanaklarından birisi olarak Anayasa’nın 73/3. maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesinin alt ölçütleri olan “ulaşılabilirlik” ve “öngörülebilirlik” ölçütlerine uyulmadığı kullanılabilir.

SONUÇ

Mükellef hakları; hukuk sisteminde var olan temel insan haklarından kaynaklanan; anayasa, uluslararası anlaşma, kanun veya idari düzenlemelerle korunan, vergileme işlemi sırasında vergi mükelleflerinin ileri sürebilecekleri haklar olarak tanımlanabilir. Mükellef hakları kamu hakları içinde yer almakta olup, bunların bazıları negatif statü hakları içinde, bazıları ise pozitif statü hakları içerisinde yer alırlar. Dolayısıyla mükellef haklarının kapsamı itibarıyla net bir sınıflandırma yapılamamakta ve bu hakların karma nitelikte olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Mükellef hakları kendi içinde genel haklar ve özel haklar şeklinde iki grup altında sınıflandırılmaktadır. Birinci grup haklar vergi kanunlarının uygunluğu ile ilgili olan ve temel insan hakları çerçevesinde tüm mükelleflerin sahip olduğu hakları ifade etmektedir. İkinci grup haklar ise vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili ortaya çıkan özel durum ve işlemler sırasında mükelleflere tanınan ve ülke mevzuatına göre çeşitlilik gösterebilen hakları içermektedir. Ülke anayasalarında düzenlenen; özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, mülkiyet hakkı, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkına ilişkin hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici veya kısıtlayıcı olmaktadır. Diğer taraftan mükellef hakları anayasada güvence altına alınan temel hak ve özgürlükler tarafından korunmakla kalmamakta, anayasada yer alan; hukuk devleti, eşitlik ve ölçülülük ilkeleri tarafından da belirlenmektedir. Ayrıca İHAS tarafından güvence altına alınan; mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı ve seyahat özgürlüğü hakkı da mükellef hakları açısından önemli koruma sağlamaktadır.

Anayasa ve İHAS tarafından güvence altına alınan mükellef haklarının korunması ile ilgili olarak 2012 yılında yürürlüğe giren bireysel başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi ülkemizde İHAM'ın yapmış olduğu denetimin benzerini yerine getirmeye başlamıştır. 2014 yılı sonuna kadar mükellef haklarının ihlali iddiasıyla bireysel başvuru yolu sonucunda 12 adet karar verildiği görülmüştür. Bunların bir kısmında bireysel başvuru şartlarına uyulmamasından dolayı üç temel gerekçeye dayanarak kabul edilemezlik kararı verilmiştir. Bunlardan birincisi zaman bakımından yetkisizlik, ikincisi olağan kanun yolları tüketilmeden bireysel başvuruda bulunulmuş olması ve üçüncüsü de bireysel başvurunun doğrudan mağdur olan kişi tarafından yapılmadığından kişi bakımından yetkisizlik bulunmasıdır. Bu kabul edilemezlik kararlarından zaman bakımından yetkisizlik Anayasa Mahkemesi'nin zaman bakımından yetkisinin başladığı tarih geride kaldığından artık gündeme gelmeyecektir. Ancak kanun yolları tüketilmeden bireysel başvuruda bulunulması her zaman dikkat edilmesi gereken bir husustur. Bu nedenle mükelleflerin olağan kanun yollarını titizlikle

takip etmeleri, bu süreçle ilgili şekli şartları yerine getirmeleri, üst kanun yollarına gerekli başvuruları süresinde yapmaları ve ancak bu yolları tükettikten sonra haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuru yoluna gitmeleri gerekmektedir. Ayrıca mükellefler haklarının etkin bir şekilde korunmasını talep ederken, başvurunun doğrudan doğruya mağdur olan kişi tarafından yapılmasına da dikkat etmelidirler.

Diğer taraftan bireysel başvuru yolunda esasa ilişkin olarak verilen kabul edilemezlik kararları da üç temel gerekçeye dayandırılmıştır. Bunlardan birincisi iddianın yargılamanın sonucuna ilişkin olduğundan açıkça dayanaktan yoksun olması, ikincisi idari işlem niteliğinde karar verilmesi talep edildiğinden açıkça dayanaktan yoksun olması ve üçüncüsü de savunulabilir bir iddia olmadığından konu bakımından yetkisizlik bulunmasıdır. Dolayısıyla mükelleflerin idari ve yargısal mercilerce verilen kararların adalete uygun olup olmadığını değil, yargılama sürecinde yaşanan hak ihlallerini ileri sürecek şekilde bireysel başvuruda bulunmalarında yarar vardır. Ayrıca mükellefler tarafından Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, olağan kanun yollarının bir devamı olarak görülmemeli ve bu kanun yollarında dile getirilen adaletsizlikler tekrarlanmamalı, bunun yerine savunmalarını İHAM ve Anayasa tarafından güvence altına alınan haklarının ne şekilde ihlal edildiği noktası üzerine oturtmaları ve bunu somut dayanaklarla kanıtlamaları gerekmektedir.

Nitekim makul sürede yargılamanın tamamlanmaması durumunda adil yargılanma hakkının ihlal edildiği veya kanunilik ilkesinin alt ölçütleri olan “ulaşılabilirlik” ve “öngörülebilirlik” ölçütlerine uyulmadığı hallerde mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla bireysel başvuru yoluna gidilmesi mümkündür.

KAYNAKÇA

- AĞAR, Serkan (2005). “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, *TBB Dergisi*, S. 59.
- BAKAR, Feride (2011). “Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Önlemler”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- BİLİCİ, Nurettin (2013). *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- BRZEZINSKI, Bogumil (2009). “Taxpayer’ Rights: Some Theoretical Issues”, *Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Ed. Włodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa.

- CARSS-FRISK, Monica (2005). *Mülkiyet Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 No'lu Protokolünün 1. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz*, İnsan Hakları El Kitapları, TBB Yayınları.
- ÇAĞAN, Nami (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- ÇETİN GERGER, Güneş (2011). *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- DÖNMEZ, Recai (2004). “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, *Yaklaşım*, S. 136, Nisan 2004.
- EGELİ, Haluk; DAĞ, Mehmet (2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012.
- EKİNCİ, Hüseyin; SAĞLAM, Musa (2012). *66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, T.C. Anayasa Mahkemesi, http://www.anayasa.gov.tr/files/bireysel_basvuru/66_Soru.pdf, (27.01.2015).
- ERDEM, Tahir (2012). “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulanma İmkani”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 282, Mart 2012.
- GERÇEK, Adnan (2012). “Mükellef Hakları”, *Genel Vergi Hukuku*, (Ed. Recai Dönmez), Anadolu Üniversitesi Yayın No. 2499, Eskişehir.
- GERÇEK, Adnan (2006). “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 209, Şubat 2006.
- GERÇEK, Adnan (2013). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- GÖKBEL, Doğan (2000). Mükellef Hakları, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Eskişehir.
- GÖZLER, Kemal (2010). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- GÜNDAY, Metin (2002). *İdare Hukuku*, 6. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- İHAM (2012). “Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, Bilgi Notu – Vergilendirme, <http://www.inhak.adalet.gov.tr/tematik/calisma/vergilendirme.pdf>, (21.01.2015).
- KAPLAN, Recep (2013). “Vergi Yargısında Bireysel Başvuru Öncesinde Tüketilmesi Gereken Kanun Yolları”, *Vergi Dünyası*, S. 386, Ekim 2013.
- KILINÇ, Bahadır (2008). “Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 25, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/bahadir_kilinc.pdf, (26.01.2015).
- KILKELLY, Ursula (2001). *Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı*, İnsan Hakları El Kitapları, Almanya.
- KIRBAŞ, Sadık (2015). *Vergi Hukuku*, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.

- KOCAER, Şenol (2014). “AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu”, *Vergi Dünyası*, S. 393, Mayıs 2014.
- KÖKÜSARI, İsmail (2011). “Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XV, Sayı 1.
- KUMRULU, Ahmet (1979). “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt 36, Sayı 1-4.
- LESZCZYNSKA, Agnieszka (2009). “The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection”, *Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Małgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- OĞURLU, Yücel (2002). *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- PACZOLAY, Peter (2009). “Anayasa Şikayeti: Bir Karma Çözüm mü?”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 26, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/PeterPaczolay.pdf, (26.01.2015).
- ROAGNA, İvana (2012). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkının Korunması*, (Çev. Ayşe Gül Alkış Schäling), Avrupa Konseyi, Strazburg, http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/el_kitaplari/OzelHayataSaygiHakki.pdf, (16.11.2014).
- TEKBAŞ, Abdullah (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı SGB Yayını.
- UZUN, Mehmet Cengiz (2008). Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 235, Nisan 2008.
- ÜYÜMEZ, Mustafa Erkan (2010). *Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- ÜZELTÜRK, Sultan (2004). *1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı*, Beta Yayın, İstanbul.
- VITKAUSKAS, Dovydas; DIKOV, Grigoriy (2012). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılama Hakkının Korunması*, (Çev. Serkan Cengiz), Avrupa Konseyi, Strazburg.
- YALTI, Billur (2011). “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Konulu Kararları Bakımından Geriye yürümezlik Esası: Ex Tunc-Ex Nunc-Pro Futuro Etki Üzerine Değerlendirmeler”, *Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası Non-Retroactivity in Tax Law*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-1, (Ed: Billur Yalti), Beta, İstanbul.
- YALTI, Billur (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım, İstanbul.
- Anayasa Mahkemesi. Bireysel Başvuru İstatistikleri, http://www.anayasa.gov.tr/files/bireyselBasvuru/23_eylul_2012_23_eylul_2014_istatistikleri.pdf, (25.01.2015).

Anayasa Mahkemesi. İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2012/73, Karar Tarihi: 5/3/2013.

Anayasa Mahkemesi. Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2012/829, Karar Tarihi: 5/3/2013.

Anayasa Mahkemesi. İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2012/1123, Karar Tarihi: 26/6/2014.

Anayasa Mahkemesi. Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/596, Karar Tarihi: 8/5/2014.

Anayasa Mahkemesi. Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/2420, Karar Tarihi: 14/1/2014.

Anayasa Mahkemesi. Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/4413, Karar Tarihi: 21/11/2013.

Anayasa Mahkemesi. İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası:2013/5028, Karar Tarihi: 14/1/2014.

Anayasa Mahkemesi. Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5554, Karar Tarihi: 6/2/2014.

Anayasa Mahkemesi. Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5660, Karar Tarihi: 20/3/2014.

Anayasa Mahkemesi. İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/431, Karar Tarihi: 17/11/2014.

Anayasa Mahkemesi. Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/505, Karar Tarihi: 17/07/2014.

Anayasa Mahkemesi. Genel Kurul Kararı, Başvuru Numarası: 2014/6192, Karar Tarihi: 12/11/2014.

SİYASİ PARTİ PROGRAMLARINDA VERGİ ANLAYIŞLARI

Ersan ÖZ*
Ahmet GÜLER**

GİRİŞ

Vergiye tarihsel süreç içerisinde farklı anlamlar yüklenmiş, yetkinin kullanılması ise toplumsal dönüşüm içerisinde halka geçmiştir. Halk bu yetkiyi seçtiği kişilerce kullanmakta bu kişiler de toplumsal sözleşme olan anayasaya ve kanunlara uygun ölçüde verilen yetkiyi kullanmaktadırlar.

Vergi, günümüzde en büyük paya sahip olan gelir kalemidir. Bunun nedeni geniş tabanlı olması ve toplum olma bilincinde yatmaktadır. Devlet topladığı vergileri nihayetinde kamu giderlerini karşılamak için kullanmaktadır. Görünen o dur ki asıl sorun vergilendirmenin ne şekilde nasıl ve kimler tarafından yapılacağıdır.

Demokrasi anlayışının gelişimi ile birlikte siyasi partilerin önemi artmıştır. Demokrasi halkın kendi kendine yönetmesi, siyasi partiler de bu yönetimde aracı kuruluşlar olmaktadır. Vergi konusu da işte bu noktada belirginleşmektedir. Vergi koyma yetkisinde halkın rızasının olması, meclis tarafından yerine getirilmekte, meclis de politikada karar alıcı olan siyasi partilerden oluşmaktadır.

Demokrasi - vergi - siyasi parti - seçmen ve mükellef ilişkileri birbiri ile doğrudan bağlantılı kavramlardır. Bu durum göz önüne alınarak yapılan bu çalışmada, öncelikli olarak bu kavramların birbirleriyle ilişkilerine değinilecek, ardından ülkemizde siyasi yaşamda iktidar olmuş partilerin programlarında vergiye bakışları ortaya konulacaktır. Son olarak da 2015 yılında aktif olan bazı partilerin programlarında vergiye bakışları ve bu konuda neler yapmak istedikleri sunulacaktır.

1. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN, TOPLUMSAL DÖNÜŞÜM VE DEMOKRASİ İLE İLİŞKİSİ

Günümüzde verginin taşıdığı anlam genel itibariyle kamu giderlerini karşılamak üzere devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı para veya para benzeri şeylerdir. Vergi kamu harcamalarının finansmanı açısından devlet için en

* Prof. Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ersanoz@pau.edu.tr

** Araş. Gör., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ahmetg@pau.edu.tr

büyük paya sahip gelir kalemidir. Bu tanımlama günümüzde geçerli olmakla birlikte verginin ve vergilendirmenin anlamı, insanlık tarihinin kültürel, siyasi, iktisadi ve sosyal hayatındaki evrimiyle ilgili olarak değişiklik göstermektedir. Özellikle hukuk devleti olmanın ve demokrasinin varlığı vergilendirme yetkisi ve kullanımı açısından oldukça önemli görünmektedir.

1.1. Vergilendirmede Tarihsel Süreç

Verginin insanlık tarihinde öncelikli olarak gönüllü olarak verildiği görülmektedir. Ancak ilerleyen süreçte bu durum değişmiş ve mali yardım amaçlı olarak, bazı kesimlerden vergi talep edilmiştir. Toplumsal evrimin son aşaması olan hukuk devletlerinin oluşturulmasıyla, ilk önceleri yardım olarak adlandırılan, daha sonra zorunlu yardım olarak adlandırabileceğimiz verginin, devletin yüklendiği yeni anlamlarla birlikte gerçekliği ve zorunluluğu kesinleşmiştir. Bu dönüşüme paralel olarak verginin şekil ve amacının da farklılaştığı, önceleri aynı olan verginin nakdi değerlere dönüştüğü, amacının ise esas olarak kamu harcamalarının finansmanını koruduğu ancak tarihsel süreç içerisinde bu amacının yanında vergiye farklı amaçların da yüklendiği görülmektedir (Turhan, 1998: 1-2, Nadaroğlu 1989: 365).

Tarihsel süreç içerisinde vergilemeye kısaca göz atmak gerekirse; ilk çağda özellikle Mısır ve Babil'de vergi alanında gelişmeler görülmektedir. Bu dönemde yapılan savaş, saray ve görkemli yapıların oluşturulması için gerekli olan mali gereksinimi kontrol eden bir idare, devlet içinde önemli bir konuma kavuşmuştur. Mısır'da toprakların tamamı hükümdara aitti, genellikle tebaalar ödemelerini hizmet şeklinde yapmaktaydı (Turhan, 1998: 2). Yunan Devleti, Mısır'a kıyasla daha demokratik ve özgür bir devlettir. Bu devlet için en önemli gelir kaynağı kamu mülkleri ve arazileri idi. Genel olarak kamusal ihtiyaçlar az olsa da, giderler sarayın ihtiyaçlarından oluşmaktaydı. Giderlerin finansmanı sorunu daha çok halk tarafından gönüllü olarak verilen hediyeler ve bedensel olarak sunulan hizmetler olarak görülmekteydi (Ata, 2001: 5). Roma'da ise vergiler otoriter ve cebri olarak alınmaktaydı (Nadaroğlu, 1989: 209).

Orta Çağ'a gelindiğinde vergileme açısından bu dönemi üç kısımda incelemek uygun görünmektedir. İlk kısım, aynı ekonominin ve şahıs bütünlüğü esasına dayanan feodalite¹ devri, ikinci kısım büyüyen para ekonomisinin getirdiği mali yükümlülükler karşısında devletin durumu ve üçüncü kısım, şehirlerin kuvvetlendiği ve mali sistemin modern şekline yaklaşmaya başladığı dönem olarak değerlendirilebilir (Turhan, 1998: 8-9).

¹ Feodalite, aslında krala ait olan toprakların asillere dağıtılmasıdır. Bunun karşılığında onlardan silahlandırılmış süvariler oluşturulması istenmekteydi.

Feodal dönemde genel olarak aynı olarak verilen vergilerin, gelişen para sistemi ve devletin gider masraflarını karşılayamaması sebebiyle, nakdi olarak verilmesini ve sistemli olmasını zorunlu hale getirmiştir. Ancak zaten skolâstik düşüncenin varlığı sebebiyle kilise ve kilise mensuplarının muaf tutulmuş olması ve rica vergisi gibi şehirlerden vergi talep edilmesi sebebiyle bu durum pek de başarı sağlayamamıştır. Vergi koyma yolunda nadir olan başarı yalnızca kişilerin sahip olduğu servet üzerinden binde bir oranında alınan servet vergisiydi (Turhan, 1998: 9). Mali sistemin modern şekline yaklaşılmaya başladığı dönem ortaçağların sonuna rastlamaktadır. İmparatorluğun gücünün azalmasını fırsat bilen şehir devletleri güçlenmiş ve krala ait olan bazı gelir kaynaklarını ele geçirmişlerdir. Bu dönemde vergilerin süreklilik kazandığı görülmektedir (Turhan, 1998: 9-10).

Genel olarak yapılacak bir değerlendirmede orta çağda gelirlerin toplanması için bir idarenin oluşmadığı bu sebeple bu durumun şehir devletlerince sağlandığını, güçlenen şehir devletlerinin daha sistemli bir mali yapıya kavuştuğu ve verginin ortaçağın sonlarına doğru cebriliğinin ve sürekliliğinin sağlandığı söylenebilir.

15. yüzyılın ortalarına doğru ortaçağ dönemi sona ermiştir. Bu dönemden sonra kamu ekonomisi ortaçağdakinden farklı olarak nakdi ekonomiye geçmiş, parasal ekonomi ve ideolojilerin gelişimi ile rasyonalizm ve iktisadilik önemli hale gelmiş, diğer taraftan anayasal düzenlemelerle ortaçağdaki çarpık ilişki durumu ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır (Turhan, 1998: 11). Nitekim 18. yüzyıldan sonraki süreçte verginin gelir kalemleri içinde payı artmış, özellikle parlamenter sisteme geçilmesi ile verginin dağılımı konusunda önemli gelişmeler olmuştur. Bu çağdaki önemli bir diğer gelişmede devlet bütçelerinin oluşturulmaya başlanılmış olmasıdır (Giray, 2001: 20-23).

Tarihsel süreçte vergilendirme yetkisinin alacaklı devlet ve borçlu vatandaş arasındaki anlaşmazlıkların çeşitli yollardan (isyanlarla veya belgelerle) hükümdarlıktan topluma doğru geçtiği görülmektedir. Hukuk devleti olma ve demokrasi yolunda vergilendirme yetkisi “temsilsiz vergi olmaz”, “yasasız vergi olmaz” ifadeleri şeklinde görülmektedir.

1215 yılında ilan edilen Magna Carta, mutlak iktidarın vergilendirme gücünü sınırlandırarak hukuk düzenine tabi olunması, demokratik bir sistemin oluşturulmaya çalışılması, temel hak ve özgürlükler açısından halkın katılımının ve rızasının alınması yönünde atılan ilk adımdır. Haklar dilekçesi (1628), İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi (1689), Virginia Pul Kanunu Kararları (1765), Virginia Haklar Bildirgesi (1776), Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi (1789) demokrasi yolunda atılan diğer adımlardır. Bu belgelerde de vergilendirme yetkisinin rızasız ve kanunsuz alınmaması gerekliliği vurgulanmıştır (Öz, 2004: 19-25).

1.2. Demokrasi ve Vergilendirme İlişkisi

Demokrasi, serbest seçimle ve oylama ile şekillenen parlamentonun yani temsili olarak kurulmuş bir parlamentonun mevcudiyeti olarak gösterilebilir. Parlamento yürütme ve denetleme gücünü temsil eder. Aynı zamanda seçilmiş olanlar, erkleri seçenler adına yetkiyi kullanırlar. Demokrasi insan onuruna sahip çıkan, onu yücelten, onun gelişmesi için en uygun zemini hazırlayan siyasi sistemin adıdır. Demokrasi yalnızca insanın insanla olan ilişkisini değil aynı zamanda insanın toplum ve devletle olan ilişkisinde onu koruyan ve teminat altına alan bir rejimdir (Ural, 1988: 451-452).

Demokrasi kuramı, oy kullanma hakkına sahip olanların çerçevesini genişletmek ve oy verenlerin kamusal işler konusunda konuşma, irade oluşturma ve karar vermeye katılımı yaygınlaştırma ve yoğunlaştırmaya dayanmaktadır (Schmidt, 2001: 164). Tam anlamıyla vatandaşlar adına temsili yönetim yerine vatandaşların öz yönetimi anlamına gelmektedir. Buradaki vatandaşlar her durumda değil, olması gerektiğinde ve sık sık temel siyasi konularda karar verilirken ve önemli bir güç konumlanırken, kendi kendilerini yönetirler. Bu yönetimden kasıt; gündem oluşturma, tartışma, yasama ve siyaset yapma süreçlerine vatandaşların aktif katılımını kolaylaştırmaktır. Bunun adına oluşturulmuş kurumlar yoluyla kuram hayata geçirilir (Barber, 1995: 195).

Demokrasinin temel unsurları; egemenliğin ulusa ait olması, kuvvetler ayrılığı, siyasi partiler, seçimler ve kamu özgürlükleri şeklindedir. Demokrasinin gücü ve zaafı bu temel unsurlardan biri olan kuvvetler ayrılığında aranmalıdır (Ural, 1999: 452). Demokrasinin kurumları hukuken birbirlerinden ayrı olarak yapılandırılmış yasama, yürütme ve yargıdır.

Vergilendirme yetkisininin, demokrasinin gelişimiyle birlikte halka geçmeye, yani halk tarafından seçilen kişilerce kullanmaya başlandığı görülmektedir. Günümüzde mali kararların alınmasına katılan çok sayıda politikacı ve çok sayıda hem vergi mükellefi olan hem de kamusal mal ve hizmetlerden yararlanan seçmen vardır. Vergilendirme, devlet ile halkı karşı karşıya getiren bir işlem olduğundan, halkın vergiyi ne sebeple verdiğini ve karşılığında ne gibi faydalar sağladığı konularında bilinçli olması ve gerektiğinde siyasi iktidar üzerinde etkili olması demokrasi açısından gereklidir (Savaş, 1989: 79).

Demokrasi vergi idaresi arasındaki ilişki vergilendirme tekniği ile ilgili olaylarda da gerçekleştirilebilmelidir. Örneğin, beyana dayalı tarhiyatlarda, mükellef ya da vergi sorumlusu vergi matrahını kanunda belirtilen ölçü ve esaslara göre belirleyip vergi dairesine bildirerek tarh işlemine dolaylı olarak katılmış olmaktadır. Vergi beyanı mükellefin itirafına dayandığından, idare tarafından etkin bir denetim zorunlu görünmektedir. Ayrıca, beyan yolu ile tarhiyatlarda, mükellef oldukça karmaşık ve zor bir görevle karşı karşıya

bırakılmaktadır. Bundan dolayı, devletin karmaşık vergi mevzuatı konusunda halkı bedelsiz olarak bilgilendirmesi gerekli görülmektedir. İdarece yapılan tarhiyatlarda, vergi matrahları takdir komisyonları tarafından belirlendiğinden, bu komisyonda görev alan kişilerin konularında bilgili kişiler olması, vergi idaresinde demokrasi açısından önemli ve zorunludur (Kırbaş, 1988: 80).

Günümüzde güçler ayrılığı prensibinin en duyarlı biçimde korunmaya çalışıldığı alanlardan birisi vergilendirmedir. Vergilerin ancak yasa ile konulabileceği kuralına hemen hemen bütün anayasalarda rastlanmaktadır. Bunun sebebi vergilendirme yetkisinin meclise tanınması ve de vergilendirmenin temel hak ve özgürlükleri sınırlandıran bir yetki olması sebebiyle kişilerin bu hak ve özgürlüklerinin korunması açısından güvence altına alınmış olmasından kaynaklanmaktadır (Öncel vd., 2010: 35).

Güçler ayrılığının demokrasinin genel ilkelerinden biri olmasına rağmen vergilendirme konusu açısından yasama ve yürütmenin çizgileri net görünmemektedir. Anayasamızın 73. maddesinde vergi ödevi başlığında vergilendirme yetkisi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu maddenin 3. fıkrasında vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı ifade edilmektedir. Anayasanın 87. maddesinde de kanun koyma yetkisini meclise vermiş ve bu yetkinin devredilemeyeceği belirtilmiştir. Buradan anlaşılmaktadır ki yalnız halk tarafından seçilmiş olan kişilerce kanunlar çıkarılabilecektir. Ancak bazı durumlarda yürütme organına da vergilendirme yetkileri tanınmıştır. Örnek olarak 73/4. maddede “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*” denilerek kanunilik ilkesine istisna getirilmiştir. Anayasamızın 167. maddesinde “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.*” denilerek yine vergilendirme hakkındaki çizgi istisnai olarak aşılmıştır².

² 1982 Anayasamızın 167. maddesi hükmüne uygun olarak yasalaşan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile; Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılmasının anılan Kanun hükümlerine göre yürütüleceği hususu hükme bağlanmış ve aynı Kanunun Yetki başlıklı 2. maddesi ile de Bakanlar Kuruluna bu konularda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

1.3. Demokraside Siyasi Partiler' in Yeri ve Önemi

Siyasi parti denildiğinde anlaşılan ortak görüş, ortak çıkar ve aynı siyasi hareket etrafında birleşen insan toplulukları şeklindedir (Teziç, 1976: 6) Siyasi parti, aynı görüş etrafında biraya gelen insanların, siyasal iktidarı ele geçirmek niyetiyle kurdukları örgüttür. Siyasi partiler, belirli insan gruplarının ortak çıkarlarını demokratik düzen içerisinde etkili kılma amacı ile kurulurlar. Bu ortak çıkarlar, toplum ve devlet düzenine yön verme ve etkileme odaklıdır (Perinçek, 1985: 93). Siyasi partiler, siyasal temsilin en önemli unsurlarındandır (Aliefendioğlu, 2003: 96).

Siyasi partilerin amacı; siyasi iktidarı ele geçirmek ya da en azından ona ortak olmak olduğu halde, siyasi partiler dışındaki hiçbir toplumsal örgütün bu tür amaçları olamaz. Oysa hiçbir siyasi parti siyasi iktidarı hiçbir zaman düşünmeyerek kurulmaz, öteki toplumsal örgütlenmelerin çalışma yöntemleri ise üyelerinin çıkarlarını korumak bunun için kamuoyu oluşturarak siyasal sisteme baskı yapmaktır (Öztekin, 2003: 7). Aynı zamanda siyasal partiler yönetsel makamlara kendi yöneticilerini getirmek ve böylece devlet politikasını kendi görüşlerine uygun olarak saptayıp yürütme amacını güden kuruluşlardır.

Günümüzde siyasal partilerin en önemli fonksiyonlarından biri de halkın siyasete katılımını sağlayan araçlar olmalarıdır. Demokraside iktidarın kaynağı halktır, iktidar seçmenlerin çoğunluğunun rızasına dayanır, yani belirli zamanlarda tekrarlanan serbest, gizli ve genel oy hakkının mevcut olduğu seçimlerle tayin olunur. Bu sebeple, seçimlere katılma iktidarı ele geçirmenin veya onu etkileyecek bir duruma sahip olmanın şartı olmaktadır (İnaç vd., 2007: 6).

Ülkemizdeki Siyasi Partiler Kanunu'nun 3. maddesinde tanımlandığı üzere *“Siyasi partiler, Anayasa ve kanunlara uygun olarak; milletvekili ve mahalli idareler seçimleri yoluyla, tüzük ve programlarında belirlenen görüşleri doğrultusunda çalışmaları ve açık propagandaları ile milli iradenin oluşmasını sağlayarak demokratik bir Devlet ve toplum düzeni içinde ülkenin çağdaş medeniyet seviyesine ulaşması amacını güden ve ülke çapında faaliyet göstermek üzere teşkilatlanan tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır.”*

Siyasi partiler demokrasilerin olmazsa olmaz unsurlarından bir tanesidir³. Nitekim yönetici yönetilen ya da vatandaş – devlet arasında bir iletişim kanalı görevi üstelenen siyasi partiler, sosyo-politik ve kültürel konjonktüre göre farklı anlamlar ve içerikler kazanmakta ve böylelikle demokrasi kuramının zenginleşmesi ve güncellenmesine katkıda bulunmaktadır. Özellikle birbirinden farklılaşan ve hatta birbiriyle çelişen farklı bireysel taleplerin kamusal alana

³ 1982 Anayasası'nın 68. maddesinde *“Siyasi partiler, demokratik siyasi hayatın vazgeçilmez unsurlarıdır”* hükmü yer almaktadır.

yansıtılmasından doğan problemleri çözmek gibi oldukça zor ve karmaşık bir işlevi de siyasal partilerin üstlenmesi zorunluluğu mevcuttur (İnaç vd., 2007: 17). Georges Vedel'in söylediği gibi (WEB_1) “Demokrasi siyasi partiler olmaksızın yaşayamaz, fakat siyasi partiler yüzünden ölebilir de...”

1.4. Siyasi Partiler’ in Vergi İle İlişkileri

Siyasi partiler demokrasinin olmazsa olmaz parçalarıdır. Siyasi parti oluşumları tüzel kişilik olması nedeniyle vergilendirme açısından ne şekilde değerlendirilecektir?

Kurumlar Vergisi Sirküleri/5’de dernek ve vakıf olmamakla birlikte vergi uygulamalarında dernek ve vakıf kabul edilen kuruluşlar arasında siyasi partiler sayılmaktadır. Ancak Kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan dernek ve vakıflar değil bunlara ait iktisadi işletmelerdir. Oysaki Siyasi Partiler Kanunu’nda “*Siyasi partiler ticari faaliyette bulunamazlar, kredi veya borç alamazlar*” (md 67) hükmü yer almaktadır. Bu bakımdan siyasi partiler Kurumlar Vergisi mükellefi değildirler.

Siyasi partilerin gelir ve kaynakları; üyelerden alınacak giriş aidatı ile üyelik aidatı, partili milletvekillerinden alınacak milletvekilliği aidatı, milletvekili, belediye başkanlığı, belediye meclis üyeliği ve il genel meclis üyeliği aday adaylarından alınacak özel aidat, parti bayrağı, flaması, rozeti ve benzeri rumuzların satışından sağlanacak gelirler, parti yayınlarının satış bedelleri, üye kimlik kartlarının ve parti defter, makbuz ve kâğıtların sağlanması karşılığında alınacak paralar, partice tertiplenen balo, eğlence ve konser faaliyetlerinden sağlanacak gelirler, parti mal varlığından elde edilecek gelirler, partiye yapılan bağışlar, devlet tarafından yapılan yardımlar⁴dir. Parti mal varlığından elde edilen gelirler hariç olmak üzere, diğer bentlerde yazılı kaynaklardan elde edilen gelirlerden vergi, resim ve harç alınmaz (2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu md

⁴ Siyasi partilere yapılacak yardımlar birçok kez değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikleri özetlemek gerekirse, 1982 Anayasası döneminde önce yasayla %10’luk seçim barajını geçen partilere yardım yapılması kabul edilmiş, daha sonra yardımın kapsamı seçim barajını aşmamakla birlikte en az %7 oy alan partileri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Daha sonra yardımın kapsamı bu şartları taşımamakla birlikte TBMM’de önce en az 10 milletvekiline, daha sonra en az üç milletvekiline sahip olan partileri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Son olarak sadece milletvekiline sahip olmak nedeniyle Devlet yardımı alma olanağı ortadan kaldırılarak, Devlet yardımından yararlanabilmenin ön koşulu genel seçimlerde geçerli oyların en az %7’sini almak haline getirilmiştir. (Ali Rıza Çoban, “Devlet Siyasi Partilere Hakça ve Yeterli Düzeyde Yardım Yapıyor mu?” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XII, Y. 2008, s. 622.)

61). Bu durumlar haricinde ticari faaliyet yapmaları yasaklanan siyasi partiler KDV'nin de mükellefi değildirlir.

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan tevkifat yapmaya mecbur olanlar tarafından derneklere ödenen kira bedellerinden gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Tüzel kişiliğe haiz siyasi partilerin kiraladıkları gayrimenkullere ödedikleri kira bedelleri üzerinden; gerçek kişilerden yapılan kiralamalarda gelir vergisi kesintisi yapmaları (GVK md 94); ticari işletmenin aktifinde kayıtlı bir bina ya da gayrimenkulün kiralanması durumunda ise; ticari işletme tarafından siyasi partilere fatura düzenlenmesi⁵ icap etmektedir

Siyasi Partilerin hesapları bilanço esaslı⁶ uyarınca düzenlenmektedir (SPK md 73/2). Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Söz konusu dönem zarfında, sahip veya sahipler tarafından işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir; işletmeden çekilen değerler ise farka eklenir. Bu bağlamda, ticari kazancın belirlenmesinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile ilgili Kanun'un 40'inci maddesinde düzenlenen indirilebilecek giderler ve 41'inci maddesi uyarınca gider olarak kabul edilmeyen ödemeler hükümlerine uyulması gerekecektir. Bahse konu düzenleme siyasi partiler açısından değerlendirilecek olursa; ticari kazanç elde etmeleri mümkün olmayan siyasi partilerin bilanço usulüne uygun olarak defter tutmalarının, ilgili partilerin aktif ve pasiflerindeki, değer değişimlerini izleme amaçlı bir düzenleme olduğu belirtilebilir (Acinöroğlu, 2009).

Ayrıca 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun muafiyetleri düzenleyen 3'üncü maddesinin (a) fıkrasında, amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden

⁵ Kiraya veren işletmenin ticari faaliyeti neticesinde elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

⁶ 03.04.2011 tarih ve 27894 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile siyasi partilerin mali denetimi alanında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Siyasi partilerin mali denetimini 1982 Anayasasının 69 uncu maddesinden aldığı yetkiyle yerine getiren Anayasa Mahkemesi, bu denetimini Sayıştay'dan yardım sağlayarak yerine getirmektedir. (Savaş Demirel, "Siyasi Partilerin Mali Denetimi", *Dış Denetim Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart 2011, s.212)

Kurumlar Vergisine tabi olmayanların veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

2. 1980'DEN GÜNÜMÜZE SİYASİ PARTİLER VE VERGİYE BAKIŞLARI

Günümüzde millet, kendisine ait olan egemenlik hakkını iktidara belirli bir süreliğine seçimle gelen temsilcileri eliyle kullanmaktadır. İktidarın egemenliği kullanmaları görevleri ve yetkileri Anayasalarda belirlenir. Seçimle işbaşına gelenler iktidarı, güçler ayrımı esasına göre öteki erklerle paylaşmak durumundadırlar.

Temsili sistemde seçmen, oyunu kullanırken politikayı belirlemenin ötesinde kendisinin beğendiği veya düşüncelerine yakın bulduğu partiyi seçer. Politikayı belirlemek ve sorunları çözmek, büyük oranda seçilen siyasi partinin aday gösterdiği kişilere düşmektedir. Genel seçimlerde çoğunluğu sağlayabilen parti iktidar yetkisini kullanırken halka ait olan egemenlik, yeni seçime kadar seçilen partinin/lerin elinde bulunmaktadır.

Bu başlık altında Türk Siyasi Hayatı'nda partilere ve hükümet kuran partilerin programlarında vergilere bakışın ne yönde olduğu ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2.1. Türk Siyasi Hayatında Partiler ve 1980 Sonrası Türk Siyaseti

Osmanlı Devleti döneminde başlayan siyasî hayat 1908-1913 döneminde çok partili, 1913-1918 arasında tek partili olarak sürdürülmüştür. 1918 yılı şartlarında çok partili siyasî hayata yeniden geçildiği görülmektedir. Bu dönemde Anadolu'da başlayan siyasî hareketlenme İstanbul'a karşı üstünlük sağlamasının ardından, 1923'ten sonra yeni bir döneme girilmiştir. Anadolu ve Rumeli Müdafaa-i Hukuk Cemiyeti, Halk Fırkasına dönüştükten sonra, çok partili döneme geçilme çabaları 1924 Terakkiperver Cumhuriyet Fırkası ve 1930 Serbest Cumhuriyet Fırkası ile ulaşılmaya çalışılmış ancak muhalefet süreçleri çok uzun sürmemiştir. İnkılâp aşaması ve II. Dünya Savaşı sebepleri de göz önüne alındığında çok partili siyasî hayat tam olarak tesis edilememiştir. Cumhuriyet Halk Partisi 1945 yılına kadar tek parti olarak iktidarda kalmıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrası, ülke içinde ve dışında oluşan gelişmeler (Haytoğlu, 1997: 46), çok partili hayata geçişi mecbur kılmıştır.

Çok partili döneme geçiş sürecinde Demokrat Parti'nin (DP) iktidara gelmesiyle tek parti döneminde iktidar karşıtı olan kimseler birer siyasal güç olarak ortaya çıkmaya başlamıştır. 1950 - 1960 arasında Türkiye, ideolojik

farklılıkları olmamasına karşın hiç bir konuda anlaşamayan, çatışmacı bir kültürle beslenen esasta iki partiye dayalı bir siyasal deneyim yaşamıştır. Özellikle 1957 yılından itibaren temel hak ve özgürlükler giderek kısıtlanmış, muhalefet üzerinde baskı uygulanmıştır. Askerin 27 Mayıs 1960 harekâtını takiben siyasi partilerin faaliyetleri askıya alınarak Demokrat Parti, mahkeme kararıyla kapatılmıştır.

Tablo 1. 1950-1954-1957 Genel Seçimlerinde Partiler ve Aldıkları Oy Oranları

Yıl	Demokrat Parti	Cumhuriyet Halk Partisi (CHP)	Millet Partisi (MP)	Cumhuriyetçi Millet Partisi (CMP)	Bağımsız	Hürriyet Partisi (HP)	Türkiye Komünist Partisi
1950	52,68	39,45	3,11	-	4,76	-	-
1954	57,61	35,36	-	4,85	1,54	-	0,64
1957	47,88	41,09	-	7,14	0,05	3,84	-

Kaynak: http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/secim_sorgu.genel_secimler

1961 Anayasası, siyasal partileri, Türkiye'de ilk kez, Anayasa kurallarıyla güvenceye almıştır. 1961 Anayasasını takiben 1965 yılında kabul edilen 648 sayılı Siyasal Partiler Yasasıyla siyasal partilerin hukuksal statülerinin günün gereksinmesine göre düzenlenebilmesi olanaklı hale gelmiştir.

Tablo 2. 1960'lı Yılların Genel Seçimlerinde Bazı Partilerin Almış Oldukları Oy Oranı

Yıl	C. Halk Partisi	Adalet Partisi (AP)	Cumhuriyetçi Köylü Millet Partisi	Yeni Türkiye Partisi	Bağımsız	Millet Partisi	Türkiye İşçi Partisi	Güven Partisi
1961	36,74	34,79	13,96	13,73	0,81	-	-	-
1965	28,75	52,87	2,24	3,72	3,19	6,26	2,97	-
1969	27,37	46,55	-	2,18	5,62	3,23	2,68	6,58

Kaynak: http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/secim_sorgu.genel_secimler

1961 Anayasasının getirdiği özgürlükçü ortam ülkede yeni düşünsel akımların yeşermesine ve bu düşüncelerin TBMM' de temsiline olanak sağlamıştır (Türkiye İşçi Partisi, Meclise girmeyi başardı). Siyasal partiler arasında ideolojik farklılaşmanın ilk kez bu dönemde belirginleşmiştir. Türkiye, böylece, gerçek anlamda çok partili sistemi yaşamaya başlamıştır (Aliefendioğlu, 1999: 100). 1961 Anayasasının öngördüğü demokratik ortam beraberinde öğrenci hareketlerinin artmasına ve ideolojik anlamda gençliğin

ikiye bölünmesine ve bununla birlikte, çatışmalar ve cinayetlerin artış göstermesi 12 Mart 1971 muhtırasını sebebiyet vermiştir⁷.

Tablo 3. 1970'lı Yılların Genel Seçimlerinde Bazı Partilerin Almış Oldukları Oy Oranı

Yıl	C. Halk Partisi	Adalet Partisi	Demokratik Parti	Milli Selamet Partisi	Cumhuriyetçi Güven Partisi	M. Hareket Partisi	B.sız	TİP
1973	33,30	29,82	11,89	11,80	5,26	3,38	2,83	-
1977	41,38	36,88	1,85	8,56	1,87	6,42	2,50	0,14

Kaynak: http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/secim_sorgu.genel_secimler

12 Eylül 1980'i takiben siyasi partilerin faaliyetleri tümüyle askıya alındı ve Danışma Meclisinin açılması öncesinde siyasi partiler feshedildi. 1961 Anayasasının da ötesinde 1982 Anayasasında Siyasal partilerin hukuksal statülerine bazı yasaklar getirilerek yeniden düzenlendi. 1983 yılında seçimlerin yapılmasına karar verildiğinde "az sayıda ve kontrollü" siyasal partilerin kurulması istendi ve bu amaçla "veto" aracı ve "barajlı seçim sistemi" uygulandı. Millî Güvenlik Konseyi'nin görüşüne göre, istikrarlı bir rejim için bir merkez, bir sol ve bir de sağ görüşlü parti yeterliydi. 24 Nisan 1983 günü, 2820 sayılı Siyasî Partiler Yasası Anayasadakilere ilaveten ve ayrıca siyasî partilerin uyması gereken yeni yasaklar getirdi (Aliefendioğlu, 1999: 101).

Tablo 4. 1983-1987-1991 Genel Seçimleri'nde Bazı Partilerin Almış Oldukları Oy Oranı

Yıl	Anavatan Partisi	Doğru yol partisi	Halkçı Parti	Milli Demokrasi Partisi	Refah Partisi	DSP	Sosyal Demokrat Halkçı Parti	B.sız
1983	45,14	-	30,46	23,27	-	-	-	1,13
1987	36,31	19,13	-	-	7,16	8,52	24,27	0,37
1991	24,01	27,03	-	-	16,87	10,75	20,75	0,13

Kaynak: http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/secim_sorgu.genel_secimler

⁷ Bu muhtıra sonrasında AYM 20.5.1971 günlü E 1971/1 (P.K.). K 1971/1 sayılı karar ile Millî Nizam Partisi, ve AYM 20.7.1971 günlü, E 1971/3 (P.K.), K 1971/3 sayılı kararı ile Türkiye İşçi Partisi kapatılmıştır.

1977-1983 dönemleri koalisyon hükümetlerinin sık sık değiştiği yıllar olmuştur. 1980 darbesi sonrasında 1983 seçimleri Türkiye’de yeniden demokrasiye geçiş çabalarının olduğu yıllardır. 1983 seçimlerinden sonraki dönemlerin (1995-1999 dönemi hariç) 1977-1980 dönemine göre daha istikrarlı olduğu söylenebilir. En azından kurulan koalisyon hükümetleri diğer seçim dönemine kadar devam etmiş ve 1983 yılından sonra Anavatan Partisi (ANAP) ve Adalet ve Kalkınma Partisi’nin (AKP) tek parti olarak iktidara geldiği seçim dönemleri olmuştur. 1983 ve 1987 genel seçimlerinde ANAP tek başına iktidara gelmiştir. 1991 seçiminde DYP-SHP (Doğru Yol Partisi- Sosyal Demokrat Halkçı Parti) koalisyon hükümeti görevde bulunmuştur (Sezgin, 2007: 143).

Tablo 4. 1960 Sonrası Milletvekili Genel Seçimleri ve Hükümetler

Yıllar	İktidardaki Partiler	
	Tek Başına İktidar Olan Parti	Koalisyon Durumu
Ekim 1961 yılı Milletvekili Genel Seçimi		CHP (Oy oranı: %41,3)
Ekim 1965 yılı Milletvekili Genel Seçimi	AP (oy oranı: %52,9)	
Ekim 1969 yılı Milletvekili Genel Seçimi	AP (oy oranı: %46,5)	
Ekim 1973 yılı Milletvekili Genel Seçimi		CHP (Oy oranı: %33,3)
Haziran 1977 yılı Milletvekili Genel Seçimi		CHP (Oy oranı: %41,3)
12 Eylül 1980 ihtilali		
Kasım 1983 yılı Milletvekili Genel Seçimi	ANAP (Oy oranı: %45,1)	
Kasım 1987 yılı Milletvekili Genel Seçimi	ANAP (Oy oranı: %36,3)	
Ekim 1991 yılı Milletvekili Genel Seçimi		DYP (Oy oranı: %27,0)
Aralık 1995 yılı Milletvekili Genel Seçimi		RP (Oy oranı: %21,4)
Nisan 1999 yılı Milletvekili Genel Seçimi		DSP (Oy oranı: %22,2)
Kasım 2002 yılı Milletvekili Genel Seçimi	AKP (Oy oranı: %34, 3)	
Temmuz 2007 yılı Milletvekili Genel Seçimi	AKP (Oy oranı: %46, 6)	

Kaynak: Emine Kızıldaş, “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirisi, Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005, s.395.

1995 yılında ise RP (Refah Partisi) %21 oy oranıyla birinci parti olurken, önce ANAP-DYP hükümeti (Mart-Haziran 1996), izleyen süreçte RP-DYP hükümeti (Haziran 1996-Haziran 1997) ve son olarak da ANAP-DSP-DTP (Anavatan Partisi-Demokratik Sol Parti- Demokratik Türkiye Partisi) koalisyon hükümeti görevde bulunmuştur. 11 Ocak 1999 yılından itibaren ise görev başında Ecevit başkanlığında azınlık hükümeti vardır. 1999 genel seçimlerinde de yine Ecevit başkanlığındaki DSP %22,2 oy oranıyla birinci parti konumunda olmuştur. Bu dönemde de DSP- ANAP –MHP (Milliyetçi Hareket Partisi)

koalisyonu görev yapmıştır. 2002 seçimlerinde %10 olan seçim barajını aşan partiler arasında CHP ve AKP bulunmaktadır. AKP bu seçimde %34,3 oy oranı ile tek başına iktidar olarak hükümette görev yapmıştır ve 2007 seçimlerinde de oy oranını artırarak yine tek başına iktidar olmuştur. 2011 yılında da durum değişmemiş %49,9 luk bir oy oranıyla seçimden birinci parti olarak çıkmış ve tek başına iktidar olmaya devam etmiştir.

2.2. 1980 Sonrası Hükümet Kuran Siyasi Parti Programlarında Vergiye Bakış ve Uygulamaları

Vergilendirme anlayışı, toplumsal dönüşümle farklı boyutlara yükselmiş ve demokrasi ile birlikte yasallık kazanmıştır. Uygulanacak vergi politikaları da demokrasi anlayışının olmazsa olmazlarından olan yani egemenlik gücünü kullanan parlamentoda görünmektedir. Parlamentoyu adil seçimlerle seçilen milletvekilleri oluşturmaktadır. Bu zincirleme durum dolayısıyla vergi-demokrasi-siyasi partiler arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır.

Bu başlık altında 1980'den sonra kurulan hükümetleri ve kurucu parti programında yer alan vergiye bakışları ele alınacak ve uygulamada gerçekten de programlarında yer alan durumları gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri tespit edilmeye çalışılacaktır.

2.2.1. 1983 ve 1987 Seçimleri ve Tek Parti Hükümeti: ANAP-Vergiye Bakışı

1983 ve 1987 genel seçimlerinde aldığı yüksek oylarla tek parti hükümeti kurarak iktidara gelen ANAP, vergiye bakışını parti programında belirtmiştir. Bu programın İktisadi Politika başlıklı ikinci bölümünün 13. maddesinde Vergiler başlığı yer almakta ve vergileme için ortaya konulan amaç sunulmaktadır. Partinin Vergileme ile ilgili ana prensipleri şu şekildedir (ANAP Programı, 1983: 28)

- Vergiler sayıca az, basit, kolay ve anlaşılır olmalıdır
- Vergiler adil, genellikle herkesin kolaylıkla verebileceği oranda tutulmalıdır
- Vergiler kurumlaşmayı ve yatırımları teşvik etmelidir
- Vergileme israfı önlemdir.

Ayrıca vergi kaçakçılığı ve vergi kayıplarını önleme amaçlı olarak yeminli serbest muhasebeciliği uygulamayı hedeflemektedirler⁸. Vergi sistemini reorganize ederek, otomasyon sistemiyle etkin bir hizmet sunulacağı ilgili parti programında belirtilmiştir.

Özal'ın 1990 yılı sonrasında yaptığı konuşmalarda vergi reformu ile ilgili olarak ortaya attığı en önemli ve dikkate değer iki konu bulunmaktadır. Özal, ilk olarak vergilerin esasen harcamalar üzerinden alınmasının daha doğru olduğunu belirtmektedir. İkinci olarak, vergi oranlarının düz oranlı (flat rate) ve düşük olarak tespit edilmesinin daha doğru olduğunu ifade etmektedir. Özal, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin düz oranlı olarak uygulanmasının devlete daha çok hâsılat sağlayacağını belirtmektedir. Özal'ın düz oranlı vergi ve vergi oranlarının indirilmesi hakkındaki düşüncelerinin esasen 1980 sonrasında çokça tartışılan Arz- Yönlü İktisat (Supply-Side Economics) felsefesine dayalı olduğunu söylemek mümkündür (Aktani 1996: 16-17).

Özal döneminde vergi konusunda yaşanan belki de en önemli gelişme, 1985 yılında Katma Değer Vergisi'nin (KDV) kabulü olmuştur. Vergi sisteminde temel bir değişiklik olan bu uygulama vergi yükünü büyük oranda tüketicilerin üzerine kaydırmıştır. Sermaye sahiplerinin vergi yükü açısından rahatlatılması, buna karşılık tüketici kesiminin vergi ödemeye daha fazla mecbur kılınması, vergi adaleti açısından olumsuz görünmektedir (Boratav, 2007: 154). KDV'nin uygulamaya geçirilmesinin ardından vatandaş ödediği verginin bir kısmını geri alabilmek için vergi iadesi uygulamasıyla da tanışmış oldu. Devlet artan kamu harcamalarını vergi gelirleriyle karşılayamayınca doğal olarak iç ve dış borçlanmaya gitmiş (Boratav, 2007: 159) ve bu da zamanla ekonomimizde yapısal bozuklukların baş göstermesine neden olmuştur

Ayrıca servet beyanı uygulamasının kaldırılması ve emlak vergisi gelirlerinin belediyelere devri⁹ yine bu dönemde gerçekleşmiştir. Amaçlanan hedefler arasında birçok kamu kuruluşu ve vergi idaresi otomasyon sistemine geçmiş ve tüm ülke çapında yaygınlaşması hedefleri devam etmiştir.

⁸ 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlenmiştir.

⁹ 11.12.1985 gün ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4.12.1985 gün ve 3239 sayılı Kanun ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliğe göre, Emlak Vergisi 1.1.1986 tarihinden itibaren belediyeler tarafından tarh ve tahakkuk ettirilecektir.

Tablo 5. Kamu Ekonomisi Toplam Verileri 1980-1991 (Milyar TL)

Yıllar	Gelirler	Giderler	Fark	Gelirler/GSMH	Giderler/GSMH
1980	912	1.078	-166	13,0	15,3
1981	1.392	1.516	-124	13,1	14,3
1982	1.444	1.602	-157	10,2	11,4
1983	2.300	2.613	-313	12,3	14,0
1984	2.805	3.784	-979	9,5	12,8
1985	4.514	5.313	-798	9,6	11,3
1986	6.754	8.165	-1.411	9,8	11,9
1987	10.089	12.696	-2.607	10,0	12,6
1988	17.016	21.006	-3.990	9,8	12,1
1989	30.379	38.051	-7.673	9,9	12,5
1990	55.239	67.193	-11.955	10,5	12,7
1991	96.747	130.263	-33.517	11,4	15,4

Kaynak: DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2010.

1980 ile 1991 arasındaki kamu gelirleri ve kamu harcamalarına bakıldığında bu uygulamalara karşın Özal hükümeti istenilen vergi gelirlerini elde edememekte, aksine kamu harcamalarının kamu gelirlerine nazaran daha hızlı bir artış gösterdiği görülmektedir.

2.2.2. Koalisyon Hükümetleri Dönemi (1991 DYP -1995 RP- 1999 DSP)

1991 sonrası hükümet oluşumları genellikle koalisyon hükümetleri şeklinde olmuştur. 1991 sonrası kronolojik olarak hükümetler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6. 1991-2002 tarihleri arasında Hükümetler ve Dönemleri

Dönem ve Kurucu Partiler	Hükümetler	Dönemler
DYP-SHP (49.)	VII. Demirel Hükümeti	(20 Kasım 1991-25 Haziran 1993)
DYP-SHP (50.)	Çiller Hükümeti	(25 Haziran 1993-15 Ekim 1995)
Azınlık Hükümeti ¹⁰ (51.)	Çiller Hükümeti	(15 Ekim 1995-5 Kasım 1995)

¹⁰ Parlamenter rejimlerde siyasal sorumluluk ilkesi gereği hükümet ancak parlamentodaki çoğunluğun desteğiyle kurulup görevde kalabilir. Oysa bazı seçimlerde hiçbir parti parlamentoda tek başına hükümeti kuracak çoğunluğu sağlayamaz. Bu durumda bazı partiler ya da parlamenterler, hükümete fiilen katılmadan partilerden birine gerekli desteği vererek onun azınlık hükümeti kurmasını sağlarlar. Kuşkusuz azınlık hükümetinin görevde kalabilmesi de, bu partilerin ya da parlamenterlerin desteğinin devamına bağlıdır.

DYP-CHP (52.)	Çiller Hükümeti	(5 Kasım 1995-12 Mart 1996)
Azınlık Hükümeti (53.)	Yılmaz Hükümeti	(12 Mart 1996-08 Temmuz 1996)
RP-DYP (54.)	Erbakan Hükümeti	(08 Temmuz 1996 - 30 Haziran 1997)
ANAP-DSP-DTP (55.)	Yılmaz Hükümeti	(30 Haziran 1997 -11 Ocak 1999)
Azınlık Hükümeti (56.)	Ecevit Hükümeti	(11 Ocak 1999-28 Mayıs 1999)
DSP-MHP-ANAP (57.)	Ecevit Hükümeti	(28 Mayıs 1999-18 Kasım 2002)

Kaynak: <http://www.mfa.gov.tr/turk-hukümetleri-kronolojisi.tr.mfa>

Tablo'dan da anlaşılacağı üzere ilgili dönemlerde sürekli olarak hükümetler değişmiştir. Çalışmada siyasi partilerin vergiye bakışlarında hükümet kurucularından yalnızca 1991 yılında DYP, 1995 yılında RP ve 1999 yılında DSP ele alınacak partilerin ilgili programlarında yer alan vergisel durum ve uygulamada yapılanlar analiz edilecektir.

2.2.2.1. 1991 Seçimleri Ve Koalisyon Hükümetleri: DYP-Vergiye Bakış

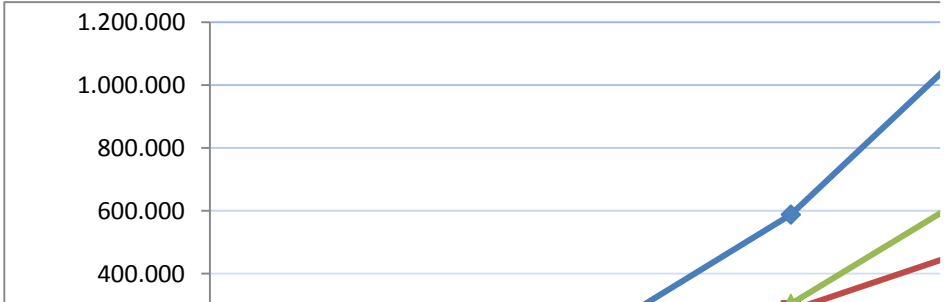
Doğru Yol Partisi yaklaşık 5 yıl koalisyon ve azınlık hükümeti olarak Süleyman Demirel ve Tansu Çiller önderliğinde hükümet kurmuşlardır. Partinin programına göre 33. maddede mali politika başlığı altında, ekonomik gelişmişliği arttırmak ve gelir dağılımında adaleti sağlamak esas amaç olarak belirtilmiş ve ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde kamu gelir ve giderlerini birer araç olarak kullanacağı vurgulanmıştır (DYP Programı, 1988: 107).

Programın 34. maddesinde Kamu Gelirleri başlığı yer almakla birlikte, yalnızca -doğal olarak- vergilerden bahsedilmiştir. Detaylı bir açıklama olmamasına rağmen bu maddede, verginin devletin ekonomik hayattaki önemi vurgulanmış, alınacak vergilerin tasarruf sahiplerinin girişimlerinden vazgeçirtmesi ve sermaye birikimini önlemesi gibi olumsuz sonuçlar oluşturmamasına yönelik olacağı belirtilmiştir. Vergilemede adalet sağlanması esasında bireylerin mali güçleri dikkate alınarak vergilendirileceğinden bahsedilmiştir (DYP Programı, 1988: 108).

Ülkenin 1992 yılına sifıra yakın büyüme hızı ile girmesi, süratle artan kamu açıkları ve kronik hale gelmiş enflasyon kamu kesimi nakit açığının GSMH' nin %12'si civarında olmasına yol açmış ve kamu kesimi genel dengesindeki bozulmalar 1994 yılına girildiğinde kriz ortamına doğru gidişatı hızlandırmıştır (Demircan, 2004). Krizin derinleşmesini önlemek, kısa sürede piyasalara yeniden istikrar kazandırmak ve kamu açıklarını azaltmak amacıyla, Hükümet 5 Nisan Kararlarını almıştır. Program bir yandan kamu gelirlerini arttırıcı, öte yandan da kamu harcamalarında disiplin ve tasarruf sağlayıcı önlemleri içermiş ve böylece kamu kesimi açığının milli gelire oranının 1994 yılı sonunda %7,5'e düşürülmesi hedeflenmiş ancak istenilen başarı

gerçekleştirilememiştir. Bu dönemde kamu kesimi açıklarının azaltılması için, öncelikle, bütçe açığındaki artışın kontrol altına alınması hedeflenmiş ve bunun için vergi politikası uygulamalarına ağırlık verilmiştir. Bu kapsamda Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayri Menkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi adları altında ve bir defaya mahsus olmak üzere ek vergi tahsilâtına gidilmiştir (Boratav, 2007: 180).

Grafik 1. 1991-1995 Tarihleri Arasında Vergi Gelirleri (Bin TL)



Kaynak: DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2010

2.2.2.2. 1995 Seçimleri ve Koalisyon Hükümetleri: RP- Vergiye Bakış

RP'nin vergiye bakışı 1986 yılı parti programında şöyle ifade edilmektedir (RP programı, 1986: 18): “*Basit adil ve masraflı az, bir vergi sistemi... tahsisi ana hedefimizdir*”.

1998 yılında vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin daraltılması ve vergi adaletinin sağlanması amacıyla kapsamlı bir vergi düzenlemesi yapılmıştır. “Mali Milat”¹¹ ilan edilmiş, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde köklü değişiklik yapılmış, hayat standardı uygulaması kaldırılmış, gelirin tanımı genişletilmiştir. Ayrıca, Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamındaki iller için yeni vergisel teşvikler getirilmiştir (WEB_2).

1995–1999 döneminde siyasi değişimin çok sık olması ile birlikte, hükümet programlarında vergi politikası ile ilgili tedbirler içerisinde yer alan ortak hedef kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ile ilgili olarak vergi

¹¹ Mali Milat kavramı ile kişilerin servetlerinde meydana gelen artışların saptanması suretiyle vergilendirilebilecek gelirlerinin kavranabilmesi amacıyla bir tarih saptanmış (30 Eylül 1998) ve bu tarihe kadar elde etmiş olduğu servet ve gelirini söz konusu tarih itibarı ile asgari bir gün süreyle Türkiye’de kurulu mevduat kabulüne yetkili bankaların şubelerine yatırmaları istenmiştir. Böylelikle kişilerin o tarihte sahip oldukları servetlerinin tespiti sağlanmak istenilmiştir.

kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına yönelik olmuştur. Ancak hükümetlerin kısa dönemler itibariyle iş başında kalmaları bu dönemde de vergi kayıplarını azaltmamış ve vergi politikaları ile ilgili olarak 4369 sayılı kanun¹² ile vergi numarası uygulaması ve Kasım 1998'de 153 vergi dairesini kapsayan Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) döneme damgasını vuran uygulamalar olmuşlardır (Sugözü, 2008: 218).

Tablo 8. 1995 – 1999 Koalisyon Hükümetleri Dönemi Vergi Gelirleri (Bin TL)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	GSMH	Vergi Yüğü (%)
1995	1.084.350	460.437	623.913	7.854.887	13,8
1996	2.244.094	883.607	1.360.487	14.978.067	15,0
1997	4.745.484	1.931.970	2.813.514	29.393.262	16,1
1998	9.228.596	4.303.893	4.929.037	53.518.332	17,2
1999	14.802.280	6.712.882	8.094.385	78.282.967	18,9

Kaynak: DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2010

2.2.2.3. 1999 Seçimleri ve Koalisyon Hükümetleri: DSP-Vergiye Bakış

Koalisyon hükümetlerinin sonuncusu 56. ve 57. hükümet olan Ecevit hükümetidir. DSP programında vergi ile ilgili olarak şu ifadeler bulunmaktadır:

“- Vergi yönetimi ve denetimi etkili kılınarak, gereğince vergilendirilmeyen bazı yüksek kazanç alanları vergileme kapsamına alınarak, vergi gelirleri artırılabilecek; ancak toplam vergi gelirlerinde ücretlilerin payı azaltılacaktır

- Vergilemede, dar ve orta gelirli sınıfları kayırdığı fakat toplam vergi gelirini ve verimliliğini yükseltici düzenlemeler yapılacaktır.”

Programda ayrıca genel bir değerlendirme yapılmış ve vergi politikası belirlenirken *“Kamu gelirlerinin artırılmasını, sosyal adaletin yaygınlaştırılmasını, hakça ve verimli kaynak kullanımını, tüketim savurganlığı yerine tutumlu ve sağlıklı tüketime özendirilmesini, ölü yatırımlara ve spekülasyon kazançlarına yönelik faaliyetin caydırılmasını ve üretken yatırımların desteklenmesini gözetmektedir.”* denilmektedir (DSP Programı, 1992: 94).

¹² 1990'lı yıllar hükümetin sıkça el değiştirdiği dönemlerdir. 4369 Sayılı Kanun'un çıkarıldığı esnada hükümet ANAP-DSP-DTP koalisyon hükümetidir.

1999 yılında yaşanan deprem felaketinin kamu finansmanı üzerine getirdiği yükü karşılamak ve uygulamaya konulan yeni programı desteklemek için 26 Kasım 1999 tarihinde yeni vergi düzenlemeleri yapılmıştır. Bu çerçevede, 1998 yılı kazançları üzerinden ek gelir, ek kurumlar, ek götürü, ek ücret, ek emlak ve ek motorlu taşıtlar vergisi alınması, 2000 yılı içinde özel iletişim vergisi ile özel işlem vergisi uygulanması, 31 Aralık 1999 tarihinden önce çıkarılan Devlet İç Borçlanma Senetlerinden elde edilecek faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ve çek vergisi konulması kararlaştırılmıştır. Ayrıca, KDV oranları 2 puan artırılmış, nisbi harçlar yüzde 25 oranında yükseltilmiş, stopaj oranları artırılmış ve ücret hariç gelir vergisi oranları her gelir dilimi için 5 puan artırılmıştır (Yıldırım, Yıldırım, 2001: 15). Alkollü içkiler ve tütün üzerine de ek KDV oranları uygulanmıştır.

Tablo 9. 1999 – 2002 Dönemi Vergi Gelirleri (Bin TL)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	GSMH	Vergi Yüklü (%)
1999	14.802.280	6.712.882	8.094.385	78.282.967	18,9
2000	29.672.993	11.617.058	18.055.935	125.596.129	22,8
2001	44.734.695	18.004.249	26.730.446	176.483.953	23,9
2002	59.760.470	20.937.790	38.822.680	275.032.365	22,3

Kaynak: DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2010

2.2.3. 2002, 2007 ve 2011 Seçimleri ve Tek Parti Hükümeti: AKP-Vergiye Bakışı

1990'lı yıllarda siyasi alanda istikrarsızlıklar yaşanmış, bu durum ekonomik hayatı da olumsuz etkilemiştir. KDV'nin uygulamaya konulması beraberinde dolaylı vergilerin payını da arttırmış ve yapılan borçlanma vergi gelirleriyle karşılanmak istenmiştir. Vergi yükü bu yıllarda artış eğiliminde gözüküştür.

Koalisyon hükümetlerinin ardından 2002 yılında yapılan seçimle 2001 yılında kurulan AKP %34,3'lük bir oy oranıyla tek parti olarak iktidara geçmiştir. 2007 ve 2011 yıllarındaki seçimlerde de AKP tek parti iktidarını devam ettirmiştir. Bu durum siyasi iktidarın istikrarına, kararların hızlı alınmasına sebep olmuş, dolayısıyla ekonomik hayatta da hızlı değişimler gözlenmiştir.

AKP Parti Programında vergi ile ilgili olarak “*Vergi, toplumun ürettiği değerlerin bir kısmını devletle paylaşmasıdır. Bu bakımdan vergi, ekonomik birimlerin harcama ve yatırım kararlarını etkilemektedir. Vergilerin yapısı ve*

özellikleri, harcama ve yatırım kararlarının yönünü ve şeklini etkilediğinden, sürekli ve sürdürülebilir ekonomik büyüme ile tutarlı vergi politikaları önem taşımaktadır.” denilmektedir (AKP Programı, 2002: 38).

Ayrıca partinin vergi ile ilgili yapmayı beyan ettiği durumlarda şu şekilde programda yer almıştır (AKP Programı, 2002: 39):

“- Vergi mevzuatını basitleştirecek, vergi sayısını azaltacak, vergi oranlarını düşürecek ve verginin adil olmasını sağlayacaktır.

- Vergileri sadece mali amaçla değil, sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmanın da bir aracı olarak daha etkin bir biçimde kullanacaktır.

- Enflasyondan doğan fiktif kazançların vergilendirilmesini önleyecek tedbirleri alacaktır¹³.

- Belge düzenine işlerlik kazandırılarak kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesini sağlayacak ve vergi tabanını genişletecektir¹⁴.

- Vergi sisteminde, adil olmayan ve düşük gelirlileri ezen uygulamalar terk edilecektir. Esnaf ve sanatkârları, işçi, memur, emekli ve dar gelirlileri koruyacaktır

- Vergi idaresini, etkin bir vergilendirme için yeniden yapılandıracaktır¹⁵.

- Bazı vergilere ilişkin yetkileri Yerel Yönetimler' e devredecektir.”

AK Parti Genel Başkanı Recep Tayyip Erdoğan “Acil Eylem Planı” partinin seçim beyannamesinde ortaya konulan politikaların somut iş programlarına dönüştürülmesi ve zenginleştirilmesiyle oluşturulduğunu belirtmiştir. Planda vergi politikası ile ilgili olarak kapsamlı bir vergi reformu için çalışmalar başlatılacağı ve bu çerçevede; Mali Milat’ın bir ay içinde kaldırılacağı¹⁶, kısa bir süre içinde “Vergi yükünü tabana yayan tedbirlerin” alınacağı, vergi mevzuatının ilk üç ay içinde basitleştirileceği, Vergi barışı

¹³ 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298. m. yapılan değişiklik (Enflasyon düzeltmesi).

¹⁴ 1998 yılında hayata geçirilen VEDOP uygulaması, 2002’de VEDOP 1 ve 2004 ‘de VEDOP 2, 2007’de VEDOP 3 olarak devam etmiştir. 2009 yılı sonu itibarıyla Türkiye genelindeki tüm (448) vergi dairesi ve tüm (585) mal müdürlüklerinin gelir servisi yeniden yapılandırılarak, vergi dairesi otomasyon uygulamaları tamamen web tabanlı yapıya dönüştürülmüştür.

¹⁵ 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.

¹⁶ 4783 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

projesinin yakın zamanda hayata geçirileceği¹⁷ belirtilmiştir (58. Hükümet Acil Eylem Planı, 2003: 4).

58. hükümetle aralarında organik bir devamlılık ve hükmetme mantığı açısından süreklilik bulunduğu belirtilen 59. hükümet programında, vergi politikası konusunda ayrıntıya girilmeyerek (59. Hükümet Programı, 2003: 10);

“- Vergi reformu ile vergi tabanı genişletilecek ve marjinal vergi oranları uygun seviyelere indirilecektir,

- Daha fazla kamu geliri için daha yüksek büyüme oranlarına ulaşmayı kolaylaştırıcı düzenlemelere ağırlık verilecektir,

- Vergi reformu, verimliliğe odaklı ve büyümeyi teşvik edici yapı içinde gerçekleştirilecektir,

- Ekonominin uluslararası rekabet gücünün artırılması bağlamında vergi düzenlemelerine de ağırlık verilecektir” denilmektedir.

Meclise sunulan 62. Hükümet programında (2014: 113-114) önceki hedeflenen vergi politikalarına ve bazı uygulamaların geliştirilmesi ve gerçekleştirilmek istenenleri belirtmiştir. Programda;

“Modern bilgi teknoloji sistemlerini kullanarak hizmet kalitesinde artış sağlanacağı, mükelleflerin bu sayede işlerinin kolaylaşacağı ve gönüllü uyumun giderek artacağına

Vergilemede adalet ve etkinliğin artırılacağına, istihdamın ve yatırımların teşvik edileceğine ve daha etkin bir vergi sisteminin oluşturulacağına

Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve anlaşılır kılınması, vergi tabanının genişletilmesi ve vergilemenin daha adil olmasına yönelik çalışmalara devam edileceği, bu kapsamda Gelir Vergisi Kanun Tasarısı TBMM’ye sevk edildiği, Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere temel vergi kanunlarının gözden geçirileceği,

Kamu harcamalarının finansmanında doğrudan vergilerin ağırlığının artırılması sağlanacağı,

Mahalli idare vergilerinin genel vergi sistemi ile uyumunun sağlanması ve bu sayede yerel yönetim öz gelirlerinin artırılması sağlanacağı” belirtilmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte bir önceki Kurumlar Vergisi Kanununda yer almayan ve vergi sistemimizde ilk defa uygulanacak vergi güvenlik müesseseleri getirilmiştir. Bunlar kontrol

¹⁷ 25.02.2003 tarih ve 4811 sayılı Kanunla proje gerçekleştirilmiştir.

edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ve vergi cennetlerine ilişkin düzenlemelerdir (WEB_3). Görülmektedir ki AKP'nin yaptığı yasal düzenlemeler vergi kayıp ve kaçaklarını engellemeye yöneliktir.

Kurumlar Vergisi'nden sonra Gelir Vergisi Kanunu üzerinde de çalışılmaktadır. Maliye Bakanı Mehmet Şimşek yaptığı bir açıklamada (WEB_4) “Gelir politikalarını, ekonomik istikrarın sürdürülmesi amacıyla mali disiplini esas alan bir yaklaşımla; istihdam ve yatırımları teşvik edecek, yurtiçi tasarrufları artıracak, bölgesel gelişmişlik farklarını azaltacak, ekonomiye rekabet gücü kazandıracak şekilde; vergi sistemini etkinlik, basitlik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda gözden geçirildiğini, kanunun sistematığının bütünlük, anlaşılabilirlik ve sadelik olduğunu, istisna ve muafiyetlerin kapsamını daraltarak vergi tabanının genişletileceğini, beyannameye dayalı vergilemeyi ağırlık verileceğini” belirtmiştir.

Tablo 10. 2002 – 2012 Dönemi Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	GSYH	Vergi Yüğü (%)
2002	65.188.479	350.476.089	18,6
2003	89.893.112	454.780.659	19,8
2004	111.335.368	559.033.026	19,9
2005	131.948.778	648.931.712	20,3
2006	151.271.701	758.390.785	19,9
2007	171.098.466	843.178.421	20,3
2008	189.980.827	950.534.251	20,0
2009	196.313.308	952.558.579	20,6
2010	235.714.637	1.098.799.348	21,5
2011	284.490.017	1.298.062.004	21,9
2012	317.188.767	1.434.711.587	22,1

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm

3. 2015 YILINDA AKTİF OLAN BAZI SİYASİ PARTİLERİN PROGRAMLARINDA VERGİ

Seçimlerle iktidara gelen siyasi partilerin programlarında yer alan vergiye bakışları ve bazı uygulamaları bir önceki başlıkta verilmiştir. Bu alt başlıkta da mecliste yer alan CHP ve MHP'nin vergiye bakışları sunulacak, ardından ideolojik olarak sol bir olan İP (İşçi Partisi) ve yine vergiye bakışının farklı olduğu LDP'nin (Liberal Demokrat Parti) parti programlarında vergiye nasıl baktıkları ortaya konmaya çalışılacaktır.

3.1. CHP'nin Siyasi Parti Programında Vergiye Bakış

CHP 1980'lerden bu yana iktidara gelememiş, genellikle muhalefet partisi olarak mecliste yerini almıştır. CHP diğer parti programlarına nazaran vergiye bakışını programda detaylıca yer vermiştir. Bu programda CHP'nin vergi ile ilgili neler yapacağı şu şekilde belirtilmiştir (CHP Programı, 2008: 174-177):

“Adil, sürdürülebilir, halkta adalet ve güven duygusu yaratan, etkin ve basit” bir vergi sistemi oluşturulacak, “az kazananın az, çok kazananın çok” vergi alınacaktır.

Asgari ücret seviyesine kadar olan gelirler % 0 oranında vergilendirilecek, yani gelir vergisine tabi tutulmayacaktır.

KOBİ' lere yönelik düşük oranlı kurumlar vergisi uygulanacak, bu oranın her durumda %10'un altına indirilmesi hedeflenecektir

İkametgâh olarak satın alınacak konuta ait, tapu harcı dâhil tüm vergi ve harçlar kaldırılacaktır

Avrupa ülkeleri ortalamasının çok üstünde olan “dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı” azaltılacak, tüketim vergilerinin payı Avrupa ülkeleri düzeyine çekilecektir.

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) 'nin kapsamı AB ile uyumlu hale getirilecektir. Tarımda kullanılan mazot öncelikli olmak üzere beyaz eşya, televizyon, radyo gibi günlük hayatın vazgeçilmez parçası olan ürünler ile telefon ve haberleşme hizmetleri üzerinden tahsil edilen ÖTV kademeli olarak kaldırılacaktır

Ekonomideki gelişmeler paralelinde vergi oranları zaman içinde AB ülkeleri düzeyine çekilecek, muafiyetler en aza indirilerek efektif vergi oranları arttırılacaktır.

Teşvik kapsamı içindeki yatırımlara özel vergisel destekler sağlanacaktır

Vergi politikaları daima öngörülebilir olacak

Vergi gelirlerinden yerel yönetimlere daha çok pay verilecek

Vergi tabanı genişletilecek, ekonomi hızla kayıt içine alınarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün azaltılması hedeflenecek

Vergi affı uygulamalarına son verilecek

Vergi yönetiminde merkezîyetçilik azaltılacak, vergi idaresi teknik açıdan yüksek, rasyonel, verimli bir yapıya kavuşturulacaktır”

CHP'nin programında da tıpkı diğer siyasi partilerde olduğu gibi vergilendirmede adalet, açıklık ve basitlik ilkelerine önem verileceği ve neler yapılacağı belirtilmiştir. Vergiye önem veren CHP'nin yatırım teşvikleri

konusunda maliyet arttırıcı bir unsur olan vergiye ekonomik gelişmişliğin ve kalkınmışlık neticesinde önem verdiği görülmektedir. Vergi oranları ve vergi gelirlerinin payı açısından da AB'ye yakın düzeye gelme hedefi yer almaktadır.

3.2. MHP'nin Siyasi Programında Vergiye Bakış

Mecliste yer alan bir diğer partide MHP'dir. MHP'nin 2009 yılında yayımlanan parti programında vergi ile ilgili olarak *“verginin önemli olduğu ancak vergilemenin üretimi etkilememesi gerektiği bu nedenle verginin tabana yayılmasının ve kayıt dışılığın tespiti ve vergilendirilmesinin gerekliliği”* belirtilmiştir (MHP Programı, 2009: 49).

Ayrıca programda adil bir vergi sistemini esas tutulacağından bahsedilerek (MHP Programı, 2009: 66):

“ Vergiye ilişkin düzenlemelerde, kamu finansmanı ile ilgili önceliklerin yanı sıra verginin üretim ve istihdam üzerindeki etkileri ile sosyal yönü birlikte değerlendirileceği,

Vergi sistemi, ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısını dikkate alan dinamik bir yapıya kavuşturulacağı, bu bakımdan yatırım yapanlara, istihdam, üretim ve ihracat artışı sağlayanlara yönelik vergi indirim ve kolaylıklarını içeren bir programın uygulamaya konulacağı,

Gelir vergisinin kişiselliği ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri dikkate alınarak üniter vergilemeye ağırlık verileceği,

Vergi oranlarında yapılacak indirimle, ekonomide canlılık sağlanacağı ve vergi tabanının genişletileceği,

Kayıt dışılıkla etkin bir şekilde mücadele edileceği,

Vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin payının azaltılması suretiyle dar gelirli olanların vergi yükü hafifletilerek vergide adalet sağlanacağı,

Vergi kanunları; verginin konusu, matrahı ve vergi çeşitleri itibarıyla tümüyle gözden geçirilerek uygulamada basitlik ve etkinlik sağlanacağı.

Vergi denetimlerine önem verileceğinin ve vergi idaresi organizasyon yapısındaki sorunlar yönelik olarak idarenin insan gücü ve teknik alt yapı yetersizliği giderileceği,

Vergisini vermeyenlere ağır cezalar uygulanacağı” belirtilmiştir.

MHP'nin de siyasi parti programı diğer partilerden çok da farklı görünmemektedir. Parti programında vergilendirmede adalet anlayışı ön plana

çıkarmakla birlikte verginin amaçları ve vergilendirme ilkelerinin vergi kanunları çıkartılırken bir bütün halinde değerlendirileceği ifade edilmektedir.

3.3. Halkların Demokratik Partisi (HDP) Siyasi Parti Programında Vergiye Bakış

HDP'nin parti programı incelendiğinde vergiye ilişkin olarak “Asgari ücretin dört kişilik bir ailenin tüm ihtiyaçları gözetilerek yoksulluk sınırının üzerinde ve vergiden muaf tutularak belirlenmesi...” (WEB_5) ifadesinin haricinde vergi kelimesine rastlanılmamaktadır. Dolayısıyla iktidar olunması durumunda uygulanacak vergi politikaları programda yer almamaktadır.

3.3. İP'in Siyasi Parti Programında Vergiye Bakış

İP'in parti programının vergi ile ilgili olarak geçen ifadeler şu şekildedir (İP Tüzük ve Milli Hükümet Programı 2006, :30):

“Dar ve sabit gelirliler, ücretli ve maaşlılar, esnaf ve zanaatkâr üzerinde doğrudan ve dolaylı vergi yükünü azaltmak, yatırımı özendirmek ve istihdamı artırmak için, vergi mevzuatı, ülke ekonomisine ve milletlerarası ölçülere göre yeniden düzenlenecektir.

Vergi kayıp ve kaçakları giderilecek; vergi muafiyet ve istisnaları gözden geçirilerek vergi yükümlülüklerinde adil dağılım sağlanacak ve vergi kanunları sadeleştirilecektir. Ekonomik işlemlerin esas olarak ada yazılı senetlerle ve kâğıtlarla yürütülmesi için gerekli düzenleme yapılacak, hamiline yazılı kâğıt ve işlemler sınırlanacaktır. Kaldırılan “Servet beyanı ve gider bildirimini” esası yeniden getirilecektir. Ayrıca “Nereden Buldun Yasası” çıkartılacaktır.

Vergi idaresi güçlendirilecek, bu bağlamda personelin özlük hakları iyileştirilecek, maliye memurluğu “kariyer memurluk” haline getirilecek, yeterli bina, araç ve gereç sağlanacak, vergi arşiv çalışmaları tamamlanacaktır. Vergi idaresi, vergisel olayları etkin olarak izleyebilen dinamik bir yapıya kavuşturulacaktır.

Vergi denetimi dağınıklıktan kurtarılacak, güçlendirilecek ve bağımsızlaştırılacaktır. Bunun için bütün vergi denetimi aynı örgütlenme çatısı altında toplanarak keyfi müdahalelerden kurtarılacaktır. ”

İP'in milli hükümet programı vergi kayıp ve kaçacağını önlemeye yönelik vergi politikalarına ağırlık verileceğini ifade etmektedir. Aynı zamanda vergi idaresinin yapılanması ile ilgili ifadesi tıpkı diğer parti politikalarında olduğu

gibi ifade edilmekle birlikte 2011 yılında çıkarılan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi idaresi tek bir çatı altında birleştirilmiştir.

3.4. LDP'nin Siyasi Parti Programında Vergiye Bakış

Liberal Demokrat Parti, ekonomiye bakışı ve vergiye bakışının farklılığı açısından çalışmada tercih edilen bir partidir. Gerçekten de LDP programında vergisel açıdan ideolojik çizgisini net bir şekilde ortaya koymaktadır.

LDP siyasi parti programında vergi ile ilgili olarak:

“Finansman sektörleri tümüyle vergiden muaf tutulacağı, vergilendirmede esas olanın, belirli bir sektör için haksız rekabet yaratmaması gerektiği ve bu bağlamda mevzuatın sadeleştirilmesi vergilerin genel olarak %10 seviyelerinde tutulması, ayrıca artan oranlı bir tarifenin de kaldırılması gerektiği belirtilmektedir.

Medyanın, iletişimin liberal demokrasiyi arttırıcı etkileri olarak görmekte ve bu alanla ilgili vergi muafiyetlerini arttırmak istemektedirler. Ayrıca eğitim, kültür ile ilgili olarak çeşitli muafiyet ve teşviklerin sağlanacağı programda geçmektedir.

Yabancı sermayeye hiçbir sınırlama getirilmemesi; yabancı sermaye yerli sermaye muamelesi görerek, aynı mevzuata tâbi kılınması gereğine dikkat çekmekte böylelikle, finansmanı vergiden muaf tutan ülkemiz yabancı sermaye için de cazip bir ülke haline geleceğini vurgulamaktadır. Ayrıca Gayrimenkul vergileri ile ilgili olarak ülkemizde en kolay vergi kaçırılabilirdiği alan olduğunu ve bu hususun üzerinde titizlikle durulması ve durumun tersine çevrilmesi gerekeceği de programlarında yer almaktadır.”

LDP diğer siyasi parti programlarında olanın aksine genellikle vergi muafiyetlerinin gerekli gördüğü bazı alanlar için yaygınlaştırılmasından ve yabancı sermaye üzerindeki vergisel durumun caydırıcılığını ortadan kaldırma amaçlı vergi politikalarından bahsetmektedir. Bunun yanında liberalizmin artan oranlı tarifeyi reddetmesi nedeniyle bunu kaldırmak istediklerini bildirmektedirler. Vergi tabanının genişletilmesi veya vergi gelirlerinin arttırılmasına yönelik programda herhangi bir açıklama yokken vergi gelirlerinin arttırılmasını vergi oranlarının %10 seviyelerine çekilmesiyle vergi tahsilâtının artacağını ifade etmektedirler.

SONUÇ

Vergilendirme ve siyasi parti arasındaki ilişki seçmen (mükellef) ve seçilenler (politika uygulayıcıları) arasındaki ilişkiyle birebir görülmektedir. Çünkü seçen kişi aynı zamanda seçilenin ülke üzerindeki politikalarını da bir süreliğine de olsa belirlemektedir. Bu durumda demokrasinin vergi ile ilişkisi de ortaya koyulmaktadır. Seçmen ile siyasi parti arasındaki bu somut ilişkinin tezahürü oylama mekanizmasıyla gerçekleşmektedir ki seçmen oy vererek yönetime katılmaya dönük istediğini belli etmektedir. Verdiği oy aynı zamanda, seçtiği siyasi partinin programına da olan güvenin ifadesidir.

Çalışmada da görüldüğü üzere siyasi partiler kendi görüşleri ve ideolojileri doğrultusunda bir takım girişimlerde bulunmuşlardır. Bunun en tipik örneği Özal hükümetinde görülmektedir. Şöyle ki bu dönemde parti programında vergi sayısının azaltılmasından bahsedilmiş ve KDV uygulamasıyla birçok vergi ortadan kaldırılmıştır.

Özellikle Özal hükümeti 24 Ocak kararlarının ardından iktidara gelmiş ve parti programıyla ortaya koyduğu politikaları uygulamaya başlamıştır. Özal hükümetleri döneminde Türkiye kabuğunu kırmıştır. Tabii birtakım negatif dışsallıklar da beraberinde gelmiştir. Liberalleşme ve dışa açılmayı hedef alan bu politikalar beraberinde borçlanmayı ve kamu harcamalarını arttırmış ve finansman vergilerle giderilmeye çalışılsa da büyük çaplı finansman açıkları oluşmuştur. Bu dönemde dış borçların üç kata kadar arttığı görülmektedir. Vergi yükünün artışı, vergi gelirlerinin borçlanmayı karşılamaması ekonomik krizlere neden olmuş ve 90'lı yıllarda sıkça değişen hükümetlerle ülke buhranlı bir dönem geçirmiştir. Nitekim bu dönemlerde kurulan hükümetlerin koalisyon hükümeti olması kararların alınmasını da etkilemiş görülmektedir.

Vergiye bakışları açısından partilerin birçoğunda vergi adaletinden, açıklıktan, vergi sisteminin basitleştirilmesinden, verginin tabana yayılmasından ve dolaylı vergilerin payının azaltılmasından bahsedilmektedir. Ancak tüm parti programlarında aşağı yukarı ortak görüş; vergi gelirlerinin boyutunun önemidir. Bu nedenle hükümet hangi partiden olursa olsun zaman zaman geçici olarak ek vergiler konulmuş ve bazıları sürekli hale dönüşmüşlerdir (özel iletişim vergisi gibi). Anlaşıldığı üzere siyasi partiler vaat ettiklerini ekonomik nedenler sebebiyle yapamamışlardır. Bu durumun anlaşılacağı bir diğer noktada 1980 ile 2009 programlarında vergi ile ilgili halen aynı ifadelerin kullanılıyor olmasıdır.

2002 yılından sonra iktidara gelen Adalet ve Kalkınma Partisi ile birlikte acil eylem planları ve hızlı vergi reformları yapılmıştır. Özellikle 2006'da kurumlar vergisinin yeni haliyle tekrar yasalaşması karar alma mekanizmasının hızlılığından kaynaklanmaktadır. Bunun yanında Gelir Vergisi Taslağının

hazırlanmış olmasının vergi reformu açısından ülkenin geçmişten günümüze doğru istenilen hedeflere gittiğinin açık bir göstergesi olduğu da düşünölebilmektedir.

Özgür iradeleriyle ile oy vermiş olan seçmenler, demokrasinin kurucu unsurlarından biri olan siyasi partiler aracılığıyla toplum için siyasi, hukuki, idari, ekonomik ve mali açıdan bir çok politikaya yön vermektedir. Parti programları seçmenlere seçim öncesinde hangi partiye oy kullanacakları konusunda bir öngörüş sunar. Ölkemiz için parti programlarının seçmenler üzerinde etkisinin ne derece güçlü olduğu başka bir ifadeyle seçmenlerin – özellikle vergi politikaları açısından- parti programlarını inceleyip iktidara katılmak istemelerinin ne derece gerçekçi bir durum olduğu tartışılabilir. Özetle konumuz açısından vergiye ilişkin politikaların tek parti hükümetlerinde hızlı karar almanın etkisiyle gerçekleştiği görölmektedir.

Son olarak ifade edilmelidir ki; ölkemizde halen seçimlere katılımın yüksekliği bir demokrasi şölenu yaşandığı havasıyla sunulmaktadır. Fakat gerçek şudur ki toplum siyasete güvenmediği için, illa kendi seçtiği iktidara gelsin diye, yani toplum için değil kendi bekası için oy kullanmaya koşmaktadır. Oy vermezse, başka bir siyasi parti iktidara gelirse başta kendine, ailesine, yakın çevresine maddi-manevi zararlar gelebileceği endişesiyle oy kullanma güdüsü sergilemektedir. Bu anlayış değışmeli, siyasi bilinç oluşmalı ve oy toplum için, ülke için verilebilir düşüncesi hakim kılınmalıdır. Avrupa'da, Amerika'da ve izlenebilecek başka gelişmiş toplumlarda ise bizdeki gibi seçime katılım %80-90 ları bulmamaktadır. %50-60 larda seyredilmektedir. Sebebi ise ilgili ülke vatandaşlarının “oy kullansam da kullanmasam da işleyen bir ülke sistemi var ve bu sisteme kimse şahsi ve grupsal çıkarları ile müdahale edemez” güvencesinden kaynaklanmaktadır. Bizde de acilen bu düşüncenin benimsenmesine ihtiyaç vardır.

KAYNAKÇA

- ACİNÖROĞLU S., (Eylül 2009) “Siyasi Partiler Vergi Ödüyor Mu?”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 201
- Adalet ve Kalkınma Partisi Programı 2002.
- AKTAN C. Can, (1996). “Turgut Özal'ın Değişim Modeli ve Değişime Karşı Direnen Güçlerin Tahlili”, *Türkiye Günlüğü Dergisi*, Sayı: 40.
- ALİEFENDİOĞLU Y., (1999). “Siyasi Partiler ve Sivil Toplum Örgütleri”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 16, Ankara.
- Anavatan Partisi Programı (1983), Seçim Beyannamesi ve Hükümet Programı.

- ATA A. Yılmaz, (2001). *Vergi Teorisi Açısından Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi*, (Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler enstitüsü, yayınlanmamış Lisansüstü Tezi), Ankara, Aralık.
- BARBER B. (1995). *Güçlü Demokrasi*, Çeviren: Mehmet Beşikçi, Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- BORATAV K., (2007). *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2005*, İmge Kitabevi.
- ÇOBAN A. Rıza, (2008). “Devlet Siyasi Partilere Hakça ve Yeterli Düzeyde Yardım Yapıyor mu?” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XII*, ss. 601-639.
- Cumhuriyet Halk Partisi Programı (2008)
- DEMİREL S., “Siyasi Partilerin Mali Denetimi”, *Dış Denetim Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart 2011, ss. 212-219.
- DEMİRCAN E. Sivrekli, (2004) “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme” , 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- Demokratik Sol Parti Programı (1992)
- Doğru Yol Partisi Tüzüğü ve Programı (1988).
- DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2010
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi 2012*, www.gib.gov.tr (Erişim: 20.03.2013).
- GİRAY F., (2001). *Maliye Tarihi*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- GİRİTLİ İ., “2001 Anayasa değişikliklerinin Temel Hak ve Hürriyetlere Yansıması “ http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/giritli.pdf (Erişim: 20.03.2013).
- HAYTOĞLU E., (1997). “Türkiye’de Demokratikleşme Süreci ve Çok Partili Siyasi Hayata Geçişin Nedenleri (1908-1945)”, *PAÜ Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı: 3.
- İNAC H., S. ERDOĞAN, Ü. GÜNER, “Siyasi Partilerin Ortaya Çıkışını Hazırlayan Sosyo-Politik Nedenler”, *Akademik Bakış*, Sayı:13.
- İşçi Partisi Tüzük ve Milli Hükümet Programı, (2006).
- KIRBAŞ S., (1988). *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, G.Ü. Teknik Eğitim Matbaası, Ankara.
- KIZILTAŞ E., (2005). “Bütçe Hakkının Kullanımında Geline Aşama: Doğrudan Demokrasi”, *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirisi, Pamukkale, ss. 374-400.
- Liberal Demokrasi Parti Programı, <http://www.ldp.org/parti-programi/> (Erişim: 20.03.2013).
- Milliyetçi Hareket Partisi Parti Programı, (2009).
- NADAROĞLU H. (1989). *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- ÖNCEL M., A. KUMRULU, N. ÇAĞAN, (2010). *Vergi Hukuku*, Ankara.
- ÖZ E., (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZTEKİN A., (2003). *Siyaset Bilimine Giriş*, 4. Baskı, Ankara.

- PERİNÇEK D., (1985). *Anayasa ve Partiler Rejimi*, Kaynak Yayınları, Ankara.
- Refah Partisi Programı 1986.
- SCHMİDT G. M. (2001). *Demokrasi Kuramlarına Giriş*, Çeviren: M. Emin Köktaş, Vadi Yayınları, Ankara.
- SAVAŞ V., (1989). *Anayasal İktisat*, Yayıncılık Matbaası, İstanbul.
- SEZGİN Ş., (2007). “Türkiye’de Politik-Konjonktürel Dalgalanmalar 1950-2003 Dönemi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 62/2.
- SUGÖZÜ İ. Halil, (2008). *Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği)*, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya.
- TEZİÇ E., (1976). *100 Soruda Siyasi Partiler*, Gerçek Yayınevi, İstanbul.
- TURHAN S., (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- URAL Ş., (1988). UNESCO Türkiye Milli Komisyonu, İnsan Bilimleri Komitesi tarafından düzenlenen “Demokrasinin Felsefi Temelleri” adlı toplantının konuşma metni Ankara.
- URAL Ş., (1999). “Demokrasi Kavramı, Toplumsal Değerler ve Bireyler”, *Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, Cilt: 40, s. 451-459
- WEB_1, İsmet Giritli, “2001 Anayasa değişikliklerinin Temel Hak ve Hürriyetlere Yansıması” http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/giritli.pdf (Erişim: 20.03.2013).
- WEB_2, KIVANÇ H., Vergi reformunun Gerekçesi ve Türkiye’deki Gelişimi http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm 20.03.2013
- WEB_3, EKİNCİ F. “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler” <http://sbe.dumlupinar.edu.tr/17/288-296.pdf>, 20.02.2013.
- WEB_4 <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2012/10/30/gelir-vergisi-kanunu-hazir>, (21.03.2013).
- WEB_5 <http://www.hdp.org.tr/parti/parti-programi/8>, (12.02.2015).
- YILDIRIM E., R. YILDIRIM, (2001). “1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri”, 16. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar*, Antalya, ss:7–24.
- Siyasi Partiler Kanunu
58. Hükümet Acil Eylem Planı, 2003.
59. Hükümet Programı, 2003.
62. Hükümet Programı, 2014.

EDİNİLMİŞ MALLARA KATILMA REJİMİNİN VERGİSEL SONUÇLARI

Elif SONSUZOĞLU*

GİRİŞ

1.1.2002’de yürürlüğe giren yeni MK’un kabulüyle, Edinilmiş Mallara Katılma (EMK) Rejimi yasal mal rejimi olarak kabul edilmiştir. Eşler sözleşmeyle farklı bir mal rejimi öngörmedikçe yasal rejim olarak EMK kabul edilmiş olmakla birlikte, eşlere isterlerse, Mal Ayrılığı, Paylaşmalı Mal Ayrılığı ve Mal Ortaklığı rejimlerini de seçme imkanı tanınmıştır.

Bu rejimlerden tasfiyesi en kolay olan Mal Ayrılığı (MA) rejimi, 1926’dan 2002’ye kadar 76 yıl yasal mal rejimi olarak uygulanmış olup, bu süreçte seçimlik mal rejimleri pek tercih edilmemiştir. Mal ayrılığı rejiminin tasfiyesinin kolay oluşu eşleri seçime yöneltmemiştir.

2002 öncesi yasal mal rejimi, günümüzde ise seçimlik rejim olarak muhafaza edilen mal ayrılığı rejimi eşlerden gelir ve dolayısıyla serveti daha çok olan lehine olmakla birlikte dileyen yüksek gelirli eş, diğer eşe kazandırıcı işlemler yaparak, onu mali açıdan güçlendirebilmektedir.

Bu rejim bir tasfiye problemi çıkartmaz. Evliliğin iptali ve boşanma hallerinde, mal tasfiyesi yapılmaz. Boşanma ve evliliğin iptali ile evliliğin sonlanması halinde eş kendisine ait malları alır ve ayrı bir mal rejimi tasfiyesi yapılmaz.

Evliliğin ölümle bitmesi halinde ise, eşler diğer eşin mal varlığına mirasçı olur. Veraseten intikal eden mallar için ise, istisna tutarını aşması halinde Veraset İntikal Vergisi (VİV) mükellefiyeti doğar. Ayrıca tereke içinde yani miras kalan mal varlığı içinde tescile tabi gayrimenkul, gemi veya motorlu taşıt varsa malın el değiştirmesi dolayısıyla tescil harcı ödenir.

Ancak bu rejim (MA) 1.1.2002’den itibaren yasal rejim olmaktan çıkartılmış ve herhangi bir seçim yapmayan eşler için, yasal mal rejimi olarak EMK kabul edilmiştir. EMK rejiminde ise, gelir ya da serveti daha az olan eş, yaygın olarak da ya çalışmayan ya da daha az geliri olan kadını korumaya yönelik olarak düzenlemeler yapılmıştır.

* Prof. Dr., Yakın Doğu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, esonsuzoglu@gmail.com

Ancak EMK halk arasında yanlış bilindiği şekilde; evliliğin sona ermesi halinde tüm malların yarı yarıya bölünmesi değildir. Bu rejimde, sözleşmede farklı bir oran benimsenmemişse yasal oran olan yarı yarıya bölünecek olan mal varlığının tümü ya da edinilmiş malların tümü değil, artık değerdir.

Artık değer hesabı ise, oldukça karmaşık olup, uzmanlık istemektedir. Evlilik boyunca hesap tutmayı, fatura biriktirmeyi hatta envanter tutmayı gerektirmekte olup, tüm bunlar da aile yapısıyla bağdaşmamaktadır.

Artık değer hesabı, sadece evliliğin iptal ya da boşanma ile sonlanması halinde değil, uzun yıllar mutlu süren bir evliliğin ölümle sonlanması halinde de gerekli bulunmaktadır. Zira, eşlerden ölenin terekesini bulabilmek için, öncelikle mal rejiminin tasfiyesi gerekmektedir. Çünkü ölenin ve sağ kalanın mal rejiminden alacakları paylar bulunmadan, ölenin ne miras bıraktığı bilinemez. Mal tasfiyesi ile öncelikle her eşin malları ayrıştırılır, daha sonra ölene kalan mal onun terekesini oluşturur. Kimi zaman sağ kalan eşin artık değer alacağı, terekenin borcunu oluşturur.

Ölen ve sağ kalan her bir eşin mal tasfiyesinden payı hesaplanır ki, bu kısımdan vergi hesaplanmayacaktır. Daha sonra ölenin mal varlığı mirasçılara miras payı oranında taksim edilir. Miras payı ise, istisna tutarını aştığında veraset ve intikal vergisine tabidir.

Bu çalışmada öncelikle EMK rejiminde mal tasfiyesi ve artık değer hesabı incelenecek, daha sonra, mal tasfiyesi sonucunda elde edilen tasfiye payı ve ölüm halinde terekenin tasfiyesinden gelecek olan miras payının vergisel sonuçları incelenecek ve uygulama zorluklarına ilişkin öneriler getirilmeye çalışılacaktır.

I. MAL REJİMİ TASFİYESİ, ARTIK DEĞER VE ARTIK DEĞERE KATILMA ALACAĞI

A. Mal Rejiminin Tasfiyesi

Evlilik ister ölüm ister boşanma ister evliliğin iptaliyle son bulduğunda, ya da eşlerin yeni bir mal rejimi sözleşmesi yapmaları halinde mal rejiminin tasfiyesi gerekli olacaktır. Evlilik boşanma veya iptalle bittiğinde mal rejiminin tasfiyesi yapılır. Evlilik ölümle bittiğinde hem mal tasfiyesi hem de terekenin tasfiyesi gerekli olacaktır. Bu bölümde öncelikle gerekli olan mal tasfiyesine, sonraki bölümde de terekenin tasfiyesine yer verilecektir.

B. Artık Değer

Evlilik boşanma veya evliliğin iptali ile bittiğinde, **mal rejimi tasfiyesinde öncelikle aktif kalemler yani ölenin mal varlığı ve alacakları** hesaplanır. Daha sonra pasif kalemler yani ölenin borçları hesaplanır. Aktiflerle pasifler arasındaki fark **artık değeri** oluşturur.

Artık Değer = Aktif – Pasif

1. Aktifler

Aktiflerin hesabı için, sırasıyla aşağıdaki işlemler yapılır.

a. EMK rejiminde, mal tasfiyesinde öncelikle, her eş diğer eşteki kişisel ve edinilmiş mallarını geri alır. (MK m.226)

Mal rejimi her ne şekilde tasfiye edilirse edilsin, ister boşanma, ister ölüm, ister evliliğin iptali, isterse(bir başka mal rejimi seçimi) öncelikle eşlerin birbirlerinde bulunan kişisel ve edinilmiş malları geri alınır.

b. Daha sonra her birinin kişisel ve edinilmiş malları ayrılır. (MK m. 228)

Eşlerin her birinin kendisine ait olan kişisel ve edinilmiş malları tür olarak ayrılır. Zira tüm hesaplamaların sonunda paylaşılacak olan, edinilmiş mallardaki artış olup, kişisel mallar bu paylaşımına girmeyecektir.

i. Kişisel mallar;

MK m. 220'ye göre, eşlerden sadece birinin kişisel kullanımına yarayan eşyalar, EMK rejimi başlangıcında her hangi bir eşe ait olanlar ile, miras ya da bağışlama yoluyla EMK rejimi devam ederken edindiği mallar, manevi tazminat alacakları ve kişisel malların yerine geçen değerler her bir eşin kişisel malıdır.

ii. Edinilmiş mallar;

MK m. 219'a göre, eşlerden her birinin çalışma karşılığı edindiği mallar, sosyal güvenlik kurumlarından hak kazandıkları, çalışma gücü kaybı nedeniyle elde ettiği tazminatlar, kişisel mallarının gelirleriyle edindiği mallar ve edinilmiş mallarının yerine geçen değerlerdir.

Yasa özel emeklilik sistemlerinin yapacağı ödemeleri kapsama almış olmadığından, özel emeklilik sistemlerinden alınan toptan ödeme veya iratlar

bu kapsamda değerlendirilmemelidir. Prim ödemeleri kişisel malların geliri ile yapılmışsa bu kazanımlar da kişisel mal olarak değerlendirilmelidir (Demir, 2005: 12).

Demek oluyor ki, edinilmiş mallar evlilik boyunca eşlerin emek ya da karşılığını vererek edinmiş oldukları mallardır (Öztürkler, 2004: 185). Bağış ve miras yolu ile edinilenler ile evliliğin başlangıcında var olan mallar bu kesime girmez. MK m. 221'e göre, aksine sözleşme yapılarak, bir meslek icrasından veya işletme faaliyeti sonucu edinilmiş mallara dahil edilmesi gereken mal varlığı değerleri ile kişisel mal gelirleri edinilmiş mallara dahil edilmeyebilir. Yani MK m. 219 ve m. 220 kişisel ve edinilmiş malları, aksine sözleşme yapmamış eşler için tanımlamıştır.

c. Eklenecek değerler

Katılma alacağı borcundan kurtulmak ya da diğer eşin payını azaltmak amacıyla yapılan mal devirlerini engellemek için yasa koyucu, aşağıdaki değerleri sanki devredilmemiş gibi hesaben eklenmesine ilişkin düzenleme yapmıştır. Bu özelliği ile anılan düzenleme, eşlerin iyi niyetli hareket etmelerini sağlamak ve buna aykırı hareketleri, engellemek amacını taşımaktadır (Kılıçoğlu, 2002: 53). Bu düzenlemelerde, diğer eşin rızasının olmaması işlemi geçersiz kılmaz, işlem geçerlidir ancak, işleme konu malın devir tarihindeki değeri, edinilmiş mallara eklenecektir (Sonsuzoğlu, 2006: 36) (MK m. 235/2). Ancak devir tarihindeki değer eklenmesi, hak sahibi eşin zararına sonuç doğurur. Yasadaki devir tarihi ibaresinin, mal rejiminin tasfiye tarihindeki değeri şeklinde değiştirilmesi daha adil olacaktır (Özüğür, 2011: 71).

Eklenecek değerler aşağıdaki şekilde hesaplanır. (MK m. 229)

“Eşlerden birinin mal rejiminin sona ermesinden önceki bir yıl içinde diğer eşin rızası olmadan, olağan hediyeler dışında yaptığı karşılıksız kazandırmalar,

Bir eşin mal rejiminin devamı süresince diğer eşin katılma alacağını azaltmak kastıyla yaptığı devirler.”

Bu tür kazandırma veya devirlere ilişkin uyuşmazlıklarda mahkeme kararı, davanın kendisine ihbar edilmiş olması koşuluyla, kazandırma veya devirden yararlanan üçüncü kişilere karşı da ileri sürülebilir.

Eklenecek değerler bir eşin diğeri aleyhine yapmış olduğu devir işlemleriyken denkleştirme aynı eşin mal grupları arasında yapılır.

d. Denkleştirme

Aynı eşin mal grupları arasında mal grubunun değışmezliği ilkesine aykırı olarak yapılan değer kaymalarını engelleyici bir düzenlemedir (Zeytin, 2008: 169). Bir eşin kendi kişisel mallarına giden kendisine ait edinilmiş mallarının karşılıkları eklenerek **denkleştirme** yapılır (MK m.230). Bu düzenleme eşler için önemlidir, zira her eş diğer eşin edinilmiş mallarındaki artışa katılacaktır. Anılan düzenleme, diğer eş için önem taşır, zira bu ekleme yapılmamış olursa, paylaşımına tabi olacak olan edinilmiş mal az çıkacaktır. Bu da söz konusu edinilmiş malı azalan eş lehine diğer eş aleyhine olur. Demek oluyor ki, düzenlemenin amacı, bir eşin kendi edinilmiş ve kişisel malları arasında kaymaların hesaplamada engellenmesi suretiyle, edinilmiş malların azaltılarak diğer eşin haksızlığa uğramasını engellenmektir (Kılıçoğlu, 2002: 55; Akıntürk, 2002: 159; Acar, 2004, 111). Denkleştirmede değer azalışı varsa bu da göz önüne alınır.

Daha sonra eşlerin birbirlerine aktardıkları değerler arasında **değer artış** payı da göz önünde bulundurulacaktır (MK m.227). Bu suretle **aktifler** **aşağıdaki şekilde** hesaplanmış olur.

- Edinilmiş mallar ile kişisel mallar ayrılır,
- Edinilmişler
- Mevcut mallar
- Eklenecek değerler (eşin rızası olmadan devir ile eşin payını azaltma kastıyla yapılan devir) (MK m. 227)
- Denkleştirme (varsa, edinilmişten kişisele giden mal karşılığı) (MK m. 230) yapılarak aktifler hesaplanmış olur.

2. Pasifler

Pasiflerin hesabı için, sırasıyla aşağıdaki işlemler yapılır.

a. Değer Artış Payı

Öncelikle **değer artış payı, (katkı payı)** hesaplanır. Aksine sözleşme yoksa değer artış payı eşlerden birinin diğerine ait bir malın edinilmesine iyileştirilmesine veya korunmasına ilişkin olarak yaptığı katkı oranında alacak hakkı elde etmesidir. Buna **katkı payı da** denilir. Bu alacak, tasfiye sırasındaki değere göre saptanır. Değer kaybı söz konusu ise, malın başlangıçtaki değeri esas alınır. Katkı diğer eşin hangi mal grubuna yapılmışsa, o mal grubunun borcu olarak hesaba alınacaktır.

b. Denkleştirme

Burada da denkleştirme yapılır, ancak aktifte yapılanın tersi yönündedir. Yani, edinilmiş mallara giden kişisel malların karşılıkları hesaptan çıkartılır. Bu düzenleme bir eşin edinilmiş malına ilişkin kişisel malından ödeme yapmış olması halinde, bu eş için ortaya çıkacak haksızlığı önler, zira bu çıkartmanın yapılmaması halinde paylaşımaya girecek olan kendi edinilmiş malı daha fazla ve paylaşmayacağı kişisel malı daha az hesaplanmış olur.

Değer artış payı eşlerin birbirlerinin malı için yaptıkları desteklerin karşılıklarını telafi ederken, denkleştirme aynı eşin farklı gruptaki kendi malları arasındaki desteğin telafisidir (Sonsuzoğlu, 2006: 41).

c. Borçlar

Pasif hesapların son işlemi, borçlara ilişkindir. Burada hesaplanacak olan borçlar her bir eşin edinilmiş mallarına ilişkin borçlarıdır (MK m. 231). Kişisel malların borçlarının tasfiyeyle ilgisi yoktur. Böylece **pasif kalemler de aşağıdaki gibi hesaplanmış** olur.

- Katkı Payı (değer artış payı)
- Denkleştirme (varsa kişiselden edinilmiş giden mal karşılığı)
- Borçlar

Artık değer, bu aşamadan sonra hesaplanabilir. Çünkü artık değer veya katılma alacağı, aktif ve pasif değerler arasındaki farktır. **Ekleme ve denkleştirmeler sonucunda elde edilen miktarlar da dahil olmak üzere, her eşin edinilmiş mallarının toplam değerinden bu mallara ilişkin borçlar çıkartıldıktan sonra bulunan değer artık değerdir. Değer eksilmesi varsa bu göz önüne alınmaz.**

Mal rejiminin tasfiyesinde paylaşılacak olan artık değer şu şekilde ifade edilebilir (Akıntürk, 2002: 161; Kılıçoğlu, 2002: 59).

$$\text{Artık Değer} = (\text{EM} + \text{ED} + \text{KMGEMK}) - (\text{DAP} + \text{EMGKMK} + \text{B})$$

EM; edinilmiş mal

ED; eklenecek değer

KMGEMK; kişisel mala giden edinilmiş mal karşılığı

DAP; değer artış payı

EMGKMK; edinilmiş mala giden kişisel mal karşılığı

B; borçlar

C. Artık Değere Katılma Alacağı

Bu hesaplamalar sonucunda artık değer çıkarsa, **aksine sözleşme yapılmamışsa, eşler artık değeri yasal oranda yani yarı yarıya paylaşırlar. Buna da katılma alacağı denilir. Zina ve hayata kast** nedeniyle boşanma halinde hakim kusurlu eşin artık değer payını hakkaniyete uygun şekilde azaltabilir veya kaldırabilir.

Katılma Alacağı = Artık Değer / Katılma Oranı (aksine sözleşme yoksa bu oran 2'dir, zira yasa koyucu yarı yarıya paylaşmayı varsaymıştır.)

Doktrinde, bu formüllerin gerçeği yansıtmadığı ileri sürülmekte ve eşlerin eşitliği ilkesi gereğince, koca karısının artık değerinin yarısı üzerinde hak sahibi olurken, karı da kocasının artık değerinin yarısı üzerinde hak sahibi olacaktır, şeklinde açıklamalar yapılmaktadır (Dural, Ögüz, Gümüş, 2005: 389). Açıklamayı her nasıl yaparsak yapalım, sonuç değişmemekte olup, matematik olarak her iki hesaplama da aynı sonuca ulaşmaktadır.

Artık değere katılma oranına ilişkin anlaşmalara yasa koyucu bir sınır getirmiş olup, bu tür anlaşmalar, ortak olmayan çocukların saklı payını zedeleyecek şekilde yapılamaz (MK m.237). Böylece eşlerin **üvey çocuklarının mağdur edilmesi önlenmek istenmiştir**. Ancak kanun koyucu **bu anlaşmalara eşlerin alacaklılarını koruyucu bir sınırlama getirmemiştir**. Devletin de vergi alacaklısı olması halinde kamu yararını koruyucu bir sınırlama da yapılmamıştır. Ancak bu düzenlemeyi, MK m. 213'le birlikte değerlendirdiğimizde, alacaklıların korunması başlıklı anılan maddede,

“Mal rejiminin kurulması, değiştirilmesi veya önceki rejimin tasfiyesi, eşlerden birinin veya ortaklığın alacaklılarının, üzerinden haklarını alabilecekleri malları sorumluluk dışında bırakamaz.

Kendisine böyle mallar geçmiş olan eş, borçlardan kişisel olarak sorumludur; ancak, söz konusu malların borcu ödemeye yetmediğini ispat ettiği takdirde, bu ölçüde kendisini sorumluluktan kurtarabilir.” hükmüne yer verilmiştir. Yani düzenleme genel hükümlerde yer aldığı için, ayrıca **katılma alacağına ilişkin yapılacak sözleşmeye ilişkin maddelerde bu hususa yeniden yer verilmemiştir**.

Eşlerin mal rejimi tasfiyesinden doğan alacakları da aynı hak değil, şahsi nitelikte alacak hakkıdır. Bu haklar aşağıdaki değerler üzerinden göz önüne alınır (MK m. 235).

- Mal rejiminin sona erdiği sırada mevcut olan edinilmiş mallar, **tasfiye anındaki değerleriyle** hesaba katılırlar.

- Edinilmiş mallara hesapta eklenecek olanlar, malın **devredildiği tarihteki değerleri** esas alınarak hesaplanır.
- Ölüm halinde malların, **ölüm tarihindeki değerleri**, boşanma, evliliğin iptali veya hakimden MA geçiş talebinde (dava tarihindeki değerleri ile olmak üzere) kararın kesinleşmesi ile tasfiye yapılır.

Boşanma davası açılması halinde, davanın kesinleşmesi ile birlikte mal rejimi **dava tarihinden itibaren son bulur**. Burada dikkat edilmesi gereken, mal rejiminin sona erme tarihinin davanın karar ya da kesinleşmesi tarihi değil, açıldığı tarih oluşudur. Ancak bu düzenleme ile eşlerin dava sonrasında mal varlıkları arasında kayma yaparak karşı tarafı mağdur etmeleri engellenmiş olur. Bu düzenleme sonucunu, edinilmiş malların, sürüm değerinin tespitinde gösterir. Zira, bu zaman dilimi dava tarihi olduğuna göre, sürüm değeri de dava tarihindeki değer olarak saptanacaktır (Karaman – Akıntürk, 2014: 162).

Bu ayrımlar yapılırken ispata **ilişkin bir takım kanuni karinelere** getirilmiştir. MK m. 222'ye göre,

“Eşlerden birine ait olduğunu ispat eden kişi iddiasını ispatlamakla yükümlüdür.

Eşlerden hangisine ait olduğu ispat edilemeyen mallar onların paylı mülkünde sayılır.

Bir eşin bütün malları, aksi ispat edilene kadar edinilmiş mal kabul edilir.”

Envanter tutulması halinde, bu kurallar envanterin aksini ispat için kullanılabilir. Yani envanter tutulması halinde, envanterin doğruluğu karinesi geçerli olacaktır (Gümüş, 2008: 275). Bu düzenlemeler ışığında, edinilmiş mal karinesinde, mal eşlerden birine aittir, onun mülkiyetindedir. Ancak tasfiyede göz önüne alınacaktır. Ancak bu mal bağış veya miras yoluyla mı alındığı ya da kişisel mal geliriyle mi alınmış olduğu kanıtlanamıyorsa, edinilmiş mal olarak hesaba alınacaktır (Özguçur, 2011: 69). Hatta mal evlilik birliğinden önce varsa, hesaba katılmayacaktır.

II. TEREKENİN TASFİYESİ VE MİRAS PAYI

Evlilik eşlerden birinin ölümü ile bittiğinde, öncelikle mal rejimi tasfiyesi yapılır. Ancak bu husus sağ kalan eşin isteğine bağlıdır. Mal rejimi tasfiyesi sonrasında hangi eşin katılma alacaklısı olduğu ortaya çıkar. Ölen eş katılma alacaklısı olabileceği gibi sağ kalan eş de katılma alacaklısı olabilecektir.

Ölüm halinde, her iki taraf da katılma alacaklısı olabileceğinden sağ kalan eş talep ederse, önce **katılma alacağı** hesaplanır. Artık değer yarısı olan bu hak, aynı hak değil, **alacak hakkı olup**, tek istisnası aile konutu ve ev eşyasıdır. **Miras payı alacağı ise, aynı haktır.**

Eğer sağ kalan eş katılma alacaklısı ise, mal rejiminin tasfiyesini istemesi kendi lehinedir. Bu durumda terekeden önce sağ kalan eşin katılma alacağı çıkartılır ve kalan kısım, eş ve çocuklar gibi, ölenin kanuni mirasçılarına miras payı oranında taksim edilir.

Bu işlemler sırasında **sağ kalan eşin katılma alacağına VİV söz konusu olmaz. Miras payında ise, tutar istisna tutarını aşarsa VİV mükellefiyeti doğar.**

Unutulmaması gereken ölüm halinde **mal rejiminin tasfiyesini isteme hakkının sağ kalan eşe ve onun mirasçılarına ait oluşudur. Ancak sağ kalan eşin böyle bir talepte bulunmaması halinde, bunu resen yapmak mümkün değildir.**

Ölüm halinde sağ kalan eş öncelikle mal rejiminin tasfiyesini isterse, **sağ kalan eşin artık değer alacaklısı olması halinde, eline geçecek pay artacaktır.** Çünkü öncelikle mal rejiminin tasfiyesinden vergisiz olarak, katılma alacağını alacak ve kalan terekeyi diğer mirasçılarla miras payı oranında paylaşacaktır (Ölenin alt soyu varsa eşe $\frac{1}{4}$, alt soyu yoksa $\frac{1}{2}$ miras payı verilir.)

