MALİYE ARAŞTIRMALARI - 4

ekin

BURSA - 2021

MALİYE
ARAŞTIRMALARI- 4

Editör:

Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU

E K İ N
Basım Yayın Dağıtım
Bursa – 2021

© 2021 Ekin Yayınevi

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

Sertifika No: 48743

E-ISBN: 978-625-8024-48-7

Dizgi : Prof.Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU
Kapak Tasarımı: Prof.Dr. Adnan GERÇEK

Yayın Tarihi: Aralık 2021

EKİN Basım Yayın Dağıtım
Şehreküştü Mah. Cumhuriyet Cad.
Durak Sok. No: 2 Osmangazi / BURSA
Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37
Fax.: (0.224) 223 41 12
e-mail: info@ekinyayinevi.com
www.ekinyayinevi.com

Sunuş

35. Uluslararası Maliye Sempozyumu / Türkiye (International Public Finance Conference / Turkey) Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümünün organizasyonunda 14 – 17 Ekim 2021 tarihleri arasında Antalya'da gerçekleştirilmiştir.

2020 yılı Nisan ayında gerçekleştirilmesi planlanan Sempozyum; aynı yıl Mart ayında başlayan etkisini tüm dünyada hissettiren pandemi dolayısıyla bir yıl gecikmeli olarak yüzyüze gerçekleştirilebilmiştir.

Bu yıl sempozyumun uluslararası nitelik kazanmasından sonra ilk kez, yaşanan sürece de uygun olarak bir tema belirlemesi yapılmış ve sempozyum bilim kurulunun da oybirliği ile "*Salgın Dönemi ve Sonrasında Türkiye ve Dünya'da Maliye Politikaları*" başlığı sempozyumun ana teması olarak belirlenmiştir. Hem bu temaya yönelik olarak hem de maliye biliminin tüm anabilim dallarından, bilim kurulu tarafından uygun görülen 89 bildiri katılımcılar tarafından sunulmuştur. Bu yıl ilk kez yabancı akademisyen katılımcıların online bağlantı yoluyla sunumlarını gerçekleştirmesi sempozyumun uluslararası niteliğine katkı sağlamıştır.

Ayrıca davetli konuşmacılarımız Prof. Dr. Frans Vanistendael ve Prof. Dr. Romilda Rizzo da olarak online bağlantı yoluyla sunumlarını gerçekleştirmiştir.

Sempozyumda yapılan çalışmaların değerlendirilmesi ve geniş bir çerçevede yayına dönüşümünü sağlamak amacıyla 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye (International Public Finance Conference /Turkey) ile birlikte başlatılan bazı seçilmiş yazıların tanınmış bir ulusal yayınevi tarafından basılan editörlü kitapta "Maliye Araştırmaları" serisi adı altında yayınlanması sürecinin devamı olarak Maliye Araştırmaları-4 kitabını hazırlamış bulunmaktayız.

Sempozyum sürecinde özetleri Bilim Kurulu tarafından değerlendirilen ve sunulması uygun görülen bildiriler Proceedings Book olarak yayınlanmıştır. Elinizdeki bu kitapta yer alan eserler ise yazarları tarafından tanınmış ulusal bir yayınevi tarafından basılan editörlü kitapta yer alması tercih edilen ve 35. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye'de (International Public Finance Conference/Turkey) sunulan bildiriler esas alınarak geliştirilmiş kitap bölümlerinden oluşmaktadır. Seçilmiş kitap bölümlerinin metinleri editör tarafından gözden geçirilmiş ve gerekli görülen düzeltmeler yazarlardan talep edilerek düzeltilmiştir. Bu süreçten geçirilen tam metin bölümler yazar soyadlarının alfabetik sırasına göre bu kitapta yer almıştır.

Kitabın bu haliyle yayınlanmasını gerçekleştiren Ekin Basım Yayın Dağıtım'ın sahibi Sn. Mehmet OYMAK ve kitabevi çalışanlarına teşekkür ederiz.