Sağ kalan eş mal rejimi tasfiyesi istemezse, tereke doğrudan doğruya diğer mirasçılarla miras payı oranında bölüşüleceğinden, katılma alacaklısı olan sağ kalan eşin payı azalmış olacaktır. Ancak ölen eş, katılma alacaklısı ise, durum tam tersine sonuç verecektir.

III. MAL REJİMİ VE VERGİSEL ETKİLERİ

A. Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi Devam Ederken Eşlerin Vergi Sorumlulukları

Mal rejimi devam ettiği sürece eşler kendi kişisel ve edinilmiş mallarına ilişkin borçlardan tüm mal varlığı ile sorumludur. (MK m. 224) Eşler **mal rejimi süresince** kendilerine kayıtlı mal varlıklarıyla borçlarından sorumlu olup, **diğer eşteki değer artış veya katılma alacağını talep edemezler.** Zira bu hakların miktarı ancak evlilik ya da mal rejimi sonlandığında belli olacaktır. Evlilik ve mal rejimi sürmekteyken bu haklar gündeme getirilemez ve **ancak tasfiye sırasında talep edilebilir.** Bu haklar **hem şüpheli hem de beklemece haklardır** (Zeytin, 2008: 66). Zira bir eşin alacaklı olup olmadığı rejim

süresince bilinemez ve rejim sonlanmadıkça talep edilemez. Mal rejimi devam ederken, eşler için, artık değere katılma alacağı yönünde bir alacak hakkı söz konusu değildir. Ancak buna ileride sahip olunabileceği yönünde bir beklenti söz konusudur. Kimi yazarlar buna beklenen hak da derler (Dural, Ögüz, Gümüş, 2005:189). Bu alacaklar kanunen tasfiyede takas edileceği için, bu şekilde nitelendirilmektedir.

Eşler evlilik süresince bu hakları birbirlerinden talep edemedikleri gibi, Medeni Kanun düzenlemelerinde, eşlerin alacaklılarına da böyle bir hak tanınmamıştır

Borçlu eşin alacaklısı, yasal mal rejimi tasfiyesi sonunda katılma veya değer artış alacağına başvurabilir ancak bu hak kesin değil şüpheli ve beklemece haktır. Zira bu hakkın ne doğup, doğmadığı ne de, miktarı belirgin değildir ve alacaklı bunu muaccel hakka çeviremez. **Alacaklı 3. şahıslar ve eğer vergi alacağı varsa devlet sadece borçlu eşin mülkiyetindeki mallarla yetinmek zorundadır.** Bu hakların beklemece hak oluşu nedeniyle rejim devam ederken, alacağın devredilmesi, hacze konu olması veya iflas masasına aktif bir değer olarak konulması söz konusu olmaz. Borçlu eşin alacaklısı bu haklara ancak mal rejimi tasfiyesinde başvurabilir. Hatta yasal mal rejiminin sona ermesi yeterli olup, alacağın miktar olarak belirlenmiş olması da şart değildir (Zeytin, 2008: 67). Evlilik devam ettiği müddetçe, bir eşin kamu borcu veya başka borçları nedeni ile diğer eşin mallarına gidilemeyecektir. Her bir eş kendi borcu için, kendi kişisel ve edinilmiş malları ile sorumludur. Bunlar borcunu karşılamaya yetmediği takdirde, alacaklı, diğer eşe kayıtlı edinilmiş mallara ya da bunlardaki borçlu eşin payını tespit ettirerek, tasfiye istenemez. Yani alacaklı, ister özel ister kamu alacaklısı olsun, bir eşin borcundan dolayı diğer eşin kişisel malları ile yetinmek zorundadır ve katılma alacağına haciz uygulayamaz (Yüce, 2010: 151).

Ancak, mal rejimi sözleşmesinde yapılacak değişiklik, alacaklıların menfaatini zedelerse, alacaklılarının eşlerin malvarlıklarına ilişkin güvenlerinin korunması gerekir. (MK m. 213) MR değiştirilmesi veya tasfiyesi o zamana kadar alacaklıların başvurabileceği mal varlıklarını sorumluluk dışına çıkartamaz ve sanki hiç olmamış gibi kabul edilir.

Bu düzenleme uyarınca, kamu alacağı var ise, yapılan işlem eşler arasında geçerli olsa bile alacaklı kamu idaresi rejim değişikliği ile mal kaymasına yol açan malları da takip konusu yapabilecektir. (MK m. 213)

Ayrıca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, özel hukuk düzenlemelerinden farklıca, **kamu alacağı açısından üstün yarar sağlayan özel düzenlemelere** yer verilmiştir. Anılan düzenlemeler, yeni MK'daki mal rejimi düzenlemelerinden çok önce yapılmış olup, sadece eşler

için değil, genel geçerli bir düzenlemedir. Ancak içerik itibariyle, önceki MK döneminde de yeni MK döneminde de herkes kadar eşlerin iç ilişkilerini de etkilemektedir. Eşlerin vergi ya da diğer kamu borçlusu olmaları halinde, 6183 m. 27 ye göre,

“... kamu borcunun, ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür.”

Bu hükümsüzlük kamu alacağı ile sınırlı olup, kişiler arasındaki sözleşme onlar açısından geçerli bulunmaktadır.

6183 S.K. m. 28/1’de, üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarrufların bağışlama sayılacağı ve hükümsüz olduğu belirtilmiştir.

6183 S.K. m. 30’da, borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde **kamu alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla, borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi gereken kimselerle yapılan ivazlı işlemlerin hükümsüz olduğu** düzenlenmiştir.

Bu düzenleme uyarınca, kamu alacağı var ise, yapılan işlem eşler arasında geçerli olsa bile alacaklı kamu idaresi rejim değişikliği ile mal kaymasına yol açan malları da takip konusu yapabilecektir. (MK m. 213)

Ancak iptal davasında (6183 S.K. m. 24-30) alacaklı alacağını, işlem hiç yapılmamış ve mal kamu borçlusundaymış gibi, o maldan tahsil eder, yani **işlem kamu alacaklısı açısından kamu borcu miktarıyla sınırlı olarak geçersizdir**. Söz konusu malın satışın bedelinden borç ödendikten sonra **artan kısım açısından özel hukuk ilişkisi geçerli olur ve kalan bakiye, kamu borçlusuna değil, bağışlanmış olan kişiye verilir**. Demek ki, MK uyarınca mal rejimi değişikliği yapılmış olmasa da, eşler arasında kamu borçlusu eş lehine yapılan bağışlamalar veya ivazlı işlemler söz konusu olduğunda da alacaklı kamu idaresi işlemin iptalini isteyebilecektir.

Kamu alacağını koruyan tedbirlere ilaveten, 6183 S.K. m 110’da da hapis cezalı bir suç düzenlenmiş olup,

“Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadıyla mallarından bir kısmını veya tamamını,

1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,

2. *Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek, yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılama yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*” hükmüne yer verilmiştir. Bu husus eşler arasında da yapılmış olsa, hapis cezası ile cezalandırılacağı gözden kaçmamalıdır.

Mal rejimi, **eşler arasındaki borçların muaccel olmasını önlemez** (MK m. 217). Bununla beraber bir borcun yerine getirilmesi, borçlu eşi evlilik birliğini tehlikeye düşürecek derecede önemli güçlüklerle sokacaksa, bu eş ödeme için süre isteyebilir. Durum ve koşullar gerektiriyorsa, hâkim istemde bulunan eşi güvence göstermekle yükümlü tutar.

Muacceliyet düzenlemesinin kötüye kullanılması, muvazaalı olarak gerçekte olmayan borçlar ikrar edilmesi, kamu borcunun tahsilini imkansız kılmak ya da azaltmak için takip yapılması, da yine, 6183 S.K. m. 110/2 kapsamında **hapis cezası kapsamında değerlendirilebilecektir.** Zira 6183 S.K. m. 21 Rüçhan hakkı düzenlemesi, önce haciz koyan özel alacağı sonradan haciz koyan kamu alacaklısının hacizli malın satış bedelinden **garamaten (alacak hissesi oranında) pay** alacağı hususunu düzenlemiştir. İlk haczi kamu koyarsa, özel alacaklı sonradan haciz koyarsa, önce kamu borcunun tamamı ödenir. Fakat ilk haczi özel alacaklı koyarsa ve sonradan kamu alacağı için hacze iştirak edilirse, satış bedelinin yetmemesi halinde kamu alacaklısının alacağının tamamı tahsil edilememiş olur.

B. Mal Rejiminin Sona Ermesi Halinde Vergisel Etkiler

1. Mal Rejiminin Ölüm Dışındaki Hallerle, Boşanma, Evliliğin İptali veya Yeni Bir Mal Rejimi Seçilmesiyle Sona Ermesi ve Vergilendirme

Mal rejimi, ölüm dışında boşanma, evliliğin iptali veya hakim kararıyla sona erdiğinde, mal tasfiyesi ilk kısımda anlatıldığı şekilde yapılır.

Mal rejiminin tasfiyesi sonucunda **katılma alacağı ortaya çıktığında, veraset ve intikal vergisi doğmaz.** Zira veraset ve intikal vergisi, ya ölüme bağlı kazandırıcı işlem olan miras payı üzerinden ya da sağlar arasındaki bağışlama işlemlerinden alınmaktadır.

Mal tasfiyesi ivazsız işlem olan bağışlama işlemi değildir. Evlilik boyunca bir eşin, ister bir gelir elde ederek, ister gelir elde etmeyerek evlilik içindeki emekleriyle, eşine yaptığı bir katkının karşılığıdır. **Alacaklı eş, çalışarak gelir elde etmiş olmasa da,** evlilik süresince, savurganlık

etmeyerek, tutumlu davranarak, evde yaptığı işlerle eşine rahat, huzurlu bir ortam sunarak **yaptığı katkının karşılığı olarak bu payı alıyor** oluşu, katılma alacağıının vergi dışı kalmasını sağlamaktadır.

Buna karşın bir eşin geliri ve edinilmiş mallarında diğerinin hiçbir katkısının olmadığını savunanlar da bulunmakta olup (Saraç, 2004: 88), bu görüş Medeni Kanunla yapılan değişikliğin amacıyla örtüşmemektedir. Eğer kanun koyucu eşlerden birinin hiç katkısı olmadığını varsaysaydı, mal ayrılığı rejimini yasal rejim olmaktan çıkartmaz ve boşanma ya da ölüm halinde de eşler birbirlerinin mallarından pay almazlardı. Önceki MK'da benimsenen mal ayrılığının yasal rejim olmaktan çıkartılması, çalışmayan eşin de, diğer eşin edinimlerine katkılarının bulunduğu varsayımına dayanmaktadır. Bu mantıkla yasal mal rejimi 1.1.2002'den itibaren edinilmiş mallara katılma rejimi olarak benimsenmiştir. Yine karşı görüşteki yazar, mal tasfiyesinden alınan bedel ancak boşanma karşılığı ise bu bir ivaz olarak nitelendirilebilir, demektedir (Saraç, 2004: 88).

Bu görüşe de katılmıyoruz, aynı tasfiye, ölümle yapılıncı başka, yeni bir mal rejimine geçmek için yapılıncı başka ve boşanınca başka türlü değerlendirilemez. Neticede paylaşılan mal rejiminin tasfiyesinde ortaya çıkan artık değerdir. Hangi sebeple paylaşıldığı kişilerin gelir ya da servetlerini ya da mali güçlerini farklı şekilde etkilememekte rejim sürdükçe müşterek edindikleri ve kullandıkları mallar rejim sonucunda ayrıştırılmaktadır.

Zira bu alacak ivazsız bir kazanım yani bağışlama değildir. Medeni Kanunda düzenlenmiş bir hak olup, ivazsız intikal değildir. Ölümle intikal eden, veraseten geçen bir miras payı da olmaması nedeniyle, de veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir.

Mal rejimini tasfiye etmeseler müşterek hayatta kullandıkları mallar için ödemedikleri bir vergiyi boşanma veya farklı surette mal rejimini sonlandırma ya da değiştirme nedeniyle ödemek zorunda olmaları da anlamlı olmazdı (Ortaç, 2002/3: 219). Yani evlilik sürseydi ödemeyecekleri bir verginin boşanma nedeniyle ortaya çıkması anlamlı değildir. Ayrıca MK m. 223 her eşin kişisel edinilmiş malları üzerinde tasarruf ve yönetim hakkı olduğunu belirttiği bu malları sadece boşanma dolayısıyla vergilendirmek, şahısların ödeme gücüne veya serveti değişmediği halde sırf boşanmış olmaları nedeniyle yeni bir vergi konusu oluşturmak vergileme ilkeleriyle bağdaşmaz.

Ayrıca boşanma halinde, kötü niyetli eşler, alacaklılarına borç ödememek için mal tasfiyesi istemeyerek, borçlu eşin eline mal tasfiyesinden katılma alacağı geçmesini engellemek amacıyla mal tasfiyesi istemeyebileceği gibi, sırf alacaklılarını mağdur etmek için muvazaalı olarak da mal tasfiyesi istemeksizin boşanabilecektir. Bu durumlarda hem özel hem kamu alacaklısı mağdur

olabilecek ancak muvazaa iddiasını ileri sürseler bile, MK düzenlemelerinin eşe tanıdığı katılma alacağını isteme hakkını alacaklıya vermemektedir. Bu durumda ancak kamu alacağı söz konusu ise, 6183 S.K.'da yer alan hükümlerden yararlanmak mümkün olacaktır.

2. Ölüm Halinde Mal Rejiminin Sona Ermesi ve Vergilendirme

Ölüm halinde sağ kalan eş öncelikle mal rejiminin tasfiyesini isterse, artık değer alacaklısı olması halinde, bu kısmı VİV dışında elde edecek ve kalan tereke küçülecektir. Terekeden de miras payı oranında alacağı pay için, bu payın istisnayı¹ aşması halinde, VİV ödeyecektir.

Sağ kalan eş mal rejimi tasfiyesi istemezse (ki uygulamada çoklukla istenmeyip, hatta bu husus bilinmeyip, tereke mirasçılar arasında paylaşılmaktadır) ve artık değere katılma alacaklısı ise, terekeden artık değere katılma alacağı çıkmadığı için, tereke daha büyük miktarda olacak ve istisnayı aşan kısmın tamamı için VİV borcu doğacaktır. Yani fazladan VİV ödemek zorunda kalacaktır.

Ancak ölen eş katılma alacaklısı ise, sağ kalan eş de mal rejimi tasfiyesi istemezse, VİV'den kaçınılmış olacaktır. Zira mal tasfiyesi ile sağ kalan eş borçlu olacağı için, bu miktar kadar tereke artacaktır.

Bu şekilde vergilendirmeden kaçınmaya imkan veren düzenlemenin yeniden tartışılıp, ölüm halinde resen tasfiyesinin gerekli olması şeklinde bir düzenleme yapılması, hem VİV kayıplarının önüne geçecek (Sağlam, 2014: 108), hem de mal tasfiyesine bağlı olarak, belirlenecek olan tereke miktarı ve terekenin tasfiyesi sonucu mirasçıların miras payları, keyfi olarak azaltılıp, arttırılmamış olacaktır.

Terekeden intikal eden, kuru mülkiyet ise, (yani intifa hakkı bir başkasına aitse) kuru mülkiyet intikali, VİV'ne tabi değildir (VİVK m. 4/j). Ancak, intifa hakkı intikali VİV'e tabidir. İntifa kuru mülkiyetle birleştiğinde VİV mükellefiyeti doğar. VİVK m. 9'a göre,

Ölüm Türkiye'de gerçekleşmiş ise, mirasçılar Türkiye'de ise, ölüm tarihinden itibaren **4 ay**, mirasçılar yurtdışında ise **6 ay**, ölüm yurtdışında gerçekleşmiş, mirasçılar Türkiye'de ise, ölüm tarihinden itibaren **6 ay**, ölüm ve mirasçılar yurtdışında fakat aynı ülkede iseler **4 ay**, ölen ve mükellefler ayrı

¹ 2015 yılı için, evlatlıklar da dahil olmak üzere alt soy ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin **161.097 TL** alt soy bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinin **322.392 TL** VİV'den istisnadır.

ayrı yabancı ülkelerde ise, ölüm tarihinden **itibaren 8 ay içinde VİV beyannamesi verilmelidir.**

Bu vergi tahakkukundan itibaren, **3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.** (VİVK m. 19).

Mülkiyet ve mülkiyetten gayri aynı hak iktisabında **Tapu Harcı vardır.**

3. Ölen Eşin Terekesinde Vergi Borcu Ve Vergi (Para) Cezası Bulunması

Ölen eşin terekesi, aktif ve pasifi ile yani tüm malları alacakları ve borçları ile bir bütün olarak mirası reddetmemiş mirasçılara geçer. Sağ kalan eşin mal tasfiyesi istememesi halinde ölenin mal varlığı ve borçları, mirası reddetmemiş mirasçılar arasında miras paylarına göre paylaşılır. **Ölenin herhangi bir borcu varsa öncelikle bıraktığı alacak ve mallarından bu borç düşülür. Ölenin vergi borcu ve buna ilişkin gecikme zam ve faizleri de, diğer özel borçları gibi, mirası reddetmemiş mirasçılara miras payları oranında intikal eder. Ancak para cezası var ise, cezanın şahsiliği ilkesi gereğince ceza ortadan kalkar yani mirasçılara geçmez.**

VUK m. 16'ya göre, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde **ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir.** Gelir vergisinde özel hüküm olup, bu süre **dört aydır.** Burada bahsedilen **öleden kalan miras için verilecek VİV değil,** ölene ilişkin vergi borçlarıdır. **Ölenin sağ iken kendisi için doğmuş Gelir Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi vb. vergi borçlarının mirasçılara geçmiş olması dolayısıyla, mirasçıların ölene ilişkin vergi ödevlerini yapacakları süre uzatılmıştır.**

Sağ kalan eşin mal tasfiyesi istemesi halinde ise, **sağ kalan eşin katılma alacaklısı olması halinde katılma alacağı da herhangi bir borç gibi öncelikle terekeden düşülür kalan bakiye, mirasçılar arasında miras payları oranında bölüşülür.**

Ölen eşin mirasçılar arasında **18 yaşından küçük çocuk bulunması halinde çocuğa ilişkin vergi ödevleri kanuni temsilci olan velisi tarafından yerine getirilir.** Veli, anne ya da baba sağ ise birlikte, yukarıdaki koşulda **müşterek çocuk varsa,** biri öldüğünden diğer eş, ölen daha **önceki evliliğinden çocuk sahibi olmuş** ve boşanmışsa, velayet kime verilmişse o eştir. İnceleme konumuzda sağ kalan eş veli olabileceği gibi, ölenin önceki eşinden olma çocuğu var ise, eski eş çocuğun velisi sıfatıyla vergi ödevlerini yerine getirmek zorundadır.

4. Mal Rejiminin Tasfiyesinde Tasfiye Nedenine Bağlı Olmayan (Ölüm – Boşanma – İptal – Rejim Değişikliği Hallerinde) Müşterek Vergisel Etkiler

İster ölümlü, ister boşanma veya evliliğin iptali ile isterse yeni bir mal rejimine geçme tercihinden kaynaklansın, **mal rejimi tasfiyesi aynı hak olmayıp alacak hakkıyken, terekenin tasfiyesi aynı haktır.** Ancak **aile konutu ve ev eşyası, mal rejimi tasfiyesinin aynı hak olmayışının istisnasını oluşturur.**

Sağ kalan eş, ister tereke payına, ister miras payına ister her ikisinin toplamına mahsuben, aile konutu ve ev eşyasını ister ve **her ikisinin toplamı bunu karşılamaya yetmez ve kendisi aradaki fark için karşı tarafa bir bedel öderse, bedel ödeyerek aldığı kısım bakımından VİV mükellefiyeti oluşmaz.**

Aile konutu ve ev eşyası, rejim **tasfiyesindeki paya mahsuben alınır**sa VİV mükellefiyeti yok, miras payına mahsup söz konusuysa istisnayı aşan kısım için VİV mükellefiyeti vardır. Her iki durumda da gayrimenkul, gemi, motorlu taşıt vb. **tescil işlemlerinde harç ödenmesi gerekir.**

Mal ayrılığı dışındaki mal rejimleri açısından **envanter** tutulması MK m. 216'da düzenlenmiş olup, malların getirilmesinden itibaren bir yıl içinde yapılmış olan resmi envanter aksi ispatlanana kadar vergi hukuku açısından da doğru kabul edilen bir **karinedir.** Ancak bu husus hem maliyetlidir, hem de uymayan eşe bir yaptırımını bulunmamaktadır. Olsa olsa diğer eş mal ayrılığına geçmeyi talep edebilecektir.

Değerleme, açısından, mal rejimi tasfiyesinde, MK'daki değerlendirme ölçüleri göz önüne alınacakken, VİV açısından, miras payının vergisi hesaplanırken, VUK'da yer alan değerlendirme hükümleri kullanılacaktır.

MK m. 232 değerlemede kural olarak, rayiç bedel yani piyasa değerinin kullanılmasını öngörmüştür. VUK m. 266 ise, rayiç bedeli, “*bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri*” olarak tanımlamıştır. VİVK intikal eden malların VUK'daki değerlendirme ölçüleriyle değerlendirileceği hususunu hükme almıştır. Buna göre, miras kalan mal varlığı değerlerinden, gayrimenkuller, demirbaş eşya, emtia, zirai mahsuller ve hayvanlar **maliyet bedeliyle**, yabancı paralar ve menkul değerler, **borsa rayiciyle**, tahviller **itibari değeriyle** ve hisse senetleri de **alış bedelleriyle** değerlendirilir. Bu değerlendirme ölçüleri evliliğin ölüm dışındaki sebeplerle sonlanması ve mal rejimi tasfiyesi halinde sorun yaratmaz zira bu tasfiyede VİV doğmamaktadır. Değerleme MK'a göre yapılacaktır. Evlilik eşlerden birinin ölümüyle bittiğinde ise, yine değerlendirme ölçülerinin farklılığı dolayısıyla sorun çıkmaz. Zira MK'daki değerlendirme ölçüleri mal rejimi tasfiyesine ilişkin olup, tasfiye alacağı VİV'e tabi

değildir. Miras payının istisna tutarını aşması halinde ise, yapılacak olan değerlendirme VİVK'daki atıf gereğince VUK hükümlerine göre yapılacaktır. Bu defa MK'daki değerlendirme ölçüleri kullanmayacaktır.

VUK açısından defter ve belgelerin, saklanma ve ibraz süreleri 5 yıl olarak saptanmıştır. MK gereğince mal ayrılığı dışındaki rejimlerde **resmi envanter tutulması hali dışında, tüm fatura ve belgelerin evlilik süresince saklanması gerekmektedir.** Bu durum hayatın normal akışına uymamaktadır. Ancak katılma alacaklısı olan eş için bu belgeler ispat vasıtası olarak kullanılacaktır.

Evlilik birliği ve EMK rejimi devam ettiği sürece gerek adi gerek kamu alacağı için, alacaklısının mal rejiminin tasfiyesini isteme hakkı bulunmamaktadır. EMK gereğince, **borçlu eşin eline geçecek olan katılma alacağı veya değer artış alacağı ile borcunu ödemesi mümkün olsa bile, mal rejimi devam ederken alacaklıların tasfiye isteme hakkı bulunmamaktadır.** Borçlu eşin evli oluşu bu hakkı muaccel hale getirmez ve beklemece hak olmaya devam eder. Alacaklılar, borçlu eşin mülkiyetinde bulunan mallarla yetinmek zorundadır.

Mal rejimi sözleşmesi yapılırken, noter harcı, tasfiye için yargıya başvurulması halinde yargı harcı ödenmesi zorunludur. Tasfiye sonucunda, gerek mal rejimi tasfiyesi gerekse terekenin tasfiyesi sonucu, tescile tabi gayrimenkuller için tapu kadastro harcı, gemi liman harcı, trafik tescil harcı mükellefiyeti doğacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yatırım şirketi gibi eşlerin hesap tutması, belge biriktirmesi, notere gitmesi, tasfiyenin zor ve uzun oluşu, terekenin hesabının zorluğu göz önüne alındığında, bu rejimin uygulanışının zorluğu ortaya çıkmaktadır. **Envanter tutulmasına ilişkin düzenleme olduğu halde, diğer eşin buna uymaması halinde, bir yaptırım düzenlenmemiş oluşu zayıf durumdaki eşi korumamaktadır.** Ancak diğer eş mahkemeye başvurarak, eşinin mal varlığı, geliri ve borçları hakkında kendisine bilgi vermekten kaçındığı gerekçesiyle **mal ayrılığına geçmeyi isteyebilmektedir. Bu da MK ile yapılan mal rejimi değişikliğinin amaca ulaşmasını engellemektedir.**

Alt soyu olmayan eşler için, sözleşme ile ölüm halinde diğerinin tüm edinilmiş mallara sahip olabileceğinin düzenlenmesi envanter tutma, fatura vb. evrak biriktirme zorluklarının giderilmesinde **çözüm olabilecek niteliktedir.**

Mal rejimi ölümle son bulduğunda, tasfiye alacağının vergiye tabi olmayışı ve terekeden düşecek miras payının istisna tutarını aşması halinde VİV'e tabi

olduğu göz önüne alınarak, **sağ kalan eşin mal rejimi tasfiyesinde artık değer alacaklısı olması halinde, öncelikle mal tasfiyesi istemesi daha az vergi ödenmesi sonucunu doğuracağından, bu talep ihmal edilmemelidir.** Üstelik bu durumda mal tasfiyesinde kendisine düşecek malları, mal rejimi tasfiyesi istemeden, miras tasfiyesine geçilirse, bir anlamda kendisine ait malları tereke tasfiyesinde vergi ödeyerek elde edecektir. Üstelik mal rejimi tasfiyesi istemezse de kendisine ait olan bu malları diğer mirasçılarla bölüşmüş olacaktır. Hem eş dışındaki mirasçıların miras payları bakımından onları korumak, hem de VİV'in kanun koyucunun iradesi dışında değişmesine yol açmamak için resen EMK rejiminin tasfiyesine yönelik düzenleme yapılması yararlı olacaktır.

Aile konutu ve ev eşyası, mal rejimi tasfiyesindeki paya mahsuben alınırsa VİV mükellefiyeti doğmaz, miras payına mahsuben alındığında ise, VİV mükellefiyeti doğar. Her iki payın da, konutun bir tarafa özgülenmesine yetmemesi halinde **bedel eklenerek bu mallar iktisap edilirse, bedelsiz kısım için VİV mükellefiyeti doğar ancak bedel ödenen kısım için VİV mükellefiyeti doğmaz.** Her durumda gayrimenkul el değiştirdiği için **Tapu harcı ödenmesi gerekir.**

Ölen eş vergi, gecikme zam ve faizi ile vergisel para cezası borçlusu ise, **ölüm halinde her borç gibi vergi borcu ile gecikme zam ve faizleri öncelikle terekeden ödenir.** Terekenin yeterli olmaması halinde, **mirası red etmemiş olan mirasçılara, miras payları oranında intikal eder. Ceza ise, ölümle düşer ve mirasçılara geçmez.** 18 yaşından küçük çocuklar eşle birlikte mirasçı ise, vergi ödevi küçüğün mirasçıları tarafından yerine getirilir.

6183 S.K, vergi alacağının tahsiline engel olacak şekilde yapılan, vergi borcunun vadesinden geriye doğru 2 yıl ve vadeden sonraki bütün bağışlamalar ve ivazsız tasarrufları hükümsüz sayan bir düzenlemeye yer vermiş olup, buna göre **eşler arasında ivazlı bile olsa yapılan tasarruflar bağışlama sayılarak hükümsüzdür.** Ayrıca kamu borcunun tahsiline engel olacak şekilde malını elden çıkarmak, değerini düşürerek gerçek şekilde ya da **muvazaalı olarak başkasına geçirerek ya da borç ikrar ederek,** kamu borcunun tahsilinin engellenmesi hali **hapis cezalılı bir suç** oluşturduğu göz önüne alınarak, **eşler arasında da bu tür işlemler yapmaktan kaçınılmalıdır.**

KAYNAKÇA

- ACAR, Faruk. (2004), *Eşin Yasal Miras Payının Belirlenmesi*, 2.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- AKINTÜRK, Turgut. (2002), *Türk Medeni Hukuku, Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış Aile Hukuku*, Beta Yayıncılık, Yenilenmiş 7. B., 2. C., Ankara.
- ATEŞ KARAMAN, Derya – AKINTÜRK, Turgut. (2014), *Türk Medeni Hukuku, Aile Hukuku*, 2. Cilt, Beta Yayıncılık, İstanbul 2014.
- DEMİR, Pınar. (2005), *Yasal Mal Rejimi Çerçevesinde Eşlerin Aralarında Yapabilecekleri Sözleşmeler*, İÜ SBE Yayınlanmamış YL Tezi, İstanbul.
- DURAL Mustafa, ÖĞÜZ Tufan GÜMÜŞ Alper, (2005), *Türk Özel Hukuku, C. III, Aile Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- GÜMÜŞ, Mustafa Alper (2008), *Teoride ve Uygulamada Evliliğin Genel Hükümleri ve Mal Rejimleri*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- KILIÇOĞLU, Ahmet. (2002), *Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi; Tartışmalar – Örnekli Açıklamalar – Formüller- Tablolar- İlgili Yasa Metinleri*, Ankara.
- ORTAÇ, Rıfat. (2002), “Yeni Mal Rejimi ve Veraset ve İntikal Vergisi,” *G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Ankara 2002/3.
- ÖZTÜRKLER, Cemal. (2004), *Mirasta Denkleştirme, İade ve Tenkis Davalarında Hesap Teknikleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ÖZUĞUR, Ali İhsan. (2011), *Mal Rejimleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- SAĞLAM, Musa. (2014), “Medeni Kanun’da Yer Alan Mal Rejimlerinin Tasfiyesi ve Tasfiye İşlemlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül, S. 312.
- SARAÇ, Ömer. (2004), “Türk Medeni Kanunu’nda Eşler Arasındaki Mal Rejimlerinin VİVK Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak, S.133.
- SONSUZOĞLU, Elif. (2006), *Medeni Kanun’da Mal Rejimi Düzenlemeleri ve Vergi Hukukundaki Etkileri*, Legal Hukuk Kitapları Dizisi, İstanbul.
- YÜCE, Mehmet. (2010), “Vergi Mükellefinin Vergi Borcundan Dolayı Eşinin Mal Varlığına Haciz Gelebilir Mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan, S. 344.
- ZEYTİN, Zafer. (2008), *Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi ve Tasfiyesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

GERÇEK KİŞİLERİN HİSSE SENEDİ ALIM-SATIMINDAN ELDE ETTİKLERİ DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Doğan ŞENYÜZ*

GİRİŞ

Menkul kıymetlerin özellikle tasarrufların artması ve sermaye birikimi bakımından taşıdıkları öneme bağlı olarak ulusal ve uluslararası iktisadi alanda her geçen gün daha fazla rol üstlendikleri ve finansal araçlara ilginin giderek arttığı görülmektedir. Kişiler malvarlıklarında bulunan diğer malları elden çıkarmalarıyla nasıl kazanç elde ediyorlarsa menkul kıymet şeklinde düzenlenmiş iktisadi kıymetlerini satmaları halinde de kazanç elde etmektedirler. Vergi kanunlarının özellikle borsaların yükseliş dönemlerinde önemli miktarlara ulaşan bu kazançlara sessiz kalması düşünülemez.

Menkul kıymetlerden biri de hisse senetleridir. Türk hukuku bakımından, hisse senetlerinin iktisap süresine, BİST’te işlem görüp görmemesine, elde tutulma süresine göre farklı vergilendirme şekli oluşturulduğu söylenebilir. Bu çalışma sözü edilen konuları incelemek üzere kaleme alınmıştır. Hisse senetlerinden elde edilen kâr payı, faiz vb. gelirlerinin vergilendirilmesi bu çalışmanın dışında tutulmuştur.

I. HİSSE SENEDİ SATIŞ KAZANCININ VERGİLENDİRME BAKIMINDAN MEVZUATTAKİ YERİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda (GVK) yedi gelir unsuruna (eşidi) yer verilmiş ve yedinci gelir unsuru olarak “diğer kazanç ve iratlar” ismiyle adlandırılmıştır. Diğer kazanç ve iratların isminde yer alan “diğer” kavramına bakıldığında akla gelen ilk çağrışım, bu gelir unsurunun ilk altı gelir unsuru dışında kalan tüm gelirleri kapsadığı ve Türk gelir vergisi sisteminde safi artış teorisinin benimsendiği şeklinde olmakla birlikte durum böyle değildir. Diğer kazanç ve iratların kapsamına aldığı gelirlerin sadece kanunda sayılanlardan

* Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, dsenyuz@uludag.edu.tr.

ibaret olması ve bunların da belirli gelirleri kapsamı nedeniyle *sınırlı bir safi artış teorisinin* benimsendiği görülmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kanunda vergi konusu olarak yer verilmeyen ve bu kapsama girmeyen gelirler, gelir vergisinin konusu dışında kalır. Kanunda diğer kazanç ve iratların ne olduğuna ve bu kapsamda vergilendirilecek gelirlere ilgili maddenin bentlerinde yer verilmiştir. Kanundaki ilk altı gelir unsuruna ve aynı zamanda da diğer kazanç ve iratlar içine girmeyen gelirlerin vergilendirilmesi mümkün değildir. Vergi konusu dışında kalmakla birlikte her nasılsa vergilendirme yapılmışsa bu vergilendirme işleminin Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 118/3 teki vergilendirmede hata hali olarak nitelendirilerek düzeltme hükümlerine göre geri alınması gerekir.

Kanunda diğer kazanç ve iratlar kendi içinde “değer artışı kazançları” (GVK mük. m.80) ile “arızı kazançlar” (GVK m. 82) olarak iki alt gelir grubuna ayrılmıştır. Değer artışı kazançlarına GVK mük. m. 80’de altı bent halinde yer verilmiş olup, bentlerde yazılı mal ve hakların “elden çıkarılmasından doğan” kazançlar vergiye tabi tutulacaktır.

Anılan maddede değer artışı kazançlarının kapsamına giren mal ve haklar menkul kıymetler¹, diğer sermaye piyasası araçları², ortaklık hakları, ticari ve sınai haklar, telif hakları, faaliyet sonrası işletme varlığı ile taşınmazlar şeklinde tahdidi olarak sayılmıştır. Bu mal ve hakların para veya parayla ifade edilen her türlü menfaat karşılığında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artışı kazancı sayılacaktır. Dolayısıyla bu madde kapsamında sayılmayan bir kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi söz konusu olamaz. Öte yandan değer artış kazancının elden çıkarmaya bağlı olarak ortaya çıktığı düşünüldüğünde, mal ve haklarda elden çıkarılmasından meydana gelmeyen ekonomik artışlar değer artış kazancı olarak kabul edilmez.

¹ Menkul kıymet kavramıyla şirket hisse senetleri, geçici ilmühaber, özel sektör tahvilleri, devlet tahvilleri, hazine bonoları, Toplu Konut ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler, gelir ortaklığı senetleri, finansman bonoları, kâr/zarar ortaklığı belgesi vb. taşınır değerler anlaşılır.

² Diğer sermaye piyasası araçları menkul kıymetlerin dışında kalan ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen evraklardır. Yatırım fonu katılma belgeleri bu kabildendir. Yatırım fonları (tahvil-bono fon, sektör fon, iştirak fon, grup fon, yabancı menkul kıymetler fonu, altın fon, karma fon, değişken fon, endeks fon, korumalı fon, garantili fon, likit fon, serbest fon), altın ve kıymetli maden fonu, emeklilik yatırım fonu, konut finansmanı fonu, girişim sermayesi fonu, gayrimenkul yatırım fonu vb. şeklinde sayılabilir.

II. KAZANCIN ELDE EDİLMESİ AÇISINDAN HİSSE SENEDİ VE HİSSE FARKLILIĞI

Çalışmanın konusu hisse senetlerinin alım satımından kaynaklanan kazançlar olduğuna göre alım satım konu değerlerin hisse senediyle temsil edilmiş ve hisse senedi sayılmanın unsurlarını içerecek şekilde basılı evrak (veya basılı olmak koşuluyla geçici ilmühaber) olması gereğini söylemeye gerek yoktur. Hisse senediyle temsil edilmeyen anonim şirket hisse payları ile ortaklık payını ifade eden limited şirket ortaklık payları hisse senedi sayılmadığından hisse senedi kapsamında değil ortaklık paylarını ifade eden hisse alım satım kazançları kapsamında değerlendirilecek, GVK mük. m. 80/1 veya geç. m. 67 kapsamında değil, mük. m. 80/4 kapsamında vergilendirilecektir.

III. HİSSE SENETLERİNİN ÖZEL MALVARLIĞINA DÂHİL OLMASI VEYA TİCARİ İŞLETMEYE KAYITLI OLMASI DURUMUNDA KAZANCIN NİTELİĞİ

Finansal araçlara bu arada hisse senetlerine yatırım yapan gerçek kişilerin bunları elden çıkarmasından (alım satım) doğan kazançların değer artışı kazancı sayılması için belirtilen kıymetlerin gerçek kişinin özel malvarlığına dâhil olması gerekir. Sayılan mal ve hakların gerçek kişinin ticari işletmesine veya şahıs şirketinin aktifine kayıtlı olması halinde bunların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ticari faaliyet kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden vergilendirme buna göre yapılacak ve ortaya çıkan kazanç ticari kazanç olarak beyan edilecektir. Ticari kazanç olarak beyan edilen gelir üzerinden varsa tevkif edilen vergiler mahsup edilir. Mahsubun yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyannameye dâhil edilen kazançlara ilişkin olması gerektiğine şüphe yoktur. Sayılan mal ve hakların zirai bir işletmeye kayıtlı olması halinde safi tutar zirai kazanç hükümlerine göre tespit edilip vergilendirilecektir.

Belirtilen menkul kıymetlerin kurumlar vergisi mükellefi bir kurumun aktifine kayıtlı olması halinde kazanç, kurum kazancı sayılacak ve bu kazanç hükümlerine göre vergilenecektir.

Belirtilen menkul kıymetlerin elden çıkartılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesi GVK mük. m. 80'e göre yapılmakla birlikte GVK'ya eklenen geçici 67. maddeyle 01.01.2006-31.12.2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere farklı bir vergilendirme rejimi getirilmiştir. Geçici 67. maddeyle, maddenin kapsamındaki menkul kıymetlere elde tutulma süresine, menkul

kıymetin çeşidine ve menkul kıymeti ihraç edenlere, ihraç veya iktisap tarihine bağlı olarak farklı vergilendirme yapılması öngörülmüştür.

IV. HİSSE SENEDİ ALIM SATIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Bu çalışmada gerçek kişilerin menkul kıymetlerden **hisse senetlerinin alım satımından** kaynaklanan kazançların vergilendirilmesi açıklanmaya çalışılacaktır. Hisse senetlerinden elde edilen kâr payı, faiz vb. gelirlerin vergilendirilmesi ile **hisselerin alım satımından** sağlanan kazançların vergilendirilmesi bu çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Kanunda gerçek kişilerin mülkiyetindeki hisse senetlerinin (GVK mük. m. 80/1) elden çıkartılması ile sadece hisselerin (GVK mük. m. 80/4) elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesine aynı maddenin farklı bentlerinde yer verildiği görülmektedir.

Hisse senedi alım satım kazançlarının vergilendirilmesi hisse senetlerinin 01.01.2006 tarihinden önce ve sonra iktisap edilmiş olmalarına göre farklılaştırılmıştır. Vergilendirmenin ikili yapı üzerine oturtulması nedeniyle hisse senedi alım satımından sağlanan kazançların vergilendirilmesi konusu da bu yapıya uygun şekilde 01.01.2006 tarihi öncesi ve sonrası alt ayırımına uygun olarak pozitif hukukta yer aldığı şekliyle açıklanacaktır.

Hisse senetleri alım satım kazancının vergilendirilmesi öncelikle bunların ivazlı olarak iktisap edilmiş olmasına bağlıdır. İvazsız iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkartılmasından kaynaklanan kazançlar vergilendirme dışıdır. Veraset veya bağış yoluyla iktisaplarda ivaz bulunmadığı için bu yollarla iktisap edilen hisse senetleri ne zaman elden çıkarılmış olursa olsun bu işlemden sağlanan kazançlar değer artışı kazancı olarak nitelendirilmeyecek ve vergilendirilmeyecektir.

İktisap bedeli kavramı hisse senetlerinin iktisabı karşılığında ödenen bir bedele isabet eder. Elden çıkarmayla mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması ifade edilir.

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından kaynaklanan değer artışı kazançlarının vergilendirme esasları hisse senetlerinin 01.01.2006 tarihinden önce veya sonra iktisap edilmesine, Borsa İstanbul Anonim Şirketinde (BİST)³

³ Sermaye Piyasası Kanununun 138/9-b maddesine göre, mevzuatta İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ile İstanbul Altın Borsasına yapılan atıfların 05.04.2013 tarihinde

işlem görüp görmemesine göre farklı düzenlenmiştir. *Hisse senedinin BİST’de işlem görmemesinden kasıt hisse senetlerinin doğrudan şirketlerden veya ortaklardan satın alınması, elde tutma süresinden kasıt ise iktisap tarihi ile elden çıkarma süresi arasında geçen zaman diliminin uzunluğudur.*

Konu, 2014 takvim yılında elde edilen alım satım kazançlarını kapsayacak şekilde, kanun maddelerinin yürürlük tarihi ve hükümlerin farklılığına göre aşağıdaki ayırımı uygun şekilde ele alınmıştır.

A. 01.01.2006 TARİHİNDEN ÖNCE İKTİSAP EDİLEN HİSSE SENETLERİ

Kanunda, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançların vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli mevzuat hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır (GVK geç. m. 67/10)⁴. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin alım satım kazancının tespitinde GVK’nın mük. 80 inci maddesinde 31.12.2005 tarihinden sonra yürürlüğe giren değişiklikler ile yine aynı tarihten sonra yürürlüğe giren GVK’nın geç. 67 inci maddesinin uygulanması mümkün değildir. Bunlar için 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan GVK mük. m. 80/1. madde çerçevesinde vergilendirme yapılacaktır⁵. Hükümlerin 31.12.2005 tarihinden sonra değişmiş olmasının bunların vergilendirilmesi açısından bir önemi yoktur.

yapılan değişiklikle Borsa İstanbul Anonim Şirketine (**BİST**) yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

⁴ 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin üzerinden en az sekiz yıl geçmiş olduğu ve bu sürenin tam mükellefler için öngörülen vergilendirilme sürelerini aştığı söylenebilirse de 01.01.2006 yılından sonra iktisap edilenler için yürürlük maddesinin 31.12.2015 tarihinde sona ereceği ve başkaca bir düzenleme yapılmadığında bu başlık altında açıklananlara göre vergilendirme yapılacağı dikkate alındığında önemini koruduğu görülmektedir. Ayrıca dar mükelleflere ait hisse senetleri için vergilendirmede süre sınırlaması olmadığından açıklamaların bu hisse senetleri bakımından geçerli, kabul edilmesi gerekir.

⁵ İlgili bent; 4842 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere “1- İvazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye’de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (üç aylık süreyi bir yıla kadar çıkartmaya veya tekrar kanuni süreye kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir)” şeklindedir.

Bu şartlarda da, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri için 31.12.2005 tarihinde geçerli mevzuat hükümleri çerçevesinde hisse senetlerinin BİST'e kayıtlı olup olmamasına ve elde tutulma sürelerine bağlı farklı vergilendirme rejimi getirilmiştir. Hisse senetleri kanunda belirtilen durumlar ve sürelerden sonra elden çıkartılırsa değer artışı kapsamı dışında kalır⁶.

1. BİST'te İşlem Gören Hisse Senetleri⁷

BİST'te işlem gören hisse senetlerinin iktisaplarından itibaren **üç ay içinde** elden çıkarılmasından dolayı kazanç ortaya çıkması halinde vergilendirme kazancı elde edenin beyanname vermesi suretiyle yapılır. Elden çıkarma **üç aydan fazla** sürede gerçekleşirse değer artışı kazancı söz konusu olmayacak ve herhangi bir vergilendirme yapılmayacaktır. Alım satım konu hisse senetlerinin tam veya dar mükelleflere ait olmasının önemi yoktur, önemli olan öngörülen süre boyunca elde tutulmasıdır.

Diğer taraftan BİST'te hiç işlem görmeyen ve sadece yabancı borsalarda işlem gören hisse senetlerinden elde edilen kazançlar, elden çıkarma süresi ne olursa olsun vergilenecektir. Yabancı borsada işlem görmekle birlikte BİST'te de işlem gören hisse senetleri varsa bunlar BİST'te işlem gören hisse senedi olarak işleme tabi tutulacaktır.

2. BİST'te İşlem Görmeyen Hisse Senetleri

BİST'te işlem görmeyen hisse senetlerinin alım-satım kazancının vergilendirilmesi hisse senedinin tam veya dar mükelleflere ait olmasına ilaveten belirli sürede elden çıkarılmasına göre farklılaşma getirilmiştir.

⁶ **01.01.2006 tarihinden önce** iktisap edilenlerden alım-satım kazancı vergilendirilmeyecek olan hisse senetleri;

-İvazsız (veraset veya bağış) olarak iktisap edilenler,

-İvazlı iktisap edilmekle birlikte BİST'te işlem gören ve iktisap tarihinden itibaren üç aydan fazla elde tutularak satılanlar,

-İvazlı iktisap edilmekle birlikte BİST'te işlem görmeyen tam mükelleflere ait iktisap tarihinden itibaren bir yıldan fazla elde tutularak satılanlar.

⁷ BİST'te işlem görme banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılan hisse senetlerinden sağlanan alım satım kazançlarını içerir.

a. Tam Mükelleflere Ait Hisse Senetleri

Tam mükelleflere (kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan) ait hisse senetlerinin **bir yıl içinde** elden çıkarılması halinde beyannameyle vergilendirme yapılacak, **bir yıldan fazla** süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılan hisse senetlerinden sağlanan kazanç tutarı ne olursa olsun vergilendirme yapılmayacaktır.

b. Dar Mükelleflere Ait Hisse Senetleri

Dar mükelleflere ait hisse senetleri süre önemli olmaksızın ne zaman elden çıkarılırlarsa çıkarılınsınlar sağlanan kazanç beyanname üzerinden vergiye tabi tutulur.

3. Beyan Halinde Kazancın Safi Tutarının Bulunması

Hisse senetleri yukarıda açıklanan durumlar ve süreler içinde elden çıkartılırsa değer artışı kapsamında kalır ve alım satımlarında vergilendirme beyan üzerine yapılır. Beyanda safi tutar esastır. Safi kazanç ise hisse senetlerinin elden çıkarma karşılığında alınan para ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat tutarından, maliyet bedelinin (iktisap bedeli, elden çıkarılma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler, ödenen komisyonlar vb. ile vergi ve harç tutarları) indirilmesi suretiyle bulunur.

Hisse senetlerinin elden çıkarma tarihini ve bedelini bulmak kolaydır. Ancak aynı şeyi maliyet oluşumu bakımından söylemek mümkün değildir. Çünkü satılan hisse senetlerinin maliyet bedeli⁸ sadece tek iktisap bedelinden ibaret değildir. Maliyet bulunurken yukarıda sayılan diğer kalemlerin de dikkate alınması gerekir.

İktisap bedeli maliyet bedelinin bir unsuru sayılmakla beraber maliyet bedeli bulunurken iktisap bedelinin enflasyondan kaynaklanan değer artışını dikkate alacak şekilde endekslemeye tabi tutulması öngörülmüştür. İktisap bedeli maliyet bedeli bulunurken iktisabın meydana geldiği zamandaki çiplak

⁸ Maliyet bedeli bedelinin kapsamı başka iktisap bedelinin kapsamı başkadır. Maliyet bedeli bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi ve değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerin toplamını ifade eder (VUK m. 262). İktisap bedeli ise hisse senetlerinin satın alma bedelini ifade eder. Açıklamalardan anlaşılacağı üzere iktisap bedeli, maliyet bedelinin bir unsurunu oluşturmaktadır.

haliyle değil, ÜFE⁹ ye göre endekslenmiş haliyle dikkate alınacaktır. İktisap bedelinin endekslenmesi ortaya çıkan kazancın enflasyondan kaynaklanan değer artışı kısmının vergilendirilmesini önlemeye ve reel değeri ortaya çıkartma amacına yöneliktir. Bu durumda endeksleme işlemi iktisap bedelinin enflasyondaki artışlara göre artırılarak düzeltilmesinden başka bir şey olmamaktadır. Kanunun değer artışı kazançları bakımından özel bir kullanım olarak iktisap bedelinden bahsetmesi karşısında bunun yerine “maliyet bedelinin endekslenmesi” kavramının kullanımı hatalı olacaktır.

İktisap bedelinin endekslenmesi işlemi hisse senetlerinin iktisap bedelinin elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere ÜFE artış oranında artırılması suretiyle yapılır¹⁰. Alım-satım farkı şeklinde ortaya çıkan kazançtan istisna uygulanmasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilir¹¹.

B. 01.01.2006 TARİHİNDEN SONRA İKTİSAP EDİLEN HİSSE SENETLERİ

Hisse senetlerinin 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilenlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesi hisse senedinin BİST’te işlem görüp görmemesine ve hisse senedinin elde tutma süresine bağlı olarak farklılık arz etmektedir. BİST’te işlem gören hisse senetleri 31.12.2015 tarihine

⁹ VUK m. 298 / C deki, “Vergi Kanunlarında yer alan “toptan eşya fiyatları genel endeksi (TEFE) ibaresi “üretici fiyat endeksi (ÜFE)” olarak uygulanır”, hükmü gereği hesaplamalarda ÜFE dikkate alınmaktadır.

¹⁰ Bu dönem kazançları bakımından ÜFE artışının uygulanabilmesi için artış oranının %10 veya üzeri olması şart değildir. Endekslemenin yapılabilmesi için ÜFE artış oranının %10’u geçmesi şartı 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden ve 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan mevzuatta böyle bir şart öngörülmediğinden %10’luk artış oranı şartı aranmaksızın endeksleme yapılabilecektir.

¹¹ GVK mük. m. 80’de değer artışı kazançlarına 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümleri uygulanana-cağından bahisle kazancın kaynağı bakımından bir ayırım yapılmaksızın istisna uygulanacaktır. 4783 sayılı kanunun 4. maddesiyle getirilen ve kanunda yer alan 10.000 TL lik istisna tutarı yeniden değerlendirilme oranında artırılarak 2014 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 21.000 TL olarak uygulanacaktır (GVT No 285).

GVK geç. m. 59 maddesine göre, 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devler tahvilleri ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar için 31.12.2007 tarihine kadar geçerli olmak üzere süreli ve kısmi (2007 yılı için 205.994,16 TL) olarak düzenlenen istisnanın da uygulama süresi dolduğundan 2014 yılında elde edilen anılan gelirler bakımından bu istisnanın uygulanması söz konusu olmayacaktır.

kadar yürürlükte kalacak olan GVK geç. m. 67 çerçevesinde¹², BİST’te işlem görmeyen hisse senetleri ise GVK mük. m. 80’e göre vergilendirilecektir¹³. Bu maddelerin kapsamı dışında kalan hisse senedi alım-satım kazançları ise şüphesiz vergi dışında kalacaktır¹⁴.

Yapılan düzenlemelere bakıldığında kanun koyucunun özellikle BİST’te işlem görenler bakımından kazançlar üzerindeki vergi yükünü azaltmak ve vergilendirme yöntemine ilişkin kolaylıklar getirmek suretiyle borsa kazançlarını korumayı amaçladığı anlaşılmaktadır.

1. BİST’de İşlem Gören Hisse Senetleri¹⁵

Tam mükellef kurumlara ait BİST’de işlem gören hisse senetlerinin elden çıkartılmasından elde edilen gelirler GVK geç. m. 67’e göre işleme tabi tutulur. Bu kapsamda BİST’te işlem gören hisse senetlerinin bir yıl içinde veya bir yılı aşan sürede elden çıkartılmasına göre vergilendirmeye getirilen farklılık aşağıda açıklanmıştır.

¹² GVK geç. m. 67/13’de hisse senedinin kapsamı; menkul kıymet ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece *Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış* veya kayda alınmamış olsa dahi Türkiye’de ihraç edilmiş ve Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek *her türlü menkul kıymet* veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder” ifadesiyle GVK geç. m. 67 kapsamında vergilendirilmek bakımından genişletilmiş olmaktadır. (GVK geç.m.67/13).

¹³ İlgili bent; 5281 sayılı Kanununun 27 inci maddesiyle 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere “1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar” şeklinde değiştirmiştir.

Aksine bir düzenleme veya kanun maddesinin yürürlüğünün uzatılmaması halinde 01.01.2016 tarihinden itibaren vergilendirme tümüyle GVK mük. m. 80’e göre yapılacaktır.

¹⁴ **01.01.2006 tarihinden sonra** iktisap edilenlerden alım-satım kazancı vergilendirilmeyecek olan hisse senetleri;

-ivazsız (veraset veya bağış) iktisap edilenler

-ivazlı iktisap edilen ve BİST’te işlem gören tam mükellef kurumlara ait bir yıldan fazla süre elde tutulduktan sonra banka ve aracı kurumlarca elden çıkartılmasından sağlanan

-ivazlı iktisap edilen ve BİST’te işlem görmeyen tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin iki yıldan daha fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar.

¹⁵ BİST’te işlem görme banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılan hisse senetlerinden sağlanan alım satım kazançlarını içerir

a. Bir Yıl İçinde Elden Çıkarılanlar¹⁶

BİST'te işlem gören hisse senetlerinin bir yıl içinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için beyanname verilmez, vergilendirme kaynakta kesilmeye dayanan tevkifat yoluyla yapılır. Tevkifat alış satış bedelleri arasındaki fark üzerinden işleme aracılık eden banka ve aracı kurumlarca yapılır. Tevkifat matrahının tespitinde alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile banka ve sigorta vergileri indirilir. Başka unsurların indirilmesi söz konusu değildir.

Tevkifata konu geliri elde edenin gerçek ya da tüzel kişi olması, dar ya da tam mükellef olması, vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmaması veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olması tevkifata engel teşkil etmez (GVK m. 67/5). Tevkifat oranı; dar veya tam olsun tüm mükellefler için %0 olarak belirlenmiştir (2010/926 s. BKK)¹⁷. Vergi tevkifatına tabi olan bu kazançlar için tevkifat bunların nihai vergisi olur, beyanname verilmez. Tevkifat oranının % 0 olarak belirlenmesi nedeniyle kaynakta kesilen vergi ortaya çıkmayacağından geliri elde edenler bakımından hali hazırda herhangi bir vergi yükünden bahsetmek mümkün değildir. Mevcut durumda %0 oranındaki tevkifat nihai vergi yükü olarak kalır. Tevkifat oranı % 0 dan farklı olsaydı bu orana göre ortaya çıkacak tutar bunların nihai vergi yükü olurdu. Tevkifat yapma sorumluluğu alım satımına aracılık eden banka ve aracı kurumlara verilmiştir. Tevkifat dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir.

Tevkifata tabi tutulan kazançlar¹⁸ için yıllık veya münferit beyanname verilmesi söz konusu değildir. Diğer gelirler dolayısıyla yıllık veya münferit beyanname verilse bile bu gelirler beyannameye dâhil edilmez (GVK geç. m. 67/7). Ancak kanunda (GVK geç. m. 67/11) "...yıllık veya münferit beyannameyle beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilecektir" demek suretiyle kazancı elde eden mükelleflere *isterlerse* kullanabilecekleri yıllık veya münferit

¹⁶ Bir yıl kavramıyla ifade edilen takvim yılı değildir. Bir yıldan fazla süreyle iktisap edildiği yılı takip eden yılın aynı gününden en az bir sonraki gün anlaşılır. Bir başka ifadeyle iktisap edildiğinden itibaren geçen 365 gün bir yıl içinde kalırken 366 ncı gün bir yıldan fazla süre elde tutulmayı ifade eder.

¹⁷ BİST'te işlem görse bile "menkul kıymet yatırım ortaklığı" hisse senetleri yapılan açıklamalardan hariçtir. Bunlar bir yıl içinde elden çıkartılanlar %10 tevkifata tabidir. Bir yılı aşanlar tevkifata tabi değildir. Tevkifat nihai vergi olur. Beyan edilmez.

¹⁸ İlgili gelir için tevkifat oranı %0 olarak belirlense bile üzerinden tevkifat yapılmış gelir olarak değerlendirilecek olup, tevkifata tabi tutulan gelir kategorisinde işleme esas alınacaktır.

beyannameyle beyanda bulunma yönünde bir hak verilmiştir. Beyanname verme suretiyle vergilendirme dar ve tam olmak üzere tüm mükellefler için geçerli olduğundan tam mükellefler yıllık, dar mükellefler ise münferit beyanname aracılığıyla vermek durumundadırlar. Beyana faiz ve itfa gelirleri dâhil edilmez.

Yıllık veya münferit beyannameyle beyan ihtiyarılığı yıllık veya münferit beyannameyle beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından elde edilen kazançlar için tanınmıştır. Beyanda bulunulması durumunda mükelleflerin elden çıkarmadan kaynaklanan kazançları tespit edilirken elden çıkarma nedeniyle oluşan kazanç ve zararlar birlikte değerlendirilir. Mükellefler kazançlarının safi tutarını bulurken iktisap bedelinin endekslenmesi uygulamasından yararlanır¹⁹. şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için ÜFE'deki artış oranının %10 ve üzerinde olması şarttır (GVK mük. m. 80/son). Vergi, beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında hesaplanır (GVK geç. m. 67/11). Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Mahsup edilememesi nedeniyle indirilemeyen zararlar varsa izleyen takvim yıllarına devredilemez.

Yıllık veya münferit beyannameyle beyan edileceği belirtilen kazançlar için beyanname verilmesi esas olup ihtiyarilik tanınmamıştır. Diğer taraftan banka ve aracı kurum aracılığı olmaksızın iktisap edilen hisse senedinden elde edilen değer artışı kazançları tevkifata tabi olmadığından beyan edilir. ÜFE artış oranı %10 veya üzerindeyse iktisap bedeli endekslenedikten sonra kalan tutar beyan edilir. Banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmeyen (BİST'e kayıtlı olmayan) ve tevkifata tabi olmayan gelirler varsa duruma göre yıllık veya münferit beyannameyle genel hükümlere göre vergilendirilir. Sermaye Piyasası Kurumuna kayıtlı olsa bile kazancın banka ve aracı kurumlar aracılığıyla elde edilmediği durumlarda da bu şekilde vergilendirme yapılır.

b. Bir Yıldan Fazla Sürede Elden Çıkarılanlar

GVK'nın 67/1 maddesinde, BİST'te işlem gören tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından elde edilen kazançlara maddesi gereği GVK'nın mük. m. 80 hükümleri uygulanmayacağı hüküm altına alındığından bu kazançlar değer

¹⁹ Her ne kadar GVK mük. m. 80'de değer artışı kazançları için bir istisna öngörölmüşe de, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları **hariç** dendiğinden, istisna, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları dışında kalan mal ve haklara uygulanmak üzere uygulanacağı anlaşılmaktadır.

artışı kazancı sayılmayacak, dolayısıyla da vergilendirme dışı kalacaktır. Söz konusu hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazanç tevkifata tabi tutulmayacağı gibi beyan da edilmez.

2. BİST’de İşlem Görmeyen Hisse Senetleri

BİST’de işlem görmeyen hisse senetlerinin²⁰ vergilendirilmesi hisse senetlerinin tam veya dar mükelleflere ait olmasına ve elden çıkarma sürelerine göre farklılaştırılmıştır.

a. Tam Mükelleflere Ait Hisse Senetleri

GVK mük. m. 80 de tam mükelleflere ait hisse senetlerinden bahsedilmiştir. Böylelikle dar mükelleflere ait hisse senetlerinin vergilendirilmesinin ayrı uygulamaya bağlandığı anlaşılmaktadır. Tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri de bunların iktisap tarihinden itibaren iki içinde veya fazla süre elde tutmaya göre farklılaştırılmıştır.

aa-İki Yıl İçinde Elden Çıkarma

Tam mükelleflere ait BİST’te işlem görmeyen hisse senetlerinin iki yıl içinde elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç yıllık beyan yoluyla vergilendirilir (GVK mük. m. 80/1). Bir başka ifadeyle hisse senetleri banka ve aracı kurum aracılığı dışında alınıp satıldığından GVK geç. m. 67. kapsamında tevkifata tabi tutulmayacağından beyana tabi olacaktır.

Satış bedelinden maliyet bedeli çıkartılarak safi tutar bulunur. ÜFE %10 veya üzerindeyse hisse senetlerinin maliyet bedelinin bulunmasında bunların elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere iktisap bedeli endekslemesi yapılır. Bulunacak safi tutara istisna uygulanmaz, tutar ne olursa olsun beyan edilir.

²⁰ Hisse senedinin BİST’te işlem görmemesinden kasıt senetlerin, borsaya kayıtlı olmaması olup, doğrudan sahipleri tarafından alınıp satılması ve banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmemesidir.

İvazlı iktisap edilen ve BİST’te işlem görmeyen fakat SPK kaydına alınmış tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin iki yıldan daha fazla süreyle elde tutulduktan banka ve aracı kurumlarca elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar GVK geç.m. 67 kapsamında vergilendirilir. Yani, BİST’te işlem görmeyen fakat Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış hisse senetlerinin iki yıl içinde elden çıkartılmakla birlikte banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar üzerinden GVK geç.m. 67 kapsamında belirlenen %0 tevkifat oranı uygulanarak vergilendirilir, %0 nihai vergi olarak kalır.

bb-İki Yılda Fazla Sürede Elden Çıkarma

Tam mükelleflere ait hisse senetlerinden BİST'e işlem görmeyenler, iki yıldan fazla (365 gün x 2 = 730 günden sonra) sürede elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç değeri artışı kazancı sayılmadığından her halükarda vergi dışı bırakılmıştır. Bu kazançlar için tevkifat yapılması da söz konusu değildir.

b. Dar Mükelleflere Ait Hisse Senetleri

Dar mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin alım satımından kaynaklanan kazançlar, iki yıl veya başka bir süreyle sınırlı olmaksızın ne zaman elden çıkarılırsa çıkarılsın, değeri artışı kazancı konusuna girer ve tevkifat yoluyla vergilendirilir. Bu hükme göre; dar mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin elde tutma süresinin bir önemi yoktur. Tam mükelleflere ait hisse senetlerine iki yıllık süre elde tutmaya bağlı getirilen vergilendirme rejiminin dar mükelleflere ait hisse senetleri bakımından geçerli olmadığı anlaşılmaktadır.

O halde dar mükellef kurumlara ait olan hisse senetlerinin süreye bağlı olmaksızın alım satımından sağlanan kazançlar değeri artışı kazancı sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Vergilendirme tevkifat yoluyla yapılacak olmakla birlikte tevkifat oranı %0 (2010/926 s. BKK) olarak belirlendiğinden, bu oran kapsamında her hangi bir vergi yükünden bahsetmek mümkün değildir.

Dar mükelleflere ait hisse senetlerinin banka ve aracı kişiler vasıtası olmaksızın elden çıkartılmasından kaynaklanan kazançlar ise genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

SONUÇ

Finansal araçlar yoluyla gelir elde etmek insanların her zaman ilgisini çekerken özellikle tasarrufların yeterli olmadığı ekonomiler bakımından sermaye birikiminin bir kaynağı olarak bu tür kazançların kollandığı görülmektedir. Finansal araçlardan biri de menkul kıymet vasfına sahip hisse senetleridir.

Borsa kapsamında olsun veya olmasın hisse senedi alım satımından kaynaklanan kazançların vergilendirilmesi farklı vergi yükü ortaya çıkacak şekilde yapılırken bu kazançlar belirli durumlarda da verginin dışında tutmuştur. Ülkemizde gerçek kişilerin kazançları yönünden vergileme GVK'da düzenlenmiştir. 2014 takvim yılı gelirleri bakımından hisse senetlerinin 01.01.2006 tarihinden önce veya sonra iktisap edilmesine bağlı olarak farklı bir vergilendirme rejimi öngörülmüştür. Hisse senetlerinin kanunda öngörülen

sürelerden sonra elden çıkartılmasından elde edilen kazançlar vergi dışında tutulurken, BİST'e kayıtlı olanlara da süre yönünden belirli avantaj tanındığı görülmektedir. 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri için vergilendirmede genel rejim beyan olmakla birlikte bu süreden sonra iktisap edilenler bakımından tevkifat rejiminin benimsendiği görülmektedir. Bununla beraber, elden çıkartılan hisse senedinin ve elde etmenin taşıdığı özelliğe göre vergilendirme yönünün farklılık arz ettiğine dikkat etmek gerekir.

MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KABAHAT VE SUÇLARINA İŞTİRAKI

Kerametın TEZCAN*

Nebahat KAYAER**

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin karşılanabilmesi için, devletin üstün gücünü icrai yetkisini kullanarak zorla tahsil ettiği vergilerin zamanında ve gerçek tutarlarıyla ödenmesi kamu düzeni yararı açısından zorunludur. Bazen vergilerin ödenmesinde ortaya birçok sorun çıkarmaktadır. Bu sorunlar genellikle vergi ödemekle yükümlü kişilerin çeşitli neden ve saiklerle (satın alma güçlerinde eksilmeye neden olması, ödediği verginin karşılığını tam olarak alamadığını düşünmesi, vs.) ödemeleri gereken verginin miktarını sürekli azaltmaya çalışırlar ya da hiç vergileri ödemek istemezler. Bunun sonucunda devlet toplaması gereken vergiyi olması gereken miktarda ve zamanında alamaz.

Vergi yükümlüleri, çeşitli teknikler kullanılarak vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmasına rağmen hiç ödememek veya azaltmak için çeşitli yollara başvurmaktadır. Vergi sorumlularının yasadışı yollara başvurarak vergi kaybına neden olmaları ya da vergi kaybına neden olabilecek hareketlere girişmeleri karşısında vergi suçları ve cezaları gündeme gelmektedir.

Bu çalışmada Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi suç ve cezalarına meslek mensuplarının iştirak halinde sorumluluğu incelenecektir. Bu itibarla, öncelikle VUK'da yer alan suç ve cezalar ile 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu'nun bu suçlara etkisi ele alınacaktır. Bu açıklamalardan sonra TCK'da yer alan iştirak kurumuna ilişkin açıklamalarda bulunulup, meslek mensuplarının bu suçlara iştirakinin ne şekilde olabileceği ve bundan doğacak sorumluluğunun esasları incelenecektir. Bu itibarla, öncelikle Vergi Ziyai Kabahati ve Vergi Kaçakçılığı suçuna dair genel bilgiler verdikten sonra VUK ile TCK ve Kabahatler Kanunu ilişkisine değinilecektir. En Son TCK yer alan iştirak kurumu düzenleniş şekliyle meslek mensuplarının sorumluluğunu doğurabilecek iştirak halleri incelenecektir. Yeri geldiğinde, konuya ilişkin

* Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İİBF, Maliye ve Mali Yönetim Bölümü, kerametın.tezcan@ıkc.edu.tr

** Yrd. Doç. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İİBF, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, nebahat.kayaer@ıkc.edu.tr

yerel ve yüksek mahkeme kararları incelenmek suretiyle uygulamanın ne şekilde olduğu açıklanmaya çalışılacaktır.

A. Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Vergi Kabahatleri İle Vergi Suç ve Cezaları

1. Genel Olarak

Bilindiği üzere, 2005 yılında Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte ceza hukuku politikasında bir takım gelişmeler meydana gelmiş bunun sonucunda kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır. Kabahatler Kanunu ile ayrı bir hukuk dalı oluşmuştur. Kabahatlerin TCK'da yer alan suçların dışında düzenlenmesinden vergi kabahatleri de etkilenmiş VUK'da yer alan hukuka aykırı fiiller vergi kabahati ve vergi suçu olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Vergi kabahatleri, vergi ziyai ve usulsüzlük (genel ve özel) olmak üzere iki çeşittir. Vergi suçları, kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçlarıdır.

Vergi kabahatleri, kanunda öngörülen şekli vergi ödevlerini ihlal eden ve dolayısıyla vergisel kamu düzenini bozan ve bu nedenle idarenin yaptırım uygulayabilen hukuka aykırı davranışlar olarak tanımlanabilir (Taşdelen, 2010: 771).

VUK'da tanımı yapılmayan vergi suçu, yasalarla ödevli bulunan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle aykırı olarak işlenen fiiller olarak tanımlanabilir (Altundış, 2007:168). Vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların cezalandırdığı fiillerdir (Oral, 2009: 1309).

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler için vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere iki türlü ceza türü düzenlenmiştir. Vergi cezaları, vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatlerine uygulanan yaptırımlardır. Diğer cezalar ise vergi suçları için uygulanan hürriyeti bağlayıcı ceza veya adli para cezalarıdır (Karakoç, 2012: 8).

VUK incelendiğinde vergi kabahat ve suçları için iki ayaklı bir yaptırım sistemi olduğu görülür. İlk yaptırım türü, vergi kanunları ile getirilen ödevlere uymamak vergi kabahati olarak kabul edilip (vergi ziyai kabahati (m. 344) ve usulsüzlük kabahatleri (m.355)) idari para cezasıdır. Diğer yaptırım türü ise VUK m.359-363'de öngörülen şekillere uymamak vergi suçu olarak kabul edilip (kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçu) hürriyeti bağlayıcı cezadır.

Vergi kabahatinin varlığını tespit eden ve yaptırımını uygulayan makam vergi idaresi olduğundan, idari bir işlemle ortaya çıkan vergi kabahat ve yaptırımları idare hukukunun; vergi suçunun varlığını tespit ederek cezayı veren makam ceza mahkemesi olduğundan, mahkeme kararıyla ortaya çıkan vergi suç ve cezaları ise ceza hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Öyleyse Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları, suçun niteliğine göre idare ve ceza mahkemesi tarafından cezalandırılmaktadır. Vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları idare tarafından; kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları ise ceza mahkemeleri tarafından cezalandırılmaktadır.

Adli nitelikteki vergi suçları, mahkemelerce uygulanır. Bu suçların karşılığında öngörülen yaptırım hürriyeti kısıtlayıcı cezalar şeklinde ortaya çıkar. Bu tür suç ve cezalarda ceza hukuku ilke ve kuralları uygulanır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 5. Maddesinde *“Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza Kanun'ları ve özel ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”* hükmüne yer verilmiştir. Öyleyse VUK özel ceza kanunu olmamasına karşın, ceza içeren özel bir kanun olması nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suç ve cezalar için Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 6. ve 363. Maddelerine göre, vergi idaresinde görev yapan memurlar ile vergi yargısında görevli olanlar, mükelleflerin, vergi kanunların uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Bu yasağa aykırı hareket edenlerin TCK 257. Maddesi gereğince sorumluluğu doğacaktır. Vergi mahremiyetini ihlal edenlere verilecek ceza ise TCK 239. maddesi göz önüne alınarak tespit edilecektir.

Yukarıda yapılan genel açıklamalardan sonra suça iştirak bakımından özellik gösteren ve meslek mensuplarının iştirak nedeniyle sorumluluğunu doğuracak nitelikte olan iki durum mevcuttur. Bunlar vergi ziyayı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçlarıdır. Diğer suçlar bakımından VUK m. 362 ve 363 düzenlenen ve TCK m. 239 ve 257'ye göre cezai sorumluluk bakımından) TCK' da düzenlenen iştirak hükümleri uygulanacaktır. Bu çalışmada uygulamada özellik arz eden ve çokça karşılaşılan vergi kabahati ve vergi suçu açısından meslek mensuplarının iştirak hükümleri karşısındaki durumu incelenecektir.

2. Vergi Ziyayı Kabahati

Vergi ziyayı, mali nitelikli suçlar kategorisine giren ve idari yaptırıma tabi tutulan idari kabahatler niteliğindeki “mali nitelikli suçlar” anlamında vergi suçudur.

Vergi ziyayı, VUK m. 341'de “*mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi ziyayı kabahati Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının “*Genel Esaslar*” başlıklı birinci kısmında düzenlenmişken; bu suça ilişkin ceza da “*Vergi Cezaları*” başlıklı ikinci kısmın, “*Vergi Ziyayı Cezası*” başlıklı birinci bölümünde düzenlenmiştir.

Vergi ziyayı kabahati, VUK 344. Maddesinde “*341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya 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.*” Madde hükmünden de anlaşıldığı üzere, vergi ziyayı suçu 341. maddede yazılı hallerle vergi kaybına sebebiyet verilmesidir. Söz konusu haller belli fiillere bağlanmadığından 341. Maddedeki hallerin tahlil edilmesi gerekmektedir. Söz konusu haller vergi kaybının maddi unsurlarını oluşturmaktadır. 341. maddede yazılı, vergi ziyayı kabahatine neden olan halleri iki başlık altında toplayabiliriz. İlki vergilendirme ile ilgili görevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi, ikincisi gerçeğe aykırı beyanlar sayesinde veya çeşitli şekillerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermedir. İlk durumda vergi zamanında tahakkuk ettirilmeyerek veya eksik tahakkuk ettirilerek vergi kaybına sebebiyet verilmektedir. İkinci durumda ise mükelleflerin vergi borçları hesaplanırken onların kişisel ve ailevi durumlarına göre bir takım indirimler yapılmakta olup bu durumlar onların beyanları ile tespit edilmektedir. İşte belirtilen konularda gerçeğe aykırı beyanda bulunmaları nedeniyle vergi borçlarında haksız bir indirim yapılması ya da ödedikleri tutarların geri verilmesine neden olmaları da vergi kaybına yol açmaktadır (Torunoğlu, 2010: 488-489).

Örneğin, bazı mallar üzerinden alınan tüketim vergilerinin malın satın alınmayarak ödenmemesi halinde kanunlara aykırılık teşkil etmediği için vergi ziyayı da söz konusu değildir. Oysa tüketim malı üzerinden malın fiyatını eklemek suretiyle vergiyi tahsil eden satıcının, malı faturasız olarak daha ucuza satması halinde, vergi kanunlarına aykırı hareket etmek suretiyle bir vergi ziyayına sebep olmasından bahsedilebilir (Sarioğlu, 2012).

Vergi ziyayı suçu zarar suçudur ve vergi kaybının gerçekleşmesi durumunda söz konusu olur (Torunoğlu, 2010: 477). Vergi ziyayı suçunun oluşabilmesi hazineye verilmiş bir zararın olmasına bağlı olacaktır. Bir zarar tehlikesinin varlığı söz konusu suça yaptırım uygulayabilmek için yeterli olmayacaktır (Karakoç, 1999: 48).

VUK 344. maddesinde vergi ziyai cezası için kesilecek cezalar ikinci, üçüncü ve dördüncü maddelerde düzenlenmiştir. VUK 344/1' e göre vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir. VUK 344/2. Maddesine göre vergi kaybına 359. maddedeki fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda uygulanacak vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacaktır. Bununla beraber kaçakçılık suçunun iştirak halinde işlenmesi durumunda ise fiilin iştirakçilerine kayba uğrayan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir. Son olarak, VUK 344/3. maddesinde vergi ziyai cezası yüzde elli oranında uygulanacaktır. Buna göre vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezası yüzde elli olarak uygulanacaktır.

3. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu ceza hukuku anlamında vergi suçları kategorisine giren vergi suçlarındandır.

Vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren fiiller 359. Maddede belirtilmiştir. Söz konusu madde metni şu şekildedir:

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

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

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

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

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

359.maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suçtur¹. Seçimlik hareketli suçlarda suçun oluşabilmesi için maddede belirtilen hareketlerden bir tanesini yapması suçun oluşması için yeterlidir.

Suçun oluşmasının ön koşulu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtların bulunmasıdır. Yargıtay kararlarında suçun oluşumu için noterden tasdik ettirilmiş defterlerin bulunması gerektiğini belirtmiştir². Örneğin vergi kanunlarına göre tutulması ve ibraz edilmesi zorunlu olmayan defter ve kayıtlarda yapılacak hesap ve muhasebe hileleri bu suç kapsamında değerlendirilmeyecektir.

VUK 359/a 1-2 maddesinde yer alan suç oluşturulan hareketler, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmektir.

¹ Kanunda, suç tipinde öngörülen neticenin meydana getirilebilmesi için birkaç hareket gösterilmiş ve bu hareketlerden yalnızca birinin yapılması ile tipikliğin gerçekleşeceği kabul edilmişse, seçimlik hareketli suç söz konusudur. Kanunda, suç tipinde öngörülen neticenin meydana getirilebilmesi için birkaç hareket gösterilmiş ve bu hareketlerden yalnızca birinin yapılması ile tipikliğin gerçekleşeceği kabul edilmişse, seçimlik hareketli suç söz konusudur.

² “Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kayıt etmek suçunun oluşmasında ilk koşulun o yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerekmesine” (Yrg. 11. CD, E. 2001/6284, K. 2001/7059).

VUK 359/b maddesinde yer alan suç u oluşturan hareketler, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak ya da koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır.

VUK 359/c maddesinde yer alan ve suç u oluşturan hareketler, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belgeleri sahte olarak basmak veya bu belgeleri kullanmaktır.

B. VUK İle TCK ve Kabahatler Kanunu Arasındaki İlişki

1. İştirak Hükümlerinin Uygulanması Bakımından VUK İle TCK Arasındaki İlişki

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Özel Kanunlarla İlişki" başlıklı 5. maddesinde, "*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*" hükmüne yer verilmiştir".

Madde hükmünün anlamı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 357 - 363. maddeleri arasında düzenlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçları hakkında, Türk Ceza Kanunu'nun 5. Maddesi gereği, TCK 1 ve 75. maddeleri arasında düzenlenen genel hükümler uygulama alanı bulmasıdır.

VUK'un 360. maddesi "Cezadan İndirim" başlığı altında "*359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suç a iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir*" şeklinde düzenlenmiştir.

TCK m. 5 ile VUK m. 360 birlikte değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığına iştirak konusunun TCK'nın genel çerçevesi içinde çözümlenmesi amaçlanmıştır. Buna göre, kaçakçılık suçuna iştirak konusunda TCK'nın 37 ile 41. maddeleri arasında yer alan hükümler geçerli olacak, ancak menfaat gözetmeden iştirakte bulunanlar açısından VUK'un 360. maddesindeki indirim uygulanacaktır.

Bu itibarla, ceza mahkemesi öncelikle vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fail ve suç ortaklarını tespit ettikten sonra iştirak hükümlerini uygulayarak cezayı belirleyecek, eğer suç ortağının/ortaklarının vergi kaçakçılığı suçunu işlemekte bir menfaati olduğunu tespit ederse belirlemiş olduğu cezada indirim yapamayacaktır. Eğer suç ortağının/ortaklarının suç u işlemekte her hangi bir menfaatinin olmadığını tespit ederse belirlenmiş olan cezanın yarısını indirecektir (Özen, 2014: 61). Bu indirim hâkimin takdirinde olmayıp uygulanması zorunlu olan indirimdir.

Buradaki menfaat maddi nitelikte olabileceği manevi nitelikte de olabilir. Zira kanun metninde sadece menfaat sözcüğü kullanılmış olup menfaatin şekli hakkında açık bir ifadeye yer verilmemiştir. Bununla birlikte suç ortağının/ortaklarının menfaatlerinin ispat edilmesinde yaşanabilecek güçlükler karşımıza çıkar. Maddi menfaatin ispatı manevi menfaatin ispatına oranla daha kolay gözükmektedir. Örneğin, mükellef mali müşavirden almış olduğu ücretin dışında belli maddi menfaat karşılığında vergi kaçırma konusunda kendisine yardım etmesini, yol göstermesini istemesi halinde ve mali müşavirinde bu konuda ona yardım etmesi halinde artık ceza indirim uygulanmayacaktır. Aynı durum mükellefin yanında çalışan mali müşavirden terfi etme vaadiyle vergi kaçırma konusunda yardım isterse yine menfaat olarak değerlendirilecektir.

2. İştirak Hükümlerinin Uygulanması Bakımından VUK ile Kabahatler Kanunu Arasındaki İlişki

VUK'ta kabahatlere iştirake ilişkin her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK m. 360 cezada indirim başlığı altında sadece VUK m. 359 açısından hüküm ifade ettiğinden vergi ziyai cezalarında uygulanabilir bir düzenleme değildir. Böyle bir durumda vergi ziyasına iştirak durumunda Kabahatler Kanunu 14. Maddesine başvurmak gerekecektir (Özen, 2014: 132; Torunoğlu, 2010: 518).

C. Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki

1. Meslek Mensuplarının Vergi Kabahatine İştiraki

Kabahatlere iştirak, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 14. Maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“(1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.

(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir.

(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.

(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır”.

KK m. 14 te düzenlenen iştirak kurumuna ait koşullar şu şekilde sıralanabilir:

- Kabahatin işlenişi birden fazla kişinin katılması
- Kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı
- İştirak iradesinin varlığı
- Karar verilen suçun işlenmiş olması gereklidir.

Somut olayda önce yukarıdaki koşulların varlığı göz önünde bulundurularak iştirakin varlığı tespit edilmelidir.

VUK 344/2. maddesi “*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu iki kanun hükmü bir arada değerlendirildiğinde vergi kabahatleri bakımından iştirakin var olabilmesi iştirak edilen kabahatin vergi ziyai olmasına ve vergi ziyainın VUK m. 359 da yazılı fiillerle ortaya çıkmasına bağlanmıştır.

Meslek mensuplarının düzenlemiş olduğu belgelerden doğan sorumluluğu, yukarıda bahsedilen iştirak hükümleri dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında, iştirak etmiş oldukları vergi ziyai kabahatinden dolayı fail olarak mükelleften bağımsız cezalandırılmaları söz konusu olur. Diğer bir deyişle, iştirakte bulunan herkese birbirinden bağımsız ve iştirak durumuna göre vergi ziyai nedeniyle ceza kesilir. Örneğin mükellefçe deftere işlenen karşı tarafı olmayan bir sahte faturanın çıkarılıp yerine başka birinden alınmış gerçek ilişkiye dayanmayan faturayı kaydederse meslek mensubu mükellefin sahte fatura kullanma eylemine iştirak etmiş olur. Burada dikkat edilmesi gereken husus, VUK m. 227’ de düzenlenen ve beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasını VUK m. 344/2’de düzenlenen ceza ile karıştırmamak gereklidir. Çünkü müteselsil sorumluluk biçiminde mükellef veya meslek mensubunun her hangi birisinin vergi cezasını ödediğinde borç ortadan kalkmaktadır. Görüldüğü üzere, meslek mensuplarının mükellefe kesilen cezadan sorumluluğu uygunluk sorumluluğu kapsamındaki sorumluluk olmakla beraber meslek mensubunun mükellefçe işlene fiile iştirak etmesi halinde iştirakçi olarak mükelleften ayrı ve bağımsız şekilde cezalandırılması söz konusudur. Mükellef ve meslek mensubu kendilerine ayrı ayrı kesilen cezalardan ayrı ayrı sorumlu olur.

Vergi kaybına iştirak halinde vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda suç ortaklarından her birine kayba uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir.

2. Meslek Mensuplarının Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştiraki

Her suçta olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçunda da fiili işleyen kişinin cezalandırılması cezada şahsilik ilkesinin bir gereğidir. Vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle ceza yaptırımı ile karşı karşıya kalabilmeleri için kişilerin hareketleri ile kanuni tanımda yer alan tipik netice arasında nedensellik bağının olması, hukuka uygunluk sebebinin olmaması ve kusurlu olmaları da dikkate alınarak somut olayda faillik ve suç ortaklığı durumlarının belirlenmesi dolayısıyla sorumluluğun kimlere ait olduğunun tespit edilmesi gerekir. Bu itibarla, vergi kaçakçılığı suçunda sorumluluk belirlenirken suça katılmış tüm kişilerin somut olaydaki rolleri, işbölümü tek tek değerlendirilip suçun kanuni tanımında yer alan tipikliğin objektif ve sübjektif unsurlarının tamamı gözden geçirilerek tespit edildikten sonra cezaya hükmedilir.

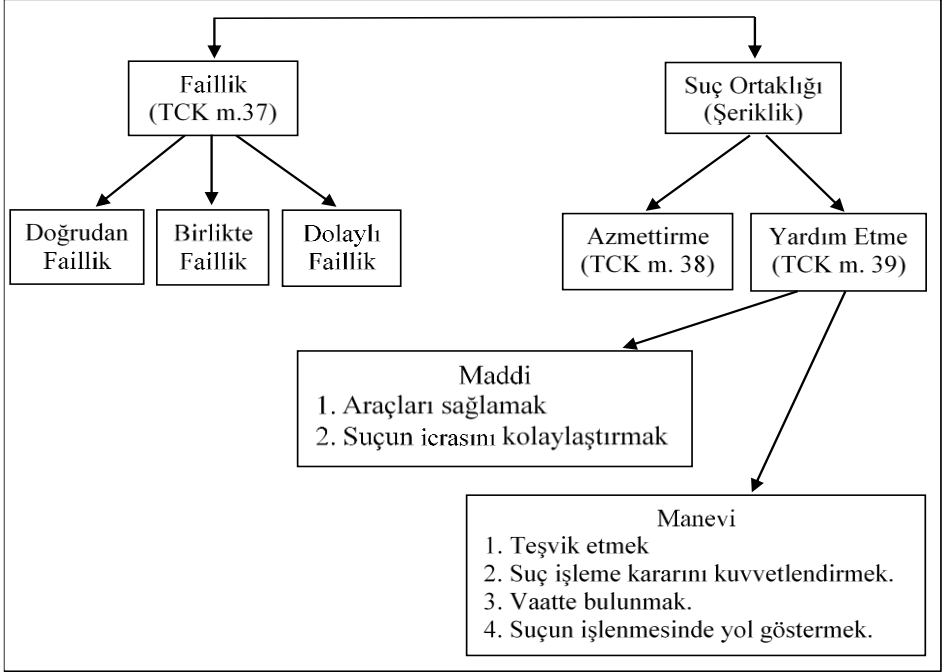
Ceza kanunları, genellikle suçun yalnızca tek bir kişi tarafından işlenebileceği varsayımından hareketle suç tiplerini düzenler. Ancak bazen suçlar birden fazla kişinin, farklı ağırlıktaki katkılarıyla gerçekleştirilir. Gerçeklesen birçok somut olayda da suçun daha kolay işlenmesi ve amaca ulaşılabilmesi için, failin suç oluşturan eylemleri yaparken başka kişilerin yardımından yararlandığı görülmektedir. Hal böyle olunca suça katılan diğer kişilerin suç tipini düzenleyen norma dayanılarak cezalandırılması söz konusu değildir. Böyle durumlarda suça iştirak eden kişilerin nasıl cezalandırılacağı hususu, öğretide tasnif edilen haliyle suçun özel görünüş şekilleri içerisinde iştirak kurumu ile açıklığa kavuşturulur.

İştirak halinde işlenen suçlarda suça katılan suç ortaklarının iştirak statülerinin ve meydana gelen suçtan ne şekilde sorumlu tutulmaları gerektiğinin tespit edilmesi büyük önem taşımaktadır. İştirak, bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişinin aralarındaki anlaşma ve işbirliği yapmaları sonucunda gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Kaymaz, 2012: 118; Demirbaş, 2012: 463; Hakeri, 2014: 509; Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 587). TCK'da düzenlenen iştirak hallerinin tanımlanması ve açıklanması aşağıdaki tabloda olduğu gibi yapılacaktır.

TCK iştirak kurumunu 37. ve 41. Maddeleri arasında düzenlemiştir. Buna göre suça iştirak, söz konusu hükümlerde faillik ve suç ortaklığını (şeriklik) kapsayan bir üst kavram olarak faillik ve suç ortaklığı (şeriklik) şeklinde ikiye ayırarak düzenlenmiştir. Faillik, doğrudan, dolaylı ve birlikte faillik şeklinde üçe ayrılırken (TCK m. 37), suç ortaklığı ise azmettirme (TCK m. 38) ve

yardım etme (TCK m. 39) şeklinde ikiye ayrılmaktadır. TCK m. 40 da bağlılık kuralı düzenlenirken m. 41 de iştirak halinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme düzenlenmiştir.

Tüm bu iştirak hallerini TCK düzenleniş sırasıyla yeminli mali müşavir ve serbest müşavirlerin icra etmekte oldukları mesleki alanları ve işlemleri göz önünde bulundurularak incelenecektir.



a. Faillik

Bilindiği gibi ceza hukukunda suçun kanuni tanımına dayanarak, bu tanıma uygun katkıyı sağlayan kişi/kişiler cezalandırılabilir. Faillik, doğrudan, birlikte ve dolaylı faillik olmak üzere üç şekilde olabilir.

(1) Doğrudan Fail

Kanunda tanımlanan suçu doğrudan doğruya işleyen eylemi yerine getiren kişi doğrudan faildir. Daha açık bir anlatımla, **doğrudan (tek başına) fail**, kendi davranışı ile tipikliğin tüm objektif ve sübjektif unsurlarını gerçekleştiren kişidir (Demirbaş, 2012: 470; Özbek vd., 2010: 552). Bu itibarla, kanunda suç

olarak tanımlanan haksız eylemi gerçekleştiren suçun oluşmasına sebep olan asıl eylemi gerçekleştiren suçun gerçekleşmesi açısından “olmazsa olmaz” nitelikteki hareketi yapan kişi fail olarak adlandırılır (Dülger, 2005: 93; Kaymaz, 2012: 122). Yani somut fiilin gelişiminde “baş aktör” olanlar fail olarak nitelendirilir (Öztürk-Erdem, 2013: 366). Doğrudan faillik, birbirinden bağımsız olarak suçun işlenişine katılan aralarında birlikte suç işleme kararı bulunmayan müstakil faillik şeklinde de olabilir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 594). VUK 359. Maddesinde yer alan ve kaçakçılık suçunu oluşturan filler daha öncede belirttiğimiz gibi seçimlik olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle bu fiillerden birisini gerçekleştiren meslek mensubu suçun doğrudan faili olacaktır.

Vergi suçunun failini VUK m. 359’da düzenlenen fiilleri işleyen kişi olarak tanımlayabiliriz. Bu suçta kimlerin fail kimlerin suç ortağı olabileceği, ceza sorumluluğunu TCK m. 5 gereği ceza hukuku prensiplerine göre belirlemek gerekir.

VUK m. 359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun faili, herkes olabilir. Diğer bir deyişle, vergi mükellefi, vergi sorumlusu olanların yanında bu sığata sahip olmayanlar da fail olabilir (Candan, 2010: 368)³. Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu, Vergi mükellefi, VUK ‘ta tanımlanmıştır. Buna göre vergi mükellefi “*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*”dir (m. 8/1). Vergi mükellefi, vergiyi yansına yoluyla başkalarına aktarma imkânına sahip olsa bile, vergi mükellefi asıl vergi borçlusu konumunda olup, buna ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getiren kişi konumundadır. Öyleyse vergi kaçakçılığı suçunun doğrudan failidir. Vergi sorumlusu ise VUK’un 8/2. maddesinde “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Daha açık bir anlatımla, vergi sorumlusu, mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi ve vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir (Gerçek, 2005: 160; Çitil, 2013: 349). Meslek mensupları, vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu olarak mükellefin şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olan kişi konumunda olup mükellefle ilgili bir işlem yapılması veya onun şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında vergi kanunları ve diğer kanunlarda belirlenen usul ve esaslara uygun hareket etmekten sorumlu tutulan kişidir (Gerçek, 2005: 161).

³ “...sahte fatura düzenleme suçunun mükellef sıfatı olsun olmasın herkes tarafından işlenebileceği...” (Y11CD, 25.12.2001, E. 2001/10626, K. 2001/11692).

Öyleyse yeminli mali müşavirler ve serbest mali müşavirler, vermiş oldukları hizmet dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun doğrudan faili konumunda olabilecektir. Örneğin, mali müşavir mükellefin haberi olmadan vergi kaçırmak için tek başına sahte faturayı sahte olduğunu bilerek mükellefin defterine işlerse vergi kaçakçılığı suçunun doğrudan faili konumunda olur (Şenyüz, 2012: 421). Böyle bir durumda bu suçtan dolayı sadece meslek mensubu cezaların şahsiliği ilkesi gereğince cezalandırılır. Burada önemli olan fiilin mükellefin bilgisi dışında ve meslek mensubunca işlendiğinin ispatlanabilmesidir. Konuyla ilgili olarak başka bir örnek Örneğin, sahte fatura düzenlemek suretiyle bu suçu işleyen kişilerin durumudur. Meslek mensuplarının sahte belge düzenlemek suçuyla (VUK m. 359/b) doğrudan fail olarak sorumlu tutulabilmesi için sahte faturayı bizzat düzenlemiş olması gereklidir (Dnş. 4. D., E. 2004/2404, K. 2005/207). Danıştay da dava konusu olan olayda mükellefçe düzenlenen belgeler ile mali müşavir tarafından düzenlenen belge ve tablolar arasında şekli bir uyumsuzluk bulunmamasına rağmen, mükellefçe alınan ya da düzenlenen ve mali müşavirin mesleki bilgi çerçevesinde anlaşılamayan sahte belgelere istinaden tarh edilen vergi ve cezalardan dolayı mali müşavirin sorumluluğuna hükmedilemeyeceği belirtilmiştir. Çünkü mali müşavirin sorumluluğu şekli ödevlere ilişkin bir sorumluluk olduğundan, usulüne uygun olarak mükellefçe düzenlenen ve belgelerin maddi gerçekliğine ilişkin yapılan incelemeler sonucu tarh edilen vergi ve cezalarda mali müşavirin sorumluluğuna hükmedilmez. Vergi kaçakçılığı suçu kasten işlenebilen suçlardan olduğu için ancak failin bilerek ve isteyerek sahte faturayı düzenlediği hallerde sorumluluğuna hükmedilecektir.

Gerçekte çoğu zaman vergi kaçırmaya yönelik fiiller işletme sahibinin (mükellefin) bilgisi veya talimatıyla olacağından, çoğunlukla meslek mensubu ve işletme sahibi, bir alt başlıkta detaylıca bahsedeceğimiz, birlikte fail olarak kaçakçılık fiilinden dolayı sorumlu olacaktır.

(2) Birlikte Fail

Birlikte faillik, TCK m. 37/1'de “suçun kanunî tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur” şeklinde düzenlenmiştir. Birlikte faillik, fiile ilişkin ortak karar alma (sübjektif unsur) ve fiili birlikte işleme (objektif unsur) olmak üzere iki koşulun bulunmasını gerektirir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 597; Öztürk-Erdem, 2013: 370). Örneğin, sahte veya yanıltıcı belgeyi bizzat düzenleyen ve kullanan vergi mükellefi ve mali müşavir birlikte fail olup her biri VUK m. 359/b suçundan fail olarak sorumluluğu doğacaktır.

Birlikte faillik her bir failin tipikliği tamamen gerçekleştirdiği ve ortak karara dayanarak birden fazla kişinin katkısının bir araya gelmesi ile tipikliğin gerçekleştirildiği durumlarda söz konusudur (Öztürk-Erdem, 2013: 372; Demirbaş, 2012: 471)⁴. Fiilin icrasında birlikte hâkimiyet kurulduğundan suç işleyenlerin hepsi fail konumundadır. Her failin sorumluluğu kendi yapmış hareketten kaynakladığından birlikte faillikte sorumluluk bağılılık kuralına dayanmaz (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 597). Örneğin, mükellef ve mali müşavir, ortak karara dayanarak gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlemesi ve bu faturanın sahte olduğunu bilerek sırf ödenmesi gerekenin altında vergi ödemek için deftere işlenmesinde her failin sorumluluğu kendi yaptığı hareketten kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla her ikisi de birlikte faildir ve VUK 359/b maddesinde düzenlenen suçtan fail gibi sorumlu tutulacaktır.

Birlikte faillik, belirli bir fiilin iki ya da daha fazla kişi karşılıklı anlaşma içerisinde birlikte işlenmesi yönünde alınmış bir kararı gerektirir (sübjektif unsur) (Özbek vd., 2010: 553; Öztürk-Erdem, 2013: 368)⁵. Failler karşılıklı olarak aynı suçu işleme konusunda karar varmış olmalıdır (Özbek vd., 2010: 554). Daha açık bir anlatımla, tüm ortakların suç bakımından birlikte hareket ettiklerin bilmeleri ve istemeleri gereklidir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 599). Örneğin faaliyet konusu otobüs işletmeciliği yapan bir firma sahibi (mükellef) otobüs tamiri yaptırmadığı halde otobüs tamircisinden aldığı tamirci

⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu 13.10.2009 tarihli kararında *bu durumu* açıkça şöyle belirtmiştir: “Yasa koyucunun 37. maddenin 1. fıkrasındaki “suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur” ifadesiyle faillik kavramının kapsamını oldukça geniş tuttuğunu söyleyebiliriz. Bu durumda, suçun işlenmesini sağlayan hareket üzerinde hâkimiyet kuran herkes fail sayılabilecektir. Hareket üzerinde hâkimiyet kurmak, birlikte irtikap etme şeklinde gerçekleşebileceği gibi, zımnî veya açık bir iş bölümüne dayalı olarak hareketi birlikte gerçekleştirmeyi de kapsayabilir. Öyle ki, bu anlamda suçu sonuçlayan hareketi yapmayan, fakat bir başkasının bu hareketi yapması için gerekli ortamı hazırlayanlardan her birisi de fail sayılabilecektir. Buradan çıkartabileceğimiz netice, suçun işlenmesi sırasında mağdura yönelik olarak yapılacak hareketlerin çoğu kez yardım etme olarak değil, faillik olarak değerlendirileceği yönünde olacaktır. Ancak, bu ifadeden yardım etmenin sadece suçun işlenmesinden önce veya sonra mümkün olabileceği sonucunun da çıkartılmaması gerekir. Zira yardım etme her aşamada mümkün olabilecek ise de daha çok suçun işlenmesinden önceki ve sonraki hareketler yardım etme olarak değerlendirilebilecektir.” (Yrg. CGK, E. 2009/1-193, K. 2009/235), www.leges.hukuk.com. (erişim tarihi: 29.1.2014).

⁵ Madde gerekçesinde bu kararlığın kast olarak düşünülmesi gerektiği şu şekilde ifade edilmiştir. “Müşterek faillik bakımından zorunlu diğer bir koşul, failler arasında birlikte suç işleme kararının varlığıdır. Belli bir hareketin icrasına ve neticenin meydana gelmesine ilişkin olan birlikte suç işleme kararı, kast kapsamında düşünülmelidir.”

faturası alsa ve deftere işlemesi için mali müşavire verse mali müşavirde bunu deftere kaydetse artık ikisi birlikte fail olmayacaktır. Çünkü ne birlikte vergi kaçırma konusunda karar almış ne de mali müşavir söz konusu faturanın alınması hususunda mükellefle birlikte hareket etmiştir. Dolayısıyla fiil üzerinde kurulmuş bir ortak hakimiyet yoktur.

Aynı suç işleme kararı, açık veya örtülü olabileceği gibi, fiilin icrasına başlandıktan sonra da alınmış olabilir (Öztürk-Erdem, 2013: 368). Hatta bu karar, somut olayın durumuna göre ani bir birleşme sonucu da gerçekleşebilir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 600). Öyleyse birlikte suç işleme kararını alarak fiil üzerinde hâkimiyet kurulmuş olmak kaydıyla suç işleme kararının fiil öncesi, sırası olup olmamasının önemi yoktur (Hakeri, 2014: 537; Özbek vd., 2010: 554).

Birlikte faillik, her bir failin fiilin işlenmesine katkıda bulunması ve bu katkının karşılıklı olarak birbirini tamamlaması anlamında işbirliğini gerektirir. Burada birden fazla failin hareketi bir araya gelerek tipikliği gerçekleştirmektedir. Bu itibarla, birlikte faillikte faillerin *“tipikliğe ait tüm hareketleri veya suçun işlenmesi için yapılması gereken asıl hareketleri yapması gerekmemektedir”* (Yrg. 1. CD, 15.06.2006, K. 2621). Örneğin, sahte fatura düzenleme suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda mükellef boş sahte fatura koçanı temin etse, mali müşavirde bu boş faturaları tanzim etse suçun oluşumunda birden fazla kişinin katkıda bulunması ve birbirini tamamlamasıyla birbiriyle işbirliği içerisinde gerçekleşmiştir.

Birlikte faillikten söz edilebilmesi için faillerin tipikliğinin tüm unsurlarını ve bu arada tipik neticeyi tek başına gerçekleştirmiş olmaları gerekmez (Demirbaş, 2012: 471). Suçun işlenmesine olan katkının olmaması durumunda tipiklik gerçekleşmiyorsa birlikte faillik söz konusu olur; burada tipikliğinin gerçekleşmesine olan katkının mutlaka zorunluluk göstermiş olması gerekmez (Öztürk-Erdem, 2013: 372). Önemli olan faillerin hareketlerinin neticenin gerçekleşmesinde önemi ve zorunluluğudur (Özbek vd., 2010: 553). Yani faillerin katkısı suç planının başarıya ulaşması açısından önemlidir. Öyle ki birlikte faillikte müşterek katkılardan herhangi birinden vazgeçilmesi fiilin gerçekleşme tehlikesini ortaya çıkarır (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 599). Örneğin yüksek riziko nedeniyle (A)’nın gözcü olmaması durumunda fiil gerçekleştirilemeyecek ise, fonksiyonel egemenlik söz konusudur ve bu nedenle (A) birlikte faildir. Ancak suçun icrası sırasında oluşan birlikte suç işleme kararı da birlikte faillik için yeterlidir (Demirbaş, 2012: 473). VUK m. 359/a/1 de düzenlenen hesap ve muhasebe hileleri suretiyle vergi kaçaklığı suçu bakımından faillerin yapmış olduğu hareketlerin neticenin gerçekleşmesinde önemlidir. Muhasebe hileleri, işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını aldatmak amacıyla gerçek

durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesidir (Yücel, 2012: 51). Muhasebe hileleri çok değişik şekillerde yapılabilir. Bilerek ve istenerek yapıldığı için bunların tespiti çok güç olabilmektedir. Bu tür hileler teknik bilgiye sahip meslek mensuplarınca yapılabilmektedir. Mükellef muhasebe ve hesap hilelerini tek başına değil mali müşavirle birlikte vergi kaçırmak amacıyla yapıyorsa ve mali müşavir olmadan fiil gerçekleştirilemeyeceğinden birlikte faillik vardır.

Sonuç olarak, somut olayda faillerin bu şekilde işbölümü esasına dayalı olarak fiilin işlenişi üzerinde hâkimiyet kurdukları anlaşılıyorsa burada birlikte faillik söz konusu olacaktır (Dülger, 2005: 105; Öztürk-Erdem, 2013: 373). Bu açıdan bakıldığında birlikte failliğin fonksiyonel rol dağılımı ilkesine dayandığı söylenebilir (Özbek vd., 2010: 553; Demirbaş, 2012: 472).

Birlikte faillik, fiilin işlenmesine her türlü katkıyla oluşabilir. Bunun için failin suç mahallinde bulunmasına gerek olmadığı gibi suç ortağının fiilin doğrudan işlenişine müdahale etmesine de gerek yoktur. Söz gelimi iletişim araçlarını kullanarak fiilin icrasına katılabilir diğer fail üzerinde hâkimiyet kurulabilir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 599; Demirbaş, 2012: 474). Örneğin, sahte faturayı bilgisayarında düzenleyen mali müşavirin faturayı mail yoluyla mükellefe yollaması mükellefde faturanın içeriğini oluşturması halinde mali müşavirin mali müşavir ve mükellef birlikte fail olmaktadır.

Sadece yardım niteliğinde bir hareketi gerçekleştiren kişi de birlikte fail sıfatını kazanabilir. Burada önemli olan yardım etme amacıyla yapılan bir hareketin fiile katkısının büyük ve önemli oluşuyla bağlantılıdır (Demirbaş, 2012: 474). Fiili gerçekleştirmek kapsamındaki hareketler aynı olabileceği gibi farklı da olabilir. Söz gelimi, bir önceki örnekte mali müşavir mükellefe sadece nasıl sahte fatura düzenleneceğini anlatsaydı yardım eden olacaktı. Ancak mükellefe yardım anlamına gelmekle birlikte boş sahte faturayı göndermekle yardım eden sıfatını aşmakta fiil üzerinde hâkimiyet kurmaktadır.

Öyleyse birlikte faillik yardım edenden farklıdır. Belli bir suçun failine onun haberi olmaksızın ve tek taraflı iradeyle suçun işlenmesine başlanmadan önce veya suçun icrası sırasında yardımda bulunulması halinde birlikte faillik olmaz. Bu gibi durumda tek taraflı iradesiyle asıl failin fiili yapmasına katkıda bulunan kişinin fail ile yardım eden arasında suç işleme konusunda ortak iradenin varlığının zorunlu olmaması nedeniyle yardım eden sıfatıyla sorumluluğunun doğması gerekecektir (Demirbaş, 2012: 473). Örneğin, VUK m. 359/a/2 de düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçunda mali müşavirin aynı zamanda yakın arkadaşı olan mükellefe vergi kaçırma konusunda yardım etmek için onun haberi olmaksızın elektronik kayıtlarda değişiklik yapabilmesi için imkan sağlaması ve suçun işlenmesini kolaylaştırması halinde mali müşavir yardım eden sıfatıyla sorumlu olacaktır.

Birlikte faillik kurumuna ilişkin tartışılması gereken bir diğer husus, ihmali davranışı ile suça iştirak eden kişinin durumudur. Eğer ihmali hareketi ile suça iştirak eden kişi de iştirak iradesi varsa ihmali hareketin suçun işlenmesinde nedensellik değeri de varsa hukuki yükümlülüğün varlığını araştırmaya gerek duymaksızın birlikte failliğin var olduğu kabul edilir. Eğer ihmali davranışta bulunan kişinin iştirak iradesi yoksa kişi başkasının başlattığı hareketin nedensellik serisine müdahale etmemiştir. Böyle bir kişinin sorumluluğu, ancak harekete geçmek ve nedensellik serisine müdahale etmek hususunda her hangi bir yükümlülüğün bulunması halinde mümkündür. Böyle bir yükümlülüğü bulunmasına rağmen kişide iştirak iradesi yoksa iştiraktan sorumlu tutulamayacaktır. Ancak kişinin bu durumda genel hükümlere göre sorumluluğu ayrıca değerlendirilmelidir. Tüm bu açıklamalardan sonra bir kişinin toplumsal yaşamın veya bir mesleğin gereklerini yerine getirmesi birlikte suç işleme kararı olarak nitelendirilemez (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 595). Örneğin, mükellefin getirdiği sahte faturayı sahte olduğunu bilmeyerek deftere işleyen mükellef VUK m. 359/b deki suçu işlemez sayılmaz. Mali müşavirin sorumluluğu, ancak harekete geçmek ve nedensellik serisine müdahale etmek hususunda her hangi bir yükümlülüğün bulunması halinde mümkündür. Oysa mali müşavir kendisine getirilen belgenin doğruluğunu, sahte olup olmadığını araştırmakla yükümlü değildir. Yeminli mali müşavir açısından durum değerlendirildiğinde, bu kişiler belgelerin doğruluğunu araştırmakla yükümlü olduğu için VUK m. 359/b’de düzenlenen suçtan dolayı sorumluluğu doğabilir. Ancak böyle bir durumda bu suçun tüm unsurları açısından yeminli mali müşavirin somut olaydaki durumu tahlil edilmez.

Birlikte faillikte sınır aşımı bir diğer incelenmesi gereken husustur. Failin her sınırı aştığı hareket diğer suç ortağına isnat edilemeyebilir. Fail kararlaştırılan suçun sınırını bilinçli bir şekilde aştıysa sınırı aşan kişi sınırı aşılardan ya bağımsız fail olarak ya da dolaylı fail olarak sorumlu tutulabilir. Ancak ortak karardan önemsiz sapmalar diğer bir deyişle birlikte failin hareket tarzı diğer fail için önemsizse bir sınır aşımından bahsedilemez (Demirbaş, 2012: 477). Örneğin, mükellef ve mali müşavir vergi kaçırmak amacıyla serbest meslek kazanç defterinde tahrifat yapmayı kararlaştırmış olsalar ancak mali müşavir son anda fikir değiştirip söz konusu defterden bir yaprak koparıp yerine koymasa yapmış olduğu bu hareketten bağımsız fail olarak sorumlu tutulacaktır.

(3) Dolaylı Faillik

Dolaylı faillik, TCK m. 37/2 “Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları

suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.” Şeklinde düzenlenmiştir.

Dolaylı faillikte arka plandaki kişi, suçun icrai hareketlerini gerçekleştiren kişi ve onun hareketi üzerinde hâkimiyet kurmakta ve bu hâkimiyet nedeniyle kişi, dolaylı fail olarak işlenen suçtan sorumlu tutulmaktadır (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 602; Özbek vd., 2010: 557; Demirbaş, 2012: 478).

Görüldüğü gibi, dolaylı faillikte dolaylı fail ve onun aracılığıyla suçu işleyen bir başkası olmak üzere fiile en az iki kişi katılmaktadır. Bir kişinin dolaylı fail olarak sorumlu tutulabilmesi için somut olay bütün şekliyle arka plandaki kişinin eseri olarak nitelendirilebilmeli ve yine bu kişinin iradesi araç olarak kullanılan kişinin iradesi üzerinde baskın konumda olmalı ve onu yönlendirebilmesi gereklidir. Bu nedenle suç tipini kasten, hukuka aykırı ve kusurlu olarak bizzat gerçekleştiren kişi kural olarak dolaylı değil, doğrudan faildir (Öztürk-Erdem, 2013: 375; Hakeri, 2014: 544). Örneğin, bir iş yeri sahibi ticari bir ilişkiye girmemiş olan bir şahsı işletmeden alacaklı ve borçlu gibi gösterip buna istinaden ve buna göre bir takım belgeleri durumdan haberi olmayan mali müşavire düzenletse burada mali müşavir araç konumunda olup, somut olayda kastın varlığını gösteren bir belirti de yoksa VUK m. 359/a/1c.2 de düzenlenen gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçundan sorumluluğu doğmayacaktır. Olayda mükellef dolaylı fail konumunda olup suçun faili gibi cezalandırılacaktır.

Dolaylı faillikte bir kişiyi suç işlemek amacıyla araç olarak kullanma söz konusu olduğundan kasten hareket edilmektedir. Öyleyse taksirli davranışlarla dolaylı faillik olmaz. Aynı durum ihmali davranışların bulunması durumunda da geçerlidir. Çünkü bir başka kişinin ihmali davranışlarını denetlemek mümkün değildir (Demirbaş, 2012: 478; Öztürk-Erdem, 2013: 389).

Dolayısıyla faillik çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Üzerinde etkinlik kurulan kimse kusur yeteneğine sahip olmayabilir, kendisinde cezasızlık sebebi bulunabilir veya hataya düşürülmüş bir kişi olabileceği gibi (Özbek vd., 2010: 557) doğrudan failin cebir ve tehditle fiili işlemeye zorlanmış olması ya da kusurunun bulunmamış olması gerekir. Tüm bu durumlarda görüldüğü gibi, arka plandaki kişinin (dolaylı) fail sayılması, araç olarak kullanılan kişinin defekt durumda olmasına dayanmaktadır (Öztürk-Erdem, 2013: 374). Bu bağlamda dolaylı fail ile suçu işleyen kişi arasında süje-obje ilişkisi mevcuttur (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 604). Dolayısıyla failliğin meydana gelebileceği hallere kısaca değinmekte fayda vardır.

- Asli failin fiili kasten işlememiş olması halinde, asli failin yanılıya sevk edilmesi suretiyle ona bir suç işletilmesi mümkündür. Bu durum tipiklik düzeyinde dolaylı faillik olarak da ifade edilebilir (Öztürk-Erdem, 2013: 387).

Örneğin, tapu memuruna kendisini taşınmaz malın sahibi gibi göstererek bu taşınmazın başkasına satışının gerçekleştirilmesi olayında kamu görevlisi yanılığa sevk edilerek resmi evrakta sahtecilik suçunda araç olarak kullanılmıştır (Hakeri, 2014: 544). Yine mükellefin getirdiği sahte faturayı kanuni defterlere kaydeden mali müşavir yanılığa sevk edilmiş ve suç işletilmiştir.

- Asli failin kendisine karşı bir suçu işlemiş olması halinde kişi hem doğrudan fail hem de mağdurdur (Öztürk-Erdem, 2013: 388). Örneğin, tehditle kişinin kendisine karşı suç işletilmesi mümkündür. Örneğin zina yapan eşini yatakta yakalayan koca eşine silahı intihar etmesini istemesi halinde dolaylı faillik vardır (Hakeri, 2014: 544).

- Hukuka aykırılık düzeyinde dolaylı faillikte araç olarak kullanılan kişi bakımından bir hukuka uygunluk nedenini bulunması halinde uygulanabilir. Örn. TCK m. 267/4. Örneğin, sahte fatura düzenlemediğini bildiği halde deftere sahte fatura düzenleyip koyan ve eski mükellefinin sahte fatura düzenleyerek vergi kaçırdığını iddia eden mali müşavir, VUK m. 359/b de düzenlenen suçuna ilişkin hükümlere göre dolaylı fail konumundadır

- Kusur düzeyinde dolaylı faillik de mümkündür. Böyle bir durumda araç olarak kullanılan kişinin kusur yeteneği yoktur. Örneğin, 12 yaşından küçük çocuğa hırsızlık yaptırılması gibi.

- Asli failin cebir sonucu suçu işlemiş olması halinde cebir kullanan kişi asli faili bir araç olarak kullanmaktadır. Örneğin, bir kimseye cebir (tehdit içinde geçerli) ile bir kimseye suç işleten kimse dolaylı faildir (Hakeri, 2014: 544). Örneğin, mükellefin mali müşaviri ölümle tehdit ederek zorla kendisinin sahte olarak düzenlediği faturayı deftere kaydettirmesi süratiyle vergi kaçakçılığı suçunu işlettirmesinde suçu işleten kişi (mükellef) dolaylı fail, suçu işleyen asli fail konumundaki mali müşavir araç olarak kullanılan kişidir.

Burada tartışılması gereken husus, arka ve ön plandaki kişilerin suça iştirak açısından sorumluluğunun ne olduğudur. Arka plandaki kişinin sorumluluğu dolaylı, doğrudan ya da birlikte faillik şeklinde ortaya çıkabilir. Bu faillik türleri nedeniyle sorumluluk bunlar için öngörülen cezanın aynı olması nedeniyle pratik bir önem arz etmeyecektir.

Ön plandaki kişinin suça iştirak konumunun tartışılması gerekir. Burada kendi fiilinden sorumlu olan ön plandaki kişinin (suçun icra hareketlerini bizzat gerçekleştiren kişi) iradesi üzerinde egemenlik kurmak kural olarak mümkün olmadığına göre, sorumluluk prensibi gereği bu kişinin aynı zamanda bir başkasının aracı olarak kabul edilmesine kural olarak olanak yoktur. Ancak bazı istisnai durumlarda suç tipini kasten, hukuka aykırı ve kusurlu olarak bizzat gerçekleştiren kişi üzerinde de arka plandaki kişinin egemenlik kurabileceği kabul edilmektedir. Bu durum, masa başı fail olarak da

adlandırılan ve asıl fiili işleyen kişilerin arkasındaki bu kişinin özellikle organizasyona egemenliği durumunda gündeme gelmektedir (Öztürk-Erdem, 2013: 374). Öyleyse ön plandaki kişinin sorumluluğunun somut olay göz önüne alınarak belirlenmesi gerekecektir. Özellikle kusurluluğu etkileyen azaltan veya kaldıran haller bakımından ön planda bulunan kişinin cezai sorumluluğu suçun tüm unsurları bakımından tartışılmalıdır. Çünkü arka planda bulunan kişinin dolaylı fail olabilmesi için araç kişinin kusurlu olmaması gerekir.

b. Suç Ortaklığı (Şeriklik)

(1) Tanım

Daha önce de belirttiğimiz gibi ceza kanunlarının genel kısmındaki iştirakle ilgili hükümler, fail dışında suça katılan bu kişilerin cezalandırılmalarını sağlamaktadırlar. Bu özellikleri nedeniyle suç ortaklığına ilişkin hükümler sorumluluk alanını genişleten hükümler olarak kabul edilmektedir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 603; Demirbaş, 2012: 464). Suçun kanuni tanımında bulunan eylemi tek başına tamamen gerçekleştirmeyen ancak bu eylemin gerçekleştirilmesine bir şekilde katkı sağlayan kişi suç ortağı (şerik) olarak tanımlanmaktadır (Dülger, 2005: 93; Akbulut, 2010: 176). Diğer bir deyişle, Suçun kanuni tanımında öngörülen fiili gerçekleştirmeyen, ancak suçun gerçekleşmesi için nedensel değeri bulunan hareketleri icra eden suç ortakları şerik olarak kabul edilmektedir (Kaymaz, 2012: 120; Demirbaş, 2012: 480). Kısaca somut olay içerisinde yardımcı rol alanlar suç ortağı sayılmaktadır (Öztürk-Erdem, 2013: 366).

(2) Suç Ortaklığının Koşulları

Suç ortaklığı durumlarının gerçekleşebilmesi ve TCK'da düzenlenen suç ortaklığına ilişkin kuralların uygulanabilmesi için bazı şartların varlığı gerekmektedir. Bunlar; suça katılanların birden fazla olması, aralarında nedensel bağlantı bulunan (hareketlerin nedensellik değeri taşınması) birden çok hareketin varlığı, suça katılma iradesinin bulunması ve bağlılık kuralıdır.

(a) Suça Katılanları Biren Fazla olması

Suç ortaklığından söz edilebilmesi için öncelikle birden fazla kişinin suça katılması gerekmektedir (Demirbaş, 2012: 460; Öztürk-Erdem, 2013: 364)⁶.

⁶ Burada suça katılan kişiler, çok faili suçlardaki suçun oluşumu için gerekli olan failer gibi değildir. Bazı suç tipleri ancak birden çok failin katılımıyla islenebilirler. Buna öğretide genel olarak "zorunlu iştirak" denilmektedir. Böyle suç tipleri suçun özel görünüş biçimi olmayıp doğrudan suçun oluşumu için yasal tanımda aranılan bir özelliktir. Örneğin Rüşvet suçu.

Katılma maddi nitelikte olabileceği gibi manevi nitelikte de olabilir (Özbek vd., 2010: 557; Dülger, 2005: 96).

(b) Aralarında Nedensel Bağlantı Bulunan Birden Çok Hareketin Varlığı

Suç ortaklığının söz konusu olabilmesi için gerekli olan bir diğer koşul, suça katılanların hareketinin netice açısından nedensel değer taşımasıdır. Suç ortağının katkısı olmadan netice meydana gelmeyecek ya da netice gerçekleşen şekilde meydana gelmeyecekti denebiliyorsa hareket suç tipi bakımından nedenseldir. Bir hareketin nedensel değer taşıyıp taşımadığı somut olay araştırılarak belirlenecektir (Demirbaş, 2012: 484; Özbek vd., 2010: 557; Dülger, 2005: 96). Örneğin, mali müşavir bilançonun maskelenmesinin nasıl yapılacağını detaylıca mükellefe anlatsa ve mükellefte bu yolu kabul ederse mali müşavirin burada yapmış olduğu yardım netice açısından nedensel bir değer taşımaktadır. TCK m. 40/3 iştirakin varlığı için suçun icra hareketlerine başlanmış olmasını şart koşmaktadır.

(c) Suça Katılma İradesinin Bulunması (İştirak İradesi)

Nedensel değer taşıyan bir harekete katılan kişi suça katılma iradesi ile hareket etmediği sürece suç ortağı sayılmaz (Özbek vd., 2010: 558). Suç ortağının suça katılma şeklindeki hareketini kasten yani bilerek ve isteyerek yapmasının gerekli olduğudur. Suç ortağı hem katkı sağladığı hareketi hem de failin işlemeyi kastettiği suça olan katkısını bilecek ve bunu isteyecektir (Özbek vd., 2010: 558; Dülger, 2005: 96). Ancak suça katılanın suçun tüm ayrıntılarını bilmesi şart değildir (Özbek vd., 2010: 559). Örneğin, bir işletmenin vergi beyannamelerini ve muhasebe kayıtlarını 3568 sayılı kanun çerçevesinde kontrol eden ve sadece kendisine ibraz edilen belgelere dayalı kayıtlar üzerinde işlem yapan meslek mensubunun vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillere iştirak iradesi olmadığından sorumluluğu düşünülemez. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda bu hususa şu şekilde dikkat çekilmiştir: "...davacının kaçakçılık suçunun işlenmesine fiili ile katkıda bulunduğu dair somut bir tespite yer verilmediği gibi davacının bir dönem söz konusu firmanın muhasebecisi olmasının ya da kaçakçılık suçuna iştirak ettiği öne sürülen kişilerin yanında işçi olarak çalışıyor olmasının tek başına davacının da kaçakçılık suçuna iştirak ettiğini göstermeyeceğinin açık olduğu..." (Dnş., 4. D., 11.10.2005, E. 2005/1231, K. 2005/1729).

Suçta iştirak için suça katılan hareketini bilerek ve isteyerek yapması gerektiğinden suça taksirli katılma mümkün değildir. Kasten işlenen bir fiile taksirli bir hareket ile katılma başlı başına taksirli bir sorumluluğu gerektirecektir. Aynı biçimde taksirli bir suça kasten iştirak de mümkün değildir. Böyle bir durumda artık suç ortaklığı değil faillik (yan faillik ya da

koşulları varsa dolaylı faillik) söz konusu olur. Aynı şekilde taksirli suçta taksirle iştirak halinde de suç ortaklığı değil faillik söz konusu olmaktadır (Öztürk-Erdem, 2013: 392; Dülger, 2005: 96). Vergi kaçakçılığı suç kasten işlenebilen bir suç türüdür. Mali müşavir böyle bir suçta ancak bilerek ve isteyerek katılabilir. Dolayısıyla böyle bir suçta taksirli bir hareket ile katılma imkân dâhilinde olsa da bu suç ancak kastla işlenebileceğinden taksirli sorumluluk gündeme gelmeyecektir.

Kast TCK m. 21 de *suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Kastın bilme ve isteme olarak iki unsuru vardır. Kastın bilme unsurunun anlamı, kişinin kanuni tanımda yer alan başta hareket, netice ve nedensellik bağlantısı olmak üzere tüm unsurların bilinmesidir (Demirbaş, 2012: 350; Hakeri, 2014: 207). İstemek ise irade etmek demektir. Bir şeyin bilinmesi istenmesi anlamına gelmez. Fail bilir ama istemez. Dolayısıyla isteme kişinin özgür iradesine dayanmalıdır (Hakeri, 2014: 211; Özbek vd., 2010: 267; Hakeri, 2014: 265). Örneğin, mali müşavire tehdit yoluyla faturanın içeriğini vergi kaçırarak şekilde nasıl düzenlenebileceği hakkında bilgi vermesini isteme durumunda mali müşavir kınanabilir değildir. Görüldüğü gibi burada mali müşavirin sorumluluğu istemektir. İstemediği için sorumlu tutulamayacak ve olayda kastın varlığı olmayacaktır.

(d) Bağlılık Kuralı

Kanun koyucu, başkası tarafından işlenen bir suçta azmettirme ya da yardım etme biçiminde iştirak eden kişinin sorumluluğu için bazı bağlantı noktaları aramış ve böylece sorumluluğu sınırlandırmıştır. Bağlılık kuralı, fail tarafından gerçekleştirilen fiile bağlı olarak suçun işlenmesine katkı sağlayan, ancak bu katkısı faillik niteliğine varmayan suç ortaklarının cezalandırılmasını sağlayan kuralları ifade etmektedir (Akbulut, 2010: 176). Öyleyse fail olamayan kişinin, suç niteliği taşıyan fiilden sorumluluğu bağlılık kuralıyla mümkün olmaktadır.

İcra hareketlerine başlanan suçun tüm suç ortakları bakımından aynı olması yani suçta katılanlar bakımından aynı suçun işlenmesi gerekir. Bu duruma öğretide iştirakte bağlılık kuralı denir (Özbek vd., 2010: 559; Demirbaş, 2012: 481). Örneğin, mükellefe vergi kaçırmaya yardım amaçlı defter, kayıt ve belgeleri gizlemenin yollarını öğretmesine rağmen mükellef bunu yapmayıp mali müşavirin haberi olmadan kendi düzenlediği sahte belge düzenlemesi halinde durum budur.

Türk Ceza Kanunu, 40.maddede bağlılık kuralı başlığı altında suçta iştirak için, kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığını arayarak, failin kusur yeteneğine sahip olup olmamasının kusurluluğu kaldıran bir nedenin bulunması

suça katılanların sorumluluğu açısından önemli olmadığını kabul etmiştir (Öztürk-Erdem, 2013: 392; Demirbaş, 2012: 481). Nitekim TCK m. 40/1 c. 2 “*Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.*” şeklinde düzenlenmiştir. Somut olayda cezalandırılmayı önleyen kişisel nedenler fiili suç olmaktan çıkarmayacaktır. Sadece kendisinde bulunan kişisel neden kişinin cezai sorumluluğu üzerinde etkili olacak diğer suç ortaklarına etki etmeyecektir.

Bağlılık kuralının varlığı her şeyden önce kasten ve hukuka aykırı bir fiilin varlığını gerektirir (TCK m. 40/1 c.1). Öyleyse taksirli suça iştirak mümkün değildir. Yine olayda bir hukuka uygunluk sebebi olmamalıdır. Failin yaptığı hareket hukuka uygunsa suça katılan diğerleri de hukuka uygun hareket etmiş sayılır. Vergi kaçakçılığı suçu için tek hukuka uygunluk sebebi vergi kanunlarındaki istisna ve muafiyetlerden yararlanmak suretiyle vergi ödememe, eksik ödeme ya da geç ödeme durumunu kanun hükmünü icra olarak kabul edebilir (Karaaslan, 2006: 132).

Bağlılık kuralının kabulü için kanuni tanımda yer alan suç tipinin gerçekleşmesi gerekir. Suçun işlenmiş olması tamamlanmış olması değil icra hareketlerine başlanmış olması gerektiği anlamına gelmektedir (Özbek vd., 2010: 560; Öztürk-Erdem, 2013: 393). Diğer bir deyişle, kanuni tanımdaki eylemin en azından teşebbüs derecesine gelmiş olmasının gerekliliğidir. Henüz hazırlık hareketi derecesinde olan ve suça teşebbüs derecesine gelmeyen hareketlerden dolayı suç ortaklığından söz edilmesi mümkün değildir. TCK bu durumu açıkça m. 40/3’de açıkça şu şekilde düzenlemiştir: “*Suçta iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekir*”. Hal böyle olmakla birlikte suç ortaklığı henüz icra hareketlerinin başlamasından önce de söz konusu olabilir. Azmettirme, zorunlu olarak asıl fiilin icrasından önce gerçekleşir (Demirbaş, 2012: 482; Öztürk-Erdem, 2013: 393). Yeter ki asıl failin hareketi icra hareketi aşamasına gelmiş olsun (Akbulut, 2010: 191).

Diğer bir deyişle, suç teşkil etmeyen fiile iştirak söz konusu değildir. TCK m. 38 ve m. 39 da azmettiren veya yardım eden kişinin cezasının, işlenen suça göre belirleneceği belirtilerek suç ortaklığında sorumluluğun tespitinde bağlılık kuralının geçerli olduğu ifade edilmiştir. Suç ortağının cezalandırılması fail tarafından suçun kanuni tanımına uygun hareket yapılmadığı sürece mümkün olmamaktadır (Demirbaş, 2012: 464; Akbulut, 2010: 176). Öyleyse kanunda yer alan suç ortaklığı failin işlediği fiile bağlıdır. Bağlılık kuralı, fail tarafından gerçekleştirilen fiile bağlı olarak suç ortağının cezalandırılmasını sağlamaktadır (Akbulut, 2010: 180). Daha açık bir anlatımla, bir suça suç ortağı olarak iştirakten söz edilebilmesi için bir başka kişinin işlediği yasal tanıma uygun suç

oluşturan bir eylemin varlığı gerekir. Öyleyse asıl fail tarafından tipe uygun ve hukuka aykırı kasıtlı bir fiil işlenmedikçe (veya en azından işlenmesine teşebbüs edilmedikçe), böyle bir fiile azmettirme ya da yardım etme biçiminde iştirak de mümkün değildir. Faillik olmadan suç ortaklığı olmaz (Öztürk-Erdem, 2013: 392). Örneğin, mükellefin vergi kaçırmak için defter, kayıt ve belgeleri gizlemek için bir takım hazırlık hareketleri yapması ancak icra hareketlerine başlamam durumunda mükellefe vergi kaçırma konusunda akıl, yol gösteren mali müşavir yardım eden olmaz. Çünkü asli fail henüz suç işlememiştir.

Son olarak, suç ortaklığı bakımından aranan diğer bir koşul fiilin henüz tamamlanmamış, kesintisiz suç söz konusu ise bitmemiş olmasıdır (Öztürk-Erdem, 2013: 393). Bu aşamadan sonra suça iştirak mümkün olmayıp faile yardım edilmesinin belirli biçimleri TCK'nın özel bölümünde özel suç tipleri olarak ayrıca düzenlenmiştir. Örneğin, TCK m. suçluyu kayırma.

(3) Suç Ortaklığı Türleri

TCK iki tür suç ortaklığı düzenlemiştir: azmettiren ve yardım edendir.

(a) Azmettiren

Öncelikle belirtmek gerekir ki; TCK azmettirmenin bir tanımı yapmamış sadece m. 38/1'de "başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır" şeklinde bir düzenleme getirmiştir.

Azmettirme, "bir başkasında kasıtlı ve hukuka aykırı bir fiil işleme düşüncesi uyandırmak şeklinde tanımlanabileceği" (Özbek vd., 2010: 562; Dülger, 2005: 111) gibi "suç işleme düşünce ve kararı bulunmayan bir kimseye, suç işleme kararı verdirme" (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 603) şeklinde de tanımlanır. "Faildeki suç fikri ve kararı münhasıran azmettirenin eseridir." (Hakeri, 2014: 550). Kriter olarak "azmettirme olmasaydı suç işlenmeyecekti" kullanılabilir. Aksi halde suç işleme kararını kuvvetlendirme olabilir (Özbek vd., 2010: 562).

Azmettiren dolaylı fail ve manevi yardım edenden farklıdır. Dolaylı faillikte suçun işlenmesinde bir başkası araç olarak kullanılırken azmettirmede suç işleme kararı olmayan kişi suç işlemeye karar verdirilmektedir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 604; Özbek vd., 2010: 562). Yine dolaylı failin suça yönelttiği kişi özgür iradesi ile hareket etmezken (araç konumunda) azmettirenin suça yönelttiği kişi özgür iradesiyle hareket etmektedir (Öztürk-Erdem, 2013: 393; Hakeri, 2014: 554). Buradaki fark fiili egemenlikle yani suç arkasındaki failin suçu işleyen arasındaki ilişkiyle açıklanabilir. Azmettiren dolaylı faillikte olduğu gibi azmettirilen üzerinde fiili egemenliğe sahip değildir

(Hakeri, 2014: 554). Azmettirme bir suç ortaklığı olup sorumluluğunun doğabilmesi için bağlılık kuralına (TCK m.40) ihtiyaç duyar iken dolaylı faillik failliğin bir türü olup sorumluluğu için bağlılık kuralına ihtiyaç duymaz (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 604).

Azmettirme manevi yardım edenden de farklıdır. Azmettirmede suç işleme konusunda hiçbir kararı olmayan kişi söz konusuysen manevi yardım eden de suç işlemeye karar vermiş bir kişi söz konusudur (Öztürk-Erdem, 2013: 394; Demirbaş, 2012: 486). Bazen azmettirme ve yardım eden araç sağlamada olduğu gibi ayrımı güçleşebilir. Eğer bu araç sağlama failde suç işleme kararını oluşturuyorsa o zaman azmettirme vardır (Hakeri, 2014: 554). Örneğin, aklında vergi kaçırma düşüncesi hiç olmayan bir mükellefe vergi kaçırarak işletmenin gider maliyetlerini düşürebileceğini söylemek ve mükellefe bu doğrultuda karar aldirmek azmettirme iken zaten böyle bir fikri olan mükellefe cesaret vermek yardım etmedir.

Azmettirenin cezalandırılabilmesi için maddi manevi tüm unsurların varlığı gerekir. Maddi unsurlardan kasıt; azmettirenin konusu, birden fazla kişiyi suça katılması, azmettirme hareketi sonucu azmettirilende suç işleme kararının oluşması, azmettirme hareketi ile azmettirmenin hareketleri arasında nedensel bir bağ bulunması, azmettirilen tarafından suçun icrasına başlanmış olması ve azmettiren ve azmettirilen açısından suçun aynı olması demektir (Hakeri, 2014: 550).

Azmettirmenin manevi unsuru ise azmettirme kastıdır. Yani azmettiren, azmettirilene suç işleme kararı vermesini ve bunun icra hareketlerine başlamasını sağlayacak derecede yoğun bir faaliyet içerisine girmelidir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 604)⁷. Bu kast, azmettirilen suçun unsurlarını kapsamaya yeterli ve gereklidir, ayrıca tüm detayların bilinmesine gerek yoktur. Yani fiil ana unsurlarıyla ve hatlarıyla somutlaştırılması gereklidir (Hakeri, 2014: 551; Demirbaş, 2012: 486).

Azmettiren kişi aynı zamanda suçun icrasına yardım ederse iki defa cezalandırılmaz (Demirbaş, 2012: 485; Hakeri, 2014: 557). Failliğin suç ortaklığına nazaran önceliği ilkesi gereği önce faillik, sonra suç ortaklığında statüülerinden en ağır cezayı gerektiren statü olan azmettirmeden dolayı cezalandırılır ve TCK m. 61 göz önünde bulundurulur (Özbek vd., 2010: 562; Yrg. CGK, 07.03.1988, K.1988/72). Örneğin, mali müşavir hem mükellefe hiç aklında yokken vergi kaçakçılığı suçunu işleme kararı verdirtse hem de gerekli araçları sağlarsa sadece azmettirmekten sorumluluğu doğar.

⁷ Hareketsiz kalmak, kural olarak suç işleme düşüncesi uyandırmaya yol açmayacağı için, ihmali hareketle azmettirme söz konusu olmaz ise de; ister gerçek, ister görünüşte olsun ihmali suçun işlenmesine azmettirme mümkündür.

Azmettirilen kişi suçun icra hareketlerine hiç başlamaz veya vazgeçerse akim (sonuçsuz) kalmış azmettirmeden bahsedilir. TCK bu tür azmettirmeyi cezalandırmayı hüküm altına almadığından azmettirmenin hareketleri tehlikelilik oluşturmuş olsa bile ceza sorumluluğuna neden olmaz ve azmettirme cezasız kalır (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 607; Hakeri, 2014: 553)⁸. Yukarıdaki örnekte mükellef mali müşaviri dinlemeyip vergi kaçırma suçunu işlemezse durum budur.

Azmettirilenin azmettirildiği aynı suçun nitelikli hali yerine basit halini işlemesi halinde azmettiren de suçun basit halinden sorumlu olacaktır. Yani gerçekleşmeyen suçun ağır halinden sorumlu olmaz (Demirbaş, 2012: 487; Öztürk-Erdem, 2013: 396). Eğer fail, azmettirenin kastına uygun olanından daha fazlasını gerçekleştirmiş ise, azmettiren yalnızca kastının içerdiği fiilden sorumludur. Örneğin, (B)'yi basit yağmaya azmettirmiş, ancak (B) tarafından nitelikli yağma suçu işlenmiş ise, azmettiren basit yağmadan dolayı cezalandırılır (Öztürk-Erdem, 2013: 396).

Azmettirmeye ilişkin bazı özel durumlar söz konusu olabilmektedir. Öğretide döndüren azmettirme olarak adlandırılan ve belirli bir suç işleme kararı almış bir kimseyi, o suç yerine başka bir suç işlemek konusunda ikna eden kimsenin durumudur. Burada kişi aslında bir suç işleme kararı vermiştir. Azmettiren söz konusu suç için verilmiş kararı *başka bir suç işlemeye* yöneltmektedir (Öztürk-Erdem, 2013: 395; Hakeri, 2014: 552). Örneğin, hırsızlık yapma kararı içerisinde olan bir kişiye dolandırıcılık suçunu işlemeye ikna etmek gibi (Hakeri, 2014: 552). Suçun işlenme biçiminde, yerinde veya zamanında değişikliğe yol açan öğütler, ancak yardım etme olarak ele alınır (Öztürk-Erdem, 2013: 395).

Bir kimsenin suç işlemesine vesile olunması azmettirme değildir (Hakeri, 2014: 552). Örneğin, sigortadan para almak için evinin pencerelerini açık bırakarak bir hırsızlık olayının gerçekleşmesini isteyen kişinin durumu böyledir. Ancak burada somut olayın özelliklerine göre yardım etme gündeme gelebilir. Yine suç işleme eğiliminde olan kişiyi suç işlemeye motive etme azmettirme değildir (Hakeri, 2014: 552). Örneğin, kaçakçılık yaparak zengin olmuş insanlarda bahsetmek gibi. Çünkü azmettirme, basit bir telkin ve öneri olmayıp, “günlük konuşmaların ötesinde” asıl faile suç işleme kararı aldırılmaya yönelik girişimdir (Öztürk-Erdem, 2013: 394). Vergi kaçakçılığına sebep olan hareketler bakımından somut olayın titizlikle incelenmesi gerekecektir. Söz gelimi mali müşavirin sohbet sırasında birçok kişinin vergi kaçırdığını ve

⁸ Bu tür azmettirenin cezalandırılabilmesi için açık bir düzenlemenin varlığı gerekir. Alman Ceza Kanunda azmettirmeye teşebbüs adı altında, hak için bir tehlike oluşturduğundan cezalandırılmaktadır.

hepsinin yakalanmadığını söylemesi azmettirme olmaz. Ancak birçok mükellefin nasıl muhasebe hilesini yaptığını anlatması kendisinin bu işleri çok iyi yapabileceğini söylemesi bunun hiç anlaşılmayacağını ve gerekli teknik bilgiye sahip olduğunu açıklamaları yardım etmedir.

Öğretide eklenen azmettirme olarak bilinen ve tartışılan azmettirme durumunda suçun basit halini işlemeye karar vermiş olan kişinin kararını suçun nitelikli halini işlemek yönünde değiştiren kişi azmettiredir. Tam tersi durum, yani eksilen azmettirmede suçun nitelikli halini işleme kararı almış kişiye suçun basit şeklini işlemeye azmettirme halinde kişide zaten suç işleme kararı var olduğundan azmettirme hükümleri uygulanmaz. Ancak burada fiili işleyene yapılan ikna fiilin işlenmesindeki riski azaltıcı bir hal almışsa o zaman manevi yardıma girer (Hakeri, 2014: 552).

Uygulamada görülen bazı azmettirme türlerinden de bahsedilmelidir. Bunlardan ilki zincirleme azmettirmen olarak halidir. Burada en az iki azmettiren bulunmaktadır. Biri asli azmettiren, diğeri azmettirme düşüncesi olmayan üçüncü bir kişi ve asli faildir. Asli azmettiren aracı azmettiren/azmettirenler vasıtasıyla amacına ulaşmaktadır ve asli fail ile hiç temas kurmamaktadır. Fail ile temas kuran ve suç işleme kararı aldirttıran son aracı azmettiredir (Hakeri, 2014: 555). Çekirdek zincirleme (azmettireni azmettirme) azmettirmede mümkündür (Demirbaş, 2012: 486; Hakeri, 2014: 556). Son olarak, müşterek azmettirmeden bahsedilmelidir. Birbirleri ile ortak azmettirme iradesine sahip en az iki azmettirenin ortaklaşa biçimde doğrudan doğruya fail üzerinde veya aracı bir azmettiren kullanarak zincirleme şeklinde failde suç işleme kararı oluşturmalarına müşterek azmettirme denir (Hakeri, 2014: 556; Öztürk-Erdem, 2013: 398). Bir diğeri azmettirme şekli dolaylı azmettirmedir. Dolaylı azmettirme, azmettirenin suç işleme kararı verdirmek için hangi aracı kullandığı önemsiz olduğundan azmettiren üçüncü bir kişiyi kullanmış olması durumudur. Belirli bir koşulun yerine getirilmesine bağlı olan (örneğin kiralık katilin kendisine söz verilen paranın ödenmesi karşılığı) suç işleme kararı da azmettirme olarak değerlendirilebilir (Öztürk-Erdem, 2013: 394).

TCK m. 38/1 de azmettiren kişi işlenen suçun cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Daha açık bir anlatımla, azmettirene verilecek ceza, asli failin işlemiş olduğu suça verilecek cezadır. TCK 38/3 de azmettirenin ortaya çıkmasını sağlayan suç ortağına indirim düzenlenmiştir.

(b) Yardım Eden

TCK m. 39 da “Suçun işlenmesine yardım eden kişi”nin cezalandırılacağı belirtilmiştir. Yardım eden kasten işlenen hukuka aykırı fiile bilerek ve isteyerek katılan kişidir (Hakeri, 2014: 559; Özbek vd., 2010: 569). Yardım

etmede fiile hâkimiyet olmayıp maddi manevi destek hareketleriyle sınırlıdır (Özbek vd., 2010: 569; Demirbaş, 2012: 487). Yani fiil üzerinde hâkimiyet kurulması söz konusu değildir. Aksi halde yardım eden değil birlikte faillik söz konusu olur (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 612). Yardım edenin hareketi, suçu yapıcı nitelikte olmayıp destekleyici, hazırlayıcı kolaylaştırıcıdır (Hakeri, 2014: 559).

Yardım, *“hukuksal yararın ihlalini mümkün kılan veya destekleyen veya fiilin işlenmesini kolaylaştıran veya güvence altına alan, azmettirme ve faillik dışında kalan asıl fiilin işlenmesine yönelik her türlü nedensel katkı anlamına gelmektedir”* (Öztürk-Erdem, 2013: 399; Demirbaş, 2012: 488). Yardım, suçun tamamlanmasından bitmesine kadarki aşamada da yardım söz konusu olabilir (Özbek vd., 2010: 569). Suç bitmiş ise TCK m. 283 düzenlenen suçluyu kayırma suçundan bahsedilir.

İhmali hareketle yardım edenin sorumlu tutulabilmesi için yardım edenin, hukuksal açıdan yükümlü ve fiilin icrasını engellemek, zorlaştırmak, zayıflatmak veya fail için daha riskli hale getirmek için müdahale olanağına sahip olmasına rağmen müdahalede bulunmaması koşulunun varlığı gerekir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 612; Özbek vd., 2010: 569). Olay yerinde bulunmak da yardım sayılabilir. Bunun için yardım eden kişinin hazır biçimde olay yerinde bulunması yeterlidir (Hakeri, 2014: 561). Örneğin, mali müşavirin bilgisayarda sahte fatura düzenlenirken içeriğine müdahale etmese bile cesaret vermek anlamına gelebilir.

Yardım etme, tipe uygun, hukuka aykırı ve kasıtlı bir fiilin varlığını gerektirir (iştirakte bağlılık kuralı). Fail icra hareketlerine başlamadığı sürece, buna yardımın cezalandırılması da mümkün değildir (Öztürk-Erdem, 2013: 400; Demirbaş, 2012: 488). Yardım edenin işlenen suça iştiraktan sorumlu tutulabilmesi için neticenin gerçekleşmesi şart değildir (Özbek vd., 2010: 569). Teşebbüs aşamasında kalan suça yardım etme cezalandırılırken yardım etmenin teşebbüs aşamasında kalmasının cezalandırılıp cezalandırılmayacağı tartışmalı bir husus olup somut olayın özelliğine göre bir değerlendirme yapmayı gerektirir. Örneğin failin ona yapılan yardım talebini reddetmesi, maymuncuğun failin eline geç geçmesi hallerinde yardım etmeye teşebbüs cezalandırılmazken; maymuncuğun kullanıma elverişsiz olması, ya da kullanılmaya gerek kalmadan pencereden girilmesi hallerinde yardım etmeye teşebbüs cezalandırılır (Özbek vd., 2010: 570). Aynı zamanda kullanılamaz bu eşya faildeki suç işleme kararını kuvvetlendirişe manevi yardım kapsamında değerlendirilmelidir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 613). Sözgelimi mali müşavirin yardım talebini reddeden mükellef durumunda mali müşavir yardım eden olarak cezalandırılmazken mali müşavirin defterleri yok etmesi hususunda

yardımda bulunması ancak daha önce defterlerin çıkan yangında yanması durumunda mali müşavir yardım eden olarak cezalandırılır.

Yardım eden, asıl fiilin işlenmesine katkıda bulunduğu için cezalandırılır. Yardım kasıtlı olmalıdır. Yardım eden fiilin tüm ayrıntılarını bilmesi gerekmez suçun haksızlık içeriğini ve saldırının yönelik olduğu konuyu bilmesi yeterlidir. Yardım edenin kastı dışında kalan fiilinden yardım eden sorumlu tutulamaz. Suçun konusunda yanılma ve sapma açısından azmettirme için söylenenler burada da geçerlidir (Öztürk-Erdem, 2013: 401).

TCK m. 39/2 yardımın şekillerini sayma yoluyla belirtmiştir.

- *Suç işlemeye teşvik etmek:*

Failin hareketlerini teşvik etmek olarak ortaya çıkan suç işleme düşünce ve niyeti bulunan ve fakat henüz kararını vermemiş bulunan faili suça yöneltmektir. Teşvik, “hevesi arttırma, şevklendirme yolunda ruhsal etkidir”. Teşvikte kararı veren failin kendisidir (Özbek vd., 2010: 570; Öztürk-Erdem, 2013: 401; Dülger, 2005: 114). Örneğin, mükellefin vergi kaçırmak için defter ve kayıtları yok etmek istemesi niyetinde olup mali müşavirin herkesin bu yolla vergi kaçırdığını söylemesi gibi.

- *Suç işleme kararını kuvvetlendirmek:*

Suç işleme kararını vermiş bulunan bir kimsenin bu yoldaki düşüncesini pekiştirmektir. Diğer bir deyişle, suç işleme kararını veren failin cesaretlendirilmesidir. Faili karar aşamasından icra aşamasına geçmeye itme hususunda etkili olma durumudur. İcra hareketleri başlamadan önce olmalıdır (Öztürk-Erdem, 2013: 401; Özbek vd., 2010: 570; Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 618). Örneğin, sahte fatura düzenlemenin tam zamanı olduğunu söylemek.

- *Fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağına vaat etmek:*

Suçun işlenmesinden sonra yapılacak bir yardım vaadini ifade eder. Böylece faile cesaret vermiş, tereddütlerini yenmesini sağlanmış olur. Sonradan vaadin yerine getirilmemiş olması, yardım edenin sorumluluğunu etkilemez. Çünkü sadece vaatte bulunmak asıl failin suçu işlenmesinde nedensellik değeri taşımaktadır (Özbek vd., 2010: 571; Demirbaş, 2012: 491). Örneğin, mali müşavirin sahte fatura temin etmesi ve kayıtlara geçirmesi daha sonra durum ortaya çıkarsa sorunu çözeceğini söylemesi.

- *Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek:*

Suç işlenmeden önce suçun nasıl işleneceğine akıl vermek yol göstermek suretiyle failin iradesine etki etmektir. Bunun özel bir şekli yoktur. Suçun işlenmesinden önce yapılmalıdır, fiilin icrası sırasında yapılırsa fiil üzerindeki

hâkimiyete göre birlikte faillik söz konusu olabilir (Öztürk-Erdem, 2013: 401; Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 618; Hakeri, 2014: 562). Örneğin belgeler üzerinde tahrifatı nasıl yapacağını anlatmak.

- *Fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak:*

Bir takım fiillerle suçun işlenmesini kolaylaştıran kişiye araç temin eden denir (Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 613). Araçtan anlaşılması gereken, suçta kullanılmaya elverişli olan suçta kullanılan şeydir (Hakeri, 2014: 560; Demirbaş, 2012: 489). Araç taşınır taşınmaz her türlü eşya olabilir. Fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak suretiyle suçun işlenmesinden önce temin edilmek kaydıyla suçun işlenmesini kolaylaştırmaktır (Demirbaş, 2012: 488; Özbek vd., 2010: 571). Belgelerde tahrifat için özel kalem temin etmek.

- *Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını Kolaylaştırmak:*

Gerek asıl fiilin işlenmesinden önce ve gerekse işlenmesi sırasında suçun işlenmesini kolaylaştırmaya yönelik her türlü destektir (Öztürk-Erdem, 2013: 401; Demirbaş, 2012: 488). Burada dikkat edilmesi gereken husus, fiilin işlenmesi sırasında yapılan yardımın birlikte faillik veya asli iştirak şeklinde oluşabileceğidir (Özbek vd., 2010: 571; Artuk-Gökçen-Yenidünya, 2013: 615). Somut olaya göre titiz bir incelemeyi gerektirir. Eğer fiil suçu kolaylaştırıcı nitelikteyse yardım etme, fiil suçun işlenmesi bakımından önemli ise birlikte faillik söz konusu olur (Demirbaş, 2012: 489). Örneğin gözcülük yapmak, yere düşen silahı faile vermek. Bu hareketleri yapanlar suçun işlenişi üzerinde hâkimiyet kurmuşlarsa yardım eden değil birlikte fail olur. Örneğin, fatura üzerinde rakamları nasıl değiştireceği hususunda detaylı bilgi vermek somut olaya göre yardım etme ya da birlikte faillik anlamına gelebilir.

Bu yardım türlerinden bir kaçını aynı olayda bir arada bulunduğu durumda tek bir yardım etmeden dolayı suç ortağı cezalandırılır. Suça yardım eden olarak katılan kişi, faile göre daha az ceza ile cezalandırılır. Yargıtay somut olaydaki yardım düzeyine göre cezanın tayinin belirlenmesini belirtmektedir (Yrg. 1. CD, 27.09.2006, k. 2006/3053).

SONUÇ

Yapılan bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

2005 yılında Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte ceza hukuku politikasında bir takım gelişmeler meydana gelmiş bunun sonucunda kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır. Bu durum Vergi Usul Kanunda düzenlenen vergi suç ve kabahatlerini de etkilemiştir.

VUK özel ceza kanunu olmamasına karşın, ceza içeren özel bir kanun olması nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suç ve cezalar için Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır.

Her suçta olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçunda da fiili işleyen kişinin cezalandırılması cezada şahsılık ilkesinin bir gereğidir. Uygulamada vergi kaçakçılığı suçuna iştirak hükümleri verilirken durumun özelliği bazen göz ardı edilmekte olduğu gözlenmiştir. Bu itibarla, vergi kaçakçılığı suçunda sorumluluk belirlenirken suça katılmış tüm kişilerin somut olaydaki rolleri, işbölümü tek tek değerlendirilip suçun kanuni tanımında yer alan tipikliğin objektif ve sübjektif unsurlarının tamamı gözden geçirilerek tespit edildikten sonra cezaya hükmedilmesi gerekmektedir.

Uygulamada meslek mensuplarının mesleklerini ifa ederken suça iştiraki somut delillerle tespit edilmesi gerekmektedir. Meslek mensubunun sadece mesleki faaliyetlerini yerine getirirken vermiş olduğu hizmetten dolayı iştirak hükümleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Meslek mensuplarının vergi kaçakçılığına iştiraki somut tespitlere dayansa bile, Vergi kaçakçılığı özellikle sahte fatura düzenlenmesi ve kullanılmasına ilişkin suçlar başta olmak üzere birlikte fail olarak mı yardım eden olarak mı suça iştirak ettiği hususunda açıklık yoktur. Genellikle bu tür durumlarda yardım eden olarak kabul edilmektedir.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, Berrin (2010), “Bağlılık Kuralı”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y. 2010, C. XIV, S. 1.
- ALTUNDIŞ, Mehmet (2007), “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi”, Ankara Barosu Dergisi, Y. 65, S. 1.
- ARTUK, Mehmet Emin – GÖKCEN, Ahmet – YENİDÜNYA, Caner (2013), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara 2013.
- CANDAN, Turgut (2010), *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010.
- ÇİTİL, Bünyamin (2013), “Vergi Hukukunda Müşavirlerin Sorumluluğu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Y. 2013, S. 106.
- DEMİRBAŞ, Timur (2012), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012.
- DÜLGER, Murat Volkan (2005), “Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Suç Ortaklığı (Suça İştirak)”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2005 C. I, S. 2.

- GERÇEK, Adnan (2005), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2005, C. 54, S. 3.
- HAKERİ, Hakan (2014), *Ceza Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2014.
- KARAARSLAN, Mehmet (2006), “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Y. 2006, S. 64.
- KARAKOÇ, Yusuf (1999), “Vergi Ziyat Suçu ve Cezası”, *Manisa Barosu Dergisi*, C. 18, S. 71.
- KARAKOÇ, Yusuf (2012), “Türk Vergi Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel S. 2010, C. 12.
- KAYMAZ, Seydi (2012), “5237 Sayılı Türk Ceza Kanuna Göre İştirak Halinde İşlenen Suçlarda Nitelikli Hallerin Diğer Suç Ortaklarına Geçiş Sorunu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2012, C. XVI, S. 2.
- ORAL, Hasan (2009), “Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu”, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara.
- ÖZBEK, Veli Özer – KANBUR, Nihat – BACAKSIZ, Pınar – DOĞAN, Koray – TEPE, İlker (2010), *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2010.
- ÖZEN, Mustafa (2014), *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- ÖZTÜRK, Bahri – ERDEM, Mustafa Ruhan (2013), *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2013.
- SARIOĞLU, Fatih (2012), “Vergi Ziyat Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Yıl 5, S. 53, Mayıs 2012, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/05a/02.htm> (Erişim Tarihi: 19.11.2014).
- ŞENYÜZ, Doğan (2012), *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- TAŞDELEN, Aziz (2010), “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2010, S. 59.
- TORUNOĞLU, Tahsin (2010), “Vergi Ziyat Kabahati”, *Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel S. 2010, C.12.
- YÜCEL, Mehmet (2012), “Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Mükellefleri Bekleyen Tehlike: Haksız Çıkma Zammı”, *Mali Hukuk Dergisi*, Y. 2012, C. 8, S. 88.

VERGİ YARGILAMASINIDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VE SONUÇLARI

Mehmet YÜCE*

GİRİŞ

Anayasa'nın "Yargı Yolu" başlıklı 125. maddesinde, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği belirtilerek, idari işlemlerde yürütmenin durdurulması olanağı getirilmiştir. Anayasanın bu hükmü ile birlikte İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan, idari işlemlerin yargısal denetiminin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden yapılacağı yolundaki hükmü gereğince idarenin, kamu görevini yürütürken kamu kudretine dayanarak ve tek taraflı olarak aldığı hukuksal kararlar olan idari işlemler idari yargı denetimine tabidir. İdarenin etkin bir şekilde yargısal denetime tabi tutulması hukuk devletinin bir unsurudur.

İdari işlemlerin yargısal bir kararla iptali halinde bu karar, işlemin unsurlarında bulunan hukuka aykırılığı saptayarak tesis edildiği tarihten başlayarak ortadan kaldırmakta ve bu özelliği nedeniyle geriye yürüyen sonuçlar doğurmaktadır. Ancak iptal davası sonuçlanana kadar, telâfisi mümkün olmayan durumları önlemek amacıyla mahkeme "yürütmeyi durdurma kararı" alabilmektedir. Yürütmenin durdurulması kararı, iptal kararlarından farklı olarak tesis edilen işlemleri ortadan kaldırmamakta, ancak askıya almaktadır. Bu kararlar sanki hiç işlem tesis edilmemiş gibi, önceki hukuksal durumun devamı etmektedir. Ancak idari işlemin "Kendi kendine yürür olmak" vasfı ortadan kalkmaktadır. Böylece hukuka aykırı işlemin yürütülmesi ve hukuk düzeninde yapılmış olan değişiklik bir süre askıya alınmış olmaktadır.

Yürütmenin durdurulması, yargılama evrelerinde yargının denetim etkinliğini artırıcı bir araç olarak yargı yetkisinin bütünlüğü içinde yer alır. Anayasanın 125. Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, "Dava" kavramı içinde yürütmenin durdurulması da vardır. Mahkemenin yürütmeyi durdurma

* Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, mpyuce@yahoo.com.

yetkisi davayı görüp karara bağlama ödevi ve yetkisi içinde bir aşamadır. Yürütmenin durdurulması kararı, yargı bütünlüğü ilkesinin bir ön uygulamasıdır. Bu karar, sonuç karardan ayrı ama o davayla ilgili bir bölümdür. Son kararı vermeye yetkili organın, davanın bir başka bölümü için karar veremeyeceğinin kabulü “yargı yetkisinin eksiksiz kullanılması”yla bağdaşmaz.

Bu çalışmada vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda yürütmeyi durdurma kararının önemi ve sonuçları ele alınacaktır.

2. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Yürütmenin durdurulması, idari yargılama usulüne özgü, diğer bir deyişle sui generis bir kurumdur. İdari yargıda yürütmenin durdurulması kavramı dar anlamda sadece idari işlemlerin yürütülmesinin durdurulması anlamına gelirken, geniş anlamda yürütmenin durdurulması kavramı hem idari işlemlerin, hem de yargı kararlarının yürütülmesinin durdurulması anlamına gelmektedir (Turhan, 2013: 1-2). Bu çalışmada yürütmenin durdurulması dar anlamda ele alınmıştır.

İdari yargıda yürütmenin durdurulması kararlarını, bir idari davada, davacının talebi üzerine, mahkemenin bir idari işlem ya da yargı kararının uygulanmasını dava sonuna kadar ertelenmesi olarak tanımlanabilir. Yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemin uygulanmasını erteleyen geçici bir önlemdir (Aslan, 2001: 27). Dolayısıyla yürütmenin durdurulması kararı **geçici hukuki koruma tedbiridir**. Açılan davalarda nihai kararın yargısal süreçler nedeniyle zaman alacağı durumlarda, kişi hak ve özgürlükleri açısından telafisi güç veya giderilmesi imkânsız durumların ortaya çıkmasını önlemek amacıyla bir geçici hukuki koruma tedbiri olarak yürütmenin durdurulması kararı öngörülmüştür.

Yürütmenin durdurulması kurumu, idare hukukuna özgü ve iptal davalarının temelini teşkil eden ve ondan ayrılması mümkün olmayan bir parçası, bir unsurdur. Yürütmenin durdurulması kararıyla mahkeme, bir taraftan daha başlangıçta kanuna aykırı olduğu halde telafisi güç durumların ortaya çıkmasına sebep olacağı görülen bir işlemde dolayı onun iptaline karar verilmeye kadar davacının muzdarip kalmasını, haksız işlemin devamını önler iken; bir taraftan da idareyi de korumaktadır. Çünkü yürütmenin durdurulması kararı, hükmü geriye yürüten iptal kararı dolayısıyla içinden çıkılmaz, infazı güç veya telafisi mümkün olmaz hallere düşmesini, Devletin büyük zararlara maruz kalmasını veya ayrıca iptal kararı verilmeye kadar geçecek süre içinde ve belki yıllarca haksız bir işlemi yürütmüş bir idare olarak halkın şikâyetine,

ithama muhatap olmasını önlemekte, sonuçta idareye işlemini yeniden gözden geçirme ve gerekirse düzeltme imkânını vererek, idari işlemlerdeki sürat ve istikrar ilkesini sağlamaya çalışmaktadır (Kıratlı, 1975: 10). Böylece yürütmenin durdurulması kararı, davacının temel hak ve özgürlüklerini üstün yetkilerle donatılmış idareye karşı münferiden koruduğu gibi, kamu yararını, kamu düzenini ve hukuk düzenini de koruyarak, aynı zamanda tüm olarak toplumu korumaktadır (Turhan, 2013: 5).

Bilindiği gibi idare, her türlü eylem ve işlemlerini re'sen yerine getirebilme ve bunu sağlamak için gerektiğinde kamu gücünü kullanma ayrıcalığına sahiptir. İdari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar ve aleyhine dava açılması, idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. İdarenin hukuka aykırı işlemlerinin dava konusu edilmiş olsalar dahi yürürlüğünü sürdürmeleri ve açılan davaların çok uzaması sonucu kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin kolayca tehlikeye girebileceği endişesiyle, iptal davaları için idare hukukuna özgü bir kurum olan yürütmenin durdurulması müessesesi kabul edilmiştir (Şen, 2014:158-159).

Aksi yasada öngörülmedikçe, *idari yargı yerlerinde dava açılması ya da temyiz yoluna başvurulması kural olarak, dava konusu idari işlemlerin yürütülmesini durdurmaz*. Ancak taraflardan birinin talebi üzerine, gerekli şartlar da oluşmuşsa Mahkeme, yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. ***Mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi durumunda, esas dava karara bağlanıncaya kadar, eski durumun devamı sağlanır***. Böylece davacıların, dava konusu yaptıkları idari işlemin uygulanması, dava sonuna kadar ertelenir. Dolayısıyla yürütmenin durdurulması kararı, bu ertelemeyi sağlayan geçici bir önlemdir (Gözübüyük, 2007: 451). Yürütmenin durdurulması idarenin yaptığı işlemin hukuki varlığını sona erdirmeyip sadece yürürlük vasfını ortadan kaldırır. Bu bağlamda yürütmenin durdurulması kararı iptal davalarıyla aynı hukuksal etkiyi göstermekle birlikte, bu etki davayı gören mahkemenin esas hükmünü oluşturana kadar sürdürüldüğünden geçici bir etkidir.

Yürütmenin durdurulması iptal davasına sıkı sıkıya bağlı bir müessesedir. Yürütmenin durdurulması kararları, geçici bir süreliğine iptal kararları gibi sonuç doğurmakla birlikte iptal kararıyla aynı nitelikte değildir. Bir davada iptal kararı vermek, dava konusu idari işleminin hukuka ve mevzuata aykırı olduğunun tespit edilmiş olması demektir. Oysa yürütmenin durdurulması kararında böyle olmayabilir, dava aşamasında ortaya çıkacak yeni durumlar davanın gidişini ve sonucunu değiştirebilir ve başlangıçta açıkça hukuka aykırı bulunmasına karşın idari işlem hakkında esastan ret kararı verilebilir (Aslan, 2001: 32). Diğer taraftan yürütmenin durdurulması kararı, hukuka uygunluk karinesinden yararlanılarak icra edilen işlemin sonuçlarını doğurması askıya alındığından geçici bir nitelik taşımakta olup, işlemin uygulanmasını belli bir

sürede ve en geç dava sonuçlanıncaya kadar engellerken, iptal kararları kesin hüküm niteliğinde olup, idari işleminin uygulamasını kesin olarak engellemekte ve söz konusu işlem tesis edilmemiş gibi kendiliğinde idari işlemin tesisinden önceki duruma gelinmektedir.

Yürütmenin durdurulması, ihtiyati tedbire benzemekle birlikte nitelik bakımından ondan farklı bir müessesedir. Bilindiği üzere ihtiyati tedbir, davacının davayı kazanması halinde dava konusu mala kavuşmasını daha dava sırasında (hatta davadan önce) güvence altına almaya yarayan tedbirlere ihtiyatî tedbirler denir (Kuru, Arslan, Yılmaz, 2006: 694). Yürütmenin durdurulması müessesesi, idari yargıya özgü ve onun en önemli dava türü olan iptal davalarının ayrılmaz bir unsuru olup adli yargıda yer alan ihtiyati tedbir gibi bir usul hükmü olarak nitelendirilmesi de doğru olamaz (Dnş 3. D., T: 22.11.1978, E: 1978/1158, K: 1213). Bu açıdan yürütmenin durdurulması kararı usul, konu, amaç, süre ve icra bakımından ihtiyati tedbir kararlarından farklıdır. Bunlarda bazıları şu şekilde belirtilebiliriz (Bkz. Kuru, Arslan, Yılmaz, 2006, s. 695-702; Kaboğlu, 1976: 650-651, Çoşkun Karadağ, 2012: 64-65);

- İhtiyati tedbir kararları dava açılmadan önce istenebileceği gibi dava açıldıktan sonra da istenebilmektedir, ancak yürütmenin durdurulması kararı dava açılmadan önce istenemez (usul bakımından).

- Yürütmenin durdurulmasında sadece idari işlemin icrasının durdurulması söz konusu iken, ihtiyati tedbir de ise menkul veya gayrimenkul malların haczi, yediemine teslimi, ihtilafli şeyin olduğu gibi mühürlenmesi veya kilit altına alınması, bozulmak üzere olan şeylerin satılıp bedelinin dava sonuna kadar muhafazası gibi her türlü tedbirin alınması mümkündür (konu bakımından).

- Yürütmenin durdurulması kararları davacının hak ve özgürlüklerini koruma amaçlarken, ihtiyati tedbir kararları daha çok, dava konusu edilen şey veya konunun korunmasını amaçlar (amaç bakımından).

- İhtiyati tedbir kararları, kural olarak esas hakkındaki kararın verilmesi ile ortadan kalkar. Ancak bazı durumlarda, mahkeme kararın yerine getirilmesini temin için ihtiyati tedbir kararının bir süre daha devam etmesine karar verebilir. Yürütmenin durdurulması kararında ise esas hakkında karar verildiğinde artık yürütmenin durdurulmasına gerek kalmaz.

- İhtiyati tedbir genel itibariyle icra dairelerince yerine getirilirken, yürütmenin durdurulması kararları idarece yerine getirilir. Yani yürütmenin durdurulması kararlarına, idare tarafından uyulması için ayrıca icra işlemi yapılmasına gerek yoktur. Kararın idareye tebliğinden itibaren idarece uyulması zorunludur.

3. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VERİLEBİLMESİNİN ŞARTLARI

Mahkemece yürütmenin durdurulması kararının hangi koşullar altında verileceğine ilişkin şartlar hem Anayasa’da (m. 125) hem de İYUK’ta (m. 27) yer almaktadır. Bu maddelerin birlikte değerlendirilmesinden yürütmenin durdurulması kararının şartlarını şöyle belirtebiliriz;

- İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararlar doğması,

- İdari işlemin açıkça hukuka aykırı olması

şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek ve teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.

Yürütmenin durdurulmasının şartları:

3.1. Usule İlişkin Şartlar

3.1.1. Bir Dava Açılmış Olması

Bilindiği üzere yürütmenin durdurulması istemi bir dava türü değildir. Yürütmenin durdurulması kararları idari işlemin iptali talebiyle açılan davalarda nihai karar verilinceye kadar geçici hukuki koruma sağlayan bir ara karardır. Dolayısıyla yürütmenin durdurulması talebi ancak iptal davası ile birlikte istenilebilir. Bu nedenle idari bir dava açılmadan mücerret (soyut) yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması mümkün değildir. ***Yürütmenin durdurulması istemi ancak açılan dava içerisinde istenebilir.*** Yargı yerleri de, eğer ki yürütmenin durdurulması konusunda kendilerinden bir talepte bulunulmamış ise, bu konuyu re’sen inceleyemezler. Yürütmenin durdurulması istemi, davacının şahsına bağlı bir haktır. Bu nedenle istemin bizzat davacı (varsa vekili) tarafından yapılması gerekir. Davacının dışındaki üçüncü kişiler ve taraflarla birlikte hareket etmek zorunda olan müdahilin yürütmenin durdurulması isteminde bulunmaları mümkün değildir (Karavelioğlu, 1993: 659-660).

Yürütmenin durdurulmasında özel tebligat yöntemi uygulanabilir. Tebligat süreleri kısaltılabilir, tebliğ memur eliyle yapılabilir.

3.1.2. Yazılı Olarak Talep Edilmesi

Yürütmenin durdurulması kararı yazılı talep üzerine verilir. İdari yargı yerleri kendiliğinden yürütmenin durdurulması kararını veremezler. Yürütmenin durdurulması talebi yazılı olarak mahkemeye sunulur. ***Yürütmenin***

durdurulması ya dava dilekçesi ile birlikte veya dava açıldıktan sonra talepte bulunularak verilir. Ancak uygulamada bu talep, *dava dilekçesinin sağ üst köşesine parantez içinde “yürütmenin durdurulması isteği vardır”* şeklinde olmaktadır. Ayrıca davacı, dava dilekçesinde yürütmenin durdurulmaması halinde doğacak zararları ve işlemin hukuka aykırılığını gerekçeleri ile birlikte belirtmelidir.

3.1.3. Kararın Gerekçe Gösterilerek Verilmesi

Gerek İYUK m. 27'ye göre gerekse Anayasa m. 125'e göre mahkeme yürütmenin durdurulması kararlarını gerekçeli olarak vermek zorundadır. Yani, ***mahkeme yürütmenin durdurulması için kanunun aradığı iki unsurun da mevcut olduğuna veya olmadığına ilişkin gerekçeyi açık bir şekilde ortaya koymalıdır.*** Ancak gerekçenin zorunlu kılınmış olması hem karar sürecini gereksiz yere uzatmakta hem de yürütmenin durdurulması kurumunun özelliklerine aykırılık arz etmektedir. Diğer taraftan böyle bir durum, “yargı yerinin dava hakkında ihsası reyde bulunmuş sayılabileceğini göstermesi bakımından” da sakıncalıdır.

3.1.4. Teminat İstenmesi

Genel olarak teminat, dava açandan ileride davasını kaybetmesi durumunda bu dava nedeniyle, karşı tarafın uğrayacağı bir zararı karşılamak üzere önceden bir güvence alınması anlamına gelir. Yürütmenin durdurulması kararlarında alınacak teminat da, mahkemenin ilkin dava konusu işlemin yürütmesini durdurması, ancak uyuşmazlığın nihai çözümünde davacı aleyhine karar verilmesi halinde karşı tarafın yürütmenin durdurulduğu süre içinde uğrayacağı zararlara karşılık bir güvence alınması anlamına gelir (Karavelioğlu, 1993: 666).

Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir. Ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hâkim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz (İYUK, m. 27/5).

Teminat konusu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 97–100. maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10. maddesinde teminat olarak kabul edilen kıymetler belirtilmiştir. Teminat olarak kabul edilecek değerler şunlardır;

- Para,
- Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,

- Hazine tahvil ve bonoları,
- Hükümetçe belirlenecek milli esham ve tahvilatlar,
- İlgililer ve ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı idarece haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar,
- Gayrimenkul rehni,
- Noterden onaylı bir kefalet sözleşmesi ile gösterilen kefil

3.2. Esasa İlişkin Şartlar

3.2.1. Telifisi güç veya imkânsız zararlar

Yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için gerekli şartlardan biri, işlemin uygulanması halinde giderilmesi güç ve imkânsız zararların doğması halidir. Bu zararlar maddi olabileceği gibi manevi nitelikte de olabilir. Ancak yargı yerinin “telifisi güç ve imkânsız zararların” **objektif nitelikte**, yani, *zararın sadece davacı için değil, mahkeme için de anılan nitelikte olması gerekir*. Ancak burada hemen belirtelim ki, telifisi güç ve imkânsız zarar, sadece oluşacak zararın tazmininin imkânsız olması durumu ile sınırlı olmayıp, zararın normal şartlarda tazmin edilemeyecek olması ya da tazmin edilmesinin çok güç olması halini de kapsamaktadır.

3.2.2. İdari İşlemin Açıkça Hukuka Aykırı Olması

Bu koşul, idari işlemin hukuka aykırılığının bizatihi kendisinin hukuk düzenini ve oradan da kamu düzenini bozucu niteliği nedeniyle özelde kişiyi, genelde de topluma ve hukuk devletine vereceği zarar göz önüne alındığında, yürütmenin durdurulması kararı vermenin asıl ve ağırlıklı koşuludur. Kanun metninde geçen hukuka aykırılık kavramı sadece kanuna ve ilgili mevzuatta aykırılık çerçevesinde ele alınmamalıdır. Hukuka aykırılık anılanlarla birlikte daha geniş bir şekilde eşitlik, adalet, hak ve nesafet kurallarını da içine alan bir bütüne aykırılık olarak ele alınması gerekir (Karavelioğlu, 1993: 663-664).

4. VERGİ DAVALARINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

İYUK'ta vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların özellikleri dikkate alınarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, “yürütmenin durdurulmasının talebe bağlı olduğu” kuralından ayrılarak *vergi uyuşmazlıklarında “davacının talepte bulunması ve mahkemenin bu yönde bir karar vermesine gerek kalmadan” davanın açılmasıyla re'sen uygulanmaya*

geçmesi esası öngörülmüştür. Şöyle ki, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur (İYUK m. 27/3). Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda davanın açılmasıyla davacının talebine gerek kalmadan yürütme kendiliğinden durur. Ancak kısmi açılan davalarda tahsilât sadece davaya konu olan kısım için durur. Dava konusu edilmeyen vergi işlemlerinin veya dava kapsamı dışında kalan kısımlar için tahsilât durmaz.

Ancak bu durum tüm vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar için geçerli değildir. Vergi uyuşmazlıklarında davanın açılmasıyla birlikte yürütmenin re'sen durmasının **bazı istisnaları vardır**. Söz konusu istisnalar şunlardır;

— *İhtirazi kayıtlarla yapılan beyan üzerinden tarh edilecek vergilere karşı dava açılmasıyla yürütme kendiliğinden durmaz.* Bilindiği üzere mükellef beyan ettiği matrah ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı vergi hataları hariç dava açamaz (VUK m. 378). Mükellefler bazı durumlarda şartlı olarak beyanda bulunabilirler. Bu durumda mükellefler tereddüt ettikleri ancak cezai bir durumla karşılaşmamak için süresinde verdikleri beyannameye, tereddüt konusu oluşturan uyuşmazlıklar için yargıya başvurma haklarını saklı tutukları şerhi koyabilirler ki, buna **ihtirazi kayıt** denilir. Bu durumda mükellef beyan yoluyla bizzat kendi verdiği beyannameye karşı dava açabilir. Bu mükellefin beyanname ile birlikte ihtirazi kaydı içeren dilekçe vermesi veya beyannamenin herhangi bir yerine ihtirazi kayıt düşülmesi gerekir. Beyannamenin elektronik ortamda verilmesinde ise, ihtirazi kayıtlarla ilgili kutucuğun işaretlenmesi gerekmektedir. Tahakkuk işlemi gerçekleşikten sonra ihtirazi kayıt talebi kabul edilmez. İhtirazi kayıtlarla verilen beyanname ile yapılan tahakkuka karşı **otuz (30) gün** içinde dava açılmalıdır. İhtirazi kayıt dilekçeleri ancak Vergi Mahkemelerine dava açılması durumunda hukuksal nitelik kazanır. Bu süreçte mükellefin dava açmaması idarenin eylem fiilini kabul ettiği anlamına gelir. **Mükellefin ihtirazi kayıt ile verdiği beyannameye dayanılarak yapılan tarhiyat işlemlerine karşı dava açması durumunda yürütme kendiliğinden durmaz.** Bu davalarda yürütme ancak şartların varlığı, davacının bu yöndeki talebi ve de mahkemenin kararıyla durur.

— *Tahsilât işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklardan doğan davalarda da yürütme kendiliğinden durmaz.* Ödeme emirlerine, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve haciz işlemine karşı açılan davalar gibi 6183 Sayılı Kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıklara ilişkin davalarda da davanın açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Hemen belirtelim ki, haciz, ihtiyati haciz ve tahakkuk uygulamalarından doğan uyuşmazlıklara ilişkin davalarda vergi mahkemelerince verilen ret ya da haczin kaldırılması yolundaki kararlar

üzerine vergi idaresince herhangi bir işlem yapılmaz. Vergi dairesince işleme devam edilebilmesi için kararın kesinleşmesi gerekir (İYUK, m. 28/1). Yani, bunlarda, idarenin işlem tesis zorunluluğu kararın kesinleşmesinden sonra başlamaktadır.

— *Dosyanın işlemden kaldırılması ve işlemden kaldırılan dava dosyasının tekrar işleme koyulması halinde yürütme kendiliğinden durmaz.* Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması durumunda, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır ve *varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır.* Bu tarihten itibaren bir yıl içinde yeni adres bildirmek suretiyle dosyanın yeniden işleme konulması istenmezse mahkeme davanın hiç açılmamış sayılmasına karar verir (İYUK m. 26/3). Bu şekildeki işlemlerde, dosyanın yeniden işleme konulması durumunda da tahsil işlemlerine devam edilir. Yani, yürütme kendiliğinden durmaz. Bu durumda yürütmeyi ancak şartlarının varlığı, davacının bu yöndeki talebi ve de mahkemenin kararı durur.

— *Mükellefin talebi üzerine takdir komisyonunca belirlenen emsal bedele karşı açılan davalar da yürütme kendiliğinde durmaz.* VUK. mad. 267'e göre, emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedelin tespitinde sıra ile, ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası dikkate alınır. Ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esasına göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

— *Kanun yoluna başvurulması halinde yürütme kendiliğinden durmaz.* İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarına ilişkin açılan davalarda, dava konusu tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerine ilişkin tahsil işlemi kendiliğinden durmaktadır. Ancak vergi mahkemelerinin kararlarına karşı itiraz yoluyla bölge idare mahkemesine, temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulması halinde yürütme kendiliğinden durmaz. Ayrıca genel düzenleyici işlemlere karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da dava açılması halinde de yürütme kendiliğinden durmaz.

5. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİ VE KARAR

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda yürütmenin kendiliğinden durmadığı durumlarda, *yürütme durdurma talebinde bulunan kişi bu talebini*

ilgili yargı organına yazılı olarak bildirmesi gerekir. Daha önceden de belirtildiği üzere, yürütmenin durdurulması talebi ancak açılan bir iptal davası içerisinde istenebilir. Dava açılmadan herhangi bir işlemin doğrudan doğruya yürütmesinin durdurulması talebinde bulunulması mümkün değildir.

Yürütmenin durdurulmasında özel tebligat usulleri kullanılabilir. İYUK m. 16'da öngörülen cevap süreleri kısaltılabilir. Ayrıca yürütmenin durdurulması kararından sonra dosyanın tekâmülü için yapılacak her türlü tebligat memur aracılığıyla yapılabilir (İYUK, m. 27/3). Diğer taraftan yürütmenin durdurulması istemli dosyalar öncelikle görüşülür ve karara bağlanır (İYUK, m. 27/8). *Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar onbeş gün içinde yazılır ve imzalanır* (İYUK, m. 27/9). Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz (İYUK, m. 27/10).

Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez (İYUK, m. 27/2).

Yürütmenin durdurulması kararına karşı, kararın tebliğini izleyen günden itibaren **yedi gün** içinde bir defaya mahsus olmak üzere **itiraz edilebilir**. İtiraz edilen merciler dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir (İYUK, m. 27/6).

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı **itirazda bulunulacak merciler** şunlardır (İYUK, m. 27/6);

- *Danıştay idari / vergi dava daireleri tarafından verilen kararlara karşı* Danıştay idari/ vergi dava daireleri kurulu,
- Bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesi,
- Vergi mahkemeleri (kurul yada tek hakim) tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesi,

- Çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkeme veya kararı veren hakimın katılmadığı nöbetçi mahkeme.

YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARINDA İTİRAZ MERCİLERİ



6. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ SONUÇLARI

Doğruyu ve haklıyı bulma amacı güden yargılamanın bu akışı yanında, idarenin üstün gücüyle donanmış idari işlemin yasallık karinesi, o işlemin uygulanması ve işleme uyulması zorunluluğu yönetimle ilgili kişiyi karşı karşıya getirecektir. İleride iptal edilebilecek işlem nedeniyle bireyin zararları oluşurken, hukuka aykırı işlemin uygulanması nedeniyle idarenin daha ağır bir tazmin yüküyle karşılaşması ya da oluşmuş sonuçları ortadan kaldırma yükümlülüğü doğacaktır (Apalak, 1998: 10). Yürütmenin durdurulması

kararları, idari işleminin yürürlüğü belli bir süre erteleyerek hem kişiyi güvence altına almakta hem de idareyi olası daha büyük tazminatlara katlanma yükünden kurtararak kamu zararı önlemiş olmaktadır.

Yürütmenin durdurulması kararı, idarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı ve herhangi bir izne tabi olmaksızın uyguladığı işlemlerin yürütülmesini belli bir süre işlemez hale getirerek, onu uygulayabilme yeteneğinden yoksun bırakan bir yargı işlemidir. Öte yandan bu kararlar, dava konusu işlemi ve ona bağlı diğer işlemleri “tesis edildiği” tarihten itibaren durdurur ve işlem öncesi var olan hukuki durumu aynen geri getirir (Karavelioğlu, 1993: 690). Yürütmenin durdurulması kararı doğurduğu sonuçlar bakımından iptal sonuçlarını doğurur. Diğer bir ifadeyle yürütmenin durdurulması kararları, iptal kararlarının hüküm ve sonuçları doğurur (Kapoğlu, 1976: 655).

Yargının iptal kararı vermesi, tesis edilen idari işlemin hukuka aykırı olduğu anlamına gelir. ***İptal kararı ile birlikte idari işlem tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkar.*** İptal kararı geçmişe etkili olduğundan bu kararla birlikte işlem yapılmamış gibi eski durumuna kendiliğinden geri gelir. Ayrıca iptal kararı, iptali istenen tasarrufa bağlı işlemleri (işlemdaki sakatlık ona dayanılarak yapılan işlemlere de sirayet ettiğinde) de yapıldıkları tarihten itibaren ortadan kaldırmaktadır. Ancak yürütmenin durdurulması kararı ara kararı niteliğinde olduğundan yarattığı sonuçlar yürütmenin durdurulması kararı itiraz üzerine Bölge idare mahkemesince kaldırılmadığı sürece dava sonuçlanıncaya kadar sürmektedir. Diğer bir ifadeyle ***idari işlem tüm sonuçlarıyla birlikte dava sonuçlanıncaya kadar askıya alınmaktadır.*** Yani itiraz üzerine yürütmenin durdurulması kararı kaldırılmadığı sürece dava sonuçlanıncaya kadar idari işlem yapılmamış gibi eski duruma kendiliğinde gelmektedir. Örneğin adına re'sen vergi tarh ve tebliğ edilmiş mükellef bu işleme karşı dava açtığından yürütme kendiliğinden duracağından ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin nihai kararına karşı mükellefin herhangi bir borcu doğmamakta yani mükellef adına tarhiyat yapılmamış gibi bir sonuç meydana gelmektedir. Vergi mahkemesinin davayı reddetmesi halinde mükellef adına vergi tahakkuk edecektir. Dolayısıyla burada dava açılmasından mahkemenin davanın reddi konusunda verdiği kesin karara kadar ki zaman süresinde yürütmenin durdurulması kararı iptal kararı sonuçları doğurmuş olmaktadır.

İdare yürütmenin durdurulması kararının gereğini 30 gün içinde yerine getirmek zorundadır. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar açısından yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş ise vergi tahsil işlemlerine başlanmaz veya başlanılmış ise devam edilmez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir (İYUK, m. 28).

SONUÇ

Yürütmenin durdurulması kurumu, idare hukukuna özgü ve iptal davalarının temelini teşkil eden ve ondan ayrılması mümkün olmayan bir parçası, bir unsurdur. Hukuki niteliği itibariyle yürütmenin durdurulması kararı geçici hukuki koruma tedbiridir. Açılan davalarda nihai kararın yargısal süreçler nedeniyle zaman alacağı durumlarda, kişi hak ve özgürlükleri açısından telafisi güç veya giderilmesi imkânsız durumların ortaya çıkmasını önlemek amacıyla bir geçici hukuki koruma tedbiri olarak yürütmenin durdurulması kararı öngörülmüştür. Böylece yürütmenin durdurulması kararı, davacının temel hak ve özgürlüklerini üstün yetkilerle donatılmış idareye karşı münferiden koruduğu gibi, kamu yararını, kamu düzenini ve hukuk düzenini de koruyarak, aynı zamanda tüm olarak toplumu korumaktadır.

Aksi yasada öngörülmedikçe, idari yargı yerlerinde dava açılması ya da temyiz yoluna başvurulması kural olarak, dava konusu idari işlemlerin yürütülmesini durdurmaz. Ancak taraflardan birinin talebi üzerine, gerekli şartlar da oluşmuşsa Mahkeme, yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Buna karşın vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda davanın açılmasıyla davacının talebine gerek kalmadan yürütme kendiliğinden durur. Mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi durumunda, esas dava karara bağlanıncaya kadar, eski durumun devamı sağlanır. Böylece davacıların, dava konusu yaptıkları idari işlemin uygulanması, dava sonuna kadar ertelenir.

Yürütmenin durdurulması kararı, idarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı ve herhangi bir izne tabi olmaksızın uyguladığı işlemlerin yürütülmesini belli bir süre işlemez hale getirerek, onu uygulayabilme yeteneğinden yoksun bırakmaktadır. Yürütmenin durdurulması kararı doğurduğu sonuçlar bakımından iptal kararı sonuçlarını doğurur. Ancak ara kararı niteliğindedir. Adli yargıdaki ihtiyati tedbir kararına benzese de ihtiyati tedbir kararından nitelik itibariyle farklıdır.

KAYNAKÇA

- APALAK, Şevket (1998), “İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 31 (Ekim-Aralık, 1998), ss. 10-26.
- ASLAN, Zehreddin (2001), *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- COŞKUN KARADAĞ, Neslihan (2012), “*Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması- P*”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 21, Sayı3, ss. 55-70.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref (2007), *Yönetmelik Yargı*, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara
- KABOĞLU, İbrahim Özden (1976), “Yürütmenin Durdurulması”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 4, ss. 639-658.
- KARAVELİOĞLU, Celal (1993), *Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Cilt: 2, Ankara: Yargı Hukuk Yayınları Kitapevi.
- KASAPOĞLU TURHAN (2013), Mine, “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Kanunla Sınırlandırılması ve Sınırlandırmanın Sınırları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Vol. 14, No. 2, ss. 1-37.
- KIRATLI, Metin (1975), İdari Yargı Kararlarının, Özellikle Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Uygulanmaması Konusunda T.B.B Yönetim Kurulu'nun Görüşleri.
- KURU, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz (2006), *Medeni Usul Hukuku*, 17. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- ŞEN, Mahmut (2014), “İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Evrensel Normlara Uyumu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 112 (Mayıs-Haziran 2014), ss. 155-188.

2000 YILI SONRASI NORVEÇ VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ GELİRLERİNİN ANALİZİ

Ramazan ARMAĞAN*
Süleyman DİKMEN**
İclal DAĞLIOĞLU ŞANLI***

GİRİŞ

Avrupa'nın en kuzeyinde yer alan Norveç, İsveç ve Danimarka ile birlikte üç İskandinav ülkesinden birisidir. 5.156.451 nüfusa ve 385.252 km² yüzölçümüne sahip olan ülke parlamenter demokrasi ile yönetilmektedir. Norveç günümüzde siyasal yapıdan ekonomik yapıya, eğitim sisteminden sağlık sistemine, belediye hizmetlerinden ulusal hizmetlere kadar pek çok yönden dünyanın örnek aldığı bir ülkedir.

Norveç, uluslararası kuruluşların raporlarına göre gelişmişlik göstergesi olan faktörler açısından ilk sıralarda yer almaktadır. Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı'nın yayımlandığı İnsani Kalkınma Endeksi'ne göre 2013 yılında dünyanın en yaşanılabilir ülkesi olan Norveç'te Gini katsayısı 2011 yılında 0,25'dir ve OECD üyesi ülkeler arasında Slovenya'dan (0,24) sonra gelir dağılımının en adil olduğu ikinci ülkedir. Kişi başına düşen gayri safi yurtiçi hâsıla (GSYH), 2013 yılı itibariyle 64.408 dolardır ve OECD ülkeleri içerisinde Lüksemburg'dan sonra ikinci ülke konumundadır. 2013 yılında % 3,4 işsizlik oranına sahip olan Norveç, Güney Kore'den (%3,1) sonra OECD ülkeleri içerisinde en düşük işsizlik oranına sahip ikinci ülke olup 2013 yılında enflasyon oranı ise %2,1 gerçekleşmiştir.

Norveç'te kamu sektörünün baskın olduğu bir karma ekonomi sistemi benimsenmiştir. 1970'lerde petrol ve doğal gazın bulunmasına kadar sıradan bir Avrupa ülkesi olan Norveç, petrol ve doğal gaz gelirleri ile birlikte hızlı bir büyüme sürecine girmiştir. Petrol ve doğal gaz gelirleri ülke ekonomisinin temelini oluşturmaktadır. 2013 yılında yapılan ihracatın %59'unu petrol ve

* Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, Isparta, ramazanarmagan@sdu.edu.tr.

** Araş. Gör., Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Öğretim Elemanı, Isparta, suleymandikmen@sdu.edu.tr.

***Araş. Gör., Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Elemanı, Isparta, iclaldaglioglu@sdu.edu.tr.

doğal gaz oluştururken, balıkçılık, ormancılık ve madencilik sektörü diğer önemli ihracat kalemleri arasında yer almaktadır.

Güçlü bir mali yönetim anlayışının bulunduğu Norveç'te kamu gelirleri 1970'lerden itibaren önemli şekilde artmaya başlamıştır. 2000'li yıllardan itibaren Norveç, kamu gelirlerinin GSMH'ye oranı açısından OECD üyesi ülkeler arasında ilk üçe girmiş ve 2006 yılından itibaren de birinciliğe yükselmiştir. Kamu gelirlerinin yükselişinde petrol ve doğal gaz gelirlerinin önemli bir payı söz konusudur. Petrol ve doğal gaz gelirlerinin bu denli önemli olması, ülkede bir petrol fonu oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Petrol ve doğal gaz gelirleri bu fonda toplanmakta ve harcamaların finansmanında kullanılmaktadır.

Bu çalışmada Norveç vergi gelirlerinin 2001-2013 yılları itibariyle analiz edilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda öncelikle Norveç'te kamu gelirlerinin genel yapısı incelenmekte ve vergi gelirlerinin kamu gelirleri içerisindeki payı, vergi gelirlerinin analizi ile merkezi ve yerel yönetimlerin vergi gelirleri açısından değerlendirilmektedir.

1. NORVEÇ KAMU GELİRLERİNİN GENEL ÇERÇEVESİ

Devletler, halkına sunduğu hizmetlerin finansmanı için mutlaka gelire ihtiyaç duymaktadırlar. Kamu harcamalarını finanse etmek için hükümetlerin başvurdukları temel gelir kaynağı vergilerdir. Fakat hiçbir ülkede vergi hükümetlerin tek gelir kaynağı olmamıştır. Hükümetler vergiye ek olarak resim ve harç, borçlanma, mülk gelirleri, parafiskal gelirler, emisyon ve emlak gelirleri gibi çeşitli kaynaklara da başvurumaktadırlar. Norveç'te de hükümetler kamu giderlerini farklı kaynaklardan finanse etmektedirler ve bu kaynaklar aşağıda sayılan başlıca yedi kalemden oluşmaktadır:

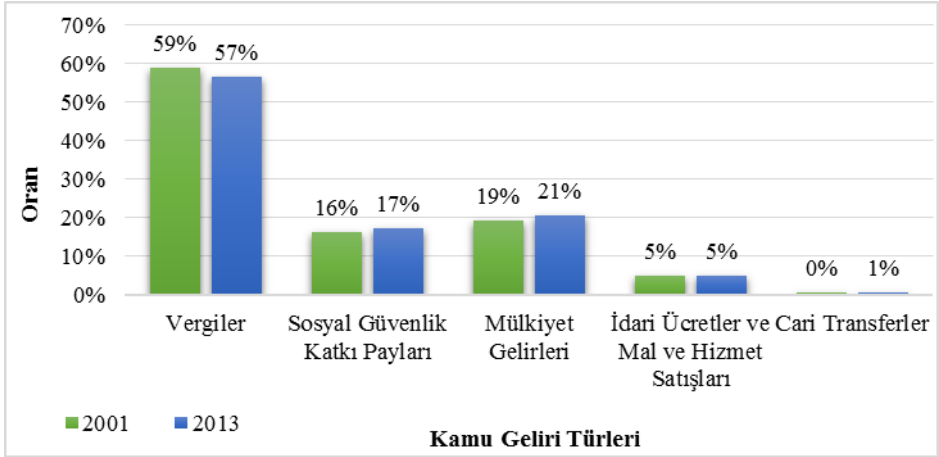
- Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler
- Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler
- Sermaye Vergileri
- Sosyal Güvenlik Katkı Payları
- Mülkiyet Gelirleri
- İdari Ücretler ve Mal ve Hizmet Satışları
- Cari Transferler

Norveç'te kamu kesimi, gerek nicelik gerekse nitelik yönünden diğer gelişmiş kapitalist ekonomilerden önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Piyasa ile güçlü kamu kesimini diğer gelişmiş devletlerin yaşamakta olduğu

“finansallaşmış neoliberal büyüme modeli”nden farklı bir toplumsal model şeklinde sentezleyebilmiştir. Norveç Kamu Maliye Modeli; bir yandan vergi gelirinin güçlü bir araç olarak kullanıldığı diğer yandan da finans ve enerji gibi temel sektörlerde kamu mülkiyetinin hâkim olduğu son derece güçlü bir yapılanmaya dayanmaktadır. Devletin sahip olduğu petrol ve doğalgaz kaynaklarının özel sektöre devri yerine, kamusal olarak bölüşülmesi ve böylece hem toprak rantının hem de tekelci üretim rantının mümkün olduğunca toplumsallaştırılması, bu kaynakların kuşaklar arasında eşit bir şekilde bölüşülmesi hedefinin gözetilmesi Norveç kamu maliyesinin en önemli özgülüğüdür. Enerji kaynaklarından elde edilen gelir ve rantların özgün bir şekilde kurgulanmış bir kamu fonunda değerlendirilmesiyle düzenli, verimli ve sağlam bir mali yapı oluşturulmuştur. Sosyal güvenlik sisteminin ve kamu işletmelerinin güçlü olduğu Norveç’te kamu maliyesine, kamu kesiminde toplam üretilen katma değer yaklaşık yarısına vergiler yoluyla katkı sağlanmaktadır. OECD tarafından, Norveç’teki vergi sisteminin hem kamu için güçlü bir gelir mekanizması sunduğu hem de ekonomik büyümeye engel olmadığı için piyasa düzenini bozmadığı gerekçesiyle diğer ülkelere örnek ülke ilan edilmiştir. Güçlü bir mali yapıya sahip olan Norveç’te kamu gelirlerinin yaklaşık %60’ını istikrarlı vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerindeki bu istikrarda, petrol ve doğalgaz kaynaklı vergi gelirlerinin büyük payı söz konusudur (Karahanoğulları, 2013: 243-257).

Grafik 1’de kamu gelir türlerinin toplam gelirler içerisindeki payının 2001 yılından 2013 yılına değişimi gösterilmiştir. Norveç’te en önemli kamu geliri vergidir. Toplam kamu gelirlerinin yarıdan fazlasını vergiler oluşturmaktadır. Vergi gelirleri 2001 yılında toplam gelirlerin %59’u iken 2013 yılında %57’ye gerilemiştir. İkinci önemli gelir kaynağı ise faiz, kar payı, Merkez Bankası transfer gelirleri ve kira gelirlerinden oluşan mülkiyet gelirleridir. Toplam gelirler içerisinde mülkiyet gelirlerinin payı 2001 yılında %19 iken; 2013 yılında %21’e yükselmiştir. Sıkı bir sosyal devlet anlayışının benimsendiği Norveç’te sosyal güvenlik katkı payları da oldukça yüksektir. 2001 yılında toplam gelirlerin %16’sını oluşturan sosyal güvenlik katkı payları 2013’te %17’ye yükselmiştir. İdari ücretler ve mal ve hizmet satışları ise toplam gelirlerin %5’i civarındadır ve 2001 yılından 2013 yılına kadar toplam gelirler içerisindeki payında herhangi bir değişim görülmemiştir. İdareler arası gelir transferlerini, yardımları ve para cezalarını kapsayan cari transfer gelirleri ise toplam kamu gelirlerinin çok küçük bir kısmını oluşturmaktadır. Cari transferler, 2013 yılında toplam gelirlerin %1’i seviyesinde gerçekleşmiştir.

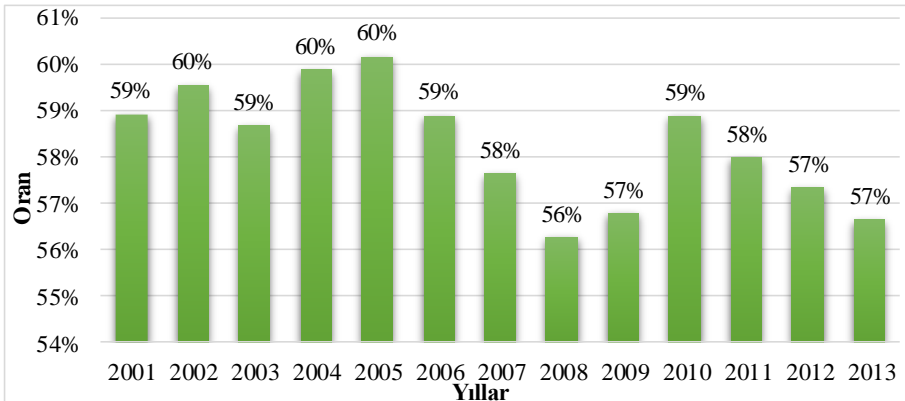
Grafik 1. Kamu Gelir Türlerinin Toplam Gelirler İçerisindeki Payı, (% , 2001, 2013)



Kaynak: (Statistics Norway, 2014).

Grafik 2’de ise vergi gelirlerinin kamu gelirleri içerisindeki payı 2001-2013 yılları arası itibariyle gösterilmiştir. Vergi gelirleri söz konusu dönem içerisinde en düşük seviyesine 2008 yılında düşmüştür. Bu durumun temel sebebi ABD konut piyasasında ortaya çıkan ve sonrasında pek çok ülkeyi etkisi altına alan küresel finans krizidir.

Grafik 2. Vergi Gelirlerinin Kamu Gelirleri İçerisindeki Payı, (% , 2001-2013)



Kaynak: (Statistics Norway, 2014).

2. NORVEÇ VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI

Norveç vergi sistemi, OECD üyesi ülkeler ile kıyaslandığında geniş sosyal güvenlik ağı ve sosyal hizmetlerin sunum kalitesi, gelir dağılımında adalet yönünden farklılaşmakta ve diğer İskandinav ülkeleri ile benzer bir görüntü sergilemektedir (van den Noord, 2000: 4). 2000’li yıllarda Norveç vergi sisteminde özellikle 2006 ve 2013 yıllarında önemli reformlar gerçekleştirilmiştir.

1992 yılındaki reformla birlikte kurum kazançları, emek ve sermaye gelirleri sabit bir oran olan %28 vergi oranının tabiydi (emek gelirlerine uygulanacak artan oranlı bir ek vergi de mevcuttu) (Thoresen & Vattø, 2012: 9). Sermaye ve emek gelirleri üzerindeki marjinal vergi oranlarındaki farklılık 1992 yılında %28 iken; bu oran 2004 yılında %36,7’ye yükselmiştir (Follestad, 2008: 8). Söz konusu farklılığı giderebilmek amacıyla 2006 yılında bir reform gerçekleştirilmiş ve aradaki farklılık azaltılmıştır.

2006 yılındaki vergi reformunun temel özellikleri şu şekildedir (Follestad, 2008: 131-132):

- Geniş bir vergi tabanı, düşük vergi oranları, tarafsızlık ve adalet gibi 1992 vergi reformunu destekleyen ilkeleri korumak,
- Dağıtılmamış şirket gelirlerine ve risksiz sermaye gelirlerine ilişkin %28 vergi oranını korumak,
- Emek gelirlerine ilişkin marjinal vergi oranları düşürülmüştür. Örneğin; ek vergi oranları düşürülmüş, yüksek gelire sahip işverenlerin ulusal sigorta primleri kaldırılmıştır.

2013 yılındaki seçim sonrası oluşturulan yeni hükümet, vergi sisteminde tekrar reformlar gerçekleştirme kararı almıştır. 2014 yılı bütçesi ile birlikte söz konusu değişiklikler uygulamaya konulmuştur (Ministry of Finance, 2014: 2).

- Olağan gelir üzerinden alınan gelir vergisi oranı %28’den %27’ye düşürülmüştür. Bireyler ve işletmelerin olağan gelirinde daha düşük vergi oranlarının varlığı, işgücü arzı, yatırımlar ve büyümeyi teşvik edeceği düşünülmüştür.
- Servetin daha düşük oranda vergilendirilmesi genel tasarrufların getirisini artıracak ve ek tasarruf imkânı sağlayacak öngörülerek servet vergisi azaltılmıştır.
- Veraset ve intikal vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.
- Çevre vergilerinden elde edilen gelirlerde önemli bir değişim ve artış yaşanmıştır.

2.1. Dolaysız Vergiler

1992 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile birlikte gelir vergisinde yeni bir uygulamaya gidilmiştir. İkili gelir vergisi sistemi (dual income tax system) olarak adlandırılan bu sistem belirli ilkeler (vergi tabanının genişletilmesi, emek gelirlerinde artan oranlılığın benimsenmesi ve sermaye gelirlerinin düşük oranlı olarak vergilendirilmesi vb.) üzerine kurulmuştur (Denk, 2012: 7). Söz konusu ilkeler göz önünde bulundurulduğunda ikili gelir vergisi sisteminde sermaye gelirlerinin düşük ve sabit oranlı vergiye; emek ve transfer gelirlerinin yüksek ve artan oranlı vergiye tabi tutulduğunu söylemek mümkündür.

İkili gelir vergisi sisteminin altında yatan en önemli sebep vergi tabanını geniş tutarak vergi tarafsızlığını sağlamaktır (Sørensen, 2009: 2). Bu sistemde vergi oranı; vergi arbitrajını en aza indirmek için emek gelirlerine uygulanan en düşük oran ile sermaye gelirlerine uygulanan vergi oranını birbirine eşitlemekte ve yüksek düzeyde kazanç elde eden çalışanlara artan oranlı tarife uygularken, sermaye gelirlerine düz oran uygulanmaktadır (Demirli, 2011: 103).

Norveç'te olağan gelir ve bireysel gelir olmak üzere iki farklı gelir türü vardır. Kişisel gelir vergisi (olağan gelir için) oranı ülkenin büyük çoğunluğunda %27'dir. Olağan gelir emek, sermaye ve emekli maaşları gibi tüm gelirleri kapsamaktadır. Olağan gelir üzerinden alınan kişisel gelir vergisinden elde edilen gelirler; genel hükümet, merkezi hükümet ve yerel yönetimler arasında bölüşülmektedir (OECD, 2014a: 17). Bireysel gelir ise bireylerin ücretlerini, maaşlarını ve emekli aylıklarını kapsamaktadır. Dolayısıyla sermaye gelirleri ve transfer gelirleri bireysel gelir kapsamında değildir. Ayrıca kurumlar sadece olağan gelir üzerinden vergi ödemekteyken; bireyler hem olağan hem de bireysel gelir üzerinden vergi ödemektedirler (Pedersen, 2001: 10).

Kurumlar vergisinin oranı kişisel gelir vergisinde olduğu gibi %27'dir ve oranda yapılacak herhangi bir değişiklik hem kurumlar vergisi hem de kişisel gelir vergisi için geçerli olacaktır.

Norveç'in denizcilik endüstrisi için özel bir vergi rejimi vardır. Deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen gelirlere %0 vergi oranı uygulanmaktadır. Hidroelektrik enerjisi üretimi ve petrol çıkarma faaliyetleri %27'lik kurumlar vergisine ek olarak kaynak kiralama vergisi adı altında başka bir vergiye daha tabidir. Kaynak kiralama vergisinin oranı, belli bir seviyenin üzerinde kar elde edilmesi durumunda, hidroelektrik üretimi için %31 ve petrol üretimi %51'dir (OECD, 2014b: 25).

2005 yılında kurumlar vergisinin merkezi idare ile yerel yönetimler arasında bölüşülmesi şeklindeki bir sistem uygulanmaya başlanmıştır. Bu gelir paylaşımı düzenlemesi kapsamında %28 genel kurumlar vergisi oranının

%4.25'lik kısmına tekabül eden gelir belirli kriterler dâhilinde yerel yönetimlere aktarılmaktadır (OECD, 2014b: 30).

Servet vergisi net servet üzerinden tahsil edilmektedir. Vergi; nakit para, banka mevduatları, hisse senetleri, duran varlıklar, özel araçlar ve gayrimenkullerin takdir edilmiş değerleri üzerinden alınmaktadır (the Directorate of Taxes, 2004: 12). Servet vergisi hem yerel hem de ulusal bir vergidir. Vergi belediyeler ve merkezi hükümet tarafından tahsil edilmektedir (Borge, 2004: 2). Belediyeler 1.000.000 Norveç kronuna kadar servet vergisinden muaftır. 1.000.000 kronun üzerinde geliri olanlar için servet vergisinin oranı %0,7'dir. Merkezi idare için ise vergi oranı %0,4'tür. Limited şirketler için net servet vergisi 1992 yılında kaldırılmıştır. Fakat diğer şirketler %0,3 ulusal servet vergisi ve %0,4 belediye servet vergisi ödemektedirler (KPMG, 2014: 57).

Veraset ve İntikal Vergisi 1 Ocak 2014 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Verginin oranı her yıl parlamento tarafından belirlenmekle birlikte %6 ile %15 arasında değişmekteydi (Ministry of Finance, 2010).

Emlak Vergisi yerel yönetimler tarafından tahsil edilmekte ve konuları; konutlar, yazlıklar ve diğer gayrimenkuller oluşturmaktadır. Verginin oranı %0,2 ile %0,7 arasında değişmektedir. Fakat belediyeler verginin oranını alt ve üst limitler arasında serbestçe değiştirme yetkisine sahiptirler (KPMG, 2014: 55). Belediyeler emlak vergisini tahsil edip etmeyeceklerine kendileri karar vermektedirler. 2013 yılında 341 belediye emlak vergisi tahsil etmiştir. Elde edilen gelir, belediyelerin 2013 yılı gayri safi yurtiçi hasıllarının %2,5'ine tekabül etmektedir (Statistics Norway, 2014).

2.2. Dolaylı Vergiler

Katma Değer Vergisi'nde standart oran %25'dir. Yurtiçi satışlarda KDV satış fiyatı, yurtdışı satışlarda ise gümrük değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Gıda maddelerinde indirgenmiş oran olan %15 uygulanmaktayken karayolu ve deniz yolu taşımacılığı, hotel ve tatil köyü kiralalarında, sinema biletleri ve TV lisansında %8 uygulanmaktadır. Çiğ Balık Yasası gereği çiğ balık temininde özel bir oran söz konusudur. Bu oran %11.11'dir (Skatteetaten, 2015).

Özel Tüketim Vergisi alkollü içecekler, tütün, taşıtlar ve enerji (petrol, gaz, emisyon, mineraller vb.) gibi çeşitli ürünlerden alınmaktadır. Norveç'te gümrük vergisi temel olarak yiyecek, giyecekler, tarım ürünleri ve elektronik alet ve cihazlar ile sınırlıdır (Deloitte, 2014: 8). Kıyafetlerde ve tekstil ürünlerinde gümrük vergisinin oranı %5,6 ile %13 arasında değişmektedir. Yiyeceklerde ise gümrük vergisinin oranı daha yüksektir. Gümrük vergileri toplam kamu gelirlerinin çok küçük bir kısmını oluşturmaktadır.

Norveç, çevre vergileri konusunda diğer ülkelere göre oldukça hassas bir ülkedir. Ülkede çevre vergileri kapsamında pek çok ögeden vergi alınmaktadır. Mineral yağlar üzerinden alınan geleneksel tüketim vergilerine ek olarak karbondioksit emisyonları, sera gazları, böcek ilaçları, nitrojen oksit emisyonları, sülfür ve elektrik tüketimi gibi pek çok unsur üzerinden çevre vergisi alınmaktadır (Eurostat, 2014: 170).

2.3. Sosyal Güvenlik Katkı Payları

Dünyanın önde gelen sosyal devletlerinden birisi olan Norveç'te sosyal güvenlik sistemi oldukça gelişmiştir. Norveç'te yaşayan tüm insanlar zorunlu sosyal güvenlik kapsamına alınmıştır.

Sosyal güvenlik sistemi işveren ve devlet katkısına ek olarak işçilerin ve serbest meslek sahiplerinin katkısıyla finanse edilmektedir. Katkı oranları ve devlet yardımlarının miktarları parlamento tarafından belirlenmektedir. İşçilerin ve serbest meslek sahiplerinin katkı paylarının hesaplanmasında emeklilik gelirleri dikkate alınarak hesaplanmaktadır (brüt maaşa ek olarak hastalık, işsizlik ve hamilelik durumlarında alınan nakdi yardımlar da dikkate alınmaktadır). İşveren katkı payları ise ücret bazında hesaplanmaktadır (ESIP, 2005: 115).

Sosyal güvenlik katkı payı oranları bölgesel olarak değişiklik göstermektedir. Ülkenin kuzey bölgelerinde işverenler için oran %0 iken merkez bölgelerde %14,1'e kadar yükselmektedir (OECD, 2014c: 31). Serbest meslek sahipleri için sosyal güvenlik katkı payı oranı %11'dir (OECD, 2014c: 43). Sigortalı kişilerde (işçilerde) ise aynı ödemeler dâhil olmak üzere brüt ücretin %8,2, kişisel gelirin %4,7'sidir. En yüksek katkı payının oranı ise %25'dir (KPMG, 2014: 56; Social Security Administration, 2012).

3. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA NORVEÇ VERGİ SİSTEMİ

Vergi türleri bir ülkenin vergi yapısını belirleyen dinamiklerden birisidir. Her bir vergi türünün toplam vergiler içindeki payı ve bunların içerikleri Norveç vergi yapısını ve politikalarını anlamak açısından önem taşımaktadır.

Gelir ve servet üzerinden alınan vergileri, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve servet vergisi; mal ve hizmetler üzerinden alınan vergileri, katma değer vergisi, gümrük vergisi, petrol çıkarma vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, enerji ve çevre vergileri, alkol, tütün, tıbbi ilaçlar ve kumar vergileri, emlak vergisi; sermaye vergilerini ise veraset ve intikal vergisi oluşturmaktadır.

Tablo 1’de sosyal güvenlik katkı payları hariç vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları 2001-2013 yılları itibarıyla yer almaktadır. Vergi türleri; gelir ve servet üzerinden alınan vergiler, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ve sermaye vergileri olmak üzere üç kategoride sınıflandırılmıştır. 2001 yılında vergi gelirlerin %59,9’unu gelir ve servet vergileri, %39,8’ini mal ve hizmet vergileri, %0,3’ünü ise sermaye vergileri oluşturmuştur. 2013 yılına gelindiğinde ise gelir ve servet vergileri %62,9’a yükselmiş, mal ve hizmet vergileri %36,8’e, sermaye vergileri de %0,2’ye gerilemiştir. 2008 yılında küresel krizin etkisiyle daha fazla gelir ve servet vergisi elde edilirken mal ve hizmet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azalmıştır.

Tablo 1. Sosyal Güvenlik Katkı Payları Hariç Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı, (% , 2001-2013)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler	59.9	59.3	59.7	62.0	64.3	64.8	63.0	66.2	62.4	63.2	64.9	64.8	62.9
Gelir ve Servet Vergileri (Petrol Vergileri hariç)	39.8	40.3	39.9	38.7	35.9	35.2	38.4	36.5	42.5	41.6	39.3	39.8	41.3
Petrol Çıkarma İşlemi Üzerinden Alınan Gelir ve Servet Vergileri	19.1	17.9	18.7	22.4	27.4	28.7	23.8	28.9	18.9	20.8	24.7	24.2	20.8
Hane Halkı Tarafından Ödenen Yıllık MTV	1.7	1.8	1.8	1.9	1.8	1.7	0.9	0.8	0.9	0.8	0.8	0.8	0.8
Diğer Gelir ve Servet Vergileri	0.3	0.3	0.3	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0
Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler	39.8	40.4	40.0	37.7	35.5	35.0	36.7	33.6	37.3	36.5	34.9	35.0	36.8
Katma Değer Vergisi	24.9	25.5	25.2	23.8	22.7	22.6	24.0	21.6	24.2	23.8	23.0	23.4	24.7
Gümrük Vergisi	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
Petrol Çıkarma Vergisi	1.2	0.9	0.8	0.8	0.6	0.8	0.6	0.6	0.5	0.4	0.4	0.4	0.5
Motorlu Taşıtlar Vergisi	4.8	5.5	5.6	5.8	5.2	5.1	5.0	4.4	4.7	4.7	4.4	4.3	4.3
Enerji ve Çevre Vergileri	2.9	2.6	2.6	2.4	2.2	2.1	2.3	2.4	2.5	2.4	2.1	1.9	2.1
Alkol, Tütün, Tıbbi İlaçlar ve Kumar Vergileri	3.8	4.0	3.9	3.5	3.1	2.8	2.9	2.8	3.4	3.1	2.9	2.8	2.8
Emlak Vergisi	0.5	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.7	0.8	0.8	0.8	0.8	0.9
Diğer Vergiler	1.3	1.0	0.9	0.5	0.7	0.6	0.9	0.7	0.9	0.8	0.9	0.9	1.1
Sermaye Vergileri	0.3	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2

Kaynak: (Statistics Norway, 2014).

Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler; kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve net servet vergisinden oluşmaktadır. Norveç’te zengin doğal gaz ve petrol yataklarının bulunması ve GSYH’de önemli bir paya sahip olması, bu doğal kaynaklar üzerinden vergi alınmasını gündeme getirmiş ve vergi gelirleri içerisinde önemli bir yer almaya başlamıştır. Tablo 1’de görüldüğü üzere petrol

üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin 2001 yılında %19,1'i iken; 2013 yılında %20,8'e yükselmiştir. Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin yaklaşık %20'si petrol üzerinden alınan vergilerdir.

Mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler, Norveç'te gelir ve servet vergilerinden sonra en önemli vergi kalemlerini bünyesinde barındırmaktadır. Tablo 2'de sosyal güvenlik katkı payları hariç toplam vergi gelirlerinin 2001 yılında %39,8'ini oluşturan mal ve hizmet vergileri, 2013 yılında %36,8'e gerilemiştir. Katma Değer Vergisi en önemli harcama vergisidir. 2013 yılında Katma Değer Vergisi toplam vergi gelirlerinin %24,7'sidir. Tablo 2'de petrol çıkarma gelirlerinde 2001-2013 döneminde ciddi bir azalma meydana gelmiştir. 2001 yılında toplam gelirlerin %1,2'si iken 2013 yılında %0,5'e gerilemiştir.

Tablo 2. Sosyal Güvenlik Katkı Payları Dâhil Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı, (% , 2001-2013)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Kişisel Gelir Vergisi	24.3	24.8	24.9	23.7	22.2	20.7	22.2	21.6	24.3	23.7	23.1	23.4	24.6
Kurumlar Vergisi	20.7	18.9	18.9	22.8	27.0	29.3	25.7	28.8	21.5	23.5	25.5	24.8	20.9
Sosyal Güvenlik Katkı Payları	21.5	22.9	23.1	21.7	20.5	19.9	20.8	21.0	23.4	22.5	22.2	22.6	23.8
Emlak Vergisi	2.4	2.5	2.6	2.6	2.6	2.7	2.8	2.8	2.9	2.9	2.8	2.9	3.0
Tüketim Vergileri	31.0	31.0	31.0	29.3	27.8	27.4	28.5	25.8	27.9	27.6	26.4	26.3	27.6

Kaynak: (OECD, 2015).

Sosyal güvenlik katkı payları dâhil vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları 2001-2013 dönemi itibariyle Tablo 2'te gösterilmiştir. Toplam vergi gelirleri içerisinde en fazla paya tüketim vergileri sahiptir. Fakat tüketim vergilerinin payı 2004 yılından itibaren azalmaya başlamıştır. 2001 yılında toplam vergi gelirlerinin %31'ini oluştururken; 2013 yılında %27,6'ya gerilemiştir. Tüketim vergilerindeki azalma, kendisini sosyal güvenlik katkı paylarında göstermektedir. 2001 yılında toplam vergi gelirlerinin %21,5'ini oluşturan sosyal güvenlik katkı payları 2013 yılında %23,8'e yükselmiştir.

Vergi adaletini sağlamak bakımından düz oranlı vergilerin uygulanmasının daha doğru olduğu görüşünün benimsendiği bu ülkede kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi düz oranlı vergiler şeklinde uygulanmaktadır. Böylece, kişilerin ve kurumların kazancına göre vergi alınması, çok kazanan kişi ve kurumlardan daha fazla vergi alınırken; az kazananlardan daha az vergi alınması öngörülmüştür. Ancak, aynı zamanda düz oranlı vergiler düşük gelirli kişilerin

vergi yükünü artırırken yüksek gelirli kişilerin vergi yükünü azaltabilme özelliği gereği düz oranlı vergilemede zengin vatandaşların gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan kar payı, faiz ve sermaye gelirleri vergileme dışında tutulabilmektedir. Düz oranlı vergilerin söz konusu dezavantajını giderebilmek için Norveç'te düz orana ek olarak belli bir sınırı üstündeki gelirlere artan oranlı ek vergi uygulanmaktadır.

Yerel bir vergi olan ve belediyelerin temel gelir kaynaklarından birisi olan emlak vergisinin toplam vergi gelirlerindeki payı ise; 2001 yılında %2,4 iken 2013 yılında %3'e yükselmiştir. Emlak vergisi gelirlerinin artması belediyelerin sunduğu hizmetlerin nitelik ve nicelik olarak atması açısından büyük önem arz etmektedir.

4. NORVEÇ'TE VERGİ YÜKÜ

Toplam vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasılaya (GSYH) oranını ifade eden vergi yükü, iktisadi kaynakların ne kadarının devletin eline geçtiğini göstermektedir. OECD üyesi ülkeler içerisinde yüksek vergi yüküne sahip olan ülkelerin başında İskandinav ülkeleri gelmektedir. Norveç ile birlikte Danimarka, İsveç ve Finlandiya OECD üyesi ülkeler içerisinde oldukça yüksek vergi yüküne sahiptirler.

Tablo 3'de toplam vergi gelirlerinin ve sosyal güvenlik katkı paylarının GSYH'ye oranları Norveç⁴⁷ ve OECD ülkeleri açısından 2001-2012 dönemi itibarıyla gösterilmiştir. Norveç vergi gelirlerinin ve sosyal güvenlik katkı paylarının GSYH'ye oranları tüm yıllarda OECD ülkeleri ortalamasından daha yüksektir. Söz konusu dönemde Norveç vergi gelirlerinin ve sosyal güvenlik katkı paylarının GSYH'ye oranı ortalama %41,92 iken OECD ülkelerinde %33,57'dir.

Tablo 3. Norveç ve OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Gelirlerinin ve Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının GSYH İçerisindeki Payları, (% , 2001-2012)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Ortalama
Norveç	42.14	42.37	41.64	42.36	42.62	42.86	42.15	41.46	41.25	41.98	42.1	41.52	41.92
OECD	33.86	33.58	33.52	33.44	34.02	34.13	34.16	33.61	32.66	32.83	33.27	33.73	33.57

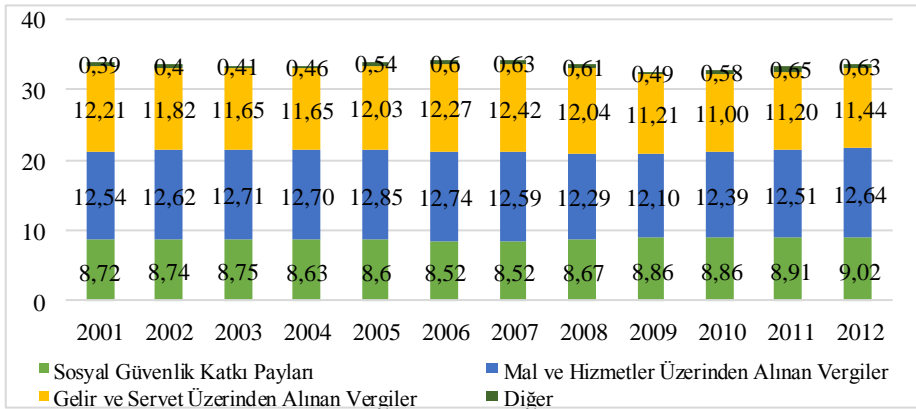
Kaynak: (OECD, 2015), (Statistics Norway, 2014).

⁴⁷ Norveç'e ilişkin verilerde daha doğru kıyaslama yapabilmek için petrol ürünleri üzerinden alınan vergiler kapsam dışı tutulmuştur.

OECD üyesi ülkeler ile kıyaslandığında Norveç'te vergi yükü daha yüksektir. 2001-2012 yılları arasında Norveç'te %42 olan vergi yükü OECD üyesi ülkelerde %34'tür. Kişi başına düşen milli gelirin yüksek olması, sosyal refah devleti uygulamalarının bulunması ve devletin ekonomideki payının yüksek olması Norveç'te vergi yükünün yüksek olmasına neden olmaktadır. Çünkü vergi yükü ile sosyal ve ekonomik gelişim arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergi yükünün yüksek olması nedeniyle Norveç, sosyal ve ekonomik altyapısını kolaylıkla tamamlayabilmiştir (Işık & Kılınc, 2009: 153).

2001-2012 yılları arasında OECD üyesi ülkelerde Grafik 3'te de görüldüğü üzere 2009 yılında vergi yükü en düşük seviyesine ulaşmıştır. Bu durumun temel sebebi; ekonomik faaliyetlerin azalması ve finansal kriz sonrası ortaya çıkan resesyona etkilerini azaltmak için hükümetlerin vergi kesintileri uygulamasına gitmesidir (OECD, 2009).

Grafik 3. OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Gelirlerinin ve Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının GSYH İçerisindeki Payları, (% , 2001-2012)

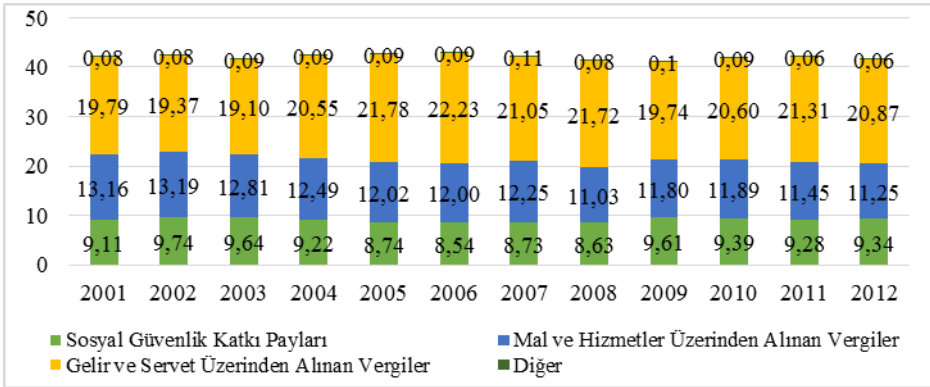


Kaynak: (OECD, 2015).

Dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımı ekonomik büyüme ve gelir dağılımı açısından büyük önem taşımaktadır. OECD sınıflandırmasına göre gelir, kazanç ve mülk üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler iken; mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler de dolaylı vergilerdir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımı vergi adaleti açısından önemli bir göstergedir. Dolaysız vergiler mükelleflerin ödeme güçleri ile ilişkilidir ve vergi adaletini sağlamada önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir. Dolaylı vergiler ise mükelleflerin ödeme güçlerini ihmal etmekte ve bu yüzden vergi adaletine zarar verdiği kabul edilmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 6).

OECD üyesi ülkelerde vergi türleri itibarıyla vergi yükü incelendiğinde dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin ağırlığının birbirlerine yakın olduğu görülmektedir. Sosyal güvenlik katkı paylarının GSYH içerisindeki payı ise 2001-2012 dönemi içerisinde en yüksek seviyesine 2012 yılında ulaşmıştır. 2012 yılında sosyal güvenlik katkı paylarının GSYH'ye oranı %9,02'dir. Küresel kriz esnasında dolaysız vergilerin GSYH içerisindeki payı dolaylı vergilerin GSYH içerisindeki payına kıyasla daha çok azalmıştır. Bu durumun temel sebebi dolaylı vergilerin çoğunluğunun tüketim üzerinden alınan vergiler olması ve insanların ödedikleri vergileri mali anestezi dolayısıyla hissetmemeleridir.

Grafik 4. Norveç'te Vergi Gelirlerinin ve Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının GSYH İçerisindeki Payları, (% , 2001-2012)

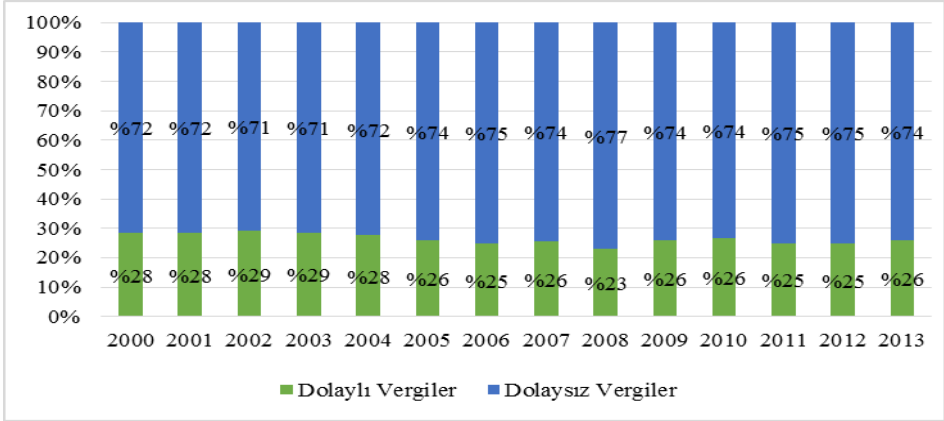


Kaynak: (Statistics Norway, 2014).

Grafik 4'te Norveç'teki vergilerin ve sosyal güvenlik katkı paylarının GSYH içerisindeki payları yer almaktadır. Norveç'te dolaysız vergilerin ağırlığı dikkat çekmektedir. Vergi yükü küresel kriz döneminde değerlendirildiğinde 2008 yılında dolaylı vergi yükünün 2001-2012 döneminin en düşük seviyesine düştüğü görülmektedir. 2009 yılında da dolaysız vergi yükünde ciddi azalma meydana gelmiştir.

Dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları Grafik 5'te gösterilmiştir. Norveç'te dolaysız vergilerin ağırlığı dikkat çekmektedir. Toplam vergi gelirlerinin yaklaşık dörtte üçünü dolaysız vergiler oluştururken dörtte birini de dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Ayrıca dolaylı vergilerin payının son yıllarda arttığı dikkat çekmektedir. OECD üyesi ülkelerde genel eğilim her iki vergi türünün de dengelenmesi ve dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adaletli olduğundan dolayı toplam vergiler içerisindeki payının biraz daha fazla olması yönündedir.

Grafik 5. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (% , 2000-2013)

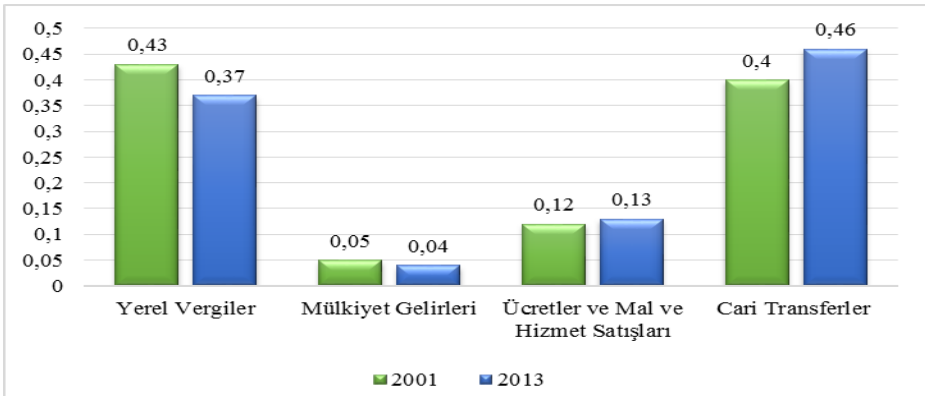


Kaynak: (Statistics Norway, 2014).

5. NORVEÇ'TE İDARELER ARASI İLİŞKİLERDE VERGİLERİN KONUMU

Norveç'te üç aşamalı bir idari yapılanma mevcuttur ve bu yapılanma kendisini vergi sisteminde de göstermektedir. Genel hükümet, merkezi hükümet ve yerel yönetimlerden oluşan idari yapılanmada yerel yönetimler de belediyelerden ve eyaletlerden oluşmaktadır. Günümüzde Norveç'te 19 eyalet ve 428 belediye bulunmaktadır (Norwegian Ministry of Local Government and Modernisation, 2014: 9).

Grafik 6. Yerel Yönetimlerin Gelir Kaynakları, (% , 2001, 2013)



Kaynak: (Statistics Norway, 2014).

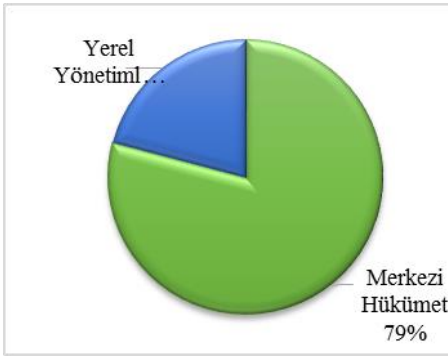
Grafik 6'da Norveç'te yerel yönetimlerin hangi kaynaklardan gelir elde ettikleri gösterilmiştir. Yerel yönetimlerin dört temel gelir kaynağı bulunmaktadır. Bunlar; yerel vergiler, mülkiyet gelirleri, ücretler ve mal ve hizmet gelirleri, cari transferlerdir. 2001 yılında yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynağı yerel vergiler iken 2013 yılında cari transferler olmuştur. 2001 yılında toplam gelirlerin %43 olan yerel vergiler, 2013 yılında %37'ye gerilemiştir. Ayrıca 2001-2013 yılları arasında yerel vergiler toplam gelirlerin ortalama %41'ini oluşturmuştur.

Belediyelerin ve eyaletlerin temel gelir kaynaklarını; yerel vergiler, genel yardımlar, koşullu yardımlar, harçlar ve ücretler oluşturmaktadır (Norwegian Ministry of Local Government and Modernisation, 2014: 23). Yerel vergiler ise; gelir vergisi, servet vergisi, emlak vergisi ve doğal kaynak vergisinden meydana gelmektedir (Rattsø, 2005: 8).

Norveç'te belediyelerin ve eyaletlerin vergi konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Belediyeler gelir vergisi, servet vergisi ve emlak vergisi oranını, eyaletler ise sadece gelir vergisi oranını merkezi idarenin koyduğu sınırlar dâhilinde serbestçe belirleme yetkisine sahiptir. Fakat uygulamada sadece emlak vergisinde takdir yetkisinin kullanıldığı; gelir ve servet vergilerinde maksimum vergi oranının uygulandığı görülmektedir (Çiçek & Çiçek, 2012: 206).

Norveç'te vergi gelirlerinin elde edilmesinde merkezi hükümetin önemli payı bulunmaktadır. Grafik 7'de 2001 yılında Grafik 8'de ise 2013 yılında toplam vergi gelirlerinin merkezi hükümet ile yerel yönetimler arasındaki dağılımını göstermektedir. 2001 yılında vergi gelirlerinin %79'u merkezi hükümet, %21'i yerel yönetimler tarafından elde edilmiştir. 2013 yılında ise toplam vergi gelirlerinin %83'ü merkezi hükümet, %17'si ise yerel yönetimler tarafından elde edilmiştir. Toplam vergi gelirlerinde yerel yönetimlerin payının azaldığı görülmektedir. Yerel yönetimler yerel vergide yaşanan gelir kaybını Grafik 6'da da görüldüğü üzere merkezi idareden aktarılan transferler ile telafi etmişlerdir.

Merkezi hükümetin payının yüksek olmasında sosyal güvenlik katkı paylarının büyük payı bulunmaktadır. Çünkü sosyal güvenlik katkı payları sadece merkezi hükümetler tarafından elde edilmektedir ve merkezi hükümetlerin vergi gelirlerinin yaklaşık olarak %40'ını oluşturmaktadırlar. Sosyal güvenlik katkı payları hariç tutulduğunda yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin oldukça yüksektir. Vergi gelirlerinin yüksek olmasında gelir vergisinin yerel vergi olmasının payı yüksektir. Bu durum Norveç'te yerel yönetimlerin mali açıdan özerk olduğunu göstermektedir.

Grafik 7. Toplam Vergi Gelirlerinin İdareler Arası Dağılımı, (% , 2001)**Grafik 8. Toplam Vergi Gelirlerinin İdareler Arası Dağılımı, (% , 2013)**

Kaynak: (Statistics Norway, 2014).

Tablo 4'te yerel vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları yer almaktadır. Yerel vergilerin tamamına yakını kişisel gelir vergisi oluşturmaktadır. Kişisel gelir vergisi toplam yerel vergilerin 2001-2013 döneminde ortalama %89'unu oluşturmuştur. Dolayısıyla kişisel gelir vergisi yerel yönetimlerin en temel vergisidir. Diğer yerel vergiler ise yerel vergi gelirlerine çok az miktarda katkıda bulunmaktadırlar. Kişisel gelir vergisinin payının bu kadar yüksek olmasında gelir vergi oranından aldığı payın büyük etkisi vardır. 2013 yılında gelir vergisi oranının %11,60'ı belediyelere, %2,65'i eyaletlere, % 13,75'i ise merkezi hükümete aktarılmıştır (Norwegian Ministry of Local Government and Modernisation, 2014: 24).

Tablo 4. Yerel Vergi Türlerinin Toplam Yerel Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı, (% , 2001-2013)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Kişisel Gelir Vergisi	0.91	0.88	0.89	0.89	0.89	0.89	0.87	0.88	0.88	0.89	0.88	0.88	0.88
Net Servet Vergisi	0.05	0.06	0.05	0.06	0.05	0.05	0.06	0.06	0.05	0.05	0.06	0.06	0.05
Doğal Kaynak Vergisi	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.02	0.01	0.01	0.01	0.01
Emlak Vergisi	0.03	0.03	0.03	0.03	0.04	0.04	0.04	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05

Kaynak: (Statistics Norway, 2014).

Norveç'in kuzey bölgeleri ile merkezi bölgeleri arasında vergi gelirleri yönünden ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca bu farklılıklar merkezi belediyelerde dahi mevcuttur. Söz konusu farklılıkları gidermek amacıyla vergi gelirleri arasında denkleştirme yapılmaktadır. Vergi gelirleri fazla olan yerel idarelerden vergi gelirleri az olan yerel idarelere gelir transferi yapılmaktadır.

Vergi denkleştirmesi yapılırken öncelikle belediyelerde ve eyaletlerde kişi başına düşen vergi gelirleri hesaplanmakta ve kişi başına düşen ulusal vergi gelirleri ile karşılaştırılmaktadır. Vergi gelirleri hesaplanırken belediyelerde kişisel gelir vergisi, servet vergisi ve doğal kaynak vergisi; eyaletlerde ise kişisel gelir vergisi ile doğal kaynak vergisi göz önünde bulundurulmaktadır (Shah & Werner, 2005: 11)¹.

SONUÇ

1970'li yıllardan itibaren topraklarında keşfedilen petrol ve doğal gaz ile hızlı bir gelişme sürecine giren Norveç'te kamu gelirleri de hızla artmaya başlamıştır. Özellikle 1980'li yıllardaki finansal liberalizasyon çalışmalarının ardından 1990'larda yaşanan bankacılık krizinin başarılı bir şekilde yönetilmesi, Norveç ekonomisinin ve kamu maliyesinin günümüzdeki temel yapısını oluşturan ve şekillendiren tarihsel, önemli gelişmelerdir. Bu olumlu süreç kendisini 2001-2013 döneminde de göstermiştir. 2001-2013 yılları arasında toplam kamu gelirlerinin %58'ini vergi gelirlerinin oluşturması, bu ülkede güçlü bir mali yapı- yönetimin olduğu, vergilerin de devletin en önemli ve sağlam gelir kaynağı olduğu anlamına gelmektedir. 2001-2013 yıllarını kapsayan dönem içinde de sadece küresel kriz yılı olan 2008 yılında en düşük seviyeye düşmesine rağmen ve 2009 yılında vergi gelirleri tekrar artmaya başlamış, istikrarlı bir seyir izlemiştir. Ülkenin sağlıklı ve istikrarlı bir mali yapı sergilemesinde Norveç Vergi Sisteminde 2006 ve 2013 yıllarında gerçekleştirilen iki önemli reformun etkisi söz konusudur. Bu reformlar mevcut vergi sistemini daha sağlam bir yapıya büründürmüştür. Ayrıca, vergi gelirlerinin istikrarında petrol ve doğalgaz kaynaklı vergi gelirlerinin de büyük payı söz konusudur. Vergi reformu kapsamındaki düzenlemelerde; vergi yasalarında yapılan değişikliklerin toplam vergi gelirlerine etkisinin olmaması için vergi artışı yaratacak düzenlemelerin vergi azaltıcı düzenlemelerle eşleşmesine özen gösterilmiş, böylece GSYH'ye oranla vergi gelirlerinin sabit kalması sağlanmıştır. Özellikle, ikili gelir vergisi modeli ile mülk sahipleri, ortaklıklar ve küçük işletme sahipleri için uygulanacak gelir vergisinde, bireyin

¹ Emlak vergisinin alınması belediyelerin inisiyatifinde olduğu için vergi denkleştirmesinin dışında tutulmaktadır.

toplam geliri, emek ile sermaye kaynaklı gelirler şeklinde ayrıştırılması ve sermaye gelirleri üzerine düşük ve sabit oranlı bir vergi uygulanırken emek kaynaklı gelirler üzerine yüksek ve artan oranlı bir vergi uygulanması vergi sistemini güçlendirmiştir. Bu uygulama bazı sektörlerde vergi teşviki etkisi yaratmıştır. Bu sayede balıkçılık, tarım ve ormancılık sektörlerinde vergi sisteminin teşvik niteliğinde esnetildiği görülmüştür.

Yine, ücretler üzerinden alınan gelir vergisinin üç dilimli olarak sırasıyla %13,75, %22,75 ve %25,75 marjinal vergi oranlarında uygulanması ve düşük ücret gelirlilerinde her bir işyerinde her yıl için belirlenen bir miktardan (2009 yılı için bir ücretli, çalıştığı 1.000 krandan az ücret alması gibi) az olması halinde istisna kapsamında vergi dışı tutulmuştur. Bu sayede vergide adalet ilkesi gerçekleştirilmesi önemli adımlar atılmıştır. Norveç'te kurumlar vergisi gelirlerinin çoğunlukla petrol şirketlerinin katma değer üretimindeki paylarından yüksekliği sayesinde bu vergi türünün çok güçlü ve sağlam bir kaynak olmasına katkı sağlamaktadır.

Norveç vergi gelirlerinde dolaysız vergilerin ağırlıklı olması vergide adalet ilkesinin gerçekleştirilmesinde önemli mesafenin alındığını göstergesidir. Bilindiği üzere dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adil vergilerdir. Norveç'te vergi yükü OECD üyesi ülkelerle kıyaslandığında oldukça yüksektir. Vergi yükünün yüksek olması Norveç'in ekonomik ve sosyal açıdan oldukça gelişmiş bir ülke olduğunu göstermektedir. Vergi yükü 2001-2013 döneminde sadece küresel krizde azalma göstermiştir. Norveç'te idari yapılanma genel hükümet, merkezi hükümet ve yerel yönetimler şeklinde olmasına rağmen vergi gelirlerinde (2001 yılında %79'unu, 2013 yılında ise %83'ünü merkezi hükümete aittir)merkezi hükümet önemli paya sahiptir. Yerel yönetimlerin ise; iki temel gelir kaynağı mevcuttur. Birincisi yerel vergiler ikincisi ise merkezi idareden aktarılan transferlerdir. Bu yönetimlerin, 2001 yılında en önemli gelir kaynağı yerel vergiler iken 2013 yılında merkezi idareden aktarılan transferler en önemli gelir kaynağı olmuştur. Yerel vergiler içerisinde de kişisel gelir vergisinin ağırlığı dikkat çekmektedir. Kişisel gelir vergisi 2001-2013 döneminde yerel vergilerin ortalama %89'u seviyesinde gerçekleşmiştir.

Norveç, karma ekonomi modeline sahip olmakla birlikte hem piyasa ekonomisi hem de kamu ekonomisini kendi ülke koşullarına göre optimum seviyede birleştirerek kendine özgü bir model haline getirmeyi başaran ve diğer ülkelere özel bir örnek olmanın haklı gururuna sahip bir ülke konumundadır.

KAYNAKÇA

- BORGE, L.-E. (2004). Local Tax Financing in Norway. *Norsk Økonomisk Nasjonalrapport*.
- ÇİÇEK, H. G., & ÇİÇEK, S. (2012). Norveç Yerel Vergi Sistemi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(16), 201–221.
- DELOITTE. (2014). *Oil and Gas Taxation in Norway*. London. <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/gx-er-oil-and-gas-taxguide-norway.pdf> (Erişim Tarihi, 23 Aralık 2014).
- DEMİRLİ, Y. (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2011/412.
- DENK, O. (2012). *Tax Reform in Norway: A Focus on Capital Taxation* (No. 950), the Directorate of Taxes. (2004). Guide, to the Norwegian Tax Administration.
- ESIP. (2005). *The Structure Of Social Insurance in Europe*. (European Social Insurance Platform, Ed.). Brussels.
- EUROSTAT. (2014). Taxation Trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Statistical Books. European Union.
- FOLLESTAD, B. G. (2008). Taxation of Capital and Wage Income; Towards Separated or More Integrated Personal Tax System? İçinde R. Pålsson (Ed.), *Yearbook for Nordic Tax Research* (ss. 127–164). København: DJOF Publishing Copenhagen.
- IŞIK, N., & KILINÇ, E. C. (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 11(17), 147–173.
- Kalkınma Bakanlığı. (2014). *Vergi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018.
- KARAHANOĞULLARI, Y. (2013). "Norveç Ekonomisine ve Kamu Maliyesine Genel Bakış", *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, Ocak- Haziran 2013, Ankara.
- KPMG. (2014). *Tax Facts Norway 2014 A Survey of the Norwegian Tax System*.
- Ministry of Finance. (2010). Main Features of the Government’s Tax Programme for 2011. *National Budget 2011*. <http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2011/English/?pid=35447#hopp> (Erişim Tarihi, 18 Ocak 2015).
- Ministry of Finance. (2014). Main Features of the Tax Programme for 2015. http://www.statsbudsjettet.no/upload/Statsbudsjett_2015/dokumenter/pdf/chapter1_tax_budget2015.pdf (Erişim Tarihi, 17 Ocak 2015).
- Norwegian Ministry of Local Government and Modernisation. (2014). Local Government in Norway.

- OECD. (2009). Tax Burdens Falling in OECD Economies as Crisis Takes its Toll. *Tax Policy Analysis*. <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxburdensfallinginoecd-economiesascrisistakesitstoll.htm> (Erişim Tarihi, 23 Ocak 2015).
- OECD. (2014a). Part 1. Taxation of Wage Income. In *OECD Tax Database, Explanatory Annex*. OECD Publishing. http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/Personal-Income-Tax-rates_Explanatory-Annex-2014.pdf
- OECD. (2014b). Part II Taxation Of Corporate And Capital Income. In *OECD Tax Database Explanatory Annex*. OECD Publishing. http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/Corporate-and-Capital-Income-Tax_Explanatory-Annex-2014.pdf
- OECD. (2014c). Part III. Social Security Contributions. In *OECD Tax Database Explanatory Annex*. OECD Publishing. http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/Social-Security-Contributions_Explanatory-Annex-2014.pdf
- OECD. (2015). Tax - Tax revenue. *OECD Data*. <http://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi, 18 Ocak 2015).
- PEDERSEN, H. (2001). The Norwegian Tax System. *Agder University College Print*. Kristiansand, Norway.
- RATTSØ, J. (2005). *Local Tax Financing in the Nordic Countries* (Vol. Economic G). Oslo.
- SHAH, A., & WERNER, J. (2005). *Equalisation and Local Taxation in Denmark, Norway and Sweden* (No. Working Paper Number 02-2005).
- SKATTEETATEN. (2015). Guide to Value Added Tax in Norway. <http://www.skatteetaten.no/en/Bedrift-og-organisasjon/Merverdiavgift/Guide-to-Value-Added-Tax-in-Norway/?chapter=3732#kapitteltekst> (Erişim Tarihi, 17 Ocak 2015).
- Social Security Administration. (2012). Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2012 - Norway. <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/norway.html> (Erişim Tarihi, 18 Ocak 2015).
- SØRENSEN, P. B. (2009). Dual Income Taxes: A Nordic Tax System. In *New Zealand Tax Reform – Where to Next?*. Wellington: Victoria University of Wellington.
- Statistics Norway. (2014). <http://www.ssb.no/en> (Erişim Tarihi, 27 Aralık 2014).
- Statistics Norway. (2014). Property Tax, 2014. <http://www.ssb.no/en/eiendomsskatt/> (Erişim Tarihi, 18 Ocak 2015).
- THORESEN, T. O., & VATTØ, T. E. (2012). Income Responses to Tax Changes. Reconciling Results of QuasiExperimental Evaluation and Structural Labor Supply Model Simulation. In *IZA Labor Supply Workshop*. Uppsala, Sweden.
- VAN DEN NOORD, P. (2000). The Tax System in Norway: Past Reforms and Future Challenges. *OECD Economics Department Working Papers*, (No. 244).

VERGİ UYUMUNDA PARADİGMA DÖNÜŞÜMÜ: NEO-KLASİK PERSPEKTİFTEN BÜTÜNCÜL YAKLAŞIMA GEÇİŞ

Serkan BENK*

Tamer BUDAK**

GİRİŞ

Vergi, kamu finansmanın temel ve asli unsurudur. Ancak vergi sadece bir kamu finansman aracı olmayıp aynı zamanda ülkenin sosyal dayanışma ve sosyal katılım düzeyini de belirleyen bir mekanizmadır. İnsanlığın ilk dönemlerinden günümüze kadar geçen süreç içerisinde vergiler ile ilgili temel tartışma, vergilerin meşruiyeti konusunda gerçekleşmiştir. Bu tartışma bugün de devam etmekle birlikte, konunun “vergi uyumu” ile ilgili olan bölümünün günümüzde daha dikkat çekici boyutlara ulaştığı görülmektedir. Diğer bir ifade ile kamusal malların finansmanı açısından hayati rol oynamasına karşın mükelleflerin vergi ödeme noktasındaki isteksiz ve kararsız davranışları vergi uyumuna yönelik araştırmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur. Özellikle küreselleşme süreci ile birlikte uluslararası finansal işlemlerin kolaylaşması, ticarete konu olan bazı malların mobilitelerinin artması ve sermayenin daha hareketli ve oynak hale gelmesi vergi uyumu konusunu ulusal boyutlardan çıkarıp, bütün ülkeleri ilgilendiren küresel bir sorun haline dönüştürmüştür. Soruna ilişkin öncü çözümler vergi kayıplarını azaltmaya yönelik olarak geliştirilmiş, vergi kanunlarındaki boşlukların kapatılmasına odaklanılmış ve ikili vergi anlaşmalarıyla da uluslararası vergi kaçakçılığı minimize edilmeye çalışılmıştır. Ancak söz konusu politikaların etkili olabilmesi her şeyden önce mükellef davranışlarının etkin ve doğru bir biçimde analiz edilmesine bağlıdır.

Vergi uyumu davranışına ilişkin olarak literatürde yer alan en güçlü gelenek “suç ekonomisi paradigması” olarak da ifade edilen, bireylerin vergi ödeme ya da ödememe noktasındaki kararlarının bir tercihe bağlı olduğunu ve bu tercihin de vergi denetimleri ve cezalarıyla ilişkili olduğunu savunan neo-klasik vergi uyumu paradigmasıdır. Bu paradigmaya göre vergi uyumu, mükellefin rasyonel portföy tercihinin bir sonucu olarak tanımlanmaktadır. Yani vergi kaçırma eylemine girişecek olan mükellef yakalanma riskinin düşük olduğunu gördüğü anda vergi kaçırarak ya da riskin yüksek olduğunu tespit ettiğinde ise, vergiye uyum sağlayacaktır. Bu paradigmaya göre mükellefin vergiler karşısındaki davranışı son derece rasyoneldir ve söz konusu davranış

* Doç. Dr., İnönü Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, serkan.benk@inonu.edu.tr

** Doç. Dr., İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi, tamer.budak@inonu.edu.tr

mükellef tarafından yapılacak olan fayda-maliyet analizinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak vergi uyumunun, denetim ve cezalar gibi sadece ekonomik faktörlerden etkilenmediğini, bu konuda diğer birçok faktörün de etkili olduğunu ortaya koyan çok sayıda çalışma mevcuttur. Bu çalışmaların en önemlisi Erich Kirchler önderliğinde geliştirilen ve “Kaygan Tepe Modeli” olarak adlandırılan bütünlük yapısıdır (Kirchler, 2007; Kirchler, Hoelzl ve Wahl, 2008). Bu model vergi uyumu davranışını analiz ederken vergi idaresinin sahip olduğu güç ile yine vergi idaresine olan güven arasındaki etkileşimi de inceleme konusu yapmakta ve hem ekonomik (dışsal) hem de psikolojik (içsel) faktörleri bütüncül bir yapı içerisinde değerlendirerek vergi uyumu araştırmalarında bir paradigma dönüşümü sağlamaktadır.

Vergi uyumu araştırmalarındaki paradigma dönüşümünü merkezine alan bu çalışma şu şekilde organize edilmiştir. Çalışmanın ilk kısmında vergi uyumu kavramı üzerinde durulmuş, daha sonra ise vergi uyumunun ekonomik yönden ifadesi olan neo-klasik paradigma değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmanın diğer bölümünde ise neo-klasik vergi uyumu araştırmaları eleştirel yönden incelenmiş ve bu alandaki paradigma dönüşümünün gerekliliği nedenleriyle ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise, vergi uyumu araştırmaları açısından bütüncül paradigmayı temsil eden “Kaygan Tepe Modeli” inceleme konusu yapılmıştır. Son olarak bu çalışma sonlandırıcı düşüncelerin yer aldığı sonuç başlığı ile tamamlanmıştır.

I. VERGİ UYUMU KAVRAMI

Vergi uyumu, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri anlamına gelmektedir (Biberoğlu, 2006). Diğer bir ifade ile vergi uyumu, “vergileme sürecinin tüm aşamalarında, mükellefin vergi mevzuatında yer alan bildirimlerden başlayarak tahakkuk eden verginin ödenmesi dahil tüm yükümlülüklerini tam olarak ve zamanında yerine getirmesi” şeklinde ifade edilmektedir (Tunçer, 2003). Görüldüğü gibi vergi uyumu; vergiye tabi olan gelirin mükellef tarafından doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, kanunen kabul edilen giderler ve muafiyetler gibi gelirden düşülen unsurların doğru biçimde hesaplanması; vergi beyannamesinin zamanında doldurulup vergi idaresine teslim edilmesi ve vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanması gibi unsurlardan oluşmaktadır (Roth, Scholz, ve Witte, 1989: 20). Kamu maliyesi kapsamında yapılan bu tanımlamalar yanında vergi uyumunu daha geniş ölçekte değerlendiren ve söz konusu kavramın sadece mali boyutlarının olmadığını, temelde yasaların tam olarak uygulanması, örgütlenme sorunu, emek arzı ve ahlak gibi unsurları da içerdiğini savunan araştırmacılar da mevcuttur.(Andreoni, Erard ve Feinstein, 1998).

OECD, vergi uyumunu idari ve teknik olmak üzere iki grup altında sınıflandırmaktadır. Bu ayrıma göre idari vergi uyumu, verginin ödenmesi ve ödeme süreleri ile ilgili idari kurallara uyumu ifade etmektedir (Biberoğlu, 2006, 28). Teknik vergi uyumu ise, vergilerin kanunlarda belirtilen teknik şartlara göre hesaplanması ve kanunlarda belirtilen hükümlere göre ödenmesini ifade etmektedir (İpek, 2009). Mükelleflerden teknik uyumu tam olarak sağlamalarını beklemek doğru değildir. Çünkü vergi kanunlarının yorumlanması ve uygulanmasındaki belirsizlikler ile hesaplamayı yapan kişinin bilgi düzeyi dikkate alındığında vergi tutarına ilişkin farklı sonuçların ortaya çıkması doğaldır (McKerchhar, 2001). Bu durum çoğunlukla mükelleflerden kaynaklanmayıp, vergi mevzuatının karmaşıklığının bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi uyumsuzluğu kavramı ise, yukarıda ifade edilen vergi uyumu kavramına aykırı olarak mükellefin ödemesi gereken vergiyi düşük ya da yüksek biçimde göstermesini ifade etmektedir. Diğer bir deyişle vergi uyumsuzluğu, hem vergi kaçakçılığı gibi cezai müeyyide gerektiren fiilleri hem de bilgisizlik, yanlış anlama ve dikkatsizlik gibi konulardan dolayı oluşan vergi hatalarını da bünyesinde barındırmaktadır (Mutlu ve Tunçer, 2002: 102). Vergi uyumsuzluğu gerçek ve tüzel kişi mükelleflerde farklı biçimlerde oluşmakla birlikte, genel olarak dört ayrı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunları; vergiye konu olan işlemlerin gizlenmesi, vergilerin yasal süreleri içerisinde beyan edilmemesi, vergi matrahının yasalara uymayan biçimde düşük gösterilmesi ve mükellefin tahakkuk etmiş olan vergi borcunu zamanında ödememesi şeklinde sıralamak mümkündür (Brondolo, 2009). Ancak hemen belirtmek gerekir ki, mükellefin vergi mevzuatındaki gri noktaları (yasal boşlukları) tespit ederek ödemesi gereken vergi miktarını azaltması anlamına gelen “vergiden kaçınma” olgusu, vergi uyumsuzluğu kapsamında değerlendirilmemektedir.

II. NEO-KLASİK PARADİGMA: VERGİ UYUMUNUN EKONOMİK TEORİSİ

Neo-klasik paradigma, ekonomik teoriye dayalı ve çoğunlukla caydırıcılık üzerinde yoğunlaşan vergi uyum modellerinden oluşmaktadır. Caydırıcılığın temelini, cezalandırıcı ve güç kullanarak ikna edici yaklaşımlar oluşturmaktadır. Böylece caydırıcılık bazen vergi denetimlerinin artırılması gibi önleyici bir formda iken bazen de vergi cezalarının uygulanması gibi güç içeren yapıda bulunabilmektedir (Fischer, Wartick ve Mark, 1992). Neo-klasik paradigma vergi mükellefini; mükemmel bir ahlak anlayışına sahip, risk almaktan kaçınan, fayda maksimizasyonu peşinde koşan ve beklenen faydanın maliyeti aştığı durumlarda vergi kaçırma yoluna gidebilen bireyler olarak

tanımlamaktadır (Milliron ve Toy, 1998). Dolayısıyla neo-klasik paradigma açısından son derece rasyonel bir şekilde tanımlanan mükellefin vergi kaçırmasını önlemek ancak vergi cezaları ve denetim gibi vergi kaçırma maliyetlerini artıran uygulamalarla mümkün olmaktadır.

Neo-klasik vergi uyumu yaklaşımının ya da diğer bir ifade ile ekonomik caydırma modellerinin temelini 1960'lı yıllarda Gery Becker'in yaptığı çalışmalar oluşturmaktadır (Becker, 1968). İlegal davranışları ekonomik açıdan değerlendiren Becker'e göre rasyonel bir bireyin vergi uyumu konusundaki kararını vergi kaçırmakla sağlayacağı fayda ile yakalanma ve cezalandırılma sonucunda katlanacağı maliyetler belirlemektedir (Benk ve Karayılmazlar, 2010: 264). 1970'li yıllarda Allingham ve Sandmo (1972), Becker'in ortaya koyduğu kriminal davranış teorisini geliştirmesiyle birlikte neo-klasik paradigmanın temel yapısı ortaya çıkmıştır. Allingham ve Sandmo'nun oluşturdukları ekonomik model, mükellefleri beklenen faydalarını maksimize etme çabasında olan rasyonel bireyler olarak görür (Thomas, 2015). Bu modele göre vergi mükellefi vergi kanunlarına uyması sonucu katlanacağı maliyetler ile vergi kaçırması sonucunda katlanacağı maliyetleri karşılaştırır ve düşük maliyetli olan seçeneği tercih eder¹.

Mükellefin vergi kanunlarına uyması sonucunda katlanacağı maliyet kabaca ödemesi gereken vergi miktarına eşittir. Ancak vergi kaçırmanın maliyeti biraz daha karmaşıktır. Eğer bir mükellef vergi kaçırır ve bu durum vergi idaresi tarafından tespit edilirse, bu durumda ödemesi gereken vergi miktarına belli bir oranda vergi cezası da eklenir. Ceza miktarı ile ödemesi gereken vergi miktarının toplamı da tam olarak vergi kaçırmanın maliyetini vermez. Vergi cezasının uygulanabilmesi her şeyden önce vergi kaçırın mükellefin tespit edilebilmesine bağlıdır. Bu açıdan tespit edilemeyen mükellefin vergi kaçırması sonucu katlanacağı maliyet de sıfıra eşit olacaktır. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığının beklenen maliyeti; ödemesi gereken vergi ile ceza toplamının yakalanma ihtimali ile çarpımına eşit olacaktır (Thomas, 2015). Bu durumu basit bir formül haline ifade edecek olursak vergi uyum

¹ Allingham ve Sandmo'nun vergi uyumu modelinde yakalanma ihtimali p , vergi oranı r , beyan edilen gelir miktarı X ve aktüel gelir miktarı ise W ile gösterilmektedir. Buna göre eğer vergi kaçakçılığı tespit edilirse mükellef, beyan etmediği $(W-X)$ vergi miktarı ile yine beyan edilmeyen vergi miktarına bağlı olarak uygulanan vergi cezasının (f) toplamını ödemek zorunda kalacaktır. Ödenecek tutar oransal olarak vergi oranından (r) büyük olacağından faydasını (U) maksimize etmek isteyen mükellef vergi ödemeyi (X) tercih edecektir. Diğer bir ifade ile mükellefin fayda fonksiyonu;

$E[U] = (1 - p)U(W - rX) + pU(W - rX - f(W-X))$ şeklinde olacaktır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Allingham ve Sandmo (1972).

maliyeti ve vergi kaçırmanın beklenen maliyetini aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür:

i-Vergiye uyum maliyeti = Yasal olarak ödenmesi gereken vergi miktarı

ii-Vergi kaçırmanın beklenen maliyeti = (Yasal olarak ödenmesi gereken vergi miktarı + Ceza miktarı) X yakalanma ihtimali

Örneğin yakalanma ihtimalinin % 1, vergi ceza oranının %20 ve ödenmesi gereken vergi miktarının da 100 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda vergiye uyum sağlamanın maliyeti 100TL iken, vergi kaçırmanın beklenen maliyeti 1,20TL $((100+20) \times 0,1)$ olacaktır. Bu durumda rasyonel davrandığı varsayılan mükellef maliyetler arasından düşük olanı tercih edecek $(1,20 \text{ TL} < 100 \text{ olduğundan})$ ve vergi kaçırma yoluna gidecektir.

Allingham ve Sandmo'nun modelinde öne çıkan nokta vergi kaçakçılığının kesin olarak tespit edilebilmesi ve cezalandırılması varsayımdır. Yani modele göre bu iki caydırıcı araç birbirini ikame edebilmekte ve birbirinin yerine kullanılabilir. Diğer bir ifade ile vergi denetim oranı düşük tutulsa dahi vergi cezalarının yüksek olması benzer caydırıcı etkiyi oluşturacaktır. Dolayısıyla modelde vergi denetim oranı % 100 ise, hafif şiddette uygulanan cezalar dahi caydırıcı etki meydana getirecektir (Allingham ve Sandmo, 1972).

Ekonomik caydırıcılık modeline önemli katkılarda bulunan bir diğer yazar Srinivasan'dır. Srinivasan da konuyu mükellef tarafından değerlendirmiştir. Yazara göre, eğer vergi kaçırmanın mükellefin tespit edilme olasılığı onun gelirden bağımsız ise, bu durumda mükellefin gelir düzeyinin artması vergi kaçakçılığı düzeyini de artıracaktır (Srinivasan, 1973: 342). Allingham ve Sandmo tarafından oluşturulan vergi uyumu modeline Yitzhaki'de önemli katkılarda bulunmuştur. Yitzhaki yaptığı çalışmalarda mükellefin risk algısının ve risk alma karşısındaki tutumunun onun gelir seviyesini belirleyen en önemli unsur olduğunu ortaya koymuştur (Yitzhaki, 1974). Diğer bir ifade ile yazara göre mükellefin risk almadan kaçınması yüksek vergi oranlarının uygulandığı bir ortamda dahi vergi kaçakçılığını engelleyecektir.

Neo- klasik paradigma ile ilgili olarak 1980'li yıllarda yapılan çalışmalar da daha önceki çalışmalara benzer olarak ekonomik caydırıcılığı merkez olarak almakla birlikte bu dönem de söz konusu modelin varsayımlarında bir takım değişikliklere gidildiği görülmektedir. Örneğin Graetz ve Wilde (1985) yaptıkları çalışmada vergi denetimlerinin artırılması ile vergi oranlarının azaltılmasının vergi uyumsuzluğunu azaltacağını ortaya koymuşlardır. Bu görüşü destekleyen Jackson ve Milliron ise, cezaların artırılması ile vergi

uyumu arasında doğrusal bir ilişki olmadığını savunmaktadırlar. Yazarlara göre artan vergi cezaları bazı mükellefler ile vergi idaresi arasındaki yabancılaşma sürecini başlatacak ve bu durum vergi idaresi ile mükellefler arasında çatışmacı ortamın oluşmasına neden olacaktır (Jackson ve Milliron, 1986). Graetz, Reinganum ve Wilde (1986)'ye göre ise, ekonomik caydırma modeli ilk oluşturulduğu hali ile oldukça yetersizdir. Yazarlar "oyun" olarak nitelendirdikleri vergi uyumu analizlerini daha kapsamlı bir temel oluşturarak özellikle vergi kaçakçılığı düzeyini, vergi denetimleri, vergi cezaları ve mükellef-vergi idaresi arasındaki etkileşimin belirlediğini savunmuşlardır. Neo-klasik paradigma anlayışındaki bu değişimin temelinde 1980'li yıllarda ABD'de artan vergi kaçakçılığına karşı vergi cezalarının önemli oranlarda artırılmasına rağmen bu tedbirlerin vergi kayıp ve kaçagını azaltmamış olması yani ekonomik tedbirlerin vergi uyumunu sağlamada yetersiz kalması gösterilmektedir (Friedland, 1982). Bu dönemden itibaren modele ekonomik faktörler dışında bazı değişkenlerin de eklendiği görülmektedir. Örneğin Scotchmer ve Slemrod (1989) yaptıkları, çalışmada analizlerine rastgelelik ve mükellef refah düzeyi gibi iki değişkeni daha eklemiştir. Rastgelelik ile kastedilen vergi denetimlerindeki belirsizliklerdir. Benzer olarak, Slemrod da modele karmaşıklık değişkenini eklemiştir. Yazara göre vergi sisteminin karmaşıklığı mükellefin vergi uyum maliyetini ve dolayısıyla uyumsuzluğunun artıran önemli unsurlardan birisidir (Slemrod, 1989). Slemrod ayrıca bu çalışmada mükelleflerin özdeş olmayan karakteristik özelliklerine de vurgu yaparak, ekonomik caydırma modelinin zayıf yönlerini de ortaya koymaya çalışmıştır (Slemrod, 1989).

Ekonomik caydırma modelinin zayıf yönlerinin ortaya konulması ve eleştirilmesi 1990'lı ve 2000'li yıllarda yapılan çalışmalarda da devam etmiştir. Örneğin Cuccia (1994), çalışmada modelin varsayımlarının basit olmasının dışında ekonomik caydırma modelinin sadece endojen yani dışsal değişkenleri dikkate almasını eleştirmiştir. Falkinger ve Walter (1991) ise, çalışmalarında cezalandırıcı faktörleri incelemişler ve vergi idaresinin ceza ve ödülü kombine biçimde kullanmasının sadece cezaları uygulamaktan daha etkin sonuçlar vereceğini savunmuşlardır. Alm, Sanchez ve De Juan (1995), modele farklı bir boyut katarak ilk defa ekonomik olmayan değişkenleri de analiz kapsamına almışlar ve bu şekilde ekonomik caydırma modelinin temel varsayımlarını çürütmeye çalışmışlardır. Ancak yapılan bu eleştirel çalışmalar her ne kadar modele farklı değişkenlerin eklenmesine imkân sağlasa da, bireyin ferdiyetçiliğini merkeze alan mikro ekonomik analizlerle sınırlı kalmışlardır (Benk, Karayılmazlar; 2010).

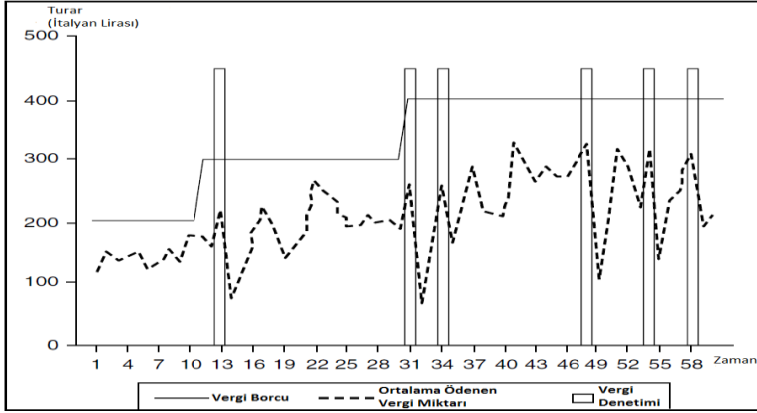
III. NEO-KLASİK PARADİGMA: ELEŞTİREL YAKLAŞIM

Vergi uyumu davranışının analizine yönelik olarak geliştirilen ve geçirdiği evrim yukarıda kısaca özetlenen ekonomik teori, temsili bir vergi mükellefi portresi çizerek bu mükellefin önünde ya vergisini tam ve doğru olarak ödemesi ya da riskli olan diğer yolu yani vergi ödememesi yönünde iki tercihi olması varsayımına dayanır. Bu teoriye göre vergi denetimleri sonucu mükellefin vergi kaçırdığı tespit edilirse mükellef vergi cezası ödeyecek ve para kaybedecektir. Kısacası modelin genel karakterine göre mükellefin vergiler karşısındaki dürüstlüğü yalnızca yüksek vergi cezaları ve vergi denetimleri ile sağlanabilir (Allingham ve Sandmo, 1972; Srinivasan, 1973). Ancak ne var ki neo-klasik paradigma vergi uyumu davranışını açıklanmada bazı yönleriyle yetersiz kalmaktadır. Paradigmaya yönelik eleştirileri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

Neo-klasik paradigmaya yöneltlen ilk ve belki de en önemli eleştiri, söz konusu paradigmanın vergi uyumu ya da uyumsuzluğu davranışının tamamen mükellefin mali durumuna dayandırılmasından kaynaklanmaktadır (Webley, Robben, Elffers ve Hessing 1991). Bu anlayışa göre, vergi denetimi ve cezalar gibi devletin zorlayıcı gücü vergi uyumu sağlayan tek ve yegâne faktördür. Ancak söz konusu paradigma özellikle üçüncü kişilerin bilgisi olmadan elde edilen gelirlerin düşük denetim yoğunluğu ve düşük vergi cezalarına karşın neden hala bazı ülkelerde mükellefler tarafından beyan edildiğini açıklayamamaktadır. Konu ile ilgili olarak yapılan bir çok ampirik çalışma vergi denetimi ve cezaların caydırıcı etkisinin çok güçlü olmadığı ve hatta bu zorlayıcı araçların vergi uyumu davranışı üzerinde sınırlı etkiler meydana getirdiği ortaya konulmuştur (Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger ve Wahl 2010). Bu durum ekonomik perspektifin dayandırıldığı temel varsayımların vergi uyumu davranışını açıklamada yetersiz kaldığını ortaya koymaktadır.

Neo-klasik Paradigma ile ilgili olarak eleştirilerin yoğunlaştığı ikinci nokta, ekonomik yaklaşım çerçevesinde oluşturulan vergi uyum modellerinin vergi denetim ve cezalarının kısa dönemli etkilerine yoğunlaşmaları, bu caydırıcı araçların uzun dönemli etkilerini dikkate almamış olmalarıdır. Bu konu ile ilgili olarak Guala ve Mittone, çalışmalarında vergi denetimlerinin hemen sonrasında mükelleflerin ödedikleri vergi miktarlarında önemli düşüşler olduğunu diğer bir ifade ile denetimlerin hemen sonrasında vergi uyum düzeylerinde önemli azalmalar olduğunu tespit etmişlerdir. (Guala ve Mittone, 2005: 9).

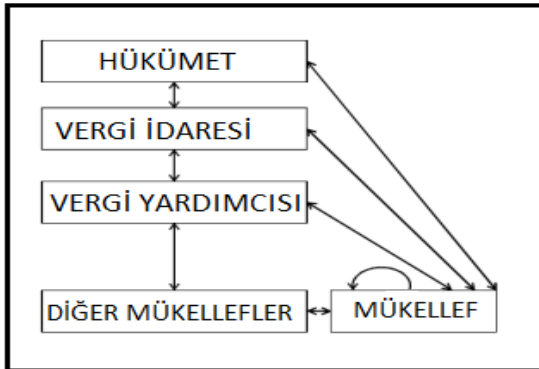
Şekil 1: Vergi Denetimleri ve Krater Etkisi



Kaynak: Kirchler, 2007.

Bu durum Şekil 1’de açıkça görülmektedir. Şekilde görüldüğü gibi vergi denetimlerinin hemen sonrasında mükelleflerin ödedikleri vergi miktarları önemli oranda azalmaktadır. Kirchler bu durumu “Krater Etkisi” (bomb crater effect) olarak tanımlamaktadır (Kirchler, 2009, p.126). Görüldüğü gibi vergi denetimi ve cezalar gibi zorlayıcı faktörler kısa dönemli etkiler bakımından zorunlu vergi uyumunu artırıcı etkiler sergilemekle birlikte uzun dönemde vergi uyumsuzluklarına neden olabilmektedirler. Bazı yazarlar bunun temel nedeninin mükellef ile vergi dairesi arasındaki güven ortamının denetimler ve cezalar ile zedelenmesine ve böylece mükellefin vergi uyum motivasyonunun düşmesine de bağlamaktadır (Frey, 1997).

Şekil 2: Vergi Uyumu Davranışını Etkileyen Aktörler



Kaynak: Alm, Kirchler, ve Muehlbacher, 2012.

Neo-klasik vergi uyumu anlayışının eleştirildiği üçüncü nokta, vergi ödeme konusundaki bireysel motivasyonun salt ekonomik faktörlerden etkilenmesi varsayımdır. Oysaki vergi uyumu davranışına sadece ekonomik ve mali faktörler etki etmemekte; utanma, ahlak, erdem, diğerkâmlık ya da yabancılaşma gibi birçok sosyolojik unsur da etkili olabilmektedir (Alm, Kirchler, Muehlbacher, Gangl, Hofmann, Kogler, C. ve Pollai 2012). Ayrıca bireyin; sosyal normlar, adalet, güven, vergi ahlakı ya da vatanseverlik gibi faktörlerle toplumdaki diğer birey ve gruplar tarafından da etkilendiği görülmektedir. Daha geniş bir ifade ile vergi ödeme davranışı “alandaki diğer aktörler” şeklinde ifade edilen faktörler tarafından şekillenmektedir (Alm, Kirchler ve Muehlbacher, 2012).

Şekil 2’de mükellefin vergi uyumuna yönelik olarak alacağı kararda etkili olan aktörler yer almaktadır. Söz konusu aktörlerin başında vergi sisteminin işleyişinden siyasi olarak sorumlu olan hükümet gelmektedir. Vergileme hizmeti hükümetin belirleyeceği politikalar doğrultusunda oluşturulan yasal mevzuat tarafından sunulmaktadır. Dolayısıyla hükümetin belirleyeceği politikalar vergi uyumu davranışı üzerinde oldukça etkili olacaktır. Alandaki bir diğer aktör vergi idaresidir. Vergi idaresi vergileme hizmetinin sunumunu gerçekleştiren, kontrol ve denetimleri yapan ve vergi uyumsuzluğu durumunda ceza sistemini uygulayan birimdir. Bu durum mükellef ile vergi idaresi arasında çok yönlü, karmaşık ve çoğu zaman çatışmaya dönüşme eğilimi taşıyan bir ortamın oluşmasına neden olur (Benk ve Karakurt, 2010). Dolayısıyla vergi idaresinin vergileme hizmetinin sunumundaki almış olduğu tavır da vergi uyumunu önemli ölçüde etkilemektedir.

Vergi yardımcıları ise, vergi idaresi ile mükellef arasında yer alırlar ve karmaşık vergisel sorumluluklar konusunda mükelleflere yardımcı olurlar. Bu da mükelleflerin vergi vergileme ile ilgili ödevlerini tam ve eksiksiz biçimde yapmalarına ve dolayısıyla vergi uyum düzeylerinin artmasına neden olacaktır (Sakurai ve Brathwaite, 2003).

Vergi ödeme davranışını etkileyen son aktör ise diğer vergi mükellefleridir. Diğer mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışları vergi uyumunun ya da uyumsuzluğunun sosyal norma dönüşmesini sağlar (Alm, Kirchler ve Muehlbacher, 2012). Bu da mükellefin vergi ödeme ya da ödememe davranışını belirleyecektir.

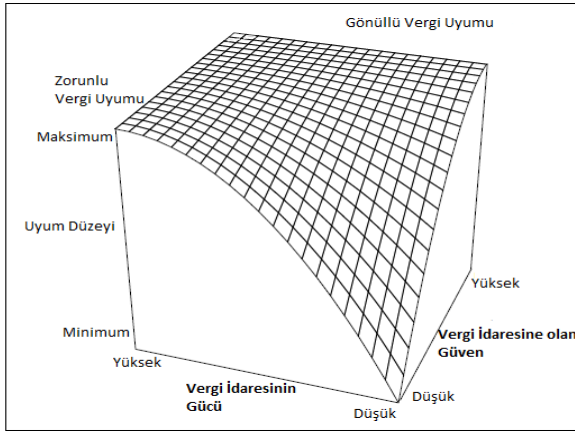
Sonuç olarak neo-klasik paradigma vergileme ile ilgili sadece bir motivasyona yani vergi ödeme esnasında yapılan fayda-maliyet analizine odaklanmış ve vergi uyumu davranışını belirleyen diğer bütün faktörleri araştırma konusuna dahil etmemiştir. Bu durum vergi uyum davranışının daha

kapsamlı ve bütüncül bir biçimde ele alınmasını zorunlu kılmakta ve bir paradigma dönüşümüne olan ihtiyacı daha da artırmaktadır.

IV. BÜTÜNCÜL PARADİGMA: KAYGAN TEPE MODELİ

İtalyan asıllı psikolog Erich Kirchler önderliğinde geliştirilen ve “Kaygan Tepe Modeli” (Slippery Slope Framework) olarak adlandırılan bu yapı vergi uyumuna bütüncül bir eksenden bakmakta ve vergi uyumu davranışını etkileyen faktörleri sentezlemesi açısından yeni bir paradigma ortaya koymaktadır (Kirchler, 2007; Kirchler, Hoelzl, ve Wahl, 2008; Benk and Budak, 2012). Söz konusu model vergi uyum davranışını etkileyen faktörleri; (i) vergi idaresinin sahip olduğu güç, (ii) vergi idaresine olan güven ve (iii) güç ile güven arasındaki etkileşim şeklinde üç aşamalı bir yapı içerisinde incelemektedir.

Şekil 3: Kaygan Tepe Modeli



Kaynak: Kirchler, 2007.

Vergi idaresinin gücü, vergi denetimleri ve vergi cezaları gibi vergi ekonomik faktörlerden meydana gelir ve zorunlu vergi uyumunun oluşmasında etkilidir (Andreoni, Erard ve Feinstein, 1998; Collins ve Plumlee, 1991). Vergi dairesine olan güven ise, adalet algısı ve sosyal normlar gibi psikolojik faktörleri temsil etmekte ve gönüllü vergi uyumunun oluşmasına ortam hazırlamaktadır (Cowell, 1992; Cullis ve Lewis, 1997; Orviska ve Hudson, 2002; Wenzel, 2005). Kaygan tepe modeli vergi uyumu davranışında güç ve güven faktörlerinin etkili olmasının yanı sıra bu iki faktörün yani güç ve

güvenin etkileşiminin de ayrı bir etken olduğunu ve bu etkileşimin vergi uyum düzeyini belirleyen vergileme iklimini meydana getirdiğini savunmaktadır (Kirchler, Hoelzl, ve Wahl, 2008).

Şekil 3'de görüldüğü gibi Kaygan Tepe Modeli, vergi idaresinin vergi kaçakçılığını tespit ve cezalandırma gücünün düşük olması ve aynı zamanda vergi idaresine olan güvenin de zayıf olması durumunda vergi uyum düzeyinin de düşük seviyede olacağını varsaymaktadır. Bu noktada vergi mükellefi gelirini maksimize edebilmek için vergi kaçırma yollarını arayacaktır. Dolayısıyla Kaygan Tepe Modeline göre vergi uyum düzeyinin artırılabilmesi iki farklı yolla yapılabilir. Bunlardan birincisi vergi otoritesinin vergi kaçmalarını tespit ve cezalandırmadaki gücünün artırılmasıdır. Bu durum zorunlu vergi uyumu adı verilen güce dayalı uyum düzeyini artıracaktır. İkinci yol ise vergi idaresine olan güvenin artırılmasıdır. Bu yöntem ise gönüllü vergi uyum düzeyini artırıcı etkiler meydana getirecektir. Ayrıca model, güç ve güven arasındaki etkileşim düzeyine bağlı olarak da oluşacak genel vergi ikliminin vergi uyumunu etkileyeceğini savunmaktadır.

A. Vergi İdaresinin Gücü

Genel anlamıyla güç, çeşitli yollarla karşı tarafı etkileyebilme potansiyeli ya da algısı şeklinde tanımlanmaktadır (Freiberg, 2010). Devletin bireylerin davranışlarını regüle etmesi açısından güç kavramı zorlayıcı ve meşru güç şeklinde iki farklı yapıda ortaya çıkmaktadır. Zorlayıcı ya da cezalandırıcı güç, Neo-klasik paradigmanın da modellerinde kullandığı bir güç formu olup, devletin denetimler ve cezalar yoluyla bireyin fayda fonksiyonunu değiştirmeye odaklanmasını ifade etmektedir (Becker, 1968). Zorlayıcı gücün merkezinde baskı ve otorite vardır. Bu güç formu ceza/ödül mekanizması şeklinde çalışmakta ve kurallara uymayan bireyler devlet tarafından parasal, fiziksel, sosyal ya da psikolojik maliyetler yüklenerek cezalandırılmaktadır. Meşru ya da yasal güç ise, kamu otoritesi tarafından oluşturulan ve aynı zamanda bireyler tarafından da içselleştirilen normlar ya da değerler olarak tanımlanmakta ve bireylerin yasalara karşı gönüllü uyum düzeylerini etkileyen bir güç türü olarak karşımıza çıkmaktadır (Tyler, 2006). Yasal gücün merkezinde hukuki meşruiyet ile idarenin sahip olduğu bilgi ve yetenek düzeyi vardır. Bu durum bireylerin idarenin yapmış olduğu düzenlemelere gönüllü olarak uymalarını sağlayacaktır. Çünkü bireyler, bilgi ve yetenek gibi idarenin sahip olduğu gücün de söz meşru çerçeve içerisinde olduğunu kabullenirler.

Konu vergi uyumu kapsamında değerlendirildiğinde vergi idaresinin sahip olduğu ve mükellefler tarafından algılanan güç formu oldukça önem kazanmaktadır. Yapılan çalışmalar vergi denetim ve cezalarının vergi davranışı

içerisinde mükellefler tarafından zorlayıcı ve cezalandırıcı güç formu şeklinde değerlendirildiği görülmektedir (Andreoni, Erard ve Feinstein, 1998; Fischer, Wartick ve Mark, 1992). İdarenin hukuki meşruiyetini (Murphy, 2005), onu tanımlayan yada ona kimlik kazandıran yapısı ve uygulamaları (Wenzel ve Jabling, 2006), vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olarak vergi idaresinin yaptığı çalışmalar (Wenzel, 2003) ya da vergi idaresinin bilgi üretimine yönelik (Alm, Cherry, Jones, ve McKee, 2010) uygulamaları mükellefler tarafından meşru güç çerçevesinde değerlendirilmekte ve algılanmaktadır.

B. Vergi İdaresine olan Güven

Kaygan Tepe Modeli'nin ikinci aşaması ise, vergi idaresine karşı olan güvendir. Güveni, birbiriyle ilişkili olan iki gruptan birisinin istekli biçimde risk alması ya da karşı gruptan gelecek eylem veya hareketler karşısında savunmasız kalması ve kendisine olan inançtan dolayı denetleme ve gözlem yapmaksızın karşı grubu kontrol etme yeteneği şeklinde tanımlamak mümkündür (Lewis ve Weigert, 1985; Mayer, Davis ve Schnorrman, 1995: 712). Genel çerçevede güvenin herhangi bir nedene bağlı olarak ya da örtük (içsel) meydana geldiği görülmektedir (Castelfranchi ve Falcore, 2010). Literatürde hesapçı (Fehr, 2009) ya da bilgiye dayalı güven (Lewicki ve Bunker, 1996) şeklinde de ifade edilen nedene dayalı güven, hedefe ulaşma, başarı, sadakat ve iç ve dış faktörler olmak üzere dört aşamada oluşan rasyonel bir karardır (Castelfranchi ve Falcone, 2010). Buna göre öncelikli olarak birey karşı tarafın da kendisi ile aynı amaç ve hedefleri taşıyıp taşımadığını değerlendirir. İkinci aşamada ise, karşı tarafa olan inanç yine karşı tarafa olan güvenin ya da güvensizliğin temel belirleyicisi olmaktadır. Üçüncü aşama, sahip olunan içsel faktörler yardımıyla belli bir hedefe başarı ile ulaşılabilirlik için yetkinlik ve isteklilik gibi olumlu değerlendirmeler sağlayacaktır. Dördüncü ve son aşamada ise, dışsal faktörler bireyin fırsat ya da tehlikeleri algılamasını sağlayacaktır. Fırsatlar belli bir hedefe ulaşabilmek için en uygun dış koşulların belirlenmesini sağlar. Tehlike ise, birey için olası harici riskleri ve zararları belirler. Bu unsurlar içerisinde bireyin yapmış olduğu rasyonel değerlendirme nedene dayalı güvenin seviyesini belirleyecektir (Castelfranchi ve Falcone, 2010).

Örtük güven ise, teşhis merkezli (Tyler, 2001), Hissiyata dayalı (Misztal, 1996), Sosyal (Welch, Rivera, Conway, Yonkoski, Lupton, ve Giancola, 2005.) ya da duyuşsal (Jones, 1996) güven olarak da ifade edilmektedir. Bu güven türü kişisel bellek ve devamlılık arzeden öğrenme sürecine bağlı olarak kasıtsız ve bilinçsiz bir reaksiyon sonucunda ortaya çıkar (Castelfranchi ve Falcone, 2010).

Bu iki farklı güven formu vergi uyumu çerçevesinde değerlendirildiğinde nedene dayalı güvenin büyük ölçüde vergi idaresinin yapısına (Forest ve Kirchler 2010; Kirchler, 1999), vergi mevzuatı hazırlanırken mükelleflerin bu hazırlığı katılım düzeylerine (Feld ve Tyran, 2002) ya da vergi idaresinin sunduğu hizmet kalitesine (Feld ve Tyran, 2002) bağlı olduğu görülmektedir. Örtük güven ise, toplumun sahip olduğu vergi ahlakı düzeyine (Alm ve Torgler, 2011), sosyal normlara (Cullis ve Lewis, 1997; Wenzel, 2004), içsel motivasyonlara (Feld ve Tyran, 2002; Frey ve Jegen, 2001) ve devlet ile birlikte algılanan ortak bir kimliğin varlığına (Wenzel, 2011; Wenzel, 2007) bağlanmaktadır.

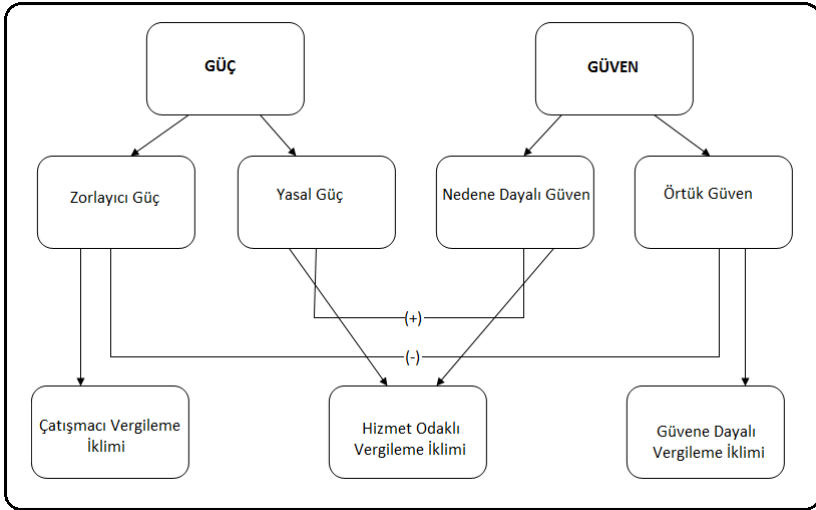
C. Güç ve Güven Etkileşimi: Vergileme İkliminin Oluşumu

Kaygan tepe modeli sadece güç ya da güvenin vergi uyumu üzerindeki etkilerini değerlendirmekle kalmayıp, aynı zamanda güç ve güvenin karşılıklı etkileşimini de dikkate almaktadır (Kirchler et al., 2008). Bu modelin güç ve güven etkileşimine yönelik temel varsayımı, zorlayıcı güç formu ile örtük güvenin birbirini olumsuz yönde etkilemesi ve yasal güç ile nedene dayalı güvenin ise birbirini güçlendirmesi şeklinde ifade edilmektedir (Gangl et al., 2015). Ayrıca farklı nitelikteki güç ve güvenin etkileşimi de farklı yapılarda vergileme iklimlerini meydana getirecektir (Alm, Torgler, 2011). Kaygan tepe modeli güç-güven etkileşimine dayalı olarak; (i) çatışmacı ve muhalif, (ii) hizmet odaklı ve (iii) Güvene dayalı olmak üzere üç farklı vergileme ikliminin oluşacağını öngörmektedir (Alm et al., 2012a).

Şekil 4’de görüldüğü gibi çatışmacı vergileme iklimi zorlayıcı ve cezalandırıcı gücün kullanıldığı bir ortamda meydana gelmektedir. Bu tür bir vergileme ikliminde sıkı vergi denetimleri ve ağır vergi cezaları vergi uygulamalarının temelini oluşturur. Ayrıca çatışmacı vergi ikliminde “hırsız-polis” anlayışının hakim olduğu görülmektedir (Kirchler et al., 2008). Bu durum mükellefler ile vergi idaresi arasındaki sosyal mesafeyi giderek artırmakta ve mükellefleri vergi kaçırma konusuna itmektir. Çatışmacı vergileme iklimi aynı zamanda zorunlu vergi uyumunu da çağırıştırır. Zorunlu vergi uyumunda mükellefler üzerinde hakim olan algı vergi idaresinin vergileme konusundaki uyumsuzlukları tespit etmeye odaklandığıdır (Kirchler ve Wahl, 2010; Wahl et al., 2010a). Bu açıdan çatışmacı vergileme iklimi neo-klasik paradigma ile örtüşmektedir (Allingham ve Sandmo, 1972). Daha önce de belirttiğimiz gibi ekonomik perspektif vergi mükellefini fayda maksimizasyonu peşinde koşan bireyler şeklinde tanımlamaktadır. Bu anlayışa göre mükellefler sadece vergi denetimleri ve cezalar ile kontrol edilmeye çalışılmaktadır. Ancak, çatışmacı vergileme ikliminin en az iki dezavantajı bulunmaktadır. Birincisi,

vergileme açısından son derece istikrarsız bir ortam olan çatışmacı vergi ikliminde vergi idaresinin mükellefler üzerindeki baskıcı gücünün etkisi zamanla kaybolacak ve bu durum mükelleflerin zorunlu vergi uyumundan uzaklaşmasına neden olacaktır. Çünkü çatışmacı vergi ikliminin oluşturduğu vergi uyumu gerçek ve gönüllü vergi uyumu değildir. İkinci olarak uygulanan ceza ve denetim sistemi oldukça maliyetlidir (Nooteboom, 2002) Bu durum vergilerin operasyonel maliyetlerini de önemli ölçüde artıracaktır.

Şekil 4: Vergileme İklimlerinin Oluşumu



Kaynak: Gangl, Hofman ve Kirchler, 2015.

Güç ve güven etkileşimi sonucu ortaya çıkabilecek ikinci vergileme iklimi türü hizmet odaklı vergi iklimidir. Bu tür bir vergileme iklimi Şekil 4'de görüldüğü gibi yasal güç ile nedene dayalı güvenin oluşturduğu vergileme ortamıdır. Hizmet odaklı vergileme ikliminin temel özelliği profesyonel biçimde uygulanan mükellef odaklı bir yapıdan oluşmasıdır. Bu tür bir vergileme ikliminde vergi idaresi mükellefleri profesyonel, adil ve kaliteli hizmet almayı hak eden müşteriler şeklinde görür. Bu durum mükellefleri vergi kaçakçılığı arayışlarından uzaklaştıracak ve vergi idarelerini gönüllü vergi uyumunu destekleyici birimler şeklinde algılamaya başlayacaklardır. Gönüllü vergi uyumu devletin kamusal malları sunumundaki zorunluluk algısına benzer olarak mükelleflerin de vergi ödemeyi bir görev olarak algılamalarını sağlar (Kirchler ve Wahl, 2010; Wahl, et al., 2010a). Bu tür bir vergileme ikliminde vergi idaresi- mükellef işbirliği gönüllü biçimde oluşur. Çünkü mükellefler

vergi otoritesinin sahip olduğu gücü ve bu doğrultudaki amaç ve hedeflerini benimserler. Hizmet odaklı vergileme ikliminin en önemli avantajı istikrardır. Yani süreç içerisinde her iki tarafı da etkileyen kötü tecrübeler aradaki işbirliğini kolaylıkla bozmayacaktır. Bu tür bir vergileme ikliminin en önemli dezavantajı ise, hizmet odaklı vergileme ikliminin yoğun bürokrasiye ihtiyaç duymasıdır. Yani vergileme ile ilgili mevzuatın ve uygulamaların mükellefler ile birlikte belirlenmesi bürokrasiyi ve vergilemenin idari maliyetlerini önemli ölçüde artıracaktır (Ouchi, 1979).

Son olarak güvene dayalı vergileme ikliminde ise, her iki taraf açısından tam bir güvenin hakim olduğu bir yapıyı ifade etmektedir (Şekil 4). Mükellefler ve vergi idaresi birbirine empati ile yaklaşır ve bu durum karşılıklı olarak duygusal güveni besler (Feld ve Frey, 2002). Vergi idaresi kendisini mükellefler adına çalışan bir kamu birimi olarak tanımlamakta iken, mükellefler de vergi idaresini toplumun kalkınması için faaliyet gösteren birimler olarak algırlar ve vergi kaçırma ile ilgili bir davranış içerisine girmezler. Güvene dayalı vergileme ikliminde vergi uyumu kendiliğinden bir sosyal norma dönüşür. Bu tür bir vergileme ikliminin temel avantajı mükelleflerin yasalara bir zorlama olduğu için değil, içten gelen bir duygu ile uyum sağlamalarıdır. Ayrıca güvene dayalı bir ortamda spesifik ve karmaşık bir vergi mevzuatına da ihtiyaç yoktur. Çünkü bu tür bir ortamda mükellefler spesifik vergi kuralları yerine genel ahlaki standartları takip edeceklerdir. Mükelleflerin vergileme sürecine katılımları gönüllü olarak sağlanacak ve kendilerini vergi ödeme eyleminin pasif öğeleri olarak değil kendi iradeleri ile pozisyon alan bireyler olarak göreceklerdir. Güvene dayalı iklim vatandaşlara demokratik süreçlere aktif olarak katılma imkânı da vermektedir. Yine de sistemin savunmasızlığı yani suiistimale açıklığı ve bedavacılık problemi gibi dezavantajları mevcuttur. Çünkü vergi idaresi böyle bir vergileme ikliminde denetim ve ceza uygulamalarından kaçınmaktadırlar (Ouchi, 1979). Ayrıca bu tür bir güven ortamında körleşen ve gelenekselleşen sadakati önlemek için vergi idaresi ile mükellefler arasında süreklilik arzeden bir diyalog ortamının oluşturulması gerekmektedir (Adler, 2001).

DEĞERLEDİRME VE SONUÇ

Vergilerin kamu maliyesi açısından taşıdığı önem akademik çalışmaların da bu alanda yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Günümüzde ise, vergileme ile ilgili çalışmaların önemli bir kısmının vergi uyumu davranışının analizine odaklandığı görülmektedir. Vergi uyumu alandaki baskın gelenek “neo-klasik paradigma” olarak da adlandırılmakta ve bireyin vergi ödeme davranışının salt ekonomik faktörlerden etkilendiğini savunmaktadır. Becker (1968) ile başlayan

ve Allignan ve Sandmo (1972) ile önemli gelişmeler sağlayan neo-klasik paradigma, vergi denetimleri ve cezalar yoluyla mükelleflerin vergi uyum düzeylerinin artırılabilceği tezi üzerine kurulmuştur. Ancak 1980'li yıllarda ABD'de artan vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik olarak vergi cezalarının önemli düzeyde artırılmasına karşın kayıp ve kaçak düzeyinde herhangi bir değişiminin olmaması neo-klasik paradigmanın temel varsayımlarını tartışma konusu haline getirmiş ve zorunlu vergi uyumu anlayışının sürdürülebilir olmadığını ortaya koymuştur. Özellikle 1990'lı ve 2000'li yıllarda yapılan çalışmalar neo-klasik paradigmayı eleştirel nitelik taşımasına rağmen söz konusu çalışmaların da bireyin "*homoeconomicus*" özelliğini merkeze alan analizlerle sınırlı kalması vergi uyumu davranışını açıklamada yeterli olamamıştır. Bu durum vergi uyumu araştırmalarında paradigma dönüşümüne olan ihtiyacı daha da artırmıştır.

Erich Kirchler öncülüğünde ortaya konulan "Kaygan Tepe Modeli", vergi ödeme davranışını etkileyen faktörleri entegre bir yapı içerisinde ve bütüncül bir yaklaşım ile ele alması bakımından vergi uyumu alanında önemli bir paradigma dönüşümü sağlamıştır. Kaygan Tepe Modeli, neo-klasik paradigmanın merkezini oluşturan ekonomik faktörleri de analiz kapsamına almakla birlikte vergi uyumunda etkili olan psikolojik faktörleri de modele dâhil etmektedir.

Model, (i) vergi idaresinin gücü, (ii) vergi idaresine olan güven ve (iii) güç-güven etkileşimi olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. Güç, vergi denetimleri ve vergi cezaları gibi vergi idaresi tarafından uygulanan ekonomik faktörleri temsil etmekte, güven ise vergi uyumunu etkileyen psikolojik faktörleri kapsamaktadır. Kaygan tepe modeline göre vergi uyumunun seviyesini vergi idaresinin sahip olduğu güç ile yine vergi idaresine olan güven belirlemektedir. Ayrıca modelin öngörüsüne göre güç ve güven arasındaki karşılıklı etkileşime bağlı olarak (i) çatışmacı, (ii) hizmet odaklı ve (iii) güvene dayalı olmak üzere üç farklı yapıda vergileme iklimi meydana gelecektir.

Sonuç olarak bütüncül paradigmanın öncü temsilcilerinden olan Kaygan Tepe Modeli, hem ekonomik hem de psikolojik faktörleri vergi uyumu analizine dâhil etmekle birlikte gönüllü vergi uyumunun sağlanmasında ve bunun korunmasında vergi idaresinin nasıl bir pozisyon alması gerektiği konusunu da ortaya koyması bakımından oldukça önemli bir yapıya sahiptir.

KAYNAKÇA

- ADLER, P. S. (2001), "Market, hierarchy, and trust: The knowledge economy and the future of capitalism", *Organization science*, Vol., 12(2): 215-234.
- ALLINGHAM, M.G., and SANDMO, A. (1972), "Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, Vol., 1: 323-338.
- ALM, J., and TORGLER, B., (2011), "Do ethics matter? Tax compliance and morality", *Journal of Business Ethics*, Vol., 101: 1-17.
- ALM, J., CHERRY, T., JONES, M., and MCKEE, M., (2010), "Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior", *Journal of Economic Psychology*, Vol., 31: 577-586.
- ALM, J., KIRCHLER, E., MUEHLBACHER, S., GANGL, K., HOFMANN, E., KOGLER, C., and POLLAI, M., (2012), "Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior", *CESifo forum*, Vol., 13(2): 33-40.
- ALM, J., KIRCHLER, E., and MUEHLBACHER, S., (2012), "Combining psychology and economics in the analysis of compliance: From enforcement to cooperation", *Economic Analysis and Policy*, Vol., 42(2): 133-151.
- ALM, J., SANCHEZ, I., and DE JUAN, A., (1995), "Economic and noneconomic factors in tax compliance", *Kyklos*, Vol., 48 (1): 1-18.
- ANDREONI J, ERARD B, and FEINSTEIN J., (1998), "Tax compliance", *Journal of Economic Literature*, Vol., 36: 818-860.
- BECKER, G. S., (1968), "Crime and punishment: An economic approach", *Journal of Political Economy*, Vol., 76:169-217.
- BENK, S., and BUDAK, T., (2012), "Power and trust as determinants of voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework from Turkey", *African Journal of Business Management*, Vol., 6(4): 1499-1505.
- BENK, S., ve KARAKURT, B., (2010), Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları, *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 1(4): 133-148.
- BENK, S., ve KARAYILMAZLAR, E., (2010), "Vergi Kaçakçılığının Dinamikleri: Ekonomi, Politika, Sosyoloji ve Sosyal Psikoloji Perspektifinden Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları*, Sayı: 264: 121-131.
- BİBEROĞLU, E., (2006), "Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu", *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BRONDOLO, J., (2009), *Collecting taxes during an economic crisis: challenges and policy options*, (No. 2009-2017), *International Monetary Fund*.
- CASTELFRANCHI, C., and FALCONE, R., (2010), *Trust theory: A socio-cognitive and computational model*, West Sussex, Wiley.
- COLLINS, J.H., PLUMLEE, R.D., (1991), "The taxpayer's labor and reporting decision: The effect of audit schemes" *Accounting Review*, Vol., 66(3): 559-576.
- COWELL, F. A., (1992), "Tax evasion and inequity", *Journal of Economic Psychology*, Vol., 13(4): 521-543.

- CUCCIA, A. D., (1994), "The economics of tax compliance: What do we know and where do we go", *Journal of Accounting Literature*, Vol., 13(1): 81-116.
- CULLIS, J., LEWIS, A., (1997), "Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention", *Journal of Economic Psychology*, Vol., 18(2-3): 305-321.
- FALKINGER, J., and WALTHER, H., (1991), "Rewards versus penalties: on a new policy against tax evasion", *Public Finance Review*, Vol., 19 (1): 67-79.
- FEHR, E., (2009), "On the economics and biology of trust", *Journal of the European Economic Association*, Vol., 7: 235-266.
- FELD, L. P., and FREY, B. S., (2002), "Trust breeds trust: How taxpayers are treated", *Economics of Governance*, Vol. 3: 87-99.
- FELD, L. P., and TYRAN, J. R., (2002), "Tax evasion and voting: An experimental analysis", *Kyklos*, Vol., 55: 197-221.
- FISCHER, C. M., WARTICK, M., and MARK, M. M., (1992), "Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature", *Journal of Accounting Literature*, Vol., 11(1): 1-46.
- FOREST, A., and KIRCHLER, E., (2010), "Targeting occupations with varying reputations to increase tax revenue", *Journal of Socio-Economics*, Vol., 39: 400-406.
- FREIBERG, A., (2010), *The tools of regulation*, Sydney, The Federation Press.
- FREY, B. S., and JEGEN, R., (2001), "Motivation crowding theory", *Journal of Economic Surveys*, Vol., 15: 589-611.
- FREY, B.S., (1997), *Not Just for the Money: An Economic Theory of Personal Motivation*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing.
- FRIEDLAND, N., (1982), "A note on tax evasion as a function of the quality of information about the magnitude and creditability of threatened fines: Some preliminary research", *Journal of Applied Social Psychology*, Vol., 12 (1), 54-59.
- GANGL, K., HOFMANN, E., and KIRCHLER, E., (2015), "Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust", *New Ideas in Psychology*, Vol., 37: 13-23.
- GRAETZ, M. J., REINGANUM, J. F., and WILDE, L. L., (1986), "The tax compliance game: Toward an interactive theory of law enforcement", *Journal of Law, Economics, & Organization*, Vol., 2(1): 1-32.
- GUALA, F., and MITTONE, L., (2005), "Experiments in Economics: External Validity and the Robustness of Phenomena", *Journal of Economic Methodology* Vol., 12: 495-515.
- JACKSON, B. R., and MILLIRON, V. C., (1986), "Tax compliance research: Findings, problems and prospects", *Journal of Accounting Literature*, Vol., 5: 125-161.
- JONES, K., (1996), "Trust as an affective attitude", *Ethics*, Vol., 107: 4-25.
- KASTLUNGER, B., KIRCHLER, E., MITTONE, L., and PITTERS, J., (2009), "Sequences of Audits, Tax Compliance, and Taxpaying Strategies", *Journal of Economic Psychology* Vol., 30: 405-418.

- KIRCHLER, E., (1999), "Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes", *Journal of Socio-Economics*, Vol., 28: 131-138.
- KIRCHLER, E., and WAHL, I., (2010), "Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance", *Journal of Economic Psychology*, Vol., 31: 331-346.
- KIRCHLER, E., HOELZL, E., and WAHL, I., (2008), "Enforced versus voluntary compliance: The slippery slope framework", *Journal of Economic Psychology* Vol., 29: 210-225.
- KIRCHLER, E., MUEHLBACHER, S., KASTLUNGER B., and WAHL, I., (2010), "Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions", in: Alm, J., J. Martinez-Vazques and B. Torgler (eds.), *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance*, London: Routledge: 15-31.
- KRAMER, R. M., and TYLER, T. R., (Eds.), (1995), *Trust in organizations: Frontiers of theory and research*, Sage Publications.
- LEWICK, R., and BUNKER, B. B., (1996), "Developing and maintaining trust in work relationships", *Trust in Organizations: Frontiers of Theory and Reach*: 114-139.
- LEWIS, D., and WEIGERT, A. J., (1985b), "Trust as a social reality", *Social Forces*, Vol., 63: 967-985.
- MAYER, R. C., DAVIS, J. H., and SCHNORRMAN, F. D., (1995), "An integrative model of organizational trust", *Academy of Management*, 20: 709-734.
- MCKERCHAR, M., (2001), "The study of income tax complexity and unintentional non-compliance: research method and preliminary findings", *ATAX Discussion Paper*, No. 6, University of Sydney, Orange, Australia.
- MILLIRON, V., and TOY, D., (1988), *Tax compliance: An investigation of key features*. *The Journal of the American Tax Association*, Vol., 9(1), 84-104.
- MISZTAL, B. A., (1996), *Trust in modern societies*, Cambridge, UK, Polity Press.
- MURPHY, K., (2005), "Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance", *Journal of Law and Society*, Vol., 32: 562-589.
- MUTLU A., TUNÇER, M. (2002), "Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı, 164: 101-114.
- NOOTEBOOM, B., (2002), *Trust: Forms, foundations, functions, failures and figures*, Cheltenham, Edward Elgar.
- ORVISKA, M., HUDSON, J., (2002), "Tax evasion, civic duty and the law abiding citizen", *European Journal of Political Economy*, Vol., 19(1): 83-102.
- OUCHI, W. G., (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, Vol., 25: 833-848.
- ROTH, J. A., SCHOLZ, J. T., and WITTE, A. D., (Eds.), (1989), "Taxpayer Compliance", Volume 1: *An Agenda for Research*, University of Pennsylvania Press.

- SAKURAI, Y. and V. BRAITHWAITE, (2003), "Taxpayers' Perceptions of Practitioners: Finding One Who is Effective and Does the Right Thing?", *Journal of Business Ethics*, Vol., 46: 375-387.
- SCOTCHMER, S, and J. SLEMROD, (1989), Randomness in tax enforcement, *Journal of Public Economics*, Vol., 38: 17-32.
- SLEMROD, J., (1989), "Complexity compliance costs and tax evasion. In *Taxpayer Compliance*", Volume 2: Social Science Perspectives, J. Roth and J. Scholz (Eds.), University of Pennsylvania Press.
- SRINIVASAN, T., (1973), "Tax evasion: A model", *Journal of Public Economics*, Vol., 2: 339-346.
- THOMAS, K. D., (2015), "The Psychic Cost of Tax Evasion", *Boston College Law Review*, Vol. 56.
- TUNÇER, M., (2003), "Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye". *Vergi Sorunları*, Sayı, 181: 92-114.
- TYLER, T. R., (2001), "Why do people rely on others? Social identity and social aspects of trust", In K. S. Cook (Ed.), *Trust in society*, New York, Russell Sage Foundation: 283-284.
- TYLER, T. R., (2006), *Why people obey the law*, Princeton, USA, Princeton University Press.
- WAHL, I., KASTLUNGER, B., and KIRCHLER, E., (2010), "Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the "Slippery Slope Framework"", *Law & Policy*, Vol. 32: 383-406.
- WEBLEY, P., ROBBEN, P., ELFFERS, H., and HESSING, D., (1991), *Tax Evasion: An Experimental Approach*, Cambridge, Cambridge University Press.
- WELCH, M. R., RIVERA, R. E. N., CONWAY, B. P., YONKOSKI, J., LUPTON, P. M., and GIANCOLA, R. (2005), "Determinants and consequences of social trust", *Sociological Inquiry*, Vol., 75: 453-473.
- Wenzel, M. (2007). The multiplicity of taxpayer identities and their implications for tax ethics. *Law & Policy*, 29, 31-50.
- WENZEL, M., (2004), "An analysis of norm processes in tax compliance", *Journal of Economic Psychology*, Vol., 25, 213-228.
- WENZEL, M., (2005), "Motivation or rationalisation? Causal relations between ethics, norms and tax compliance", *Journal of Economic Psychology*, Vol., 26(4): 491-508.
- WENZEL, M., and JOBLING, P., (2006), "Legitimacy of regulatory authorities as a function of inclusive identification and power over ingroups and outgroups", *European Journal of Social Psychology*, Vol., 36: 239-258.
- YITZHAKI, S., (1974), "Income tax evasion: A theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, Vol., 3: 201-202.

KANUNİ DEFTERLERE İŞLENMEMİŞ BELGELERDE YER ALAN KDV'NİN MAHSUBU

Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR*

Fatih SARAÇOĞLU**

GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'na (KDVK) göre; mükellefler, yaptıkları işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden (KDV); kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları ve fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilmektedirler. Mükellefler, aynı Kanuna göre, yurt içinden sağladıkları veya ithal ettikleri mal ve hizmetlere ait KDV'yi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca göstermek ve bu vesikaları kanuni defterlere kaydetmek şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanmak suretiyle indirebilmektedirler.

Fatura ve benzeri vesikalara dayanmayan ve fatura vb. vesikalara dayandırılmış olsa bile, kanuni defterlere kaydedilmemiş ise, yüklenilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği, uygulamada Maliye Bakanlığı, vergi yargısı, vergi idaresi ve mükellef kesiminde tartışmalara neden olmaktadır. Bu tartışmalar, KDVK ve VUK hükümlerinin birlikte değerlendirilmemesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. KDVK gereğince mükellefler, fatura vb. vesikalarda gösterdikleri yüklenilen KDV'yi kanuni defterlere kaydetmek suretiyle, hesapladıkları KDV'den indirebilmektedirler. VUK'a göre ise; vergilemede vergiyi doğuran olay ve buna ilişkilerin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergi incelemesinin amacı ise, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, sağlamak ve tespit etmektir.

Tartışmalar, eğer mükellefin mal ve hizmet alımlarında yüklendiği KDV gerçek ise ve delil serbestisi çerçevesinde bu gerçekliğin mükellef tarafından ispat edilmesi imkânı bulunuyorsa, hesapladığı KDV'den mutlak suretle indirebilmesi gerektiği noktasında toplanmaktadır. KDVK'daki kanuni defterlere kayıt zorunluluğu, vergileme ile ilgili gerçek durumun ispat edilmesi

* Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Maliye ve Ekonomi Bölümü, elifpursunleri@gmail.com

** Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, fatihsaracoglu@gazi.edu.tr

amacıyla getirilmiş şekilsel bir yükümlülüktür. Vergilendirme açısından esas olan gerçek durumun tespit edilmesidir.

Mükellef tarafından fatura vb. vesikalarla yüklenildiği kanıtlanabilen KDV'nin, kanuni defterlere zamanında (veya hiç) kaydedilmemiş olsa bile hesaplanan KDV'den indirilebilmesi gerektiği tartışmanın özünü oluşturmaktadır. Ancak uygulamada, belgelerin kanuni defterlere kaydedilmemiş olması, kanuni defterlerin çeşitli nedenlerle ibraz edilmemesi, usulüne uygun olarak tutulmamış olması ve/veya tasdiksiz olması/usulüne uygun olarak tasdik ettirilmemiş olması durumlarında da, KDV indirimlerinin kabul edilip edilmemesi gerektiğine yönelik görüş ve yaklaşım farklılıkları olduğu görülmektedir. Çözüm ise kuşkusuz KDVK ve VUK hükümlerinin bir arada değerlendirilmesiyle sağlanabilecektir.

Bu çalışmada konu sözü edilen kanunlar, vergi idaresinin görüşleri, içtihatlar ve doktrin incelenecek ve değerlendirilecektir.

I. KDV İNDİRİMİ İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER VE DEFTERLER

KDVK'nın 29 – 34. maddelerinde mükelleflerin yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapabilmeleri (vergi indirim hakkından yararlanabilmeleri) bazı şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar; mükelleflerin gerçek usule tabi olmaları, indirilecek vergilerin mükellefiyetle ilgili olması, yüklenilen KDV'nin indirilebilecek nitelikte olması, verginin fatura vb. belgeler ile gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmiş olması, verginin kanuni defterlere kaydedilmiş olması, mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV'nin gerçekte yüklenilmiş olması, yüklenilen KDV'nin ödenmiş olmasıdır (Kızılot, 2010: 1182-1185; Değer, 2007: 728).

KDVK md. 29/1 gereğince mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları ve fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilmektedirler.

KDVK md. 29/3'de ise; “İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir” hükmü yer almaktadır.

KDVK md. 34/1'e göre ise mükellefler; yurt içinden sağladıkları veya ithal ettikleri mal ve hizmetlere ait KDV'yi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca göstermek ve bu vesikaları kanuni defterlere kaydetmek şartıyla indirebilmektedirler.

Defter tutmak zorunda olan mükellefler, defterleri kanunda öngörülen amaçlar doğrultusunda ve kanunda belirlenmiş biçimde (hesap planına uygun olarak) tutmanın yanı sıra, bunları tutmaya başlamadan önce kanunla belirlenmiş makamlara süresi içinde onaylattırmakla da yükümlüdürler (Kızılot – Şenyüz – Taş – Dönmez, 2006: 119). Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmak zorundadırlar.

Bilanço esasına göre tutulan defterler (VUK md. 183 – 192); yevmiye defteri, defterikebir, envanter defteri, diğer defterler [imalat defteri (VUK md. 197), bitim işleri defteri (VUK md. 200), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi defteri (VUK VUK md. 204), yabancı nakliyat kurumları hasılat defteri (VUK md. 207), menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin kayıtlar (VUK md. 208) ile ambar defteridir (VUK md. 209). İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, işletme hesabı defteri tutarlar (VUK md. 193). Serbest meslek erbabı ise serbest meslek kazanç defteri (VUK VUK md. 210) tutmakla yükümlüdür. Ayrıca zirai kazançlarda ise, çiftçi işletme defteri tutulması gerekmektedir (VUK md. 213).

Tasdike tabi defterler ise VUK md. 220’de belirtilmiştir. Buna göre; yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defterleri ile bunların yerine tutulması uygun görülen defterlerin tasdiki zorunludur (Bkz. Kızılot – Şenyüz – Taş – Dönmez, 2006: 122).

II. VERGİYİ DOĞURAN OLAYA İLİŞKİN MUAMELELERİN GERÇEK MAHİYETİNİN TESPİTİ (“EKONOMİK GERÇEKLİK”) VE KDV İNDİRİMİ

Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayla başlamakta ve verginin ödenmesiyle sona ermektedir. VUK (Vergi Usul Kanunu) md. 3/B’ye göre; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”. VUK. md. 134’e göre ise, “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”.

KDVK’ya göre, beyanname ile beyan edilerek vergi dairesine ödenecek KDV, mal ve hizmet satışları üzerinden hesaplanan KDV’den, mal ve hizmet alımları ve işle ilgili diğer giderler nedeniyle yüklenilen KDV indirilmek suretiyle tespit edilmektedir ve indirim KDV uygulamasının temel unsurlarından birisidir (Tolu, 2002: 246).

Bu süreçte, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, gerçekleşiyse vergiyi doğuran olayla ilgili muamele ve işlemlerin “gerçek” mahiyetinin tespiti esastır.

VUK md. 30’da ifade edilen re’sen vergi tarihiyle da; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun gerçek veya gerçeğe en yakın haliyle saptanması ve böylece ödenmesi gereken vergilerin tam ve eksiksiz olarak ödenmesinin sağlanması suretiyle vergi adaletinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergilendirme ile ilgili işlemlerde ve vergiyi doğuran olayın ve vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerin “gerçek mahiyeti”nin tespitinde, şekilsel değil, “ekonomik gerçeklik” tespit edilmeli ve bu doğrultuda işlem yapılmalıdır. Zira VUK md. 3/B’de; vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin şeklinin değil, ekonomik içeriğinin ve niteliğinin esas alınması gerektiği ifade edilmiştir. Nitekim, bu hüküm “ekonomik yaklaşım ve ekonomik irdeleme”nin de kanuni dayanağını oluşturmaktadır (Karakoç, 2012: 868).

Ekonomik yaklaşımın iki unsuru bulunmaktadır. Bunlardan “ekonomik irdeleme”; vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliğine göre saptanması, kapsam ve içeriğinin belirlenmesi iken; “ekonomik yorum” ise; vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler dikkate alınarak belirlenmesidir (Oktar, 2010, 55). Mükelleflerin indirim hakkını kullanabilmeleri indirilecek KDV’nin varlığını, fatura ve benzeri vesikalarla ispat etmelerine ve bu belgeleri yasal defterlerine kaydetmelerine bağlıdır (Tolu, 2007: 233). Yasal defterlere kayıt, tamamen şekilsel bir şart olup, şekilsel şartlara bakılarak, mükelleflerin KDV indirim haklarının ortadan kaldırılmaması gerekmektedir ve bu husus, KDV’nin indirim teorisine de uygundur (Tolu, 2007: 233).

III. DEFTERLERE İŞLENMEMİŞ OLAN KDV’NİN İNDİRİLİP İNDİRİLEMeyeceğine YÖNELİK FARKLI GÖRÜŞLER İÇEREN YARGI KARARLARI

Defterlere işlenmemiş olan KDV’nin indirilip indirilebileceğine yönelik yargı kararları incelendiğinde farklı yönde kararlarla karşılaşmaktadır. Bazılarında defterlere işlenmemiş olan KDV’nin indirilebileceğine yönelik karar verilmişken; bazılarında ise defterlere işlenmemiş olan KDV’nin indirilemeyeceğine yönelik kararlar verildiği görülmektedir.

A. Defterlere İşlenmemiş Olan KDV'nin İndirilebileceğine Yönelik Yargı Kararları

KDV'nin indirilebilmesi için mükellefler tarafından kanuni defterlere kaydedilmiş olması gereği, vergi idaresinin vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin gerçek mahiyetinin tespitini sağlayacağı için öngörülmüştür. Vergiyi doğuran olayın “gerçek” mahiyetinin tespiti, delil serbestisi ilkesi çerçevesinde her türlü delille mümkündür. Diğer bir ifadeyle, vergi idaresi, vergilendirme ile ilgili bir olayın gerçek mahiyetini, bir başka delille (fatura, gider pusulası vs.) tespit edebiliyorsa, bu deliller geçerlidir ve vergi tarhiyatında dikkate alınmaları gerekmektedir. Bu konuda çeşitli yargı kararları da bulunmaktadır.

Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararda, gayrimenkul alımında ödenmiş olan KDV'ye ilişkin olan “tahsilat makbuzu” dikkate alınmaksızın KDV indiriminin kabul edilmemesini ve mükellefin gayrimenkul alımında ödemiş olduğu KDV indirimini kabul etmeyen vergi mahkemesi kararını hukuka aykırı bulmuştur.

Bu kararda ayrıca, ödenen KDV'nin mükellef tarafından “tahsilat makbuzu” ile belgelendirilmiş olması yeterli sayılmıştır. Buna göre; “.... Satış İcra Müdürlüğü'nün yapılan icra satışından açık artırma sonucu satın alındığı ve satış bedeli üzerinden KDV ödendiği belirtilerek, tahsilat makbuzunun dosyaya eklendiği ...” ifade edilmiş ve Danıştay, olaylar ve deliller, somut olay ortaya konulmadan kanaate ve varsayıma dayalı vergilendirmeye olanak bulunmadığı gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuş ve mükellefin KDV indirimini kabul etmiştir (Dn. 4. Daire, 17.02.2014 tarih, E: 2014/637, K: 2014/1766 sayılı kararı).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararı da bu yöndedir. Karara göre; defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin KDV indiriminin reddi, verginin yansıma özelliğini bozacağından davanın davacı iddiaları doğrultusunda incelenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır (Dn. VDDGK, 22.01.2010 tarih, E: 2008/372, K: 2010/12 sayılı kararı için bkz., <http://www.kararara.com/danistay/vdd/danistay6308.htm> [Erişim tarihi: 09.01.2015]).

Ayrıca Danıştay bir kararında KDV indirimlerinde “gerçek” durumun tespit edilmesi gerektiğini açıkça ifade etmiştir. Bu karara göre; “**Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyumsuzluk dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan “gerçek**

mahiyet”in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir Dolayısıyla, inceleme elemanına ibraz olunmayan defter ve belgelerin, gerçek mahiyetle uygunluğu saptanmadan, yargı kararına esas alınması, açıklanan hukuki durumla bağdaşmaz” (Dn. 7. Daire, 18.11.2002 tarih, E: 2000/5617, K: 2002/3584 sayılı kararı için bkz., <http://www.vergi.tc/yargi-karar/3584-5617/1bc68768-3e31-4bee-ba7f-e76de8cc0523> [Erişim tarihi: 10.01.2015]).

Danıştay’ın bir başka kararı da (Dn. 4. Daire, 24.04.2006 tarih, E: 2006/94, K: 2006/17 sayılı kararı için bkz., <http://www.edipkaban.com/teksayfalar.asp?pid=49> [Erişim tarihi: 08.01.2015]); “defter ve belgeler inceleme elemanına ibraz edilmemiş bile olsa, ödenmesi gereken verginin gerçekliği ve mahiyetinin fatura ve başka delillerle tespit edilmesi gerektiğine ilişkindir. Bu karara göre; “... gelişen teknoloji, artık yasal defterler dışında elektronik ortamda yer alan kayıtlarında dikkate alınmasını zorunlu kılmaktadır. Davacı şirketin ilgili dönemde indirim konusu yaptığı katma değer vergisinin varlığına ilişkin tespitlerin bilgisayar kayıtlarından yapılması mümkün iken, ibraz edilen bilgisayar kayıtları ve indirim konusu yapılan faturalar incelenmeksizin defterlere kaydedilmeyen faturalarda yazılı katma değer vergisinin indirim konusu **yapılamayacağından** söz edilerek, ... yapılan tarhiyatın hukuka uygun bulunmadığına...” hükmedilmiştir.

Gerçek bir muameleyi yansıtan belgeye dayalı KDV indiriminin kabul edileceği ve defterlere işlenmiş olma şartının aranmayacağına yönelik bir başka Danıştay kararı (Dn. 9. Daire, 23.11.1997 tarih, E: 1996/3410, K: 1997/265 sayılı kararı için bkz. Gündüz, <http://www.ozdogrular.com/content/view/17092/> [Erişim tarihi: 09.01.2015]) ise; “İndirim konusu vergiye ait belgeleri yasal süre içinde defterlerine kaydetmeyip bilgisayar hafızasına kaydeden yükümlünün, belgelerin gerçek dışı olduğu yolunda yapılmış bir tespit ve buna dayalı bir matrah farkı tespit edilememiş olması nedeniyle KDV indiriminin kabul edilmesi gerektiği” yönündedir.

Danıştay’ca verilen bir başka karar (Dn. 9. Daire, 11.10.2005 tarih, E: 2005/2667, K: 2005/2720 sayılı kararı için bkz. Gündüz, <http://www.ozdogrular.com/content/view/17092/> [Erişim tarihi: 09.01.2015]) da bu yöndedir; “Yükümlünün muhasebecisinin bürosunda yapılan aramada, 1999 yılına ait defterlerin boş olduğunun tespiti üzerine, bilgisayar kayıtları dikkate alınmaksızın, KDV indirimlerinin reddi suretiyle re’sen tarh edilen vergi ziyayı cezalı KDV’de yasal isabet bulunmamaktadır ...”.

Alış belgelerinin KDV indiriminde dikkate alınması gerektiğine ilişkin doktrindeki bir görüşte ise; mükellefin kendi bünyesindeki katma değere tekabül etmek üzere doğrudan vergi dairesine yapmış olduğu ödemenin “mabuzu”nun, bu mükellefiyetini yerine getirmiş olması açısından yeterli

olduğu yönündedir. Mal ve hizmet tedarik edilen satıcıya ödenen, hazineye bu kanalla intikal etmesi kanuni düzenleme gereği olan vergi bakımından, gerekli tevsik alış belgesi ile yapılacak olup, mükellef açısından bu da, “ödeme makbuzu” niteliğindedir (Özbalcı, 2010: 799-800).

Doğrudan vergi dairesine yapılmış ödeme için makbuz yeterli sayılınca, dolaylı yapılmış olduğu kanuni kabulü ifade eden “makbuz niteliğindeki alış belgesi”nin geçerli sayılmaması için neden olamaz. Ödeme makbuzu niteliğindeki belgenin, kanuni defterlere intikal ettirilmiş olup olmaması ikinci planda kalmaktadır ve sağlıklı bir belgenin bulunduğu durumda, indirimin reddedilmesi yoluna gidilemez (Özbalcı, 2010: 800).

B. Defterlere İşlenmemiş Olan KDV'nin İndirilemeyeceğine Yönelik Yargı Kararları

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararı, “...Yasal defterlere süresinde kaydedilmeyen alış belgelerinde gösterilen KDV indirim konusu yapılamaz.” biçimindedir (Dn. VDDGK, 17.01.1997 tarih, E: 1995/177, K: 1997/67 sayılı kararı için bkz. Yıldız, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/07/Mehmet-Y%C4%B1ld%C4%B1z-KDVK-Md-292.pdf> [Erişim tarihi: 09.01.2015]).

Aynı kurul bir başka kararında; “... bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerinin KDVK'nın 54. maddesinde öngörülen defter kayıtlarının kapsadığı asgari koşulları taşıması da söz konusu olmadığından, alış belgelerinin bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerine geçmesi, yüklenilen verginin indirimine yeterli görülmemiştir” (Dn. VDDGK, 28.04.1995 tarih, E: 1994/282, K: 1995/151 sayılı kararı için bkz. Özbalcı, 2010: 804).

Danıştay bir başka kararında da, tasdiksiz defterlere yapılan kayıtların dahi, yasal defterlere kayıt olarak kabul edilemeyeceği, dolayısıyla da KDV indiriminin kabul edilemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. “**Tasdiksiz işletme defterine yapılan kayıtların, kanuni defterlere kayıt olarak kabulü mümkün olmadığından, bu defterlere, kaydedilen belgelerdeki KDV'nin indirimi mümkün değildir**” (Dn. 7. Daire, 15.04.2002 tarih ve E: 2000/6516, K: 2002/1534 sayılı kararı için bkz. Öz, <http://www.ertadenetim.com/2012/06/yevmiye-defterinin-tasiksiz-arka-sayfalarına-kaydedilen-faturalarin-yasal-durumu-hakkinda-gorusler-ve-kararlar/> [Erişim tarihi: 08.01.2015]).

Aynı yönde başka Danıştay kararları da bulunmaktadır. “Yevmiye defterinin tasdiksiz kısımlarının yasal defter, bu kısma yapılan kayıtların da yasal deftere kayıt olarak kabulüne olanak bulunmadığından, bu kayıtlarda yer alan KDV'ler indirim konusu yapılamaz” (Dn. 7. Daire,

03.03.2004 tarih ve E: 2001/2331, K: 2004/576 sayılı kararı için bkz. Öz, <http://www.ertadenetim.com/2012/06/yevmiye-defterinin-tasiksiz-arka-sayfalarina-kaydedilen-faturalarin-yasal-durumu-hakkinda-gorusler-ve-kararlar/> [Erişim tarihi: 06.01.2015]).

“Yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtların yasal defterlere yapılmış kayıt olarak kabulü mümkün olmadığından, mal alış ve gider faturalarında yer alan KDV’lerin KDVK’nın 29 ve 34. maddelerine göre indirilmesi mümkün değildir” (Dn. Daire, 06.04.2004 tarih ve E: 2002/514, K: 2004/834 sayılı kararı için bkz. Öz, <http://www.ertadenetim.com/2012/06/yevmiye-defterinin-tasiksiz-arka-sayfalarina-kaydedilen-faturalarin-yasal-durumu-hakkinda-gorusler-ve-kararlar/> [Erişim tarihi: 06.01.2015]).

Danıştay aynı şekilde; kanuni defterlere kaydedilmeyip, kayıt düzenine aykırı olarak kasa defterine kaydedilen belgelerdeki katma değer vergisi indirimi nedeniyle vergi ziyandan söz edileceği, ancak olaya kaçakçılık değil, kusur cezası uygulanması gerektiği yönünde karar vermiştir (Dn. 7. Daire, 27.09.1993 tarih ve E: 1990/1931, K: 1993/3747 sayılı kararı için bkz., <http://www.kararara.com/danistay/dnsty9/dnstyk8169.html> [Erişim tarihi: 08.01.2015]). Danıştay’ın, indirim konusundaki katma değer vergisinin sadece kasa defterine kayıt edilmesinin indirim için yeterli olmayıp, diğer kanuni defterlere de kayıtlı olması gerektiği yönünde kararı da bulunmaktadır (Dn. 7. Daire, 07.10.1992 tarih ve E: 1989/1196, K: 1992/5316 sayılı kararı için bkz., <http://www.kararara.com/danistay/dnsty2/dnstyk1852.html> [Erişim tarihi: 04.01.2015]).

IV. VERGİ İDARESİNİN GÖRÜŞÜ

Vergi idaresinin görüşü, KDV indiriminin gerçek niteliğinin belgelendirilmesi koşuluyla kabul edilmesi yönünde ağırlık taşımaktadır.

Bu görüşe örnek olarak, Maliye Bakanlığı’nın bir özeldesinde (İstanbul Defterdarlığı’nın 01.12.2003 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.32.6601 sayılı özeldesini için bkz. Sazak, http://www.esmmmo.org.tr/docs/bilgi_bankasi/yuklenilen_katma_deger_vergisinin_gider_veya_maliye_unsuruna_donustugu_durumlar.doc [Erişim tarihi: 10.01.2015]) aşağıdaki ifadeler yer almaktadır. “İndirim, katma değer vergisi uygulamasının temel unsurlarından biridir. Mükelleflerin indirim haklarını kullanabilmeleri ise, indirilecek KDV’nin varlığını, fatura veya benzeri vesikalarla ispat etmelerine ve bu belgeleri yasal defterlere kaydetmelerine bağlıdır. Tutulması zorunlu defterlerde; tasdik işleminin hiç yapılmamış olması ya da bir önceki takvim yılında veya hesap döneminde tasdik ettirilerek kullanılanlardan, ara tasdike gidilmeksizin, bir sonraki hesap döneminde de aynı deftere kayıt yapılması, VUK. md.30/3’e

göre re'sen tarhiyat nedeni olmakla birlikte, usulüne göre tasdik ettirilmemiş defterlere kaydedilen belgelerin KDVK açısından yapılan incelemede veya dönem matrahının takdiri sırasında **gerçek** olduklarına kanaat getirilmesi ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin tespit edilmiş olması kaydıyla, bu belgelerdeki KDV'nin indirim unsuru olarak dikkate alınması mümkündür”.

Aynı yönde bir başka görüş ise; “tasdiksiz de olsa, kanuni defterlere ilgili takvim yılı içinde kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin ödendiğinin ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin inceleme ile tespit edilmiş olması şartlarıyla, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilebileceği...” biçimindedir (Maliye Bakanlığı'nın 20.01.1994 tarih ve 3998 sayılı özelgesi için bkz. Sazak, http://www.esmmmo.org.tr/docs/bilgi_bankasi/yuklenilen_katma_deger_vergisinin_gider_veya_maliye_unsuruna_donustugu_durumlar.doc [Erişim tarihi: 10.01.2015]).

Aynı şekilde Maliye Bakanlığı'nın; “süresinde tasdik ettirilmeyen defterlere alış kaydedilen alış belgelerinin gerçekliğine inceleme elemanınca kanaat getirilmiş olması halinde, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin VUK md. 134'e uygun olacağı...” yönünde bir görüşü de bulunmaktadır (Maliye Bakanlığı'nın 18.01.1995 tarih ve B. 07.GEL.153.5334/138 sayılı özelgesi için bkz. Çakılı – Ceylan, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/20%2057%20S.%20%20C3%87AKILI%20-%20Y.%2020CEYLAN%20.doc> [Erişim tarihi: 10.01.2015]).

Maliye Bakanlığı'nın bir başka özelgesinde ise farklı bir görüş ortaya konulmuştur. Bu özelgeye göre; KDVK md. 34 ve VUK. md. 219 gereği, “bu hükümler çerçevesinde, bilgisayarla kayıt tutan mükelleflerin de, alış ve satış giderlerini -yasal süreler- içinde kayıt etmeleri gerekmektedir. Bu süreler zarfında kayıt edilmeyen giderlerin KDVK md. 34 gereği indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır” (Maliye Bakanlığı'nın 07.04.1995 tarih ve 18479 sayılı özelgesi için bkz. Gündüz, <http://www.ozdogrular.com/content/view/17092/> [Erişim tarihi: 09.01.2015]).

Maliye Bakanlığı'nın 1991/9 sayılı KDV İç Genelgesi de bu yöndedir. Bu genelgede; “... mükelleflerin kanuni defterlerine kaydetmedikleri katma değer vergisini, belgenin ait olduğu dönem beyannamesinde indirim konusu yaptıklarının tespit edilmesi halinde, söz konusu indirimlerin reddedilmesi gerekmektedir” denilmiştir (Bkz. Maç, http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=67[Erişim tarihi: 09.01.2015]).

Vergi idaresinin görüşleri arasında KDV indirimi ile ilgili olarak görüş farklılıkları bulunmasına rağmen, vergi idaresinin yaklaşımının, fatura vb. vesikalar ile belgelenmek suretiyle, yüklenilen KDV'nin indirilebileceği yönünde olduğunu ifade etmek mümkündür.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

VUK'a göre vergilendirme ile ilgili işlemlerde, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin tespiti esastır. Bu gerçeğin ekonomik gerçekler ve ekonomik yaklaşım çerçevesinde tespit edilmesi gerekmektedir.

VUK'da vergi incelemesinin amacı da benzer şekilde, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak ifade edilmiştir. Vergilendirme ile ilgili işlemlerde “maddi gerçek” ve “ekonomik icaplar” doğrultusunda vergileme yapılması gerekmektedir.

Gerek VUK'da gerekse KDVK'da belge düzeni ile ilgili hükümler; maddi gerçeğe, vergiyi doğuran olaya ve vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin mahiyeti ile ilgili “gerçek” duruma ulaşmayı sağlamaya yönelik olarak getirilmiş düzenlemelerdir. KDVK'daki düzenlemelerin, VUK md. 3/B ve VUK md. 134 kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

KDVK'da yer alan “mükellefin, vesikaları defterlere kaydetmek suretiyle KDV indiriminden faydalanabileceği” hükmü, defterlere yapılan kayıtları vergi idaresinin, vergiyi doğuran olayın ve bu olayla ilgili işlemlerin mahiyetinin tespitinde “maddi gerçeğe ulaşmasının bir aracı olarak kullanmasını sağlamak” amacını taşımaktadır. Oysa, maddi ve ekonomik gerçeklere ulaşmanın tek yolu fatura vb. vesikaların kanuni defterlere kaydedilmiş olması, defterlerin tasdikli oluşu, usulüne uygun olarak tasdik edilmiş olması ve/veya vergi inceleme elemanına ibrazı değildir.

Vergiyi doğuran olay ve vergiyi doğuran olay ile ilgili işlemlerin “gerçek” mahiyetini ortaya koyan her türlü yasal belge de, vergilendirmede “gerçek” durumun tespitinde dikkate alınmalı ve vergilendirme bu belgelere dayanılarak yapılmalıdır.

Vergi yargısında da, vergiyi doğuran olaya ve buna ilişkin muamelelerin mahiyetine ilişkin olarak maddi ve ekonomik gerçeğe ulaşmada gerek delil serbestisi ilkesi gerekse re'sen araştırma ilkesi geçerlidir.

Kanunlar, içtihatlar ve doktrin bir arada değerlendirildiğinde, mükelleflerin, satış dolayısıyla hesaplamış olduğu KDV'den, kendisine yapılan teslimde ödediği KDV'yi indirim konusu yapma hakkına sahip olması gerekmektedir.

Belgelerin defterlere kaydedilmemiş olması ve/veya defterlerin vergi inceleme elemanlarına, “çeşitli sebeplerle” ibraz edilmemiş olması veya defterlerin usulüne uygun olmadan tutulmamış veya tasdiksiz olması

durumunda dahi, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin mahiyetinin “gerçek durumu”nun ortaya konulması gerekmektedir. Yüklenen KDV’nin “ekonomik gerçeklerle bağdaşması” durumu söz konusu ise, mükellefin ödemiş olduğu, yani yüklediği KDV’nin hesaplanan KDV’den indirilmesinin kabul edilmesi gerekmektedir.

VUK, KDVK, içtihatlar ve doktrin bir arada değerlendirildiğinde; mükelleflerin, yükledikleri KDV’ye ilişkin fatura vb. vesikaların gerçeği yansıttığının ispat edilmiş olması durumunda; kanuni defterler ibraz edilmemiş, usulüne uygun olarak tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olsa dahi, vergi idaresi ve/veya vergi yargı organları tarafından, yüklenilmiş bulunan KDV’nin hesaplanan KDV’den indiriminin kabul edilmesi yerinde bir yaklaşım olacaktır.

KAYNAKÇA

- ÇAKILI, Saadetin – CEYLAN, Yasin. “Kanuni Defterlerin Tasdikinin KDV İndirimine Etkisi”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/20-%2057%20S.%20C3%87AKILI%20-%20Y.%20CEYLAN%20.doc> (10.01.2015).
- DEĞER, Nuri. (2007) Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- GÜNDÜZ, Fatih. “Mükelleflerce Defter ve Belge İbraz Edilmemesi Halinde KDV İndirimine İlişkin Değerlendirmeler” <http://www.ozdogrular.com/content/view/17092/> (09.01.2015).
- <http://www.edipkaban.com/teksayfalar.asp?pid=49> (08.01.2015).
- <http://www.ertadenetim.com/2012/06/yevmiye-defterinin-tasiksiz-arka-sayfalarina-kaydedilen-faturalarin-yasal-durumu-hakkinda-gorusler-ve-kararlar/> (06.01.2015).
- <http://www.kararara.com/danistay/dnsty9/dnstyk8169.html> (08.01.2015).
- <http://www.kararara.com/danistay/dnsty2/dnstyk1852.html> (04.01.2015).
- <http://www.kararara.com/danistay/vdd/danistay6308.html> (09.01.2015).
- <http://www.vergi.tc/yargi-karar/3584-5617/1bc68768-3e31-4bee-ba7f-e76de8cc0523> (10.01.2015).
- KARAKOÇ, Yusuf. (2012), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Şükrü. (2010) Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KIZILOT, Şükrü – KIZILOT, Zuhal. (2010), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

- KIZILOT, Şükrü – ŞENYÜZ, Doğan – TAŞ, Metin – DÖNMEZ, Recai. (2006), *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- MAÇ, Mehmet. “Yasal Defterlerin Zamanında Tasdik Edilmemesi”, http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=67 (09.01.2015).
- OKTAR, Ateş. (2010), *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ÖZ, Erdoğan. “Yevmiye Defterinin Tasdiksiz Arka Sayfalarına Kaydedilen Faturaların Yasal Durumu Hakkında Görüşler ve Kararlar”, <http://www.ertadenetim.com/2012/06/yevmiye-defterinin-tasiksiz-arka-sayfalarina-kaydedilen-faturalarin-yasal-durumu-hakkinda-gorusler-ve-kararlar/> (08.01.2015).
- ÖZBALCI, Yılmaz. (2010), *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- SABAN, Nihal. (2009), *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.
- SAZAK, Cengiz. “Yüklenilen Katma Değer Vergisinin Gider veya Maliyet Unsuruna Dönüştüğü Durumlar”, http://www.esmmmo.org.tr/docs/bilgi_bankasi/yuklenilen_katma_deger_vergisinin_gider_veya_maliye_unsuruna_donustugu_durumlar.doc (10.01.2015).
- ŞEKER, H. Nezih. (1994), *Hukuksal Yönüyle Vergi İncelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul.
- ŞENYÜZ, Doğan – YÜCE, Mehmet – GERÇEK, Adnan. (2013), *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- TOLU, Abdullah. (2007), “Yevmiye Defterinin Tasdiksiz Arka Sayfalarına Kaydedilen Faturalardaki KDV'nin İndirilebileceği”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 176.
- TOLU, Abdullah. (2002), “Yevmiye Defterinin Sayfalarının Arka Yüzlerine Kaydedilen Faturalardaki KDV'nin İndirimi”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 119.
- YILDIZ, Mehmet. “Hesap Dönemi Kapanışı Yapıldıktan Sonra Gelen ve Kapanışı Yapılan Döneme Ait Olan Faturalardaki KDV'nin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/07/Mehmet-Y%C4%B1ldiz-KDVK-Md-292.pdf> (09.01.2015).

MATRAHTAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLERDEN “ZARAR ZİYAN VE TAZMİNATLAR”: AYRINTILAR VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR¹

Eren ÇAŞKURLU*

GİRİŞ

Vergi ödeme gücüne ulaşmada safi gelirin belirlenmesi açısından iş hayatında meydana gelen zararların karşılanması önemlidir. Söz konusu zararların karşılanması için harcanan bedeller, çeşitli kriterlere bağlı olarak bireysel ya da kurumsal olarak vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde gereklidir. Çalışmada zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin safi gelirin belirlenmesindeki yeri, uygulamanın ayrıntıları ve özellikli durumlar ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1. ZARAR, ZİYAN VE TAZMİNATLARIN TANIMI VE KAPSAMI

Zarar ya da ziyana uğrama; kişinin iradesi dışı durumların oluşmasıyla mevcut mallarında azalma ya da borçlardaki çoğalma sonucunda mal varlığındaki noksanlık halidir (Öney, 1978: 357). Kişinin kendisi dışındaki etmenlere bağlı olarak belli olaylar sonucunda mal miktarında azalma meydana gelmekte ya da borçlarında bir artış olmakta ve zarara uğramaktadır.

Amerikan vergi uygulamasında zarar (casualty) kavramına geniş yer verilmiştir. Tanımlamaya göre zarar, bir kıymetin sıra dışı, beklenmeyen ya da ani bir şekilde gelişen bir olay sonucunda yıpranması yok olması ya da kaybolmasıdır (Casualties, 2014: 2). Ani bir olay hızlı bir şekilde gerçekleşmekte aşamalı ya da kademeli olmamakta, beklenmeyen bir olay genellikle önceden tahmin edilemeyen ya da niyetlenilmeyen ve sıra dışı bir olay da gün be gün meydana gelen bir olay değildir.

Kişinin iradesi ve kendi kusuru dışında dışarıdan gelebilecek etkilere bağlı olarak zarara uğraması karşısında söz konusu zararın telafi edilmesi

¹ Çalışma daha önce E. Çaşkurlu tarafından *Mali Kılavuz Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 30, Ekim – Aralık 2005’de “Uygun Koşullarda İndirilebilecek Bir Gider: Zarar, Ziyan ve Tazminatlar” başlığı ile yayımlanmıştır. Buradaki versiyon, orijinal çalışmanın yeniden gözden geçirilmiş halidir.

* Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü.

gerekmektedir. Bu ödemelere zararı telafi edici ödemeler ya da tazminat adı verilmektedir. Bunun yanı sıra incelenen konu itibarıyla zarar ve ziyan ile tazminatların ayrı ele alınmasının gerekçesini bu aşamada belirtmek gerekmektedir. Her tazminat zarar ve ziyan sonucunda ödenen bir bedel olmamaktadır. Kıdem tazminatları buna örnek gösterilebilir ki bu tazminatlar toplu bir ücret niteliğinde işveren ve işçi arasındaki bağın bir bedeli olarak işçi açısından herhangi bir zarar ya da ziyan sonucu olmayan tazminatlardır.

2. ZARAR, ZİYAN VE TAZMİNATLARIN GİDER YAZILABİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR

2.1. Genel Koşullar

2.1.1. Ödemenin İş, İşletme, Meslek ya da Kiraya Verilen Mal ve Haklarla İlgili Olması

Zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin gider olarak yazılabilmesi için genel koşullardan ilki ödemenin faaliyetle ilgili olmasıdır. Gelir vergisi uygulamasında değişik gelir unsurları çerçevesinde zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin ticari kazançlarda işle, zirai kazançlarda işletme ile serbest meslek kazancında meslekle ve gayrimenkul sermaye iratlarında kiraya verilen mal ve haklarla ilişkili olması gider yazılabilmesi için gereken genel koşullardan ilkidir.

Ödemenin yapılan faaliyetle ilgili olması, işin normal icapları ile ilgili olması ve şahsi özellik taşımasıdır (Erdem, 2002: 122). Zarar ve ziyan sonucu yapılan ödemelerin gider yazılabilmesi için işletme normal faaliyetlerine devam ederken işle ilgili meydana gelen ve tazminat niteliğindeki bir ödemeyi gerekli kılan arızı şeklindeki bir ödeme olması gerekmektedir (Kızılot, 1996: 836). Ödemenin işle ilgili olması tazminat ile zarar arasında sıkı illiyet bağının kurulabilmesi yani işin doğal gelişimi esnasında beklenmedik bir risk faktörünün oluşması ve tazminat yükümlülüğünün ortaya çıkmasıdır (Tunal, 1997: 91).

Örneğin bir işletme sahibinin hileli bir iş yapması sonucu oluşan zararın tazmini için şirket bünyesinden ödenen tazminatın gider olarak indirilmesi mümkün değildir, çünkü tazminat ödenmesini gerektiren iş ticari işletme ile ilgili olmakla beraber ticari işleyişin normal icaplarına uymamaktadır (Özbalcı, 1998: 429). Konuyla ilgili bir Danıştay kararında gazetede yayınlanan hakaret nedeni ile mahkeme kararına dayanılarak ödenen tazminatın olayda para veya vergi cezası ya da cezai kovuşturmayaya tabi bir suçun olmaması, salt haber niteliğinde bir yayın olması, verilen tazminatın da yükümlü şirketin uğraş alanı olan yayıncılık mesleği ile alakası bulunduğundan gider olarak yazılabilmesi

mümkün görülmüştür (Ateşli, 2000: 175 ve Danıştay 22.09.1987 Tarihli, 1985/1622 Esas No'lu, 1987/2581 Karar No'lu Kararı). Yine konuyla ilgili özellikli bir durum da yapılan ihalelerde ihaleyi açan kuruluşun nakit olarak belli bir teminat istemesi ve sair nedenlerle ihaleyi alan şahsın istenilen şartları yerine getirememesi sonucu verdiği teminatın hazineye irat kaydedilmesinde yapılan faaliyet işle ilgili olduğundan verilen ve kaybedilen teminat bedelinin gider kaydedilmesi mümkündür (Bağdanlı vd., 2001: 63).

2.1.2. Ödemenin Sözleşmeye, Mahkeme Kararına ya da Kanun Emrine Bağlı Olarak Yapılmış Olması

Zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin gider olarak yazılabilesinin ikinci genel koşulu da ödemenin sözleşme, mahkeme kararı ya da kanun emrine bağlı olarak yapılmasıdır.

— Ödemelerin sözleşmelere bağlı olarak gider yazılması için başlangıçta bir sözleşmenin yapılmış olması ve yapılan sözleşmede de söz konusu ödemenin yapılacağı belirtilmesi gerekmektedir. Yapılan sözleşmenin gereği olarak taraflar arasında belirtilen edimin gerçekleşmemesi durumunda bir tazminat ya da bir muayyen cezai şart kararlaştırılmış olabilir ve bunun olması durumunda ödenen tazminat ya da cezai şartın gerektirdiği ödeme gider olarak yazılabilecektir. Zarar ziyan ve tazminat ödemelerinin sözleşmeye dayanılarak gider yazılmasında sözleşmenin yazılı olması zorunluluğu vardır, çünkü ispat unsuruna dayanmayan ödemelerin gider yazılabilesi mümkün değildir (Gümüştaş, 1993: 71).

Ödemenin sözleşmeye dayanılarak gider yazılması önceden sözleşme yapmayı gerektirmektedir. Sözleşmenin önceden yapılmış olması şartının aranmasının sebebi, kanuna karşı hileli işlemlerin gerçekleşmesinin ve muvazaa durumların yaratılmasının önüne geçilmek istenmesidir (Bellek, 1996: 69). Ağırlıklı olarak tazminat gerektiren ihtilaflarda olay, yargıya gitmeden önce tarafların daha önce sözleşme yapmamış olmaları ya da davanın uzayabileceği gibi düşüncelerle sulh yoluyla çözümlenmeye çalışılmakta ve sulhname adı verilen bu sözleşmelere dayalı olarak yapılan ödemeler gider olarak indirilememektedir (Maç ve Jamal, 2000: 99). Ancak buna rağmen konunun muvazaalı işlemlere açık olduğu görülmektedir. Şöyle ki risk unsuru gerçekleşikten sonra ortada herhangi bir yazılı metin olmasa da taraflar sözleşmelerin Noterden tasdikli olması gereğine dair açık bir hüküm ve yargı karar'ı olmamasından dolayı adi sözleşme ile bunu kolaylıkla yapabilecektir, ancak burada asıl önemli olan sözleşmenin sonradan yapılmasından çok maksadı gizleyen anlaşmaların yapılmamasının sağlanmasıdır. Sözleşmeye dayanarak yapılan ödemenin gider olarak yazılmasında; yapılan ödemenin elde

edilecek kazanç tutarına uygun olması ve söz konusu ödemelerin karşı tarafın sözleşmede yazılı şartların ihmal edildiği durumunda elde edeceği faydaya eşdeğerde olması yani fahiş olmaması önemlidir (Kutlucan, 1993: 25). Konuyla ilgili bir Danıştay kararında, ihracatçı firmayla aralarında düzenlenen sözleşme uyarınca yurt dışına mal teslim eden şirketin ödediği zararı gider olarak kaydedebileceği belirtilmiştir (Kızılot, 1996: 108 ve 15.12.1995 Tarihli, 1995/4110 Esas No'lu, 1995/5663 Karar No'lu Danıştay Dördüncü Dava Dairesi Kararı). Ancak örneğin bir müteahhide ihaleden çekilmesi için ödenen bedellerin sözleşmeye dayansa bile gayrimeşru nedenlerle yapılan tazminatlar niteliğinde olmasından dolayı gider olarak indirilmesi mümkün değildir (Yalçın ve Yücel, 1996: 122).

— İlam, mahkemece verilen nihai kararın taraflara iletilmesi için kullanılan belgelerdir. Ödemelerin ilama dayanılarak gider yazılmasında yapılan ödemenin mahkeme karar ile resmileştirilmesidir. Ticari hayatın devamında tüm ilişkiler sözleşmelere dayanmamakta, işlemler şifahi görüşmeler ve mutabakatlara dayanmakta, taraflar arasında çıkan ihtilaflar dava konusu yapılarak mahkemelerde çözüm bulmaktadır ve mahkeme kararlarına dayanılarak ödenen tazminatlar gider olarak yazılabilmektedir (Şahin, 2001: 57). Örneğin nakliyecilikle uğraşan bir kişinin nakliye sırasında taşınan mala trafik kazası sonucu meydana gelen hasar nedeniyle zarar gören tarafa mahkeme ilamı ile ödenen tazminat gider olarak yazılabilecektir (Şenyüz vd., 2012: 25).

— Kanun emrine dayanarak da ödenen tazminatlar gider yazılabilmektedir. Bu dayanakla ödenen tazminatların gider yazılmasında herhangi bir tereddüt yoktur çünkü tazminatın kanuni dayanağı bellidir ve ek bir belgeye ihtiyaç yoktur. Kanuna dayanılarak ödenen tazminatları genellikle İş Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunu'na dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri oluşturmaktadır. Konuyla ilgili bir özalgede iş akdinin işverence feshedilmesi sonucu İş Mahkemesi tarafından işten çıkarılan işçilere verilen kıdem tazminatı ile avukatlık ve mahkeme masrafları gider olarak kaydedilebilmektedir (Maliye Bakanhğı, 31.10.1992 Tarihli, KVK/22113-1432/008716 Sayılı Özalgesi). Kanun emrine dayanarak ödenen tazminatlara örnek olarak kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı verilebilir. Bunun dışında daha önce nitelikleri açıklanan kötü niyet tazminatı, sendikal tazminatlar ve sözleşmeye dayalı işten çıkarma tazminatları, suçtan doğmadıkları ve cezai nitelik taşımadıklarından nitelikli bir ihbar tazminatı olarak değerlendirilip ücret sayılmak suretiyle vergiye tabi tutulması ve gider olarak indirilmesi mümkündür (Maç ve Jamal, 2000: 104).

Çeşitli yabancı ülke uygulamalarında da özellikle kıdem tazminatı ile ilgili uygulamaların olduğu görülmektedir. Bunlardan bazılarını görmekte fayda vardır:

i) Kore'de yerel şirketler ve yabancı şirketlerin yerel birimleri bölgesel faaliyetler için çalıştırdıkları tam zamanlı görevliler ya da işçileri için ödedikleri kıdem tazminatlarını ilgili vergi yılında gider olarak indirilebilmektedir(Korean Tax Update, 2001).

ii) İsrail'de işverenin indirilebilir giderleri içinde ödediği kıdem tazminatı primleri de bulunmaktadır (Israel Income Tax, 2015).

iii) Amerikan vergi uygulamasında da kıdem tazminatlarının işverenler tarafından gider olarak indirilebildiği vergi idaresi tarafından çıkarılan özgelelerde görülmektedir. Buna göre kıdem tazminatlarının işçilere ödendiği vergilendirme döneminde indirilebilir gider olarak ele alınabileceği belirtilmektedir (Employer Deduction for Vacation and Severance Pay, 2015).

2.2. Özel Koşullar

2.2.1. Ödemenin Şahsi Kusurdan Kaynaklanmaması

Zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin gider yazılabilmesi açısından gereken özel koşullardan biri tazminata neden olan fiilin şahsi kusurdan kaynaklanmaması gerektiğidir. Ödemenin işle ilgili olması genel koşulunun gereği de şahsi kusura bağlı olmamasıdır. İşletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanan suçlara istinaden ödenen tazminatlar gider olarak kaydedilememektedir. Örneğin, işyerinde gerekli tedbirleri almaması dolayısıyla neden olunan iş kazası sonucu ödenen tazminat ve Ağır ve Tehlikeli İşler Tüzüğü'ne aykırı hareketi nedeniyle 18 yaşından küçük bir işçinin uğradığı kaza sonucu mahkeme kararıyla ödenen tazminatın teşebbüs sahibinin şahsi kusurundan dolayı indirilmesi mümkün değildir (Bıyık ve Kıratlı, 2001: 260). Konuyla ilgili bir özgelgede işletmenin aktifine kayıtlı bir aracın başka bir araca çarpması sonucu oluşan zararın Trafik Raporu'na istinaden işletme tarafından tamir ettirilmesi sonrası tamir masrafının gider olarak yazılması mümkündür, ancak işletmeye ait araçla ilgili bakım, tamir, muayene eksiklikleri ve sürücü hataları şahsi kusurdan dolayı bu indirimi mümkün kılmayacaktır denilmektedir (İstanbul Defterdarlığı, 26.02.1997 Tarihli ve 1326 Sayılı Özeldesi, Ateşli, 2000: 178).

İşletme sahibinin şahsi kusuru konusunda ele alınması gereken bir durumda istihdam edenlerin sorumluluğudur. Madde metni daha önceki bölümlerde verilen bu durum, işverenin yanında çalıştırdığı işçilerin işle ilgili faaliyetleri sırasında kanuna uygun ya da aykırı fuller sonucu üçüncü kişilere zarar vermesi durumunda ortaya çıkacak zararın tazmininden işveren sorumludur. İstihdam edenin sorumluluğunda; istihdam edenle zarar veren arasında bir çalıştırma ilişkisinin bulunması, zararın işin görülmesi sırasında ve

işle ilgili olarak verilmesi, zararın istihdam edilenin hukuka aykırı fiilinden doğması ve istihdam edenin zararın doğmaması için durumun gerektirdiği tüm özeni gösterdiği ya da böyle bir özeni gösterse dahi zararın oluşmasını engelleyemeyeceğini kanıtlayamaması gibi şartlar gerekmektedir (Türkmen, 1992: 46). İstihdam edenin kusurunun bulunması Türk Ceza Kanunu'nda olayın niteliğine bağlı olarak bir davanın açılmasını gerektirecek ve kusurlu bulunduğu için bir ceza alması muhtemel olacaktır ki bu ödediği tazminatın suçundan kaynaklandığı ve söz konusu tazminatın bundan dolayı gider olarak indirilememesini beraberinde getirecektir (Ateşli, 2001: 161).

Zarar sonucu ödenen tazminatta kusur derecesine göre sorumluluk mevcuttur yani, işçi tarafından yapılan fiilden işçi ve işverenin ikisinin birden kusurlu bulunması durumunda işveren tazminatın tamamını ödemekte ancak gider olarak işçinin kusuru payında indirim yapabilmektedir.

İşveren daha sonra kanunların verdiği bir hakla bunu işçisinden rücu edebilmektedir. Ancak uygulamada personelin işlediği fiil nedeniyle ödenen tazminatlarda kasıt olmadığı sürece işveren tarafından bunun kendisinden tahsil edilmediği görülmektedir. Örneğin ticaretle uğraşan bir şirkete ait bir kamyonun mal taşıırken trafik kazası sonucu bir kişinin ölümüne neden olması ve mahkeme kararı ile ölen kişinin ailesine tazminat ödenmesinin kararlaştırılması durumunda şirket açısından ödenen tazminat kusursuz sorumluluk hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek ancak gider yazılabilmesi için aracın yola çıkmadan önce bakımının ve varsa tamir ihtiyacının karşılanmış, sürücünün ehliyetli ve aracın fenni muayenesinin yapılmış olması gerekmektedir.

2.2.2. Tazminat Gerektirecek Zararı Meydana Getiren İşin Kanunlarla Yasaklanmış Olmaması

Ödemelerin gider yazılabilmesinde gereken özel koşullardan biri de işin kanunlarla yasaklanmış olmamasıdır. Yapılan işin kanunlarla yasaklanmış olması ya da kamu düzenine aykırı olması sonucu ortaya çıkan zararın tazmin edilmesi dolayısıyla ödenen bedel gider olarak indirilememektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun indirilemeyecek giderlerin yer aldığı 41. maddesinin 5. bendinde teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak yazılamayacağı belirtilmektedir. Ancak istisnai bir durum aynı madde belirtildiği gibi sözleşmelerin içinde cezai şart olarak yer alan tazminatların gider olarak yazılabileceğidir. Belirtilmesi gereken nokta burada madde metnindeki suç kavramı ile kusur kavramının birbirinden ayrılması gerektiğidir. Hukuka aykırı bir fiilin kanunlarca özel olarak tarif edilerek söz konusu fiile bir ceza bağlanması durumunda bu suç olarak tarif

edilmekte, haksiz fiillerde sorumluluğun en önemli unsuru olan kusur ise kasıt ya da ihmal sonucu ortaya çıkan fiiller olmaktadır.

Kanunların açıkça suç saydığı fuller sonucunda ödenen cezalar ve tazminatlar gider olarak yazılamaz ancak kusurdan kaynaklanan ve işle ilgili olduğuna dair illiyet bağı kurulan tazminatlar gider olarak indirilebilir. Bunun gerekçesi de kişinin kamu düzenine aykırı hareketlerinin sonucu ödediği tazminatları gider kaydetmek yoluyla bu düzeni sağlayan devletin üzerine kısmen ya da tamamen devretmesinin olanaksızlığıdır. Örneğin yük kapasitesini aşar bir şekilde yüklenen bir kamyonun bundan dolayı yol açtığı zararın telafisi için ödenen tazminat gider olarak yazılamayacaktır, çünkü kanunda belirtilen yük sınırı ihlal edilmiştir.

2.2.3. Zarar, Ziyan ve Tazminat Ödemelerinin Mevzuata Aykırı Fiillerden Kaynaklanmaması

Zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri daha önce de belirtildiği gibi kanun emrine dayanarak da yapılabilir. Bu koşulda ödemenin kanun emrine dayanılarak yapılmasıyla mevzuata aykırı fiilden yapılması durumunu birbirinden ayırmak gerekmektedir. Örneğin, İş Kanunu'nun 14.maddesine göre ödenen kıdem tazminatları kanun emrine dayanılarak ödenen bir tazminattır. Buna karşılık kıdem tazminatları için karşılık ayrılması konusunda vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır ve kıdem tazminatı karşılıklarının gider olarak indirilmesi mevzuata aykırı bir fiil oluşturmaktadır ki bunun gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Kıdem tazminatlarının gider olarak indirimi ancak fiilen ödenmesi halinde söz konusudur (Bayaslan, 2014). Konu ile ilgili bir Danıştay kararında mevduat münzam karşılıklarının süresi içinde T.C. Merkez Bankası'na yatırılmaması nedeniyle ödenen cezai faizin kurum kazancının tespitinde indirilecek gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir (08.01.1986 Tarihli ve 1984/3169 Esas No'lu, 1986/25 Karar No'lu Danıştay 4.Dava Dairesi Kararı, Gümüştaş, 1993: 73).

3. ZARAR, ZİYAN VE TAZMİNATLARIN GİDER YAZILMASINDA DÖNEMSELLİK

3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarında Dönemsellik

Dönemsellik kavramı, faaliyet sonuçlarının ilgili olduğu dönemde değerlendirileceğini, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesini, hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gereğini anlatmaktadır (Tuğlu, 2000: 240).

Dönemsellik ilkesinin uygulanması, bir hâsılâtın belli bir dönemin kazancı olarak vergiye tabi olabilmesi için hâsılâtın söz konusu döneme ait olması, aynı şekilde belli bir dönemin kazancının belirlenmesinde esas alınacak giderlerin de o döneme ait olmasını gerektirmektedir. Hâsılâtın ve giderlerin hangi döneme ait olduğunun belirlenmesinde giderlerin ödenmiş ya da hâsılâtın elde edilmiş olup olmadığının bir önemi bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi'nin ticari ve zirai kazançlarında tahakkuk esası, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilât esası geçerlidir ve gerek tahakkuk gerekse tahsilât esası tamamen elde edilen hâsılât, kazanç ve irat içindir (Erdem, 2002: 179).

3.2. Ödemelerin Gider Yazılmasında Dönemsellik

Gelir Vergisi Kanunu'nun zarar, ziyan ve tazminat ödemelerini konu alan ifade ödenen şeklinde başlamaktadır. Ödenen kavramının tahsil edilmiş anlamında mı yoksa tahakkuk aşamasında mı olup olmadığı açık değildir. Bu açıdan söz konusu giderlerde dönemselliğin hangi açıdan ele alınacağını belirlenmesi gerekmektedir.

Tahakkuk esası, geliri doğuran işlemlerin eksiksiz olarak oluşması gelir ve giderlerin içerik ve tutar itibariyle kesinleşmesi anlamına geldiğinden giderlerin kazanç tespitinde" menfi unsur olarak ele alınması için ödenmiş olması gerekmektedir. Ticari, zirai, mesleki ve gayrimenkul sermaye iratları kazançlarının tespitlerinde zarar, ziyan ve tazminatların fiilen ödenmesi gereklilik değildir, tahakkuk etmesi yeterlidir. Maddedeki ödeme kavramının giderlerin hesaben yapılmasının gider yazılması için yeterli olduğu düşünülmektedir (Yalçın, 2001: 76). Ancak burada önemle belirtilmesi gereken bir nokta da zarar, ziyan ve tazminat ödemelerini gerektirecek olayların meydana gelmesinin borcun içerik ve tutar olarak kesinleşmesi için tek başına yeterli olmadığı, kesinleşme için tutarın karşılıklı anlaşma kazara bir karar ya da sair şekillerde değişme ihtimalinin bulunmamasının gerektiğidir.

Ödemelerin gider yazılma zamanları ile ilgili özellikli bir durumda kıdem tazminatının gider yazılma zamanıdır. Kıdem tazminatları işçi tarafından kıdem tazminatına hak kazanıldığı tarih itibariyle gerçekleşen tahakkuk tarihinde gider kaydedilmektedir. İşten çıkarılan işçiler için verilen kıdem tazminatı da teşebbüs için kesin bir borç niteliğinde olduğundan ödeme tarihi beklenmeksizin gider olarak yazılabilmektedir. Bunun yanı sıra Maliye Bakanlığı'nca, devir nedeniyle bir kurumdan başka bir kuruma devredilen işçiler için devreden kurumca ayrılmış kıdem tazminatı karşılıklarının devralan şirkete aktarılması işçiye ödenmiş kıdem tazminatı olarak kabul edilemeyeceği ve söz konusu karşılıkları devralan şirket tarafından

gider olarak yazılamayacağı belirtilmiştir (Maliye Bakanlığı, 05.01.1993 Tarih ve 02/113-1487/00354 Sayılı Özelgesi, Bıyık ve Kırathı, 2001: 266).

4. ZARAR, ZİYAN VE TAZMİNATLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

4.1. Ödemelerin Yabancı Ülke Kişilerine ya da Kurumlarına Yapılması

Ticari ilişkilerin uluslararasılaşmasının bir uzantısı olarak yurt dışına yapılan ticari faaliyetler sonucu oluşabilecek zararlar karşılığında yapılacak ödemeler de bulunabilmektedir. Yurt dışına yapılacak tazminat ödemelerinin yurtiçine yapılacaklar bakımından bir ayrı süreci bulunmamaktadır. Ancak önemli olan nokta bu tür tazminat ödemelerinde muvazaa kuşkusunun önüne geçebilmek adına tazminata konu olabilecek sözleşmenin hem Türkiye hem de karşı ülke hukuk kurallarınca tartışmasız bir şekilde geçerli olacak resmi şekil şartlarını sağlaması gerekmektedir (Çakır, 1984: 17). Ülkeler arasındaki farklı uygulamaların yol açtığı zararları farklı bir açıdan bir Danıştay karar ile vermek mümkündür. Karara göre, yurt dışından döviz karşılığı mal alan bir firmanın mal bedelinin ödenmesinde Türkiye'de uygulanmakta olan serbest kur rejiminden kaynaklanan ahm ile ödeme tarihleri arasındaki zaman farklılığından kaynaklanan kur farklarını ödemesi ve ek olarak faiz ve komisyon giderlerinin doğrudan gider olarak indirilmesinde bir uygunsuzluk görülmemiştir (06.06.1994 Tarihli, 1993/4040 Esas No'lu ve 1994/3336 Sayılı Danıştay Dördüncü Dava Dairesi Kararı, Bıyık ve Kırathı, 2001: 279).

4.2. Yabancı Mahkeme ya da Tahkim Kurulu Kararına Bağlı Ödemeler

Uluslararası ekonomik ilişkilerin yaygınlaşmasının bir uzantısı da yabancı mahkeme ya da tahkim kurulu kararları sonucu oluşan zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin olabileceğidir. Yurtdışındaki bir mahkemenin ya da tahkim kurulu kararına dayanarak yapılan bir ödemenin gider olarak yazılabilmesi için mahkemede verilmiş ve o ülke devleti kanunlarına göre tazminat ödemesini kesinleştirmiş ilamların yetkili Türk Mahkemesi tarafından uygulama kararı verilmesi gerekmektedir (Tanrıku ve Tuzcuoğlu, 1998: 19). Bunun yanında Türkiye ile ilamın verildiği ülke arasında karşılıklılık esasına dayalı bir anlaşmanın olması gerekmektedir. Kesinleşmiş ve icra kabiliyeti kazanmış olan yabancı hakem kararlarından kaynaklanan ödemeler genel olarak tahkim usulünün gereği olarak sulh yoluyla çözüldüğü ve sulh yoluyla gider indirimi mümkün olmadığı için bu ödemelerin de indirilmesi mümkün olmayacaktır. Yabancı hakem kararlarının Türkiye'de uygulanabilmesi için

tahkim sözleşmesi ya da tahkim şartının olması gerekmekte yurtdışı ticari ilişkilerde doğması muhtemel ihtilaflar için de ayrı bir tahkim sözleşmesinin yapılması Türkiye'de ödemenin indirilebilmesi için gerekli olmaktadır.

4.3. Ödemelerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilk maddesinde ticari, sinai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'nin konusunu oluşturmaktadır. Ancak herhangi bir sözleşmenin yapıldıktan sonra taraflardan biri tarafından bozulması karşılığı ödenen tazminatlar zarara uğrayan tarafın sözleşmeyi bozan tarafa bir hizmet sunumunu içermediği ve bir teslim sayılmadığından katma değer vergisine tabi olmayacaktır (Tolu, 2000: 255). Ancak istisnai bir durum Belediye ile hizmet sözleşmesi düzenleyen Yeminli Mali Müşavirin hizmet sözleşmesinin feshedilmesi nedeniyle ödenen bedellerin serbest meslek kazancı sayılarak katma değer vergisine tabi olduğuna dair durumdur.

4.4. Ödemelerin Stopaj Karşısındaki Durumu

Zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri ticari, zirai, mesleki ve gayrisafi sermaye iradı ile ilgili faaliyetlerin bir sonucu olarak söz konusu faaliyetlerin yükümlülükleri ile ilişkili olarak ortaya çıktığından stopaja tabi olması gibi bir durum söz konusu değildir, ancak istisnai bir şekilde İş Kanunu 13.maddeye dayanarak ödenen ihbar tazminatlarında işçinin çalışmış sayılan günleri için peşin ödenen bir ücret niteliğinde olmasından dolayı stopaja tabi tutulacaktır.

4.5. Geç Ödenen Faturalardaki Gecikme Zammının Gider Olarak İndirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 90.maddesine ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesinin 6.bendine göre vergi cezaları, para cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve cezaları indirim konusu yapılamamaktadır. Cezaî nitelikte herhangi bir ödemenin kanunen kabul edilmeyen bir gider sayılabilmesi için öncelikle bir kanun hükmüne dayanarak ya da 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilinin öngörülmüş olması gerekmekte bunun dışında kalan çeşitli kuruluşlar tarafından gecikme cezası ya da gecikme zammı adı altında alınan bedellerin gider kaydedilmesinde bir engel bulunmamaktadır (Altun, 2001: 79). Gecikme zammı nitelik itibarıyla vergi

borcunun zamanında ödenmemesinin bir bedelidir ve cezai niteliği bulunmamaktadır (Çelik, 2000: 190).

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 1.maddesine göre devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafları, vergi cezası ve para cezası gibi asli; gecikme zammı, gecikme faizi gibi feri ve aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan alacakların bu kanun hükmüne tabi olduğu belirtilmektedir. Madde metninden görüldüğü gibi sözleşmeden doğan alacaklar kanun hükmü dışında tutulmuştur. Elektrik, su, telefon ve doğalgaz bedelleri ile ilgili gecikme zamları sözleşmeden doğan alacaklar olduğundan böylelikle Gelir Vergisi Kanunu 90.madde ve Kurumlar Vergisi Kanunu 15.madde ö.bentte yazılı hüküm dışındadır. Ayrıca bu bedeller devlet, il özel idareleri ve belediyeler dışında yoğunlukla özel kesimde yer alan kurum ve kuruluşlara sunulduğundan bu kurum ve kuruluşlar tarafından tahakkuk ettirilen gecikme zamları 6183 sayılı Kanun'da belirtilen anlamda gecikme zammı değildirler ve teşebbüs sahibinin kusurundan da kaynaklanmış olsa sözleşmeden kaynaklandıkları için gider olarak indirilebilecektir (Oktar, 2001: 20 – 21). Süresinde yatırılmayan faturalardan kaynaklanan gecikme zammı bedelleri sayılan nedenlerden dolayı gider olarak indirilebildiğinden bu gecikme zamlarına ilişkin olarak ödenen katma değer vergisi de indirim konusu yapılabilmektedir (Altındağ, 2001: 85).

Konuyla ilgili Maliye Bakanlığı Özelgesinde telefon, elektrik, su bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle uygulanan gecikme zamlarının işle ilgili olarak sözleşmeye göre ödenen tazminat olarak değerlendirilip kazancın tespitinde gider olarak yazılması gerektiği belirtilmiştir (14.06.2001 Tarihli ve 53/5329-672/032996 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi. Kızılot, 2002: 159).

4.6. Çalınan Para, Emtia ve Sabit Kıymetlerin Gider Olarak Yazılması

Çalınan iktisadi kıymetlerin kazancın belirlenmesinde indirime tabi tutulmasına ilişkin vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Çalınan iktisadi kıymetin nakit, emtia ya da sabit kıymet olarak ayrı ele alınması da yararlı olabilecektir.

İşletmelerdeki nakdi kıymetlerin çalınmasında çalınan paraların gelirin elde edilmemiş olmasından dolayı matraha dâhil edilmemesi gerektiği konusundaki görüşlere karşı söz konusu kıymetin her zaman gelir elde edici bir işlemin sonucu sağlanmış ve birikmiş olmayabileceğinden hareketle gider olarak yazılmaması gerektiği ve gelir sağlayıcı bir işlem sonucunda

sağlanan nakit kıymetin çalınmasının daha önceki dönemlerde eksiksiz bir şekilde devam etmiş vergiyi doğuran olayın ortadan kalkmasını gerektirmediği belirtilmektedir (Sevim, 1984: 37). Emtia ya da sabit kıymetlerin çalınmasında ise uğranılan değer kaybı vergi hukuku açısından sermayede meydana gelen bir kayıp olarak ele alınıp gider olarak indirilmesinin mümkün olmadığı söylenmektedir (Sevim, 1984: 38).

Çalınan iktisadi kıymetlerin gider olarak indirilip indirilemeyeceği konusu verilen yargı kararlarında da çelişkilidir. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında, çalınan mal bedellerinin mahkeme kararına göre ticari kazancın tespitinde indirilemeyeceği çünkü vergi sisteminde çalınan değer zarar ya da ziyan olarak dikkate alınmasına yönelik bir düzenlemenin bulunmadığı, hırsızlık sonucu çalınan değerlerin sermayede meydana gelen eksilme sayıldığı için gider olarak dikkate alınamayacağı, hırsızlığın normal ticari faaliyetin yürütülmesi ile ilgili bir olay olmadığı, hırsızlık sonucu oluşan zararın ticari faaliyetin icapları dâhilinde ortaya çıkmadığı ve bundan dolayı gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir (03.10.1979 Tarihli, 1979/48 Esas No'lu ve 1979/2429 Sayılı Danıştay Kararı, Ateşli, 2000: 176). Bununla çelişkili diğer bir Danıştay kararına göre ise sözleşme gereğince taşıma sırasında çalınan, hasara uğrayan eşyalar karşılığında ödenen tazminatların gider yazılması mümkündür (05.10.1970 Tarihli, 1969/2568 Esas No'lu ve 1970/4725 Karar No'lu Danıştay Dördüncü Dava Dairesi Kararı, Bıyık ve Kiratlı, 2001: 277).

Firmanın ticari faaliyete geçmesi her türlü riskin oluşmasına açık bir ortam yaratabilir. Doğal afetler gibi hırsızlık da bu risklerden biridir. Hırsızlık sonucu oluşan zararın kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi konusundaki olumsuz yaklaşımın bu durumun istismar edileceği kaygısından kaynaklandığı, matrah azaltmak isteyen ya da açıktan mal satan çoğu firmanın para ya da mallarının çalındığı iddiası ile bu yola başvuracakları düşüncesinin varlığının bu olumsuzluğa yol açtığı belirtilmektedir (Maç, 2000: 116).

Amerikan vergi uygulamasında hırsızlık sonucu uğranılan zarar gider olarak yazılabilmektedir. Uygulamadaki açıklamalara göre, hırsızlık para ya da diğer kıymetlerin sahibinin bunlardan mahrum bırakılması niyetiyle alınması ya da el değiştirmesi olup, bu durumun olayın meydana geldiği eyaletteki kanunlarda illegal sayılması ve hırsızlığın suç niyetiyle yapılması gerekmektedir. Hırsızlık; şantaj, mücevher hırsızlığı, zimmete geçirme (embezzlement), zorla alma (gasb), fidye için kaçırma vb. fiilleri kapsamakta, yalan ya da hile yoluyla para ya da iktisadi kıymetin alınması yerel ya da eyalet yasalarında illegal ise bu kategoriye girmektedir (Casualties, 2014: 3). Kıymetin ortadan kaybolması eğer ani, beklenmedik ya da sıradışı şekilde gerçekleşmişse zarar olarak sınıflandırılabilir. Amerikan vergi sisteminde mevduatlardaki kayıplar da indirim konusu yapılabilmektedir.

Mevduat kaybı, bir banka, kredi kuruluşu ya da diğer herhangi bir finansal kuruluşun borçlarını ödeyemez ya da iflas etmiş bir hale gelmesi durumunda meydana gelen kayıptır (Casualties, 2014: 3).

Amerikan vergi uygulamasında zararların ve hırsızlığın kanıtlanması açısından belli prosedürler mevcuttur. Buna göre bir zararın kanıtlanması için; zararın şekli ve ne zaman meydana geldiği, kaybın zararın doğrudan sonucu olduğu, kıymetin sahibi olduğu ya da kıymet birinden kiralanmışsa hasar için kıymetin sahibinin anlaşma dâhilinde sorumlu olduğunun ispatı, bir hırsızlığın kanıtlanması için de kıymetin kaybolduğunun ne zaman farkedildiğinin, kıymetin çalındığının polis raporları ve kıymetin sahibi olduğunun ispatı gerekmektedir (Casualties, 2014: 3).

Amerika'da vergi sistemi içinde doğal afetlerden doğan ve hırsızlık sonucu meydana gelen zararın indirim yöntemleri bulunmaktadır. Uygulamada eğer zarara uğrayan ya da çalınan kıymet hizmetlerin yerine getirilmesinde bir işçi gibi kullanılıyor ise zarar ya da hırsızlık kaybı %2'lik sınırlamaya dâhil bir çeşit yazılı indirim (miscellaneous itemized deduction) olarak indirilebilmektedir. Eğer zarara uğrayan ya da çalınan kıymet gelir yaratıcı bir kıymet idiye (yatırım için elde tutulan kıymetler, hissesenetleri, tahviller, altın, gümüş, sanat eserleri vb.) zarar ve hırsızlık kaybı %2'lik sınırlamaya dâhil edilmeksizin yazılı indirimler şeklinde gider olarak indirilebilmektedir (Casualties, 2014: 11).

SONUÇ

Türk Vergi Sistemi uygulamasında vergilendirme açısından kazancın safi tutarı dikkate alınmaktadır. Buradaki vurgu gayri safi kazançtan söz konusu kazancı elde etmek için yapılan giderlerin düşülmesi noktasındadır. Zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri gerek Gelir gerekse Kurumlar Vergisi uygulamasında vergilendirilebilir kazancın tespitinde indirim konusu yapılan ödemelerdir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken söz konusu ödemelerin hangi şartlara bağlı olarak indirilebileceğinin belirlenmesidir. Çalışmada bu kriterler genel ve özel şartlar olarak dikkate sunulmuştur. Sonuç olarak zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri iş akışının ve ticari hayatın sürdüğü durumlarda karşılaşılabileceği muhtemel risklerin bir bedeli olarak ortaya çıkmaktadır. En basit şekilde bir sözleşmenin taahhütlerinin yerine getirilmemesi durumunda karşı tarafın zararının tazmini durumuyla karşılaşılmaktadır. Kasti olmayan fiillerin sonucunda ortaya çıkan zararın giderilmesi gerekmektedir. Bilinmesi gereken söz konusu ödemelerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için başta genel ve özel şartları sağlaması ve usulsüz olarak yapılmaması gerektiğidir.

KAYNAKÇA

- ALTINDAĞ, M. (2001), "Geç Ödenen Elektrik, Su ve Telefon Bedellerinde Uygulanan Gecikme Zammının Gider Kaydı ve KDV İndirimi", *Yaklaşım Dergisi*, 108.
- ALTUN, M. (2001), "Elektrik, Su ve Telefon Faturalarına Ait Gecikme Zamlarının Gider Kaydedilmesi Mümkün Müdür?", *Maliye ve Sigorta Yorumlan Dergisi*, 350.
- ASIA TRADE HUB. (2015), "Israel Income Tax: Deductible Income, Explanatory Note 2", <http://www.asiatradehub.com/israel/tax.asp> (15.01.2015).
- ATEŞLİ, E. (2000), "Ticari İşletmelerde Tazminat Ödemeleri ve Gider İlişkisi", *Yaklaşım Dergisi*, 91.
- ATEŞLİ, E. (2001), "Ticari İşletmelerin İşyerinin Üçüncü Kişilere Vermiş Olduğu Zararlardan Sorumluluğu Kapsamında Ödenen Tazminatlar ve Gider İlişkisi", *Yaklaşım Dergisi*, 100.
- BAĞDANLI, H., KURT, U., ATABEY, T. ve KIRLI, H. (2001), *Gelir Vergisi Rehberi*, Kurtiş Matbaacılık, Ankara.
- BAYASLAN, B. (2014), "Vergi Kanunları Açısından Tazminatların Değerlendirilmesi", Deloitte Makaleleri, <http://www.verginet.net/dtt/1/vergi-tazminat.aspx>, Erişim tarihi: 05.01.2015.
- BELLEK, M. (1996), "Kanunen Kabul Edilen - Edilmeyen Gider Ayrımı", *Mükellefin Dergisi*, 41.
- BIYIK, R. ve KIRATLI, A. (2001), *Giderler ve İndirimler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- ÇAKIR, V. (1984), "Zarar, Ziyan ve Tazminat Ödemeleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, 29.
- ÇELİK, B. (2000), *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Department Of The Treasury / INTERNAL REVENUE SERVICES. (2014), "Casualties, Disasters and Thefts Publication 547", <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p547.pdf> (12.01.2015).
- ERDEM, H. (2002), "Zarar, Ziyan ve Tazminatlar -I", *Yaklaşım Dergisi*, 117.
- ERDEM, H. (2002), "Zarar, Ziyan ve Tazminatlar – II", *Yaklaşım Dergisi*, 118.
- GÜMÜŞTAŞ, E. (1993), "Zarar Ziyan ve Tazminatların Gider Kaydı", *Yaklaşım Dergisi*, 2.
- KIZILOTLU, Ş. (1996), *Danıştay Kararları ve Özelgeler 3. Cilt*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

- KIZILOT, Ş. (1996), *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Ş. (2002), *Danıştay Kararları ve Özelgeler 6. Cilt*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KUTLUCAN, H. (1993), "Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderlerden Olan Zarar, Ziyan ve Tazminatlar", *Vergi Raporu Dergisi*, 6.
- MAÇ, M. (2000), "Vergi Uygulamalarında Hırsızlık Olayları", *Yaklaşım Dergisi*, 90.
- MAÇ, M. ve JAMAL, T. (2000), "Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar", *Yaklaşım Dergisi*, 96.
- OKTAR, A. (2001), "GV ve KV Matrahlarının Tespitinde Bir Gider Unsuru Olarak Elektrik, Su ve Telefon Sözleşmelerinden Doğan Gecikme Zamları", *Yaklaşım Dergisi*, 97.
- ÖNEY, A. (1978), *İktisadi ve Ticari Terimler Sözlüğü*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZBALCI, Y. (1998), *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS & SAMIL ACCOUNTING CORPORATION. (2001), "Korean Tax Update: Samil Commentary Issue 46", <http://www.samiltax.co.kr> (14.08.2005).
- SEVİM, E. (1984), "Ticari İşletmelerde Çalınan Paralar, Emtialar ve Sabit Kıymetlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, 37.
- ŞAHİN, K. (2001), "Zarar, Ziyan ve Tazminatların Gider Kaydı", *Vergi Sorunları Dergisi*, 153.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M. ve GERÇEK, A. (2012), *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- TANRIKULU, A. ve TUZCUOĞLU, B. (1998), "Yabancı Mahkeme ya da Tahkim Kurulu Kararlarına İstinaden Oluşan Zarar, Ziyan ve Tazminatların Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", *Vergi Sorunları Dergisi*, 114.
- TOLU, A. (2000), "Gecikme Zamları ve Tazminatlarda Katma Değer Vergisi", *Yaklaşım Dergisi*, 92.
- TUĞLU, A. (2000), "Ticari Kazançta Hâsılat Tespiti ve Hâsılat Tespitinde Özellik Arz Eden Durumlar", *Yaklaşım Dergisi*, 88.
- TÜNAL, S. (1997), "Zarar-Ziyan ve Tazminat Ödemelerinin Gider Niteliği ve Bir Örnek", *Vergi Dünyası Dergisi*, 190.
- TÜRKMEN, N. (1992), "Taşitlerle ilgili Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatların Gider Kaydedilmesi ve Kazalarda Sorumluluk", *Vergi Sorunları Dergisi*, 62.

UNCLE FED'S TAX BOARD. (2015), "Employer Deduction for Vacation and Severance Pay: Explanation of the Bill. (1998), Title V. Revenue Offsets, 1", <http://www.unclefed.com/TxprBoR/1998/report20.html> (15.01.2015).

YALÇIN, H. ve YÜCEL, S. (1996), *Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler*, Hesap Uzmanları Kurulu Yayınları, İstanbul.

YALÇIN, H. (2001), "Zarar, Ziyan ve Tazminatlar", *Maliye Postası Dergisi*, 489.

TÜRKİYE'DE MENKUL SERMAYE İRADININ VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Güneş ÇETİN GERGER*

GİRİŞ

Menkul kıymetler sermaye piyasasında işlem gören araçların başında gelmektedir. Yatırımcılar menkul kıymetlere yatırım yaparken, menkul kıymetlerin getirisine ve ne kadar vergi yüküne katlandıklarına dikkat ederler. Türkiye’de menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde, menkul kıymetlerin elde edildiği zamana göre farklı vergi uygulamalarına tabi olduğu görülmektedir. Bu durum vergi adaleti açısından olumsuzluk yaratmıştır.

Türkiye’de menkul kıymetlerin vergilendirilmesi ile ilgili 1.1.2006 tarihinden itibaren 5281 sayılı yasa ile bir düzenleme yapılmıştır. Menkul Sermaye iratlarının vergilendirilmesinde farklı uygulamalar kaldırılarak, uygulama birliği açısından Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 67. Madde ile 2006 yılından itibaren 2015 yılı sonuna kadar tek oranda (%15) ve stopaj yoluyla vergilendirilmesi söz konusu olmuştur. Fakat 2006 yılında DİBS gelirleri ve Hisse Senedi alım satım kazançlarının vergilendirilmesinde 2006 Temmuz ayından itibaren dar mükelleflere uygulanacak stopaj oranı %0, tam mükelleflerde ise %10 düşürülmüştür.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu’nda da, Mevcut Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddesinde yer alan, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme kalıcı hale getirilerek aynen korunmaktadır.

I. Menkul Sermaye İradı Tanımı, MSİ Sayılan ve Sayılmayan Gelirler

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015:95).

* Doç. Dr. , Celal Bayar Üniversitesi , Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Bankacılık ve Finans Bölümü, gunes.cetin@cbu.edu.tr.

Bu tanım kapsamında bir gelirin menkul sermaye iradı olarak tanımlanabilmesi için gelirin, nakdi sermaye veya para ile temsil edilebilen değerlerden ve ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dışındaki faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir. Bu kapsamda elde edilen gelirler menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Para ile temsil edilen değerler başlıca tahvil, hisse senedi, mevduat sertifikası ve benzeri menkul kıymetlerdir. GVK'nın geçici 67/13'üncü maddesinde para ile temsil edilen menkul kıymetler, Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve menkul kıymet borsalarında işlem gören menkul kıymetler olarak tanımlanmıştır (Selen, Özen, 2011: 155).

Türkiye'de menkul sermaye iratları genel olarak stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Stopaj yoluyla vergilendirilen menkul kıymetlerin çoğu beyan dışı tutulmaktadır. Türkiye'de menkul sermaye iratlarının sınırlı biçimde Gelir Vergisi beyanına yansıtıldığı görülmektedir. Gerçek kişilerce elde edilen menkul sermaye iratlarının kanunda tanımlanan sınırı aşması halinde ve bazı menkul sermaye iratları içinde istisna miktarını aşan tutarların varlığı halinde beyanname verme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Burada menkul sermaye iradının stopaja tabi olup olmadığına göre iki sınırı söz konusudur. Bu değerleri ve istisna sınırını aşan iratlar beyan edilmektedir (Selen, Özen, 2011: 155).

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesine göre kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı gelirler menkul sermaye iradı sayılmaktadır:

-Her çeşit hisse senetlerinin kar payları (temettü gelirleri),

-İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar),

-Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,

-Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile diğer her türlü tahvil ve bono faizleri (Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler dahil olmak üzere),

-Her çeşit alacak faizleri,

-Mevduat faizleri,

-Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,

-İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,

- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları (Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları dahil),

- Repo gelirleri,

- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,

- Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,

- Yukarıda sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası aracından elde edilen kar payı, faiz, kira vb. gelirler.

Menkul Sermaye İradı Sayılmayan Gelirler; Menkul kıymetin kuponlu veya kuponsuz satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik karşılığı sağlanan iratlardır. MSİ'nin tespitinde GVK.'nın 78. Maddesinde belirtilen giderler düşülebilir¹.

II. Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar

A. Kar Payı İstisnası

Menkul sermaye iratlarında kar payı istisnası önemli bir yer tutar. Tam mükellef kurumlardan elde edilen ortaklık karşılığı, kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. Dar mükelleflerden elde edilen kar payları istisna kapsamına girmemektedir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015: 102).

B. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemeler İstisnası

Yılda bir defa prim yatırılan yıllık gelir vergisi sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesna tutulmuştur (GVK, md.22).

C. Gelir Ortaklığı Senetlerine Ödenen Gelirler İstisnası

Kamu Ortaklığı İdaresi'nce çıkartılan gelir ortaklığı senetlerinden elde edilen gelirlerin ilk beş yıl için %100'ü, müteakip üç yıl için %50'si vergiden istisna edilmiştir (2983 Sayılı Kanun Md. 14).

¹ Menkul kıymetlerin muhafaza gideri, Kar payı ve faizlerin tahsil gideri, Vergi resim ve Harçlar.

III. Beyana Tabi Olmayan Menkul Sermaye İratları

Tam mükellefiyette (Deloitte, 2014: 17-20) ;

- 7.10.2001 tarihinden sonra faaliyete başlamış olan tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları tarafından yapılan ödemeler ile 7.10.2001 tarihinden sonra akdedilen şahıs sigorta ve bireysel emeklilik poliçelerine ilişkin emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler,

- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

- Bir kişinin bir yılda elde ettiği vergiyeye tabi gelir toplamının, gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir dilimini (2014 yılı için 27.000 TL ve 2015 yılı için 29.000 TL) aşmadığı durumda;

-Türkiye'de stopaja tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları (01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve HB faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler ile tam mükellef kurumlardan elde edilen temettü gelirleri vb.),

- Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2014 yılı için 1.400 TL'yi (2015 yılı için 1.500 TL) aşmayan, stopaj ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları (yurt dışından elde edilen menkul sermaye iratları, senet iskonto bedelleri, alacak faizi vb.),

- Geçici Madde 67 kapsamında stopaja tabi tutulmuş menkul sermaye iratları,

- Kurumlar vergisi mükelleflerince 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları,

- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları.

Dar mükellefiyette (Deloitte, 2014: 17-20);

- Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş menkul sermaye iratları beyan dışıdır. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de bu gelirler dahil edilmez.

IV. Beyana Tabi Menkul Sermaye İratları

Yukarıda sayılanlar dışında kalan menkul sermaye iratları beyana tabidir (Deloitte, 2014: 17-20).

- Stopaja tabi tutulmamış menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı 2013 yılı için 1.400 TL'yi, 2015 yılı için 1.500 TL'yi aşıyorsa tamamı,

*Yabancı menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratları

*Alacak faizleri

*Senet iskonto bedelleri gibi

- Geçici Madde 67 dışında stopaja tabi tutulmuş olan; birden sonraki işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplamı 2014 yılı için 27.000 TL'yi, 2015 yılı için 29.000 TL'yi aşıyorsa tamamı,

*Nakit temettü gelirleri (31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımından kaynaklananlar hariç),

* 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve HB faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan menkul sermaye iratları,

*Hangi tarihte ihraç edilmiş olursa olsun, T.C. Eurobondlarından elde edilen menkul sermaye iratları.

V. Beyana Tabi Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı

İndirim oranı, VUK hükümlerine göre gelirin elde edildiği yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde DT ve HB ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunur. Bu oran her yıl Maliye Bakanlığı'na yayımlanan tebliğlerle duyurulur. 2013 yılında elde edilen gelirler için uygulanacak indirim oranı % 53,11 olarak açıklanmıştır.

Bir kişinin bir yılda elde ettiği vergiye tabi gelir toplamının, gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir dilimini (2014 yılı için 27.000 TL ve 2015 yılı için 29.000 TL) aşmadığı durumda; Türkiye'de stopaja tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmez (Deloitte, 2014: 17-20).

VI. Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat

GVK md. 94'te sayılan vergi sorumluları yukarıda sayılan iratlar için ödeme yaparken, hak sahiplerinden tevkifat yapmak zorundadır. Menkul Sermaye İradı için yapılan tevkifatlar;

İlgili Madde	Ödemenin Türü	Tevkifat Oranı (%)
Kar Payları		
94/6-b-i	Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. Maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz) (2009 /14592 s.BKK ile 03.02.2009'dan itibaren)	% 15
94/6-b-ii	Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, gelir vergisinden muaf dar mükelleflere dağıtılan ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. Maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz) (2009 /14592 s.BKK ile 03.02.2009'dan itibaren)	%15
Faizler		
94/7-a,b,c	01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine Bonosu faizleri ile TOKİ, varlık kiralama şirketleri Özelleştirme İdaresi tarafından çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden (2009/14592 s.BKK ile 03.02.2009'dan itibaren)	%0
94/7-d,e	Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Yurt dışına ihraç edilen tahvillerin; -Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerden - Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arasında olanlardan elde edilen faizlerden - Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arasında olanlardan elde edilen faizlerden - Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerden Yukarıda belirtilenler dışında kalanlar için (2010 /1182 s.BKK ile 29.12.2010 'dan itibaren)	%10 %7 %3 %0 %10
Tüzel Kişiliğe Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından		
94/15-a, 94/15-b	10 yıldan az süreyle prim ödeyerek ayrılanlara ödenen irat ve tutarlarından 10 yıl süreyle prim ve aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat ve tutarlardan 2009/14592 s.BKK ile 03.02.2009'dan itibaren	%15 %10
Bireysel Emeklilik Sisteminden		
94/16-a	On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı	% 15
94/16-b	On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı	% 10
94/16-c	Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemde vefat, maluliyet veya tasfiye zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı	% 5
01.01.2006. Tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine Bonosu (Eorubondlar Hariç) Faizlerinden		
Geç. 67/1	-Sermaye şirketleri, SPK Denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar ve 2499 sayılı SPK'ya göre kurulan yatırım fonları ve ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için (2010/926 s.BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	%0
Geç. 67/1	Tam ve dar mükellef gerçek kişiler ile yukarıda sayılanlar dışında kalan kurumlar için (2010/926 s.BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	%10

Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere;		
Geç. 67/4	1) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden katılım bankalarının döviz katılma hesapları kar paylarından (2012/4116 s.BKK ile 24.12.2012'den itibaren) -Vadesiz İhbarlı hesaplar ile 6 aya kadar vadeli hesaplarda -1 yıla kadar vadeli hesaplarda -1 yıldan uzun vadeli hesaplarda 2) Mevduat faizlerinden ve Katılım Bankaları kar paylarından (2012/4116 s. BKK ile 24.12.2012'den itibaren): - Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar vadeli hesaplarda - 1 yıla kadar vadeli hesaplarda - 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	%18 %15 %13 %15 %12 %10
Geç. 67/4	- Repo gelirlerinden (Menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap ve elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler (01.01.2006'dan itibaren)	%10
Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları (Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının portföy işletmecisi kazançları üzerinden;		
Geç. 67/8	- Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için (2006/10731 sayılı BKK ile 01.10.2006'dan itibaren)	%0
Geç. 67/8	- Yukarıda sayılanlar dışında kalan menkul kıymet yatırım fonları ile ortaklıkları için (2006/10731 sayılı BKK ile 01.10.2006'dan itibaren)	%0
Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları (Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının GVK'nın Geçici 67. Maddesinin 1,2,3,4 numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri üzerinden		
Geç. 67/5	- Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için (2006/10731 sayılı BKK ile 01.10.2006'dan itibaren)	%0
Geç. 67/5	- Yukarıda sayılanlar dışında kalan menkul kıymet yatırım fonları ile ortaklıkları için (2006/10731 sayılı BKK ile 01.10.2006'dan itibaren)	%0

Kaynak: Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, 12. Baskı Ekin, Bursa 2015.

V. Vergi Adaleti Açısından MSİ Vergilendirilmesinin Değerlendirmesi

Vergi adaleti, genel adalet gibi çeşitli felsefi görüşlere yer verebilen soyut bir kavramdır. Zamana, yere, ideolojiye ve de değer yargılarına göre değişiklik gösterebilir. Vergi adaleti bir yandan vergilerin, mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacakını, diğer yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirlemektedir (Çağan, 1982: 191). Asgari vergi adaletinin

ölçütleri Anayasa'nın sosyal devlet ilkesine ve vergi ödevine ilişkin hükümlerinden çıkartılabilir.

Anayasası'nın 73. Maddesine göre de "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre vergi ödemekle yükümlüdür." Vergilemede eşitlik ve genellik ilkelerinin anayasal temelini bu hükümler oluşturur. Genellik ilkesi en yalın biçimiyle bir toplumda yaşayan mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasının gerektirir. Vergilemede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir (Güneş, 1998: 147).

Vergi adaleti vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirir. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda olanların belirli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulması, dikey adalet ise vergilendirme bakımından farklı koşullar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Yatay adalet kanun önünde eşitlik ilkesinin sonucu ve hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Dikey adalet de kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre biçimlenir (Çağan, 1982: 191). Vergi adaletinin sağlanabilmesi için, vergilemede açıklık ve belirlilik ilkelerine de uygun davranılmalıdır. Bu ilkelere göre yükümlülerin ne zaman ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmeleri gerekir. Bu yüzden vergi kanunları ve bunların uygulanması, yükümlüleri belirsiz bir vergilendirme ortamına sokmamalıdır. Vergi hukuku alanında çok sayıda kanun yapılması veya kanunların çok sık değiştirilmesi, yükümlülerin görevlerini gereği gibi yerine getirmelerini zorlaştırmaktadır.

Vergi adaletinin sağlanması için artan oranlılık, ayırma ilkesi ve en az geçim indirimi gibi yöntemler kullanılabilir. Ülkemizde emek gelirlerine göre menkul kıymetler üzerinden daha düşük oranda vergi alınması, ayırma ilkesinin tam işleyememesine neden olmaktadır. Bu durum, mükellef grupları arasında dikey adaleti olumsuz etkilemektedir. Hisse senedi gelirlerinin vergi dışı bırakılması, vergi adaletinin sağlanmasını zorlaştırmaktadır.

Menkul kıymet gelirlerinin stopaj yoluyla düz ve düşük oranda vergilendirilmesi menkul kıymet geliri elde etmeyen mükellef grupları açısından vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Özellikle vergiden kaçınma imkânı sınırlı olan ücret geliri elde eden mükellefler açısından adaletsizlik daha net ortaya çıkmaktadır. Artan oranlı vergi uygulaması, menkul kıymet geliri dışında gelir elde eden mükelleflerin daha fazla vergi ödemelerine neden olmaktadır. Ücret geliri elde eden bir mükellef tüm geliri üzerinden artan oranlı vergilendirilirken menkul sermaye geliri elde eden mükellefler düz oranlı bir vergiye tabi tutulmakta ve bu gelirlerini ancak özel koşullarda beyannameye eklemek zorundadır. Özellikle devlet borçlanma senetlerinden ve hisse senedi alım satım gelirlerinden elde edilen kazanç için beyanname verme zorunluluğu

bulunmamaktadır. Beyannameye dahil edilmeyen her gelir, mükellefin bir alt gelir diliminden vergilendirilmesine imkân sağlamaktadır. Dolayısıyla daha az vergi ödemesine neden olmaktadır (Selen, Özen, 2011: 165).

Türkiye’de menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde, menkul kıymetlerin elde edildiği zamana göre farklı vergi uygulamaları söz konusu olmuştur. Bu durum vergi adaleti açısından olumsuzluk yaratmıştır. Bu nedenle 1.1.2006 tarihinden itibaren 5281 sayılı yasa ile uygulama birliği sağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 67. Madde ile 2006 yılından itibaren 2015 yılı sonuna kadar tek oranda (%15) ve stopaj yoluyla vergilendirilmektedir (Çalcalı, A. Yılmaz, 2013: 243-258). Ayrıca, dikey adalet açısından bakıldığında; stopaj yoluyla vergileme söz konusu olduğu için vergi adaletinin etkin bir şekilde sağlanmadığı söylenebilir.

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo kazançları ile hazinece ihraç edilen tahvillerden sağlanan gelirler aynı kapsam çerçevesinde vergilendirilecektir. Gelir sahibi gerçek ya da tüzel kişi veya dar ya da tam yükümlü olması yapılacak vergi stopajına engel teşkil etmemektedir (Ferhatoğlu, 2006: 145-156). Ülkemizde uygulanan stopaj oranları AB üyesi ülkelerdeki başlangıç oranı olan %15’e denktir. Stopaj yoluyla yapılan vergileme vergi adaletini olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

Ayrıca tasarrufların vergilendirilmesi açısından değerlendirildiğinde de menkul kıymetlerin vergilendirilmesi gelecekteki tüketim için yapılan tasarrufun peşin değerini düşürmekte ve de yatay adaleti bozmaktadır. Bu düşünceye göre tasarruf edilen gelir, önce elde edildiğinde ve ardından da ilerleyen dönemlerde bu gelirin meyveleri toplanmaya başlandığında olmak üzere gerçekte iki kez vergilendirilir (Edizdoğan, Çelikkaya, 2012: 64). James Buchanan bu görüşü savunanlardandır (Buchanan, 1960: 146-147).

SONUÇ

5281 Sayılı Yasa, Menkul Kıymetler yatırım fonlarının vergilendirilmesi hususunda mevzuatta değişiklik yapılmıştır. 1.1.2006 tarihinden itibaren, menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde uygulama birliği sağlanmıştır. %15 oranında tevkifat yapılmıştır. Mükellefler için beyan etme zorunluluğu olmaması uygulama açısından kolaylık sağlamıştır.

Geçici 67. Madde ile yapılan düzenlemede stopaj yolu ile vergileme, vergi kayıp ve kaçaklarını önleme açısından kolaylık sağlamıştır. Bankalar ve aracı kurumlarca yapılan stopaj, vergi idaresine kolaylık sağlamıştır. Vergi

mükellefleri bu gibi gelirlerini beyan dışında tutamamışlardır. Fakat vergi adaleti açısından, artan oranlı bir vergi yerine düz oranlı bir vergi, vergi adaletinin sağlanmasında etkin değildir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu'nda da, mevcut Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde yer alan, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme kalıcı olacaktır.

KAYNAKÇA

- BUCHANAN, James. (1960), *The Public Finances*, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois.
- ÇAĞAN, Nami. (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul .
- ÇALCALI, Ö., YILMAZ, A. (2013), “Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye'deki Durum”, *Yönetim ve Ekonomi*, Sayı: 20/2 , 243-258.
- DELOITTE, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye Gelirlerine İlişkin 2013 ve 2014 Yılı Vergi Rehberi, <http://www.verginet.net/Dokumanlar/2014/Deloitte-2013-2014-Menkul-Sermaye-Geliri-Vergi-Rehberi.pdf>, (26.01.2015)
- EDİZDOĞAN, N., ÇELİKKAYA A. (2012), *Vergilerin Ekonomik Analizi*, 2. Basım, Dora.
- FERHATOĞLU, Emrah. (2006), “Avrupa Birliği'nde Tasarrufların Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Mayıs, 2006, Sayı:212, s. 145-156.
- GÜNEŞ, Gülsen. (1998), *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- SELEN, Ufuk., ÖZEN, Ercan. (2011), “Türkiye’de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, Sayı 161, Temmuz –Aralık.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK A. (2015), *Türk Vergi Sistemi*, 12. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

NÜFUS PLANLAMASI VE VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ ÜZERİNE BİR DENEME

Canker GÖKER*

GİRİŞ

Devlet varlığını devam ettirebilmek için, egemen olduğu toprak üzerinde insanın varlığına ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle devletler, nüfus planlamasını bir devlet politikası olarak görmektedir. Nüfusun artırılmasını teşvik veya aşırı nüfus nedeniyle artış hızının azaltılması şeklinde de gerçekleşebilen nüfus planlamasında en önemli unsurlardan bir tanesi hangi politik, ekonomik, kültürel araçlarla bireylerin çocuk sahibi olma isteklerinin artırılmasının veya bu istediğın dizginlenmesinin söz konusu olabileceğidir. Çalışmada, nüfus politikasında etkili olan araçlardan bir tanesi olan vergilendirmenin ne derece etkin olduğu/olabileceği örnekler üzerinden irdelenmektedir. Bireylerin çocuk sahibi olma isteklerini etkilemede vergilendirmenin tek başına kesin sonuç elde edilebilen bir araç olamayacağı açıktır. Ancak vergilendirme ile çocuk sahibi olmanın belirli özendirme yöntemleri ile teşvik edilebildiği veya fazla (belirli) sayıda çocuk sahibi olmanın belirli yöntemlerle caydırılabildiği gözlemlenebilmektedir. Bu çalışmada devletin, vergilendirmeyi hangi amaçlarla kullanabileceğine ilişkin iki farklı politikası kısaca değerlendirilmektedir.

A. SOSYAL POLİTİKALARA MÜDAHALE ARACI OLARAK VERGİLENDİRME

Modern devletin ortaya çıkmasıyla iktidarlar ekonomiden, güvenliğe, eğitim politikalarından, iletişim araçlarının kullanılmasına kadar geniş bir alanda topluma ilişkin dönüşüm modellerini zaman zaman kullanmakta ve toplumun kendi istediği yönde dönüşüm geçirmesini planlayabilmektedir. Ancak devleti yönetenlerin bu şekildeki dönüşüm iradelerinin yansımaları ise her zaman istenildiği şekilde olmayabilir. Toplumu yönlendirmeye ilişkin araçların etkinliğine bağlı olarak değişen sonuçlar, insan iradesine müdahale olarak da görülebilmektedir. Bu noktada en etkili araçların ekonomik alanda kendini gösterdiği açıktır. Bireylerin ekonomik gelişmişlikleri kendilerinden istenileni yapıp yapmama noktasındaki direnç noktasında etkili olmaktadır. Bu

* Doç. Dr., Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı,
cenkergoker@gmail.com.

nedenle toplumsal yapı kadar ekonomik yapı, iktidarların yönlendirme etkinliğini belirlemektedir. Konumuzu oluşturan nüfus planlamasına müdahale aracı olarak vergilendirmenin kullanılmasında ise bireylerin ekonomik güçlerinin yanı sıra eğitim düzeylerinin de etkili olacağı açıktır. Yönlendirici vergilendirme olarak adlandırılan müdahale araçlarında ise, devletin toplum ve/veya birey davranışlarında değişimler yaratmak için vergilendirmeyi bir araç olarak kullandığı gözlemlenir. Vergi yükünün artırılması veya azaltılması şeklinde gerçekleşen görünümelerde, sürekli olarak davranışların yönlendirilmesi söz konusu olmaktadır (Göker, 2011: 21-24). Yönlendirici vergilendirmenin etkililiği artan veya azalan vergi yükü ile ilgilidir. Bu noktada nüfus politikasında da yönlendirmenin ne denli etkili olacağına sadece ekonomik verilerin etkili olacağı düşünülse de eğitim düzeyinin yine etkili bir değişken olduğuna yukarıda ifade edildiği üzere dikkat edilmelidir. Tüketim vergilerinin savaş gibi olağanüstü dönemlerde fazlaca artırılarak toplumun belirli davranışları yapmasının engellenmesi örneklerine rastlanılmıştır (Shughart, 1997: 35-39). Bu örnekte kişilerin eğitim düzeylerinin bir etkisi olduğu söylenemez.

Oysa nüfus artışı veya nüfus artış hızının azaltılmasına yönelik olarak kullanılan araçlarda ortalama bir ekonomik gelire ve ortalama bir eğitim düzeyine sahip bireylerin gösterebileceği davranış modelleri esas alınmaya çalışılmaktadır ancak bu noktada dahi insan iradesinin zorlamalara her zaman boyun eğmediği de unutulmamalıdır.

B. NÜFUS PLANLAMASI

Yönlendirici vergiler eliyle toplum ve birey davranışlarının değiştirilebilmesinde nüfus planlamasındaki tercihler bağlamında nüfus artışının sağlanması için özendirici ya da tam tersine nüfus artışlarının engellenmesi amaçlı caydırıcı tedbirler söz konusu olabilir (Mohr, 1976: 206-211). Bu noktada özellikle sosyal ve kültürel bakımdan evlilik kurumu karşımıza çıkmaktadır. Evlilik kurumunun desteklenmesi ile çekirdek aile modeli ortaya çıkmaktadır. Ailenin kurulması ile nüfus planlaması arasındaki bağlantıdan hareketle bireylerin evliliğe özendirilmesi ilk akla gelen örnektir. Özellikle gelir vergisi, hükümetlerin aile politikası konusunda gözle görülür bir rol oynamaktadır (Alm, Whittington, 1999: 298). Ülkemizde tartışmalara konu olan aile reisi beyanı¹, ailenin kurulmasının ve korunmasının desteklenmesine,

¹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 93. maddesi, 1998 yılında 4369 sayılı Kanun'un 82. maddesinin 3. fıkrasının, (e) bendiyle kaldırılmadan önce tam mükellefiyette, aile birliğine dâhil eş ve çocukların, yıllık beyanname ile bildirilmesi lâzım gelen gelirlerinin, tek beyanname ile aile reisi tarafından bildirilmesi prensibi kabul

kişilerin evlenmekten kaçınmalarına yol açacak vergi düzenlemeleri ile karşı karşıya kalmaları yüzünden tezat oluşturmaktaydı. 4369 sayılı Kanun’la kaldırılan sistem sonrasında evliliğin vergi yükünü artıran bir cezaya² (Alm, Whittington, 2005: 251) dönüşmesi uygulamasına son verilmiştir. Devletler vatandaş sayılarının artması veya azalmasını çıkarlarına gördüklerinde nüfus politikalarında değişimler gözlenir. Her ne olursa olsun nüfus politikasındaki tercihler de yönlendirici vergilendirme büyük öneme sahiptir (Wernsmann, 2005: 31-32). Bilinçli bir nüfus planlaması politikası için vergilerin kullanımından önce eğitim gereklidir. İlköğretim seviyesinden başlamak üzere gençler sağlıklı bir nüfus planlaması konusunda bilinçlendirilmelidir. Eğitim araçları, medya vb yöntemlere rağmen istenilen sonuçlar elde edilemiyorsa bireyleri özendirici veya caydırıcı yöntemlerle vergilerin yönlendirici etkisinden yararlanılabilmektedir.

C. NÜFUS ARTIŞININ SAĞLANMASI

Nüfusun artması, devletlerin çeşitli nedenlerle amaç edindiği bir politikadır. Ancak burada kastedilen nüfus artışının ortalama bir artıştan ziyade hızlı ve yoğun bir artıştır. Genellikle ülke savunmasında ihtiyaç duyulduğu için 20. yüzyılın başındaki askeri yönü ağır basan nedenlerle olsa gerek, iktidarların desteklediği bir olgudur (Neumark, 1946: 86). Bu doğrultuda nüfus artması için çeşitli ödüller³ verilebildiği gibi vergi normları da kullanılabilir (Çelik,

edilmiştir. Buna göre, aslında vergi kanunları önünde, her biri ayrı ayrı vergi mükellefi olması gereken gelir sahibi aile fertlerinin, bir takvim yılı içinde elde ettikleri (yıllık beyanname ile bildirilmesi icap eden) kazanç ve iratları, aile reisi tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanmakta ve vergi, toplam gelir üzerinden hesaplanmaktaydı.

² Aile reisi beyanına benzer şekilde, ABD’de çiftlerin bekârken gelirlerine uygulanan gelir vergisi oranı sonucu ödedikleri vergi ile evlendikten sonra ödedikleri vergi arasında fark oluşabilmektedir. Bunun nedeni eşlerin gelirlerinin toplanması sonucu artan oranlı gelir vergisi tarifesi dilimidir. Buna “Evlilik Cezası” (Marriage Penalty) adı verilmektedir.

³ Örneğin, 01.04.1965 tarih ve 557 sayılı Kanun’un 7. maddesiyle kaldırılincaya kadar yürürlükte olan 1593 sayılı Hıfzıssıhha Kanunu’nun 156. maddesi hükmünde “Bu kanunun neşrinden sonra berhayat çocuğu altı veya altıdan fazlaya balığ olan kadınlara Devletçe mükâfâtı nakdiye verilmesi için her sene Sıhhat ve İçtimai Muavenet Vekâleti bütçesinde bir faslı mahsus açılır. Arzu edenlere nakdi mükâfât yerine ihdas edilecek bir madalya verilir. Bu kanunun neşri tarihinde berhayat altı veya daha ziyade çocuğu olan kadınlara dahi bu madalya verilir.” ifadesi yer almaktaydı. Buradan anlaşılacağı üzere 6 ve daha fazla çocuk sahibi olmak para veya madalya ile ödüllendirilen bir davranış olarak düzenlenmiş bulunmaktaydı.

2001: 41). İktidarların vergilerin yönlendirici etkilerinden yararlanmasının tipik bir görünümünü teşkil etmesi bakımından ‘yol vergisi mükellefiyetine getirilen muafiyeti hükmü tarihi bir örnektir. Cumhuriyetin ilk yıllarında nüfus artışının desteklenmesi için düzenlenmiş bir muafiyet olan 1525 sayılı Şose ve Köprüler Kanunu’nun 9. maddesi hükmü uyarınca “*Türkiye’de sakin yaşayan onsekiz yaşından (18 dâhil) 60 yaşına (60 dâhil) kadar her erkek nüfus yol mükellefiyetine tabidir. Yol mükellefiyeti bedenen ve bizzat çalışmak istemiyenler tarafından nakten ifa edilir. Ancak maluliyeti sabit olan fakirlerle hayatta beş evladı olanlar ve bilimüm mekteplerde tahsilde bulunanlarla silah altındaki ordu ve jandarma efradı yol mükellefiyetinden muaftır.*” Muafiyetten yararlananlar içinde en az beş çocuğa sahip olmak yer almaktadır. Böylelikle nüfus artışı, yönlendirici bir vergi kolaylığı ile sağlanmaya çalışılmıştır. Aynı tarihlerde Almanya’da da benzer bir düzenleme ile nüfus politikasının gereği olarak bekârlık vergisi salınmıştır. Gelir vergisi içinde yer alan bir düzenleme ile bekâr olmak, evli ve çocuklulara nazaran daha ağır bir vergi yükü doğurmuştur (Wernsmann, 2005: 37). Bekârlık vergisi Türkiye’de de gündeme gelmiş hatta çeşitli kereler kanun teklifi olarak Meclis’te tartışılmış olmasına rağmen yasalaşmamıştır (Semiz, 2010: 462). Kabul edilmeyen tasarıda bekârların evli ve çocuklulara nazaran daha fazla vergi ödemesi öngörülmüştür (Semiz, 2010: 438-439). Cinsiyet ayrımcılığına tipik bir örnek teşkil edercesine, resmi dairelerde çalışan evlenmemiş kadınların ödedikleri gelir vergisinin bir katını bekârlık vergisi olarak ödemelerine ilişkin kanun teklifi de mevcuttur (Semiz, 2010: 441-447).

Nüfus artışını özendirici tarihi örnekler yanında günümüzde çocuk sahibi olmanın getirdiği mali yükün azaltılmasını sağlamak amacıyla örneğin vergi matrahlarından belirli miktarlarda çocuk indirimleri mevcuttur. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri’nde ailelerin çocuklarının onyediyen yaşın altında olması, gelir vergilerinden her bir çocuk için belirli miktarlarda indirim yapılmasını sağlamaktadır. Çocuk sayısının aşırı artışını desteklememe adına verilen yardımın bir üst limiti de mevcuttur (Cordes – Ebel – Gravelle, 2005: 55). Böylelikle dengeli bir nüfus politikası da oluşturulabilmektedir.

D. NÜFUS ARTIŞININ SINIRLANDIRILMASI / AZALTILMASI

Ülke nüfusunun fazlalığı, devletin üstlendiği kamu hizmetlerindeki harcamaların artması sonucunu doğurmaktadır (Gürsoy, 1978: 89; Nadaroğlu, 2000: 151). II. Dünya Savaşı’na kadar olan dönemde askeri gücün insan sayısı ile olan ilişkisinden bağımsız düşünülemez nüfus artışı, savaşların azaldığı ve ekonominin en büyük silah haline geldiği günümüz dünyasında kontrol altında tutulması gereken bir olguya dönüşmüştür. Devletlerin harcamalarını istihdama, yatırıma, eğitime yöneltme istekleri nüfus artışının

katlanılabılır veya bir başka deyişle altından kalkılabılır seviyeyi aşmasıyla sekteye uğramaktadır. Artan nüfus yeni okullar, hastaneler, yollar, altyapı hizmetleri vb. harcamaları beraberinde getirmektedir. Nüfus artışının kontrol altına alınması çabalarının dünyanın geleceğine de yön vereceği açıktır. Azalan tarım alanları ve su havzalarının ötesinde endüstri devrimi sonrasında oluşan ve halen devam eden kirlilikler ve iklim değişikliğinin gölgesinde kaynaklarının yeryüzünde yaşayan insanlara yetmeyeceği bir dünyaya doğru yol alınmaktadır. Dolayısıyla sadece kamu harcamalarının artması değil, doğal ve yaşanabilir bir dünyanın gerekliliği olarak nüfus artışının kontrol altına alınmasında önem taşımaktadır.

Dünyanın nüfus bakımından optimum noktaları aşmış ülkelerinde örneğin Çin Halk Cumhuriyeti ve Hindistan'da nüfus artışını kontrol altında tutma çabaları mevcuttur. Ülkemizde de sivil toplum kuruluşlarının bilgilendirme çalışmalarının yanında 2827 sayılı Nüfus Planlaması Hakkında Kanun kapsamında çalışmalar mevcuttur. Buna mukabil yönlendirici vergilendirme ile nüfus artışının kontrol altına alınabilmesi de mümkündür. Bu kapsamda örneğin Çin Halk Cumhuriyeti'nde mevcut tek çocuk politikasının gereği olarak vergilendirme fazla çocuk sahibi olmayı caydırıcı etki yaratmak adına kullanılmaktadır (Stolc, 2008: 10-32). Dikkat çeken nokta çocuk sahibi olmanın caydırılmasında her aileye tanınan belirli çocuk sayısının varlığıdır. Ancak Çin örneğinde olduğu gibi ikinci bir çocuğa sahip olunmasının caydırılması ile ailenin fazla vergi vererek cezalandırılması arasında bir denge mevcut değildir. Bu şekildeki bir vergilendirmenin cezalandırıcı vergilendirme olarak addedilmesi gerekir. Elbette cezalandırılma korkusu en büyük caydırma yöntemidir. Fakat nüfus artışının kontrol altına alınmasındaki önlemlerden hiçbirisi insanların sadece doğmakla bir suç işlemiş gibi muameleye tabi tutulabilmesi anlamına gelmemelidir ve bu durum kişi hak ve özgürlükleri bakımından büyük önem taşımaktadır.

SONUÇ

Nüfus politikaları, devletlerin egemenliğinin sürekliliği için ihtiyaç duyduğu insana verdiği değeri göstermesi bakımından önemli bir alandır. Vatandaşlarına ve ülkesinde yaşayan diğer insanlara refah sağlamak isteyen devletler ile insanı sadece devlet için yaşayan, çalışan ve vergi ödeyen kişiler olarak gören devletler bu noktada keskin bir biçimde ayrılmaktadır. Çocuk sahibi olmayı özendirmek için sürekli çocuk yardımları veren batılı ülkeler ile nüfusu bir milyarı aşan Çin örneğinde olduğu gibi tek çocuk politikası ile nüfusu kontrol altına almak isteyenler ülkeler de katı şekilde ayrılmaktadır. Vergilendirmenin bu noktada etkili bir araç olduğu gözlemlenmektedir. Ancak

bu noktada sorulması gereken önemli bir soru vardır: Devletler vatandaşlarının çocuk sahibi olma haklarına müdahale edebilirler mi? Ya da bir başka önemli soru, çocuk sahibi olmanın özendirildiği durumlarda fazla çocuk sahibi olmamayı seçenlerin mahrum kaldığı teşvikler, yardımlar, gelir vergi indirimleri, muafiyetler, devletin vatandaşlarına eşit davranmayı taahhüt ettiği sosyal sözleşmeye uygun mudur? Yoksa burada devletin yönlendirmesiyle çocuk sahibi olanlar için ayrımcılık mı yapılmaktadır? Bu durumda fizyolojik nedenlerle çocuk sahibi olamayanlar bir anlamda cezalandırılmakta mıdır? Sorular bu şekilde devam edebilir. Tüm bu soruları tek bir soruya indirgediğimizde aslında cevabı içinde barındırdığı görülmektedir? Devletin, insanların çocuk sahibi olmaya yönelik özgür iradelerini etkilemeye yetkisi var mıdır?

1982 Anayasası'nın 41. maddesinde "Aile, Türk toplumunun temelidir ve eşler arasında eşitliğe dayanır. Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilâtı kurar." hükmü yer almaktadır. Bu hükümden çocuk sahibi olmayı özendirme veya caydırmaya ilişkin çıkarılacak anlam, bu amacı gerçekleştirmek için vergilendirmenin bir araç olarak kullanılmasına yetmekte midir? Yukarıda ifade edildiği üzere soru cevabı da içinde barındırmaktadır...

KAYNAKÇA

- ALM, James – WHITTINGTON, Leslie A, (1999), "For Love or Marriage? The Impact of Income Taxes on Marriage", *Economica*, Volume: 66, ss. 297-316,
- ALM, James - WHITTINGTON, Leslie, (2005) "Marriage Penalty", *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*, The Urban Institute Press, Second Edition, Washington D.C., ss. 251-253.
- CORDES, Joseph– EBEL, Robert D.– GRAVELLE, Jane G, (2005), *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*, The Urban Institute Press, Second Edition, Washington D.C.
- ÇELİK, Binnur Tüzün, (2001), *Vergilemede Müdahale İlkesi, Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- FABER, Ronald– MEISSEL, Franz-Stefan, (2006), *Nationalsozialistisches Steuerrecht und Restitution*, Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung AG, Manz.
- GÖKER, Cenker, (2011), *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara.

- GÜRSOY, Bedri, (1978), *Kamusal Maliye*, Birinci Cilt, Giriş – Masraflar, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 426, Ankara.
- MOHR, Arthur, (1976), *Die Lenkungssteuer – Die Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtsstaat*, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich.
- NADAROĞLU, Halil, (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- NEUMARK, Fritz, (1946), *Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, Teori – Tarihçe – Pratik*, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- SEMİZ, Yaşar, (2010), “1923-1950 Döneminde Türkiye’de Nüfusu Arttırma Gayretleri ve Mecburi Evlendirme Kanunu (Bekârlık Vergisi)”, *Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, Bahar 2010, Sayı:27. ss. 423 – 469.
- SHUGHART, William F., (1997), *Taxing Choice*, Transaction Publishers, New Brunswick & London.
- STOLC, Phyllis E. W. (2008) “Seeking Zero Growth: Population Policy In China and India”, *Graduate Journal of Asia-Pacific Studies*, Volume: 6/2, ss. 10-32.
- WERNSMANN, Rainer, (2005), *Verhaltenslenkung in einem Rationalen Steuersystem*, Jus Publicum 135, Mohr Siebeck, Tübingen.

OECD MODEL VERGİ ANLAŞMASININ DAİMİ İŞYERİNE İLİŞKİN KURALLARININ GÜNCELLENMESİ ÇALIŞMALARI

Emrah FERHATOĞLU*

GİRİŞ

Bilindiği üzere Uluslararası İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), çok uluslu şirketlerin beyan ettikleri vergi matrahlarında aşınmaya neden olan faaliyetlerinin engellenebilmesi amacıyla G-20 ülkelerinin isteği üzerine 15 başlıktan oluşan eylem planını Ekim 2013’de Moskova’da gerçekleştirilen G-20 Maliye Bakanları toplantısında duyurmuştur. *Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasının Önlenmesi Eylem Planı*¹ (BEPS Eylem Planı) olarak isimlendirilmiş eylem planı devletlerin iç hukukunda ve uluslararası normlarda yapılması gereken güncelleme çalışmalarını 15 başlık altında toplamış ve her bir başlık için çalışma takvimi oluşturmuştur.

Bir teşebbüsün uluslararası ticari faaliyetten elde ettiği kazancın yabancı bir devlette vergilendirilebilmesi için bu teşebbüsün bu yabancı devlette bir daimi işyerinin bulunması gerekir. OECD Model Vergi Anlaşmasının (Model Anlaşma) 7(1) maddesine göre², bir akit devlet teşebbüsünün elde etmiş olduğu kazanç diğer akit devlet tarafından yalnızca bu devlette bir daimi işyerinin bulunması ve faaliyetin bu daimi işyeri vasıtasıyla sürdürülmesi haline vergilendirilebilir. Bu bakımdan, daimi işyeri teriminin anlamı ve kapsamı kaynak devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesi açısından kritik öneme sahiptir. Ancak, günümüzün teknolojik imkanları ve ekonomik koşulları teşebbüslere yabancı devletlerde daimi işyeri gibi bir sabit yer olmadan internet ya da bağımsız acenteler vasıtasıyla faaliyette bulunabilme imkanı dolayısıyla bu devletlerde hiç vergi vermeme olanağı vermektedir. Bu durum, özellikle

* Doç. Dr. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, emrahf@ogu.edu.tr

¹ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013.

² OECD Model Anlaşmasının 7(1) maddesi aşağıdaki gibidir:

“Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, 2’nci fıkraya uygun olarak işyerine atfedilebilen kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir.”

gelişmekte olan ülkelerin menfaatine olmak üzere Model Anlaşmadaki daimi işyeri tanımının güncellenmesi ile ilgili tartışmaları gündeme getirmiştir.

OECD, BEPS Eylem Planının 7. maddesini daimi işyeri teşkilinden kaçınılmasının engellenmesine ayırmıştır. Eylem Planının 7. maddesinde, komisyon anlaşmaları (*commissionnaire arrangements*) ve daimi işyerine ilişkin istisnalar (Model Anlaşma md. 5(4)) yoluyla daimi işyeri teşkilinin yapay olarak önlenmesinin Model Anlaşmada yer alan daimi işyeri tanımının güncellenerek engellenmesi planlanmaktadır³. Daimi işyeri tanımında yapılacak güncellemede kazanç atfedilmesinin de (Model Anlaşma md. 7) göz önüne alınacağı ve bu çalışmanın Eylül 2015'e kadar tamamlanacağı ifade edilmiştir.

Bu çalışmada, Model Anlaşmada yer alan daimi işyeri teriminin tanımı ile ilgili müzakere taslağında öne sürülen güncelleme önerileri özetlenip, değerlendirilecektir. Değerlendirmelerde müzakere taslağında öne sürülmüş önerilere çok uluslu şirketler, akademik çevreler, danışmanlık şirketleri ve diğer ilgililerden gelen eleştirilere de yer verilecektir.

I. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNUN 115 YIL DEĞİŞMEDEN UYGULANAN KURALI: DAİMİ İŞYERİ

Model Anlaşma madde 5'de yer alan daimi işyeri teriminin gelişimi, vergi anlaşmalarının gelişimine paralellik gösterir. 19. yüzyılın ikinci yarısında orta Avrupalı tüccarların komşu ülkelerde daimi temsilcileri ya da işyerleri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmaya başlamaları hem ikamet ettikleri ülkenin, hem de diğer devletlerin uyguladıkları vergiler nedeniyle çifte vergilendirme sorunu ile karşılaşmalarına neden olmuştur (Skaar, 1991: 71). Daimi işyeri terimi (Almanca *Bestriebsstätte*) ilk olarak 1845 yılında Prusya Sanayi Kanunu'nda vergisel olmayan amaçla kullanılmıştır. Kuzey Alman Konfederasyonu'nun (1867-1871) ticari mevzuatında *ticari faaliyetlerin sürdürüldüğü alan* anlamında yer bulan terim, sonradan aynı anlamda Alman İmparatorluğu (1871-1918) mevzuatında da yer bulmuştur. Daimi işyeri terimi 19. yüzyılın ortalarında Prusya yerel yönetimleri arasında ortaya çıkan çifte vergilendirmenin engellenmesi çalışmalarında ilk kez vergisel amaçlarla kullanılmıştır. Özellikle batı Prusya'da bulunan yerel idarelerde kullanılması önerilen kurala göre, yerel idare bir *stehendes Gewerbe*'nin sahibi bir diğer

³ Komisyon anlaşmaları (*commissionnaire arrangements*) ve daimi işyerine ilişkin istisnalar yoluyla daimi işyerinden kaçınma öncelikli olmak üzere, Model Anlaşmanın 5(3) maddesinde öngörülen sürenin inşaat işlerindeki sözleşmelerin bölümlere ayrılması yoluyla kötüye kullanılması ve sigortacılık faaliyetleri OECD'nin daimi işyeri konusunda güncelleme yapmak istediği diğer alanlardır.

yerel idarede yaşıyor olsa bile, bu *stehendes Gewerbe* üzerinde vergilendirme yetkisini kullanabilir. *Stehendes Gewerbe* terimi İngilizcede *işin sürdürüldüğü sabit bir yer* anlamına gelen “*a trade with a fixed place of bussiness*” olarak ifade edilir. Bu bakımdan, daimi işyeri teriminin tarihinin 19. yüzyılda Alman devletlerinde, özellikle de Prusya’da başladığını söylemek yanlış olmaz. Nihayet, daimi işyerinin tarihsel gelişiminde günümüzdeki anlamına yakın anlama kavuşması 1909 yılında hazırlanan ve Alman devletleri arasında ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı amaçlayan Alman Çifte Vergilendirme Yasası ile olmuştur. Alman yasalarında daimi işyeri ile ilgili temel kurallar 1977 yılına kadar değişmeden uygulanmıştır (Skaar, 1991: 72-74).

Daimi işyerinin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kullanılması ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olarak kabul edilen ve 21 Haziran 1899’da imzalanan Avusturya Macaristan-Prusya Anlaşması ile olmuştur. Bu anlaşmaya göre daimi işyeri vasıtasıyla diğer devlette elde edilen ticari kazançlar diğer devlet tarafından vergilendirilecektir. Anlaşmada, daimi işyerinin tanımının yanı sıra daimi işyeri oluşturabilecek unsurlar da sıralanmıştır. Anlaşmaya göre, yabancı bir teşebbüs, bu teşebbüsün ortağı ya da bu teşebbüsün adına hareket eden bir kişi tarafından yabancı devlette ticari kazanç elde etmek için kullanılan sabit yer daimi işyeri olarak kabul edilir (Skaar, 1991: 75). 1927 yılında Milletler Cemiyetinin ortaya koyduğu model anlaşma ile başlayan model anlaşmaların gelişiminde de daimi işyerine ilişkin temel ilkeler günümüze kadar değişmemiştir (Skaar, 1991: 71-72). OECD, günümüzde de Model Anlaşmada yer alan ve temelleri 19. yüzyılda şekillenen basit, kesin, istikrarla uygulanabilmiş ve kolay anlaşılabilen daimi işyeri hükmünü tamamen değiştirmek yerine gelişen teknolojik ve değişen ekonomik şartlar nedeniyle sadece aksayan yönlerini güncelleme eğilimindedir (Pleijssier, 2015: 147). Bu yaklaşımın temelinde daimi işyeri ile ilgili Model Anlaşmanın 5. maddesinde yer bulan sade ve anlaşılması kolay kuralların uluslararası ticaret ve yatırım ilişkilerinin büyük bir hızla geliştiği son 50 yıllık süre içinde belirlilik ve istikrarla uygulanması yer almaktadır.

II. DAİMİ İŞYERİ TEŞKİLİNDEN KAÇINILMASININ ENGELLENMESİ MÜZAKERE TASLAĞI

Daimi işyeri terimi, uluslararası vergi hukukunda ilk kullanılışından yaklaşık 115 yıl sonra bile çok uluslu şirketlerin matrah aşınmasına neden olan faaliyetlerinin engellenmesinde kritik bir kavram olarak görülmektedir (Pleijssier, 2015: 147). Bu bakımdan OECD, Ekim 2013’de duyurduğu 15 başlıktan oluşan BEPS Eylem Planının 7. maddesini (Eylem Planı 7) daimi işyeri terimine ayırmıştır. Eylem Planı 7, özellikle dijital ekonomiye ilişkin

vergisel sorunların tespiti ve zarar verici vergi uygulamalarıyla mücadele (Eylem Planı 1) ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanımının engellenmesi (Eylem Planı 6) başlıklarında amaçlara ulaşmada kritik öneme sahip bir başlık olarak değerlendirilmektedir.

Bu bakımdan OECD, BEPS Eylem Planınının 7. başlığının amaçları bakımından 31 Ekim 2014 tarihinde *Daimi İşyeri Teşkilinden Kaçınılmasının Engellenmesi Müzakere Taslağı*⁴ (Müzakere Taslağı) yayınlanmıştır. Müzakere taslağında, Model Anlaşma madde 5'de yer alan daimi işyeri teriminin kaynak devlette daimi işyeri teşkilini kolaylaştıracak biçimde güncellenmesiyle ilgili OECD Mali İşler Komitesi tarafından 14 değişiklik önerisi sunulmuştur. Müzakere taslağında yer bulan görüşlerin ve değişiklik önerilerinin OECD Mali İşler Komitesi'nin üzerinde anlaşmaya vardığı ve kesinleştirdiği görüş ve öneriler olmadığı, amacın sadece Ekim 2015'de yayınlanacak olan nihai taslaktan önce paydaşların konuyla ilgili görüşlerini ve önerilerini almak olduğu ifade edilmiştir. Bu çerçevede paydaşlar konuyla ilgili öneride bulunmaya davet edilmiş, söz konusu önerilerin 9 Ocak 2015 tarihine kadar gönderilmesi istenmiştir. Gerçek kişiler, uluslararası şirketler, danışmanlık şirketleri, üniversiteler ve çeşitli sivil toplum örgütlerinden yaklaşık 100 görüş alınmıştır. Bu görüşler 12 Ocak 2015 tarihinde OECD'nin web sayfasında⁵ yayınlanmış, 21 Ocak 2015 tarihinde de OECD'nin Paris'te bulunan merkezinde 09:30-18:00 saatleri arasında düzenlenen bir Forum'da tartışılmıştır.

Daimi işyeri kuralının geride bırakılan 50 yıllık süre içinde belirlilik ve istikrarla uygulandığı, bu yaklaşımın sınır ötesi ticaret ve yatırım ilişkilerinin gelişimine katkı sağladığı müzakere taslağında sunulan daimi işyeri ile ilgili değişiklik önerileri hakkında 21 Ocak 2015'de düzenlenen Forum'da görüş bildiren paydaşlar tarafından ifade edilmiştir. Paydaşlar, OECD Mali İşler Komitesi tarafından tartışmaya açılan daimi işyeri kuralının güncellenmesi ile ilgili olarak temelde üç konu üzerinde durmuşlardır:

i. *Sabit maliyet ve yönetim giderlerinin artışı*: Model Anlaşma madde 5'in daimi işyeri teşkilini kolaylaştıran şekilde güncellenmesi sınır ötesi işlemlerin sabit maliyetleriyle bu faaliyetlere ilişkin yönetim giderlerini de arttıracaktır.

⁴ Public Discussion Draft on BEPS Action 7: Preventing The Artificial Avoidance of PE Status, OECD Publishing, 2014. Müzakere Taslağına <http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf> adresinden ulaşılabilir.

⁵ Public comments received on discussion draft on Action 7 (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status) of the BEPS Action Plan, OECD Publishing, 2014. Belgeye <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.htm> adresinden ulaşılabilir.

ii. *Güncelleme sadelik ve anlaşılması kolay kurallar getirmelidir*: Eğer daimi işyeri teşkili ile ilgili kurallar güncellenecekse yeni kurallar eski kurallar gibi sade ve anlaşılması kolay kurallar olmalıdır. Güncelleme sonrasında ortaya çıkabilecek herhangi bir belirsizlik, devletler arasında vergi uyumsuzluklarının doğmasına neden olabileceği gibi çifte vergilendirme riskini de beraberinde getirecektir. Bu nedenlerle BEPS Planının *uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözüm mekanizmalarını daha etkin hale getirme* (Eylem Planı 14) başlığında kayda değer bir gelişme sağlanması gerekir.

iii. *İkamet ve kaynak devletleri arasında vergilendirme yetkisinin paylaşımı*: Daimi işyeri kurallarının güncellenmesi çalışmaları OECD'nin kaynak ve ikamet devletleri arasında vergilendirme yetkisi dengesini değiştirmeyi planladığı algısını yaratmaktadır. Eğer vergilendirme yetkisinin paylaşılması ile ilgili bir tartışma başlatılacaksa bunun ayrı bir başlık altında ele alınması gerekir⁶.

Müzakere taslağında Model Anlaşmanın 5. maddesinin güncellenmesiyle ilgili (A)'dan (N)'e kadar sıralanan 14 alternatif güncelleme önerisi sunulmuştur. Bu güncelleme önerileri de dört başlık altında toplanmıştır. Bu başlıklar, komisyon sözleşmeleri ve benzer stratejilerle daimi işyeri teşkilinden kaçınma, daimi işyeri istisnalarıyla daimi işyeri teşkilinden kaçınma, sözleşmelerin bölümlere ayrılmasıyla daimi işyeri teşkilinden kaçınma ve sigortacılık faaliyetleridir.

A. Komisyon Sözleşmeleri ve Benzer Stratejilerle Daimi İşyeri Teşkilinden Kaçınma

Bir teşebbüsün kaynak devlette elde ettiği kazancın bu devlette vergilendirilebilmesi için genel kural burada Model Anlaşmanın madde 5(1) ve (2) hükümlerine uygun bir daimi işyerinin var olması ve kazancın bu daimi işyeri vasıtasıyla elde edilmiş olmasıdır. Buna karşılık, Model Anlaşmanın 5(5) maddesinde teşebbüsün kaynak devlette 5(1) ve (2) maddelerinde tanımlanmış bir daimi işyeri bulunmasa da, teşebbüs adına hareket eden bir kişinin varlığı halinde daimi işyerine sahip olduğunun kabul edileceği ifade edilmiştir. Teşebbüs adına hareket eden bu kişiler, teşebbüsün personeli olsunlar ya da olmasınlar Model Anlaşmanın 5(6) maddesinde tanımlanmış bağımsız

⁶ Bu yaklaşımın ileri sürülmesinin temel gerekçesi Model Anlaşmanın 5. maddesinde yapılacak bir güncellenmenin Model Anlaşmanın diğer maddelerine de etki etmesidir. Hatta güncellenmenin Model Anlaşmanın kavradığı gelir ve kurumlar vergilerinin ötesinde de, örneğin harcama vergileri üzerinde de etkili olabileceği ifade edilmiştir.

acenteler dışında kalan kişilerden olmayan ya da bu özelliklerini kaybetmiş kişilerdir (Balcı, 2004: 47).

Model Anlaşmanın 5(5) maddesinin amacı açıktır. Bir teşebbüs kaynak devlette kendisi ticari faaliyette bulunabileceği gibi, bu devlette bulunan yerli bir acente vasıtasıyla da faaliyetlerini sürdürebilir. Bir acente vasıtasıyla faaliyetlerin sürdürülmesi durumunda, teşebbüs kaynak devlette herhangi bir sabit yere sahip olmayacaktır. Hatta bu acentenin faaliyetlerinin önemli bir kısmı teşebbüs adına sürdürülen faaliyetler olması durumunda bile teşebbüsün elde ettiği kazanç kaynak devlette teşebbüse ait bir sabit yer olmadığı için vergilendirilmeyecek, kaynak devlet sadece acentenin söz konusu aracılık işlemlerinden elde ettiği kazanç üzerinden vergi alabilecektir. Bu durum, teşebbüsün kaynak devlette vergi ödememek için daimi işyeri teşkilinden kaçınması için önemli bir seçenek olacaktır. Kaynak devlette bu şekilde ortaya çıkabilecek matrah aşınmasını engelleyebilmek için Model Anlaşmanın 5(5) hükmü, belirli koşullar altına acentelerin, teşebbüslerin kaynak devlette daimi işyeri sayılmasını öngörmektedir.

“[b]ir kişi -6’ncı fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki bir acente dışında- bir Akit Devlette, bir teşebbüs adına hareket eder ve o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutad olarak kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4’üncü fıkrada bahsedilen ve anılan fıkra hükümlerine göre işe ilişkin sabit bir yer aracılığıyla yürütüldüğünde bu sabit yere işyeri mahiyeti kazandırmayan faaliyetlerle sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Devlette, söz konusu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir.”

Bu hükme göre, bir kişinin kaynak devlette teşebbüsün daimi işyeri olarak kabul edilebilmesi için;

- i. Teşebbüs adına hareket etmesi,
- ii. Teşebbüs adına sözleşme yapma yetkisine sahip olması ve
- iii. Sözleşme yapma yetkisini mutad olarak kullanılmalıdır.

Model Anlaşmanın 5(5) hükmü, kimi zaman teşebbüsler tarafından komisyon sözleşmeleriyle etkisiz hale getirilebilmektedir. Komisyon sözleşmesi (*commissionnaire arrangement*), genel olarak, bir kişinin belirli bir ülkede ürünleri kendi adına ancak bu ürünlerin sahibi olan bir yabancı teşebbüs hesabına satmasına imkân veren sözleşme olarak tanımlanabilir. Komisyon sözleşmeleriyle aracının sattığı malların kendisine ait olmaması nedeniyle, yabancı teşebbüs ülkede elde ettiği kazancın atfedilebileceği ve vergilendirilebileceği bir daimi işyeri olmaksızın faaliyette bulunabilmektedir. Bu durumda kaynak devlet, sadece aracının söz konusu satış işlemleri

üzerinden elde ettiği komisyon kazançlarını vergilendirebilir (OECD, 2014a: 10-11).

Müzakere taslağı, konuyla ilgili olarak önceden bir ülkede dava konusu yapılmış bir olayı, sorunu daha iyi açıklayabilmek adına örnek olarak da vermiştir (OECD, 2014a: 11):

Bir ilaç şirketi olan XCo, X devleti mukimidir. 2000 yılına kadar ilaçlar Y devletinde bulunan klinik ve hastanelere XCo şirketi ile aynı çok uluslu şirketler grubunda bulunan YCo şirketi tarafından satılmıştır. 2000 yılında iki şirket arasında yapılan komisyon sözleşmesiyle YCo şirketinin statüsü komisyoncu olarak yeniden belirlenmiştir. Sözleşme gereği YCo, sabit kıymetlerini, stokundaki ürünleri, müşteri listesini XCo şirketine aktarmış ve ürünleri Y devletinde XCo şirketi adına satmaya başlamıştır. Böylece, YCo şirketinin Y devletindeki vergi matrahı belirgin bir şekilde azalmıştır.

Model Anlaşmanın 5(5) ve (6) maddesi hükümlerinin komisyon sözleşmelerine uygulanması son yılların tartışılan konularından birisidir. Tartışmalar Model Anlaşmanın 5(5) maddesinde yer alan “teşebbüs adına sözleşme yapma yetkisi” ifadesinin yorumlanmasında yoğunlaşmıştır. Söz konusu ifade, çok uluslu şirketlerin kaynak devletteki matrahlarını aşındırmalarına imkân vermekte ve bu nedenle gelişmekte olan ülkeler tarafından eleştirilmektedir. *Teşebbüs adına sözleşme yapma yetkisi*, pek çok yargı kararına da konu olmuştur⁷. Bu nedenlerle OECD, Model Anlaşmanın 5(5) ve/veya (6) maddelerinin güncellenmesini istemektedir. Müzakere taslağında da konuyla ilgili 4 farklı güncelleme önerisi (A-D) sunulmuştur. Güncellemeyle, bir ülkedeki aracının, bağımsız olarak kendi faaliyetlerini sürdürmediği sürece, mutad olarak bir yabancı teşebbüs adına faaliyette bulunması halinde bu yabancı teşebbüsün aracının bulunduğu ülkede bir daimi işyerinin oluştuğu kabul edilmesi amaçlanmaktadır.

Güncelleme önerilerinin tamamı Model Anlaşmanın şu anda geçerli olan 5(5) maddesi paralelinde bir kişinin yabancı bir teşebbüsün daimi işyeri olarak nitelendirilebilmesi için bu kişinin ülkede yabancı bir teşebbüs adına faaliyette bulunma şartına yer vermektedir. Bununla birlikte alternatiflerin tamamı Model Anlaşmanın 5(6) maddesine⁸ bir cümle eklenmesini öngörmektedir. Eklenmesi

⁷ Satış sözleşmelerinin kaynak devlette müzakere edilip, yurtdışında sonlandırılması ve Model Anlaşmanın 5(6) maddesinde yer alan bağımsız acente teriminin kapsamı komisyon sözleşmeleriyle ilgili tartışılan diğer konular arasındadır.

⁸ OECD Model Anlaşmasının günümüzde geçerli olan 5(6) maddesi aşağıdaki gibidir: “(6) Bir teşebbüs, bir Akit Devlette işlerini, yalnızca kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi

öngörülen cümleye göre, bir kişi sadece ya da büyük çoğunlukla bir teşebbüs ya da bağımlı teşebbüs⁹ adına hareket ediyorsa bu kişi bağımsız acente olarak kabul edilmeyecektir (OECD, 2014a: 11-14). Bu bakımdan, güncelleme alternatiflerinin tamamı, geçerli olan 5(6) maddesindeki “*bağımsızlık*” şartında değişiklik öngörmektedir.

Güncelleme önerileri (A) ve (B)’de, teşebbüsün yabancı ülkedeki ticari faaliyetlerini bir aracı vasıtasıyla sürdürmesi ve belirli koşulların sağlanması durumunda bu aracının teşebbüsün yabancı devletteki işyerini oluşturması öngörülmüştür. İki alternatifte de Model Anlaşmanın 5(5) maddesinde yer alan “*teşebbüs adına sözleşme yapma yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa*” ifadelerinin metinden çıkartılması önerilmektedir. Bu değişiklik önerisinin temel amacının önceden de ifade ettiğimiz “*sözleşme yapma yetkisi*” ile ilgili bazı olası uyumsuzlukları engellemek olduğu söylenebilir. Alternatif öneriler (A) ve (B) arasındaki temel fark aracının satış sözleşmelerine dahil olma şekliyle ilgilidir. Örneğin, Alternatif öneri (A)’da “*belirli kişilerle sözleşme yapılmasıyla sonuçlanacak şekilde mutaden meşgul olarak*” ifadesi yer alırken; alternatif öneri (B)’de “*mutat olarak sözleşme yapılması*” ve “*ya da sözleşmenin maddi unsurlarını müzakere ederek*” ifadeleri yer almaktadır (OECD, 2014a: 11-14).

Güncelleme önerileri (C) ve (D) ise teşebbüs ve aracı arasındaki hukuki ilişkiye odaklanmaktadır. Her iki öneri de (A) ve (B) alternatif önerilerinden farklı olarak “*teşebbüs adına*” ifadesinin yerine “*teşebbüs hesabına ve riskine*” ifadesinin Model Anlaşma madde 5(5)’de kullanılmasını öngörmektedir. Bu çerçevede alternatif öneri (C), Model Anlaşmanın 5(5) maddesinde “*belirli kişilerle teşebbüs adına ve riskine sözleşme yapılmasıyla sonuçlanacak şekilde mutaden meşgul olarak*” hükmüne yer verilmesini öngörürken; alternatif öneri (D), “*belirli kişilerle teşebbüs adına ve riskine sözleşme yapılmasıyla sonuçlanacak şekilde mutaden meşgul olarak ya da sözleşmenin maddi unsurlarını müzakere ederek*” ifadelerine yer verilmesini öngörmektedir.

bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.”

⁹ Müzakere Taslağına göre Model Anlaşmanın 5(6) maddesine eklenmesi önerilen cümlede yer alan “bağımlı teşebbüs” terimi Model Anlaşmanın 9. maddesindeki “bağımlı teşebbüs” terimiyle aynı amaç ve anlamda kullanılmıştır. Bu bakımdan bir teşebbüs doğrudan veya dolaylı olarak diğer teşebbüsün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak iki teşebbüsün de yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında bu iki teşebbüs bağımlı teşebbüs olarak sayılacaklardır (OECD, 2014a: 12).

Konuyla ilgili dört güncelleme önerisi de 21 Ocak 2015’de Paris’te düzenlenen Forumda çeşitli açılardan eleştirilmiştir. Bu eleştirilerden bazıları güncelleme önerilerinde kullanılan dil ve terminoloji ile ilgilidir. Örneğin öneriler (A) ve (C), bir aracının teşebbüs adına (ya da teşebbüs hesabına ve riskine) sözleşme yapmasının ötesinde sonuçlar doğuracak niteliktedir. Önerilerde geçen “*belirli kişilerle sözleşme yapılmasıyla sonuçlanacak şekilde mutaden meşgul olarak*” ifadesi teşebbüsle herhangi bir şekilde ürün dağıtım ilişkisi içinde olan bir kişiyi de daimi işyeri statüsüne sokabilecek özelliktedir. Ayrıca güncelleme önerileri (B) ve (D)’de “*sözleşmenin maddi unsurları*” terimi tanımlanmamıştır.

Güncelleme önerileri ile ilgili Forum’da öne sürülen ve öne çıkan diğer eleştiriler de aşağıdaki gibi özetlenebilir (OECD, 2014b):

i. OECD, “*commissionnaire*” terimi net bir biçimde tanımlanmamıştır. Bu terim ile ilgili herhangi bir test de ortaya konulmamıştır.

ii. Önerilerden hiçbirinde daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusu dikkate alınmamıştır. Özellikle vergi hukuku uygulamacıları bu şekilde belirlenecek daimi işyerlerine ya hiç ya da çok az kazanç atfedilebileceğinin altını çizmişler, konuyla ilgili güncelleme önerilerinde daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusunun dikkate alınmasını önermişlerdir.

B. Daimi İşyeri İstisnalarıyla Daimi İşyeri Teşkilinden Kaçınma

Modelin daimi işyeri teriminin tanımı ile ilgili 5(1) maddesinde verilmiş tanım dışında kalan ve sabit bir yer vasıtasıyla sürdürülse bile anlaşmanın uygulanması bakımından işyeri sayılmayacak haller Modelin 5(4) maddesinde sıralanmıştır¹⁰. Bu hallerin varlığı halinde teşebbüsün elde ettiği kazanç sadece ikamet devleti tarafından vergilendirilecektir (Yaltı Soydan, 1995: 134).

¹⁰ OECD Model Anlaşmasının 5(4) maddesi aşağıdaki gibidir:

“(4) Bu maddenin daha önceki hükümlerine bakılmaksızın, “işyeri” teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

- a) tesislerinin, teşebbüse ait malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;
- b) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;
- c) teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;
- d) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

Teşebbüslerin faaliyetlerini Model Anlaşmanın 5(4) maddesindeki faaliyetlere uygun hale getirerek kaynak devlette daimi işyerinin teşkilinden kaçınma çabaları BEPS Eylem Planı çerçevesinde madde 5(4)'ün güncellenmesini gündeme getirmiştir. Birçok devlete göre, madde 5(4)'te yer alan istisnalar artık amaçlarının dışında kullanılabilir ölçüde “geniş” bir anlama kavuşmuştur ve güncellenmeleri gerekmektedir. Örneğin, depolama faaliyetleri günümüzde internet üzerinden gerçekleştirilen satışlarla birlikte işletmelerin tedarik zincirlerinde kritik bir role sahip lojistik merkezlere dönüşerek daha karmaşık bir hale gelmiştir. Madde 5(4)'ün güncellenmesiyle Model Anlaşmanın daimi işyeri teşkiline ilişkin istisnaların günümüz şartlarına uygun hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

Müzakere taslağı, söz konusu güncelleme ile ilgili olarak 4 alternatif öneri (E-H) ortaya koymuştur. Alternatif öneri (E), Model Anlaşmanın 5(4) maddesinde sayılan faaliyetlerin doğrudan hiçbir gereksinmeye gerek kalmaksızın daimi işyeri teşkilinin istisnası sayılıp sayılamayacağı sorunu ile ilgilidir. Aslında sorun, bir yorum problemidir. Model Anlaşmanın madde 5(4) ile ilgili şerhinin 21. paragrafında madde 5(4) hükmünün amacı vurgulanmıştır. Buna göre, madde 5(4)'te sayılan faaliyetlerin ortak özelliği, bunların genel anlamda, hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler olmalarıdır. Bu unsur, 5. maddenin ilk paragrafında belirtilmemekle birlikte, madde 5(4)(e)'de “*ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması*” hükmüyle vurgu yapılmıştır. Model Anlaşmanın şerhine göre, 5(4)(e) hükmünden hareketle madde 5(4)'de sayılan tüm faaliyetlerin (5(4)(a)-(d)) hazırlayıcı veya yardımcı karaktere sahip olmaları gerekir (OECD, 2014c: 103 (para. 21)). Şerhin bu yaklaşımına karşılık, konunun bir yorum sorunu olması ve şerhin bağlayıcı bir norm olmaması uygulamada 5(4)'ün amacı dikkate alınmaksızın burada sayılan tüm faaliyetlerin daimi işyeri teşkilinin koşulsuz olarak, gerçekte hazırlayıcı ya da yardımcı nitelikte olmasalar bile daimi işyeri teşkilinin istisnaları olarak yorumlanmalarına neden olabilmektedir. Bu bakımdan, güncelleme önerisi (E) Model Anlaşmanın 5(4) maddesinde sayılan tüm faaliyetlerin “*hazırlayıcı veya yardımcı karakterde*” olmaları gerektiği şeklinde bir hükmün madde 5(4)'e herhangi bir tartışmaya mahal vermeyecek biçimde eklenmesini önermektedir.

-
- e) *işe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;*
- f) *işe ilişkin sabit yerdeki bütün faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması şartıyla, işe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ile e) arası bentlerde bahsedilen faaliyetlerin birini veya birkaçını bir arada yürütmek amacıyla elde tutulması.”*

Müzakere taslağı, (E) güncelleme önerisinin kabul edilmemesi halinde dikkate alınabilecek üç güncelleme önerisi (F, G ve H) daha sunmuştur. Öneri (F), madde 5(4)(a) ve (b)'de yer alan “*teslim*” ifadesinin metinden çıkartılması ile ilgilidir. Öneri (F), bu konuda OECD Model Vergi Anlaşmasından farklı bir yaklaşıma sahip Birleşmiş Milletler (BM) Model Vergi Anlaşması ve onun şerhine gönderme yaparak madde 5(4)(a) ve (b)'de değişiklik yapılmasını öngörmektedir. Bilindiği üzere, BM Model Vergi Anlaşmasının daimi işyeri teşkilinin istisnaları ile ilgili hükümde “*teslim*” terimi yer almamaktadır. Uygulamada, madde 5(4)(a) ve (b)'de yer alan istisna hükümlerinin uygulanması bazı sorunlara yol açabilmektedir. İnternet üzerinden satılan ürünlerin dağıtımının yapıldığı ve çok sayıda çalışanın bulunduğu büyük depoların daimi işyeri olarak kabul edilip edilmemesi bu sorunlara verilebilecek bir örnektir. Gelişmekte olan ülkelerin vergi anlaşmalarının yaklaşık %75'inde OECD Model Vergi Anlaşması paralelinde “*teslim*” terimi yer almasına karşılık, ülkelerin bir kısmı bu yaklaşımın aksine malların teslimi için depolanmasını kaynak devlette gelir elde etmenin karinesi olarak görmektedirler (OECD, 2014a: 16). BM ve OECD Model Vergi Anlaşmaları arasında daimi işyeri teşkilinin istisnalarıyla ilgili bu farka karşılık, BM Model Vergi Anlaşmasının şerhi depolara kazanç atfedilmesinin güçlüğüne değinmiştir. Şerhe göre depolarda sürdürülen faaliyetlerin nitelikleri tam olarak ortaya konulmadan depolara olması gerektiğinden fazla kazanç atfedilmesi durumunda yargıya intikal eden uyuşmazlık sayısında artış olabileceği gibi vergi anlaşması hükümleri de gereği gibi uygulanmamış olacaktır. Bu sorun, müzakere taslağı üzerinde görüşlerin ifade edildiği Forumda da paydaşlar tarafından dile getirilmiştir.

Müzakere taslağının 5. maddenin güncellenmesi ile ilgili bir diğer önerisi (öneri (G)), madde 5(4)(d)'de yer alan “*satın alma*” ifadesinin madde metininden çıkartılması ile ilgilidir. Madde 5(4)(d)'de planlanan güncelleme Model Anlaşmanın 7. maddesinde AOA¹¹ çerçevesinde yapılan değişiklikler dikkate alınarak gündeme getirilmiştir. Müzakere taslağı AOA karşısında

¹¹ OECD Model Vergi Anlaşmasının 2010 güncellemesiyle 7. maddede daimi işyerine kazanç atfedilmesine bazı sınırlamalar getiren yaklaşımı ifade etmektedir. AOA (authorized OECD approach) olarak ifade edilen yaklaşımla işyerine emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde atfedilecek kazancın bu işyerinin fonksiyonları, kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler dikkate alınarak yapılması öngörülmüş, bu çerçevede işyerine emsallerine uygunluk ilkesine atfedilecek kazanç miktarının sınırlandırılması amaçlanmıştır. AOA ile madde 7(2) metninde transfer fiyatlandırması dili daha net bir şekilde kullanılmış, sadece teşebbüs ile işyeri arasındaki işlemler yerine teşebbüsün diğer bölümleriyle işyeri arasındaki işlemlerde vurgulanmış, işyeri teşebbüsten “*farklı ve ayrı*” birim yerine “*ayrı ve bağımsız*” bir birim olarak kabul edilmiştir.

5(4)(d) hükmünde yer alan “*mal veya ticari eşya satın alma*” istisnasının uygulanabilir olup olmadığını tartışma konusu yapmıştır. Buna göre, 5(4) hükmüne eklenecek *hazırlayıcı ve yardımcı faaliyet olma şartı* (öneri (E)), Model Anlaşmanın yeni 7. maddesi nedeniyle ortaya çıkabilecek sorunları engelleyebilecektir. OECD, alternatif öneri (E)’nin kabul görmemesi durumunda taslak tartışma 5(4)(d)’de yer alan “*mal veya ticari eşya satın alma*” istisnasının metinden çıkartılmasını öngören alternatif öneri (G)’yi gündeme getirmiştir.

OECD Model Vergi Anlaşmasının 5(4) maddesiyle ilgili olan şerhin 27.1 paragrafına göre, daimi işyerinin var olup olmadığına karar verilebilmesi için işe ilişkin her bir yerin ayrı ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi gerekir. Ancak teşebbüsün birbirlerinden ayrı olmaları koşuluyla, birden fazla sabit yerde faaliyette bulunduğu durumlarda işyerinin var olup olmadığına belirlenmesi konusunda bu sabit yerlerin birbirlerinden ayrı olarak değerlendirilmemesi gerekir. Başka bir anlatımla, bir teşebbüs, her bir işletmenin yalnızca bir hazırlayıcı veya yardımcı faaliyeti yürüttüğünü ileri sürerek, birleşik bir şekilde çalışan bir şirketi birkaç küçük işletmeye ayıramaz (OECD, 2014c: 106 (para.27.1)). Müzakere taslağı, şerhte yer alan *faaliyetin bölünmezliği* ile ilgili bu kuralı sadece daimi işyeri bakımından değil, aynı ya da farklı yerlerde bulunan bağımlı teşebbüsler için de uygulanmasını önermektedir. Bu çerçevede taslak iki alternatif öneri (I ve J) öne sürmektedir. Alternatif öneri (I), madde 5(4)’ün uygulamasını ticari faaliyetlerin bağımlı teşebbüsler ya da teşebbüsün kendisi tarafından aynı veya farklı yerlerde sürdürülmesi durumunda sınırlamayı amaçlamaktadır. Alternatif öneri (J) ise bir ticari faaliyetin *hazırlayıcı ya da yardımcı faaliyetin* ötesine geçtiği her durumda daimi işyerinin oluşabileceğini öngörmektedir (OECD, 2014a: 20). Forumda (I ve J) alternatif önerileri ile ilgili getirilen en belirgin eleştiri, önerilerin teşebbüs ile işyerinin birbirlerinden farazi olarak ayrı olduğu ilkesidir.

C. İnşaat İşlerinde Sözleşmelerin Bölünmesi Yoluyla Daimi İşyeri Teşkilinden Kaçınma

Model Anlaşmanın 5(3) maddesine göre, bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyeri oluşturur. Buna göre, inşaat faaliyetleriyle ilgili olup, 12 aydan az bir süre kullanılan işyerleri ya da diğer sabit yerler daimi işyeri olarak kabul edilmezler¹². Dolayısıyla, faaliyetin sürdürüldüğü kaynak devlette bir daimi

¹² BM Model Anlaşmasının 5(3) hükmü bazı noktalarda OECD Model Vergi Anlaşmasından ayrılır. Bunlardan birincisi, BM Model Vergi Anlaşmasında inşaat işlerinin daha kısa bir sürede, 6 ay, daimi işyeri teşkil edebilmesidir. İkincisi, ise BM

işyeri oluşmadığı için inşaat faaliyetlerinden elde edilen kazanç kaynak devlette vergilendirilmez. 12 aylık süre her inşaat şantiyesi ya da proje için ayrı ayrı dikkate alınır. 12 aylık süre koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde teşebbüsün söz konusu inşaat şantiyesi ya da projesi ile ilgili olmayan başka inşaat işlerinde geçirmiş olduğu süreler dikkate alınmamaktadır (OECD, 2014c: 102 (para. 18)).

Madde 5(3)'ün inşaat işleri için öngördüğü 12 aylık süre teşebbüslerin istismarına konu olabilmektedir. Teşebbüslerin bazen, inşaat işi sözleşmelerini her biri 12 ayı geçmeyecek şekilde aynı gruba dahil şirketler arasında birkaç parçaya böldüğü tespit edilmiştir. Vergi anlaşması hükmünün bu şekilde kötüye kullanımı ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan vergi güvenlik önlemleriyle ya da akit devletlerin ikili müzakereleriyle her bir olay temelinde engellenebilmektedir (OECD, 2014c: 102 (para. 18)).

Müzakere taslağı, Model Anlaşmanın 5. maddesi ile ilgili şerhin 18. paragrafında da belirtilen bu sorunun engellenebilmesi için iki alternatif öneride (K ve L) bulunmuştur. Öneri (K), doğrudan Model Anlaşmanın 5(3) maddesinin güncellenmesini öngörür. Öneriye göre, 12 aylık süre koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesinde işi parça parça üstelenen bağımlı teşebbüslerin her birinin iş için harcadığı süre toplanarak değerlendirme yapılır (OECD, 2014a: 22). Örneğin A Devletinde yerleşik XCo Şirketi B Devletindeki bir inşaat işinin 4 ay sürecek kısmını bağımlı teşebbüsü olan ve A Devletinde mukim YCo Şirketine, 7 ay sürecek kısmını da yine bağımlı teşebbüsü olan ve A Devleti mukimi olan ZCo şirketine sözleşme karşılığında devretmiştir. Öneri (K)'ya göre, YCo ve ZCo şirketlerinin B Devletindeki inşaat işleri toplamda 12 ayı geçtiği için, B Devletinde XCo Şirketinin daimi işyerinin oluştuğu varsayılacaktır.

Alternatif öneri (L) ise, diğer önerilerden farklı olarak Model Anlaşmanın şerhinde bir güncelleme öngörmektedir. Öneriye göre Model Anlaşmanın 5(3) maddesinin şerhine aşağıdaki örneğin eklenmesi uygun olacaktır:

Örnek E: R Devleti mukimi olan RCo şirketi, S Devletinde mukim ve RCo şirketinden tamamen farklı bir şirket olan SCo şirketi için S Devletinde inşa edilecek bir elektrik santrali için teklif vermiştir. Elektrik santralinin 22 ayda tamamlanması planlanmaktadır. İnşaat işi için müzakerelerin sürdüğü sırada proje, her biri 11 ayda tamamlanacak olan iki projeye bölünmüştür. İlk proje

Model Anlaşması 5(3) hükmünün montaj projeleri ve denetim faaliyetlerini de kapsamıdır. Üçüncü olarak BM Model Anlaşmasının 5(3) hükmü OECD Model Vergi Anlaşmasından hizmet daimi işyeri terimine yer veren ikinci bir paragrafa sahiptir.

için RCo şirketiyle sözleşme yapılırken, ikinci proje için özellikle bu proje için RCo şirketi tarafından kurulan SUBCo şirketiyle sözleşme yapılmıştır. RCo ve SUBCo şirketleriyle yapılan sözleşmelere göre, her iki şirket de SUBCo şirketiyle yapılan sözleşmenin yükümlülüklerinin yerine getirilmesi bakımından müşterek ve müteselsilen sorumludurlar.

Örnekte, aksini gösteren maddi unsurların yokluğunda, SUBCo şirketinin inşaat işinin bir bölümünü üstlenmesinin esas amacının, RCo ve SUBCo şirketlerinin R-S Anlaşmasının 5. maddesinin 3. fıkrası hükmünden yararlanmak istemeleri olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Bu şartlar altında, bu hükmün sağladığı menfaatten yararlanılmasına izin verilmesi hükmün amacına aykırılık teşkil edecektir.

Müzakere taslağı, Model Anlaşmanın şerhine eklenmesini önerdiği bu örneğin ve açıklamasının sözleşmenin parçalara ayrılmasının yalnızca vergi amaçlı olması durumunda hüküm ifade edeceğini, bağımlı teşebbüslerin aynı inşaat projesinde yalnızca ticari amaçlarla birlikte çalıştığı durumları kapsamadığını belirtmiştir (OECD, 2014a: 23). Müzakere taslağı, (L) güncelleme önerisini devletlerin uyguladıkları *vergiden kaçınmanın engellenmesinde genel kurallara* (GAARs) -BEPS Eylem Planının 6. maddesini de dikkate alarak- gönderme yaparak öne sürmüştür.

Müzakere taslağında öne sürülen Model Anlaşmanın ve şerhinin güncellenmesi ile ilgili önerilerin tartışıldığı Forumda, inşaat işlerine ilişkin sözleşmelerin vergisel amaçlarla bölümlere ayrılmasının engellenmesine yönelik önlemlerin daimi işyeri terimi için geçerli olması gereken basitlik, kesinlik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle bağdaşmadığı bazı paydaşlar tarafından dile getirilmiştir. Örneğin, her iki güncelleme önerisi için, sözleşmelerin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi ve bunun ispat edilebilir olması gerekir. Bunun dışında, (L) alternatif öneri ile ilgili olarak da GAARs'a gönderme yapılan bir konunun BEPS Eylem Planının 7. maddesinde değil, 6. maddesinde ele alınması gerektiği ifade edilmiştir.

D. Sigorta Şirketleri

Müzakere taslağında Model Anlaşmanın 5. maddesiyle ilgili şerhin 39. paragrafında ifade edilen sorunun ortadan kaldırılması için de güncelleme önerisinde bulunulmuştur. Buna göre, bir sigorta şirketi bir devlette daimi işyerine sahip olmaksızın bir acente vasıtasıyla ciddi bir hacimde ticari faaliyette bulunabilir; bir daimi işyerinin oluşmaması nedeniyle de bu devlette vergi vermeyebilir (OECD, 2014c: 102 (para. 102)). Bazı anlaşmalarda sorunun engellenebilmesi için teşebbüsün kaynak devlette yerleşik bir acente

vasıtasıyla sigortacılık faaliyetinde bulunması halinde o ülkede bir işyerine sahip olacağı kabul edileceği hükmü yer almaktadır.

Müzakere taslağı, sigorta şirketlerinin faaliyetlerinin özellikli durumuyla ilgili olarak BM Model Vergi Anlaşmasına¹³ ve şerhine de gönderme yapmış¹⁴, model anlaşmanın 5. maddesinin güncellenmesini konu edinen alternatif öneriler (M) ve (N)'yi öne sürmüştür. Alternatif öneri (M), BM Model Anlaşmasına madde 5(6) hükmüne benzer bir şekilde, reasürans işlemleri hariç olmak üzere bağımsız bir acente dışındaki bir kişi tarafından prim toplanması ya da risklere karşı sigorta yapılması bir daimi işyeri oluşturur (sözleşmelerin bu kişi tarafından akdedilmemiş olması halinde bile) kuralını Model Anlaşmanın 5(5) maddesine ekleyerek madde kapsamını genişletmeyi hedeflemektedir¹⁵. Alternatif öneri (N)'de ise Model Anlaşmada herhangi bir güncelleme öngörülmemiş, alternatif öneriler (A), (B), (C) ve (D)'nin sigorta şirketleri ile ilgili özellikli durumları da kavradığı ifade edilmiştir¹⁶.

¹³ BM Model Vergi Anlaşmasının 5. maddesinde, OECD Model Vergi Anlaşmasının 5. maddesinden farklı farklı olarak aşağıdaki paragraf bulunur (paragrafın çevirisi tarafımızca yapılmıştır):

BM Model Vergi Anlaşması madde 5(6):

“Bu maddenin önceki hükümleriyle bağlı kalmaksızın, bir devletin sigorta şirketi, diğer devlette bir kişi -7. paragraf hükümlerinin uygulanacağı bağımsız nitelikte bir acente dışında- vasıtasıyla prim tahsil ettiğinde ya da burada bulunan riskleri sigortaladığında -reasürans işlemleri hariç olmak üzere- diğer akit devlette bir daimi işyerine sahip olduğu kabul edilecektir.”

¹⁴ BM Model Vergi Anlaşmasının 5(6) maddesiyle ilgili şerhe göre, sigorta acenteleri sözleşme yapma yetkilerinin olmaması nedeniyle teşebbüsün kaynak devletinde daimi işyeri olarak kabul edilmezler. Dolayısıyla, sigortacılık faaliyetleriyle ilgili olarak, OECD Model Vergi Anlaşmasının 5. maddesinden farklı olarak BM Model Vergi Anlaşması 5(6) hükmü bağımsız acenteler dışında kalan kişileri sözleşme yapma yetkisi olmasa bile teşebbüsün diğer devletteki daimi işyeri kabul eder. BM Model Anlaşmasının şerhi ayrıca bir acentenin bağımlı ya da bağımsız acente olduğunun tespitiyle ilgili güçlükler de değinmiştir (United Nations, 2011: 127-128 (para. 28)). Diğer akit devletteki sigortacılık faaliyetlerinin birden fazla bağımsız acente vasıtasıyla sürdürüldüğü durumda da bu devletteki toplam iş hacminin tespitinde güçlükler gündeme gelecektir (United Nations, 2011:128 (para. 29)).

¹⁵ Forumda alternatif öneri (M) bazı paydaşlar tarafından tamamen reddetmiştir. Buna göre, bir sigorta acentesi sigortacılık faaliyetlerinde esas olan risk değerlemesi ya da yönetimi yapmamaktadır. Paydaşlara göre, günümüzde sigortacılık ile ilgili daimi işyeri kuralları genel olarak sigorta sektöründe geçerli olan diğer düzenlemeler paralelindedir ve bu yakın ilişkiyi korumak önemlidir. Dolayısıyla Model Anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılmaması gerekir.

¹⁶ Müzakere taslağı sigorta yapılan risk karşılığında elde edilen gelirin nerede vergilendirileceğinin tespit etmenin güçlüğüne de değinmektedir. Konu, işyerine veya

SONUÇ

Uluslararası ticaretten elde edilen kazancın hangi devlet tarafından vergilendirileceği konusunda daimi işyeri teriminin tanımlandığı ve kapsamının belirtildiği Model Vergi Anlaşmalarının 5. maddesi kritik öneme sahiptir. Model Anlaşmaların 7. maddesine göre, bir devletin yabancı teşebbüslerin elde ettiği ticari kazancı vergilendirilebilmesi için yabancı teşebbüsün o devlette Model Vergi Anlaşmasının 5. maddesinde tanımlanmış bir daimi işyerinin bulunması ve kazancın bu daimi işyeri vasıtasıyla elde edilmiş olması gerekir. Uluslararası ticari faaliyetleri olan bir teşebbüsün vergi yükünün belirlenmesinde önemli payı olan Model Anlaşmaların 5. maddesi, teşebbüslerin son yıllarda matrah aşındırma ve kazanç aktarımı amaçlarıyla kötüye kullandıkları madde haline de gelmiştir.

OECD bu gerekçelerle Model Vergi Anlaşmasının 5. maddesinin güncellenmesini BEPS Eylem Planı kapsamına almış, maddedeki değişiklik önerilerini de yayınladığı müzakere taslağında duyurmuştur. Müzakere taslağı, teşebbüslerin komisyon sözleşmeleri, hazırlık ve yardımcı faaliyetler, inşaat işlerinde sözleşmelerin bölünmesi ve sigortacılık faaliyetleri çerçevesinde matrah aşındırması ve aktarması faaliyetlerinin önlenmesi için Model Anlaşmanın 5. maddesinde düzenlenen daimi işyeri teriminin güncellenmesi ile ilgili alternatif öneriler sunmaktadır. OECD tarafından önerilen değişiklik önerilerinin teşebbüslerin tedarik zincirlerine, ürün dağıtım işlevlerine ve sigortacılık faaliyetlerinde etkili olacağı açıktır.

Uluslararası şirketler, akademik kurumlar, danışmanlık şirketleri ve konuyla ilgili diğer çevrelerde BEPS Eylem Planı çerçevesinde daimi işyeri teriminin kapsamında yapılacak güncellemelerin açık, kesin, anlaşılması kolay ve hiçbir tartışmaya mahal vermeyecek şekilde yapılması beklenmektedir. Güncellemelerde özellikle daimi işyerine kazanç atfedilmesi konusunda ortaya çıkabilecek uyum maliyetlerinin yükselmesi ve uluslararası vergi uyumsuzluklarının artması gibi sorunlar sadece iş çevreleri tarafından değil OECD tarafından müzakere taslağında da ifade edilmiştir. Örneğin, sigortacılık faaliyetleriyle ilgili olarak, sözleşme yapma yetkisine sahip olmayan ve sigorta konusu riski üstlenmeyen bağımlı acentelere ne şekilde kazanç atfedileceği belirsizdir. Bu gerekçelerle müzakere taslağı, Model Anlaşmanın 5.

bağımlı teşebbüslere elde edilen kazancın ne kadarının atfedileceği ile ilgilidir. Buna karşılık müzakere taslağı, ortaya koyulmuş değişiklik önerilerinin bir devlette bulunan ve söz konusu sigortacılık faaliyetlerinde herhangi bir işlev üstlenmemiş bağımlı teşebbüslere sigorta ya da reasürans primlerinin aktarılması ile ilgili olmadığı, BEPS Eylem Planının 4. ve 9. maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (OECD, 2014a: 25).

maddesindeki güncelleme çalışmalarının daimi işyerine kazanç atfedilmesi konularını kavrayan BEPS Eylem Planının 9. maddesindeki çalışmalarla koordineli yürütülmesi gerektiğini belirtmiştir.

KAYNAKÇA

- BALCI, A. Beyazıt (2004). “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları (Uluslararası Vergi Anlaşmalarında “Daimi İşyeri” Kavramının Önemi)”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 278, ss. 38-49.
- OECD, (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, (2014a). *Public Discussion Draft on BEPS Action 7: Preventing The Artificial Avoidance of PE Status*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, (2014b). *Public comments received on Discussion Draft on Action 7 (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status) of the BEPS Action Plan*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, (2014c). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, Paris.
- PLEIJSIER, Arthur (2015). “The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?”, *INTERTAX*, Vol. 43, Issue 2, pp. 147-154.
- SKAAR, Arvid A. (1991). *Permanent Establishment: Eroison of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer.
- UNITED NATIONS, (2011). *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Department of Economic & Social Affairs, New York.
- YALTI SOYDAN, Billur (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta, İstanbul.

KÜRESEL KAMUSAL MALLAR VE FİNANSMANI

Erhan GÜMÜŞ*

Durdane KÜÇÜKAYCAN**

GİRİŞ

Günümüzde yaşanan hızlı küreselleşme süreci, birçok değişimi de beraberinde getirmektedir. Özellikle sosyal bilimlerde birçok kavram ve teori, klasik niteliğinden sıyrılarak yeni formlara girmiştir. Bu teorik ve kavramsal değişimlerden biri de kamusal mallar teorisinde yaşanmaktadır. Küreselleşme süreci ile birlikte kamusal mallar, ulusal niteliğinin yanı sıra küresel ve bölgesel boyutta da ele alınmaya başlanmıştır. Gerek küreselleşme, gerekse de bölgeselleşme süreçleri, ulus devletlerin geleneksel olarak sunduğu bir takım kamusal mal ve hizmetlerin ulusal düzeyden daha üst seviyelerde ele alınmasını gerekli kılmıştır. Bu sayede, bazı kamusal mal ve hizmetler artık sadece ulus devletler tarafından değil, ulus-üstü kuruluşlar tarafından sunulmaya başlanmıştır (Çelebi ve Yalçın, 2008: 1).

1970'li yıllardan itibaren dünyada neoliberal politikalar gittikçe güç kazanmıştır. Bu çerçevede kamu tarafından üretilen malların özel sektör tarafından üretilmesi ve dolayısıyla devletin üretimdeki payının gittikçe azalan bir seyir izlemesi eğilimi hız kazanmıştır. Ayrıca küreselleşmeyle ortaya çıkan sorunlar çerçevesinde küresel ölçekte toplumlara ilgilendiren kamusal nitelikteki bazı mal ve hizmetlerin üretilmesinde ve finansmanında ulus devletlerin yetersiz kalması sonucunda, küresel kamusal mal kavramı ortaya çıkmıştır. Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan yapıda, küresel ölçekte yarar sağlayan ve bölünemez nitelikli mal ve hizmetlerin finansmanında ulus devletler tek başına yeterli olamamaktadırlar (Akdemir ve Şahin, 2006a: 1-2).

Küresel kamusal mallar terimi, birçok farklı alanda yer alan kamu mallarının artan küreselleşmesini karşılamak için ortaya konmuş, nispeten yeni bir kavramdır. Kamusal mal kavramı küresel yeniden yapılanmada gözden kaçmamıştır ve son zamanlarda küresel bir boyut kazanmıştır. Aslında, kamu mallarının birbirine bağlanması 1970'lerin başlarından beri hızlandırılmış bir süreçtir ve 19. yüzyılın sonlarından beri gerçekleştirilmektedir. Küresel

* Doç.Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü,
erhang79@gmail.com

** Araş.Gör., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü,
durdane@ogu.edu.tr

kamusal mal kavramı, 21. yüzyıldaki yeni küresel değişimleri anlamamıza yardımcı olacaktır (Turan, 2008: 1). Bu çalışmanın amacı, kamusal mal teorisinde yaşanan değişimi ortaya koyarak söz konusu değişimin önemli sonuçlarından birisi olan “küresel kamusal malları” kavramsal çerçevede incelemektir. Bu amaçla öncelikle kamusal mallarda yaşanan değişim, neden ve sonuçlarıyla birlikte ele alınacak ve daha sonra ise küresel kamusal malların kavramsal çerçevesi oluşturulmaya çalışılacaktır. Son olarak da küresel kamusal malların finansmanı konusuna değinilecektir.

1. KAMUSAL MALLAR TEORİSİNDE KÜRESELLEŞMENİN GETİRDİĞİ DEĞİŞİM

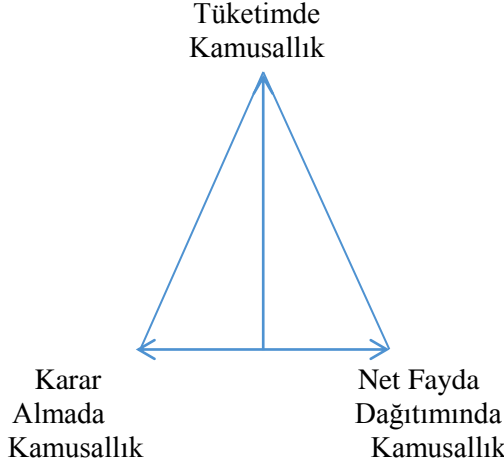
İnsanların bir arada yaşamalarından kaynaklanan bir takım ihtiyaçları vardır ki bu ihtiyaçlar toplumsal ihtiyaçlar olarak adlandırılır. Toplumun en üst örgütlenme şekli olan devletin temel varlık sebebi, söz konusu kamusal nitelikli ihtiyaçların karşılanmasıdır. Bu ihtiyaçları karşılamak için devlet tarafından üretilmesi zorunlu olan mal ve hizmetler, “kamusal mal ve hizmetler” olarak tanımlanır (Çelebi ve Yalçın, 2008: 2).

Kamusal mallar uzun süredir kamu ekonomisinin merkezinde yer alan bir kavramdır. Samuelson tarafından tanımlanan tam kamusal mallar, tüketimde rekabet ve dışlamanın olmamasını içeren karakterlere sahiptirler. Piyasa bu malları etkin olarak fiyatlayamaz. Bundan dolayı kamusal mallar sıklıkla, piyasa başarısızlığı ve devlet müdahalelerini haklı çıkarıcı mallar olarak adlandırılırlar. Ekonomik liberalizasyon, teknolojik ilerleme ve özelleştirme, piyasaların yeni üretim alanlarına genişlemesine ve ulusal sınırlar boyunca büyümesine izin vermiştir. Bu nedenle malların özellikleri kamudan özele ve özelden kamuya doğru değişebilmektedir. Bundan dolayı özel, sadece piyasa ile, kamu da devlet ile daha fazla eş tutulamaz (Turan, 2008: 1). Özellikle 20.yy’ın sonlarından itibaren kamusal malların gerek niteliği gerekse niceliği bir takım değişiklikler geçirmiştir. Nitelik açısından ele alındığında, ilk zamanlarda kamusal olarak nitelendirilen bir takım mal ve hizmetlerin küreselleşme, teknolojik gelişmeler v.b. olguların etkisiyle farklı özellikler taşımaya başladıkları görülmektedir (Dileyici ve Vural, 2006: 37).

Kaul ve Mendoza, geleneksel kamusal mallar teorisinden farklı olarak genişletilmiş yeni bir tanımlama yapmaktadırlar. Tanımlamada kullanılan “Kamusallık Üçgeni” adı verilen araç, kamusallığın başlıca üç boyutunu ortaya koymaktadır. Aşağıdaki üçgende birinci kamusalılık boyutu, tüketimde kamusalıktır. Acaba söz konusu mal herkes tarafından tüketilmekte midir? İkincisi, net faydanın dağıtımında kamusalıktır. Acaba söz konusu malın faydaları adil bir şekilde dağıtılıyor mu? Üçüncü boyut, karar almada

kamusallıktır. Acaba malın kamusallık derecesine kim karar veriyor? Kamusalılık üçgeni, tüketimde, kamusal alanda yer alacak malların ne şekilde, ne kadar üretileceği ve faydalarının nasıl dağıtılacağı konusunda karar vermede ve toplumdaki farklı gruplar arasında faydanın adil dağıtımında önemli ipuçları vermektedir (Kaul ve Mendoza, 2003 Aktaran: Çelebi ve Yalçın, 2008: 2).

Şekil 1. Kamusalılık Üçgeni



Kaynak: Kaul ve Mendoza, 2003 Aktaran: Çelebi ve Yalçın, 2008: 3.

Üçgenin bir köşesi 'tüketimde kamusalılık', ikinci köşesi 'faydaların dağılımında kamusalılık' ve üçüncü köşesi 'karar almada kamusalılık' düzeylerini oluşturmaktadır. Her üç düzey de tam olarak kamusal olan ideal bir üçgen kavramına göre değerlendirildiği zaman, mevcut küresel mal örnekleri çeşitli ara durumlar oluşturmaktadır. Kaul-Mendoza, bu sınıflandırmanın içini çok fazla doldurmamışlar, sadece bu konuyu tartışmaya açmışlardır (Kirmanoğlu, Yılmaz ve Susam, 2006: 171). Şöyle ki:

1. Tüketimde ve faydaların dağılımında tam olarak kamusal, ancak karar alma düzeyinde tam olarak kamusal olmayan durumlar
2. Tüketimde ve karar alma düzeyinde tam olarak kamusal, ancak faydaların dağılımında tam olarak kamusal olmayan durumlar
3. Tüketimde tam olarak kamusal, ancak karar alma düzeyinde ve faydaların dağılımında tam olarak kamusal olmayan durumlar
4. Her üç düzeyde de tam olarak kamusal olmayan durumlar

Bugün dünyada hiçbir küresel kamusal malın üretim sürecinde tam olarak kamusalılık veya karar alma sürecinde tam olarak katılım görülmemektedir. Birçok küresel kamusal malın üretim ve finansman kararları, gelişmiş ülkeler tarafından veya karar organlarında ağırlıklı olarak gelişmiş ülkelerin yer aldığı uluslararası kuruluşlar tarafından verilmektedir. Küresel kamusal malların çok azı için, faydaların (zararların) dağılımında tam veya tama yakın bir kamusalılıktan söz edilebilir. Küresel ısınma ve diğer bazı çevresel sorunlar buna örnek olarak gösterilebilir. Belki daha fazla sayıda küresel kamusal mal için tüketimde tam bir kamusalılıktan söz edilebilir. Çevresel sorunlara ilave olarak, bu duruma örnek olarak bilimsel buluşları gösterebiliriz (Kirmanoğlu, Yılmaz ve Susam, 2006: 171).

Küreselleşme süreci, kamusal mallar teorisinde yapılan sınıflandırmayı da önemli ölçüde değiştirmiş ve yeni bir takım ölçütler, kamusal malların sınıflandırmasında kullanılır olmuştur. Klasik kamusal mal sınıflandırmasında ölçek olarak sadece ulusal sınırlar dikkate alınmakta iken, günümüzde küreselleşme sürecinin etkisi ile birlikte kamusal malların etkileri sınırları aşmaya başlamıştır. Bunun en belirgin sebebi, küreselleşmenin ülkeler ve insanlar arasındaki sınırları zorlaması, insan, mal ve hizmet ile sermaye hareketliliğini arttırmasıdır. Ülkeler arasında yaşanan bu hareketlilik, ekonomik faaliyetlerin taşma alanlarını yani dışsallıklarını da küresel boyutta genişletmiştir. Negatif dışsallıklar eskiye göre daha rahat bir şekilde ulusal sınırları aşarak bölgesel ve küresel boyutlarda büyük sorunlar oluşturmaya başlamışlardır (Çelebi ve Yalçın, 2008: 3).

Bir bütün olarak küresel alan, kısmen bilgi ve teknolojiadaki gelişmelerle ve kısmen şebeke alanının ortaya çıkmasıyla birlikte, 21.yüzyılın son çeyreğinde ele alınmaya başlanmıştır. Ekosistemlerin kendini yenileyebilir ve sonsuz üretim kapasitesine sahip olduğu görüşünün yerini, insanoğlunun biyosfere olan etkisinin eşiği geçerek, geri alınamaz zararlara sebep olabileceği görüşü almıştır. Küresel alana ait olan iklim değişikliği, ozon tabakasının yok olması ve biyolojik çeşitliliğin yok olması, eşiği geçmenin bir işaretidir (Turan, 2008: 64).

Kamusal mal veya hizmetin faydası, deniz feneri veya sokakların temizlenmesi örneğinde olduğu gibi, son derece sınırlı bir alana yayılabilir. Bu ölçekteki bir mal veya hizmet, yerel kamusal mal veya hizmet olarak adlandırılmaktadır. Kamusal malın faydası, savunma ve güvenlik hizmetlerinde olduğu gibi, sadece bir ülkenin sınırları içinde kalabilir ki bu durumda kamusal mal veya hizmet, ulusal kamusal mal veya hizmet olarak adlandırılır. Bir kamusal hizmetin faydasının o ülkenin sınırlarını aşması halinde, o kamusal mal veya hizmet küresel veya bölgesel kamusal mal ve hizmet olarak adlandırılacaktır. Kamusal bir malın küresel olarak tanımlanabilmesi için o malın faydasının tüm dünyaya yayılması gerekmektedir (Çelebi ve Yalçın, 2008: 3-4).

Günümüzde küresel kamusal mallar, ulusların ve kişilerin refahlarının artan şekilde merkezinde yer almaya başlamıştır. Kamu zararları kategorisi içerisinde yer alan, örneğin banka krizleri (küresel düzeyde finansal dalgalanma yaratır), internet temelli suçlar ve dolandırıcılık, artan ticaret ve seyahat nedeniyle hastalık riskinin artması, uyuşturucunun kullanımı gibi dünya çapındaki riskler tüm dünyada kişilerin refahlarını etkilemeye başlamıştır. Uluslararası çapta ulaşım ve haberleşme, ticaret, vergi uyumlaştırılması, para politikası, yönetim ve daha fazlası için uluslararası ortak iskeletin kurulmasını sağlayan, giderek artan sayıdaki uluslararası rejimin oluşturulması gereği ortaya çıkmıştır. Bu alanların tümünde değil ancak birçoğunda geleneksel yapıdaki ulusal sorunlar, günümüzde uluslararası işbirliği ile karşı karşıya kalmıştır (Kaul, Grunberg ve Stern,1999: 9).

Küresel kamusal mallar ve küreselleşme arasında karşılıklı bağımlılık ilişkisi vardır. Küresel kamusal mallar, küreselleşmeyi hızlandıran bir faktör olması yanı sıra, aynı zamanda küreselleşmenin bir sonucudur. Örneğin küresel kamusal mal niteliğine sahip uluslararası posta ve sivil havacılık sistemlerinin gelişmesi, mal ve hizmetlerin sınır ötesine taşınmasını kolaylaştırmış ve küreselleşme sürecini başlatan nedenlerden biri olmuştur. Malların, seyahat ve deniz taşımacılığı ile yoğun ve sık hareketi ise küresel kamusal mal niteliğindeki salgın hastalıkların dünyaya yayılmasına yol açmıştır (Turan, 2008: 64).

3. KÜRESEL KAMUSAL MAL KAVRAMI

Küresel kamusal mal kavramı yeni bir olgu değildir. Özellikle küresel doğal varlıklar, insan yapımı küresel ortak mallardan daha önce gelir. Atmosfer, açık denizler, coğrafi yörünge bu tür doğal küresel kamusal mallardır. İnsan var olduğundan beri dışsallıklar mevcuttur. Ancak bu dışsallıklar tek başına, büyüyen dünya nüfusunu farklı bölümleri arasında karşılıklı dayanışma yaratmamaktadır. Son yirmi yıldaki artan küreselleşme olgusu, birçok sorunu beraberinde getirmiş ve ülkeler arasında karşılıklı dayanışmayı zorunlu kılmıştır (Turan, 2008: 68).

1999 yılında Birleşmiş Milletler Gelişim Programı tarafından yapılan “Global Public Goods” adlı çalışmada, küresel kamusal mal kavramı ilk kez kullanılmıştır. Bu çalışmada küresel kamusal mal kavramı iki ölçütü içermektedir. Birinci ölçüte göre; bütün ülkeler ve toplumlar, bugünkü ve gelecekteki bütün kuşaklar küresel kamusal mallardan yararlanmaktadırlar. İkinci ölçüte göre, küresel kamusal malların tüketiminde dışlama ve rekabet söz konusu olmamaktadır. Küresel kamusal mallarda ülkeler arasında rekabet bulunmamaktadır ve insanlar bu malları kullanmaktan dışlanmamaktadırlar (Ferroni ve Mody, 2002: 6, Susam, 2008: 280).

Morrissey, Willem ve Hewitt, dışsallığın coğrafi olarak yayıldığı alanın, malın kamusallığını belirlemede kriter olarak kullanılacağını ifade etmektedir. Buna göre, malların yaydığı dışsallıklar küresel düzeyde ise bu mal küresel kamusal mal olmaktadır (Morrissey, Willem ve Hewitt, 2002: 3, Turan, 2008: 73). Genel olarak küresel kamusal mal; “dünya üzerindeki bütün bireyler (şu anda yaşayanlar ve gelecek kuşaklar) tarafından elde edilebilen, tüketiminde rekabetin ve kısıtlamanın bulunmadığı, herkesin yararlanabildiği ve finansmanının global olarak sağlandığı faydalar” şeklinde tanımlanmaktadır (Ortaç, 2004: 15).

Tablo 1: Kamusallığın Derecesine Göre Kamusal ve Küresel Kamusal Mallar

Kamusallık Derecesi		Tam Kamusal Mallar	Yarı Kamusal Mallar	Küresel Mallar	Ortak Üretim Malları
Taşma Alanı (Spill-Over Range)					
Ulusal		<ul style="list-style-type: none"> • Yer altı Suları • Savunma 	<ul style="list-style-type: none"> • Su Yolları • Elektrik Şebekesi Nakli 	<ul style="list-style-type: none"> • İletişim Ağları • Sulama Sistemleri 	<ul style="list-style-type: none"> • Bireysel Hizmetler • Eğitim
Bölgesel	Aynı Nesil İçerisinde	<ul style="list-style-type: none"> • Sel taşkınlarının kontrolü • Orman yangınlarının söndürülmesi • hayvan hastalıklarının kontrolü • Yer altı su kaynaklarının temizlenmesi 	<ul style="list-style-type: none"> • Su yolları • İmkaklar • Otoyollar • Yerel parklar 	<ul style="list-style-type: none"> • Ortak pazarlar • Kriz yönetimi gücü • Kablo şebekesi • Network 	<ul style="list-style-type: none"> • Barışın korunması • Askeri güçler • Tıbbi yardım • Teknik Yardım
	Nesiller Arası	<ul style="list-style-type: none"> • Sulak alanların korunması • Göllerin temizlenmesi • Toksik atıkların yok edilmesi • Kurşun emisyonunun azaltılması 	<ul style="list-style-type: none"> • Asit yağmurlarının azaltılması • Balık rezervlerinin korunması • Av alanlarının kurulması 	<ul style="list-style-type: none"> • Ulusal parklar • Sulama sistemleri • Göller • Şehirler 	<ul style="list-style-type: none"> • Barışın korunması • Sel taşkınlarının kontrolü • NATO • NAFTA • Kültürel normlar
Küresel	Aynı Nesil İçinde	<ul style="list-style-type: none"> • Okyanus kirliliğinin önlenmesi • Hava tahminleri • Gözlem istasyonları • Dünya mahkemeleri 	<ul style="list-style-type: none"> • Elektromanyetik dalgalar • Uydu yayımları • Posta hizmeti • Hastalıkların kontrolü 	<ul style="list-style-type: none"> • Kanallar • Hava koridorları • İnternet • İNTELSAT 	<ul style="list-style-type: none"> • Dış yardım • Doğal afetlere yardım • Uyuşturucunun yasaklanması
	Nesiller Arası	<ul style="list-style-type: none"> • Ozon tabakasının korunması • Küresel ısınmanın önlenmesi • Hastalıkların yok edilmesi • Bilgi yaratılması 	<ul style="list-style-type: none"> • Antibiyotiklerin aşırı kullanımı • Okyanuslardaki balık rezervleri • Antarktika'nın korunması 	<ul style="list-style-type: none"> • Uluslararası parklar • Kutup yörüngeleri 	<ul style="list-style-type: none"> • Tropik ormanların korunması • Uzay kolonileri • Yoksulluğun azaltılması • Birleşmiş Milletler

Kaynak: Todd, 2002; Aktaran: Turan, 2008: 74.

3.1. Küresel Kamusal Malların Sınıflandırılması

Küresel kamusal mallarla ilgili olarak çok çeşitli sınıflandırmalar yapılmaktadır. Bu başlık altında literatürde en çok kullanılan sınıflandırmalar

dikkate alınarak bu sınıflandırmalar kısa bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır. Küresel kamusal malları çeşitli özelliklerine göre yedi başlık altında sınıflandırmak mümkündür. Sınıflandırma, küresel kamusal malların daha önce var olan geleneksel yapısı ile küreselleşme olgusuyla ortaya sonradan çıkan yeni türleri arasındaki ayırım ile başlamaktadır.

3.1.1. Geleneksel Küresel Mallar ve Yeni Küresel Mallar

Geleneksel küresel kamusal mallar ikili bir ayırma tabi tutulabilir. Bunlardan ilki atmosfer, ozon tabakası, açık denizler gibi doğal ortak mallardır. İkincisi ise açık denizlerden geçme gibi ulusların serbest girişimi ve 19. ve 20. yüzyılda yoğunlaşan uluslararası ekonomik aktiviteyi çoğaltma ile ortaya çıkan gemicilik, sivil havacılık, telekomünikasyon ve posta hizmetlerinin yaygınlaştırılması anlaşmalarıdır. Bunlar, doğada ve küresel ölçekte çok taraflıdır ve küresel kamusal mal karakterleri vardır. Bu mallar önemlerini hala korumaktadırlar. Hatta eskisinden daha önemlidirler. Çünkü küreselleşme ile birlikte bir yandan küresel ekonomik aktiviteler artmaya devam etmekte, diğer yandan bu aktiviteleri mümkün kılan fırsatlar (internet gibi) gelişmeye devam etmektedir. Bununla birlikte, küreselleşme ile birlikte farklı küresel kamusal mallar ortaya çıkmıştır. Bu farklı küresel kamusal mallar, küreselleşme ile birlikte sınırların ortadan kalkması ve politika yakınsaması ile ortaya çıkmaktadır. Çünkü küreselleşme ile birlikte ulusal kamu politikalarının uyumlaştırılması problemleri öne çıkmaya başlamıştır. Bu yeni küresel kamusal mallar, temiz hava, sağlık, finansal istikrar, piyasa etkinliği ya da bilgi yönetimi gibi konularla ilgili kamusal mallardır. Bu konulardaki sorunlar bulaşma etkisi ile kısa sürede tüm ülkelerin ortak sorunu haline gelmektedir (Akdemir ve Şahin, 2006a: 6).

Yeni küresel kamusal malların ortaya çıkmasının arkasında birkaç faktör rol almaktadır. Bunlardan ilki, ülkelerin artan şekilde dışa açılmalarıdır. Bu açıklık, sosyal damping, rekabetçi devalüasyon, riskli tüketici davranışı (örneğin sigara içilmesi) gibi küresel kötülüklerin yayılmasını kolaylaştırmıştır. Bir diğer faktör ise giderek artan küresel sistematik risklerdir. Bu riskler, uluslararası finansal piyasaların yapısında bulunan değişken (volatility) riskler, küresel iklim değişimi riski, küresel eşitsizliğin yol açtığı politik risklerdir. Üçüncü faktör ise, sivil toplum kuruluşları, özel sektör ve dikkat çekecek bir şekilde çok uluslu şirketlerden oluşan devlet dışı aktörlerin güçlerinin artmasıdır. Bu aktörlerin tümü, temel insan haklarından teknik standartlara kadar birçok konuda, ortak politika normlarına bağlı kalınması için hükümetler üzerinde baskı yaratmaktadırlar (Turan: 2008: 76).

3.1.2. Üretim Zincirindeki Yerine Göre Küresel Kamusal Mallar

Küresel kamusal malları, üretim devresinde buldukları aşamaya göre nihai küresel kamusal mallar ve ara küresel kamusal mallar olarak sınıflandırabiliriz.

Nihai küresel kamusal mallar, malların standart anlamından daha ziyade, bir çıktıdır. Bu çıktı, somut (çevre ya da insanlığın ortak mirası gibi) ya da soyut (örneğin barış, finansal denge, çocuk felcinin yok edilmesi gibi) olabilmektedir. Bu tasnif, politik ilişkiler açısından önem taşımaktadır. Sera gazlarının azaltılmasına yönelik anlaşmada, aslında ortada bir mal yoktur. Buradaki amaç, nihai mal olan ozon tabakasının bozulmamasını sağlamaktır. Genel olarak nihai malın kamusalılığı konusu, uluslararası kolektif durgunluğu ortaya çıkarmaktadır. Genellikle küresel kamusal mallar, özel ve kamunun birçok aktivitesinin bir sonucudur (Turan, 2008: 76).

Üretilen küresel kamu malının, başka bir küresel kamu malının üretiminde girdi olarak kullanılması söz konusu ise küresel kamu malı ara (girdi) kamu malı olarak nitelendirilir (Ortaç, 2004: 26). Nihai küresel kamusal malların tedarikine katkıda bulunan uluslararası rejimler, norm ve standartlar, *ara küresel kamusal mal* olarak ifade edilirler. Ara küresel kamusal mal tanımlamasındaki amaç, belirli küresel kamusal malların sağlanmasında uluslararası kamusal müdahalelerin varlığına ihtiyaç duyulan alanların varlığına dikkati çekmektir (Turan, 2008: 77).

Ozon tabakası örneğinde olduğu gibi, örneğin Montreal Protokolü'ne benzer ara küresel kamusal mallara ihtiyaç vardır. Beklide en önemli ara küresel kamusal mal, uluslararası rejimdir. Benzer rejimler birçok diğer ara üretimler için temel oluşturur. Küresel kamusal faydalar içeren bu ara üretimlere örnek olarak Uluslararası Altyapı, Uluslararası Yardım Programlarını ve Uluslararası Teftiş Sistemleri verilebilir (Turan, 2008: 77).

3.1.3. Temel ve Tamamlayıcı Küresel Kamusal Mallar

Temel faaliyetler, küresel kamusal malların üretimine yöneliktir. Bu faaliyetler, faydaları diğer ülkelere yayılan, bir ülkedeki faaliyetler şeklinde olabileceği gibi, çok uluslu, bölgesel ve küresel faaliyetler şeklinde de olabilir (Ortaç, 2004: 23).

Tamamlayıcı faaliyetler ise küresel kamusal malların tüketimi için ülkeleri hazırlayan, temel faaliyetleri kullanılabilir hale getiren faaliyetlerdir. Örneğin sıtmanın yok edilmesi, temel bir küresel kamusal maldır. Ülkelerin kendi başlarına sivrisinek ile mücadele etmesi şeklindeki kontrolleri ise bir tamamlayıcı faaliyettir ve esas faaliyetin sunumu için gereklidir. Benzer

şekilde, bilgi üretimi yapan araştırma merkezlerinin temel küresel mal olmasına karşılık, bilgi üretimine katkı yapan genel eğitim hizmeti ise tamamlayıcı maldır (Morrissey, Willem te Velde ve Hewitt, 2002: 14; Turan, 2008: 77).

Bulaşıcı bir hastalığın ortadan kaldırılması veya kontrol edilmesinde temel aktivitelerin veya araştırmaların nasıl olması gerektiğini ve kamusal malın üretiminde tamamlayıcı aktiviteler ancak ulusal ve uluslararası seviyede ele alınabilir. Hedefin bulaşıcı hastalık olması durumunda, bu hastalıkla çabalayan her bir ülkenin hastalığın azaltılmasında veya kontrol edilmesinde katkısı olmalıdır. Ulusal kamusal mal olan sağlık hizmeti için bu durum tamamlayıcı bir aktivitedir (Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu, 2007: 167; Ayrangöl, 2012: 72).

Tablo 2: Küresel Kamusal Malların Sektörlere, Temel ve Tamamlayıcı Faaliyetlere Göre Sınıflandırılması

Kamusal Mal	Temel Mallar	Tamamlayıcı Mallar	
		Üretim	Tüketim
<u>Cevre</u>			
Küresel	Emisyonların azatımı	Araştırma	-
Ülusal	Doğal kaynakların korunması	Tarımın desteklenmesi	Yoksulluğun azaltılması
<u>Sağlık</u>			
Küresel	Hastalıkların yok edilmesi	Hastalıklar ile ilgili araştırmalar	-
Ülusal	Koruyucu sağlık hizmeti	Sağlık hizmetleri	Sağlık klinikleri
<u>Bilgi</u>			
Küresel	Araştırma merkezleri	İnternet hizmetleri	Küresel iletişim ağları
Ülusal	Eğitim hizmeti	Genel eğitim	Okullar
<u>Güvenlik</u>			
Küresel	Çatışmaların önlenmesi	Barışın korunması (BM Güvenlik Konseyi)	-
Ülusal	Suçların azaltılması	Asayiş	Yoksulluğu azaltılması
<u>Yönetim</u>			
Küresel	Küresel kuruluşlar	Araştırma	Finansal denge
Ülusal	İyi yönetim	Hükümet kapasitesi	Eşitlik

Kaynak: Morrissey, Willem te Velde ve Hewitt, 2002: 17; Akdemir ve Şahin, 2006a: 125; Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu, 2007: 167; Turan, 2008: 79; Ayrangöl: 2012: 72.

3.1.4. Sektörlere Göre Küresel Kamusal Mallar

Sektörel bazda yapılan küresel kamusal mal sınıflamasında tam bir kesinlik bulunmamaktadır. Morrissey, Velde ve Hewitt tarafından Tablo 2’de (yukarıdaki bölümde yer alan) yapılan sınıflandırmada, küresel kamusal mallar sağlık, çevre, barış, bilgi ve yönetim olarak başlıca beş başlık altında toplanmış; temel ve tamamlayıcı faaliyetlerle ilişkilendirilmiştir (Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu, 2007: 150). Gardiner ve Goulven (2002) ise küresel kamusal malları, çevresel, sosyal, ekonomik ve kurumsal niteliklere sahip mallar olarak sınıflandırmışlardır (Akdemir ve Şahin, 2006a: 129):

Tablo 3: Sektörlere Göre Küresel Kamusal Malların Sınıflandırılması

KKM Türleri	Faydalar		Arz Sorunları	İlgili Küresel Zararlar	Maliyetler	
	Dışlama Yok	Rakip Değil			Dışlama Yok	Rakip Değil
Çevresel						
Okyanuslar	Evet	Hayır	Aşırı Kullanım	Toprak Ve Atmosferden Kaynaklanan Kirlenme	Kısmen	Evet
Evet Evet Atmosfer (İklim)	Evet	Hayır	Aşırı	Küresel Isınma Riski	Evet	Evet
Biyolojik Çeşitlilik	Evet	Evet	Aşırı Kullanım	Türlerin, Ekosistemin Ve Genetik Çeşitliliğin Azalması	Evet	Evet
Sosyal						
Evrensel İnsan Hakları	Kısmen	Evet	Yetersiz Kullanım	İnsanlara Kötü Muamele Ve Ayrımcılık	Kısmen	Evet
Yoksulluktan Kurtulma	Hayır	Hayır	Yetersiz Arz	Suç, Yolsuzluk Ve Eşitsizlik		Evet
Sağlık	Evet	Evet	Yetersiz Arz	Bulaşıcı Hastalıklar	Evet	Evet
Barış	Evet	Evet	Yetersiz Arz	Savaş Ve Çatışma	Kısmen	Evet
Ekonomik						
Etkin Ticaret	Kısmen	Evet	Yetersiz Arz	Parçalanmış Piyasalar	Evet	Evet
Finansal Denge	Kısmen	Evet	Yetersiz Arz	Aşırı Dalgalanmalar Ve Finansal Krizler	Evet	Evet
Kurumsal/ Altyapı						
İnternet	Kısmen	Evet	Yetersiz Kullanım	İnternet Engelleri(İletişim Altyapısı)	Kısmen	Evet
Bilgi	Kısmen	Evet	Yetersiz	Bilgi Engelleri (Saydamlığın Olmaması)	Kısmen	Evet
İyi Yönetim (Demokrasi, Adelet, Eşitlik, Hukuk)	Kısmen	Evet	Yetersiz Arz	Yolsuzluk Ve Adaletsizlik	Kısmen	Evet

Kaynak: Akdemir ve Şahin, 2006a: 129; Turan,2008: 82.

3.1.5. Yarattılan Faydanın Türüne Göre Küresel Kamusal Mallar

Küresel kamusal malları, dışlamanın ve rekabetin olmaması özelliklerini bünyesinde taşıyan üç tür faydaya göre sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; risk azaltıcı, kapasite arttırıcı ve doğrudan sağlanan faydalardır. Kamusal malların yaratılan faydaya göre sınıflandırılması Tablo 4’de gösterilmiştir.

Risk Azaltımına Yönelik Küresel Kamusal Mallar: Risk azaltıcı faydalara sahip kamusal mallar, genellikle çevresel sorunlar, hastalıklar ve çatışmaların önlenmesine yönelik olarak üretilmektedir. Örneğin iklimsel risklerin azaltılması, çatışmaların önlenmesi, hastalık riskinin ortadan kaldırılması gibi konular risk azaltışına yönelik küresel kamusal mallardır (Morrissey, Willem te Velde ve Hewitt, 2002: 39-43; Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu, 2007: 161). Bu tür faydaları bünyesinde barındıran kamusal mallar, genellikle önleyici tedbirleri içermektedir. Yarattılan faydalar birbirleriyle yakın ilişki içerisinde. Faydanın yayıldığı alana göre, kamusal malın küresel ya da bölgesel olduğu ortaya çıkmaktadır. Örneğin kolera hastalığının yayılmasını önlemek, sınırlı bir alanda bulunanlara fayda sağlamasına karşılık, kolera hastalığının ortaya çıkmasını engellemek ise küresel risk azaltıcı faydalar sağlamaktadır (Turan, 2008: 83).

Birçok kamusal mal, riskin azaltılması veya yok edilmesinden ortaya çıkan faydalara sahiptir. Riskin azaltılması bir kamusal mal olmasına karşılık eğer küresel seviyede herkes eşit bir şekilde faydalanıyorsa, bu hizmet uluslararası kamusal mal halini alır. Örneğin sera gazı emisyonlarının azaltılması, herkes için küresel ısınma riskini azaltır. Okyanus, göl ya da ormanlar gibi ortak kullanım kaynaklarının sömürülme ya da kirlenme ile ilgili risklerinin azaltılması bir kamusal maldır. Ancak kaynakları paylaşılanlara bağlı olarak sınırlı bir yayılma alanına sahiptir. Örneğin Britanya tarafından üretilen asit yağmurlarının azaltılması, Avrupa ülkelerine sınırlı fayda sağlar. Okyanus kirliliğinin azaltılması ise küresel kamusal maldır. Ülkelerin kaynakları paylaşım paylaşılmamasına bağlı olarak, elde edilmiş olan faydalar ulusal, bölgesel ya da küresel olabilmektedir (Morrissey, Willem te Velde ve Hewitt, 2002: 11, Turan, 2008: 83-84).

- *Kapasite Artırımına Yönelik Küresel Kamusal Mallar:* Kamusal ya da özel malların üretiminde kapasite artırımından ortaya çıkan fayda, eğer herkese yarar sağlamakta ise bu mallar kamusal niteliği kazanmaktadır. Eğitim ve sağlık, ulusal kapasiteyi artırdığı için bir kapasite arttırıcı küresel maldır. Benzer şekilde iyi yönetim de kapasiteyi arttırıcı etkiye sahiptir ve herkese fayda sağlayacaktır (Morrissey, Willem te Velde ve Hewitt, 2002, 38; Turan, 2008: 84).

- *Doğrudan Yarar Sağlayan Küresel Kamu Malları*: Barış ve güvenliğin sağlanması, okyanus ve ormanlar gibi ortak mülkiyet kaynaklarındaki çevresel bozulmaların önlenmesi, doğrudan fayda sağlayan küresel kamusal mallardır. Benzer şekilde yoksulluğun azaltılmasında herkes fayda sağlar ve bir kamusal maldır. Yoksulluğun olmadığı zengin bir ülkede devlet, daha çok kamusal mal üretebilir ve bireylerin tüketim olanaklarını artırır. Bu nedenle yoksulluğun azaltılması, bir tamamlayıcı mal olarak da ele alınmalıdır (Morrissey, Willem te Velde ve Hewitt, 2002: 13, Turan, 2008: 84).

Bu üç fayda türü birbirleri ile iç içe geçmiştir ve birbirlerini destekleyici özelliğe sahiptir (Ortaç, 2004: 20). Örneğin küresel ısınmanın önlenmesi, üç farklı türde de fayda sağlamaktadır. Barışın korunması, kapasite arttırıcı fayda taşımalarının yanı sıra risk azaltıcı faydalara da sahiptir (Turan, 2008: 84).

Tablo 4: Yaratılan Faydanın Türüne Göre Küresel Kamusal Mallar

Faydanın Yayıldığı Alan “Kamusalık”	Fayda Türü		
	Risk Azaltıcı Fayda	Kapasite Arttırıcı Fayda	Doğrudan Sağlanan Fayda
<i>Küresel Alan</i> _“Ülkeler Arası”	İklimsel Riskin Azaltılması	Küresel Yönetişim Kurumları	Biyolojik Çeşitliliğin Korunması
<i>Sınırlı Alan</i> “Örneğin Bölgesel”	Asit Yağmurlarının Azaltılması	Bölgesel Kurumlar	Ormanların ya da Göllerin Korunması
<i>Herkese Fayda Sağlayan</i>	Hastalık Riskinin Yok edilmesi	Küresel Bilgi Üretimi	Bilinen Yoksulluğun Azaltılması
<i>Kısıtlı Fayda Sağlayan</i>	Hastalık Vakalarının Azaltılması	Kurak Tarımla İlgili Araştırmalar	Bilinen Hastalıkların Oluş Sıklığının Azaltılması
<i>Kamuya Fayda Sağlayan</i>	Çatışmaların Önlenmesi	Barışın Korunması	Barış ve Güvenlik

Kaynak: Morrissey, Willem, Hewitt, 2002: 11; Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu, 2007: 163; Turan, 2008: 85.

3.1.6. Kamusallığın Doğasına Göre Küresel Kamusal Mallar (Oluşumları Açısından veya Malın Doğasına Göre Küresel Kamusal Mallar)

Bu sınıflamada faydaların ve ilgili küresel zararların doğasına dayanarak, mallar arasında tasnif yapılmaktadır. Buradaki fayda veya ilgili zararların hepsi küreseldir. Küresel kamusal malların belirli türleri arasında kamusallığın farklılaşması, küreselleşmeye eşlik eden bazı politik gerilimlere ışık tutmaktadır (Turan, 2008: 85).

Küresel kamusal mallar, Tablo 5’de gösterildiği üzere, kamusallığın doğasına göre doğal küresel kamusal mallar, insan yapımı küresel kamusal mallar ve küresel politik sonuçlar doğuran mallar olarak üçlü bir sınıflamaya tabi tutulmuştur.

Doğal Küresel Kamusal Mallar: Bu mallar, fiziki bir değere sahip somut mallardır. Ozon tabakası, açık denizler, atmosfer, su kaynakları doğal küresel kamusal mallar başlığı altında yer almaktadır. Bu mallarda zamanla aşırı kullanım sorunları ortaya çıkabilmektedir (Turan, 2008: 86).

İnsan Yapımı Küresel Kamusal Mallar: Bu malların tüketiminde rekabetin olmamasına karşılık, tüketimlerinde kısmen dışlama vardır. Evrensel norm ve ilkeler, dünyanın ortak kültürel mirasları, internet ve bilimsel bilgi bu tür mallara örnek teşkil etmektedir. Söz konusu malların sunumuna yönelik temel sorun, eksik kullanımdan ortaya çıkmaktadır. Örneğin internetle ilgili eksik kullanım, dil engelleri, bilgisayar alacak gelirin olmaması ve okuma ve yazma bilmemekten ortaya çıkabilmektedir. Temel insan hakları, evrensel olarak kabul edilen normların bir örneğidir. Bazı ülkeler insanların faaliyet seçeneklerini, kamuya katılma imkânlarını ve seyahat ya da konuşma özgürlüklerini sınırlamakta ya da temel sağlık ve eğitim imkânlarını baskı altında tutmaktadırlar. Bunun sonucunda kalkınma maliyetleri ve etkin olmayan durumlar ortaya çıkmaktadır (Turan, 2008: 86).

Küresel Politik Sonuçlar Doğuran Mallar: Bu kategorideki mallara örnek olarak; barış, serbest ticaret, sürdürülebilir çevre, yoksulluğun azaltılması ve finansal istikrar verilebilir. Soyut nitelikteki bu tür küresel kamusal mallarla ilgili kolektif hareket sorunu, bu malların yetersiz sunumundan kaynaklanmaktadır. Bu malların yetersiz sunulması halinde, hastalık, mali kriz, ekosistemde bozulma, yoksulluk vb. küresel zararlar ortaya çıkmaktadır. Bu gruptaki malların insan yapımı küresel kamusal mallardan farkı, küresel politik sonuçları içeren malların akım değişkenler olması yani bunların sunumunu sağlamak için devamlı bir çabanın gerekli olmasıdır. Buna karşılık insan yapımı küresel kamusal mallar, stok değişkenlerdir. Yani hâlihazırda üretilmiş durumdadır (Kaul, Grunberg ve Stern, 1999: 453; Turan, 2008: 86).

Tablo 5: Kamusallığın Doğasına Göre Küresel Kamusal Mallar

Küresel Mal Türleri	Faydalar		Arz Yapısı veya Kullanım Sorunu	İlgili Küresel Zararlar	Maliyetler	
	Dışlanmanın Olmaması	Rekabetin Olmaması			Dışlanmanın Olmaması ^(a)	Rekabetin Olmaması ^(b)
1. Doğal Küresel Ortak Mallar						
• Ozon tabakası	Var	Yok	Aşırı Kullanım	Tükenme ve radyasyon artışı	Var	Var
• Atmosfer (İklim)	Var	Yok	Aşırı Kullanım	Küresel ısınma riski	Var	Var
2. İnsan Yapımı Küresel Ortak Mallar						
• Evrensel norm ve prensipler (insan hakları)	Kısmen	Var	Eksik Kullanım (Baskı altında tutma)	İnsan hakları ihlalleri ve adaletsizlik	Kısmen	Var
• Bilgi	Kısmen	Var	Eksik Kullanım (Ulaşamama)	Eşitsizlik	Kısmen	Var
• İnternet alt yapısı	Kısmen	Var	Eksik Kullanım (Giriş engelleri)	Dışlama ve Eşitsizlik (Bilgiye sahip olan ve olmayanlar arasında)	Kısmen	Var
3. Küresel Politik Sonuçlar ya da Şartlar						
• Barış	Var	Var	Eksik Sunum	Savaş ve çatışma	Kısmen	Var
• Sağlık	Var	Var	Eksik Sunum	Hastalık	Var	Var
• Finansal istikrar	Kısmen	Var	Eksik Sunum	Finansal Krizler	Var	Var
• Serbest ticaret	Kısmen	Var	Eksik Sunum	Kırılgan Piyasalar	Var	Var
• Yoksulluktan kurtulma ^(c)	Yok	Yok	Eksik Sunum	Sivil Çatışma, suç ve şiddet	Var	Var
• Sürdürülebilir çevre ^(c)	Var	Var	Eksik Sunum	Dengesi bozulmuş ekosistemler	Var	Var
• Eşitlik ve adalet ^(c)	Kısmen	Var	Eksik Sunum	Sosyal tansiyon ve çatışma	Var	Var
<p>(a) Dışlanmama, herhangi birinin küresel zararların maliyetine katlanmaktan kurtulmasını zorluğunu ifade eder.</p> <p>(b) Rakip olmama, herhangi birinin hastalaktan etkilenmesinin diğerlerinin hastalanma riskinin derecesini azaltmayacağı ifade eder.</p> <p>(c) Bu mallara olan talep, doğal küresel ortak malların aşırı kullanımı ya da insan yapısı küresel ortak malların eksik kullanımının tehlikeli boyutlarda olduğunun kabul edildiği oranda ortaya çıkmaktadır.</p>						

Kaynak: Akdemir ve Şahin, 2006a: 127; Turan, 2008: 87.

3.1.7. Kamusallığın Derecesine Göre Küresel Kamusal Mallar

Sandler'e göre (2006) bazı mallarda dışlama ve rekabet söz konusu değilken, bazı mallarda elde edilen faydadan kısmi sınırlandırmalar ya da kısmi rekabet söz konusu olabilmektedir. Herhangi bir sınırlandırmanın olmadığı mallar *tam kamusal mallar* (küresel ısınmanın önlenmesi gibi), tüketimde dışlama ve kısmi rekabetin olduğu mallar ise *yarı kamusal mallar* (asit yağmurlarının azaltılması, zararlı böceklerin azaltılması gibi) olarak adlandırılmaktadır. Sandler'e (1999) göre internet ve INTELSTAT (Uluslararası Telekomünikasyon Uydu Teşkilatı) gibi küresel kamusal mallar ise *klüp malı* niteliğindedir. Bilindiği üzere bu tür malların kullanımı ancak klübe dâhil olmak, yani kullanım bedeli ödemek ile mümkündür (Akdemir ve Şahin, 2006b: 12).

4. KÜRESEL KAMUSAL MALLARIN FİNANSMANI

Ulusal düzeyde düşünüldüğünde kamusal malların finansmanı kamu bütçesinden karşılanır. Küresel kamusal mallar için böyle bir bütçe tanımlamak ya da finansman kaynağı bulmak oldukça zordur. Dünyadaki tüm bireylerden (ülkelerden), vergi alma gücüne sahip olan merkezi bir otoritenin olmayışı, uluslararası kamu mallarının finansmanının ulusal düzeyde olduğu gibi vergilerle değil, herbiri kendi çıkarlarına göre hareket eden ülkelerin, gönüllü finansmanı ve uluslararası örgütlere ödedikleri aidatlarla yapılmasını, zorunlu hale getirmektedir (Susam, 2008: 295).

Küresel kamusal malların finansman yöntemlerini başlıca dört ana başlık altında toplamak mümkündür (Turan, 2008: 115-116):

Bu yöntemlerden ilki, dışsallıkların içselleştirilmesine yönelik mekanizmalardır. Bu amaçla yeni pazarlar oluşturulması, mülkiyet haklarının kurulması ve küresel vergi, harç uygulamalarına başvurulmaktadır.

İkincisi finansman yöntemi, özel finansman kaynaklarının kullanılmasıdır. Kâr amaçlı ticari kuruluşlardır. Bu kuruluşlara örnek petrol şirketlerinin verdiği destekler, emisyon oranını düşürücü anlaşmalara destek vermeleri verilebilir. Kâr amacı olmayan kuruluşlar ise bağımsız vakıflar, sivil toplum kuruluşları ve akademik kurumlardan oluşturmaktadır.

Üçüncü finansman yöntemini, ulusal ve uluslararası kurum ve organizasyonlardan elde edilen kamusal kaynaklar oluşturmaktadır. Bu kaynaklar, vergi teşviklerini ve uluslararası finansal kuruluşlar ve diğer uluslararası organizasyonlar tarafından sağlanan fonları kapsamaktadır.

Tablo 6: Küresel Kamusal Malların Finansman Mekanizmaları

Dışsallıkların İçselleştirilmesi	Pazar Oluşturma ve Güçlendirme	
	Vergiler, Harçlar	
Özel Kaynaklar	Kâr Amaçlı Kuruluşlar	
	Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar	
	Özel Kişiler	
Kamusal Kaynaklar	Ulusal	Gelişmiş Ülke Kaynakları
		Gelişmekte Olan Ülke Kaynakları
	Uluslararası	Uluslararası Finansal Kuruluşlar
		Uluslararası Organizasyon ve Şirketler
Ortaklıklar	Çeşitli Farklı Kaynakların Birleşimi	

Ortaklık kaynakları ise genellikle hükümet kurumları, özel firmalar, vakıflar, sivil toplum organizasyonları ve uluslararası kuruluşlar arasında işbirliği şekillerinden oluşan çeşitli finans kaynaklarının birleşiminden oluşmaktadır.

Ülkeler arasındaki sosyal, ekonomik, siyasi ve kültürel farklılıklar nedeniyle her ülkenin küresel kamusal mal talebi arasında zaman ve miktar uyumsuzlukları görülebilmektedir. Küresel kamusal malların finansmanı, malın niteliği tam kamusaldan özel mala, küresel düzeyden yerel düzeye, doğrudan yarar sağlayan maldan kapasite artırıcı mala doğru yönelidikçe daha kolay sağlanabilmektedir. Günümüzde küresel kamusal malları sunan örgütlerin finansmanı üye ülkelerin katkıları ve faaliyetlerinden elde ettikleri diğer gelirler ya da bağış ve yardımlar yolu ile sağlanmakta, ancak üye devletlerin aidatlarını geç ödemeleri veya ödeyememeleri durumunda örgütler büyük mali sıkıntılar içine girmekte ve fonksiyonlarını yerine getirmeleri güçleşmektedir. Özellikle ABD ve Rusya gibi büyük devletler BM'ye ödemeleri gereken aidatlarını örgütün tüm girişimlerine rağmen ödememektedirler. Bu devletler ödeyecekleri aidatları örgüt üzerinde baskı unsuru olarak kullanmak istediklerinden, küresel kamusal malların gerekli miktar ve nitelikte sunulmasını da engellemektedirler (Ortaç, 2004: 40-41).

4.1. Dışsallıkların İçselleştirmesine Yönelik Finansman Yöntemleri Kaynaklar

Küresel kamusal mallarla ilgili faydalar ve maliyetler, bu malın üretiminden veya tüketiminden sorumlu olanlara dağıtıldığında veya bu kurumlar ile sınırlandırıldığı durumda dışsallıklar içselleştirilmiş olmaktadır. Uluslararası ya da küresel kamu malı üretici ve tüketicilerin tedariki direkt olarak finanse edebileceği iki tür yol bulunmaktadır. Bunlar, piyasa oluşturmak ve küresel vergilerin uygulanmasıdır (Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu, 2007: 177). Aslında küresel kamusal malların finansmanında dışsallıkların içselleştirilmesi ya da başka bir ifade ile küresel kamusal malların üretimi veya tüketimi sonucu ortaya çıkan fayda veya maliyetlerin üretim ya da tüketimi gerçekleştirenlere yüklenmesi en önemli araçlardan birisidir. Ancak ulusal kamusal mallarda olduğu gibi uluslararası mallarda da yaşanan bedavacılık sorunu küresel kamusal malların üretiminin ve finansmanının yetersiz düzeyde gerçekleşmesine yol açmaktadır (Susam, 2008: 295).

Küresel kamusal malların finansmanında dışsallıkların içselleştirilmesinde üreticilerin ve tüketicilerin küresel kamu mallarını doğrudan finanse etmelerini sağlamak için iki seçenek söz konusudur. Bunlardan biri küresel vergilerin konulması, diğeri de piyasa oluşturulmasıdır.

4.1.1. Küresel kamusal mallarla Yönelik Piyasa Oluşturma

Bir takım mal ve hizmetlerin ortaya çıkardıkları dışsallıklar dolayısıyla piyasa ekonomisi tarafından etkin bir şekilde sunumu yapılamamaktadır. Genel kural olarak üretiminde ve tüketiminde negatif dışsallık yayan bu malların (bu negatif dışsallıklar belirli mekanizmalar ile içselleştirilmezse), üretim veya tüketimleri optimum düzeylerinin üzerindedir. Devletler, bu negatif dışsallıkları önlemek için çeşitli mali politikalar ile müdahalelerde bulunmaktadır. Bu müdahaleler, hukuksal bazı düzenlemeler, regülasyonlar ve vergiler şeklinde olabilmektedir. Müdahalelerin amacı ise, dışsallıkları bir şekilde fiyatlandırarak ekonomide etkinliği sağlamaktır. Dolayısıyla küresel kamusal mallarla ilgili fayda ve maliyetler, bu malların üretimi ya da tüketiminden sorumlu kurumlarla sınırlandırıldığı ya da ilişkilendirildiği durumda, meydana gelen dışsallıklar içselleştirilmiş olmaktadır (Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu, 2007: 177).

4.1.2. Global Vergileme

Uluslararası düzenin ve kalkınmanın sürdürülmesi, uluslararası örgütlerin desteklenmesi için uluslararası vergilerin konulması gerektiği görüşü ilk kez, 19 yy'da James Lorimer tarafından ortaya atılmıştır. 20 yüzyılda ise bu görüş birçok iktisatçı ve uluslararası kuruluş tarafından ele alınmıştır. J. M. Keynes, A. Marshall ve J. Meade tarafından İkinci Dünya Savaşı öncesinde dile getirilen global vergi önerileri, 1970'li yılların başında global finansal istikrarsızlık ve çevresel sorunlar bağlamında tekrar gündeme gelmiştir. 1972'de Birleşmiş Milletler Örgütü global vergilerin gündeme alınmasını önermiştir. J. Tobin global finansal istikrarsızlığı önlemek için sınır aşan parasal işlemlerin global düzeyde vergiye tabi tutulmasını gündeme getirmiştir. Roma Klübü uluslararası örgütlerin finansman aracı olarak global vergileri tartışmaya açmıştır. 1980'de Brandt Komisyonu çok sayıda global vergi önerisini inceleyen bir rapor yayınlamış ve 1992'de R. Mendez Uluslararası Kamu Maliyesi adlı bilimsel eserinde bir dizi global vergi önerisinde bulunmuştur (Vural ve Tekin, 2004).

Küresel kamusal malların finansmanında global vergilerin kullanılması hem kamusal zararları azaltacak hem de bu malların finansmanının yeterli ölçüde yapılmasını sağlayacaktır. Global düzeyde önerilen karbon vergisi, yakıt vergisi, hammadde vergisi, tobin vergisi, elektronik ticaretin vergilendirilmesi, hem küresel düzeydeki negatif dışsallıkları önleyecek hem de küresel mallar için yeterli finansman kaynağı oluşturacaktır. Ancak global vergileri uygulayacak ve toplayacak olan merkezi bir otoritenin olmaması önemli bir sorundur. Bu nedenle küresel kamusal malların finansmanı için yaratılan

kaynaklar, büyük ölçüde uluslararası kuruluşların yürüttüğü organizasyonlar ve topladıkları yardımlarla sınırlı kalmaktadır (Susam, 2008: 296).

Küresel kamusal malların küresel bir vergilendirmeyle finanse edilmesi gerektiği görüşleri bulunduğu gibi böyle bir küresel vergilendirmeye gerek olmadığı yönünde görüşler de mevcuttur. Turan (2008: 178) küresel kamusal malların esas bileşenini ulusal kamusal mallar oluşturduğundan küresel kamusal malların finansmanının büyük ölçüde ulusal düzeyde gerçekleştiğini belirterek, sadece kaynakları arttırmanın yeterli olmadığını, mevcut kaynakları da verimli kullanmak gerektiğini söylemektedir. Ayrıca küresel kamusal zararları kontrol etmekten ziyade, küresel kamusal malları üretmeye odaklanılmasının doğru olacağını ifade eden Turan, küresel vergiler gibi ütöpik fikirler yerine kirlilik izinleri ticareti, vergi değişimi gibi uygulamalar ile yeni piyasalar ve düzenlemeleri içeren uygun bir sistemin kurulması gerekliliğine dikkat çekmiştir.

4.2. Özel Sektör Kaynakları

Özel sektör kaynakları, kâr amaçlı kuruluşlar, kâr amaçlı olmayan kuruluşlar ve bireylerden oluşmaktadır. Yabancı doğrudan yatırımlar ve diğer uzun vadeli özel kaynaklar, teknoloji transferi, iş olanaklarının yaratılması, ulusal kapasitenin inşası ve üretimi çeşitlendirme yoluyla kalkınmanın sağlanmasına önemli katkıda bulunurlar. Genelde ilaç, kimya, elektronik, enerji, petrol ve otomotiv sektörlerine yatırımlar yapılmaktadır.

4.2.1. Kâr Amaçlı Olmayan Kuruluşlar

Bağımsız vakıflar, sivil toplum kuruluşları ve akademik kurumlar, kâr amacı olmayan kuruluşları oluşturmaktadır. İngiltere merkezli bir yardım kuruluşu olan OXFAM, küresel yoksullukla mücadele için kurulan yardım kuruluşu CARE, Greenpeace ve Uluslararası AF Örgütü gibi sivil toplum kuruluşları da küresel kamusal malların sunumu ve finansmanına katkı yapmaktadırlar (Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu, 2007: 183).

2002 yılında sivil toplum kuruluşları HIV/AIDS ile mücadeleye 95,5 milyon dolar kaynak ayırmışlardır. Bu oluşumların sınırlı yasal güçleri olmasına karşılık, geniş bir kamuoyu desteğine sahiptirler. Çevresel anlaşmaların yapılmasını teşvik etme, kadın haklarını destekleme, fakir çocukların haklarını savunma, silahsızlanma ve anti personel mayınlarının yasaklanmasına kadar geniş bir alanda öncülük yapmaktadırlar. Söz konusu sivil toplum kuruluşları gelirlerini üye aidatlarından, özel vakıfların bağışlarından ve malların satışından (tişört, bileklik vb.) elde ederler. CARE,

OXFAM, gibi gelişmekte olan ülkelerin sosyal hizmet kapasitelerini arttırmayı amaçlayan yardımsever kuruluşlar, birçok verici ülkenin kalkınma yardımında bulunan dairelerinden bağış almaktadırlar. Sivil toplum kuruluşları kalkınmakta olan ülkelere büyük kaynaklar aktarmaya başlamışlardır. 2006 yılında 11 milyar dolar katkı sağlamışlardır (Turan, 2008: 126).

4.2.2. Kâr Amaçlı Kuruluşlar

Kar amaçlı kuruluşlar, kolektif yardım severlik ve sosyal sorumluluk programları ile ilgili küresel kamusal mal sunumuna katkıda bulunmaktadır. Şirketler yardım ve sosyal sorumluluk programlarını, işletme masraflarının bir parçası olarak ele almakta ve vergilenmemiş gelirden finanse etmektedirler. Bu programlar ödül ve fiyat indirimi şeklinde olmaktadır. Bulaşıcı hastalıklarla mücadele de kullanılan ilaçların fiyatlarını indirmek örnek verilebilir. Shell, BP gibi şirketler, toplam sera gazı yayma oranlarını sınırlayıcı yöntemlere başvurmakta ve emisyon ticareti piyasalarına uyum sağlayacaklarını taahhüt etmektedirler. Ancak kâr amaçlı kuruluşların küresel kamusal malları finanse etmek için yaptıkları direkt yardımlar çok az düzeydedir. 1998 yılında ABD’de 47.000 şirket bulunmakta ve bu şirketler sahip oldukları 385 milyar dolar gelirin 22.8 milyar dolarını bağışta bulunmuşlardır. Ancak bu bağışların çok azı uluslararası programlara harcanmıştır (Turan, 2008: 127).

4.2.3. Bireyler

Doğrudan bağışlar, varlıklı kişilerin verdikleri ödül ve bağışlar, piyango biletinin satın alınması şeklinde özel kişiler küresel kamusal malların finansmanına katkıda bulunurlar. Örneğin Elton John, 80 milyon doları anti personel mayınlarının temizlenmesi için bağışlamıştır (Kovancılar, Miynat ve Bursalıoğlu, 2007: 183-184).

4.3. Ortaklık Kaynakları

Ortaklıklar, birçok finansman kaynağının küresel kamusal malların finansmanı için bir araya gelmesinden oluşmaktadır. Kamu kurumları, özel firmalar, sivil toplum kuruluşları ve uluslararası organizasyonlar ortaklaşa bazı küresel kamusal malların finansmanına katkı sağlamaktadırlar. Örneğin gelişmekte olan ülkelerin çevre ile ilgili yatırımlarını finanse etmek için kurulan Küresel Çevre Fonu (GEF) birçok özel kuruluş, sivil toplum kuruluşu, Dünya Bankası, UNDP (Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı) ve UNEP (Birleşmiş Milletler Çevre Programı) gibi uluslararası organizasyonlar tarafından desteklenmektedir (Turan, 2008: 128).

4.4. Kamu Kaynakları

Küresel kamusal malların finansmanı ile ilgili kamusal kaynaklar, ulusal ve uluslararası kurum ve organizasyonlardan yaptığı katkılardan oluşmaktadır.

Ulusal kaynaklar; yardım yapan ülkelerin katkıları, kalkınmakta olan ülkelerin bütçelerinden ayırdığı paylar, vergi teşvikleri ve kamusal zarara neden olan faaliyetleri azaltıcı yardım ve teşviklerden oluşmaktadır. Dünyadaki hemen her ülke küresel kamu mallarının üretimine ve dolayısıyla da finansmanına önemli miktarda katkı yapmaktadır. Örneğin bulaşıcı hastalıkların kontrolü, insan haklarının iyileştirilmesi, finansal kriz riskinin düşürülmesi amacıyla ulusal bankaların regülasyonu, çevre kirliliğinin önlenmesi gibi birçok küresel kamu malının hem üretiminde hem de finansmanında ülkelerin rolü çok önemlidir. Üretimi ve finansmanı ülkeler tarafından yapılan bu küresel kamu malı örnekleri daha iyi gıda güvenliğinin sağlanmasına, ulusal limanların yapılmasına, istatistik hizmetlerinin güçlendirilmesine kadar genişletilebilir (Ayrangöl, 2012: 103).

Gelişmiş ülkelerin geliştirmekte olan ülkelere küresel kamu malı üretimine finansal katkısı iki yolla sağlanmaktadır. Bunlar; kalkınma yardımları ile geliştirmekte olan ülkelerin borçlarına ilişkin (borç hafifletilmesi ve borç takası) düzenlemelerdir (Ayrangöl, 2012: 104). OECD'nin Kalkınma Yardımları Komitesi olan DAC (Development Assistance Committee), resmî kalkınma yardımlarının odak noktasını oluşturmaktadır. Yardımların %75'i alıcı verici ülkeler arasında çift taraflı anlaşmalarla yapılırken, %25'i WB, Bölgesel Kalkınma Bankaları ve BM kaynakları ile çok taraflı olarak yapılmaktadır (Turan, 2008: 141). ODA (Resmî Kalkınma Yardımları) kaynaklarından uluslararası kuruluşların ve örgütlerin yaptıkları yardımlar arasında en büyük katkı IDA (International Development Association) tarafından yapılmaktadır. IDA (Uluslararası Kalkınma Birliği), kişi başı milli geliri 1.065 ABD Doları'nın altında olan dünyanın en yoksul ülkelerine; yoksulluğu azaltmak, ekonomik kalkınmayı desteklemek, eşitsizlikleri gidermek ve insanların yaşam koşullarını iyileştirmek amacıyla faizsiz krediler ve hibeler sağlayan kuruluştur. IDA tarafından yapılan yardımlar ise daha çok finansal istikrar amaçlı olup geliştirmekte olan ülkelere ucuz kredi teminine dayanmaktadır (Kirmanoğlu, Yılmaz ve Susam, 2006: 180).

Uluslararası kurum ve organizasyonlar ise uluslararası finansal kurumlar, uluslararası ve bölgesel organizasyon ve kurumlardan oluşmaktadır (Turan, 2008: 129). Uluslararası kaynaklar ise ülkelere anlaşmalarla kurulmuş uluslararası kuruluşların küresel kamu mallarının finansmanı için sağladığı fonlardır. Uluslararası kuruluşların finansmanı da büyük ölçüde ülkeler tarafından yapıldığı için uluslararası kaynaklar da özünde ulusal bir nitelik taşımaktadır.

Kamusal mal sunumunu teşvik etmek için özel şirketlere sunulan vergisel teşvikler de bir başka ulusal kaynaktır. Örneğin Milenyum Aşı Girişimi kapsamında, Ocak 2000'de Başkan Clinton, yeni aşların gelişimini hızlandırmak ve gelişmekte olan ülkelere mevcut aşı dağılımının gelişmesine yardımcı olmak amacıyla şirketlere, 1 milyar doların üzerinde vergi indirimi yapacağını ilan etmiştir.

SONUÇ

Küreselleşme süreci, kamusal mallar teorisinde yapılan sınıflandırmayı da önemli ölçüde değiştirmiş ve yeni bir takım ölçütler, kamusal malların sınıflandırmasında kullanılır olmuştur. Klasik kamusal mal sınıflandırmasında ölçek olarak sadece ulusal sınırlar dikkate alınmakta iken, günümüzde küreselleşme sürecinin etkisi ile birlikte kamusal malların etkileri sınırları aşmaya başlamıştır. Genel anlamda kamu malları toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla üretilirken, küresel kamu malları dünya üzerindeki tüm toplumların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretilmektedir. Ulus devletler kamu mallarının finansmanını büyük oranda vergilerle karşılarlarken, küresel kamu mallarının finansmanının sağlanabilmesi için herhangi bir organizasyon veya finansman aracı henüz yoktur.

Küresel kamusal malların üretiminde en önemli sorunlardan biri finansman sorunudur. Finansman sorununun çözümüne ilişkin literatürde farklı bakış açılan vardır. Bu bakış açılan aslında küresel kamusal malların sahip olduğu niteliklerinden kaynaklanmaktadır (Tüketimde rekabet olmaması, fayda bölünmezliği, küresel kamusal dışsallıklar, bedavacılık problemleri gibi.).

Küresel kamusal malların küresel düzeyde sunumunu sağlamak için oluşturulan yetkili bir kuruluş bulunmamaktadır. Küresel düzeyde ulus devletlerin yasa koyma, vergilendirme ve standartları belirleme yetkisine sahip bir kuruluşun olmaması, küresel kamusal malların sunumunda ve finansmanında birçok sorun ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, söz konusu malların sunumunda ve finansmanında sivil toplum kuruluşları, bireyler, uluslararası organizasyonlar, kar amacı taşıyan ve taşımayan kuruluşlar ulus devletler ile birlikte ortaklaşa rol alabilir. Bu durum küreselleşmeyle beraber etkinliğini yitirdiği düşünülen ulus devletleri de süreçte önemli bir aktör haline getirebilir.

KAYNAKLAR

- AKDEMİR, A. ve ŞAHİN, M. (2006a). “Küresel Kamusal Malların Üretim Ve Yönetim Dinamikleri Bağlamında Tasnif Edilmesi”, *21. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İİBF, Maliye Bölümü.
- AKDEMİR, A. ve ŞAHİN, M. (2006b). “Küresel Kamusal Malların Üretim ve Yönetim Dinamikleri Bağlamında Sınıflandırılması”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 150, 2.
- AYRANGÖL, Z. (2012). Küresel Kamusal Mallar ve Su Hakkı, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÇELEBİ, K. ve YALÇIN A. Z. (2008). “Kamusal Mallar Teorisinin Değişimi: Bölgesel Kamusal Mallar”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 15(2), 2-7.
- DİLEYİCİ, D. ve VURAL, T. (2006). “Kamusal Mallar Teorisinde Yeni Gelişmeler”, İçinde: Kamu Maliyesinde Yeni Yaklaşımlar, ed. C. C. Aktan ve İ. Y. Vural, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- FERRONI, M. ve A. MODY (Eds.) (2002). *International Public Goods: Incentives, Measurement And Financing*, Washington D.C., Kluwer Academic Publishers ve World Bank.
- KAUL, I., GRUNBERG, I. ve STERN, M. A. (1999). “Defining Global Public Goods”, *Global Public Goods: International Cooperation In The 21st Century*. (Eds. Kaul, Inge, Isabelle Grunberg, ve Marc A. Stern), New York: Oxford University Press., <http://web.undp.org/globalpublicgoods/TheBook/globalpublicgoods.pdf>.
- KİRMANOĞLU, H., YILMAZ B. E. ve SUSAM, N. (2006). *Maliye Teorisi'nin Çıkması: Küresel Kamusal Mallar (Kalkınma Yardımları İçinde Küresel Kamusal Malların Finansmanı)*, Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler, 21.Maliye Sempozyumu.
- KOVANCILAR, B., MİYNAT, M. ve BURSALIOĞLU, S. A. (2007). *Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler*, Gazi Kitabevi, Ocak, 1. Baskı, Ankara.
- MERİÇ, M. (2006). “Küresel Kamu Mallarının Yönetiminde Uluslararası Kurumsal Oluşumların Önemi”. *21. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İİBF, Maliye Bölümü.
- MORRİSSEY, O., WİLLEM te VELDE, D. ve HEWİTT, A. (2002). “Defining international public goods: conceptual issues”, *World Bank Study on International Public Goods*, London: Overseas Development Institute.
- SUSAM, N. (2008). “Kamu Maliyesinde Sınır Ötesi Bir Kavram: Küresel Kamusal Mallar”. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XII,(1-2), 277-278.
- ORTAÇ F. R. (2004). *Global Kamu Malları ve Finansmanı*, Gazi Kitabevi, Mart.
- TEKİN, A. ve VURAL, İ.Y. (2004). “Global Kamusal Malların Finansman Aracı Olarak Global Vergi Önerileri”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 12.
- TURAN, D. (2008). *Küresel Kamusal Mallar ve Finansmanı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

BENCHMARKING VIEWS OF TAX ADVISERS ABOUT PROFESSIONAL DEVELOPMENT EDUCATION: AN EMPIRICAL STUDY¹

Selçuk İPEK*

ABSTRACT

Accounting is a complex field and a well-equipped member of profession is needed to fulfill the requirements of accounting. Otherwise, a certified public accountant cannot go beyond a practitioner who records documents like invoices. In this respect, continuing education has a great importance. One of the most important features which distinguish professional occupations such as financial advising and other occupations is that, members of certified public accountant have to acquire in-depth knowledge and experience about their professional field. In order to maintain their professional competencies of the profession, they have to follow and apply innovations about professional field. This is possible through continuing professional education. Continuing professional education is not an education oriented a higher level of formal education. It is a life-long learning process that guaranteeing knowledge and skills to meet the needs of the community, ensuring this knowledge and skills not to deceive, to be enriched or enhanced the knowledge and skills. In this context, expectations of certified public accountants about continuing education in Çanakkale are extremely important in terms of both advising services and the taxation process.

INTRODUCTION

One of the issues with regard to the taxation process is locality and activities of certified public accountants. In this respect, professional competence of financial advisors (certified public accountants) is extremely important. Professional competence is not received education to be the certified public accountant, it is an education which makes to be a well-equipped

¹ This study was supported by the Çanakkale Onsekiz Mart University Scientific Research Projects (BAP) Commission (2011/90). I want to thank the Commission.

* Doç.Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, selcukipek@comu.edu.tr.

member of profession and ensures following developments in the country and the world, after being member of the profession.

Financial regulations often change and even financial experts have some difficulties about adapting alteration of the financial regulation. However, this situation can be more important problem in terms of certified public accountants which is in the professional occupation group. Both fulfilling the requirements of the profession and harmonizing with changed legislation by following daily developments usually occur time-lagged, and this situation causes various troubles. In this respect, only education is not enough for certified public accountant to become a member of profession, maybe the problem of continuing professional education, which is more important than ordinary education, comes into prominence.

In this study we try to evaluate considerations of tax advisers about vocational education and their expectations about the education. The study includes certified public accountants operating in Çanakkale.

1. THE CONCEPT OF TAX ADVISING

We can define advising etymologically as an attendant and advisor who is advised to get information and his/her opinion about a topic. Advising is defined as asking for directions and information, getting opinion, counseling and appealing for a transaction. In this context, tax advising requires a qualified education and experience. For this reason, tax advisers have to hold a high risk of liability, not forgive mistakes and lack of knowledge, have both professional knowledge and educated persons, obey unwritten rules of market; also, they have to knowledgeable and educated persons (Pür, 2012).

In this context, tax advising is defined as a financial consulting service that given to whether natural person or legal entities by accounting and tax legislation experts. In countries which tax advising services are regulated in it, tax consulting is seen as public profession². Chambers of Tax Consultants³ have specific legal powers and they work for protecting the interests of their members and ensuring them to work in accordance with the law. In addition, these chambers have disciplinary power as distinct from Special Forces. Members of these chambers are asked for special education and good level of general knowledge and they have to know qualifications of professional tax

² In Turkey, profession of tax consulting includes Independent Financial Adviser and Certified Public Accountants.

³ This unit is called as "Turkey Union of Chambers of Independent Financial Advisers and Certified Public Accountants" in Turkey.

advisers in other countries. Generally, membership to chambers is advisory and it is closely related to gain profession title. Chambers provide regulation of rules that, tax advisers have to obey, legally (Čokelc and Oplotnik, 2012).

Tax advice has to roles. First, it reduces taxpayers' uncertainty about tax liability. Second, it reinforces discipline of tax administration (Beck, Davis and Jung, 1996). Fundamentally, we can differentiate between quality requirements of the service provider and the client. The service provider defines quality from the point of view of the quality standards of the tax advisory firm whereas the client views quality through the prism of benefits received. The tax adviser defines quality as a service, performed beyond reproach and in accordance with professional rules, aimed at satisfying the client's tax liabilities. The term quality is understood as the optimal satisfaction of the client's needs through faultless services, in accordance with legal and professional regulations (Čokelc ea.).

2. IMPORTANCE OF PROFESSIONAL DEVELOPMENT EDUCATION ACCORDING TO TAX ADVISERS

Global economic integration, the transnational activities of multinational corporations, and the convergence of financial reporting standards are internationalizing the accounting profession. With this internationalization comes an increased demand for intelligent, well-educated, highly versatile accountants and auditors that can quickly adjust to the dynamics of today's modern global business environment (Feucht, Imhof, Smith and Wang, 2011).

The main distinguishing characteristics of professional occupations are that, members have a deep knowledge and experience about their field discrepantly from other occupations. Higher education about related field generates the basis of professional knowledge. In some professional occupations, entering the profession requires both a higher education and achievement of professional competency exams. However, whether a higher education in occupational field or being successfulin entrance exam in the profession, establishes the first step in achieving professional competency. To maintain professional competence, occupational groups have to follow and implement innovations in professional fields. This is possible through continuing professional education. We can characterize continuing professional education as insurance of professional occupations. Because, the quality of services will be higher thanks to member of profession who follows the developments about occupation closely. This situation will ensure strengthening for confidence and respect of this occupation in society. The importance of continuing professional education in the profession of tax

adviser has increased in recent years. In this situation, developments in international relations have played an important role. Work specialization had become inevitable because of these: Accounting transactions have diversified and became more complex depending on increase in the volume of trade between countries and internationalization of production. Also, permanent changes in tax legislation have made specialization obligatory. Continuing education is necessary for professionals who specialized in specific fields to improve knowledge about their field, follow closely and implement professional developments. We can put in order advantages of continuing professional education in tax advising profession like these: Continuing professional education provides professionals to protect and improve their technical knowledge and competency. They can interpret economic developments and they gain ability to predict impact of economic developments on business sectors of their clients (persons and establishments). Also, this education helps to meet changing expectations and responsibilities. Members of profession, who have these features, will enhance not only their reputation, but also reputation of their occupation in the community.

3. BENCHMARKING VIEWS OF TAX ADVISERS ABOUT CONTINUING PROFESSIONAL EDUCATION

This study has been done oriented to tax advisers in Çanakkale and 20 variables are used. We made nominal scaling in 3 of these variables and we made ordinal scaling in 4 of these variables. We applied this survey to 216 independent financial advisers, and we aimed to propound current demographic structure of tax advisers and analyze their viewpoints about professional education.

Table 1. Distribution of Tax Advisers According to Demographic Characteristics

Demographic Characteristics		Number	Percent
Age	20–30 age group	21	%9,7
	31–40 age group	83	%38,4
	41–50 age group	66	%30,6
	51–60 age group	38	%17,6
	61 and above age group	8	%3,7
	Total	216	%100
Gender	Female	65	%30,1
	Male	151	%69,9
	Total	216	%100

Education	High School	27	%12,5
	University	164	%75,9
	Postgraduate	23	%10,6
	Doctorate	2	%0,9
	Total	216	%100

As shown in Table 1, 151 of 216 are male and 65 of total participants are female independent financial advisers. In other words, % 69,9 are male and %30,1 are female participants.

The variable of age is thought to be an important determinant factor in investigating participants' viewpoints about continuing professional education. Age of 216 participants is divided into 5 categories, as shown in Table 1. There are 21 participants who are between 20 and 30. In other words, % 9.7 of participants is between 20 and 30 years old. There are 83 participants between 31 and 40. In other words, % 38.4 of tax advisers participated in the survey is between 31 and 40. There are 66 participants between 41 and 50 and there are 38 participants between 51 and 60. In other words, % 17.6 of tax advisers who participated in the survey, are between 51 and 60. There are 8 participants who are over 61 years old. In other words % 3.7 of tax advisers who are participated in the survey, are over 61. As seen in the table, a large majority of participants are in the age group which is between 31 and 40. Also, when we examine educational level of 216 tax advisers, we determine that 27 of participants are high-school graduate, 164 of participants have University degree, 23 of participants have postgraduate degree and 2 of them have doctorate diploma. We can say that %75,9 of them have university diploma or over university degree.

Table 2. Evaluation According to Importance of Professional Development Education

	Number	Percent
Strongly Agree	162	%75
Agree	44	%20,4
Undecided	5	%2,3
Disagree	1	%0,5
Strongly Disagree	4	%1,9
Total	216	%100

For the expression of "Professional development education is important"; 162 of participants say "I strongly agree", 44 of them say "I agree", 5 of them

say "I partially agree", 1 of them says "I don't agree" and 4 of them say "I absolutely don't agree". As seen clearly in Table 2, %95,4 of tax advisers think that, professional development education is important.

Table 3. Evaluation According to Professional Development Education Have Been Made Compulsory by Ministry of Finance

	Number	Percent
Strongly Agree	59	%27,3
Agree	44	%20,4
Undecided	51	%23,6
Disagree	40	%18,5
Strongly Disagree	22	%10,2
Total	216	%100

For the expression of "Professional development education must be compelled by the Ministry of Finance"; 59 of participants say "I strongly agree", 44 of them say "I agree", 51 of them say "I partially agree", 40 of them say "I don't agree" and 22 of them say "I absolutely don't agree". As seen in Table 3, tax advisers have different opinions about this topic. The answers given disperse about commensurably.

Table 4. Evaluation According to Awarding Certificate Approved by Ministry of Finance at the End of the Professional Development Education

	Number	Percent
Strongly Agree	72	%33,3
Agree	78	%36,1
Undecided	26	%12
Disagree	27	%12,5
Strongly Disagree	13	%6
Total	216	%100

For the expression of "Certificates which are given at the end of the professional development education must be approved by the Ministry of Finance"; 72 of tax adviser who participated in the survey, say "I strongly agree", 78 of them say "I agree", 26 of them say "I partially agree", 27 of them say "I don't agree" and 13 of them say "I absolutely don't agree". As seen in the Table 4, about %70 of tax advisers who participated in the survey, want to get certificate approved by the Ministry of Finance, at the end of the professional development education.

Table 5. Evaluation According to Wages of the Professional Development Education

	Number	Percent
Strongly Agree	66	%30,6
Agree	76	%35,2
Undecided	38	%17,6
Disagree	26	%12
Strongly Disagree	10	%4,6
Total	216	%100

For the expression of "Wages of the Professional Development Education is important"; 66 of participants say "I strongly agree", 76 of them say "I agree", 38 of them say "I partially agree", 26 of them say "I don't agree" and 10 of them say "I absolutely don't agree". As seen in Table 5, according to %65,8 of tax advisers who participated in the survey, wages of the professional development education is important, %17,6 of participants, wages of this education is partially important and according to %16,6 of them, wages of the education is not important.

CONCLUSION

It is expected tax advisers, who give consultancy services to whether natural persons or legal entities about accounting and tax legislation, to follow clearly and have ability to analyze changes about accounting and tax legislation. Requirement of competent persons, who has ability to fall in step with dynamics of modern business world, to follow and analyze the changes in accounting and tax legislation, has increased nowadays. If tax advisers (independent finance advisors and certified public accountants) participate in professional development education, both they can update themselves and protect interest of taxpayers and tax administration. Tax advisers can be helpful for troubleshooting of tax awareness by providing effective consultancy service to taxpayers. Vocational education also enhances the image and prestige of accounting profession.

The level of illegality, tax loses and tax fraud is associated with the quality of tax consultancy services in society. Tax advisers serve as a bridge tax administration and taxpayers. They play an important role in preventing illegality; tax loses and tax fraud with their services. Modern taxation system is based on system of declaration. According to this system, it is assumed that, taxpayers interiorize the principle of fairness in taxation. Both an effective

audit system and high-quality tax consultancy services are needed to reflect declarations actually. Tax advisers who provides better quality services have an effective role in both scrambling with black economy and tax loses and tax fraud. In this respect, professional development education contributes national economy by providing better quality services to taxpayers.

This study has been done oriented to tax advisers in Çanakkale. According to survey conducted, viewpoints of independent financial advisers about professional development education are analyzed in this study. As a result of reliability analysis, we see that the survey is quite reliable. The majority of independent financial advisers participated in the survey, are in the age group which is between 31 and 40. We can say that %75,9 of participants have university degree.

Also, as you see in the Table 2, %95,4 of tax advisers who participated in the survey think that, professional development education is important. However, there are different opinions about the expression of "Professional development education must be compelled by the Ministry of Finance". The answers given disperse about commensurably. Also, about %70 of tax advisers who participated in the survey, want to get certificate approved by the Ministry of Finance, at the end of the professional development education.

In addition, %65,8 of participants think that, wages of professional development education is important. %17,6 of participants think that, wages of education is partially important and finally, %16,6 of participants think that, wages of the education is not important.

REFERENCES

- BECK, P. J., DAVIS, J. S. & JUNG, W. (1996). Tax advice and reporting under uncertainty: Theory and experimental evidence, *Contemporary Accounting Research*, 13 (1), 49-80.
- ÇOKELC, S. & OPLOTNIK J. Ž. (2012). Legal regulation of tax advisory services in relation to their quality, *Our Economy (Nase Gospodarstvo)*, 58 (3-4), 16-27.
- FEUCHT, F. J., IMHOF M. J., SMITH L. M. & WANG K. (2011). The call for increasing the international component of accounting education, *Academy of Accounting & Financial Studies Journal*, 15 (3), 133-146.
- PÜR, H. P. *Vergi Danışmanlığı*. http://www.turmob.org.tr/Arsiv/TurmobGaleri/Dosyalar/ecbde222-335f-4a1f-97ee-9bf515ab5c52/06092012_150810_3d58837d-8d38-41b6-8ca62ae6f8c60ad6.pdf (Erişim: 10 Ekim 2012).
- SÖMER H. & AKIŞIK O. (2004). Sürekli mesleki eğitim ve mali müşavirlik mesleği içindeki yeri-I, *Yaklaşım Dergisi*, 134, 22-23.

TÜRKİYE'DE TEŞVİK UYGULAMALARI ÜZERİNE GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Ufuk SELEN*

1. GİRİŞ

Ekonomi yazınında teşvik kavramı, belirli bir sektörün ve/veya bölgenin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla devlet tarafından değişik yöntemlerle verilen maddi ve/veya maddi olmayan destek, yardım veya özendirmeler olarak tanımlanmaktadır (İncekara,1995: 9). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, ekonomik teşviklerin temelinde üretim faktörlerinin ülke ekonomisi açısından öncelikli kabul edilen makroekonomik politika hedefleri doğrultusunda kullanılması söz konusudur. Teşvik kavramı, kullanılan araçlar, verildiği sektör ve verilmiş amacı gibi değişik hareket noktalarından da tanımlanmaktadır (NUCTAD, 1994: 290). Örneğin amaç açısından yatırım teşvikleri OECD tarafından “bir yatırımın maliyetini veya potansiyel karını etkileyerek veya yatırımla ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğünü, bölgesini ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleridir.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Teşvik kavramı, *belirli bir sektörün ve/veya bölgenin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla devlet tarafından değişik yöntemlerle verilen maddi ve/veya maddi olmayan destek, yardım veya özendirmeler olarak tanımlandığında* unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir. Buna göre teşvik kavramının tanımsal özellikleri; a) *teşviklerin, devlet tarafından verilmesi*, b) *devlete bir maliyetinin olması*, c) *ekonomik birimlere “yarar” sağlaması*, d) *kaynakların kullanımında sektörel ve bölgesel açıdan ayrımcı olması*, e) *kaynakların, bölgesel, sektörel, büyüklük ve zamansal açılardan dağılımını etkilenmesi*, f) *dolaylı veya dolaysız verilebilmesi*, g) *açık veya gizli olması* biçiminde sıralanabilir.

Politika aracı olarak teşviklerin niçin kullanılması gerektiğine yönelik teorik ve uygulama açılarından geniş bir tartışma alanı vardır. Teorik tartışmalar daha çok ekonomi yönetiminde devlete verilen görevlerle sınırlıdır (Göze, 2005: 164). Ekonomik liberalizmde teşvik benzeri kamu müdahalelerinin minimize edilmesi savunulurken, devlet kapitalizminde kamu müdahalelerine daha geniş bir alan tanınarak devletin gerektiğinde iktisadi

* Doç. Dr., Uşak Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ufukselen@hotmail.com

yaşamı düzenleme işlevine olumlu yaklaşılmaktadır (Savaşan, 2013: 16). Gelişen ekonomilerin sosyo-ekonomik kalkınma çabalarında kamu kesiminin rolü ile çeliştiği gibi, dünya ekonomisinde meydana gelen değişimler ve diğer ülkelerin ve özellikle gelişmiş ülkelerin teşvik ve koruma politikası uygulamaları başlı başına bu tür politikaların yürürlüğe konulmasını gerektiren sebepler olmaktadır.

Serbest piyasa temelli küresel ekonomi koşullarında devletin, teşvik düzenlemeleriyle, ekonomiye müdahalede bulunması “*faktör hareketliliği ve kalkınma stratejilerindeki farklılaşma*” ile “*uluslararası rekabetin değişen yapısına*” bağlanabilir. Küresel ekonomik düzen içinde doğa dışındaki üretim faktörlerinin hareket kabiliyeti artmış ve ülkeler, bu üretim faktörlerini kendi hakimiyet alanlarına çekebilmek için rekabetçi teşvik politikaları izlemek zorunda kalmıştır. Çünkü, bir ülke ne kadar çok üretim faktörüne sahip olur ve onu kullanırsa yaratacağı artı değerde o oranda fazla olacak ve toplumsal refah artacaktır. Nasıl bir sanayileşme ve kalkınma politikası izlenirse izlensin, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından, teşvik politikalarının kullanım amacı makroekonomik politika hedeflerinde somutlaşmaktadır. Politika hedeflerine ulaşabilmek için Rodrik (2004) teşvik sisteminin taşıması gereken özellikleri;

- a. *Teşviklerin sadece, yeniden yapılanmayı sağlayacak faaliyetlere verilmesi,*
- b. *Teşvik politikalarının başarı veya başarısızlığını ölçmek için açık ve kesin ölçütlere sahip olması,*
- c. *Teşviklerin gerektiğinden fazla uzun süre uygulanmaması,*
- d. *Sektörle yerine faaliyetlerin teşvik edilmesi,*
- e. *Teşvik edilen faaliyetlerin olumlu dışsallıklara ve yönlendirme gücüne sahip olması,*
- f. *Uygulayıcı kuruluşların en üst düzeyde siyasi yetkiye sahip olması,*
- g. *Teşvik politikalarını uygulayacak kuruluşlarla özel kesim arasında iletişim kanallarının açık olması*

şeklinde saymaktadır (Rodrik, 2004: 20-25). Bu özelliklerin yanı sıra etkin bir teşvik sisteminin oluşturulması da gerekmektedir. Teşvik sisteminin etkinliğine ilişkin en somut gösterge üretim faktörlerinin dağılımının teşvik uygulamaları amacına uygun biçimde sağlanıp sağlanmadığıdır. Teşvik sisteminin etkinliğinin sağlanmasında; a) *kullanılan araçların performansının ölçülebilmesi, b) teşvik uygulamasına ilişkin zamanlama, c) teşvikin hangi*

kurumsal yapı çerçevesinde verildiği ve d) uygulanacak teşvik unsurunun niteliği belirleyici olmaktadır (Rodrik, 2004: 25-28).

Etkin bir sanayileşmenin gerçekleştirilebilmesi için devlet desteğinin kaçınılmazlığı teorik ve pratik olarak ortadadır. Türkiye ekonomisi de sanayileşme ve ekonomik kalkınma amacıyla kuruluşundan buyana devlet destek ve yardımlarıyla teşvik edilmektedir. Türkiye’de uygulanan teşvik sistemi, teorik açıdan değil ama pratik açıdan köklü değişim evrelerinden geçmiştir. Bu evreler, devletçi ve serbest piyasa ekonomisi esaslı politika uygulamaları temelinde değerlendirilebilir. Her iki dönemde de temel hedef ekonomik istikrarın sağlanması, milli gelir artışı ve bu artışı sağlayacak alt yapının güçlendirilmesi ve yaratılan artı değerın paylaşımının düzenlenmesi olarak tanımlanmıştır.

Bu dönemlerin ayrımında iki temel unsur belirleyici olmuştur. Bunlardan ilki, devletçi ekonomi politikalarının izlendiği süreçte üretim faktör sahipliğinin gelişmemiş olmasıdır. Yeterli sermaye birikiminin olmadığı bir ortamda üretim faktörü dağılımının piyasaya bırakılması iktisadi rasyonaliteye aykırı bir yaklaşımdır. Çünkü yetersiz sermaye birikiminin bulunduğu alanlar çoğunlukla doğal tekel alanları olup, bu alanların özel sektöre bırakılması, arz yetersizliğinden kaynaklanan, karşılanamayan talep sorununa neden olacaktır (Kirmanoğlu, 2007: 167-168). Ayrıca, kuruluş yıllarının uluslararası konjonktürü de özel kesim odaklı bir yapılanmaya imkan sağlamamıştır. 1930’larda yaşanan dünya ekonomik bunalımı ve 1940’lı yılların başındaki savaş ekonomisi koşulları kamu mülkiyetine ve işletmeciliğine dayalı bir yapının kurulmasında belirleyici olmuştur.

Dönemselleştirmede kullanılan ikinci ayırım kriteri ise, 1970 sonrası dönemde etkisini artıran piyasa ekonomisi temelli iktisat politikası önerilerinin telkinleridir. Özellikle 1980 sonrası dönemde ekonomik ve siyasal konjonktürde yaşanan gelişmeler liberal temelli yapı değişimini kaçınılmaz kılmıştır. Türkiye, kuruluşundan itibaren, özünde bireysel girişimin önemine inanan ekonomik yapının kurulması arzusunda olmuştur. Ancak yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı 1980’li yıllara kadar bunu gerçekleştirememiştir. Bu dönemde Türkiye’de kuruluş yılları dönemiyle kıyaslanamayacak ölçüde sermaye birikimi sağlanmış ve bu sermayenin uluslararası bölüşüm ilişkilerine açılması ve dünya katma değerinden daha fazla pay alma arzusu etkili olmuştur. Bu istek doğrultusunda 24 Ocak 1980 kararlarıyla başlayan süreçte piyasa ekonomisi eksenli dönüşüm gerçekleştirilmiştir.

24 Ocak 1980 kararlarına kadar geçen dönemde izlenen teşvik politikalarının temel amacı devlet eliyle sermaye birikiminin sağlanması ve böylece ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi olarak gözlenmektedir.

Kuruluş yıllarından başlayarak sanayi alanında özendirme, sınırlı bir korumacılık ve kamu ortaklıkları gibi yöntemlerle özel sektör geliştirilmeye çalışılmışsa da bu alanda önemli bir gelişme sağlanamamıştır (Selen, 2011: 203). Sonuçta beklenen kalkınma hızının gerçekleştirilememiş olması nedeniyle 1932 yılında fiilen devletçi politikalar uygulanmaya başlanmıştır. Devletçi politikaların uygulandığı dönemden itibaren girişimci sınıf oluşturma çabaları artarak devam etmiştir.

Devletçi politikaların izlendiği dönemde özel sektör, karını en çoklaştırmak amacıyla tekelleri eğilimlere yönelmiş, ancak özel sektörün tekelleri yapılanma girişimleri yasaklanarak bazı ekonomik faaliyetleri sınırlandırılmıştır. Özetle bu dönemde, özel sektör önceki dönemdeki gibi cömert teşviklerden yararlanamamış, ancak dış koruma karşısında elde ettiği imkanlar ve iç piyasadaki yüksek fiyatlar sayesinde büyük karlar sağlayarak sermaye birikimini artırmıştır (Selen, 2011: 210-211).

İstikrar, gelir bölüşümü ve ekonomik büyüme hedefleri açısından bakıldığında dönemin genelinde ekonomik büyümenin sağlandığını söylemek mümkündür (Selen, 2011: 225-226). Ekonomik kalkınmanın sanayileşmeyle mümkün olabileceğine olan inançla teşvik sisteminin amacı sanayileşmede niteliksel değişimin sağlanması olarak tanımlanmıştır. Bu amaca kısmen ulaşılmıştır. Milli geliri oluşturan sektörlerin milli gelire oransal katkılarına bakıldığında durum net olarak görülmektedir. Plan dönemleri arasında sektörlerin büyüme oranlarına bakıldığında sanayi ve hizmet sektörlerinin tarım sektörüne oranla daha hızlı büyüme gerçekleştirdiği gözlenmektedir (Şahin, 1993: 138).

Toplumsal bölüşümde adaletin sağlanıp sağlanmadığı, kişi başına düşen milli gelir ölçütünden yararlanılarak değerlendirilebilir. Devletçi ekonomi politikalarının izlendiği döneme ilişkin kişi başı milli gelir gerçekleştirmelerine bakıldığında toplumsal refahın arttığını söylemek mümkündür. Çünkü bu dönemde nüfus sürekli olarak artarken, aynı zamanda bireylerin GSMH'dan aldığı payın da %15-20 oranında arttığı gözlenmektedir (Selen, 2011: 226). Ancak bu verilerden hareketle, kişi başına düşen milli gelirin artmasından dolayı gelir dağılımında adaletin sağlandığını söylemek mümkün olmamakla birlikte toplumun belli oranda zenginleştiği de kesindir.

Ayrıca bu dönemde, sağlıklı bir liberal sistem kurulamamış olmakla birlikte, özel sektörde önemli servet birikimlerinin sağlandığı söylenebilir. Bu dönemde sağlanan sermaye birikiminin kaynağını, ekonominin reel sektör faaliyetlerinden ziyade, hizmet sektörünün oluşturduğu söylenebilir. Bu yapısal bozukluk günümüz ekonomik gelişmelerinde de kendini belirgin biçimde göstermektedir.

Tarihi süreç içerisinde ülkeler sürekli olarak eklenme ve etkileşim içinde olmuş ve dünyada ekonomik ve siyasal konjonktür bu etkileşim tarafından şekillendirilmiştir (Selen, 2011: 282). 1980’de başlayan liberalleşme hareketleri ile devlet işletmeciliği ortadan kalkmış, 1980’ler sonrasında uygulanan teşvik politikaları küresel yabancı yatırımcılara cazip yatırım imkanları sunmaya yönelik tasarlanmıştır. Son yıllarda da, özellikle geçiş ekonomileri ve gelişmekte olan ülkeler, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak ve küresel piyasalarda rekabet gücü kazanabilmek için yatırımların serbestleştirilmesine yönelmişlerdir. Küresel yatırım teşviklerindeki eğilim genel itibarı ile korumacı yapıdan uzak uluslararası koordinasyon odaklı olmuştur (Akdeve ve Karagöl, 2013: 330). Türkiye’nin izlediği teşvik politikaları da bu durumdan oldukça fazla etkilenmiştir. Bu etkilenmenin 1980 sonrasında daha da belirleyici olduğu söylenebilir. 24 Ocak kararlarıyla ekonomik sistem ve bu sistemi şekillendiren siyasal anlayış tümüyle değişerek özel sektör odaklı politikalar izlenmiştir.

Yaşanan dönüşümde Türkiye’nin uluslararası taahhütleri önemli bir rol oynamıştır. Bu taahhütler dizisi 1980’li yıllarda IMF mali destek anlaşmaları ve Dünya Bankası borç anlaşmaları ile başlamış, 1990’ların ortasında gerçekleşen AB ile imzalanan Gümrük Birliği Anlaşması ve DTÖ Anlaşmaları ile bir üst düzeye taşınmıştır. Örneğin seçicilik karşılığı Gümrük Birliği Anlaşması’nda ve DTÖ mevzuatı içindeki “Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması’nda” yer almış, alana/faaliyete özgünlük AB’de geçerli sanayi politikalarından etkilenmiş, DTÖ Ticaretle Bağlantılı Yatırım Tedbirleri (TRIMs) Anlaşması’ndaki hükümler uluslararası yatırımcıya (ve bunlar paralelinde, yerli yatırımcıya) performans ölçütleri konulmasını güçleştirmiştir (Selen, 2011: 229).

Teşvik sistemindeki bu değişimin yanında büyüme ve kalkınma modellerindeki farklılaşmalar da teşvik politikasının önceliklerini değiştirmiştir. 1980 sonrası dönemde geliştirilen ve ağırlığını hissettiren içsel büyüme modellerinin temel hareket noktası olarak ekonomik büyüme ve kalkınma amacına yönelik teknolojik gelişmenin artırılması gerektiği kabul edilmektedir (Romer, 1986; Barro, 1990). Üretimde olumlu dışsallıklara sahip olduğu düşünülen teknolojik gelişmenin makro ekonomik politikalarla içselleştirilerek ekonomik büyümenin sağlanabileceği kabul edilmektedir. İçsel büyüme modellerinde dışsal dinamiklerin ancak içsel dinamiklerin harekete geçirilmesi ve uyumu ile büyümenin sürdürülebilir kılınacağı önem kazanmıştır. Bu noktadan hareketle, beşeri sermayenin, eğitim ve iş gücünün verimini artıran diğer unsurların devlet tarafından desteklenmesi gerektiği kabul edilmektedir (Atamtürk, 2007: 92).

Teşvik anlayışındaki bu değişime bağlı olarak teşvik araçlarının niteliğinde de değişiklikler gözlenmektedir. Tablo 1’de klasik ve yeni teşvik araçlarının özellikleri ve örnekleri verilmiştir. Yatırımların maliyet düşürücü tedbirlerle desteklenmesini esas alan klasik teşvik araçları yerine, ekonomilerine kalıcı rekabet gücü kazandırılmasına yönelik bir dizi yeni teşvik unsuru uygulamaya başlamıştır (Eser, 2011: 35). Yeni teşvik unsurları olarak Ar-Ge ve işgücü eğitim faaliyetlerinin desteklenmesi, girişimciliğin geliştirilmesi ve KOBİ’lere ayrıcalık destek imkanı sağlanması gibi uygulamalar ortaya çıkmıştır.

Tablo 1: Teşviklerin Kullanılan Araçlar İtibarıyla Sınıflandırılması

Teşvik Türü	Klasik Teşvikler			Yeni Nesil Teşvikler
	Vergisel Teşvikler	Doğrudan Finansal Teşvikler	Dolaylı Finansal Teşvikler	
Temel Özellikler	Genellikle belirli kriterlerin yerine getirilmesi kaydıyla otomatik olarak uygulanır. En yaygın biçimde yatırımların ve istihdamın teşvikinde kullanılır.	Genellikle seçici mahiyette uygulanır. Bazı durumlarda detaylı iş planları ve fizibilite etütleri istenilebilir. Pazarlık usulü ile destek miktarları belirlenebilir.	Ortak kamu yararına hizmet edecek projelerde özel sektörün desteklenmesidir.	Yenilikçilik ve Ar-Ge faaliyetleri ve yığın ekonomilerinin artırılması için kullanılır. Firmalara orta ve uzun vadede kalıcı rekabet gücü kazandırmayı amaçlamaktadır.
Örnekler	Kurumlar vergisi indirimi, vergi tatili, hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, sosyal güvenlik katkı payı indirimi, gelir vergisi indirimi, KDV ve gümrük vergisi muafiyeti	Hibe, sübvansane edilmiş borçlar, borç garantileri, nakit istihdam destekleri, düşük faizli veya faizsiz krediler	Altyapı sübvansiyonları, ortak kamu hizmetlerine yönelik sübvansiyonlar, bireysel işgücü geliştirme programları	Girişimcilik programları, Ar-Ge teşvikleri, işgücü eğitimi, kuluçka merkezleri, KOBİ'lere danışmanlık destekleri

Kaynak: Eser, Emre (2011), *Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler*, Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi, Ankara: DPT Planlama Uzmanlığı Tezi, s. 19.

Türkiye 1990'lı yıllarda ve sonrasında yeni nesil teşvik anlayışına uygun bir teşvik sistemi benimsemiştir. Yeni anlayış, içsel büyüme modelinin vaat ettiği olumlu üretim dışsallıklarından yararlanmak için teknoloji üretimi ve kullanımını yaygınlaştırma amacına odaklanmıştır. Bu çerçevede teknoloji yatırımlarına yönelik fon kaynaklı krediler kullanılmakta ve Ar-Ge yatırımları özelinde somutlaşan vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanılmaktadır (Selen, 2011: 257-258).

Yaşanan 2001 ekonomik krizi, sonrası dönemde gerçekleştirilen yapısal dönüşüm teşvik sisteminde, araçlar bakımından olmasa da, amaçlar bakımından değişimi beraberinde getirmiştir. 2001 yılına kadar enflasyonist karakterli genişletici politikalar bilinçli olarak uygulanmıştır. Yüksek enflasyon ortamında üretim faktörlerinin sürekli el değiştirmesine ve böylece üretim faktörlerinin tekellerde toplanmasına imkan sağlanmıştır. Kamu maliyesi üzerindeki maliyetlerin artmasına bağlı kamu finansman gereksinimindeki artış ekonomi yönetiminde yeniden yapılanmayı kaçınılmaz kılmıştır. Temelde reel ekonomiyi güçlendirerek reel ve finansal ekonomi arasında zayıflayan bağları kuvvetlendirmeyi amaçlayan programda reel ekonominin desteklenmesi amacıyla öncelikli olarak ihracatın artırılması ve doğrudan yabancı sermaye girişinin hızlandırılmasına yönelik önlemler hayata geçirilmiştir (Erdönmez, 2003: 38). 2009 ve 2012 yıllarında yapılan değişikliklerle uzun vadede yüksek getirisi olan üretim alanlarının geliştirilmesi amacıyla teşvik uygulamalarında politika değişikliğine gidilmiştir. Bölgesel teşvik tahsisinde coğrafi bölge tanımlamasından vazgeçilmiştir. Sosyoekonomik tespitlerden hareketle sektörel öncelikleri de dikkate alan bölge tanımlamasına gidilmiş ve bölgelerin kalkınma düzeyine uygun teşviklerden yararlandırma ilkesi benimsenmiştir. Bu çerçevede, 2009 yılında hazırlanan teşvik sistemi ülkeyi 4 yatırım bölgesine ayırarak teşvike konu olan yatırım alanları yelpazesini genişletmiş ve ihracat, ithalat, rekabet edebilirlik ve istihdam gibi bağlantılı makroekonomik göstergelerin geliştirilmesine de öncelik vermiştir. Bu gelişmeler çerçevesinde Türkiye'de izlenen teşvik politikası amaç ve araçları aşağıdaki gibi ortaya koyulabilir.

2. TEŞVİK POLİTİKA AMAÇLARI VE ARAÇLARI

2.1. Hedeflenen Amaçlar

1980–2000 döneminde izlenen teşvik politikaları, dönem başında yaşanan ekonomik krizle mücadele önlemleri tarafından şekillendirilmiştir. Dönem başında yaşanan ekonomik kriz; a) artan enflasyonist baskılar, b) ödemeler dengesi sorunları, c) artan işsizlik ve d) eksik kapasite kullanımında somutlaşmaktadır. 1977–1980 döneminde enerji ve döviz darboğazından

dolayı, özellikle sanayi sektöründe eksik kapasite sorunuyla karşılaşmıştır. Sanayi sektörünün üretimi 1979 yılında yüzde 5,4, 1980'de yüzde 5,6 oranında gerilemiştir. Sanayi üretimindeki bu düşüşler GSYİH'da yansımıştır ve 1979'dan başlayarak negatif değerler almış 1980 yılında ise yüzde 3,6 oranında küçülme gerçekleşmiştir (Şahin, 1993: 185). Bu krizin en önemli sebebi ve en belirgin göstergesi ödemeler dengesi sorunudur. İzlenen ithal ikameci ve aşırı değerlendirilmiş kur politikaları ödemeler dengesi sorunlarının süreklilik kazanmasında belirleyici olmuştur.

Bu sorunların çözümlenmesi amacıyla 24 Ocak 1980 istikrar politikaları geliştirilerek uygulamaya koyulmuştur. Bu politikaların teşviklerle bağlantılı temel amacı atıl kapasitenin harekete geçirilmesi ve büyüme hızının artırılarak enflasyon üzerindeki talep baskısını azaltmak olarak tanımlanmıştır. Teşviklerle bağlantılı bir diğer amacı ise ihracat gelirlerinin artırılarak ödemeler dengesi açıklarının makul seviyelere çekilmesidir. Bu ve diğer amaçlar doğrultusunda piyasa ekonomisi koşullarının belirleyici olduğu, dışa açık, bir ekonomik yapı oluşturulması hedeflenmiştir. Özellikle regülasyon niteliğinde teşvik önlemleri uygulanmış ve bu çerçevede yabancı sermaye yatırımları ve ihracatın teşviki amacıyla mal ve hizmet piyasalarına giriş engelleri kaldırılmıştır. Yabancı sermaye girişini teşvik amacıyla serbest bölge uygulamalarına başlanmıştır. Aynı zamanda mali ve reel sektörlerde fiyat oluşumu piyasaya bırakılmıştır. Piyasa temelli dönüşümün hızlı ve etkili biçimde gelişmesi adına teşvik uygulamalarına önem verilmiştir.

2000 sonrası süreçte izlenen teşvik politikası amaçları 2001 ekonomik krizinin çözümü temelinde belirlenmiştir. Krizin olumsuz etkilerini azaltmak ve sebeplerini ortadan kaldırmak, izlenen ekonomi politikalarının temel amacını oluşturmuştur. Bu temel amaç ekseninde teşvik politikalarının amacı da "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı"nın amaçlarına uygun tanımlanmıştır. Yapısal dönüşüm hedefi doğrultusunda teşvik düzenlemeleri ile ilgili olarak iki önemli başlık öne çıkmaktadır. Bunlar; bölgesel kalkınmanın sağlanması ve doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının artırılmasıdır. Bu iki başlık teşvik sisteminin şekillenmesinde ana belirleyici etken olmuştur.

Ekonomik kalkınma ve sosyal gelişme sürecinde kentleşme ve büyüme açısından bölgesel farklılıkların ön plana çıkması teşvik sisteminin bölgeselleştirilmesi gereğini ortaya koymuştur. Küreselleşen dünyada, merkezi planlama, merkezi karar alma ve uygulama anlayışı ile yaygın bir ekonomik ve sosyal kalkınmayı gerçekleştirmenin olanaklı olmadığı da anlaşılmıştır (Hirst ve Thompson, 1998: 175). Bu durum, ekonomik kalkınma ve bölgesel gelişmenin öncü ve itici güçleri olarak yerel ve bölgesel dinamiklerin önemini arttırmış ve kalkınma anlayışında bölgesel kalkınma "merkezi bir rol" oynamaya başlamıştır.

Türkiye’de, ekonomik olmaktan çok sosyal ve politik etkenlerle şekillendirilen, bölgesel politikalar 1960’li yıllarda gündeme gelmiştir. 1963 yılında başlayan planlı dönemde hazırlanan beş yıllık ulusal kalkınma planlarında “yatırımların dağılımında bölgesel kalkınma esas alınacaktır” ilkesi hep yer almıştır. Fakat problem ve strateji belirleme, planlama, politika önceliklerini saptama, araç ve uygulama birimlerini oluşturma, uygulamaları izleme-sonuçları değerlendirme sistematiği izlenmeyen planlamada bölgesel planlama alt unsuru da olmamıştır (Selen, 2011: 254). Her açıdan yetersiz potansiyeli olan az gelişmiş bölgeler için strateji belirlemenin zorluğu, politika yapımcılarını bir ölçüde kendi iç tutarlılığı olan stratejisiz bir yaklaşımı benimsemeye yönlendirmiştir. Planlamadan bağımsız olarak 1970 ve 1980’li yıllarda teşvik unsurlarına dayalı olarak “dar anlamda geleneksel bölgesel politika” niteliğinde uygulamalar yapılmıştır. Özel yatırımcıların tercihleri doğrultusunda biçimlenen bağımsız ve kendine münhasır uygulamaların sürdürülebilirliği 1980’li yıllardan sonra makroekonomik istikrarsızlıklar nedeniyle sağlanamamıştır (Bilen, 2006: 264).

Gelinen aşamada temel anlayış; bölgesel gelişmenin *tepeden-aşağı* değil, yerel aktörlerin katılımıyla *aşağıdan-yukarı* olabileceği kabul edilmiştir (DPT, 2004: 10). Merkezi bir kurum tarafından yürütülen geleneksel bölgesel politikalar, gelirin yeniden dağılımı yoluyla az gelişmiş bölgelerin mali yapısının, istihdam kaynaklarının ve altyapısının desteklenmesine ve bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarının kaldırılmasına yönelik dengeli ekonomik kalkınma anlayışına dayalıdır. Bu politikalar, küreselleşmenin ortaya çıkardığı yeni koşullara uyum sağlamada yetersiz kalmıştır ve dengeli bir biçimde birçok bölgeye dağıtılan büyük miktarda devlet yardımı ekonomik ivmeyi sağlamada istenen sonuçları yaratmamıştır (Kumral, 2006). Sonuçta, devlet yardımlarının uzun dönemdeki faydası sorgulanmaya başlanmıştır. Yardımların; bölgeleri pasifleştirdiği, girişimciliği baskıladığı, ekonomik yatırımı çekmiş olmasına rağmen yatırımın nitelik ve derinliğini artırmadığı yönünde eleştiriler gelmiştir. Bu sorunlar, bölgesel politikalarda yeni bir paradigma arayışına yol açmış, ve sonuçta bölgelerin rekabet gücünü arttırmaya odaklanan yeni bir paradigma geliştirilmiştir

Bu doğrultuda teşvik sistemi 2001 yılında yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile Avrupa Birliği normları ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak tasarrufları yatırıma yönlendirmek suretiyle, katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanarak bölgelerarası dengesizlikleri gidermek, istihdam yaratmak ve uluslararası rekabet gücü sağlamak için yatırımların bölgesel farklılıklar ekseninde desteklenmesi amaçlanmıştır. Yeni yaklaşımda, planlama ve kalkınma sürecinde bölgeler pasif birimler olarak değil, yerel potansiyelin

harekete geçirildiği ve yerel dinamiklerin etkin olduğu bölgesel kalkınmada aktif olarak rol alan birimler olarak değerlendirilmektedir. Planlama sürecinde, bölgeler, gelişme vizyonlarını kendileri belirlemekte ve bölgenin kaynaklarını bu vizyon doğrultusunda yönlendirebilmektedir. Bu doğrultuda, yatırım kararlarının yerelleştirilmesini esas alan bölgesel kalkınma ajanslarının kurulması yoluna gidilmiştir¹.

2000'li yıllara kadar bölgesel politikalar, Kalkınmada Öncelikli Yöre uygulamalarıyla, ağırlıklı olarak az gelişmiş bölgelerin kalkındırılmasıyla bölgeler arası eşitsizliklerin azaltılması hedeflenmiştir. Ancak, bölgesel ekonomilerin rekabet gücünün artırılması ve ulusal kalkınmaya daha fazla katkıda bulunması da önem kazanmıştır. Bu değişim ve dönüşümün bir sonucu olarak, merkezi planlama yerine, planlama çabalarının bölgelere yaygınlaşması ve yeni planlama anlayışında bölgelerdeki paydaşların esas alınması yaklaşımı öne çıkmaya başlamıştır. Benimsenen yeni bölgeselci yaklaşım anlayışında, sadece bölgeler arası kalkınmışlık farkını kaynak aktarım mekanizmalarıyla değil, aktarılan kaynakların yöresel özellik ve önceliklere uygun kullanımının sağlanması esas alınmaktadır. Ayrıca, gelişmiş yörelerin sahip olduğu rekabet avantajlarının korunup geliştirilmesi adına bu gölgeler de öncelikli destek alanları olarak kabul edilmektedir.

2000 sonrası için tasarlanan teşvik sisteminin ikinci önemli başlığı da doğrudan yabancı sermaye girişinin artırılmasıdır. Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülke ekonomilerinin büyüme ile ilgili temel sorunu, yeterli tasarruf düzeyi ve sermaye birikiminin olmayışıdır (Bulut, 2009: 84). Bu finansal yetersizlik zaman zaman özellikle borç içindeki ekonomiler için yatırım ve büyüme oranlarında istikrarsızlıklara neden olmaktadır. Bu nedenle doğrudan yabancı sermaye yatırımları güvenilir sermaye girişleri olarak, gelişmekte olan ülke ekonomileri için giderek anlam kazanmaktadır. Yetersiz tasarruf düzeyi ve sermaye birikimi sorununu yaşayan bir ülke olarak Türkiye, yabancı sermayenin yatırım kararlarını şekillendiren unsurlar özelinde dönüşümler gerçekleştirmeyi amaçlamıştır. Dolayısıyla, 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile Türkiye imalat sanayinin rekabetçi bir biçimde küresel ekonomiye katılımının sağlanmasında doğrudan yabancı yatırımlara öncelikli bir görev tanımlaması yapılmıştır. Bu görev tanımlaması “yatırım serbestliği” ve “ulusal muamele” ilkeleri üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerin gereği olarak, yabancı sermaye yatırımlarına; doğrudan kamulaştırmaya karşı koruma, yabancı kilit personel istihdamında kolaylıklar, uluslararası tahkim, gayrimenkul indirimi teminatı, mevzuat değişikliklerinin yol açabileceği kayıplara karşı koruma, serbest çıkış hakkı gibi avantajlar ve/veya güvenceler

¹ Resmi Gazete, 5449 sayılı “Kalkınma Ajansları'nın Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun”, 08.02.2006 tarih ve 26074 sayı.

sağlamıştır. Sağlanan bu güvence sistemiyle yatırımcının esas aradığı mülkiyet hakkının korunması arzusuna cevap verilmiştir. Piyasa ekonomisi mantığına uygun biçimde sermayeye güvence sağlama girişimlerinin yanında, uluslararası yatırımcılar üzerinde Türkiye lehine algı uyandırmak ve Türkiye'nin tanıtımının profesyonel düzeyde gerçekleştirilmesi amacıyla 5523 Sayılı Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı Kurulması Hakkında Kanun yürürlüğe koyulmuştur. Piyasa ekonomisinin tesisi ve ekonominin dışa açılması hedefine odaklanan teşvik sisteminde kullanılan araçlar ve işleyişi ile dönem içindeki teşvik uygulamaları hakkında değerlendirmeler aşağıda ele alınmıştır.

2.2. Kullanılan Teşvik Araçları

Teşvik politikaları bağlamında radikal değişimler başlatılmış ve bu çerçevede koruma politikaları teşvik politikası aracı olmaktan çıkarılmıştır. Öncelikli olarak teşvik uygulamalarındaki kurumsal dağınıklığın giderilmesine çalışılmış ve “Teşvik ve Uygulama Dairesi” DTP bünyesine alınmıştır. Yeni yapılanma kapsamında 1980 öncesinde kota, ithalat yasakları, lisans ve muafiyet uygulamalarıyla şekillenen koruma ağırlıklı teşvik sistemi terk edilerek, devlete maliyeti daha yüksek teşvik uygulamalarına başlanmıştır. Örneğin, kota koyulan malların yükselen fiyatları nihai tüketiciler tarafından karşılanmakta ve yerli üreticinin kota uygulamalarıyla korunma maliyeti tüketicilere aktarılmaktaydı. Ancak, bütçe kaynakları, yeni kurulan fonlar ve borçlanmayla finanse edilen teşvik sisteminde tüm maliyet devlete ve dolayısıyla kamu maliyesine yüklenmeye başlanmıştır. Bu çerçevede, kullanılan teşvik araçları: a) Faiz oranları ve faiz farkı ödeme oranları enflasyona göre yeniden belirlenmiş, b) GATT'a taraf ülkelerden yapılan ithalatta Damga Resmi oranı yüzde 25'den yüzde 1'e indirilmiş, c) Gümrük Muafiyeti, d) Gümrük vergi ve resimlerinin taksitlendirilmesi (Geçici İthalat Rejimi kapsamında), e) Yatırım İndirimi, f) Yatırım Finansman Fonundan yararlanma olarak sayılabilir.

Sistem değişikliğinin bir diğer nedeni ise dışsal gelişmelere bağlanabilir. Özellikle, 1980'lerin ikinci yarısında kendini hissettiren GATT Anlaşması'nın devlet yardımlarına ilişkin yükümlülüklerine uyma zorunluluğudur. GATT Anlaşması kapsamında piyasalarda arz ve talebe doğrudan gerçekleştirilen müdahaleler yasaklanmış ve ülkeler yeni teşvik ve korunma önlemleri geliştirmeye yönelmişlerdir. Bu çerçevede “gri bölge koruma önlemleri” olarak bilinen standardizasyon politikalarına dayanan ve yeni korumacılık yaklaşımı olarak adlandırılan koruma ve teşvik yaklaşımları benimsenmiştir (Karluk, 1998). Üstlenilen uluslararası taahhütler doğrultusunda kullanılan teşvik araçlarının niteliğinde değişiklik yapılmak zorunda kalınmıştır. Kullanılan

teşvik araçları firmaların maliyet yapılarını doğrudan etkilemeyecek niteliğe kavuşturulmuştur. Bu çerçevede özellikle ihracat teşvik araçlarında köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. İhracat tutarına bağlı olarak kullanılan ihracat primi ödemesi uygulamalarından vazgeçilmiştir. İhracatta devlet yardımları olarak tanımlanan ve firmaların ihracat maliyetlerine doğrudan müdahale etmeyen nakit teşvik araçları kullanılmaya başlanmıştır.

2000 sonrası dönemde izlenen teşvik politikalarında kullanılan araçlar bakımından fazla bir değişiklik olmamıştır. Bu dönemde de standart maliye politikası araçları değişen ağırlıkta teşvik unsuru olarak kullanılmıştır. Vergisel teşvik araçları kullanılmaya devam edilirken 2006 yılından itibaren yatırım indirimi uygulaması aşamalı olarak kaldırılmıştır². Yapılan değişiklikle, yatırım indirimi ve orta vadeli, düşük faizli kredi tahsisi araçlarının kullanımından vazgeçilirken, gümrük vergisi muafiyeti, ithal veya yerli makine ve teçhizat KDV istisnasının kullanımına devam edilmiştir. Vergisel teşvik uygulamaları kapsamında, Ar-Ge kapsamı yapılan harcamaların yüzde yüze kadar giderleştirilmesine imkan sağlanmıştır.

Diğer bir teşvik unsuru ise bütçeden doğrudan gerçekleştirilen kamu harcamaları olmuştur. Genel bütçe gelirlerinden bölgesel kalkınma ajanslarının kullanımına önemli miktarlarda kaynak tahsisi gerçekleştirilmiştir. Ajansların gelir kaynaklarına bakıldığında, ağırlıklı olarak çeşitli kurumların gelirlerinden aktarılacak oransal paylar ve hibe yardımlar öne çıkmaktadır. Bu kaynaklardan en önemlisi, ajansların toplam gelirlerinin yarısından fazlasını sağlayacağı öngörülen, genel bütçeden ayrılacak paydır. Her bir ajans nüfus, gelişmişlik düzeyi ve performans ölçütlerine göre bu kaynaktan pay almaktadır.

Diğer bir önemli kaynak ise; ajans bölgesindeki il özel idarelerine aktarılacak paydır. Aktarılacak pay miktarı, bir önceki yıl gerçekleşen bütçe gelirlerinin oranı şeklinde belirlenmektedir. Bunlara ek olarak bölgedeki ticaret ve sanayi odalarından, bir önceki yıl için kesinleşmiş bütçe gelirlerinin %1'i, Avrupa Birliği ve uluslararası fonlardan sağlanacak kaynaklar, ulusal ve uluslararası kuruluşların yapacağı bağış ve yardımlar, faaliyet gelirleri ve bir önceki yıldan devreden gelirler ajansların diğer finansman kaynaklarını oluşturmaktadır (Yılmaz ve diğerleri, 2007: 157-163). Bölgesel kalkınma ajanslarının finansman yapısına bakıldığında devlet, kalkınma ajansları eliyle gerçekleştirdiği kamu harcamasıyla, yatırımların finansmanına dolaylı kaynak sağlamaktadır.

² 30/3/2006 tarihli ve 5479 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup anılan Kanunun 3 üncü maddesiyle de Gelir Vergisi Kanununa geçici 69 uncu madde eklenmek suretiyle "Yatırım İndirimi İstisnası"nın kaldırılmasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir.

Yaygın olarak kullanılan teşvik araçlarından bir diğeri ise krediler olmuştur. Bu krediler çoğunlukla özel görev tanımlı devlet bankaları eliyle hibe ve/veya geri ödemeli olarak kullandırılmıştır. Bu çerçevede Ziraat Bankası, Halkbank ve Türk Eximbank ön plana çıkmaktadır. Bu bankalar aracılığı ile kullandırılan düşük faizli krediler ile piyasa faizleri arasındaki fark bütçe kaynaklarından karşılanmıştır. Böylece ekonomik nitelikli transfer harcamaları kullanılarak yatırımların teşviki yoluna gidilmiştir. Bunlara ek olarak; enerji desteği, yatırım yapılan yörenin gelişmişlik düzeyine göre farklılaşan sigorta primleri, yatırımcıya arsa tahsisi gibi teşvik unsurlarının kullanılmasına devam edilmiştir.

2000’li yılların ortalarına kadar, tarım sektörüne yönelik “doğrudan gelir desteği” teşvik aracı olarak kullanılmıştır. Doğrudan gelir destekleri, ürün bazlı uygulanan destekleme alımları kapsamının daraltılması sonucu gelir kaybına uğrayan tarım üreticilerin kaybını telafi etmek amacıyla yapılan transferler şeklinde uygulanan bir politika aracıdır (Yılmaz, Demircan ve Dernek, 2009:249). Doğrudan gelir desteğinin üç temel amacı gerçekleştirmek amacıyla kullanılmıştır. Bunlar; destekleme alımlarının kapsamının daralmasına bağlı bozulan gelir akımlarını düzeltmek, uluslararası anlaşmaların getirdiği yükümlülükleri sağlayarak tarım sektöründe serbestleştirmeyi sağlamak ve tarım sektöründen kaynaklanan kayıt dışılığı en aza indirmek olarak tanımlanabilir. Tarım sektöründen kaynaklanan kayıt dışılığı en aza indirmek en temel amaç olarak öne çıkmaktadır. Teşvikten yararlanmanın çiftçi kayıt sistemine kaydolma koşuluna bağlanması bu amacın en önemli amaçlardan biri olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak; Türkiye’de doğrudan gelir desteği uygulamasının, çiftçi kayıt sistemi dışında, amacı net olarak tanımlanmadığı için olumlu sonuç vermediği görülmektedir (Yılmaz, Demircan ve Dernek, 2009: 263).

3. TEŞVİK UYGULAMALARININ GENEL DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Teşvik Sisteminin Etkilendiği Gelişmeler Açısından Değerlendirilmesi

2001-2014 dönemi teşvik uygulamalarını, 2001 Krizi sonrasında uygulanan “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” ve 2008 dünya ekonomik krizi ile mücadele kapsamında izlenen politikalar çerçevesinde anlamak ve yorumlamak mümkündür³.

³ Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı, “<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/fc5a4a1a-63d9-4de3-bb8b-d56a61409df6/program+%281%29.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=fc5a4a1a-63d9-4de3-bb8b-d56a61409df6>”.

Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı; çok köklü mali, ekonomik ve yasal değişim ve dönüşümleri hedeflemiştir (Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı, 2001: 12-13). Bu programla esas olarak siyasi süreçte kontrol edilen ekonomik kaynakların sınırlandırılması amaçlanmıştır. Bu ana amaç çerçevesinde genel olarak; kamu kesimi finansman dengesinin yeniden tanımlanması ve borçlanma gereksiniminin azaltılması, kamu ekonomisinde verimliliğinin artırılması, vergi oranlarının azaltılıp, vergi tabanını genişletilerek kamu gelir imkanlarının artırılması, kamu bankalarının görev alanlarının yeniden tanımlanması, mali ve reel sektör arasında koordinasyonun güçlendirilerek finans sistemini reel sektörün finansörü haline getirilmesi hedeflenmiştir.

Siyasetin kontrol ettiği ekonomik kaynakların sınırlandırılmasına yönelik bu amaçlar çerçevesinde, kamu kesimi kaynak kullanımında şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması, rasyonel olmayan müdahalelerin ortadan kaldırılması, yolsuzlukla mücadele, mali sektörün yeniden yapılandırılması, kamu finansmanının güçlendirilmesi, ekonomide rekabetin ve etkinliğin artırılması öngörülmektedir. Ayrıca ekonomide sürdürülebilir bir gelişme ortamını sağlayarak kaynak kullanma sürecindeki verimliliği artırmak, dışa açık bir yaklaşımla piyasa koşullarında rekabet gücünü geliştirmek ve böylece ekonomik büyümeyi, yatırım ve istihdamı artırarak toplumun geleceğe umutla bakmasını ve refah düzeyini kalıcı bir biçimde yükseltmek nihai hedef olarak öngörülmüştür.

2008 Dünya ekonomik krizi, izlenen teşvik politikalarının amaçsal değişimine neden olmuştur. Öncelikli amacın ekonomik kalkınma olarak tanımlandığı teşvik politikalarının ana amacı ekonomik istikrar olarak öncelikli hale getirilmiştir. Krizin deflasyonist karakteri genişletici politikaların kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Sak (2009) çalışmasında üç temel alanda alınacak tedbirlerle, deflasyonist nitelikli krizle mücadele edilebileceğini ileri sürmektedir. Bu bağlamda; dış ve iç kredi kanallarının yeniden işler hale getirilmesi, seçici kamu harcamaları yardımıyla iç talebin uyarılması ve ekonomiye ek yabancı kaynak girişinin sağlanması gerekliliği vurgulanmaktadır. Bu gereklilikten hareketle 2008 yılının son çeyreğinden itibaren tüm dünyada eşgüdüm içerişinde likiditeyi artırarak finansal kuruluşları destekleme operasyonları ve kapsamlı mali teşvik paketleri yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır (Selen, 2009: 259).

Krizin ve izlenen maliye politikalarının kamu maliyesi üzerindeki beklenen olumsuz etkisi gerçekleşmiştir (Maliye Bakanlığı, 2009). Ancak, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi indirimleri iç talepteki daralmanın ve neden olduğu olumsuz etkileri kısmen de olsun hafifletmiştir. Özellikle otomotiv sektöründeki özel tüketim vergisi indirimine bağlı istihdam artışı gelir

akımlarının devamlılığını sağlamıştır. Bu süreçte devamlılığı sağlanan gelir akımının diğer sektörlere kayması krizin etkilerini azaltmıştır.

Alınan bu önlemlerin orta ve uzun vadeli sonuçları daha önemlidir. Çünkü bu önlemler cari dönemde belki de istenilen etkiyi tam olarak sağlayamamaktadır. Fakat, işletmelerin kriz sonrası döneme kendilerini hazırlamalarına ve pazar kayıplarının en az olmasına katkı sağlayacaktır. Bu sonuç, politikaların cari dönemdeki etkilerinden daha önemlidir. Özellikle Eximbank kaynaklı likidite destekleri, dışa açık bir Türkiye açısından önem arz etmektedir. Bu kaynaklar yardımıyla firmalar hem tedarik kaynaklarını hem de pazarlarını koruyabilmektedirler. Bunun sağlanabilmesi halinde konjonktürün genişleme dönemine girmesiyle firmalar tedarik bağlantılarının güçlendirmek ve kaybedilen pazar paylarının yeniden kazanmak için mücadele etmek zorunda kalmayacaklardır (Selen, 2009: 261).

3.2. Teşvik Uygulamalarının İdeal Teşvik Sistemi Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi

2000 sonrası izlenen teşvik politikalarının gelişimi konjonktürel gelişmeler ve yapısal değişimlerden oldukça etkilenmiştir. Bu gelişim ve değişim sürecinin analizi yanında, ideal bir teşvik sisteminin taşıması gereken özelliklerden hareketle de teşvik sistemi değerlendirilebilir. Bu değerlendirme;

- *Teşviklerin sadece, yeniden yapılanmayı sağlayacak faaliyetlere verilmesi,*
- *Teşvik politikalarının başarı veya başarısızlığını ölçmek için açık ve kesin ölçütlere sahip olması,*
- *Teşviklerin gerektiğinden fazla uzun süre uygulanmaması,*
- *Sektörlerin değil, faaliyetlerin teşvik edilmesi,*
- *Teşvik edilen faaliyetlerin olumlu dışsallıklara ve yönlendirme gücüne sahip olması,*
- *Teşvik politikalarını uygulayacak kuruluşlarla özel kesim arasında iletişim kanallarının açık olması*

biçiminde sıralanan ideal teşvik kriterleri açısından aşağıda yapılmıştır.

- a. *“Teşviklerin sadece, yeniden yapılanmayı sağlayacak faaliyetlere verilmesi” açısından:*

Tarihi süreçten bakıldığında teşvik sisteminin temel amacının devlet eliyle sermaye birikimine katkı sağlamak olarak belirlendiği söylenebilir. Özellikle

1995 yılına kadar temel amaç özel sermaye birikimini güçlendirmek olarak tanımlanmıştır. 1995 yılında DTÖ'ye üyelik ve AB ile gerçekleştirilen gümrük birliği teşvik uygulamalarında ulusal inisiyatifin kaybolmasına neden olmuştur. Bu nedenle 1995 sonrası dönemde daha çok piyasa ekonomisinin gerektirdiği nitelikte daha sınırlı ve seçici teşvik uygulamalarına gidilmiştir.

2001 yılında yaşanan kriz sonrasında gerçekleştirilen yeniden yapılanma çalışmalarına bağlı olarak devlet, ekonomide üretim faktörü kullanan konumdan, düzenleyen denetleyen konuma geçirilmiştir. Bu çerçevede düzenleyici denetleyici kurumlarla piyasa regülasyonları sağlanmaya çalışılmıştır. Buradan hareketle teşvik sisteminde de köklü bir değişim gerçekleştirilmiştir. Öncelikle teşvik sisteminde amaçsal değişime gidildiği gözlenmektedir. Özel sektörde sermaye birikimi sağlama temel amaç olmaktan çıkarılarak, özel sektöre uluslararası rekabet gücünü kazandırmak sistemin temel amacı olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, bölgesel kalkınma amaçlı teşvik anlayışında da değişim gözlenmektedir. 2001 öncesinde geri kalmış bölgelerin kalkınmasına merkezi destek sağlanmaya çalışılırken yeni anlayışta bölgesel kalkınmanın yerel dinamikler eliyle sağlanmasına yönelik sistem kurgusuna gidilmiştir. Bu çerçevede bölgesel kalkınma ajansları kurularak yerele has sanayileşme ve kalkınma çabasına girilmiştir. Yeni bölgesellik anlayışında teşvik unsurlarının kullanımında gelişmişlik farkı değil bölgesel kalkınma dinamikleri belirleyici olarak kabul edilmiştir. Bu dönüşüm sürecinde yapısal değişimi gerçekleştireceğine inanılan alanlarda teşvik uygulamalarının yoğunlaştığı gözlenmektedir. Yeni teşvik sisteminde stratejik yatırımların özel olarak destek kapsamına alınması bu ilke açısından olumlu bir gelişme olarak kabul edilebilir.

b. “Teşvik politikalarının başarı veya başarısızlığını ölçmek için açık ve kesin ölçütlere sahip olması” açısından:

Türkiye'nin uyguladığı teşvik sisteminin en önemli eksikliği denetim noktasında gözlenmektedir. Verilen teşviklerin verilmiş amacına uygun biçimde kullanılıp kullanılmadığı çoğu zaman denetlenmemiştir. Bunu en somut göstergesi uzun yıllar verilen “Kalkınmada Öncelikli Yöre” desteklerinin bölgesel kalkınmaya yardımcı olmaması gösterilebilir. Bölge kalkınma amaçlı verilen teşviklerin bölge dışında kullanılmasına adeta göz yumulmuştur. 2000'li yılların başında tarım sektöründe verilen “doğrudan gelir desteği” uygulamasında teşvikten yararlanma kriteri arazi sahipliği olarak belirlenmiş ve tapu sahibi herkese ödeme gerçekleştirilmiştir. Burada tarımsal üretime katkı kriterinin aranmamış olması önemli bir eksiklik. Dolayısıyla gerçek tarımsal üretim gerçekleştiren çiftçilerin yanında tarımsal üretimle ilgisi olmayan ve çoğunlukla işlenmeyen araziler için ödeme yapılarak amaç dışı kaynak kullanımı gerçekleştirilmiştir. Sistemde yapılan değişikliklerle faaliyet tabanlı

gelir desteği verilmeye başlanmış olmakla birlikte bu durum uzun süre devam ettirilmemiştir. Genel olarak temel amaç sermaye birikiminin hızlandırılması olduğu ve kamu yönetiminde performans denetimi anlayışının hakim olmaması nedeniyle teşvik sisteminde performans denetimine imkan sağlayacak, *başarı veya başarısızlığı ölçecek, açık ve kesin ölçütlere* ihtiyaç duyulmamıştır.

c. “Teşviklerin gerektiğinden fazla uzun süre uygulanmaması” açısından:

Sistemin etkinliği açısından teşviklerden yararlandırılma sürelerinin tanımlı olması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında teşviklerin sınırlı süreli olarak uygulandığı söylenebilir. Teşvik uygulamaları sınırlı süreli olarak tanımlanmış olmakla birlikte, süre sonunda süresi dolan teşvik unsurunun muadili başka bir teşvik unsurunun kullanıldığı gözlenmektedir. Bu açıdan bakıldığında teşvik uygulamalarının süreklilik arz ettiği söylenebilir. Bu süreklilik yararlanıcıların girişimciliğini ve kaynak kullanım etkinliğini artırma istekliliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

d. “Sektörlerin değil, faaliyetlerin teşvik edilmesi” açısından:

Başlangıçta sektör merkezli teşvik uygulamaları gözlenirken 2000 sonrası dönemde faaliyet esaslı teşvik kullanımı yaygınlaşmıştır. Özellikle dış ticaret ve Ar-Ge teşvik uygulamaları faaliyet tabanlı olarak kullanılmaktadır. Ayrıca kamu harcaması niteliğinde yararlandırılan teşvik uygulamalarında yararlandırma kriterinin faaliyetin icrasına bağlanmış olması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

e. “Teşvik edilen faaliyetlerin olumlu dışsallıklara ve yönlendirme gücüne sahip olması” açısından:

Türkiye teşvik sisteminde ekonomik dışsallıklara önem verildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Sürecin genelinde ekonomik dışsallıklar ön planda tutulmasına rağmen 1980-1995 yılları arasında ve hatta 2000’li yılların başına kadar dışsallıklara fazla önem atfedilmemiştir. Beş yıllık sanayi planlarının ve 1980’e kadar olan kalkınma planlarının uygulandığı dönemlerde ekonomik dışsallıklara sahip alanlardaki kamu işletmeciliği ile özel sektöre önemli destekler sağlanmıştır. Kamu işletmecilik faaliyetlerinin dönemin koşullarına uygun olarak doğal tekel ve ölçek ekonomileri alanında yoğunlaştığı gözlenmektedir. Bu işletmeler özel sektörden yüksek fiyatlı girdi kullanırken, ürettiği yarı mamulleri özel sektöre ucuz girdi olarak sunmuştur. Örneğin, Sümerbank eliyle tarım sektörden yüksek fiyattan pamuk alınması ve üretilen pamuklu kumaşların özel sektöre ucuz fiyattan satılmasıyla, hem tüketim hem de üretim aşamasında, özel sektöre kaynak transferi sağlanmıştır.

1980-2000'li yıllarda özel sektör öncelikli sermaye birikimini artırma amacına uygun kontrolsüz ve yoğun teşvik uygulamaları gerçekleştirilmiş ve bu uygulamalarda hiçbir seçicilik aranmamıştır. Teşvik dağıtım mekanizmasına ulaşan her yararlanıcı mümkün olduğunca teşviklerden yararlandırılmıştır. Ancak, 2000 sonrası dönemde gerek kamu maliyesinin finansman güçlüğünden ve gerekse de sistemin işleyiş mantığının değişmesinden hareketle daha seçici ve öncelik tanımlı teşvik uygulamalarının uygulandığı gözlenmektedir.

f. “Teşvik politikalarını uygulayacak kuruluşlarla özel kesim arasında iletişim kanallarının açık olması” açısından:

2000 sonrası dönemde teşvik uygulamalarının takibi ve sektörel koordinasyonu sağlayacak mekanizmaların teşvik sistemi içine monte edildiği gözlenmektedir. Bu çerçevede gerek bürokratik düzeyde gerekse de sivil toplum kuruluşları düzeyinde önemli gelişmeler gözlenmektedir. Bürokratik düzeyde Yüksek Planlama Kurulu, DPT, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlıkları, İGEME ve KOSGEB bünyesinde önemli koordinasyon mekanizmaları geliştirilmiş olup kullanılmaktadır. Sivil toplum kuruluşları özelinde ise TOBB, Ticaret ve Sanayi Odaları, Organize Sanayi Bölge Müdürlükleri, Türkiye İhracatçılar Meclisi, İhracatçı Birlikleri, Yabancı Sermaye Derneği ve Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu gibi kuruluşlar bu alanda önemli katkılar sağlamaktadır.

4. SONUÇ

Türkiye’de uygulanan teşvik politikaları bu yönleriyle değerlendirildiğinde, genel ve yaygın olmaması, seçilen özel alanlarla sınırlı, güçlü araçlarla donatılmış, sonuç almaya dönük, planlı, programlı yürütülmesi, serbest piyasanın gelişimini olumsuz etkilememesi ve uluslararası kuruluşlar tarafından ortaya konan kurallara uyması dikkat edilmesi gereken hususlar olarak görülmektedir.

Teşvik politikasının başarısında hedefler, araçlar, kaynaklar, uygulama prosedürü, diğer politikalarla uyum ve piyasa eğilimleri önem taşımaktadır. Bu açılardan bakıldığında da teşvik sisteminin güçlendirilmesi gerektiği söylenebilir. Çünkü, tarihi süreçten bakıldığında, uygulanan teşvik unsurlarının çok dağınık olduğu ve aynı dönemde birbirini yineleyen teşvik uygulamalarının varlığı gözlenmektedir. Bu yineleme hem araçlar, hem de kurumlar açısından gözlenmektedir. Örneğin, Ar-Ge teşvikleri hem kamu harcamaları hem de vergilerle desteklenmekte ve ayrıca kamusal dışsallıklardan da yararlandırılmaktadır. Diğer taraftan aynı destek unsurunu DTM, KOSGEB ve TÜBİTAK gibi değişik kuruluşlar tarafından da sağlandığı gözlenmektedir.

Dolayısıyla burada koordinasyonsuzluktan kaynaklanan bürokratik açıdan uyum maliyetleri ve ekonomik kaynak israf sorunu ortaya çıkmaktadır.

Yürütülen teşvik politikasının tasarlanan yönde gidip gitmediğinin belli aralıklarla analiz edilmesi, kaynakların verimli kullanımı açısından değer taşımaktadır. Bunun yeterli ölçüde gerçekleştirilememesi kaynak israfı ve yürütülen politikanın başarısızlığı sonucunu ortaya çıkarabilir. Ancak bu konuda sistem için güçlü mekanizmaların kurulmadığı, kurulan mekanizmalarında iletilmesinde yetersiz kalındığı söylenebilir.

Türkiye’de uygulanan yatırım teşvik politikasının hedefleri, uygulama biçimi, araçları veya sistemin genel etkinliği konularında geniş tartışma alanları bulunmaktadır. Konuya ışık tutacak detaylı analizlerin yapılmasına olanak sağlayacak veri üretiminin olmaması ve var olan verilerinde sistematik olmakta uzak olması, yapılan tartışmaların spekülasyondan öteye taşınmasına imkan vermemektedir.

KAYNAKÇA

- AKDEVE, Erdal ve KARAGÖL, Erdal Tanaş (2013), “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 37, ss. 329-350.
- BARRO, Robert J. (1990), “Government Spending İn A Simple Model Of Endogeneous Growth”. *Journal of Political Economy*, 98 (S5), pp. 103-125.
- BULUT, Mustafa (2009), Yatırım İkliminin Geliştirilmesinde Vergileme Politikalarının Rolü: Türkiye Örneği, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/388.
- BİLEN, Gülhan (2006), “Türkiye’de Yeni Bölgesel Politika Oluşumu ve Gelişiminde Problemler”, Bölgesel Kalkınma ve Yönetişim Sempozyumu, (6-7 Eylül 2006), TEPAV-ODTÜ Ankara, http://www.tepav.org.tr/sempozyum/2006/bildiri/Bolgesel_Kalkinma_ve_Yonetisim_Sempozyumu.pdf, (Erişim: 21.07.2009).
- DPT (2004), *İlçelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması*, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayını.
- ERDÖNMEZ, Pelin A. (2003), “Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı 47.
- Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı (2001), <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/fc5a4a1a-63d9-4de3-bb8b-d56a61409df6/program+%281%29.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=fc5a4a1a-63d9-4de3-bb8b-d56a61409df6> (Erişim: 17.02.2015).
- HIRST, P. ve THOMPSON, G. (1998), *Küreselleşme Sorgulanyor*, (Çev: Erdem, Ç. ve Yücel, Elif), Ankara: Dost Kitabevi.
- KARLUK, Rıdvan (1998), *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayın Dağıtım.

- KEPENEK, Yakup ve YENTÜRK, Nurhan (2003), *Türkiye Ekonomisi*, 13. Baskı, İstanbul: Remzi Kitabevi.
- KİRMANOĞLU, Hülya (2007), *Kamu Ekonomisi Analizi*, İstanbul: Beta Yayın Dağıtım.
- KUMRAL, Neşe (2006), “Bölgesel Rekabet Gücünü Artırmaya Yönelik Politikalar”, Bölgesel Kalkınma ve Yönetişim Sempozyumu,(6-7 Eylül 2006), Ankara: Tepav-ODTÜ.
- Maliye Bakanlığı (2009), 2009 Yılı Haziran Ayı Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu, <http://www.bumko.gov.tr>, (Erişim: 17.07.2009).
- OKTAR, Türel (2008), “Türkiye’de Sanayi Politikalarının Dünü ve Bugünü” http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_Uye/TurelJan08.pdf, (Erişim: 17.07.2009).
- ÖZKAN, Hülya (2009), “Konjonktür Yanlısı Ve Konjonktür Karsıtı Maliye Politikaları, Türkiye Uygulaması ve Küresel Mali Kriz”, *Bütçe Dünyası*, Cilt 3 Sayı 32.
- RODRİK, Dani, “Industrial Policy in the Twenty-first Century”, www.ksg.harvard.edu/rodrik/, (Erişim Tarihi: 17.07.2009).
- ROMMER, P.M. (1996), “Increasing Returns and Long-Run Growth”, *Journal of Political Economy*, 94 (October), pp. 1002-1037.
- SAK, Güven (2009), “Ekonomik krizin bütçe dengesi üzerine muhtemel etkileri: 2009 Yılı Türkiye Merkezi Bütçe Büyüklüklerine İlişkin Tahminler”, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, <http://www.tepav.org.tr/tur/index.php?type=event&title=E&cid=470> (Erişim: 17.07.2009).
- SAVAŞAN, Fatih (2013), *Kamu Ekonomisi*, İstanbul: Kitap Matbaacılık.
- SELEN, Ufuk (2004), “Küreselleşme Sürecinde Devletin Dış Ticaret Politikaları Üzerindeki Rolü: Türkiye Örneği”, Basılmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı.
- SELEN, Ufuk (2009), “Konjonktürel Dalgalanmalarda Maliye Politikasının Rolü ve Kriz Yönetimi”, *Güncel Mali Konular*, (Editör: Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN), Bursa: Dora Yayınları.
- SELEN, Ufuk (2011), *Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- ŞAHİN, Hüseyin (1993), *Türkiye Ekonomisi*, Uludağ Üniversitesi Basımevi.
- YILMAZ, S.; DERİCİOĞLU, T.; ELLIOTT, I.A. ve ÖZDEN, M.S. (2007), “Kalkınma Birliklerinden Kalkınma Ajanlarına Yönelirken”, 12. Ulusal Bölge Bilimi/Bölge Planlama Kongresi (25-26 Ekim 2007), İTÜ Mimarlık Fakültesi, İstanbul, ss. 157-163.
- YILMAZ, Hasan, DEMİRCAN, Vecdi ve DERNEK, Zeynep (2008), “Türkiye Tarımında Doğrudan Gelir Desteği Uygulamaları (Isparta İli Üreticileri Açısından Bir Değerlendirme)”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 9 (2), ss. 248-265.
- YAPAR, Sinem (2005), “Türkiye’de Tarımsal Ekonomi ve “Desteklememe” Politikasının Bir Aracı Olarak Doğrudan Gelir Desteği Sistemi”, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı:2 Cilt:5, ss. 21-37.

ENGELLİLER TARAFINDAN ALINAN ARAÇLARDA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İSTİSNASI

Ayşe YİĞİT ŞAKAR*

GİRİŞ

“Engelli” 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun’un tanımlar başlıklı 3 üncü maddesinin (c) bendinde, fiziksel, zihinsel, ruhsal ve duyuşsal yetilerinde çeşitli düzeyde kayıplarından dolayı topluma diğer bireyler ile birlikte eşit koşullarda tam ve etkin katılımını kısıtlayan tutum ve çevre koşullarından etkilenen birey olarak tanımlanmıştır. “Engellilik durumu” ise aynı Kanun’un 3 üncü maddesinin (e) bendinde bireyin engelliliğini ve engellilikten kaynaklanan özel gereksinimlerini, uluslararası yöntemleri temel alarak belirleyen derecelendirmeler, sınıflandırmalar ve tanılamalar olarak ifade edilmiştir.

Anayasa’nın Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler Başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan *Sosyal Güvenlik Bakımından Özel Olarak Korunması Gerekenler* başlıklı, 61 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, “Devlet, engellilerin korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır.” Bu hüküm devlete engellilerin özel olarak korunması, sosyal hayatın içinde yer almaları ve uyum sağlamaları konusunda görev yüklemektedir. Bu açıdan bakıldığında, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 7 inci maddesinin ikinci fıkrasında engellilere tanınan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) istisnası ile Anayasamızda yer alan hüküm gereğince engellilerin korunmaları ve toplum hayatına uyum sağlamaları amaçlanmıştır.

1982 Anayasası’nın 10 uncu maddesine göre

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

...

Çocuklar, yaşlılar, engelliler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz” ifadesi yer almaktadır.

* Doç. Dr., İstanbul Arel Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümü, aysesakar@arel.edu.tr, ayseyigitsakar@gmail.com.

5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'un 4 üncü maddesinin (A) bendine göre *“Engellilerin hak ve özgürlüklerden tam ve eşit olarak yararlanmasını sağlamaya yönelik alınacak özel tedbirler ayrımcılık olarak değerlendirilemez.”*

Anayasamızın devlete yüklediği görevlerden biri olan, engellilerin korunmalarını ve toplum hayatına uyumlarını sağlayıcı tedbirlerin alınması; hatta engelliler lehine alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı olmayacağı kuralı gereğince, Türk Vergi Kanunlarında engelli bireylere yönelik çeşitli vergi teşvikleri sağlanmıştır. Bu çerçevede Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda da engelli bireylere taşıt alımlarında istisna hakkı tanınmıştır. Bu makalenin konusu engelli bireylerin taşıt alımında sağlanan ÖTV istisnasının ülkemizdeki uygulama esaslarının incelenmesidir.

I. ENGELLİLER TARAFINDAN ALINAN TAŞIT ARAÇLARINA TANINAN İSTİSNANIN YASAL DAYANAĞI

Engellilerin araç alımlarında sağlanan ÖTV istisnası Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2 inci fıkrasında düzenlenmiştir. Adı geçen madde hükmüne göre;

(II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;

a) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı% 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

b) 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

c) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

d) Bu bendin (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından,

Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden müstesnadır.

II. ENGELLİLER TARAFINDAN ALINAN TAŞIT ARAÇLARINA TANINAN İSTİSNANIN KAPSAMI

İstisnanın kapsamına 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanlar araçlar girmektedir.

İstisnadan yararlanacak olan engelliler şunlardır:

- Engellilik oranı% 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler.

- Engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malûl ve engelliler.

- Bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler.

- Malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler.

Malul ve engellilerin özel tertibat yapılma şartı olsun veya olmasın ÖTV ödmeden iktisap edebilecekleri taşıt araçları şunlardır:

- Motor silindir hacmi 1600 cm³'ü aşmayan binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (steysin vagon, arazi taşıtı ve jeepler dahil),

- Motor silindir hacmi 2800 cm³'ü aşmayan eşya taşımaya mahsus taşıtlar,

- Motosikletler, mopedler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar,

- 87.03 G.T.I.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olan taşıtlar.

Buna göre, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede bulunan taşıt araçlarından motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşmayan binek otomobilleri, motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşmayan açık kasalı kamyonet, pikap veya tek sıra koltuklu kapalı kasalı eşya taşımaya mahsus taşıt araçları ile motosikletlerin **“engel durumuna göre tüm vücut fonksiyon kaybı oranı (engellilik derecesi) %90 veya daha fazla”** olan malul ve engelliler veya **bizzat kullanmak amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından**, “beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere” motorlu araç ticareti yapanlardan satın alınmasında ÖTV tahsil edilmemektedir.

A. ENGELLİLİK DERECESESİ %90 VEYA DAHA YÜKSEK OLANLARDA ÖTV İSTİSNASI

ÖTV Kanunu'na göre, engellilik derecesi %90'ı aşanların herhangi bir mekanik ilave veya tadilat yapılması şartı olmaksızın iktisap ettikleri taşıt araçlarından ÖTV tahsil edilmemektedir. Bu istisnanın uygulanmasında engel sebebinin önemi bulunmamaktadır. **Görme, işitme, konuşma veya ortopedik olabileceği gibi zihinsel engelliler de** yasadan yararlanabilmektedir. Sağlık Bakanlığı, kalp yetmezliği, hipertansiyon, epilepsi, şizofreni gibi hastalıklar nedeniyle tüm vücut fonksiyonu kaybı bulunanları malul ve engelli kapsamında değerlendirmektedir (Erkan, 2009:415).

ÖTV Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2 inci fıkrasında niteliği belirlenen araçların, engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından ilk iktisabında ÖTV istisnası uygulanması için, **bu kişilerin araçları kullanması şartı aranılmamakta ve özel tertibat yaptırılmasına da gerek bulunmamaktadır.**

İstisna uygulamasında, aracın ilk iktisabını yapacak olan kişinin engellilik derecesinin % 90 veya daha fazla olduğuna dair 30.03.2013 tarih ve 28603 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren *Engellilik Ölçütü, Sınıflandırması ve Engellilere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında*

Yönetmelik'e göre yetkili sağlık kuruluşlarından alınacak sağlık kurulu raporu aslı veya noter onaylı örneğinin, araçların ilk iktisabının yapılacağı motorlu araç ticareti yapanlar tarafından söz konusu araca ait 2A numaralı ÖTV beyannamesinin verildiği gün vergi dairesine verilmesi yeterlidir. ÖTV istisnası uygulanan araçlar için istisnadan yararlanan kişi adına düzenlenecek faturalarda ÖTV gösterilmeyecektir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013: 34).

18.07.1997 Tarih ve Mükerrer 23053 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe giren Karayolları Trafik Yönetmeliği'nin 53 üncü maddesinin (b) bendinin (3) numaralı alt bendinde 2012 yılında değişiklik yapılmadan önce, *"İthaline izin verilen veya ülkemizde imal edilen malul, sakat ve engellilere ait özel tertibatlı araçlar ile sakatlık derecesi %90 ve üzerinde olan malul ve engelliler adına ÖTV'nden muaf olarak tescil edilmiş özel tertibatı olmayan araçlara, örneği, üzerinde engellilere mahsus işaret bulunan plakalardan verilir."* hükmü yer almaktaydı. Bir engelli tarafından bu hükmün iptali için Danıştay 8. Daire'ye yapılan başvuruda *"özel tertibatlı ... plakalı aracının plakasındaki "sakatlara mahsus" işaretinin kaldırılması istemiyle İçişleri Bakanlığı'na yaptığı başvurunun reddine ilişkin İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü'nün 26.10.2007 gün ve 11432-176860 sayılı işlemi ile bu işlemin dayanağı olan Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 53 üncü maddesinin (b) bendinin (4) numaralı alt bendinin; özel hayatın gizliliğine ve ayrımcılığın yasaklanmasına ilişkin Anayasanın 10 uncu ve 20 inci maddelerine, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8 inci ve 14 üncü maddelerine, Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmenin 2 inci ve 17inci maddelerine, Hasta Hakları Yönetmeliğinin "mahremiyete saygı" başlıklı 21inci maddesine, taraf olunan sözleşmelere aykırı olması nedeniyle Anayasanın 90 uncu maddesine aykırı oluşu ve "sakatlara mahsus" işaretinin plakada belirtilmesinin engelli vatandaşların kişilik hak ve hürriyetini zedelediği, rencide oldukları" öne sürülmüştür (Şenyurt Akdağ ve diğerleri, 2011: 51).*

Konuyla ilgili olarak Danıştay 8. Daire, 17.03.2009 tarih ve 2008/130 E., 2009/1905 K. sayılı kararında *"...özel ihtimam gösterilmesi gereken sakat, malul ve engellilerin bu Yönetmelik uyarınca, edinebildikleri araçların Vergi Mevzuatı yönünden ÖTV'nden muaf tutulduğundan takiplerinin yapılması, trafikte seyir halinde iken, diğer sürücüler tarafından fark edilerek güvenli bir şekilde seyretmelerine imkân tanınması, park etme durumlarında kendilerine kolaylıkların sağlanması gibi bazı ayrıcalıklardan yararlanmaları ve hayatlarının kolaylaştırılması amacıyla getirilen düzenlemede, hizmet gereklerine, kamu yararına ve hukuka aykırılık bulunmamaktadır"* şeklinde hüküm vererek iptal istemini reddetmiştir. Her ne kadar Danıştay, bu kararında

engellilerin korunduğunu ve kendilerine ayrıcalık sağlandığını ifade etse de plakalardaki engelli işareti ayrımcılık yasağına aykırı bir durum yaratmaktaydı.

09.09.2011 tarih ve 28049 sayılı Resmi Gazete yayınlanarak yürürlüğe giren “*Karayolları Trafik Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in*” 13 üncü maddesiyle Yönetmeliğe engelli işaretinin plakalar üzerinden kaldırılmasına dair geçici madde 6 eklenerek bu olumsuz durum ortadan kaldırılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre, Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce, engellilere ait özel tertibatlı araçlar ile engellilik derecesi % 90 ve üzerinde olan engelliler adına tescil edilmiş özel tertibatı olmayan araçlara verilmiş olan ve üzerinde engellilere mahsus işaret bulunan tescil plakaları, araç sahiplerinin istemeleri halinde veya zayi, yıpranma ya da aracın bir başka tescil kuruluşuna nakli durumunda ek-12/U ve ek-12/V'de nitelik ve ölçüleri gösterilen tescil plakaları ile değiştirilmektedir.

Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 53 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasının (ç) bendine göre, “Özel tertibatı olmayıp, engellilik derecesi % 90 ve üzeri olan malul ve engelliler tarafından ÖTV'nden muaf olarak bizzat ithal edilen araçların tescil belgelerine ve bilgisayar kayıtlarına, "Araç sahibi engelli kişinin kanuni mümessili ile üçüncü dereceye kadar kan ve sihirli hısımlarından bir sürücü veya noterce düzenlenmiş iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılması zorunlu olup, beş yıl içerisinde ÖTV ödenmeden devri, satışı, hibesi, intifasının mülkiyeti muhafaza kaydıyla veya sair şekillerde akden devri, tasarruf hakkının vekâletname ile devredilmesi, kiralanması, ödünç verilmesi yasaktır.” şeklinde şerh konulur. Ayrıca ithal araçların gümrük şahadetnamelerinde, yukarıda belirtilen şerh dışında varsa diğer şerhler de tescil belgesine işlenir.”

Malul ve engellilerin ÖTV istisnasından yararlanarak iktisap ettikleri taşıt araçlarının kullanımına Karayolları Trafik Yönetmeliği ile sınırlamalar getirildiği için engelliler tarafından araçların kullanımında bu kurallara da uyması gerekmektedir (Akyol, 2006: 14).

B. KENDİSİ KULLANMAK AMACIYLA İLK ALIMI YAPILAN ÖZEL TERTİBATLI ARAÇLARDA VE OTOMATİK VİTESLİ ARAÇLARDA İSTİSNA

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2 numaralı bendinin (c) alt bendine göre 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisnadır. Bu istisnadan

engellilik derecesi %90'ın altında olup, kendisi kullanmak amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler yararlanacaktır. İstisna kapsamına 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan araçlar girmektedir.

Bu istisnadan yararlanan kişilerin istisna uygulanan ilk alımlarına ilişkin olarak mükellefler tarafından verilecek ÖTV beyannamesinde;

- Alıcının maluliyeti veya engelliliği ile özel tertibat yaptırılan araçları kullanabileceğine dair yetkili sağlık kuruluşlarından alınan sağlık kurulu raporunun aslı veya noter onaylı örneğinin,
 - Aracın engelliliğe uygun olarak değiştirildiğine dair teknik belgenin aslı veya noter onaylı örneğinin,
 - Alıcının "H" sınıfı sürücü belgesinin fotokopisinin,
- ibraz edilmesi kaydıyla beynamede ÖTV hesaplanmayacaktır.

Bu kişilerden "H" sınıfı sürücü belgesi aranılmakla birlikte, istisnadan yararlanılarak iktisap ettikleri aracı kendisinden başkasının kullanamayacağına dair ÖTV mevzuatında bir hüküm bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle bu kişilerin istisnadan yararlanarak ilk iktisabını yaptıkları araçların kimin tarafından kullanıldığı ÖTV açısından önemli değildir (Oktar, 2008: 110).

Vergi Dairesince kabul edilen beyanname ve ekleri incelenerek, araçta yapılan özel tertibatın raporda yazılı engelliliğe uygun hareket ettirici bir tadilat olduğu tespit edilecektir.

Kendisi kullanmak amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırma zorunluluğu getiren bu hüküm pek çok açıdan eleştirilebilir. Öncelikle Danıştay 7. Daire'nin 07.10.2013 tarih ve E. 2009/6893, K. 2013/4840 sayılı kararında¹ da ifade ettiği gibi engellilik derecesi %90'dan az

¹ "... Bahsi geçen düzenlemede %90'dan az oranda özür sahibi olan engelliler için getirilen "... durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar..." ifadesinden ne anlaşılması gerektiğinin açıklanmasında yarar bulunmaktadır. Sözü edilen ifadeyle, engelli kişilerin, satın aldıkları araçlarda, sonradan engellilik hallerine uygun bir tertibat yaptırılması suretiyle istisna hükmünden yararlanmalarının mümkün kılınmasının yanı sıra, bu şartları taşımayan kişilerin, getirilen kolaylığı suistimal etmelerinin de önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Durum böyle olmakla birlikte, belli tür engellilerin, engellilik durumlarına uygun tertibatın, sahibi buldukları araçların üretimi esnasında mevcut olması halinde, bu kişilerin, anılan araçlar nedeniyle istisna hükmü kapsamında değerlendirilmemeleri ve anılan tertibata sahip olmayan bir araç temin ettikten sonra engellilik hallerine uygun

olan engelliler için getirilen “özel tertibat yaptırma” koşulu, devletin, engellilerin korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alacağı yolunda Anayasanın 61 inci maddesiyle üstlendiği ödevlerin yerine getirilmesi amacıyla bağdaşmamaktadır.

Ayrıca %90'dan daha az engelli olanların “engel derecesini” göz ardı ederek “engel türüne” önem verilmesi ve bunun yarattığı olumsuzluklar da eleştirilmektedir (Ozansoy,2010:70). Şöyle ki; % 90'dan az fiziksel ya da zihinsel engeli olup aracı kendisi kullanamayacak olan engelliler, engel derecesi %90'ın altında olduğu için istisnadan faydalanamamaktadırlar. Bu durumda örneğin bacaklarından % 50 engeli olan bir engelli istisnadan faydalanabilirken, % 70 zihinsel engeli olan ya da görme bozukluğu nedeniyle % 80 engeli olan bir engelli (özel tertibatlı araç dahi olsa araçları kendileri kullanamayacakları için) ya da örneğin böbrek yetmezliği nedeniyle % 80 engelli olan bir kişi özel tertibat olmadan araç kullanabileceği için istisnadan faydalanamamaktadır. Yani, derecesi düşük bile olsa normal araç kullanmaya mani fiziksel engeli olmak, yüksek derecede ancak “şeklen” araç kullanma engeli olmayan engellilere göre avantajlı kılınmaktadır.

Bu haksızlıkların ortadan kaldırılması için ÖTV istisnasında engellilik derecesine göre artan oranlı ve kademeli bir sistem uygulanması ve aracın özel tertibatlı olup olmaması durumunun ÖTV istisnası bakımından dikkate alınmaması önerilmektedir (Ozansoy, 2010: 71).

Karayolları Trafik Yönetmeliği'nin Tescil Plakaları'nın Nitelik ve Ölçüleri başlıklı 53 üncü maddesinin (b) bendinin (3-c) numaralı alt bendine göre, engellilik derecesi % 90'ın altında olan engelliler tarafından bizzat kullanılmak amacıyla özel tertibatlı araçların ÖTV'den muaf olarak yurt içinden ilk iktisabında tescil belgelerine, ***“İlk iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçmedikçe ÖTV ödenmeden devri, satışı, hibesi, intifasının mülkiyeti muhafaza kaydıyla veya sair şekillerde akden devri, tasarruf hakkının***

tertibat yapturmaları suretiyle hükümden yararlanabilmelerinin şart koşulmasının, Kanun Koyucunun, devletin, engellilerin korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alacağı yolunda Anayasayla üstlendiği ödevlerin yerine getirilmesi amacıyla bağdaşmayacağından, kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Bu itibarla, davacının, sol ayağında mevcut olan rahatsızlığı nedeniyle, düz vitesli, debriyajlı olan bir aracı kullanması mümkün olmadığından, sahibi olduğu aracın, otomatik vitesli olması halinde, anılan kişi açısından, sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat olarak kabulü gerekmektedir.” (Danıştay 7. Daire E. 2009/6893, K. 2013/4840). <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet> (Erişim: 09.10.2014)

vekâletname ile devredilmesi, özel tertibatının kaldırılması veya değiştirilmesi yasaktır” şeklinde şerh konulmalıdır.

30.04.2010 tarihli ve ÖTV-2/2010-3 sayılı 12 Sıra No.lu ÖTV Sirkülerinde, Kanun'un 7 inci maddesinin 2 numaralı bendinin (b) alt bendi² uygulamasında, hareket ettirici aksam olarak debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolunda sabitlenmiş bir şekilde özel tertibat yapılmasının gerektiği ve yapılan özel tertibatın kişinin sakatlığıyla uyumlu olmasının yasal bir zorunluluk olduğu belirtilmiştir. Sakatlık derecesi % 90'ın altında olanların gaz, fren, debriyaj pedalları ile vites kolunda sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırmaksızın kullanabilecek olduğu araçlar ile aracı hareket ettirici özel tertibat sayılmayan (direksiyona topuz takılması, engelin bulunduğu taraftaki silecek kolu, sinyal, cam silecek kumandası, dörtlü flaşör, ön-arka cam su fiskiyesi, korna ve kontak gibi düzeneklerin diğer tarafa alınması veya direksiyon simidine monte edilmesi vb.) tadilat yapılmak suretiyle kullanılacak olan araçların ilk iktisabında söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-ÖTV-2010-7-8-735 sayılı özeldesinde ifade ettiği gibi “Otomatik vitesli araçlar, **başka bir tadilat olmaksızın özel tertibatlı araç olarak değerlendirilmemektedir**. Buna göre otomatik vitesli araçların gaz veya fren pedalı ya da vites kolunda sakatlığa uygun olarak yaptırılan tadilatlar, hareket ettirici özel tertibat sayılacak ve sağ ayağındaki veya sağ bacağındaki sakatlık nedeniyle bu şekilde otomatik vitesli araç kullanabilecek olanlar, bu şekilde tadilat yapılan araçları ilk iktisabında istisnadan yararlanabilecektir. **Ancak sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) engeli olanlar için otomatik vitesin hareket ettirici özel tertibat olarak sayılması gerekmektedir**. Buna göre, sağlık raporuna göre sadece sol alt ekstremitede engeli bulunan malul ve engellilerin "H" sınıfı sürücü belgesi olması halinde, başkaca özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın otomatik vitesli araçları ilk iktisabında bu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Bu durumda engellilik derecesi % 90'ın altında olup, sadece sol alt ekstremitede engeli bulunan malul ve engelliler için verilecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesine, aracın engelliğe uygun olarak tadil edildiğine dair teknik belge yerine aracın otomatik vitesli olduğuna dair "uygunluk belgesi" nin aslı veya noter onaylı örneği eklenecektir”. Danıştay 7. Dairenin 07.10.2013 tarih

² 6518 sayılı Kanunu'nun 56 inci maddesi ile 06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 7 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine aşağıdaki (b) alt bendi eklenmiş, mevcut (b) ve (c) alt bentleri (c) ve (d) alt bentleri olarak teselsül ettirilmiş, bu şekilde (d) alt bendi olan alt bent aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

E. 2009/6893, K. 2013/4840 sayılı kararı da bu yöndedir: "... *davacının, sol ayağında mevcut olan rahatsızlığı nedeniyle, düz vitesli, debriyajı olan bir aracı kullanması mümkün olmadığından, sahibi olduğu aracın, otomatik vitesli olması halinde, anılan kişi açısından, sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat olarak kabulü gerekmektedir.*"

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2014 tarih ve 84974990-135[7-2014/3]-439 sayılı özelgesinde ifade edildiği gibi sol alt ekstremitedeki engelliliğin yanı sıra bizzat kullanım için aracın hareket ettirici aksamında sabitlenmiş özel tertibat yaptırılmasını gerektirecek nitelikte başka bir engelin de bulunması halinde, söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için ilk iktisabı yapılacak araçta sol alt ekstremitede dışındaki engellilik durumuna uygun özel tertibat yaptırılması da gerekmektedir.

Esas itibariyle, otomatik vitesli araçların gaz veya fren pedalı ya da vites kolunda engelliliğe uygun olarak yaptırılan tadilatlar, hareket ettirici özel tertibat sayılmakta ve sağ ayağındaki veya sağ bacağındaki engellilik nedeniyle bu şekilde otomatik vitesli araç kullanabilecek olanlar, bu araçları ilk iktisabında istisnadan yararlanabilmektedirler (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013: 35).

C. İSTİSNADAN YARARLANILARAK İLK ALIMI YAPILAN ARAÇLARIN HURDAYA ÇIKARILMASI HALİNDE İSTİSNA UYGULAMASI

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 inci maddesinin (2) numaralı bendinin (d) alt bendine göre bu bendin (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların (87.03 (motor silindir hacmi 1600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların) aynı alt bentlerde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından, beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

30.04.2010 tarihli ve ÖTV-2/2010-3 sayılı 12 Sıra No.lu ÖTV Sirkülerine göre, ÖTV Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2 numaralı bendi kapsamında düzenlenen istisnadan yararlanılarak ilk iktisabı yapılan araçları, *5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un*19 uncu maddesinin (c) bendinin yürürlüğe girdiği 01.07.2008 tarihinden önce veya sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu hurdaya çıkaran malul ve engelliler, istisnadan

yararlanılan aracın ilk iktisabından itibaren 5 yıl geçmemiş olsa dahi, 01.07.2008 tarihinden itibaren yeni bir aracı iktisap etmeleri halinde ÖTV istisnasından yararlanabilmektedirler.

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğine 14 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile eklenen "7.2.1.3. İstisnadan Yararlanılarak İlk İktisabı Yapılan Araçların Hurdaya Çıkarılması Halinde İstisna Uygulaması" başlıklı bölümünde, istisnadan yararlanmak isteyen malûl ve engellilerin istisnadan yararlanarak ilk alımını yaptığı araçla ilgili olarak bu aracın deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale geldiğini ispat eden ekspertiz raporu ile "hurdaya çıkarılmıştır" damgası vurularak kayıt konulan tescil belgesinin aslı veya noter onaylı örneğini de sunmaları şartıyla, durumlarına göre gerekli işlem yapılarak, ilk alımını yapacakları yeni araçlar için ÖTV istisnası uygulanmaktadır. Bu hükümlere göre, istisna kapsamında iktisap edilen araçların hurda haline gelmesi sonucu 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nin yukarıda belirtilen (7.2.1.3.) bölümünde belirtildiği şekilde hurdaya ayrılarak hurda olarak satışında ÖTV ödenmemektedir.

D. ÖTV İSTİSNASININ SÜRESİ

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2 inci fıkrasında; (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, münhasıran aracı sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanların malûl ve sakatlar tarafından "beş yılda bir defaya mahsus olarak bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabının" vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

İstisna uygulamasının beş yıllık süre ile sınırlandırılmasının amacı, bu süre içerisinde ÖTV ödenmeden birden fazla araç ediniminin engellenmek istemesidir (Mercan ve Dündar, 2003: 114). Ancak engellilerin, teknolojisi yenilenmiş ve daha güvenli bir araca sahip olabilmeleri ve istisnadan yararlanabilmeleri için beş yıllık bekleme süresinin uzun olduğu ve bu sürenin iki yıla düşürülmesi gerektiği de önerilmektedir (Gençyürek, 2006: 66-67).

İstisnadan yararlanarak adlarına bir taşıt aracı tescil edilenlerin, tescil tarihinden itibaren beş yıl süresince ÖTV ödemediği taşıt aracı satın almaları veya ithal etmeleri mümkün değildir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendine göre *verginin mükellefi*, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasına göre ise (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu

işlemlerden önce ÖTV ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu mecburiyete uymamak suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan motorlu araç ticareti yapanlar, ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte *müteselsilen* sorumludurlar. Ancak bunlar, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe *riücu* hakkına sahiptirler.

Engellilerin “*beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere*” şartıyla yararlanacakları bu istisnadan, şartın ihlal edilmesi ve haksız yere istisnadan yararlanma durumunda ne olacağı konusu yargıya intikal etmiştir. Olayda davacı şirketin taşıtı alan engelli kişi adına engellilik istisnası uygulamak suretiyle satışını yaptığı araç için vergi dairesi tarafından yapılan incelemede, aynı şahsın beş yıllık süre içinde kalmak üzere bir başka firmadan taşıt satın alarak bu istisnadan yararlandırıldığı tespit edilmiştir. Bu durum üzerine ihtilafli taşıtı satın alan engelli adına cezalı ÖTV tarh ve tebliğ olunmuş ve adı geçen kişi de vergi dairesi ile uzlaşarak cezalı vergiyi ödemiştir. Bu durumda, uyuşmazlık konusu cezalı verginin mükellefiyette hata yapılarak verginin nihai yüklenicisi durumunda olan engelli kişiden uzlaşma yoluyla tahsil edildiği ve hazine kaybının önlendiği anlaşılmış olmasına karşın, verginin cezai ve mali sorumluluğunun verginin mükellefi olan taşıtın satıcısına ait olduğu gerekçesiyle aynı olaydan kaynaklanan cezalı ÖTV'nin mükerrer olarak davacı şirketten istenilmesine ilişkin tarh işlemi yapılmıştır. Davacı tarafından, engelli kişinin haksız yere istisnadan yararlandığı hususunun sabit olması karşısında, verginin, mükellefi olan davacıdan istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı; aynı olay nedeniyle alıcı adına tahakkuk ettirilen verginin ve kesilen cezanın uzlaşma sonucu ödenmiş olmasının, davacı adına tesis edilen işlemi etkilemeyeceği gerekçesiyle davayı reddeden Diyarbakır Vergi Mahkemesinin 18.02.2008 gün ve E:2007/659; K:2008/61 sayılı kararının; istisna şartlarını ihlal edenin alıcı olduğu; kendileri tarafından tespiti mümkün olmayan alıcının eyleminden sorumlu tutulamayacakları; İstanbul Defterdarlığı'nın benzer olayda vermiş olduğu 30.10.2002 tarih ve 5812 sayılı görüşün de aynı yönde olduğu; kaldı ki, aynı olay nedeniyle alıcı adına tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen cezanın uzlaşma sonucu ödenmesi nedeniyle, davaya konu tarh ve ceza kesme işleminin mükerrerlik arz ettiği ileri sürülerek bozulması talep edilmiştir.

Bu konuyla ilgili olarak Daniştay 7. Daire 02.04.2012 tarih ve 2008/4440 E., 2012/1136 K. sayılı kararında, *motorlu araç ticaretiyle iştiğal eden davacı tarafından, 31.07.2006 tarihinde malullük istisnası uygulanarak satılan aracı satın alan kişinin, daha önce, 2004/Eylül döneminde de aynı istisnadan yararlandığından bahisle, davacı adına, 2006/ Temmuz dönemi için salınan ÖTV ile kesilen vergi ziyayı cezasına dair işlemin vergiye ilişkin kısmının yerinde olduğu; ancak, vergi ziyasına, aynı istisnadan yararlandığı halde bunu*

beyan etmeyerek, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2 inci fıkrasının (b) bendinde öngörülen "beş yılda bir defaya mahsus olmak" şartını ihlal etmek suretiyle, haksız yere istisnadan yararlanan alıcı tarafından sebebiyet verildiğinden, vergi ziyasına sebebiyet veren fülle, bu hususu bilmesi mümkün olmayan davacı arasında illiyet bağı olmadığından, adına ceza kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığını ifade etmiştir.

Danıştay 7. Daire'nin verdiği bu karardaki benim de katıldığım karşı oy yazısında ise,

.... Dosyanın incelenmesinden; davacı tarafından, 31.07.2006 tarihinde istisna uygulanarak satılan aracı satın alan kişi, daha önce 2004/Eylül döneminde de aynı istisnadan yararlandığı halde bunu beyan etmeyerek, 4760 sayılı Kanunun 7 inci maddesinin 2 inci fıkrasının (b) bendinde öngörülen, "beş yılda bir defaya mahsus olmak" şartını ihlal etmek suretiyle, haksız yere istisnadan yararlanan alıcı adına mükellefiyette hata yapılarak salınan vergi ve kesilen cezanın uzlaşma sağlanarak ödenmesinden sonra, aynı olay nedeniyle mükellef olan davacı adına, davaya konu tarh ve ceza kesme işlemlerinin tesis edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, alıcı tarafından uzlaşma sağlanarak ödenmesi nedeniyle iade edilmesi söz konusu olmayan vergi ve cezanın, ihlale sebebiyet veren durumu bilmesi mümkün olmayan davacıdan istenilmesi mükerrerliğe sebep olacağından, işlemin ÖTV' ne ilişkin kısmının bu nedenle iptali gerektiğinden, mahkeme kararının aksi yoldaki hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, mahkeme kararının vergi aslı yönünden davanın reddine dair hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin de kabulü gerektiği oyu ile Daire kararının onamaya ilişkin hükmüne katılmadıkları ifade edilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin 2 inci fıkrası uyarınca, motorlu taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk alımında ÖTV istisnasından yararlananların, bu taşıtı istisnadan yararlanmayan bir kişi veya kuruma devretmesi halinde; bu devir dolayısıyla adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, ilk alımdaki matrah üzerinden, kayıt ve tescil tarihindeki ÖTV oranına göre, bu tarihte hesaplanan ve tahakkuku yapılacak olan ÖTV tahsil edilmelidir. İstisnadan yararlananlar tarafından bu istisnadan yararlanılarak edindikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hüküm uygulanmaz (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013: 37).

Buna göre malul ve engellilerce ilk alımında istisna uygulanan motorlu taşıtların, istisnadan yararlanmayan kişi veya kurumlarca malul ve engellilerden alınmasında, alıcılar tarafından (2A) numaralı ÖTV beyannamesi düzenlenerek, bu işlemin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi

dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa Motorlu Taşıtlar Vergisi ile görevli vergi dairesine verilerek vergi ödenmelidir. Beyannamede matrah olarak, aracın istisnadan yararlanılarak ilk alındığı tarihteki matrah, oran olarak ise aracın malul veya engelliden alınması tarihinde geçerli olan oran yazılarak vergi hesaplanmalıdır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013: 37).

30.04.2010 tarihli ve ÖTV-2/2010-3 sayılı 12 Sıra No.lu ÖTV Sirkülerinde ifade edildiği gibi, istisnadan yararlanılarak ilk iktisabı yapılan aracın ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmeden satılması sırasında Kanunun 15 inci maddesinin 2 inci fıkrasının (a) bendi uyarınca ÖTV ödenmiş olması, bu süre içinde ilk iktisabı yapılacak diğer bir araç için istisnadan yararlanmayı sağlamamaktadır. Ayrıca, istisnadan yararlanılarak iktisap edilen aracın ilk iktisabından itibaren 5 yıl geçtikten sonra, istisnadan yararlanan kişinin, Kanun'un 7 inci maddesinin 2 numaralı bendi kapsamında iktisap edeceği bir başka araç için de ÖTV istisnası uygulanması mümkün olup, bu şekilde istisnadan yararlanılabilmesi için eldeki aracın satılmasına gerek bulunmamaktadır.

E. VERASET YOLUYLA SADECE İSTİSNADAN YARARLANILAN ARACIN İNTİKAL ETMESİ

30.04.2010 tarihli ve ÖTV-2/2010-3 sayılı 12 Sıra No.lu ÖTV Sirkülerinde belirtildiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2 inci fıkrası kapsamında istisnadan yararlanarak araç iktisap etmiş olan kişinin ölümü üzerine; muristen mirasçılara sadece bir aracın intikal etmiş olması, bundan başka mirasçılara intikal etmiş başka bir mal bulunmaması halinde, aracın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmesinin, devralan mirasçı açısından (kendi miras hissesine karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere) "*veraset yoluyla intikal*" olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu işlemin, bir ivaz karşılığında yapılmasının satım, ivazsız olarak yapılmasının ise bağış olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde satım veya bağış olarak gerçekleşen devir işleminde Kanun'un 15 inci maddesinin 2 inci fıkrasının (a) bendi kapsamında ÖTV uygulanması gerekecektir. Ancak muristen mirasçılara intikal etmiş olan terekenin birden fazla mal veya haktan ibaret olması halinde, diğer mirasçıların lehine miras hakkından feragatini gösteren belgenin ibrazı şartıyla istisnadan yararlanılmış olan aracın lehine feragat edilen mirasçıya intikalinin, "*veraset yoluyla intikal*" olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda istisnadan yararlanılan aracın bu şekilde varise intikali ve murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar varis adına kayıt ve tescilli kaldıktan sonra satışında da ÖTV uygulanmamaktadır.

T.C. Ordu Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü'nün 22.04.2014 tarih ve 25953680-008-11 sayılı Özelgesi'nde belirtildiği gibi ÖTV istisnasından yararlanılarak ilk iktisabı yapılan aracın mirasçının vefatından sonra ve aracın **ikinci kez veraset yoluyla intikalinde**; terekenin sadece söz konusu araçtan ibaret olması ve bu aracın mirasçılardan biri adına tescil edilmesi halinde o mirasçının hissesine isabet eden kısım veraset yoluyla, diğer mirasçıların hissesine isabet eden kısım ise ivazlı veya ivazsız olmasına göre satış veya bağışlama olarak kabul edilmektedir. Terekede birden fazla mal ve hak olması halinde, diğer mirasçıların lehine miras hakkından feragatini gösteren belgenin ibrazı şartıyla istisnadan yararlanılmış olan aracın lehine feragat edilen mirasçıya intikali veraset yoluyla intikal olarak değerlendirilmekte ve bu intikal işlemi ÖTV aranmamaktadır. Bununla birlikte, bu durumda aracın ilk muris tarafından ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık sürenin bitiminden önce bahse konu istisnadan yararlananlar dışındaki kişilere satışı halinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin 2 inci fıkrasının (a) bendi çerçevesinde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

İlk alımında istisna uygulanan söz konusu taşıt araçlarının veraset yoluyla intikallerinde bu hüküm uygulanmamakta ve ÖTV'nin sonradan tahsili yoluna gidilmemektedir. Bu taşıt araçlarının veraset yoluyla ÖTV uygulanmaksızın varislere intikal etmesi ve murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar varisler adına kayıt ve tescilli kalmak koşuluyla üçüncü kişilere satışında da ÖTV uygulanmamaktadır.

ÖTV ödenmeden malul veya engelli tarafından yukarıda belirtilen esaslara göre satın alınan aracın 5 yıl içerisinde çalınması halinde, ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmedikçe yeni bir aracın istisna hükmünden yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

F. ENGELLİ ARACININ AYIPLI MAL KAPSAMINDA İADESİ

Engelli adına ÖTV istisnası uygulanarak satın alınan aracın ayıplı çıkması nedeniyle satıcı firmaya aracın iade edilerek yenisinin alınması halinde, beş yıllık süre bitmeden ikinci defa ÖTV istisnasından yararlanılabilecek midir? Bu soruya verilecek cevap olumludur.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasına göre, **4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi olan malların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi hali hariç**, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı

hallerde vergiye tâbi işlemleri yapmış olan mükellefler; bunlarla ilgili borçlandıkları ya da ödedikleri vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilirler, bu vergiden mahsup edebilirler veya iade talebinde bulunabilirler. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi olan mallar için dönem şartı aranmaz. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması, yersiz veya fazla ödenen verginin alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları, belgeler ile beyannamede gösterilmesi şarttır. Bu Kanun hükmünün uygulamasına ilişkin açıklamalar içeren 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "*Kayıt ve Tescilden Sonra Düzeltme*" başlıklı (15.1.1.2.) bölümünde yer alan hükme göre, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olanların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi halinde, Kanun'un 15 inci maddesinin 1 inci fıkrası kapsamında gerekli düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi için bu iadenin, aracın 4077 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi kapsamında ayıplı mal olması ve bahse konu Genel Tebliğde öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde yapılmış olması gerekmektedir.

Ayrıca, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendine göre, 4077 sayılı Kanun hükümleri kapsamında iade edilmek suretiyle ÖTV'si düzeltilen kayıt ve tescil edilmiş araçların, kullanılmak üzere motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabı, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktife alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi ilk iktisap sayıldığından genel hükümler çerçevesinde vergilendirilmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 inci maddesinin 2 inci fıkrasında düzenlenen istisna kapsamında iktisap edilen aracın, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri uyarınca "ayıplı mal" olarak iade edilmesi halinde, iade edilen aracın ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre bitmeden ikinci defa söz konusu istisnadan yararlanılarak araç iktisap edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu konuda T.C. Artvin Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 15/07/2013 tarih ve 29973770-08-OZELGE-001-6 sayılı özelgesinde aynı görüş ifade edilmiştir.

SONUÇ

Engellilere yönelik olarak getirilen ÖTV istisnası uygulamasında, engellinin kendisi kullanmak amacıyla engelliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırma zorunluluğu getiren hüküm pek çok açıdan eleştirilmektedir. Engellilik derecesi %90'dan az olan engelliler için getirilen "özel tertibat yaptırma" koşulunun devletin, engellilerin korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alacağı yolunda Anayasanın 61 inci maddesiyle

üstlendiği ödevlerin yerine getirilmesi amacıyla bağdaşmamaktadır. Ayrıca, engel derecesi % 90'dan az, fiziksel ya da zihinsel engelli olan ve aracı kendisi kullanamayacak olan engelliler istisnadan faydalanmamaktadır. Engel derecesi düşük bile olsa normal araç kullanmaya mani fiziksel engeli olmak, yüksek derecede ancak "şeklen" araç kullanma engeli olmayan engellilere göre avantajlı duruma getirilmekte (Ozansoy, 2010: 70) ve bu durum engelliler arasında eşitsizlik yaratmaktadır. Bu haksızlıkların ortadan kaldırılması için ÖTV istisnasında engel derecesine göre artan oranda istisna uygulanması ve aracın özel tertibatlı olup olmaması durumunun ÖTV istisnası bakımından dikkate alınmaması, "engellilik türü" yerine "engellilik oranı"na göre bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır(Ayrıntılı bilgi için bkz. Ozansoy, 2010: 71).

KAYNAKLAR

- AKYOL, M. E. (2006). "Malul ve Engellilerin Taşıt Alımında ÖTV İstisnası Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 293, ss.11-14.
- ERKAN, M. (2009). *Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması*, Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım, İstanbul.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2013). *Engelliler İçin Vergi Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 169, Ankara.
- GENÇYÜREK, L.(2006). "ÖTV ve KDV Kanunları İle Engellilere Sağlanan Vergi Avantajına Yönelik Öneriler", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 162, ss. 64-68.
- <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet> (Erişim: 09.10.2014)
- MERCAN, E., DÜNDAR, M. (2003). *Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi*, Yaklaşım Yay., Ankara.
- OKTAR, K. (2008). *ÖTV Yorum ve Açıklamaları II Sayılı Liste Taşıt Araçları*, Savaş Yay., Ankara.
- OZANSOY, A.(2010). "Özürlü Araçlarında ÖTV İstisnası: Özür Türü mü Önemli, Özürlü Olmak mı?", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:212, ss.69-71.
- ŞENYURT AKDAĞ , A., TANAY, G., ÖZGÜL, H., KELLEÇİ BİRER, L. ve KARA, Ö. (2011). *Türkiye'de Engellilik Temelinde Ayrımcılığın İzlenmesi Raporu*, 1 Ocak – 30 Haziran 2010, İstanbul Bilgi Üniversitesi İnsan Hakları Uygulama ve Araştırma Merkezi, İstanbul.
- T.C. Artvin Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 15/07/2013 tarih ve 29973770-08-OZELGE-001-6 sayılı özeldesesi.

- T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-ÖTV-2010-7-8-735 sayılı özelgesi.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2014 tarih ve 84974990-135[7-2014/3]-439 sayılı özelgesi.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2014 tarih ve 84974990-135[7-2014/3]-439 sayılı özelgesi.
- T.C. Ordu Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü'nün 22.04.2014 tarih ve 25953680-008-11 sayılı özelgesi.

DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA DAİMİ TEMSİLCİLERİN VERGİ ASLI VE CEZASI YÖNÜNDEN SORUMLULUĞUNA GENEL BİR BAKIŞ

Hatice YURTSEVER*

GİRİŞ

Bilindiği üzere, kamu giderlerinin karşılanmasında önemli payı olan vergiler, kamu gelirleri içerisinde ilk sırayı almaktadır. Bu nedenle, vergi sistemimizde, vergi alacağının zamanında tahsilinin sağlanması, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergilerin tahsilinin güvence altına alınması, vergi idaresinin yükünün hafifletilmesi gibi nedenlerle vergi sorumluluğu müessesesine geniş yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda vergi sorumlusu, alacaklı vergi dairesine karşı verginin ödenmesinden sorumlu kişi olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte, diğer vergi kanunları incelendiğinde, sorumlu ve sorumluluğun farklı tanım ve uygulamalarının da bulunduğu görülmektedir. Örneğin, sorumlunun verginin ödenmesi, kesilmesi, beyanname verme gibi yükümlülükleri de bulunmaktadır.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek ya da tüzel kişiler, dar mükellef olarak tanımlanmakta ve bunların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar vergiye tabi olmaktadır. Ancak bir takım nedenlerle Türkiye'de bulunmayan ancak, dar mükellefiyete tabi olan kişilerin, ülkemizde elde ettikleri gelirler nedeniyle VUK ve diğer vergi kanunlarından kaynaklanan yükümlülükleri tam ve zamanında yerine getirmelerini sağlamak üzere Türkiye'deki temsilcilerine daimi temsilci sıfatıyla sorumluluklar verilmiştir.

Çalışmada, öncelikle dar mükellefiyet kavramı, ardından temsilci, daimi temsilci kavramları ile bu kişilerin vergi aslı ve cezası yönünden sorumlulukları ele alınmaya çalışılacaktır.

* Doç. Dr., Celal Bayar Üniversitesi Salihli Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, yurtseverhatice@gmail.com.

I. DAR MÜKELLEFİYET

Vergilemede mükellefiyetin tespiti vergi kanunlarının uygulama alanının coğrafi sınırlarının belirlenmesi açısından önemlidir. Bu amaçla kurumlar vergisinde de gelir vergisinde olduğu gibi tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür mükellefiyet oluşturulmuştur (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2011: 146). Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, tam mükellef sayılmakta ve gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir.

Vergi sistemimizde, dolaysız vergiler için temel olarak kişiselilik ilkesi esas alınmakla birlikte bazı durumlarda kaynak ilkesinin de uygulama alanı bulunduğu söylenebilir. Dar mükellef kurumların sadece Türkiye’de elde etmiş oldukları kazanç üzerinden vergilendirilmesi bu uygulamalardan biridir (Yamaç, 2014).

A. Dar Mükellefiyet Kavramı

Kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’ de bulunmayanlar, sadece Türkiye’ de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Bu kurumlar yabancı kurumlardır. Çünkü Türk kanunlarına göre kurulan kurumlar esas itibariyle kanuni veya iş merkezi Türkiye’ de bulunan kurumlardır. Bir diğer deyişle, Türkiye’ de faaliyette bulunup kazanç elde eden yabancı kurumlardan her iki merkezi de Türkiye dışında bulunanların kurumlar vergisine tabi tutulması için dar mükellefiyet esası kabul edilmiştir (Tosuner, Arıkan, 2014: 259). Ancak dar mükelleflerin yabancı sermayeli kurumlar olduğunu söylemek de doğru değildir. Çünkü, sermayesi yabancı ait olmasına rağmen bir kurumun kanuni veya iş merkezi Türkiye’ de ise, bu kurum tam mükellefiyet hükümlerine göre vergilendirilmektedir (Bilici, 2009: 214).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3/2 maddesinde; kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar dar mükellef kurum olarak tanımlanmıştır.

Kanunda kanuni merkez ve iş merkezinin tanımı yapılmıştır. Buna göre;

a-Kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen,

b-İş merkezi; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği, yerdir.

Burada belirtilmesi gereken bir husus da, kurumun ortaklarının TC tâbiyetinde olup olmadığı ve ortakların nerede ikamet ettiklerinin öneminin olmamasıdır. Hem kanuni merkezi hem de iş merkezi Türkiye’de bulunmayan yabancı bir kurumun Türkiye’de kazanç elde etmesinin birinci yolu şube ve

büro şeklinde iş yeri açmak, ikinci yolu ise "daimi temsilci" aracılığı ile kazanç sağlamaktır (Arıkan, 1996).

B. Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı

Dar mükellefiyette kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu, aynı kanunun üçüncü maddesinin üçüncü fıkrasında sayılmaktadır. Buna göre;

a) Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, (Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.)

b) Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,

c) Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,

d) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,

e) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,

f) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar, dar mükellef kurum kazancı olarak sıralanmıştır.

Yukarıda sayılan gelir türlerinden birini veya birkaçını elde eden dar mükellef kurumlar yurtdışındaki diğer gelirleriyle ilişkilendirilmeksizin, bu kazanç ve iratları üzerinden dar mükellef olarak kurumlar vergisi ödeyeceklerdir. Uluslararası vergi anlaşmaları gereğince, yurtdışında mukim olan bir kurum Türkiye’de kaynak ilkesine göre gayrimukim olarak vergilendirilecektir. Ancak gayrimukim kurumun Türkiye’de açmış olduğu işyerini yurtdışında mukim olan kurumun yerleşim yerinin Türkiye’deki bir uzantısı olarak düşünmek gerekir (Arıkan, 2007:216).

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 28. Maddesine göre; Dar mükellefiyete göre vergilendirilecek olan kurumların vergisi, bu kurumlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri yoksa kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunmaktadır.

Yabancı kurumların, Türkiye’de ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları, acenteler aracılığı ile faaliyette bulunmaları halinde daimi

temsilcini varlığı kabul edileceğinden dar mükellefiyet esasları geçerli olacaktır. Örneğin, işyerinde konsinye satış yapmak suretiyle yabancı kurumun ürünlerini bulunduranlar, satış işleminin yabancı kurum hesabına yapılması nedeniyle daimi temsilci sayılırlar. Ancak kendi namına satış yapan komisyoncular, kendi nam ve hesabına işlem yapan yabancı kurumların Türkiye' deki yetkili bayileri daimi temsilci sayılmazlar ve bu yabancı kurumlar Türkiye' de kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına girmezler (Tosuner, Arıkan, 2014: 280).

Ancak dar mükellef kurumların Türkiye' de tescile tabi herhangi bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumların sadece Türkiye' de bulunan şubeleri tescile tabidir (Yücel B., 2010).

II. DAİMİ TEMSİLCİ

Temsilci hukuk terimleri sözlüğünde, “müessil, birini temsil eden kimse, doğrudan veya dolaylı bir şekilde birini temsil eden kişi” anlamına gelmektedir (http://www.turkcesozlukler.com/terimler_sozlugu.aspx). Daimi temsilci ile ifade edilmek istenilen ise, temsil işinin bir faaliyetin yürütüldüğü dönem süresince devamlı olarak yapılması olarak yorumlanmalıdır.

A. Temsilci Kavramı

Ticari hayatın getirdiği bazı hukuki ve ekonomik zorunluluklar, kişilerin temsil kurumuyla bir takım yükümlülükleri yerine getirmesi gereğini ortaya koymuştur. Bunun yanı sıra, şirketler, dernekler, vakıflar gibi tüzel kişilerin adına ve hesabına işlem yapmak da, ancak onları temsil eden gerçek kişiler vasıtasıyla mümkün olabilmektedir.

Temsil, en basit şekliyle, bir kişi tarafından bir başka kişinin hukuk alanında sonuç doğuracak şekilde işlem yapmasıdır. Temsil, işlem yapma noktasında başkasını yetkilendirmek olup, temsilciye sorumluluk yükler (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2013: 98).

Temsil, genel olarak, bir hukuki işlemin ya da sözleşmenin, temsil olunan bir kimse adına ve hesabına, başka bir kimse (temsilci, müessil) tarafından yapılmasıdır. Bir diğer deyişle temsil, bir kimsenin müessil sıfatıyla diğer bir kişi adına hukuki işlem yapmasıdır (Özdiler, 2005: 19). Temsilci ise, hak ve görev bakımından birinin veya bir topluluğun adına hareket eden kimsedir (Yücel (a), 2012: 206). Yani temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Temsil yetkisi ise, kendisini bir hukuki işlemin yapılmasında temsil

ettirmek isteyen şahsın, temsilci olacak şahsa verdiği yetkidir (Akyol, 2009: 6). Bu yetkiye dayalı olarak temsilci tarafından verilen yetki çerçevesinde yapılan işlemler hukuken geçerlidir (Taş ve Özcan, 2011). Temsil ilişkisinde temsilci, temsil olunanı üçüncü şahıslara karşı temsil eder ve aksi kararlaştırılmadıkça, yetkili temsilci tarafından yapılan işlemlerden doğan alacak ve borçlar temsil olunanına ait olur (Akıntürk, 2009: 68).

Temsil ilişkisinde her zaman üç kişi söz konusudur. Bunlardan ilki temsil olunan şahıstır. Temsil olunan şahıs adına ve hesabına işlem yapan kimseye ise temsilci ya da mümessil denir. Tabi ki ilişkinin üçüncü ayağı da kendisi ile işlem yapılan “üçüncü şahıs”tır. Bu ilişkide mümessil, üçüncü şahıs ile temsil olunan adına ve hesabına işlem yapar.

Temsile ilişkin hükümler, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 40-48. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre, yetkili bir temsilci tarafından bir başkası adına ve hesabına yapılan hukuki işlemin sonuçları, doğrudan doğruya temsil olunanı bağlar.

Temsil, temsil olunanın beyan edeceği iradeyle bir kimseyi yetkili kılmasıdır ve tek taraflı bir hukuki işlemidir. Temsilde, mümessilin temsil edilenin işlerini yapma zorunluluğu yoktur. Vekaletname ise iki taraflı bir işlem olup vekil, bir işi idare etmeyi ya da hizmeti görmeyi taahhüt etmiştir (Heper ve Dönmez, 2005: 56; Uluatam ve Methibay, 2001: 100).

Vergi hukukunda temsile baktığımızda, iki türlü temsil olduğu görülmektedir. Birincisi, kanuni temsil, ikincisi ise iradi temsildir. Temsil yetkisi, kanunlardan kaynaklanıyorsa, kanuni temsil olarak nitelendirilmektedir. Kanundan aldığı yetkiyi kullanmak suretiyle bir veya daha fazla kişiyi temsil edene ise, kanuni temsilci denilmektedir (Erkan, 2005: 131). Vergi Hukukunda, medeni hakları kullanma ehliyetini haiz bulunmayanlar ile hakları kısıtlı olanların ve tüzel kişilerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni temsil esastır (Yücel (b), 2010: 26).

İradi temsil, vergi mükellefinin vergi konusu faaliyet çerçevesinde yapılması gereken ödevlerin yerine getirilmesi hususunda üçüncü kişileri kendi irade beyanıyla yetkili kılmasıdır (Tosuner ve Arıkan, 2009: 49). İradi temsilci ise, temsil yetkisini hukuki bir tasarruf olan temsil edilenin irade beyanından alan kişidir (Gürgür ve Yeşilyurt (a), 2003:127).

B. Daimi Temsilci Kavramı

Daimi temsilci, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’ nun 8. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanmış olup, ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nda

tanımlanmadığından, KVK' nun üçüncü maddesinde belirtilen ve yukarıda sıralanan kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

Buna göre, daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Yine GVK'nun 8. Maddesi, üçüncü fıkrasına göre, aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları¹ ile ticaret kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlardır.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.

Türkiye dışındaki kişilerin, Türkiye' de ticari kazanç sağlamalarının bir diğer yolu, Türkiye' de bir daimi temsilci bulundurmaları ve kazanç doğuran işlemlerin onun aracılığı ile yapılmasıdır. Aslında daimi temsilci ve işyeri birbirini tamamlayan unsurlardır. Özellikle, Türkiye' de bir işyerinin bulunduğu hallerde, daimi temsilcisi de mutlaka var olmalıdır. Ancak Türkiye' de ticari kazanç elde edildiğinin kabulü için, daimi temsilci ve işyerinin bir arada bulunması şart değildir. İşyeri olmasa da, daimi temsilcinin bulunması, onun aracılığı ile sağlanan kazancın vergilendirilmesi için yeterlidir (Özbalcı, 1988: 111).

¹ Burada bahsi geçen "memurlar" ibaresi, eski Borçlar Kanunu'nun 454. Maddesinde düzenlenen, "Seyyar Tüccar Memurları" nı ifade etmektedir. Buna göre, seyyar tüccar memurluğu, ticari vekillikğin özel bir şekli olup, özelliği işletme merkezinin dışındaki yerlerde çalışmasıdır. Ancak bu tabir yeni Borçlar Kanunu'nda yer almamakta olup, yerine "Pazarlamacılık" tabirinin kullanıldığı anlaşılmaktadır. Buna göre; yeni Borçlar Kanunu' nun 448. Maddesinde, "Pazarlamacılık sözleşmesi, pazarlamacının sürekli olarak, bir ticari işletme sahibi işveren hesabına ve işletmesinin dışında, her türlü işlemin yapılmasına aracılık etmeyi veya yazılı anlaşma varsa, bu anlaşmada belirtilen işlemleri yapmayı, işletme sahibi işverenin de buna karşılık ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir" şeklinde tanımlanmıştır. Pazarlamacılık sözleşmesi 818 sayılı eski BK 'da düzenlenmiş olan seyyar tüccar memurunun çok daha ayrıntı biçimde düzenlenmiş biçimidir (Topuz, 2013:317).

1. Ticari Mümessiller, Tüccar Vekilleri ve Memurları ile Ticaret Kanununun Hükümlerine Göre Acenta Durumunda Bulunanlar

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (BK) 547-554. maddelerinde ticari temsilci, ticari vekil ve diğer tüccar yardımcılara ilişkin hususlar düzenlenmiştir.

1.1. Ticari Temsilci

Ticari temsilci, işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret unvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça ya da örtülü olarak yetki verdiği kişidir. İşletme sahibi, ticari temsilcilik yetkisi verildiğini ticaret siciline tescil ettirmek zorundadır; ancak ticari işletme sahibinin ticari temsilcinin fiillerinden sorumluluğu, tescilin yapılmış olmasına bağlı değildir.

Ticari temsilci, taciri temsil yetkisi bakımından en geniş yetkilere sahip olan tacir yardımcısıdır. Örneğin, bir işletmeye atanan genel müdür, genel müdür yardımcısı ile şube müdürleri ticari mümessil sıfatıyla taciri temsil ederler. Ticaret siciline tescil ve ilan gereklidir (Işıksungur, 2013).

Türk Borçlar Kanunu'nda "Ticari Temsilci" terimi kullanılmakla birlikte, Türk Ticaret Kanunu (TTK)'da "Ticari Mümessil" terimi kullanılmaktadır.

TTK'nun 40. Maddesi gereğince, merkezleri Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye'deki şubeleri, kendi ülkelerinin kanunlarının ticaret unvanına ilişkin hükümleri saklı kalmak şartıyla, yerli ticari işletmeler gibi tescil olunur. Bu şubeler için yerleşim yeri Türkiye'de bulunan tam yetkili bir ticari mümessil atanır.

1.2. Ticari Vekil

Ticari vekil, bir ticari işletme sahibinin, kendisine ticari temsilcilik yetkisi vermeksizin, işletmesini yönetmek veya işletmesinin bazı işlerini yürütmek için yetkilendirdiği kişidir.

Bu yetki, işletmenin alışılmış bütün işlemlerini kapsar. Ancak, ticari vekil açıkça yetkili kılınmadıkça, ödünç olarak para veya benzerlerini alamaz, kambiyo taahhüdünde bulunamaz, dava açamaz ve açılmış davayı takip edemez.

Ticari vekil, ticari mümessile göre daha sınırlı yetkileri olan temsilcidir.

1.3. Diğer Tacir Yardımcıları

Toptan, yarı toptan veya perakende satışlarla uğraşan ticari işletmelerin görevli veya hizmetlileri, o ticari işletme içinde, müşterilerin kolaylıkla görebilecekleri bir yerde ve kolayca okuyabilecekleri bir biçimde, yazıyla aksine duyuru yapılıp yapılmadıkça, aşağıdaki işlemler için yetkilidirler:

1. Ticari işletmenin alışılmış bütün satış işlemlerini yapmak.
2. Yetkili oldukları işlemler hakkında faturaları imzalamak.

3. Ticari işletmenin alışılmış işlemlerinden doğan borçların ifa edilmesine veya bunların hiç ya da gereği gibi ifa edilmemesine ilişkin ihtar veya diğer açıklamaları işletme sahibi adına yapmak; bu nitelikteki ihtar veya diğer açıklamaları, özellikle alışılmış işlem dolayısıyla teslim edilmiş mallara ilişkin ayıp bildirimlerini ticari işletme adına kabul etmek.

Toptan, yarı toptan veya perakende satışlarla uğraşan ticari işletmelerin görevli veya hizmetlileri, kendilerine yazıyla yetki verilmiş olmadıkça, işletme dışında ve kasa görevlileri atanmışsa, işletme içinde satış bedellerini isteyip alamazlar. Bu kişiler, satış bedellerini almaya yetkili buldukları hâllerde, faturaları kapatmaya veya makbuz vermeye de yetkilidirler.

1.4. Acente

TTK' nun 102. maddesinde tanımlandığı üzere, Ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı bir hukuki konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir.

Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 25.10.2010 tarihli E.2009/4489, K.2010/3276 sayılı kararında, davacı ile ... International Ltd. arasında düzenlenen sözleşmede acentelik ilişkisinin var olduğunun açıkça ifade edilmesi ve bu sözleşme çerçevesinde Türkiye'de temsil ve hizmet yürütülmesi nedeniyle daimi temsilcilik sıfatının var olduğuna hükmetmiştir. Görüldüğü üzere, acente sıfatıyla hareket eden kişilerin, belli koşullar altında daimi temsilcilik sıfatını taşıdığı anlaşılmaktadır.

1.5. İrtibat Büroları

Yabancı kurumlar tarafından Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak şartıyla kurulan irtibat bürolarının fonksiyonu sadece haberleşme, araştırma, ağırlama, irtibat sağlama gibi hizmetlerden ibarettir. Bu nedenle de irtibat

bürolarının kurumlar vergisi ve katma değer vergisi beyannamesi vermesi söz konusu değildir. Ancak, irtibat büroları, bir işyeri oluşturması ve bu büroya tayin olunan müdürün daimi temsilci olması durumunda ticari kazanç sağlayabilir. Ancak ticari kazançtan söz edebilmek için büronun mevcudiyetinin yanında büroda veya büro için yetkili kılınan kişilerce ticari faaliyette bulunularak kazanç sağlandığının ve kazancın miktarının tespit ve ispatı gerekmektedir. Nitekim irtibat bürolarını konu alan tarhiyatlarda yargı organları, ticari operasyonun varlığı ve miktarı konusunda yeterli kanıtlar bulunması halinde bu tarhiyatları haklı bulmaktadır (Aydemir, 2011).

Bu konuda, Maliye Bakanlığı'nın, 29.05.1986 tarih ve 22144425 sayılı özelgesi'nde, "daimi temsilci, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasında, Bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayri muayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir şeklinde tarif edilmiştir. Aynı maddenin 202 sayılı Kanun'la değişik 2 numaralı bendinde ise, temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenlerin daimi temsilci sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda Borçlar Kanunu'nun ticari mümessil, tüccar vekili ile ilgili hükümleri ve irtibat bürosu giderlerinin tamamen temsil edilen tarafından karşılanması sebebiyle yurt dışında yerleşik kuruluşların Türkiye'deki, irtibat bürolarının daimi temsilcisi sayılması gerekecektir. Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutmakla zorunlu olan mükelleflere ilişkin 172. maddesinin 2 numaralı bendinde de ticaret şirketlerinin defter tutacağı belirtilmiş ve aynı Kanun'un 220. maddesinde de tasdiğe tabi defterler sayılmıştır. Bu hükümler gereğinde yabancı kurumların Türkiye'deki irtibat büroları vasıtasıyla elde ettiği kazancın yukarıda belirtilen esaslara göre tespiti ve beyan edilerek vergilendirilmesi gerekeceği, ayrıca, yurt dışında yerleşik kuruluşların Türkiye'de irtibat bürolarının bulunması ve bu bürolarda personel çalıştırılması haline, söz konusu personelin ücretleri yurt dışından doğrudan doğruya ilgililere ödenmekte ise, bu ücretlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 95/1. maddesi uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilerek, bu beyana göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Şayet personel ücretleri, Türkiye'deki irtibat büroları aracılığı ile ödenmekte ise, bu ücretlerden irtibat büroları tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi hükümleri uyarınca vergi tevkifatı yapılması ve tevkif edilen vergilerin aynı Kanun'un 98. maddesi uyarınca muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir." şeklinde açıklamalar yapılmıştır. Görüldüğü üzere, ilgili özelden, **Yurt dışındaki yerleşik kuruluşların, Türkiye'deki irtibat bürolarının daimi temsilcisi sayılması ve bu temsilciler kanalıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerekeceği, anlaşılmaktadır.**

Daimi temsilciliğin tespit edilmesine yönelik verilen, Danıştay 4. Dairesinin 06.11.1996 tarihli, K.1996/3935, E.1996/2143 sayılı kararında (www.danistay.gov.tr), “yurtdışından Türkiye'ye yönelik televizyon yayınıyla uğraşan yabancı kurum ile bu yayının reklam temini ve pazarlamasıyla uğraşan şirketin, ortak yapılarının niteliği itibariyle daimi temsilcilik kapsamında değerlendirilmesinin gerekli olduğu, ancak faaliyetin özelliğinin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesinde, birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilecekleri öngörülmüş, 12. maddenin 1 numaralı bendinde de, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerde elde edilen ticari kazançların 11. maddede yazılı dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancı olarak kabul edileceği belirtilmiş, aynı Kanunun 45/a maddesinde de, "Kazanç veya iradın ve gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi" ve "Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması" hususlarında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. ve 8. maddeleri hükümlerinin cari olacağı açıklanmıştır. Bu hükümle gönderme yapılan Gelir Vergisi Kanunu'nun 7/1 inci maddesinde, ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanmasının, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiğini göstereceği hükmüne yer verilmiş, Kanunun 8. maddesinde de, 7. maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunacağı, aynı maddede yazılı daimi temsilcinin ise, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse olduğu maddenin devamında sayılan kimselerin başkaca şartlar aranmaksızın daimi temsilci sayılacağı” belirtilmiştir.

2. Temsil Edilene Ait Reklam Giderleri Hariç Olmak Üzere, Giderleri Devamlı Olarak Kısmen veya Tamamen Temsil Edilenler Tarafından Ödenenler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının 2'nci bendine göre; giderleri (Temsil edilene ait reklam giderleri hariç) devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler tıpkı tüccar yardımcıları (ticari temsilci, tüccar vekili, satış memuru ve acenteler) gibi başkaca bir şart aranmaksızın dar mükellefiyete tabi kurumların daimi temsilcisi sayılırlar.

Kanun koyucu, söz konusu hüküm ile dar mükellef kurumlarca yapılan gider ödemelerinin karşılıksız bir maksatla yapılan ödemeler olmadığından hareketle, gider ödemelerini, giderleri yapanlar (daimi temsilci) ile giderleri ödeyenler (Dar mükellef yabancı kurum) arasındaki daimi temsilcilik ilişkisinin karinesi olarak kabul etmiştir. Böylelikle daimi temsilcilik ilişkisi gider boyutuna dayandırılarak bir hayli geniş tutulmak istenmiştir. Keza yapılan ödemeler, Türkiye'de dar mükellef kurum adına yapılan işlemler nedeniyle katlanılan giderlere ilişkindir. Böyle bir durumda gideri yapan ile bu giderleri daimi temsilcilere ödeyenler arasında hizmet veya vekalet akdinin bulunmasına veyahut aralarında ticari temsilci tüccar vekili veya acentelik ilişkisinin bulunmasına gerek yoktur (Yamaç, 2014).

3. Mağaza ve Depolarında Temsil Edilen Hesabına Konsinyasyon Suretiyle Satmak Üzere Devamlı Olarak Mal Bulunduranlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 3'üncü bendi mağaza ve depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduran şahısları daimi temsilci olarak kabul etmiştir.

Bu nedenle komisyoncuların da, devamlı olarak dar mükellef yabancı kurum nam ve hesabına konsinyasyon suretiyle mal satmaları halinde, bu kişilerin daimi temsilci olarak kabul edilmesi gereklidir. Yapılan satışların sürekli olarak yapılması halinde, daimi temsilcilik ilişkisinin varlığı kabul edilmeli, sürekli değil ise daimi temsilcilikten bahis söz konusu değildir.

Danıştay 3. Dairesinin 27.09.2010 tarihli, E.2009/2479, K.2010/2791 sayılı kararında, “Yurt dışında yerleşik bir firmaya, ihraç mallarının pazarlanması konusunda aracılık hizmeti vermesi karşılığında yaptığı komisyon ödemeleri üzerinden, bu firma hesabına ve kendi adına daimi temsilci sıfatıyla kurumlar vergisi tevkifatı yaparak beyan etmediğinin saptanması nedeniyle adına 2006 yılı için re'sen salınan vergi ziyai cezalı kurumlar vergisine karşı açılan davada; ...yurt dışında yerleşik firmanın Türkiye’de 213 sayılı Yasa’da tanımlanan şekilde bir işyeri bulunmadığı, daimi temsilcilik ilişkisinin varlığının kabulü için bir hizmet veya vekalet akdinin bulunması gerekmesine karşın, davacı ile adı geçen kurum arasında herhangi bir hizmet veya vekalet akdi bulunmadığı gibi, davacı şirketin adı geçen kurum adına belirli bir süreyle veya çeşitli defalar ticari işlemler yapmaya yetkili kılındığına dair herhangi bir tespit de bulunulmadığı, ...’nın hem davacı şirketin, hem de Amerika’da yerleşik’nın ortağı ve kanuni temsilcisi olmasının tek başına adı geçen firmalar arasında bir daimi temsilcilik ilişkisi doğurduğu sonucuna götüremeyeceğine” şeklinde karar vermiştir.

III. DAİMİ TEMSİLCİNİN VERGİ SORUMLULUĞU

Vergilemede temel ilke, verginin asıl mükellefinden tahsil edilmesidir. Dolayısıyla esas sorumlu vergi mükellefidir. Ancak yasada belirtilen hallerde, vergi ödevleri asıl borçlu yanında üçüncü kişilerden de istenebilmektedir. İşte bu durumda yapılmış olan yasal düzenlemelerle sorumluluk altına giren üçüncü şahıslar vergi sorumlusu olmaktadır ve bununla ilgili yapılan düzenlemeye de vergi sorumluluğu müessesesi adı verilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtildiği üzere dar mükellef kurumun elde etmiş olduğu ticari kazanç, tam mükellef kurumlarda olduğu gibi beyan esasında vergilendirilecektir. Bir diğer deyişle, Türkiye'de daimi temsilci aracılığıyla kazanç elde eden dar mükellef kurum beyanname vermekle beraber Vergi Usul Kanunu'nda sayılan şekle ilişkin, defter tutma, saklama, ibraz vb. yükümlülükleri de yerine getirmekle mükelleftir.

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir, denilmektedir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

İster tam, isterse dar mükellefiyete tabi olsun, Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcilerinin kanuni temsilci hükmünde olduğu VUK'nun 10. Maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre, Türkiye'de bulunmayan mükelleflerden tahsil edilemeyen vergiler için daimi temsilciye başvurulacaktır.

Dar mükellefler, Türkiye'de elde ettikleri gelir ve kazançlarını daimi temsilcileri aracılığıyla elde ederler. Elde edilen bu gelir ve kazançlar nedeniyle ortaya çıkan vergi ise daimi temsilciler adına tarh edilir. Dar mükellefe düşen ödevler de daimi temsilciler tarafından yerine getirilir. Daimi temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklar, daimi temsilcinin mal varlığından alınmaktadır.

VUK'nun 10. Maddesinin son fıkrasına göre daimi temsilciler ödedikleri vergi için asıl mükellefe rücu edebilirler. Ancak vergiye bağlı diğer alacaklar için mükellefe rücu hakkı bulunmamaktadır.

Vergi cezası yönünden daimi temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin vergi kanunlarında özel bir hüküm bulunmamaktadır. Dar mükellefiyete tabi olanın kurum veya şahıs şirketi veya diğer şekilde bir tüzel kişi olması halinde sorun yoktur. VUK'nun 333. Maddesinde; “Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında, bu kanunun 10 uncu Maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır” hükmü yer almaktadır.

Türkiye’de bulunmayan gerçek kişi mükelleflerin Türkiye’deki temsilcilerini ceza yönünden şahsi varlıklarının sorumlu tutulup tutulmayacağı hususunda farklı görüşler mevcuttur. Özbacı’ya göre (Özbacı (a), 1988:133) VUK’ nun 10. Maddesindeki sorumluluk, sadece vergi aslı ve buna bağlı alacaklar (gecikme zammı, gecikme faizi) ile ilgili olduğundan, kasıt ve ihmalin mevcudiyeti ve bu yüzden asıl mükellef varlığından tahsil imkansızlığı halinde dahi, vergi cezası daimi temsilcinin varlığından alınamaz.

Dar Mükellefiyette, mükellef hakkında yapılan takibatın muhatabı her hal ve takdirde daimi temsilcidir. Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen sorumluluk, namına ödeme yapılacak dar mükellefiyete tabi gerçek kişinin, herhangi bir varlığının olmadığı durumlarda önem arz eder. Örneğin dar mükellefiyete tabi gerçek kişinin, iflas ederek bütün varlığını kaybettiği ispat edilse dahi, daimi temsilci vergi aslını kendi varlığından ödemek zorundadır. Ancak, bu halde vergi cezası bakımından, daimi temsilciyi şahsi varlığı ile sorumlu kılacak bir hüküm yoktur (Özbacı (a)1988: 133).

Bu hususta bir diğer görüş ise (Kızılot, 1991: 263); VUK’nun ceza hükümlerine ilişkin genel esaslar bölümünde yer alan 331. Maddede, “Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılır” genel hükmüne dayandırılarak, daimi temsilcilerin, ceza yönünden de sorumlu tutulması gerektiğini savunmaktadır. Çünkü, dar mükellefin temsilcileri, dar mükellef yerine verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı vergi muhatabı olmakta ve bu durumları nedeniyle de vergi sorumlusu olmaktadır.

Vergi suçu niteliğindeki vergi cezalarında, yani hapsi gerektiren ve ceza mahkemelerince verilecek cezalarda cezanın muhatabı dar mükellefin daimi temsilcisi olacaktır. Çünkü ceza hukukunda, herkesin kendi fiilinden sorumlu olması genel prensibinden hareketle, daimi temsilcinin vergi suçunu gerektiren fiili işlediği hallerde ceza yönünden şahsen sorumlu tutulması söz konusu olacaktır.

Diğer taraftan, dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler için, şu hususu belirtmekte fayda vardır. Vergi idaresi, asıl mükellefin Türkiye içinde ya da dışındaki mal varlığı ile ilgilenmeden, gerektiğinde cebri takibatı, daimi temsilcinin mal varlığı üzerinde yapabilir. Daimi temsilciler, vergi aslını veya cezasını, dar mükellef adına öderler (Gürgür, Yeşilyurt (b), 2003). Ancak, temsilciler vergi aslını ve buna bağlı alacakları temsilcisi oldukları mükelleften alabilmektedirler.

Dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere kazanç ve irat sağlayanların, bu kazanç ve iratların vergi kesintisine tabi olanlarından, kesinti yapmamış olmalarından doğan sorumluluklar ile mükellef namına yıllık veya özel beyanname vermemelerinden doğan sorumlulukları birbirinden farklıdır. İlk durumda, cezanın muhatabı doğrudan doğruya sorumlunun kendisidir. Diğerinde ise, cezanın asıl muhatabı dar mükellefiyet esasına göre vergilenen mükellefin kendisidir (Özbalcı (a), 1988: 743).

SONUÇ

Vergi sorumluluğu müessesesi vergi alacağını güvence altına alan ve vergi tahsilatına hız kazandıran önemli bir vergi güvenlik önlemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Küreselleşen dünyada, iletişim araçlarının da giderek gelişmesiyle, ticari ilişkiler artmakta, ülkeler arasında ki sınırlar aşılmaya başlanmıştır. Tüm dünyayı büyük bir pazar olarak gören çok uluslu şirketler, elde ettikleri gelirler nedeniyle de faaliyette buldukları ülkelere vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Elde ettikleri kazanç nedeniyle vergisel yükümlülüklerini daimi temsilciler vasıtasıyla yerine getirmektedirler.

Dar mükelleflerin daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri gelirleri nedeniyle, ortaya çıkan vergisel yükümlüklerine ilişkin olarak dar mükellef kurum temsilcilerinin sorumlulukları incelendiğinde;

Kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurum ya da kişinin Türkiye'deki temsilcisi, bu kurum veya kişinin ödenmemiş vergilerinden sorumlu olduğu,

Para cezalarının tahsil edilmesinde, vergilerde olduğu gibi, öncelikle şirketin mal varlıklarına başvurulabileceği, daha sonra, kanuni ödevlerini yerine getirmemiş olan temsilciye gidilebileceği,

Hürriyeti kısıtlayıcı cezalar nedeniyle, cezaların şahsiliği prensibi gereği, daimi temsilcinin ancak işlediği fiiller nedeniyle cezalandırılabilmesi görülmektedir.

KAYNAKLAR

- AKINTÜRK T. (2009). *Borçlar Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınları.
- AKYOL Ş. (2009). *Türk Medeni Hukukunda Temsil*, İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- ARIKAN Z. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah*, İzmir: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ARIKAN N. (1996). Deniz Taşıma İşlerinde Daimi Temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 183, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1818> (Erişim Tarihi: 01.12.2014)
- AYDEMİR İ. (2011). Kurumlar Vergisinde Tam ve Dar Mükellefiyet Esasına Göre Vergilendirme, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 222.
- BİLİCİ N. (2009). *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- DÜLGER İ. (2014). Ticari Temsilci, Ticari Vekil ve Tacir Yardımcılarının Yetki ve Sorumlulukları, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ismail/044/> (Erişim Tarihi: 02.01.2015).
- ERKAN O. (2005). Vergi Hukukunda Temsil Müessesesi Temsilcinin Vergiyle İlgili Sorumlulukları, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı: 436 (3).
- GÜRGÜR Ş., YEŞİLYURT E. (2003)(a). “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-I”, *Yaklaşım Dergisi*, 130 (10).
- GÜRGÜR Ş., YEŞİLYURT E. (2003)(b). “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-III”, *Yaklaşım Dergisi*, 132 (12).
- HEPER F., DÖNMEZ R. (2005). *Vergi Hukuku*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:1536.
- KIZILOĞLU Ş. (1991). *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Ankara: Savaş Yayınları.
- İŞIKSUNGUR Dögerlioğlu Özlem, *Tacir Yardımcıları I*, <http://www.dogelihukuk.com/> (Erişim Tarihi: 15.12.2014).
- ÖZBALCI Y. (1988)(a). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- ÖZBALCI Y. (1988)(b). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- ÖZDİLER E. (2005). Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Bölümü, Ankara, <<http://www.belgeler.com/blg/pwy/sermaye-irketlerinde-kanuni-temsilcinin-vergisel-sorumluluu-tax-liability-of-legal-representatives-in-corporation>>, (Erişim Tarihi:22.11.2014).

- ŞENYÜZ D., YÜCE M., GERÇEK A. (2011). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa.
- ŞENYÜZ D., YÜCE M., GERÇEK A. (2013). *Vergi Hukuku*, Bursa.
- TAŞ M., ÖZCAN S. (2011). Vergide İradi Temsil, *Akşam Gazetesi*, Ekim, 2011, <http://www.aksam.com.tr/vergide-iradi-temsil-4215y.html>, (Erişim Tarihi: 22.11.2014).
- TOPUZ M. (2013). 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Uyarınca Pazarlamacılık Sözleşmesi (TBK. m.448-460), 2013, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 19, S. 1.
- TOSUNER M., ARIKAN Z., (2014). *Türk Vergi Sistemi*, İzmir.
- TUNA H. (1999). Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Sonuçları, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- ULUATAM Ö., METHİBAY Y. (2001). *Vergi Hukuku*, Ankara.
- YAMAÇ E. (2014). Dar Mükellef Kurumlarda Daimi Temsilcilik Müessesesi, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 131.
- YÜCEL M. (2012). Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine Göre Anonim ve Limited Şirket Kanuni Temsilcileri ve Sorumlulukları, *Mali Çözüm Dergisi*, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/14_mehmet_yucel.pdf, (Erişim Tarihi:22.11.2014).
- YÜCEL T. (2010a). Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları, Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi, S.B.E., Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul.
- YÜCEL B. (2010b). Dar Mükellef Kurumlarda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları Ve Tarhiyatın Muhatabı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 259.
- http://www.turkcesozlukler.com/terimler_sozlugu.aspx? (Erişim Tarihi: 15.12.2014).
- www.danistay.gov.tr

GAYRİMENKUL TESLİM VE KULLANIMLARININ KDV KAPSAMINDA FARKLI BİR BAKIŞ AÇISIYLA YORUMLANMASI

Murat BATI*

GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında bulunan gayrimenkul teslimlerinin uygulamada karşılaşılan sorunlar ve mezkur sorunlara yönelik çözümler tespit edilmeye çalışılmıştır. Söz konusu teslimlerin hangi durumda KDV Kanunu kapsamına girip girmediği yönünde ayrıntılar ele alınmıştır. Yapılan teslim kapsamına nelerin girdiği, teslim ile birlikte gayrimenkullerin mütemmim cüz ve teferruatlarının, özellikle de kat karşılığı arsa teslimlerinin KDV karşısındaki durumu ele alınmıştır.

1. Katma Değer Vergisi'nin Konusu

1 Ocak 1985 tarihinde uygulamaya başlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde işlemlerin Türkiye sınırları dâhilinde gerçekleşmesi koşuluyla ticarî, sınaî, ziraî ya da serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna dâhil olunmuştur. KDVK'da kanunda sayılan faaliyet konulara ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamakta ve bu nedenle de GVK hükümleri tatbik edilerek gerekli sorunlar giderilecektir. GVK'da ilgili hüküm bulunmaması halinde Türk ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuata bakılacaktır (Kızılot-Taş, 2011: 298).

Katma Değer Vergisi'nin konusu Kanun'un 1/1maddesinde “*Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler*”,¹ hüküm altına alınarak söz konusu teslimin Türkiye’de yapılmasından kasıt malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını ifade eder (Öncel-Kumrulu-Çağan, 2010: 404). 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ uyarınca; katma değer vergisine tabi olunmak için, işlemlerin Türkiye’de yapılmış olması

* Yrd. Doç. Dr., İzmir Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD Öğretim Üyesi, murat.bati@izmir.edu.tr

¹ Söz konusu faaliyetin devamlı surette yapılması gerekmektedir. Devamlılık arz etmeyen bu faaliyetler arzi kazanç olarak vergilendirilecektir.

ve işlemlerin Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan mal teslimleri ve hizmet işlemlerini içermesi, yapılacak mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması, değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir (Yağcı, 2013: 143). Madde hükmüne göre hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen üç şart birlikte aranmayacak, herhangi birisinin oluşması halinde hizmet Türkiye'de yapılmış sayılacaktır.

Kanun'un 1'inci maddesinin (1)'inci bendinde “*Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler*” hükmüne istinaden bir mal ya da hizmet ifasının KDV'nin konusu kapsamında değerlendirilmesi için bu işlemin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmayan işlemler KDV'ye tabi tutulmamaktadır. Vergiye tabi ticari, zirai, sınai ve serbest meslek faaliyetlerinin kapsamı, niteliği ve devamlılığı, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ya da orada açıklık bulunmayan durumlarda Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre saptanır (Kızılot-Taş, 2011: 298; Öncel-Kumrulu-Çağan, 2010: 405). Buna göre ticari mahiyette yapılan her türlü gayrimenkul alım-satım işlemleri KDV'nin konusuna girmektedir. Diğer taraftan Kanun'un 1'inci maddesinin (2)'nci bendinde “*Her türlü mal ve hizmet ithalatı*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre mal teslimi ve hizmet ifası haricinde her türlü mal ve hizmet ithali bu kapsamda KDV'nin konusuna girerken bunların vergilendirilmesi “*varış ülkesinde vergileme prensibi*” kapsamında değerlendirilmekte dolayısıyla ihracat KDV'nin konusuna dâhil olmamaktadır (Keser, 2006: 86).

2. Katma Değer Vergisi'nin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamasında, üreticiler tarafından ödenen vergilerin tamamı sonuçta tüketiciye yansıtılmaktadır. Kanuni mükellef olarak adlandırılan bu kişi ya da kuruluşlar alışlarında ödedikleri KDV'yi satışlarında ödedikleri vergilerden mahsup etmekte ve fazla olan kısmı vergi dairesine yatırmaktadırlar (Bilici, 2013: 1235). Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi KDV'nin konusuna giren işlemlerin mükellefinin kimler olduğunu belirtirken, 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin “*Mükellef ve Vergi Sorumlusu*” başlıklı (IV)'üncü fıkrasında da kimlerin mükellef olduğu açıklanmıştır. Buna göre, Katma Değer Vergisi'nin mükellefi esas itibariyle vergiye tabi işlemleri yapanlardır. Ancak Kanun'un 8'inci maddesinde özellik arz eden bazı işlemler de dikkate alınarak verginin mükellefi ayrı ayrı

sayılmıştır². Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre vergi sorumluluğu, iki durumda söz konusu olmaktadır. Birincisi; dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarla ilişkide bulunanlar ile Maliye Bakanlığı'nca sorumlu tutulması uygun görülen diğer kişi ve kurumlar içinken ikincisi ise belgesiz alım yapanlar için uygulanmaktadır (Oktar, 2011: 79).

3. Katma Değer Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi'nde vergiyi doğuran olay, ticari, zırai, sınai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında, Türkiye'de mal teslimi, hizmetin ifası, mal ve hizmetin ithal edilmesi ve kanunda sayılan diğer işlemlerin ifa edilmesidir (Oktar, 2011: 105). KDVK'nın 10'uncu maddesi ve 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "*Vergiyi Doğuran Olay*" başlıklı (V) nolu fıkrası Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olayı açıklamıştır³.

² 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "*Mükellef ve Vergi Sorumlusu*" başlıklı (IV)üncü fıkrası uyarınca; mükellefler; mal teslimi ve hizmet ifalarında mükellef, bu malları teslim edenler veya hizmeti yapanlar, mal ve hizmet ithalatında ise mal veya hizmeti ithal edenler, transit taşımacılarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, PTT idaresi tarafından yapılan hizmetlerde PTT, TRT Kurumu'nca yapılan hizmetlerde TRT Genel Müdürlüğü, Spor-Toto, Piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri, at yarışı ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında mükellef bunları tertipleyenler, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler maçlar, yarışlar ve yarışmalarda bunları tertipleyenler veya gösterenler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinde bu mal ve hakları kiraya verenler ile isteğe bağlı mükellefiyet için talepte bulunanlar mükellef olarak belirtilmiştir.

³ Anılan madde ve Tebliğ uyarınca; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmetin yapıldığı, vergi alacağı'nın zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların satıcı tarafından komisyoncuya veya konsinyasyon suretiyle mal satanlara verildiği anda değil malların komisyoncu veya konsinyatör tarafından alıcıya teslimi anında, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi anında, amortismanına tabi menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde ise bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması yani söz konusu kıymetlerin

Tebliğ ve Kanun hükümleri uyarınca malın teslim anı ve hizmetin ifa edilmesi durumunda KDV doğmaktadır. Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura⁴ veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında KDV doğmaktadır (Oruç, 2011: 136). KDV'de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için ödemenin ne şekilde yapıldığı önemli değildir. Önem taşıyan husus malın teslimi ya da hizmetin ifa edilmesidir.

4. Katma Değer Vergisi'nde Teslim

3065 sayılı KDVK madde 2'de hükmolunan "teslim" kavramı "*Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir*" şeklinde tanımlanırken önem arz eden husus tasarruf hakkının devridir. Dikkat edilirse ödünç olarak verilen malların aynen değil de benzeri nitelikte mallar şeklinde geri alınması sonucu oluşan ve Borçlar Kanunu'nun ilgili maddelerinde düzenlenen karz sözleşmesine dayalı işlemlerde ödünç olarak verilen malların tasarruf hakkı devredildiğinden bu işlemler teslim sayılmaktadır (Öncel-Kumrulu-Çağan,

amortisman ayrılacak duruma gelmesi halinde, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi anında, kiraya verme işlerinde kiraya verilen şeyin kiracının kullanımına terk edilmesi anında, ithalatta, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapıldığı anda, ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük hattından geçilmesi anında gerçekleşmiş sayılacaktır.

⁴ Vergi Usul Kanunu'nun 231 inci maddesinde faturanın, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından sonra yedi (7) gün içerisinde düzenlenebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla kanunda yer alan bu hükme dayanarak bazen mükellefler faturayı mal tesliminden veya hizmet ifasından birkaç gün sonra düzenleyebilmektedirler. KDVK'nın 10/1-b maddesinde faturanın düzenlendiği anda verginin doğacağı düzenlenmiştir. Aynı kanununun 34/1 maddesinde de KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için bu verginin fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi ve kanuni defterlere kaydedilmesi şart koşulmuştur. Ticari hayatta yapılan bazı mal teslimleri için önce sevk irsaliyesi düzenlenmekte daha sonra da bu mallar için fatura düzenlenmektedir. Dolayısıyla satıcı tarafından sevk irsaliyesi düzenlendiği anda satıcı açısından hesaplanan KDV ortaya çıkmaktadır. Ancak satış işlemi sırasında fatura düzenlenmediğinden malın alıcısı açısından indirilecek KDV ortaya çıkmamaktadır. Bu durum aynı KDV döneminde, bir tarafın (satıcının) beyannamesinde hesaplanan KDV yazmasına rağmen diğer tarafın (alıcının) beyannamesinde indirilecek KDV yazmasına engel olmaktadır.

2010: 402). Tasarruf hakkı bila bedel ile devredilirse bile teslimden söz etmek gerekecektir. Bila bedel ile yapılan teslimlerde KDVK'nın 27'nci maddesi uyarınca emsal bedel matrah olarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan “trampa”da yani malların birbirleri ile diğerini karşılığı olarak el değiştirilmesi de iki teslim sayılmaktadır. Yani trampa durumunda, iki ayrı işlem iki ayrı şekilde vergilendirilecektir. Buna göre kat karşılığı arsasını bir müteahhitte verilmesi trampa sayılacak ve malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim sayılacak ve matrah, trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır.

5. Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu Uyarınca Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesi katma değer vergisinin konusunu belirtmekte olup, hangi unsurların KDV' tabi olduğu söz konusu maddede hüküm altına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun “Oran” başlıklı 28'inci maddesinde ise; Katma Değer Vergisinin oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiş olup, Kanun maddesinde Bakanlar Kurulu'na bu oranı dört katına kadar artırma ya da % 1'e kadar indirme yetkisi verilmiştir. KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde konut teslimleri doğrudan sayılmamakla birlikte, söz konusu teslimler ticari faaliyet kapsamında görülerek, 2007/13033 sayılı BKK eki KDV listelerinde net alanı 150 m²'nin altındaki konut teslimlerinde KDV oranı % 1 olarak belirlenmiş, 150 m² ve üzerindeki konutlar için ise genel oran olan % 18 KDV oranı uygulanmakta idi (Gündüz-Erbaşı: 2013: 375). Ancak net alanı 150 m²'ye kadar konutlara uygulanmakta olan % 1 KDV oranı, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaat projeleri için geçerli olmak üzere, 01.01.2013 tarihli ve 2012/4116 sayılı BKK ile büyükşehir belediyesi olan illerde arsa birim m² vergi değeri üzerinden % 8 veya % 18 şeklinde⁵ yeniden belirlenmiştir (Güllü, 2013: 64; Tolu, 2013: 138).

⁵ Konuttaki yeni KDV oranlarının arsanın vergi değerine göre belirlenmesi, olumlu ve olumsuz sonuçlar doğuracaktır. İlk olumlu etkisini, yapı ruhsatını 01.01.2013 öncesinde alan konutların satışında göstereceğini söyleyebiliriz. Bunun en önemli sebeplerinin başında 1-1,5 senelik konut stoklarının, % 1'lik KDV avantajı ile rahat satılabilir noktaya gelmesi ve bu durumun yan tedarikçileriyle birlikte tüm sektöre olumlu yansımaları olasılığıdır. Yalnızca KDV oranı artışı nedeniyle piyasanın ciddi ölçüde daralması beklenemez, zira şu sıralar TL konut kredisi faizleri aylık % 1.20'lerden % 0.80'lere gerilemiş durumdadır. Bu durumu, KDV ile gelen ek maliyetin faiz düşüşüyle dengelenebileceği şeklinde yorumlamak doğru bir tespit olacaktır. Gerekirse konut tesliminde tahsili gereken KDV için teslim zamanı, özel

Konut teslimlerinde hükmolunan “*net alan*” ifadesi KDVK’da tanımlanmamış olup söz konusu ifade 9 Seri No’lu KDVK Genel Tebliği’nin (b) bendinde tanımlanmıştır. Buna göre söz konusu Tebliğ’de “*net alan*” “*b) Katma Değer Vergisi Kanununun uygulanmasında "net alan" deyimi, faydalı alanı ifade etmektedir. Faydalı alandan maksat, konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır.*” olduğu belirtilmiş ve 30 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği’nde de daha detaylı açıklamalar⁶ yapılmıştır. Daha sonra 49 Seri No’lu

kredilendirmeler ve vadeler yapılarak alıcı üstündeki yükler minimize edilebilir. Diğer bir olumlu etkisi, yeni KDV oranlarının dışında tutulan 16.5.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerlerin inşaat firmaları tarafından şimdiden projelendirilmeye başlanmasıdır. Bunun sebebi ise, Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun gereğince riskli alan veya riskli yapı olarak ilan edilen binalarda ve o bölgelerde konut alım-satımlarında KDV oranının eski düzenlemeye tabi tutulacağıdır. Yani Afet Riski yasasına göre riskli yapı ilan edilen bir binanın yeniden yapımı sonrasında tesliminde KDV oranı, 150 m² altı konutlarda % 1, 150 m² üzeri olan konutlarda ise % 18 olarak geçerli olacaktır. 01.01.2013’te yürürlüğe giren bu yeni düzenlemeyle birlikte büyükşehirlerde kentsel dönüşüm projelerinin hızlanacağı, en büyük payı ise İstanbul’daki projelerin alacağını beklemek doğru bir yaklaşım olacaktır. Yeni KDV oranları, vatandaşları daha düşük KDV’li projelere yönlendireceğinden yeni konutları içeren projelerin satışını erteleyecektir. Bu durum da inşaat sektöründe kısmi olarak daralmaya yol açabilir. İnşaat sektörünün daralması ile birlikte ileride oluşacak olan projelerin önü kesilebilir. Azalabilecek konut projeleri sonrası taleple beraber konut fiyatları yükselebilecektir. Aynı zamanda afet riski taşıyan yerlerdeki riskli yapıların bu KDV’den muaf tutulması da haksız rekabeti doğuracaktır.

⁶ 30 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği’nin E-KONUT İSTİSNASI başlıklı kısmı; “*Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesinde, net alanı 150 m²’ye kadar olan konutların tesliminin vergiden müstesna olduğu hükmüne bağlanmış, konu ile ilgili olarak; 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1. bölümünde, net alan deyiminin "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade ettiği, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda istisnanın sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanacağı açıklanmıştır. Bakanlığımıza intikal eden olaylardan balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu gibi yerlerin istisna karşısındaki durumu konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşıldığından bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür. 1. Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak istisna kapsamı içinde mütalaa edilecektir. 2. Bu yerlerin 150 m²’lik sınırın hesabında ne ölçüde dikkate alınacağı ise 3 Seri No.lu "Konut İnşaatı ve Yatırımlarda Vergi, Resim, Harç Muafiyet ve İstisnası" Genel Tebliğinin 4. bölümündeki açıklamalara göre belirlenecektir. "Halk konutu standartları"nın değişik 3 ve 4. maddelerine atıfta bulunan bu açıklamalara göre; a) Faydalı alan konut içerisinde, duvarlar arasında kalan temiz alandır. b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva*

Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde de net alan hesabında 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümündeki açıklamaların dikkate alınacağı belirtilmiştir.

30 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği 1988 yılında çıkmış bir tebliğ olduğundan yeni inşaat anlayışında ortaya çıkan bu tür ortak alanlar konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Tebliğde ortak alan olarak binaların genel girişi, merdiven, sahanlıklar ve asansörler; bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depolar, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık, bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar sayılmış ve bunların faydalı alan tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda havuz, spor salonu, sauna vb. ortak kullanıma açık alanlar hesaplamada dikkate alınacak mıdır? İki görüşün ortaya çıktığı görülmektedir. Birinci görüşe göre, bu tür alanlar inşa edilen binanın genellikle bir katında ortak alan olarak yapılmaktadır. Duvarlar arasında kalan temiz alan değıllerdir. Bu nedenle faydalı alanın ve 150 m² sınırının tespitinde dikkate alınamazlar (Uğurlu, 2013: 380). Diğer görüşe göre ise, müşterek alanlar depo, kömürlük, kalorifer dairesi vb. olarak tebliğde tadadi olarak sayılmıştır. Bunları dışındaki ortak alanların faydalı alan tespitinde konuta isabet eden ölçüsü oranında dikkate alınması gerekmektedir (Özdemir, 2011: 54). Ortak olarak kullanılan alanlardan tüm sakinler yararlanmakta ve ortak alanlar konuta bağlı yararlanma hakkı verdiğinden ikinci görüşe bağlı olarak faydalı alanın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır. Ancak konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları; karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları; bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m²'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar; çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler; iki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler; bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo; kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık; bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışındadır. Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m²'yi, garajların 18 m²'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.” şeklindedir.

6322 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 28'inci maddesinde yapılan değişiklik ile vergi oranlarının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin kapsamı genişletilmiş ve Bakanlar Kurulu'na "inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etme" yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden, 01.01.2013 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 7'nci maddesi ile 24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın 1'inci maddesine (6) numaralı fıkra⁷ eklenmiştir. Ayrıca, 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 12'nci maddesinde yer alan açıklamalara göre, konut teslimlerinde yeni KDV oranı⁸ düzenlenmiştir (Gökmen, 2013: 30).

⁷ Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın 1 inci maddesine aşağıdaki (6) numaralı fıkrası; "(6) (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012) tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri; a) Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı, b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı, uygulanır." Şeklinde dir.

⁸ "yapı ruhsatı 1 Ocak 2013 tarihinden önce alınan konut inşaat projeleri, kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1 Ocak 2013 tarihinden önce yapılan konut inşaatı projelerine uygulanmayacaktır. KDV oranına ilişkin yapılan bu düzenlemelerden sonra 1 Ocak 2013 tarihinden sonra alınan yapı ruhsatlarına istinaden yapılacak konut teslimlerinde üç farklı KDV oranının uygulanacağı görülmekte olup;

i. 150 m²' den büyük konutların tesliminde % 18 KDV, ii. 150 m²' den küçük konutların tesliminde ise, Büyükşehirlerde lüks veya birinci sınıf olarak yapılan ve yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri; Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde, % 8 KDV, Büyükşehirlerde lüks veya birinci sınıf olarak yapılan ve yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri; Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde % 18 KDV, bunların dışında kalanlarda ise % 1 KDV, oranı uygulanacaktır."

150 m²'nin altında konut teslimleri için uygulanan mevcut % 1 KDV oranı yerine 2012/4416 sayılı BKK ile farklı oranlar getiren uygulama yapı ruhsatının 1 Ocak 2013 tarihinden sonra alındığı konutlar için geçerli olacaktır. Yapı ruhsatı, bu tarihten önce alınmış olan konutlar için yine eski sistemin uygulanmasına devam edilecektir (Gündüz-Erbaşı, 2013: 375). Yani, yapı ruhsatı 1 Ocak 2013 tarihinden önce alınmış net 150 m²'nin altındaki konut teslimlerinde; inşaatın m² değeri ya da sınıfına bakılmaksızın % 1 KDV uygulanacaktır. Ayrıca, Kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1 Ocak 2013 tarihinden önce yapılmış olan konut teslimleri için 2007/13033 sayılı BKK ile belirlenen vergi oranları, ihalesi bu tarihten sonra yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerine ise yeni uygulama ile belirlenen vergi oranları uygulanacaktır (Göktaş, 2013: 24). Yani 1 Ocak 2013 tarihinden önce TOKİ tarafından ihalesi yapılmış olan konut projelerinde KDV oranı 150 m²'ye kadar % 1, 150 m²'den fazla olanlarda ise % 18 uygulanacaktır. Yeni KDV oranları 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde uygulanacaktır. Yeni oranlar belediye sınırları dışında olanlar için uygulanmayacak ve eski sistem devam olunacaktır (Çakıcı, 2013: 64).

Mevcut yeni uygulama 1 Ocak 2013 tarihinden sonra yapı ruhsatı alınmış olan konutlar için uygulanacağı bazı konutların fiyatlarını da artıracaktır. Dünyada olduğu gibi Ülkemizde de konut alımları bir tüketim harcaması değil bir yatırım ya da tasarruf yolu ile edinimdir. Bu nedenle konut teslimlerinden alınacak KDV kanımca servet vergisine dönüşecektir (Göktaş, 2013: 24).

Diğer taraftan 1 Ocak 2013 tarihinden önce alınmış net 150 m²'nin altındaki konut teslimlerinde; inşaatın m² değeri ya da sınıfına bakılmaksızın % 1 KDV uygulanacaktır (Tolu, 2013: 137-138). Bu durum yoksul konut sahipleri ile varlıklı kişilerin aynı oranda vergiye tabi olacakları ve literatürde tersine artan oranlı olarak değerlendirilen adaletsiz bir görünüm sergileyeceklerdir (Türk, 2010: 161). Mevcut sorunun çözümü adına bu tarihten önce alınmış konutlar ve diğer tüm gayrimenkuller için bir satış bedeli sınırı getirilmesidir. Söz konusu bedelin aşımında tarih, yapısal durumu ve metrekaresine bakılmaksızın %18, söz konusu bedelin altında kalması durumunda ise %1 oranında vergilendirilmesi mevcut adaletsizliği kısmen de olsa azaltacaktır.

Özetle 1 Ocak 2013 tarihinde yayımlanan 2012/4116 sayılı Kararı ile büyükşehir belediye sınırları içerisindeki 150 m²'ye kadar konutlarda uygulanacak KDV oranı, değişik kriterler dikkate alınmak suretiyle %1'in yanı sıra, %8 ve %18 olarak belirlenmiştir. Söz konusu Kararname uyarınca %8 veya %18 KDV oranına tabi olmayan diğer 150 m²'nin altındaki tüm konutlar %1 oranında KDV'ye tabi olmaya devam edecektir. Büyükşehir belediye sınırları dâhilinde olup yapı ruhsatı 1 Ocak 2013 tarihinden sonra alınan 150

m²'ye kadar konutlar ise; 16.05.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde olmamaları, lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılmaları (ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali dâhil), arsa metrekare birim değerleri 500 TL'nin üzerinde olması koşullarıyla %1 oranında KDV'ye tabi olmayacaklardır. Söz konusu konutlardan, arsa metrekare birim değeri 500 TL ile 1.000 TL arasında olanlar %8, 1.000 TL'nin üzerinde olanlar ise %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

İndirimli oran KDV iadesi hakkında belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, net 150 m²'den daha küçük konut teslimlerinden doğan KDV iadelerinde, uzun yıllardır yaşanan sorunlar kimi zaman muktezalarla çözülmeye çalışılırken, İdare bugüne kadar oluşan bu tür sorunları 119 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde bir araya getirerek detaylı açıklamalar yapmıştır. Ancak söz konusu Tebliğ uyarınca, Ankastre⁹ ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m² nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade taleplerinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir (eklenti) mahiyette olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilecektir. Esasen ankastre ürünler kullandıkları mekanla bütünleşmiş sistemlerdir. Örneğin bir mutfakta kullanılan ankastre ürünler, bir oyuğa yerleştirilmiş olmadan ziyade, buldukları mutfağın birer parçası haline gelmişlerdir. Bu ürünleri buldukları ortamdan ayrı düşünmek olası değildir. Bu anlamda ankastre ürünleri içerisinde buldukları konutun mütemmim cüzü (bütünleyici parça)¹⁰ olarak değerlendirmek gerekmektedir. Burada önemli olan mütemmim cüz ile asıl şey arasındaki bağlantıdır (Özcan, 2010: 142). Ankastre ürünleri buldukları yerin mütemmim cüzü olarak değerlendirmek gerekirken iken Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.06.2008 tarihinde verdiği bir özelge¹¹ aksi durumda düzenlenmiştir.

⁹ Ankastre; Fransızca kökenli bir kelimedir ve bir oyuğa, yuvaya yerleştirilmiş tesisat anlamına gelmektedir (TDK, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=ankastre&ayn=tam>, Çevrimiçi) (19.02.2015)

¹⁰ Mütemmim cüz; yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır. (4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu 684. madde.)

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 11.06.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5328-2470-57955 sayılı özelgesi; *"Bu itibarla, jakuzi, mobilya, beyaz eşya, taşınabilir klima gibi eşya teslimlerinin konut teslimi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu eşyaların tesliminde eşyanın tabi olduğu KDV oranının uygulanması gerekmektedir. Konut ile birlikte teslim edilen bu eşyaların temininde ödenen KDV ise genel esaslara*

Diğer bir sorun ise konut teslimlerinde konutla birlikte beyaz eşya veya diğer ev mobilyalarının alıcıya herhangi bir bedel talep edilmeden teslim edilmesidir. Beyaz eşya veya diğer ev mobilyaları ankastre ürünleri gibi müttemim cüz olarak sayılamaz. Konutlarla birlikte verilen beyaz eşya veya diğer ev mobilyalarını promosyon mal olarak değerlendirmek gerekmektedir. Promosyon ürünlerin teslimi 50 Sıra No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde¹² yapılmıştır. Söz konusu teslimler promosyon ürün teslimi olarak

göre indirim konusu yapılabilecek ancak, konut satışına ilişkin iade hesabına dahil edilmeyecektir. Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde işlemin bünyesine giren ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin iadesi talep edilebilecektir. Konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar, genel yönetim giderleri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden işleme isabet eden paya ilişkin ödenen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir. Bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan ve sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere yapılan alanlara (havuz, bahçe düzenlemesi, pergole vb.) ilişkin ödenen vergiler ise indirim konusu yapılabilecek ancak, konut satışına ilişkin iade hesabına dahil edilmeyecektir.” şeklindedir.

¹² 50 Sıra No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin A/1. Promosyon Ürünleri başlıklı bölümü; “*Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de katma değer vergisine konu olmaktadır. Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleştirilen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir. Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu durum, katma değer vergisi sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle bazı sorunlara neden olmakta ve düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4 üncü maddesi ile vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine*

değerlendirilmeli ve bu teslim esnasında konutun alıcısından beyaz eşya veya diğer ev mobilyaları için konut bedelinin dışında ayrıca bir bedel alınmadığından faturada bedele tabi tutulup üzerinden % 18 katma değer vergisi hesaplanmaması gerekmektedir.

Buna ilaveten, söz konusu eşyaların teslimi için bu eşyaların tabi olduğu KDV oranı uygulanacak ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenilen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, ancak iade hesabına dâhil edilemeyecektir. 150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir. Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir. Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür (Özdemir, 2013: 57).

Bir diğer husus kat karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan konut ve işyeri tesliminde faturaların hangi bedel üzerinden

meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiş bulunmaktadır. Bu yetki çerçevesinde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu katma değer vergisi oranının; Satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması, Satışı yapılan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması, uygun görülmüştür. Her iki durumda da, promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinemediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenilen vergi, öncelikle "indirilecek katma değer vergisi" hesabına alınacaktır. Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya inşası ile her hangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenilip indirim konusu yapılacak katma değer vergisi açısından bir önem taşımamaktadır." Şeklinde.

düzenleneceğidir. Bu konuda, 60 Seri No'lu KDV Sirkülerinde bazı düzenlemelere¹³ yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemeler dikkate alındığında, kat karşılığı inşaat işlerinde, eğer arsa sahibine teslim öncesinde daire veya iş yeri satışı varsa ve bu satışlar toplam arsa sahibine verilecek dairelerin %25'i kadar ise, ortalama maliyet kullanılmalıdır (Bağdınlı, 2013: 28). Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen Özelge'de¹⁴ “... 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin “D - Arsa Karşılığı İnşaat İşinde Katma Değer Vergisi Uygulanması” bölümünde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya konut

¹³ Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, bir yılda bir kez veya peş peşe yıllar itibariyle birer arsa satmamış olması halinde arsanın müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır. Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak konut ve işyeri teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emseline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde emsal bedel hesaplanacaktır. Emsal bedel ise sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunacaktır. Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır. İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Üçüncü sıra: (Takdir esas) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Maddede yer alan emsal bedel tespitinde ilk sıra ortalama fiyat esasıdır. Ortalama fiyat esasında, emsal bedeli belirlenecek malın daha önceki aylardaki satış bedelleri ve miktarlarına dayanarak emsal bedeli belirlendiğinden söz konusu olayda önceki aylara ait bir satış görülmemesi halinde bu esasın kullanılması mümkün değildir. Ortalama fiyat esasının kullanılması mümkün değilse, maliyet bedeli esasının kullanılması gerekmektedir. Maliyet bedeli esasında ise malın maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 eklenerek emsal bedel belirlenmektedir. Ancak maliyet bedeli esasının kullanılması da mümkün olmazsa takdir komisyonunca takdir esasına göre emsal bedel belirlenmelidir.

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 14.06.2007 tarih ve GİB.0.01.57/5779-16-26/53649 sayılı Özelgesi, (Gündüz, 2013b: 70).

teslimlerinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacağı ifade edilmektedir. Buna göre, sözü edilen kooperatifin kat karşılığı yaptığı inşaatlarda arsa sahibine konut teslimlerine ilişkin düzenlenecek faturalarda emsal bedelinin esas alınması gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirmiştir. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen Özelge'de¹⁵, “... Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27/1. maddesinden yer alan “bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.” hükmü gereğince söz konusu işlem için düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde emsal bedel dikkate alınacaktır.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Yine Maliye Bakanlığı'nca verilen diğer bir Mukteza'da¹⁶ “Arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahiplerine verilen işyerlerine ait emsal bedellerinin, VUK'un 267. maddesinin üçüncü sırasında (takdir esası) göre, takdir edilmesi bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi zorunludur. Bu şekilde tespit edilen bedellerden, arsa paylarına isabet eden bedellerin düşülmesi suretiyle fatura düzenlenemez.” şeklinde görüş bildirmiştir. Danıştay 11'inci Daire'nin verdiği bir Karar'da¹⁷ “Gayrimenkul satışlarında emsal bedelin saptanmasında VUK md. 267'de belirlenen esaslara uyulması, başka bir anlatımla, önce ortalama fiyat esası uygulaması, bu usulün uygulanmaması halinde 2. sıradaki maliyet bedeli esasının göz önüne alınması eğer bu usul ile de emsal bedel saptanamıyorsa ancak o zaman takdir esası yöntemine başvurulması gerekir.” şeklinde karar vermiştir. Yine aynı Daire tarafından verilen diğer bir Karar'da¹⁸ “Arsa karşılığı inşa edilen binanın, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerinin emsal bedeli 213 sayılı Yasa'nın 267. maddesi hükmü uyarınca takdir komisyonunca takdir yoluyla belirlenmesi gerekir.” şeklinde hüküm bildirmiştir. Buna göre yapı denetim şirketleri tarafından yasa gereğince arsa sahibi adına düzenlenen ancak müteahhit tarafından ödenen faturalarda yer alan KDV'nin indirimi, arsa sahiplerine verilen konut ve işyerinin emsal bedel tespiti, yük KDV listeleri, iadenin talep edileceği dönem ve inşaatın tamamlanmasından sonra yapılan giderlere isabet eden KDV'nin iadesi gibi konularda sorunlar devam etmektedir (Bağdınlı, 2013: 26). İlgili idarenin söz

¹⁵ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 13.07.2011 tarih ve GİB.4.07.16.02.KDV.2010-98-210 sayılı Özelgesi, (Gündüz, 2013b: 70).

¹⁶ MB'nin, 18.02.1992 tarih ve KDV.2601085-33-54/14729 sayılı Özelgesi, (Turut, 2009: 462).

¹⁷ Dn. 11. D.'nin, 19.03.1997 tarih ve E. 1996/988, K. 1997/1021 sayılı Kararı, (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (22.02.2015.)

¹⁸ Dn. 11. D.'nin, 15.02.1996 tarih ve E. 1995/3744, K. 1996/709 sayılı Kararı, (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (22.02.2015.)

konusu sorunları çözecek şekilde bir düzenlemeye gitmesi hem mükellefler hem de gelir idaresinin tereddüde hasıl olunacak sorunları bertaraf edecektir.

Ayrıca, Gelir idaresinin kat karşılığı inşaat sözleşmeleriyle ilgili tek düzenlemesi olan 30 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde; arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğu, bunlardan birincisinin arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi olduğu, karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin trampa işlemi kabul edilerek gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine tabi tutulması gerektiği ifade edilmektedir.

Günümüzde yap-sat faaliyeti olarak tanımlanan özel inşaat işleri gayrimenkul alım satımı ve inşasıyla uğraşan ticari kazanç sahibi müteahhitlerin arsa sahibi üçüncü şahıslarla yaptığı gayrimenkul satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmelerine dayanmaktadır. Söz konusu sözleşme gereğince arsa sahibi arsanın mülkiyetinin tamamını müteahhide teslim etmeyi, müteahhit de karşılığında bir bedel ödemeyi taahhüt etmektedir (Adibeş, 2013: 59). Ancak, yine sözleşmede taraflar karşılıklı rızalarıyla ikinci bir hukuki ilişki oluşturarak arsa sahibine ödenecek bedelin nakit olarak ödenmesinden vazgeçmekte, bunun karşılığında müteahhit, arsa üzerine inşaa edeceği daire ve dükkanlardan bir kısmını arsa sahibine arsa bedelinin karşılığı olarak vermeyi taahhüt etmektedir (Değer, 2013: 10). Aynı sözleşmede yapılan bu iki satış akdi (arsa ile daire-dükkan) ile oluşturulan fiili durumun, arsanın müteahhide nakden para karşılığında satılıp, daire ve dükkanların da yine müteahhitten nakden para karşılığında satın alınmasından hiçbir farkı yoktur. Her iki durumda da iki adet teslim bulunmaktadır. İki satış akdini bünyesinde barındıran "*Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri*" bir tür bileşik sözleşmeler olup Borçlar Kanunu'nun 232'nci maddesinde "*trampa*" olarak tanımlanmış ve bu sözleşmelere satış akdi hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde yapılan bu iki satış akdinin "*trampa*" sözleşmesi şeklinde bileşik olarak yapılmasının amacı, her satışa ait semenin taraflar arasında fiziki geliş gidişinin önlenerek taraflara finansman kolaylığı sağlamasıdır (Güçlü, 2010: 45).

Ancak bu durum, tarafların her birinin edimine satış akdi hükümlerinin uygulanmasına ve sözleşmenin trampa olarak adlandırılmasına engel değildir. Her akde ait semenin karşı tarafa nakden ödenmesinin ortadan kaldırılması, bunun yerine sadece mal teslimleriyle ilgili edimlerin karşılıklı olarak gerçekleştirilecek olması, sözleşmenin trampa sayılması için yeterlidir (Değer, 2013: 11). Nitekim 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğu, bunlardan birincisinin arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut ve işyeri teslimi olduğu, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan konut ve işyeri

teslimlerinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanacağı düzenlenmektedir. Vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince maddi olayların vergisel sonuçlarının irdelenmesinde, şekli hususların ötesine geçilerek maddi olayın ekonomik ve fiili sonuçlarının vergilendirme açısından esas alınması gerekmektedir. Teslimlerin karşılığını teşkil eden bedellerin nakden ödenmesi ile aynen yani bir malla ödenmesi arasında Vergi Hukuku açısından hiçbir fark yoktur (Adibeş, 2013: 59). GVK'nın 41/1 maddesi gereğince, ticari kazancın tespitinde aynen yapılan ödemelerin emsal bedel ile yasal kayıtlara hasılat olarak intikal ettirilmesi gerekmektedir.

GVK'nın ticari kazançlarla ilgili 41'inci maddesinin (1) No.lu bendine göre teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak indirilemeyeceği, aynen alınan değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı diğer bir ifadeyle işletmeden çekilen değer olarak dönembası ve dönem sonu öz sermaye farkına ilave edileceği dolayısıyla vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Teşebbüs sahibinin kendisi veya ailesi için işletmeden çektiği aynı değer için bile emsal bedel üzerinden yasal kayıtlarına hasılat yazması gerektiğini ifade eden kanun koyucunun, inşaa edilen daire ve dükkânlardan bir kısmının arsa sahibine ticari bir faaliyet çerçevesinde yani arsa karşılığında devredilmesine kayıtsız kalması düşünülemez. Diğer bir ifadeyle müteahhidin inşaa ettiği daire ve dükkânların işletmeden, ticari bir gerekçeyle yani arsa edinilmesi karşılığında, çıkarılmasının kayıt dışı bırakılması, GVK'nın 41/1 maddesine göre mümkün değildir. Arsa sahibine kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca arsası karşılığında müteahhit tarafından ticari bir organizasyon çerçevesinde verilen daire ve dükkânların, KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanarak hasılat faturalarının kesilmesi ve ilgili hasılat tutarlarının GVK'nın 37, 38, 40 ve 41'inci maddeleri gereğince teslimatın gerçekleştiği yıl kazancına dahil edilerek gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir (Koç, 2010: 42-43).

Kat karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibinin arsasını müteahhide teslim etmesi ve müteahhidin inşaatın bitimi sonucunda kat karşılığı olarak inşa edilen konut veya işyerlerini arsa sahibine teslim etmesine ilişkin Danıştay'ın Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 19.02.2007 tarih ve Esas Sayısı 2005/2439 Karar Sayısı 2007/468 Sayılı Kararı¹⁹, Danıştay 7'nci Dairesi'nin, 12.05.2004 tarih ve

¹⁹ "... arsanın müteahhidin kullanımına terk edilmesi işleminin arsanın değerlendirilmesine yönelik bir tasarruf olduğunun kabulü gerekeceğinden, bu işlemin trampa niteliğinde bir işlem gibi değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır" (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (24.01.2015).

Esas Sayısı 2000/9795 Karar Sayısı 2004/1251 Sayılı Kararı,²⁰ Danıştay 11'inci Dairesi'nin, 23.02.1999 tarih ve Esas Sayısı 1997/3352 Karar Sayısı 1999/768 Sayılı Kararı,²¹ Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 01.03.1994 tarih ve Esas Sayısı 1992/358 Karar Sayısı 1994/1064 Sayılı Kararı ve Danıştay 11'inci Dairesi'nin, 15.02.1996 tarih ve Esas Sayısı 1995/3744 Karar Sayısı 1996/709 Sayılı, 12.04.1995 tarih ve Esas sayısı 1995/566 Karar Sayısı 1995/1111 Sayılı Kararları.²² Danıştay 9'uncu Dairesi'nin, 11.12.2002 tarih ve Esas Sayısı 2000/3395 Karar Sayısı 2002/5057 Sayılı Kararı,²³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun, 25.12.1998 tarih ve Esas Sayısı 1997/415 Karar Sayısı 1998/444 Sayılı Kararı²⁴ kararları verilebilir.

Bahsi geçen Danıştay Kararlarında da görüldüğü üzere; Danıştay arsa sahiplerince müteahhide yapılan arsa tesliminin ve bu teslim neticesinde inşa edilen binadan arsa sahibine yapılan bağımsız bölüm teslimlerinin KDV'ye tabi tutulmasının mümkün olmayacağı görüşündedir. Ayrıca, Danıştay tarafından son zamanlarda verilen bir kısım kararlarda, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm alınmasında, işlemin, servetin biçim değiştirmesi ve değerlendirilmesi amacına

²⁰ “Arsa karşılığı bina inşaatlarında arsa sahiplerine yapılan iş yeri teslimleri KDV'ye tabi değildir.” (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (24.02.2015).

²¹ “... bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması olayı, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirilebilir. Varsayıma ve benzetmeye dayanılarak yapılan bir vergilendirme ise, verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz. Bu durumda yükümlü adi ortaklık tarafından arsa karşılığı inşa edilen binadan arsa sahibine yapılan bağımsız bölümlerin teslimlerini katma değer vergisine tabi tutma olanağı bulunmamaktadır.” (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (24.02.2015).

²² “Arsa karşılığında daire ve işyeri alınması işlemi arsa sahibi yönünden ticari muamele değil, arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik olduğundan ve trampa niteliği taşımadığından, KDV'ye tabi tutulamayacaktır.” (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (24.02.2015).

²³ “Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin para karşılığı satış içermedikleri, trampa sözleşmesi olarak da tanımlanamayacakları, yalnızca bağımsız bölümler inşası ve bir kısmının arsa sahibine teslim edilmesi karşılığında arsanın müteahhit tarafından değerlendirilmesini öngören kendine özgü bir işlem olduğu anlaşıldığından katma değer vergisinin konusunu oluşturan bir işlem olarak nitelendirilmesine olanak bulunmamaktadır.” (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (24.02.2015).

²⁴ “Arsa karşılığı inşa edilen binadan, arsa sahiplerine yapılan iş yeri teslimlerinin katma değer vergisine tabi olacağı yönünde kanuni bir düzenlemenin bulunmadığı gerekçesiyle, Katma Değer Vergisine tabi tutulmasının mümkün olmadığı görüşüne yer verilmiştir.” ((www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (24.02.2015).

yönelik olduğu gerekçesiyle, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin Katma Değer Vergisine tabi tutulamayacağı görüşüne yer verilmiştir

Bu nedenle kat karşılığı yapılan arsa teslimleri ile ilgili idarenin sorun çözücü ve tam açıklamalı bir düzenlemesi bulunmamaktadır. Dolayısıyla mevcut soruna çözüm getirmek amacıyla müteahhitlik şirketlerinin arsa sahiplerine teslim ettiği bağımsız bölümler için emsal bedel üzerinden kar hesaplaması gerekmekte, kat karşılığı inşaat işlerinde arsa maliyetinin inşaat maliyetleri üzerinden tespit edilmesi, buna karşın arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin emsal bedelleriyle faturalanması bazı durumlarda satış fiyatının büyükçe bir oranında görünmeyen menfaat ve karlar sağlanmaktadır (Gündüz: 2013a: 69). Bu nedenle kanımca arsa sahiplerine teslim edilen veya üçüncü şahıslara satılan bağımsız bölümlerde müteahhitlik hizmetleri kazancının bağımsız bölüm emsal bedeli ya da satış bedelinin yarısı kadar olması gerekmektedir.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi'nin uygulamasında, bir safhada yaratılan ve vergiye tabi tutulacak olan katma değer hesaplanması için, o safhada yapılan satışlar nedeniyle tahsil edilen vergiden önceki safhalarda tahsil edilmiş olan (alışlar sırasında ödenen) vergiler düşülmelidir. Bu mahsuplaşma işlemine, Katma Değer Vergisi sisteminde “İndirim Mekanizması” adı verilir (Şen, 2010: 67). İndirim mekanizmasına ilişkin hükümlere, KDVK'nın 29 ila 36 ncı maddeleri arasında yer verilmiştir. KDVK'nın 29'uncu maddesine göre; mükellefler yaptıkları teslimler veya ifa ettikleri hizmetler üzerinden hesaplayacakları Katma Değer Vergisinden, kendilerine yapılan teslimler veya ifa olunan hizmetler ile ithal ettikleri mallara ait Katma Değer Vergisini indirebileceklerdir. Diğer bir ifadeyle mükellef iş ile alakalı aldığı, ithal ettiği mal ve hizmete ilişkin aldığı ya da alacaklı olduğu KDV farkını bağlı olduğu yer vergi dairesine beyan edip ödemek zorundadır.

Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu ile vergiden istisna edilmiş işlemlerin bir kısmı (11, 13, 14, 15 ve 17/4-s) aynı kanunun 32'nci maddesiyle “Tam İstisna” olarak değerlendirilerek, bu işlemler nedeniyle yüklenen vergilerin indirimi ve iadesi mümkün kılınmıştır. Yine, “Tam İstisna” olarak değerlendirilmeyen vergiden istisna edilmiş işlemlerin bir kısmında da Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna hükümlerinde ayrıca belirtilmek suretiyle, bu işlemler nedeniyle yüklenen vergilerin indirimi mümkün kılınmış, iade imkânı tanınmamıştır. Bunların dışındaki istisnaya tabi tutulmuş işlemler ise “Kısmi İstisna” olarak değerlendirilmiş ve bu işlemler nedeniyle yüklenen vergilerin indirimi ve iadesi mümkün kılınmamıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 3'üncü bendin (g) bölümünde; *“Genel ve katma bütçeli²⁵ idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri”nin de KDV'ye tabi olduğu belirtilmiş ve yine aynı maddenin sonlarında; “bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.”* şeklinde belirtilerek mahalli idarelerin yapmış olduğu ticarî, sınai, zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetler genel olarak Katma Değer Vergisine tabi tutulmuştur. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesinde²⁶ 28 Mart 2007 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilen 5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile

²⁵ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda II sayılı cetvelde düzenlenen özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Özel bütçeli idareler, YÖK, ÖSYM ve 104 adet devlet üniversiteleri ile 41 adet diğer özel bütçeli idareleri kapsar. Genel Bütçe; Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. Genel Bütçeli idareler; tüm bakanlıklar, yüksek mahkemeler dâhil olmak üzere 54 adet idareyi kapsar. 5018 sayılı Kanun ile “Katma Bütçe” ifadesi kaldırılıp yerine “Özel Bütçeli İdareler” getirildiği halde 3065 sayılı KDVK gerekli düzenlemeyi hala yapmamıştır. (KDVK; 1/g, 17/1, 29/2 ve 32’nci bent ve maddeleri)

²⁶ Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi; *“Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satış suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz² ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”* Hüküm altına alınmıştır.

gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri Katma Değer Vergisinden istisna tutulmuştur.

Buna ilaveten Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-ş maddesinde; “2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) ile bu şekilde alınan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışı dahil).” Uygulamada mortgage olarak bilinen konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi KDV’den istisna edilmiştir. 17’nci maddenin üst başlığı “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” şeklindedir. 4’ numaralı fıkra ise “Diğer İstisnalar” alt başlığını taşımaktadır. Bu düzenlemeyle konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun; konut finansman kuruluşları (Bankalar, Özel Finans Kuruluşları, Leasing Şirketleri, Tüketici Finansmanı Şirketleri), toplu konut İdaresi Başkanlığı, ipotek Finansmanı Kuruluşları ve üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir. Aynı şekilde yukarıdaki kuruluşların portföylerine bu şekilde intikal eden konutların tekrar teslimi ve müzayede mahallinde yapılan satışlar da dahil olmak üzere istisnaya tabidir. Mortgage sistemi esasında düşük gelirli kesimin daha rahat şekilde konut edinimlerini sağlamayı amaçlarken günümüzde bu şekilde konut edinimi daha çok yatırım ve tasarruf amacı taşımaktadır. Diğer bir ifadeyle yüksek gelirli kesimin yatırım seçeneklerine eklenmiş bir finansal enstrümana dönüşmüştür. Bu nedenle söz konusu Bend ile gelir dağılımında kısmi adalet sağlanmaya çalışma isteği sakatlanmış ve bu Bend’in neye hizmet ettiği tartışılmalıdır.

Diğer taraftan 3065 sayılı KDKV 17/4/r²⁷ uyarınca kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen

²⁷ Söz konusu bend; “Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin

devir ve teslimleri ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkullerinin bankalara devir ve teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır. Ancak, gayrimenkul ticareti yapanların, bu amaçla ellerinde bulundukları gayrimenkullerinin teslimleri, istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer dergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Görüldüğü üzere kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri katma değer vergisinden istisna bulunmaktadır. Bu hüküm 5520 sayılı Kanunla düzenlenen istisnaya da uygulanacaktır (Kızılot-Taş, 2011: 163).

SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca yapılan mal teslimleri kanun kapsamına alınmakla beraber gayrimenkullerin mezkur kanunun konusuna dahil olunması ile birlikte bir kısım uygulama alanında boşluk bulunmaktadır. Söz konusu durum bazı zamanlar hazineyi zarara uğrattırken bazı zamanlar ise mükellef ya da sorumludan alınması gerekenden fazla vergi tahsil edilmektedir. Bu nedenle mevcut sorunlara çözüm arayışı yaratan bu yazı ile ortaya çıkan mevzuat eksikliklerinin ivedi şekilde çözülmesi ile vergi kayıp ve kaçığının asgari seviye düşürülmesi yönünde tespit ve alternatif yöntemler saptanmıştır. 1 Ocak 2013 tarihinde yayımlanan 2012/4116 sayılı Kararı ile büyükşehir belediye sınırları içerisindeki 150 m²'ye kadar konutlarda uygulanacak KDV oranı, değişik kriterler dikkate alınmak suretiyle %1'in yanı sıra, %8 ve %18 olarak belirlenmiştir. Söz konusu Kararname uyarınca %8 veya %18 KDV oranına tabi olmayan diğer 150 m²'nin altındaki tüm konutlar %1 oranında KDV'ye tabi olmaya devam edeceği, konut teslimlerinde hükmolunan "*net alan*" ifadesinin yeterince açık değildir. Özellikle ortak olarak kullanılan alanların vergilendirilmesi ile ilgili sorunların durumu halihazırda devam etmektedir. Konutlarla birlikte verilen ankastre ürünlerle ya da mobilyalı buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalardan ankastre matraha tabi iken diğerleri ise ayrı düşünülüp matrah dışında tutulmalıdır. Buna ilaveten konut teslimlerinde konutla birlikte beyaz eşya veya diğer ev mobilyalarının alıcıya herhangi bir bedel talep edilmeden teslim edilmesi durumunda söz konusu teslimler promosyon ürün teslimi olarak değerlendirilmeli ve bu teslim esnasında konutun alıcısından beyaz eşya veya diğer ev mobilyaları için konut bedelinin dışında ayrıca bir

gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır." Şeklinde dir.

bedel alınmadığından faturada bedele tabi tutulup üzerinden % 18 katma değer vergisi hesaplanmaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ADİBEŞ, Cuma (2013); “Arsa Sahiplerince Kat Karşılığı Olarak Elde Edilen Gayrimenkullerin Satışında Kazancın Türü”, *Vergi Sorunları*, Sayı 292, Ocak 2013.
- BAĞDINLI, İ.Halil (2013); “Kat Karşılığı İnşaatlardaki KDV İadesinde Özellik Arz Eden Hususlar”, *Vergi Sorunları*, Sayı 297, Haziran 2013.
- BİLİCİ, Nurettin (2013); *Türk Vergi Sistemi*, 31. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ÇAKICI, Ömer (2013); “Konutlarda Uygulanacak KDV Oranı”, *Vergi Dünyası*, Sayı 378, Şubat 2013.
- DEĞER, Nuri (2013); “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Uygulaması”, *Yaklaşım*, Sayı 241, Ocak 2013.
- GÖKMEN, Selahattin (2013); Son Düzenlemeler Kapsamında Konut Teslimlerinde KDV, *Vergi Sorunları*, Sayı 297, Haziran 2013.
- GÖKTAŞ, Göktuğ (2013); “Konutta Uygulanan KDV Oranındaki Değişiklik”, *Yaklaşım*, Sayı 244, Nisan 2013.
- GÜÇLÜ, Süleyman (2010); “Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinin Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı 256, Ocak 2010.
- GÜLLÜ, Üzeyir (2013); “Konuttaki Yeni KDV Oranları ve İnşaat Sektörüne Etkisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 379, Mart 2013.
- GÜNDÜZ, Fatih & ERBAŞI, Oğuz (2013); “Konut Sektöründe Yeni KDV Düzenlemesi”, *Yaklaşım*, Sayı 242, Şubat 2013.
- GÜNDÜZ, Fatih (2013a); “Ticari Kazançta Devamlılık Unsurunun Yorumlanması”, *Yaklaşım*, Sayı 250, Ekim 2013.
- GÜNDÜZ, Fatih (2013b); “Kat Karşılığı Arsa Tesliminde İhtilaf Yaratan Konular”, *Yaklaşım*, Sayı 249, Eylül 2013.
- KESER, Kurtuluş Ozan (2006); “Hizmet İthalatının KDV Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, Sayı 302, Ekim 2006.
- KIZILOLU, Şükrü & TAŞ, Metin (2011); *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KOÇ, Selman (2010); “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleriyle Arsa Sahiplerine Teslim Edilen Daire ve İşyerleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı 342, Şubat 2010.
- OKTAR, Salim Ateş (2011); *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

- ORUÇ, Yunus (2011); “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Dünyası*, Sayı 363, Ekim 2011.
- ÖNCEL, Mualla & KUMRULU, Ahmet & ÇAĞAN, Nami (2010); *Vergi Hukuku*, 19. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZCAN, Zekai (2010); “Konutlarla Birlikte Teslim Edilen Ankastre Mutfak Ürünleri, Beyaz Eşyalar ve Diğer Ev Mobilyalarında Katma Değer Vergisi Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 347, Temmuz 2010.
- ÖZDEMİR, Halil İbrahim (2013); “İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin KDV İade Taleplerinde Sıkça Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Sorunları*, Sayı 297, Haziran 2013.
- ÖZDEMİR, Recep (2011); “Konut Teslimlerinde KDV”, *Vergi Dünyası*, Sayı 353, Ocak 2011.
- ŞEN, Sunay (2010); “Katma Değer Vergisinde İstisnaya Konu İşlemlere İlişkin Alımlarda Ödenen Vergilerin İndirimi ve İadesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 350, Ekim 2010.
- TOLU, Abdullah (2013); “Net Alanı 150 m²'ye Kadar Konut Teslimlerinde Yeni KDV Uygulamasının Ayrıntıları Belli Oldu”, *Yaklaşım*, Sayı 241, Ocak 2013.
- TURUT, Şenol (2009); *Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009.
- TÜRK, İsmail (2010); *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.
- UĞURLU, Uğur (2013); “Çok Katlı Binalarda Yer Alan konutlar ile Müstakil Konutlarda Net Alan Hesaplamasında Balkon Garaj, Kömürlük ve Depoların Durumu”, *Yaklaşım*, Sayı 242, Şubat 2013.
- YAĞCI, Cansu Uslu (2013); *KDV Mükellefi Olmayanların KDV Sorumlulukları Mercek Altında*, Sayı 241, Yaklaşım, Ocak 2013.

EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN BİR İSTİSNANIN ANATOMİSİNE YÖNELİK OPERASYON: HİZMETÇİLERİN ÜCRETLERİ

Özgür BİYAN*

GİRİŞ

Vergilendirme yetkisi bir devletin siyasi sınırları içinde sahip olduğu egemenliğine dayanarak vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücüdür. Türk Hukukunda vergilendirme yetkisi, diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi temelini Anayasa'dan almaktadır. Vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç (eşitlik), genellik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte anayasada yer alan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi bir takım ilkelerle sınırlandırılmıştır.

Vergilendirme yetkisini kullanırken yasama organının bağlı olduğu temel ilkelerden biri de "eşitlik" ilkesidir. On sekizinci yüzyıldan başlayarak günümüze kadar gelişme gösteren ve geleneksel bir vergilendirme ilkesi olarak genel kabul gören eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik bir düzen ve adalet düşüncelerinden türetilmiştir. Eşitlik ilkesi Türk Pozitif Hukuku'nda 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. 10'uncu maddenin 1'inci fıkrasına göre, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*". Vergi ödevinin düzenlendiği 73'üncü maddenin 1'inci fıkrasına göre ise; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır. Ayrıca vergiler mali güç dikkate alınarak uygulanacaktır. Eşitlik mali güç ile ölçülecektir. Kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdiri yasama organına bırakılmıştır.

Yasama organının yetkisini vergi hukukunda eşitlik ilkesinden ayrı olarak kullandığı hususlardan biri de ücretlilerin vergilendirilmesindeki "hizmetçilere"

* Yrd.Doç.Dr., Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF, Maliye Bölümü,
biyan@balikesir.edu.tr

yönelik istisnadır. Bu istisna düzenlemesi ile hizmetçi sayılan grup gelir vergisinin kapsamının dışına çıkarılmıştır. Yasama organının takdir yetkisini bu şekilde neden kullandığı bir tarafa, yetkisini kullanırken sınırları netleştirememesinden olsa gerek kimin hizmetçi sayılacağı tam bir kargaşa içindedir. Yoruma açık hükümler barındıran hizmetçilere yönelik gelir vergisi istisnası düzenlemesine Maliye İdaresinin tutarsız ve farklı görüşleri de ilave edildiğinde uygulamada eşitliğe temas eden, hatta zedeleyen durumlar ortaya çıkmıştır.

Özellikle günümüzde hızlı konutlaşma ve apartman–site yaşamının yaygınlaşması ile ciddi anlamda gözden geçirilmesi gereken kapıcı, yönetici gibi hizmetçi kapsamındaki kişilerin vergilendirilmesindeki istisnai durumlar eşitlik ilkesi açısından konunun yeniden incelenmesi açısından dikkat çekmektedir. Zira hizmetçi sayılanlar arasında uygulamada eşitliğe aykırı durumlar fark edilmektedir. Bu çalışmada kanun koyucunun söz konusu eşitlik ilkesinden ayrıldığı ve vergileme açısından farklı değerlendirerek istisna kapsamında düşündüğü “hizmetçi” ücretleri eşitlik ilkesi açısından sorgulanacaktır.

I. EŞİTLİK İLKESİ: POZİTİF HUKUKTAKİ YERİ

Hukuk ve adalet, toplumun ve devletin temeli ve amacıdır. Adil olmayan bir hukuk düzeni düşünülemez. Eşitlik ise, adaletin temel taşı “olmazsa olmaz” unsurudur. Eşitlik ilkesi klasik demokrasinin bireycilik ve özgürlük anlayışının ve insana gösterilmesi zorunlu saygının bir gereğidir (Serim, 1994: 13-14). Eşitlik iki şeyin aynı, özdeş ya da bir olduğu şeklinde anlaşılabilenekte ise de hukuki eşitlik, gerçek eşitlikle aynı şey değildir. Eşitlik ilkesinden kastedilen nokta, doğadaki hiçbir şeyin veya durumun tıpatıp aynı olmadığından yola çıkılarak eşitsizliğin varlığını kabul etmektir (İnceoğlu, 2001: 43).

Eşitlik ilkesi maddi (nispi) ve şekli (mutlak) olmak üzere iki anlama sahiptir: Maddi anlamda eşitlik bireylerin belirli özellikler itibarıyla sınıflandırılması ve bu sınıflandırma neticesinde eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılması anlamına gelmektedir. Şekli anlamda eşitlik ise kanunların herhangi bireysel bir özellik dikkate alınmaksızın tam anlamıyla ve tarafsız olarak uygulanmasıdır (Gözler, 2000: 182). Doktrinde hukuk kuralının herkese eşit olarak uygulanması, başkaca herhangi bir özellik, faktör gözetilmeden işlem yapılması, yani söz konusu kuralın tarafsız olarak uygulanması olarak kabul edilmektedir (Ateş, 2006: 88).

Pozitif hukukta 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesine göre “herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir”. Bu

ifade şekli anlamda eşitliği düzenlemektedir. Aynı maddenin devamında ise şu hükümler yer alır: “Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz”. Bu düzenlemeler maddi anlamda eşitliği hedeflemektedir (Tekin ve Gümüş, 2014: 249). Ayrıca maddenin sonunda “Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” şeklinde açıklama da yer almaktadır.

Anayasa'nın 90'ıncı maddesinde yer alan hükümler gereği İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi de pozitif hukukumuzun bir parçasıdır. Söz konusu sözleşmenin 14'üncü maddesi “ayrımcılık yasağı” başlığını taşımaktadır. Söz konusu madde uyarınca “Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi başka bir durum bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır” (http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/temelbelge/AIHS_Tr_A6format.pdf, 10.01.2015).

Anayasa’da ifadesini bulan eşitlik ilkesi öncelikle kamu erkini kullanan yasama, yürütme, yargı, idare makamları gibi devletin organlarını bağlamakta ve bunların işlevini yerine getirirken vatandaşlara karşı eşitlik ilkesini gözetmekle yükümlü kılmaktadır. Bu bir “genel esas” olarak kabul edilmektedir (Gözler, 2000: 180). Ancak, Anayasa bununla da yetinmeyip Anayasa hükümlerinin kamu organları dışında diğer kuruluş ve kişileri de bağladığını düzenleyerek sadece dikey etki bakımından değil, yatay olarak da özel hukuk kuruluş ve kişiler arasındaki ilişkilerde de eşitlik ilkesinin geçerli olacağını kabul etmektedir (Ulucan, 2013: 371-372).

Yasama organı yasama yetkisinin bir gereği olarak, haklar ve ödevler, yetkiler ve sorumluluklar, yararlar ve yükümlülükler, fırsatlar ve hizmetler bakımından kişilerin, şeylerin ve durumların çeşitli özelliklerini esas alarak sınıflandırmalar yapabilmek yetkisine sahiptir. Bu yetki kişiler, şeyler ve durumlar arasında çeşitli özellikler bakımından ortaya çıkan fiili eşitlikleri ve eşitsizlikleri değerlendirerek bunlardan önemli gördüklerini seçmek konusunda takdiri de içerir. Ancak bu sınırsız değildir (Ateş, 2006: 89).

Anayasa Mahkemesi içtihatlarında (E.2009/15, K.2010/64; E.2008/8, K.2010/71; E.2000/21, K.2000/16), Anayasa'nın 10'uncu maddesinde belirtilen "yasa önünde eşitlik ilkesi"nin hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusu

olduğu; bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörüldüğü; eşitlik ilkesinin amacının, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğu; bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesinin yasaklandığı; durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabileceği; aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesinin çiğnenmiş olmayacağı ifade edilmiştir (Sarıaslan, 2012: 2-4). Burada altı çizilmesi gereken kavram “aynı”lığın ya da “farklı”lığın ölçüsü, hukuksal durumu olurken, "farklı hukuksal durum"un ölçüsü de “haklı neden”dir (Saban, 2006: 54).

II. VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ

Vergilendirmeye ilişkin olarak yapılmakta olan teknik tartışmalara girmeden evvel katıldığım bir görüşü bu aşamada ifade etmek yerinde olacaktır. Vergilendirme temel olarak “ahlâkî” (moral) ve siyasî bir sorundur. Çünkü kimin, ne kadar ve nasıl vergi vereceği konusundaki düzenlemeler bir iktidar ve malî politika tercihidir. Bu tercihlerin bütünü, vergi politikası olarak karşımıza çıkar ve bu politika hukuk yoluyla meşruluk ve işlerlik kazanır. Muhalefet açısından bakıldığında ise haksız ya da haksız olduğu düşünülen vergilere karşı çıkmaya yönelik siyasi bir tavırdır. Dolayısıyla vergiye ilişkin olarak sürdürülen “adalet” tartışmaları, modern toplumda siyasî, sosyal ve sınıfsal çekişmenin bir ürünü haline gelmiştir. Bu bakımdan vergi adaleti sorunu günümüzde soyut ve karmaşık bir “felsefî” meseleden ziyade siyasî ve sosyal çekişme alanı haline almıştır. Çünkü bir hukuk düzeni içindeki “adalet” algısı, ideolojik bir tercihe işaret etmektedir (Topuzkanamış, 2012: 116).

Vergilemede eşitlik, genel anlamda eşitlik ilkesinin vergi hukuku alanına yansımaları olup, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken eşitliği gözetmesini ifade eder. Anayasada korunan eşitlik ilkesi gereği; kanun koyucu vergi yükünün adil ve makul dağılımını kanunlar aracılığıyla sağlamakla, idare vergi kanunlarının adil uygulanmasını gerçekleştirmekle, mahkemeler ise iç hukukta eşitlik ilkesini yorumlamakla sorumludur. Eşitlik ilkesi, vergi mükelleflerine yönelik farklı vergi muamelelerine izin verilmemesi şeklinde ortaya çıkarak, ayrımcılık yapılmamasının bir sonucunu oluşturur. Oluşturulan bu alana aykırı düzenlemeler, ancak objektif ve makul bir amaca ulaşmak için ve ölçülü olarak kullanıldığında kabul edilebilmektedir (Gerçek ve Diğerleri, 2014: 93-94). Vergilemede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde

farklı davranılması anlamına gelen vergi adaleti düşüncesinden gelişmiştir (Bakar-Geçek-Mercimek, 2013: 65-66).

Eşitlik ilkesinin kamu maliyesi açısından anlamı doktrinde “vergi kanunları önünde eşitlik” olarak ifade edilmiştir. Bunun da vergi adaleti ile gerçekleşeceği ve adaletin tüm bireylerin toplam kamu yükümlerine kendi ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarını amaçlaması gerektiği vurgulanmıştır. Bunun için de Anayasa madde 73’de yer alan vergilerin genelliği ve vergide ödeme gücü ilkeleri uygulanmalıdır. Eşitlik ilkesinin hukukî yönü ise “Vergi kanunu önünde eşitlik” olarak ifade edilmektedir. Vergi kanunu önünde eşitlik, vergilerin kanuniliği ve eşitlik ilkeleriyle özdeşleşmiş olarak kabul edilmiştir (Kumrulu, 1979: 156).

Doktrinde Anayasa’nın 73’üncü maddesinde vergide eşitliği gösteren vergi hukukuna özgü özel bir kuralın olmadığı ifade edilmiştir (Saban, 2006: 56; Ateş, 2006, 93). Bu aşamada Anayasa 10 varken Anayasa’nın 73’üncü maddesinde vergiye özel bir eşitlik kuralına ihtiyaç var mı sorusu akla gelebilir. Ya da diğer bir ifadeyle 73’üncü maddede eşitlik yer almalı mıdır? Kanaatimce “vergi ödevi” başlıklı 73’üncü madde de özel bir düzenleme olmasına gerek yoktur. Zira 10’uncu madde düzenlemesi gereği eşitlik ilkesi gibi hukukun evrensel kuralı burada da geçerliliğini koruyacaktır. Kaldı ki Anayasa’nın 2’inci maddesinde ifade edilen “hukuk devleti” ilkesi de bunu gerektirmektedir. Diğer yandan diğer ülke uygulamalarına bakıldığında da vergide eşitliğe dair özel düzenlemeler olmasa bile vergide eşitliğin uygulandığını ve mahkeme kararlarında sorgulandığını görmek mümkündür (Bkz. Geçek ve Diğerleri, 2014: 101-102; Gök-Biyan-Akar, 2013: 269-292; Budak, 2010: 153-190). Ayrıca Anayasa Mahkemesi de eşitlik ilkesini vergi yasalarında hem Anayasa’da açıkça sayılan nedenlerle ayrımcılığı yasaklayan, hem genel olarak vergi ödevinde eşitliğin sağlanmasını gerektiren, yasama organını bağlayan maddi bir anayasa ilkesi olarak yorumlamıştır (Ateş, 2006: 119).

Vergi ödevinin düzenlendiği 73’üncü maddenin 1’inci fıkrasına göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. 10’uncu madde ile 73’üncü maddenin ilk fıkrası birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılması, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerin farklı muamele için gerekçe olamayacağı anlaşılmaktadır. Kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdiri ise yasama organına bırakılmıştır. Dolayısıyla vergilendirmede eşitliği sağlayacak olan mercii yasama organıdır (Erkin, 2012: 243-244). Diğer yandan 73’üncü maddede adil vergileme sağlanabilmesi amacıyla eşitlik ilkesinin uygulanabilmesine yönelik bir araç işaret edilmektedir. Amacı eşitlik olan bu uygulamanın adı “mali güç”tür (Budak,

2010: 62). Mali güç “ekonomik eşitlik” ölçüsü olarak ifade edilmiştir (Baltacı, 1996: 205). Bu da doğru bir şekilde ödeme gücüne ulaşılması ile mümkün olacaktır. Bu eşitliği gerçekleştirmede kullanılacak yöntem; ödeme gücü aynı olanlardan aynı verginin alınması (yatay eşitlik), farklı olanlardan ise farklı verginin alınmasıdır (dikey eşitlik). Dolayısıyla ödeme gücü vergilendirmede eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan temel ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır (Gerçek ve Diğerleri, 2014: 93-94). Ancak mali güç değişken bir ifadedir ve gelir, servet ve harcamaya göre belirlenebilen ve bireysel durumlarda tutarı değişebilen bir niceliktir (Ateş, 2006: 90).

Eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali güce göre vergilendirme yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumları dikkate alınarak yapılmalıdır. Diğer deyişle mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesi eşitliği bozmaz, aksine eşitliğe hizmet eder. Bu açıdan doğru bir vergi tekniği uygulanmalı ve maliye politikasının sosyal amacına da uygun hareket edilmelidir. O zaman hem eşitlik hem de sosyal devlet ilkesine uygun bir vergilendirme sağlamak amaç olmalıdır (Anayasa Mahkemesi, Esas:2006/95, Karar:2009/144, Tarih: 15.10.2009, 08 Ocak 2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete). Anayasa Mahkemesinin görüşüne paralel olarak doktrinde de kabul edildiği üzere mali güç vergi ödeyebilme gücüdür. Bu güç gelir, varlık, zenginleşme ve harcamalardır. Mali güç çoğaldıkça vergi yükünün de çoğalması gerekir (Kaneti, 1987: 30).

Eşitlik ilkesi, (1) hukuk normlarının herkese aynı şekilde uygulanması ve hiç kimsenin istisna tutulmaması (şekli/denkleştirici adalet) ve (2) yükün paylaştırılmasında eşit olanlara eşit, eşit olmayanlara eşit olmayan şekilde davranmak (içeriksel/dağıtıcı adalet) olarak ortaya çıkmaktadır. Bu doğrudan hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. 73'üncü maddeye göre devlet, ancak kamu giderlerini karşılamak amacıyla ve kanunla vergi alabilir. Öyleyse yalnızca eşit davranmak, verginin âdil sayılması için yeterli değildir. Kamu giderinin karşılığı olma, keyfiliği engelleyici bir hüküm olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukuku normlarının uygulanmasında kanun önünde eşitlik, sosyal eşitlik yahut denklik ile tamamlanmaktadır (Topuzkanamış, 2012: 117). Vergilendirmede eşitliğe aykırılıktan söz edebilmek için, eşitlik prensibine uymayan düzenlemenin aynı hukuksal konumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekmektedir (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 56). Yasama organı vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre değişik düzenlemeler getirebilir. Kanun koyucu, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar, anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir.

III. VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK NASIL ÖLÇÜLÜR?

Eşitlik ilkesi (Anayasa 10) ve mali güç ilkesi (Anayasa 73) pozitif hukukta vergi hukuku açısından düzenlenmiş ve eşitlik amaç, mali güç araç ise bu nasıl ölçülecektir ya da ölçülmelidir? Kanaatimizce bu sorunun cevabı doktora düzeyinde tez çalışmalarına konu olacak kadar geniş bir konudur. Bu çalışmanın amaç ve sınırları cevabın hakkıyla ve doyurucu verilmesine müsait olmasa da doktrindeki tespitler ışığında özetlenmeye çalışılmıştır.

Eşitlik ilkesinden zaman zaman uygulanan istisnalarla uzaklaşılabilmektedir. Yasama organı kültürel, mali, ekonomik, toplumsal nedenlerle ya da çeşitli teşvik uygulamaları ile istisnalar uygulamakta ve belirli kazançları vergi dışına çıkarabilmektedir. Eşitsizliğin dışına sadece bunlarla da çıkılmamaktadır. Bunun yanında yetersiz denetimler, oy kaygısı endişesi ile bazı sosyal gruplara tanınan imtiyazlar (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 54-55), uzlaşma gibi uygulamalar da eşitlik ilkesini zedelemektedir.

Doktrinde vergilendirme alanında kimlerin farklı olduğu için farklı vergilendirilmesi gerektiği ya da mevhumu muhalifinden kimler eşittir ki aynı vergilendirilmelidir şeklinde tartışmalar yapılmıştır. Katıldığım görüşe göre mali güç eşitliğe hizmet etmekte olduğundan Anayasa Mahkemesi 73. maddede yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesini 10. madde de yer alan eşitlik ilkesi ile birlikte okumalıdır. Zira "mali güç" bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütüdür. Mali gücü aynı olanlar "eşit durumda" olanları, mali gücü farklı olanlar da "eşitsiz durumda" olanları ifade eder. Ancak, yükümlülerin sadece mali güçlerine bağlı olarak yapılan bu ayırım, vergilendirmede eşitlik ilkesinin mutlak bir biçimde uygulanması anlamına gelecektir (Yaltı Soydan, 1998: 86).

Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, maddi eşitlik ilkesinin vergi hukukunda gerçekleşme şekli olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunda verginin mali güçle orantılı olması ilkesi ile eşitlik somutlaştırılmış olunur (Başaran Yavaşlar, 2011: 31). Vergi kanunlarının eşitlik ilkesine uygunluğu iki açıdan denetlenmektedir. Birincisi, herhangi bir vergi kanununun, örneğin bazı muafiyet ve istisnalar dolayısıyla, vergide eşitliği, aynı durumda olanların aynı vergiyi ödemesi, yani yatay eşitlik ilkesinin ihlâl edilip edilmediğidir. İkincisi ise, eşit durumda olmayanların eşit vergilendirilmemesi şeklinde tanımlanan dikey eşitlik ilkesinin denetlenmesidir. Ancak doktrinde de ifade edildiği üzere bu konuda bir anayasal yargı denetimi kolay olmayacaktır.

Gerçekten, vergi kanunları çeşitli güdülerle, değişik toplumsal, ekonomik, kültürel, siyasal nedenlerle bazı muafiyet ve istisnalar öngörmektedirler. Bunların hangisinin ne ölçüde vergide eşitliği bozduğunu, ne ölçüde ise anayasanın toplumsal ve ekonomik hedefleriyle bağdaştığını kestirmek zordur. Bunu saptayacak ölçüt sosyo-ekonomik, siyasal olacaktır. "Her toplum eşitliğin

koşullarını kendi içyapısı ve sosyal, ekonomik ve hukuki görüşlerine göre değerlendirir". Kanun koyucunun bu "takdir yetkisi"nin "yerindeliğine" anayasa yargısının karışması, belki çok açık, ağır, bariz farklılık yaratan uygulamalarda geçerli olabilir. ... Dikey eşitlik, dikey adalete ilişkin bir konuda anayasaya aykırılık iddiası aynı zamanda vergi ödeme gücüne de dayandırılacaktır. Bu konuda yapılan bir denetimde muafiyet ve istisnalar da olduğundan çok daha geniş çapta, hukukî denetim - yerindelik denetimi ayırımı kendini gösterecek ve denetime girildiği takdirde, büyük ölçüde kanun koyucunun takdirine müdahale edilmiş olacaktır. Ancak sosyal adalet, sosyal devlet gibi bir kısım anayasal gerekler göz önünde tutularak anayasanın genel esprisi içinde, yine çok açık ihlaller için sınırlı bir denetimin söz konusu olabileceği düşünülebilir. Tekrarlamak gerekirse, bu denetimi, yerindelik denetimden ayırdecek olan, çok duyarlı, çok ince bir çizgidir (Kumrulu 1979: 157).

Vergilendirmede eşitlikte kullanılan ölçüt mali güce göre ve nasıl uygulanacaktır? Esasen vergilendirmedeki sorun da burada başlamaktadır. O zaman vergilendirmede eşitlik denilince doktrinin de kabul ettiği üzere "mali güce göre eşit olanların eşitliği" kastedilmektedir. Eşit mali güce sahip kişilere eşit, eşit olmayan mali güce sahip kişilere sahip oldukları mali güce orantılı olarak eşitsiz vergi yüklenmelidir (Ateş, 2006: 92).

Yasa koyucu eşitlik ilkesinden ancak "haklı neden" ya da "kamu yararı" söz konusu olduğunda ayrılabilir. O zaman haklı neden ve kamu yararının açıklanması ya da yorumlanması bir zorunluluk arz etmektedir.

Yasa önünde eşitlik eylemli değil, hukuksal anlamdadır. Bir yasa kuralı yalnızca kimler için çıkarılmışsa ya da kimleri kapsam dışında bırakmışsa o kural ancak "haklı bir nedene" dayanmıyorsa eşitlik ilkesine aykırı olur. Örneğin evli ve bekârlar arasında vergi yükü yönünden fark yaratılması, eşitlik ilkesine aykırı kabul edilmeyecektir (Serim, 1994: 16).

Doktrinde "haklı neden" ölçüsünün pratik olarak uygulanmadığı, diğer deyişle Anayasa Mahkemesi Kararlarında haklı neden ölçütünü görmenin pek mümkün olmadığını ifade edilmiştir (Yaltı Soydan, 1998: 86). Bunun bir nedeni de Anayasa Mahkemesi'nin haklı nedeni tanımlayamaması, "haklı neden" ölçütünün belirsiz ve olaydan olaya farklılık gösterebilecek bir kriter olmasıdır (Başaran Yavaşlar, 2011: 29). Diğer yandan Anayasa Mahkemesi'nin haklı neden ya da kamu yararını "anlaşılabilir", "amaçla ilgili", "makul ve adil" olmasını aradığını ve yapılan düzenleme bu üç ölçütten birine uymuyorsa eşitlik ilkesine aykırılık olarak kabul ettiğini ve bu şekilde bir denetim şablonu oluşturduğuna dair tespitler de yapılmıştır (Saban, 2006: 54).

Anayasa Mahkemesi bir kararında (T.26.6.1995, E.90/22 sayılı kararı, 10.8.1995 tarihli ve 22370 No'lu Resmi Gazete), "eşitliği bozduğu iddia edilen

kural haklı bir nedene dayanmakta veya kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmuş ise bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez” açıklamasında bulunmuş, başka bir kararında (T.15.8.1995, E.22/37 sayılı kararı, 16.12.1997 tarihli ve 23702 No’lu Resmi Gazete) “*durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklarla, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz*”(Yaltı Soydan, 1998: 87) ifadesine yer vermiş ve haklı nedenin varolması durumunda eşitliğin bozulmayacağını vurgulamıştır (Benzer kararlar için bkz. Gözler, 2000: 184).

Anayasa Mahkemesi bir kararında (E.1994/85, K.1995/32) “*kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmalarını eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar... Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarda farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermez”* şeklinde yaklaşımda bulunmuştur (Ateş, 2006: 122).

Haklı neden iki ölçüt ile değerlendirilmektedir. Bunlardan birincisi meşru amaçtır. Buna göre bir ayırımın objektif ve makul bir nedene dayanması için meşru bir amacının bulunması zorunludur. Devletler takdir yetkisini kullanırken özel ve somut durumun kendine has koşullarına, konusuna ve içeriğine göre, amaç-araç orantısı korunmak amacıyla değişiklikler yapabilmektedir. Ancak ne var ki yasama organının kamu yararı amacının dışında hareket etmiş olduğunu tespit etmek çok zordur. İkinci ölçüt ise ölçülülük ilkesidir. Bu ilkeye göre bir ayırım yapabilmek için meşru amacın yanında, amaçla kullanılan araç arasında makul bir ölçülülük ilişkisi bulunmalıdır. Bu da elverişlilik, gereklilik/zorunluluk, orantılılık araçları ile ölçümlenir (Ateş, 2006: 125-126). Anayasa Mahkemesi eşitsizlik ilkesini ölçerken ve haklı neden kriterini değerlendirirken, hukuksal yapı veya vergi konusunda nitelik farklılıkları, kamu yararı, mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik unsurları dikkate almıştır (Saban, 2006: 59; Yaltı Soydan, 1998: 88):

Haklı neden açısından sorgulanan bir diğer ölçüt ise “kamu yararı”dır. Eşitlik ilkesinin istisnai durumlarından biri budur. Yasama organının kamu yararının olduğu durumlarda eşitliğe aykırı düzenleme yapması mümkün görülmektedir (Kumrulu, 1979: 158). Bireylerin huzuru ve refahı anlamına gelen kamu yararına uygun ayırım yapılması eşitlik ilkesine uygundur. Çünkü kamu yararı bireysel çıkarın üstünde ortak bir yararı anlatır. Kanun ile düzenleme yapılırken topluma sağlanan yarar, bireylerin uğrayacağı zarara göre fazla ise kamu yararını o noktada kabul etmek gerekir (Serim, 1994: 16).

Bir kanun düzenlenirken amacı kamu yararına veya Anayasa'da belirtilen amaçlara uygun olmak durumundadır. Ancak kamu yararını tanımlamak, ölçmek, değerlendirmek zordur. Konjonktürel şartlara, döneme, siyasi tercihlere göre değişir. Anayasa Mahkemesi kamu yararını irdelerken kendini kanun koyucunun yerine koyması gerekir ki bu da yerindelik denetimi yapmasına neden olabilir. Dolayısıyla ancak kanunun gerekçesinde kamu yararının açıkça ortaya konulması durumunda değerlendirmek söz konusudur (İnceoğlu, 2001: 45).

Kamu yararı değerlendirmesinin ve nitelendirmesinin; neye, kime, hangi norm, karar veya en azından duruma göre yapılması gerektiği hakkında somut bir ölçüt bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi, önüne gelen uyuşmazlıklarda, kamu yararı kavramını mesnet edinerek, farklı ve hatta birbiriyle zıt dahi kabul edilebilecek kararlar verebilmektedir. Hatta kamu yararı ölçütünün Anayasa Mahkemesi'nin bazı kararlarında iptal kararı verilmemesi amacıyla kullanılan bir torba kavram olarak kullanıldığına dair eleştiriler de yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında kamu yararı incelemesine girdiğinde hukukilik denetiminden öte, yerindelik denetimi yapıldığı bu durumda da hukuk devletinin güvencesi olan anayasa yargısının işleyişini hukuka uygun olmaktan çıkabildiği vurgulanmıştır (Aslanpınar, 2013: 319).

IV. ÜCRETLERDE BİR İSTİSNA: HİZMETÇİLERİN ÜCRETLERİ

A. Vergilenecek Geliri Oluşturan Bir Unsur: Ücret

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlardan birinin ücret olduğu ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un 61'inci maddesinde, "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*" şeklinde tanımlanmış ve ücret sayılan ödemeler 6 bent halinde sayılmıştır.

Aynı Kanun'un işveren tarifinin yapıldığı 62'inci maddesinde, "*İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. 61. maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu Kanun'da yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.*" denilmiştir. Kanun'un 64'üncü maddesinde de diğer ücretler sayılmıştır.

Bu düzenlemelere göre işverenler tarafından çalışanlara ücret adı altında yapılan ödemeler gelir vergisi kapsamına alınmıştır. Kanun koyucu bu genel kuralı koyduktan sonra kendine tanınan takdir yetkisini kullanarak, ücret olarak kabul edilen ancak çeşitli nedenlerle istisna sayılması gereken düzenlemeler

yapmış, eşitlik ilkesinden aykırı düzenlemelere gitmiştir ve 23'üncü madde de bu gelirin istisnalarını düzenlemiştir.

B. Ücretin Gelirinin İstisnası: Hizmetçiler

GVK'nun "müteferrik istisnalar" başlıklı altıncı bölümünün "ücretlerde" başlıklı 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendinde hizmetçilerin ücretlerinin gelir vergisinden müstesna tutulduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı bendin parantez içi hükmüne göre hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütünelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlar olarak tanımlanmıştır. Mürebbiyeler ise bunun dışında tutulmuştur¹.

Bu hükme göre, özel hizmetlerde çalıştırılanlara yapılan ücret ödemelerinin istisna edilebilmesi için;

- a) Özel fertler tarafından çalıştırılan hizmet erbabının evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde çalışması,
- b) Çalışan kişilerin, orta hizmetçiliği, sütünelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi hizmetler yapması,
- c) Ayrıca, bu kişilerin özel hizmetlerde çalışması, gerekmektedir.

C. Eşitlik İlkesi Açısından Hizmetçilere Yönelik İstisnanın Değerlendirilmesi

1. Genel Anlamda Durum Tespiti

Öncelikle Gelir Vergisi Kanunu 23/6 hükmünde hizmetçilerin ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmasının sadece eşitlik ilkesi açısından

¹ **Mürebbiye:** Bir çocuğun eğitim ve bakımıyla görevlendirilmiş kadın. (www.tdk.gov.tr). Gelir Vergisi Kanunu'nun, hizmetçi ücretlerinin Gelir Vergisinden istisnasına ilişkin 23/6 ncı maddesinde 2361 Sayılı Kanunla (27.12.1980 gün ve 17203 sayılı Resmi Gazete) yapılan değişiklikle, daha önce istisna kapsamına dâhil olan mürebbiye ücretleri vergi kapsamına alınmıştır. Aynı Kanun ile "uşaklık" kanun metninden tamamen çıkarılmıştır. Acaba "uşak" pozisyonunda çalışanların vergi kapsamına alınması mı sağlanmak istenmiştir? Uşak hizmetçi kapsamında neden düşünülmemiştir? Bu 2361 sayılı Kanun gerekçesinde açıklanmamıştır. Bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/GVK/cilt_1_2361_sayili_kanun.pdf, (16.01.2015).

değerlendirilmesi doğru görülmeyebilir. Çünkü hizmetçilerin vergiden istisna edilmesinin nedenleri arasında bu pozisyonda çalışan bireylerin az kazandığı (Karaca ve Kocabaş, 2009: 169), bu nedenle sosyal devlet ilkesi gereği az kazanan kişilerin devlet desteği ile vergilenmemesi gerektiği ileri sürülebilir. Ancak sosyal devlet amaçlı getirilmiş olursa bile uygulamada gerçekleşenler eşitlik ilkesine temas ettiğinden bu yönde değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Kanun koyucunun hizmetçi ücretlerini vergiden istisna tutması bir tercihtir. Nedeni ise kanun gerekçelerinden anlaşılabilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu gerekçesinde bununla ilgili bir açıklamaya rastlanmamıştır (bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf). Yeniden yazılması düşünülen yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile ilgili gerekçelerde ise (Öz, 2013: 76) hizmetçilerin “*ücretlerinin mükellefiyet durumunun tespitindeki güçlükler*” nedeniyle gelir vergisinden istisna edildiğine yönelik neden dikkat çekmektedir. Mükellefiyet durumunun tespit zorlukları, ev hizmetlerinde çalışanların kayıt altına alınması ve izlenmesi ile ilgili yeterli bilgi, beyan, inceleme, denetim yapılmadığını göstermektedir. Diğer deyişle “hizmetçi” çalıştıranların gerek sayılarının fazla olması, gerek defter tutmak, kesinti yapmak gibi kanuni yükümlülüklerinin olmaması nedeniyle Maliye İdaresi bunları denetleyememekte, takip edememektedir. Dolayısıyla yasama organı bu temel nedenden dolayı hizmetçilerin ücret kazançları üzerinden vergi almaktan vazgeçmiştir. Buna paralel olarak da ticaret mahalli olan yerlerde aynı pozisyonda çalışanlar gelir vergisine tabi tutulurken, özel fertlerin hizmetinde ticaret mahalli olmayan yerlerde çalışanlar (apartman, site, ev gibi) vergiye tabi tutulmamaktadır. Eşitliği bozan sebep bu açıdan temel anlamda idarenin özel fertlerin hizmetlerinde çalışanları izleyememesi ve mükellefiyetlerini tespit edememesidir. Nitekim TAŞ, gelirlerinin kavranmasındaki güçlükler ve gelirlerinin düşüklüğü nedenleriyle bazı ücret gelirlerinin vergi dışı bırakılmasının eşitlik ilkesine aykırı olduğunu ifade etmiş ve bu uygulamanın en tipik örneğinin hizmetçiler olduğunu vurgulamıştır (Taş, 1998: 281).

Hizmetçilerin gelir vergisinden istisna edilmesinin temelinde ister az kazanç elde etmeleri, ister idarenin izleyememesi ve mükellefiyetlerini tespit edememesi olsun, her iki neden de eşitlik ilkesinden sapmayı, bu ilkenin dışına çıkmayı gerektirmez. Diğer deyişle haklı neden olarak kabul edilemez. Çünkü kanaatimce az kazanç elde etmeleri hedef alınsaydı, sadece “hizmetçiler” vergiden istisna tutulmazdı. Sosyal devlette eşitlik (Budak, 2010: 59) isteniyorsa mali gücü düşük olan tüm ücretliler vergiden istisna tutulabilirdi. Bu da asgari ücretten vergi alınmaması tartışmalarına kadar taşınabilecek bir konudur.

Gelir vergilemesinde verginin mali güçle orantılı olması finansal bir içerik taşır ve gelirin nereden, ne şekilde, hangi süre içinde elde edildiği ile ilgilenmez. Yalnızca gelirin miktarıyla ilgilenir. Bu bağlamda her türlü gelir unsuru vergisel açıdan eşittir (Başaran Yavaşlar, 2011: 48). Dolayısıyla hizmetçilere yönelik istisna kesinlikle mali güç düşünülerek değil, idarenin etkin denetim yapamaması, hizmetçi statüsünde çalışanları tespit edememesi gerekçesine dayanmaktadır. Ne var ki bu durumda da haklı bir gerekçe yoktur. Böyle bir gerekçe karşısında “hizmetçiler”in ücretlerinin tamamen vergi dışına çıkarılması ölçülü bir uygulama olmamıştır. Tamamen vergi dışına çıkarmak yerine örneğin, hizmetçilerin gelir vergisi ile olan ilişkisi “diğer ücretliler” (GVK madde 64) kapsamında düşünülerek kurulabilirdi. Zira hizmetçiler adı altında belli bir grubun tamamen vergi dışı bırakılması, aynı mali güce sahip başka işleri yapanlar karşısında eşitliği bozmuştur. Yasama organı daha doğru bir düzenleme ile vergi alabilir, idarenin etkisizliği bu şekilde kapatabilirdi.

Üstelik bu yanlış kurgulama, hizmetçi grubunun doğru tanımlanmaması nedeniyle aşağıda belirtilen Maliye İdaresi’nin farklı yorumları ile beraber eşit olmayan başka boyutlara da ulaşmıştır. Maliye İdaresi verdiği özelgelere apartman ve sitelerde kapıcı, yönetici, kaloriferci, güvenlik görevlisi, bekçi gibi çalışanları “hizmetçi” olarak kabul etmiş, ekseriyetle gelir vergisi kapsamında değerlendirmemiştir. Diğer yandan aynı yerlerde çalışanların niteliği değişince, örneğin muhasebeci, idari müdür, spor hocası vb. o zaman görüş değiştirmeye başlamış ve “profesyonel” ve “profesyonel olmayan” meslekler şeklinde ayrıma giderek “kendince” bir yoruma ulaşmış, bu tip durumdakilerin gelir vergisi ödemesi gerektiğine dair özelgeler vermiştir. Bu özelgelerin uygulamada yerleşik hale geldiği anlaşılmaktadır.

Özellikle apartman ve site yaşamı Türkiye’de hızlı bir değişim içine girmiştir. Siteleşme, toplu yapılaşma hızlanmış, otoparklı, spor salonlu, yüzme havuzlu, sosyal tesisli vb. pek çok uygulamayı barındıran kompleks yaşam alanları çoğalmıştır. Hızını kesmeyen bu durum karşısında sitelerde çalışanlar da nitelik ve nicelik olarak değişmiştir. Yönetici ve kapıcı gibi bilinenin ötesinde, muhasebe elemanı, güvenlik görevlisi, yüzme hocası, hizmetli, spor eğitmeni, idari müdür, koordinatör, teknisyen gibi çeşitli meslek grupları bu tip yerlerde istihdam etmeye başlayınca “hazine odaklı yaklaşım” ağır basmaya başlamıştır. Ayrım yapılmaya başlanmış, sayılan gruplar “profesyonel” meslek olarak kabul edilerek hizmetçi kapsamında değerlendirilemeyeceği görüşü hâkim olmuştur. Bu aşamada eşitlik ilkesine aykırı durumlar başlamıştır.

Diğer yandan kapıcı, yönetici gibi görevliler apartman, sitelerde istihdam edilmesi durumunda gelir vergisinin dışında değerlendirilirken, işhanı-ış merkezi gibi yerlerde istihdam edilenlerin gelir vergisi içinde değerlendirilmesi de eşitlik ilkesine temas edilen bir diğer nokta olmuştur.

O zaman eşitlik ilkesinden sapmalar görünen iki durum söz konusudur:

1. Kapıcı, yönetici, kaloriferci hizmetçiyken, muhasebeci, spor hocası, idari müdür hizmetçi değil midir? Diğer deyişle hizmetçi kimdir?

2. Ticaret mahalli neresidir? Apartman ve siteler ticaret mahalli sayılmaz iken işhanı ticaret mahalli midir?

Bu soruların cevaplarını arayarak istisnanın derinlemesine girmeye çalışalım ve bu uygulamanın eşitlik ilkesi açısından ne derece farklı sorunlara mahal verdiğini görelim.

2. Hizmetçi Kavramı

Büyük Türkçe Sözlükte hizmetçi iki anlamda ifade edilmiştir. Bunlardan birincisi “*hizmet gören kimse*” tanımıdır. İkincisi ise “*belli bir ücretle ev işlerini yapmak için tutulan kadın*” şeklindedir. Hizmet kavramı ise aynı sözlükte “*birinin işini görme veya birine yarayan bir işi yapma*” olarak tanımlanmıştır. İktisat Terimleri Sözlüğüne göre ise hizmet “*gereksinimleri karşılama ve üretildiği anda tüketilme özelliklerine sahip her türlü etkinlik*” olarak ifade edilmiştir (Tüm tanımlamalar için bkz., www.tdk.gov.tr).

Hizmet pozitif vergi hukukunda da tanımlanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesine göre “*Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.*”

Hizmetçi ifadesi akla ev hizmetlerini getirmektedir. Ev hizmetleri kapsamına ne girmektedir? Uluslararası platformlarda bazı açık sınıflandırmalara rastlamak mümkünse de (http://www.taxes.ca.gov/Payroll_Tax/household.shtml, 19.01.2015), ev hizmetleri kavramının ortak bir tanımını bulmak zordur. Ancak doktrinde bir tanımlama yapılmaya çalışılmıştır. Buna göre ev hizmetleri; “uşak, kâhya, hizmetçi, aşçı, çocuk bakıcısı, şoför, bekçi, hayvan bakıcısı, bahçıvan” gibi kişiler tarafından görülen, bir evin hizmeti ile ilgili işlerdir (Karaca ve Kocabaş, 2009: 162). Ev hizmetleri, evde gündelik yaşamın gerektirdiği temizlik, yemek, çamaşır, ütü, çocuk bakımı, mürebbiyelik gibi işler olarak kabul görmektedir. Ev hizmetleri çalışanları ise, uşak, kâhya, hizmetçi, temizlikçi, aşçı, çocuk bakıcısı, bahçıvan, şoför, bekçi, hayvan bakıcısı vb. evin gündelik işleyişine ilişkin faaliyetleri yürüten kişiler olarak kabul görmektedir (Karaca ve Kocabaş, 2009: 172).

GVK'na göre hizmetçi, orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık², bahçıvanlık, kapıcılıktır. Madde metninde sayılan meslekler sınırlı tutulmayıp “gibi” edatı ile genişletilmeye müsait bırakılmıştır. Bu durum, sayılan kimselere benzeyenlerin de istisnadan yararlanmalarına imkân vermektedir (Yalçın, 1998: 191). O zaman ev hizmetleri kapsamında düşünülen “uşak, kâhya, hizmetçi, aşçı, çocuk bakıcısı, şoför, bekçi, hayvan bakıcısı, bahçıvan” gibi işler de bu istisnanın kapsamında kabul edilmelidir. Nitekim maddedeki “gibi” ibaresinden dolayı kaloriferci ve bekçi ücretlerinin de istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği Maliye İdaresi tarafından ifade edilmektedir (Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler, 1999: 78).

Diğer yandan ticaret mahalli sayılmayan apartman ve sitelerde çalışan ve hizmetçi olarak düşünülebilecek, güvenlik görevlisi, muhasebe elemanı, idari müdür, spor hocası, teknisyen vb. pozisyonda çalışanlar ise tartışma konusudur.

Maliye İdaresi tarafından verilen bir özelgede (İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-23/6 sayılı ve Mayıs 2004 tarihli özelge), site yönetim kurullarının veya apartman yöneticilerinin kat malikleri arasından seçilmesi durumunda gelir vergisi hesaplanmayacağı ifade edilmiştir (Biyar, 2013: 229). Başka bir özelgede (İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-61-11414 sayılı ve 2005 tarihli özelge) kat malikleri dışından profesyonel kişiler arasından seçilmesi halinde ise bunların yapmış oldukları yönetim hizmetleri karşılığında ödenen ücretlerden GVK'nun 61, 94, 103 ve 104. maddeleri uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği konusunda görüşlere yer verilmiştir (Biyar, 2013: 219). Yani bu pozisyonda çalışanlar hizmetçi olarak değerlendirilmemiş ve istisna kapsamında yorumlanmamıştır. Maliye İdaresi profesyonel anlamda gelir elde etmek maksadıyla yapılan apartman ve site yöneticiliğinin (ister şahıs olarak ister kurumsal olarak) GVK'nun 23/6 maddesi kapsamında düşünülmesi ve istisna kapsamında değerlendirilmesini maddenin lafzına ve ruhuna uygun görmemiştir.

İdare bu görüşünde bir açıdan haklıdır. Zira apartman ve site yönetimi profesyonel bir serbest meslek erbabı olarak veya bir kurum (şirket) tarafından yürütülüyorsa bu şekilde hizmet sunan kişi ya da kurumun amacı kazanç sağlamaktır. Kaldı ki bu durumda elde edilen kazanç ücret de değildir. GVK madde 23/6 çerçevesinde değerlendirilemez. Ancak bir noktada durum değişebilir. Şöyle ki, serbest meslek erbabı olmayan (örneğin emekli, özel ya

² **Dadı:** Evlerde çocuğa bakan kimse. (www.tdk.gov.tr). Teorik anlamda mürebbiye ile farkı bakmakla sorumlu oldukları çocukları eğitmemesidir. Acaba sadece eğitim vermesinden dolayı mı mürebbiyeler vergiye tabi tutulmaktadır? Ya da mürebbiyeler daha yüksek eğitilmiş oldukları düşünüldüğünden ve daha yüksek mali güce sahip olacakları varsayıldığından mı vergiye tabi tutulmuştur?

da kamu sektöründe ücretli gibi), kurumsal bir şirket ile bağlantısı olmayan ve kat malikleri arasında yaşamayan, ancak yönetici seçilen birine ödenen ücretler nasıl değerlendirilecektir? Örneğin (X) sitesinde ikamet etmeyen, (Y) sitesinin kat maliki, (X) sitesinin yöneticiliğini yaptığında dışarıdan hizmet veren biri olduğuna göre vergiden istisna olmayacak mıdır? Maliye idaresi kat malikleri dışından gelenleri hizmetçi saymadığına göre cevap “evet” olarak verilecektir. Ama bu kanunun lafzına ve ruhuna uymamaktadır.

Maliye İdaresi tarafından verilen başka bir özalgede (18.01.2007 tarih ve B.07.4.GİB.0.34.11/GVK-23/6-13280 sayılı özalgede) 5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanunda belirtilen yetkilere haiz “özel güvenlik görevlileri”nin ve başka bir özalgede (08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-23-593/18471 sayılı özalgede) ise sitede çalışan “güvenlik personeli”nin “hizmetçi” kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiş bu kişilere yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna olmadığı ve site yönetimlerince tevkif yolu ile vergilendirilmesi gerektiği açıklanmıştır (Bkz. Kavak, 2011). İdare çok farklı bir yorumla “özel güvenlik görevlisi”ni hizmetçi saymamıştır. Dayanağı ise bu mesleği profesyonel olarak görmesidir. Ancak bu ayrımın hukuki dayanağı bulunmamaktadır.

Söz konusu personelin vergilendirilmesi ile ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından muhtelif tarihlerde verilen başka muktezalarda ise, *“Sitenin güvenliğini sağlamakla görevli kılınan ‘güvenlik görevlileri’ ile bir yeri bekleyip korumakla görevli kimse olarak tanımlanan ‘bekçilik’ görevini yapan kişiler de kapıcılık görevini yürüten kimselerle aynı nitelikte bulunmaktadır. Nitekim GVK’nun söz konusu 23/6. maddesi istisnanın kapsamını bahçıvan ve kapıcı ile sınırlandırmamış, ‘gibi’ edatı kullanmak suretiyle kapsamı genişletmeye izin vermiştir. Bu durumda, güvenlik görevlilerinin yanı sıra temizlik görevlisi, tesisatçı, hizmetli, kaloriferci ve elektrikçilere yapılan ödemelerin de GVK’nun 61. maddesiyle tanımı yapılan ücret ödemeleri dışında tutularak Gelir Vergisi’nden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak sekreter, santral görevlisi, muhasebeci ve spor yetkilisi gibi unvanlı personelin 23/6. madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir”* şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur (Bayrak, 2006).

İdare net bir biçimde kararsızlık yaşamaktadır. Bazen “gibi” edatından yola hizmetçi grubunu geniş yorumlarken, bazen de dar yorumlamıştır. Katıldığımız görüşe göre (Canpolat, 2003: 162) bu tür durumların muktezalar ile çözümlenmesi mümkün değildir.

Konu ile ilgili bir görüşe göre, unvanlı-unvansız ayrımını yapılmaksızın, apartman ve sitelerde görevli tüm personel için istisna hükmünün uygulanması yerinde olacaktır. Çünkü istihdam edilen tüm personel, yönetime değil

(yönetimin tüzel kişiliği yoktur), apartman ya da site sakinlerine (*özel fertlere*) hizmet vermektedir. Yönetim yalnızca aracıdır. Kanun lafzında da doğrudan unvanlı-unvansız ayırımı yapılmamıştır (Bayrak, 2006).

Bu görüşe katılmakla birlikte, kanaatimce çıkış noktası “özel fertlere hizmet etmek” ve “ticaret mahallinde olmamak”tır. Özel fertlere hizmet edildiği sürece ister kapıcı, ister güvenlik görevlisi, isterse spor hocası olsun hizmetçi kategorisinde bulunduğu sürece ayrıma gidilmemeli, özel fertler tarafından istihdam edildiklerinde (apartman, site, ev gibi yerlerde çalışan oldukları sürece) bu şekilde çalışanların ücretleri gelir vergisinin kapsamına alınmamalıdır.

Diğer yandan bir işi profesyonel olan, başka bir işi profesyonel olmayan şeklinde değerlendirerek ayırım yapılması durumunda kanaatimizce eşitlik ihlal edilmiş olunur. Çünkü bir işin yapılması profesyonel olup olmamasına göre farklı vergilemeye tabi tutulamaz. Vergilemede esas olan gelir elde edenlerin mali gücüdür. Bu noktada profesyonel olanı seçmeye çalışmak doğru bir yaklaşım olmayacaktır. İster kapıcı, ister yönetici, isterse muhasebe elemanı olsun tüm çalışanlar para kazanmakta, fiilen işlerini icra etmekte, ihtiyaç duydukları tecrübe ve bilgilerini de sonuna kadar kullanmaktadırlar. O zaman profesyonel olma kriteri ile ayrımcılık yapmak doğru bir zemin olmayacaktır. Eşitliğe aykırılık oluşturacaktır. Diğer ifadeyle haklı bir neden olamayacaktır. GVK 23/6 lafzına ve ruhuna da uygun düşmeyecektir.

3. Ticaret Mahalli Olan Yerlerde Çalışanlar

Kanuni düzenleme uyarınca “ticaret mahalli” olmayan yerlerde çalışan hizmetçiler vergiden istisna tutulduğundan akla ticaret mahalli kavramının çağrıştırdığı “işyeri” kavramı gelmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 156’ncı maddesinde ise işyeri; “*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvaltı, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu sayılan ve işyeri olarak kabul edilen yerlerde çalışan “hizmetçiler” vergiden istisna değildir.

Özel hizmetlerde çalıştırılan kapıcı, kaloriferci, bahçıvanlara vb. yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için çalışılan yerin ticaret mahalli olmaması gerekmektedir. Ancak, çalışılan yer işyeri niteliğinde ise, sözü edilen kişilere bu işyerinde yapılan ödemelere söz konusu istisna hükmü

uygulanamayacaktır. Dolayısıyla, gelir vergisine tabi olacaktır (Çetinkaya, 1996). Aynı şekilde tüzel kişilerin yanında çalışan hizmetlilerin ücretleri de istisna kapsamında değildir. Tüzel kişiliğin ticari amaç taşıyıp taşınamaması bu durumu değiştirmeyecektir (Yalçın, 2007: 192). Ticaret mahallinde çalışanlar doğal olarak bordrolu olarak ücret elde edecek ve genel hükümlere göre vergilenecektir.

Ticaret mahalli olmayan yerler neresidir? Özel fertler tarafından ticaret mahalli olarak kullanılmayan ancak hizmetçi çalıştırılan yerler, kendi ikametgâhlarıdır. Dolayısıyla ikamet amacıyla oturlan evler, apartmanlar, siteler bu kapsama girmektedir. Bunun yanında Maliye İdaresi alışveriş merkezi (İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-23/6 sayılı ve 2004 tarihli özelge), işhane gibi yerleri işyerinden saymıştır (Biyar, 2013: 227).

Danıştay tarafından verilen bir kararda (Danıştay 4. Dairesi, T:24.02.1970, E:1968/5329, K:1990/845), ticaret mahallinde çalışan kapıcıların aldıkları ücretlerin gelir vergisinden istisna olmadığına karar verilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu doğrultuda benzer özelgeler vermiştir (18.12.1995 tarih ve 11061-53/16580 sayılı özelge) (Kızılot, 1996: 38).

Ancak Danıştay daha yakın tarihli başka bir kararında (Danıştay 4. Dairesi, T:20.01.2000, E:1999/1368, K:2000/133) *“apartman veya iş hani yönetimleri GVK madde 94’te sıralanan tevkifat yapmakla yükümlü kişi veya kurumların arasında sayılmadığı gibi, bu yönetimleri “sair kurumlar” kapsamında da kabul etmek mümkün değildir. Bu durumda, han temizliği için işçilere ödediği ücretlerden vergi tevkifatı yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır”* diyerek bambaşka bir hükme ulaşmıştır (<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=41629>, (15.12.2007)) ve konuyu çalışanın ücretli olarak vergilenip vergilenmemesi açısından değil, apartman ve işhane yönetimini tevkifat yapmakla sorumlu olup olmaması açısından değerlendirmiştir (Benzer görüşler için bkz. 07.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-648 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/>, (19.01.2015)). Buna benzer başka Danıştay kararları da mevcuttur (Danıştay 4. Dairesi, T:09.11.1999, E:1999/628, K:1999/3904 sayılı karar, Danıştay 4. Dairesi, T:20.01.2000, E:1999/1368, K:2000/133 sayılı karar, Danıştay 4. Dairesi, T:08.10.2002, E:2002/667, K:2002/3149 sayılı karar) (Biyar, 2013: 177-184).

Gerek Maliye İdaresinin görüşleri gerekse Danıştay’ın görüşleri işhane, iş merkezi, alışveriş merkezi gibi yerlerin işyeri sayılıp sayılmaması hususunda kilitlenmektedir. Sayılan yerlerde bulunanların hepsi çeşitli şekillerde (birinci sınıf, ikinci sınıf, serbest meslek erbabı) mükellefiyetleri bulunsun da kanaatimizce bu mükelleflerin hepsi “kat malikleri” konumunda kalmaktadır. Bağımsız bölüm maliki ya da kiracısı konumundaki bu kişiler bizatihi ticari

veya mesleki faaliyet gerçekleştiriyor olabilir. Ancak bu durum onların buldukları işanı, iş merkezi yönetimi karşısındaki durumunu değiştirmez. Kaldı ki buralarda çalışanlar da bu mükelleflerin faaliyetleri ile ilgili personel değildir. Tam tersi kat maliki konumunda olduklarından ortak ihtiyaçlarını gidermek amacı ile (kat malikleri kurulu tarafından) istihdam edilmektedirler. Örneğin bir işanı bünyesinde istihdam edilen bir kapıcı, site yönetiminde görev alan kapıcıya benzer şekilde kat maliklerinin genel ihtiyaçları, temizlik, çöp toplama gibi ihtiyaçlarına hizmet etmektedirler. İşanında çalışan kapıcı kat maliklerinin kendi faaliyetlerine yardım etmez. Kat malikleri de bu yönde bir yardım talebinde bulunmaz. Dolayısıyla salt işanı, iş merkezinde çalışıyor nedeni ile kapıcıyı vergiden istisna tutmamak eşitlik ilkesi ile bağdaşmaz. Nitelik itibariyle bu kapıcı ile apartmanda çalışan kapıcı arasında fark yoktur (Benzer görüş için bkz. Çağan, 1982: 160).

Öte yandan alışveriş merkezleri ticari amaçlı bir firma bünyesinde ise ve firma tarafından yönetiliyorsa, çalışanlar bu firma kapsamında istihdam ediliyor demektir. Bu durumda genel hükümlere göre vergilendirme yapılacağı açıktır. İleri sürdüğümüz argümanlar kat malikleri kurulunca yöneticisi seçilen işanı, iş merkezi konumundaki yerler içindir. Nitekim doktrinde de hizmetçilik işlerine giriş ve çıkışların kayıtsız ve sık olması, gelir elde edenleri saptamanın zorluğu nedeniyle kabul edilen istisnanın getiriliş nedeninin ticari işyerlerinde çalışan kapıcıların ücretlerinin kayıt altına alınmasının kolaylığı karşısında meşruiyetini kaybettiğini ifade etmiş, apartman kapıcısı ile işanı kapıcısı arasındaki farklı muamelenin eşitliğe aykırı olmadığını ifade edilmiştir (Ateş, 2006: 135).

4. Kısmen Mesken, Kısmen İşyeri Olan Yerlerde Çalışanlar

Kısmen işyeri, kısmen de mesken olan yerlerde çalışan kapıcı, kaloriferci ve temizlikçi gibi personele yapılan ücret ödemelerinin de meskenlerde çalışanlarda olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/6. maddesine göre istisna edilip edilmemesi gerektiği de ayrı bir tartışma konusudur.

Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özalgede (20.06.1997 tarih ve 26047 sayılı Özelge) (Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler, 1999: 85), kısmen ticaret mahalli olarak kullanılan sitelerde bekçi, bahçivan ve temizlik işlerinde çalışanlara yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirildiği görülmektedir (Güzel, 2001: 141). Benzer görüşler 04.12.1991 tarih ve 4205-46 sayılı ve 20.06.1997 tarih ve 420541/26047 sayılı Maliye Bakanlığı özalgelerinde de ifade edilmiştir (Kızılot, 1998: 17).

Kimi görüşe göre bu durumdakilerin de istisna kapsamında düşünülmesi gerektiği (Çetinkaya, 1996) ifade edilirken, kimi görüşe göre ise apartmanların kısmen işyeri, kısmen mesken olarak kullanılması halinde buralarda istihdam edilen hizmetçilerin ücretlerinin gelir vergisinden istisna olabilmesi için, apartmanda hâkim unsurun “mesken” olması gerekir. Örneğin, mesken olarak kullanılan bir apartmanın bir dairesinin mühendislik bürosu olarak kullanılması halinde buralardaki hizmetlilerin ücretlerinin vergiden istisna olması gerekir. Ancak; bir iş hanında bir ya da birkaç apartman dairesi mesken olarak kullanılıyorsa burada çalışan hizmetlilerin ücretlerinin gelir vergisinden istisna olması mümkün görülmemektedir (Yalçın, 1998: 192; Özbacı, 2006: 194). Örneğin, 10 katlı bir apartmanın (her katta 4 daire bulunduğu varsayılırsa) ilk üç katında değişik büro ve işyerleri bulunmaktadır. Bu apartman sakinleri tarafından yönetici seçilmiş, ayrıca kapıcı ve kaloriferci çalıştırılmaktadır. Bunlara, toplanan aidatlardan ücret ödemesi yapılmaktadır. Bu duruma göre, kısmen mesken kısmen de işyeri olan apartman sakinlerinden toplanan aidatlardan, yönetici, kapıcı ve kaloriferciye yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir.

Görüldüğü üzere kısmen işyeri kısmen ticaret mahalli olan yerlerde çalışanlara yapılan ödemeler konusunda da tutarlı bir görüş oluşmamıştır. Özellikle Maliye Bakanlığı'nın çeşitli zamanlarda vermiş olduğu özgelelerinde benzer durumlar için farklı açıklamalar yaptığı fark edilmektedir. Bu karmaşık yorumların olması da normaldir çıkış yolu aranan yer ve bakış açısı kanaatimizce doğru değildir. Çünkü işhanı ile apartman yönetimi farklı değildir. Yukarıda ifade ettiğimiz üzere her ikisi de kendi kat maliklerine hizmet vermektedir ve kat mülkiyeti kanunu esaslarına tabidir.

SONUÇ

Anayasa Mahkemesi içtihatlarında ve doktrinde kabul edildiği üzere Anayasa'nın 10'uncu maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemler değil hukuksal eşitlik kabul edilmiştir ve aynı durumda bulunan kişiler aynı işleme bağlı tutulmaktadır. Dolayısıyla altı çizilmesi gereken kavram aynılığın ya da farklılığın ölçüsü, hukuksal durum olurken, farklı hukuksal durumun ölçüsü de haklı nedendir.

Vergilemede eşitlik hususuna geçildiğinde ise vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılması, vergi yükümlülüğü bakımından, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerin farklı muamele için gerekçe olamayacağı anlaşılmaktadır. Kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdiri ise yasama organına

bırakılmıştır. Yasa koyucu eşitlik ilkesinden ancak “haklı neden” ya da “kamu yararı” söz konusu olduğunda ayrılabilir.

Gelir vergisi düzenlemelerinde yer alan “hizmetçilere” yönelik vergi istisnasını, eşitlik ilkesi açısından incelemeye çalıştığım bu çalışmada tespit ve görüşlerim şöyledir:

1. Hizmetçilere yönelik istisnanın gerçekten kamu yararı amacıyla konulup konulmadığı ya da hangi haklı neden ile uygulamaya konulduğu netleştirilmelidir. Aksi durumda istisnanın temeli meşru bir zemine oturmamaktadır. Aşgari ücretlinin dahi her ay vergi verdiği bir sistem de hizmetçilerin gelirinin gelir vergisinden istisna tutulması haklı ve yerinde görünmemektedir.

Hizmetçilerin neden vergiden istisna edildiğine dair somut neden ya da nedenler Gelir Vergisi Kanunu genel gerekçesinde bulunmamakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında hizmetçilerin “ücretlerinin mükellefiyet durumunun tespitindeki güçlükler” nedeniyle gelir vergisinden istisna edildiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla yasama organı bu temel nedenden dolayı hizmetçilerin ücret kazançları üzerinden vergi almaktan vazgeçmiştir. Ancak ister az kazanç elde etmeleri, ister idarenin izleyememesi ve mükellefiyetlerini tespit edememesi olsun, her iki neden de eşitlik ilkesi ihlal edilmiştir. Vergilendirmede eşitlik mali güç ile ölçülür. Gelir vergilemesinde verginin mali güçle orantılı olması finansal bir içerik taşır ve gelirin nereden, ne şekilde, hangi süre içinde elde edildiği önemli değildir. Dolayısıyla hizmetçilere yönelik istisna kesinlikle mali güç düşünülerek düzenlenmemiştir. Üstelik bu yanlış kurgulama, hizmetçi grubunun doğru tanımlanmaması nedeniyle çalışmada belirtilen Maliye İdaresi’nin farklı yorumları ile beraber eşit olmayan başka boyutlara da ulaşmıştır.

2. Yapılan düzenleme o kadar yoruma açıktır ki ne Mali İdare ne de yargı ortak bir platformda buluşamamış, hatta kendi içinde dahi istikrarlı kararlar verememişlerdir. En büyük sorun hizmetçinin tanımının açık olmamasıdır. Kim hizmetçidir? Bu soru muğlaktır.

Kanaatimce hizmetçilere yönelik gelir vergisi istisnasında eşitlik ilkesi açısından sorun “özel fertlere hizmet etmek” ve “ticaret mahallinde olmamak” ifadelerinin farklı okunmasından kaynaklanmaktadır. Özel fertlere hizmet edildiği sürece ister kapıcı, ister güvenlik görevlisi, isterse spor hocası olsun hizmetçi kategorisinde bulunduğu sürece ayrıma gidilmemeli, özel fertler tarafından istihdam edildiklerinde gelir vergisinin kapsamına alınmamalıdır. Ya da tamamen vergi dışına çıkarmak yerine örneğin, hizmetçilerin gelir vergisi ile olan ilişkisi “diğer ücretliler” (GVK madde 64) kapsamında düzenlenmelidir.

3. Ticaret mahalli kavramı da kanaatimizce netleşmemiştir. Tamamen kat maliklerinden oluşan apartman ve sitelerin yanında, işhanı gibi yerlerde çalışanlar farklı değerlendirilmiş ve burada çalışanlar gelir vergisi kapsamında kabul edilmiştir. Bu hususun da netleştirilememesi düzenlemenin ruhuna ve lafzına uymamış, üstelik yorum farklılıkları nedeniyle eşitliğe aykırı uygulamalara neden olmuştur.

Gerek Maliye İdaresinin görüşleri gerekse Danıştay'ın görüşleri işhanı, iş merkezi, alışveriş merkezi gibi yerlerin işyeri sayılıp sayılmaması hususunda da kilitlenmektedir. Kanaatimizce sayılan yerlerde bağımsız bölüm maliki ya da kiracısı konumundaki kişiler kat malikleridir. Apartman ve sitelerin yanında işhanı ve iş merkezlerinin de tüzel kişiliği bulunmamaktadır (Ticari bir oluşum altında işletilenler hariç). Dolayısıyla salt işhanı ya da bir iş merkezinde çalışıyor nedeni ile bir kapıcıyı vergiden istisna tutmamak eşitlik ilkesi ile bağdaşmaz. Nitelik itibariyle bu kapıcı ile apartmanda çalışan kapıcı arasında fark yoktur. Her ikisi de “kat maliklerine hizmet veren” konumundadır. Aynı durumda bulunanlara aynı muamele yapılması esasına dayanan eşitlik ilkesine göre, söz konusu meslekleri icra edenlerin, sadece çalıştığı yerin apartman değil de işhanı olduğu için vergilendirme ile yüz yüze kalması da yeniden sorgulanmalıdır.

4. Ticaret mahalli olarak kabul edilmeyen apartman ve sitelerde özel fertlerin emrinde çalışıyor kabul edilen kapıcı, güvenlik görevlisi, kaloriferci gibi çalışanlar vergiden istisna tutulurken, muhasebe, spor hocası, idari müdür unvanları ile çalışanlar istisna kapsamında düşünülmemiştir. Gerekçe olarak da sayılanların profesyonel meslekler olduğu ileri sürülmüştür. Ancak bu durumda da eşitlik bozulmuştur. Zira kanun koyucu hizmetçileri “özel fertlerin emrinde çalışan” ve “ticaret mahalli olmayan yer”de istihdam edilen kişi olarak tanımlamıştır. Bu tanımlamayı yaparken de örnekler vermiş “gibi” diyerek buna uyan tüm çalışanların bu kapsamda değerlendirilmesine hükmetmiştir. Dolayısıyla yapılan ayırım yine eşitliğe aykırı yorumlar oluşmasına sebep olmuştur. Bir işi profesyonel olan, başka bir işi profesyonel olmayan şeklinde değerlendirilerek ayırım yapılması durumunda kanaatimizce eşitlik yine ihlal edilmiş olunur. Temel alınması gereken husus mali güç olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesi. T.13.05.2010, E.2009/15, K.2010/64, *Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi*, Sayı:48, Cilt:1, 2011.
- Anayasa Mahkemesi. T.20.05.2010, E.2008/8, K.2010/71, *Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi*, Sayı:48, Cilt:1, 2011.
- Anayasa Mahkemesi. T.15.10.2009, E.2006/95, K. 2009/144, 08 Ocak 2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete.
- Anayasa Mahkemesi. T.26.6.1995, E.90/22. sayılı kararı, 10.8.1995 tarihli ve 22370 No'lu Resmi Gazete.
- Anayasa Mahkemesi. T.15.8.1995, E.22/37 sayılı kararı, 16.12.1997 tarihli ve 23702 No'lu Resmi Gazete.
- ASLANPINAR, Y. Burak (2013). "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:104.
- ATEŞ, Leyla (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- BAKAR, Feride, GERÇEK Adanan, MERCİMEK, Fuyla (2013). "Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, No 2.
- BALTACI, Cemal (1996). "Demokrasilerde Eşitlik İlkesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:13, Sayı:1.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda (2011). *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- BAYRAK, Serbülent (2006). "Apartman Yönetimlerine Bir İyi Bir de Kötü Haber", Referans, 12.07.2006.
- BİYAN, Özgür (2013). *Apartman, Site ve İşhanı Yönetimleri İçin Hukuki ve Mali Rehber*, Adalet Yayınevi, Temmuz, (4.Baskı), Ankara.
- BUDAK, Tamer (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul.
- California Tax Center Services, Household Employers, http://www.taxes.ca.gov/Payroll_Tax/household.shtml, (19.01.2015).
- CANPOLAT, Erdal (2003). "Apartman Yöneticilerine Toplu Yapı Konutlarının Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelerine Ödenen Ücretlerin Vergi Mevzuatımız Karşısındaki Durumu ve Çözüm Önerileri", *Yaklaşım*, Sayı:124, Nisan.
- ÇAĞAN, Nami (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- ÇETİNKAYA, Cihat (1996). "Mesken ve İşyerlerinde Çalışan Yönetici, Denetçi, Kapıcı ve Kalorifercilere Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım*, Sayı:48, Aralık.

- ÇOMAKLI, Şafak Ertan, GÖDEKLİ, Mehmet (2011). *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Savaş Yayınevi, Erzurum.
- ERKİN, Gözde (2012). “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Ankara Barosu Dergisi*, Mart.
- GERÇEK Adnan, BAKAR, Feride, MERCİMEK, Fulya, ÇAKIR, E. Utku, ASA, Semih (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:63, Sayı:1, (atıf şekli: Gerçek ve Diğerleri).
- GÖK, Musa; BİYAN, Özgür; AKAR, Sevda (2013). “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: XXXIV, Sayı:1.
- GÖZLER, Kemal (2000). *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.
- GÜZEL, Bayram (2001). “Apartman ve Site Yönetimleri ile İlgili Vergisel Sorunlar”, *Yaklaşım*, Sayı:100, Nisan.
- İNCEOĞLU, Sibel (2001). “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt:18.
- İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/temelbelge/AIHS_Tr_A6format.pdf, (10.01.2015).
- KANETİ, Selim (1987). *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3434, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- KARACA, Nuray Gökçek; KOCABAŞ, Fatma (2009). “Ev Hizmetlerinde Çalışanların Karşılaştıkları Sorunların Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Kamu-İş, İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, Cilt:10, Sayı:4.
- KAVAK, Ahmet (2011). “Apartman ve Site Yönetimlerinde İstihdam Edilen Güvenlik Görevlisi ve Bekçi Ücretlerinin Vergilendirilmesi Gerekli midir?”, *Dünya Gazetesi*, 10 Ağustos 2011.
- KIZILOT, Şükrü (1996). *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, Cilt:3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Nisan.
- KIZILOT, Şükrü (1998). *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, Cilt:4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Haziran.
- KUMRULU, Ahmet G. (1979). “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 36, Sayı:1.
- ÖZ, Ersan (2013). *Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Üzerine Genel Değerlendirmeler*, Öz Mali Danışmanlık ve Eğitim A.Ş., 20.12.2013, <http://www.ersanoz.com/paylasim/gelir-vergisi-tasarisi-elestiri.pdf>, (18.01.2015).
- ÖZBALCI, Yılmaz (2006). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan.

- SABAN, Nihal (2006). *Vergi Hukuku*, 4.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul.
- SARIASLAN, Osman (2012). “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilendirme İlkeleri” <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/10/Osman-Sariaslan-Anayasa-Mahkemesi-Kararları-Çerçevesinde-Vergilendirme-İlkeleri.pdf>, (Erişim:27.10.2014).
- SERİM, Bülent (1994). “Yasa Önünde Eşitlik İlkesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:27, Sayı:3, Eylül.
- TAŞ, Metin (1998). “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, Bodrum/Muğla, *Tebliğler Kitabı, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi*, Yayın No: 12 İstanbul, 2000.
- TEKİN, Ahmet; GÜMÜŞ Öner (2014). “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 39, Ocak.
- TOPUZKANAMIŞ, Engin (2012). “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, (Basım Yılı: 2013).
- Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr.
- Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler (1999). Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, Eylül.
- ULUCAN, Devrim (2013). “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:15, Özel Sayı, (Basım Yılı: 2014).
- YALÇIN, Hüseyin (1998). *Ücretlerin Vergilendirilmesi*, Kılavuz Yayınları, İstanbul, Ekim.
- YALÇIN, Ayhan (2007). *Apartman Yöneticisinin El Kitabı*, Geçit Kitabevi, 24.baskı, İstanbul, Temmuz.
- YALTI SOYDAN, Billur (1998). “Prof. Dr. Joachim LANG’ın Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri Tebliğine Yorum”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, Bodrum/Muğla, *Tebliğler Kitabı, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi*, Yayın No: 12 İstanbul, 2000.
- <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=41629> (Erişim tarihi: 15.12.2007).
- 2361 Sayılı Kanun Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_2361_sayili_kanun.pdf, (16.01.2015).
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf, (15.01.2015).