Maliye camiasına ve tüm okuyuculara yararlı olması dileğiyle …

Bandırma, 2021

Editör:

Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU

İ Ç İ N D E K İ L E R

Maliye'den "Mali Yönetim"e Bir Genişleme Stratejisi 1
İbrahim Atilla ACAR & Elif Ayşe ŞAHİN İPEK

Dijital Vergi Egemenliği 15
Mehmet Alpertunga AVCİ

Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi 40
Kadir AYYILDIRIM

Türkiye'de Üniversite Öğrencilerinin Vergi Okuryazarlığını Belirleyen Etkenlerin Faktör Analizi ile İncelenmesi 61
Feride BAKAR TÜREGÜN & Adnan GERÇEK & Güneş ÇETİN GERGER & Serkan BENK Emine Rüyam KÜÇÜKSÜLEYMANOĞLU & Halil SERBES & Müge Seda ATEŞ

Konkordato Müessesesi ve Sonuçları 84
Hakan BAY & Zeynep ARIKAN

Pandeminin Yükselen Değeri E-Spor ve Yaklaşan Vergileme Sorunları..... 98
Burçin BOZDOĞANOĞLU

Vergi Harcamalarının Dünya'da ve Türkiye'de Artış Sebebi: Covid-19 Pandemisi.... 128
Taner ERCAN

Servet Vergilerinin Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi 146
Şerif Emre GÖKÇAY & Altan RENÇBER

Özel Tasarrufları Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Amprik Bir Çalışma ... 167
Osman Cenk KANCA

Tarh İşleminin Gerekçesi Olarak Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesi: Bir Danıştay Kararı Açısından Değerlendirilmesi 182
Gülçin KARASU ÖZTEMEL

Vergi Ödevi ile İlgili Hükmün Anayasadaki Konumu Üzerine Bir Değerlendirme 212
Ercan SARICAOĞLU

COVID-19 Kısıtlamaları ve İdari Para Cezalarının Hukuka Aykırılığı 238
Elif SONSUZOĞLU

Vergiden Kaynaklı Rücuen Alacak Hakkı 255
Doğan ŞENYÜZ

Türkiye'de Vergi Açığının Ölçümü..... 295
Esra UYGUN & Adnan GERÇEK

Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Etkisi: Türkiye Örneği 312
Uğur UYĞUN & Furkan FAYDALI

Maliye'den "Mali Yönetim"e Bir Genişleme Stratejisi

An Expansion Strategy from Public Finance to "Public Financial Management

İbrahim Attila ACAR[1] **Elif Ayşe ŞAHİN İPEK [2]**

Abstract

Public finance is branch of science related to the economic activities of the state. Taxes are the source of these activities. The work list created by the political powers is pained by the revenues obtained from the taxes. Ultimately, determining, collecting and spending income and expenses is a management function. This framework is expressed in very general terms. Moreover, every economic activity also takes place within a legal framework. In addition, there are many psychological and sociological reflections of the subject. The activities of the state are not possible without resources. There are many plans and programs before and after these resources are collected and spent. It includes people and institutions and even the environment. In this process, who the state will address, whether private or legal, and to whom it will reach, requires important decision-making processes and management skills.

Management science also improves efficiency, effectiveness and economy in services by developing the right tools. Thus, effective service delivery is realized and the benefit of the citizens increases. It is important that these actions are named correctly. "Science of Public Finance" by definition, has fulfilled this mission until today. In teh next process, new definitions that are more inclusive and specific will increase clarity. From this point of view, while expressing the Science of Public Finance, taking into account the international developments, the content and name of "Public Financial Management" will open a new field. In these sense, the name Public Finance, which has existed in Turkey for many years, will continue to exist by expanding it further with the addition of the name "Public Financial Management". The name of "Public Financial Management" is an opportunity for better understanding and recognition of Public Finance as well as an area of expansion. In the study, the risks and threats faced by the Public Finance education in Turkey are discussed.

Keywords: Public Finance, Public Financial Management, Public Policy, Public Finance and Public Financial Management

JEL Codes: E62, E63, H1,H2,H3.

Özet

Maliye, devletin ekonomik faaliyetleri ile ilgili bir bilim dalıdır. Bu faaliyetlerin kaynağını vergiler oluşturur. Siyasi iktidarların oluşturmuş olduğu iş listesi, vergilerden elde edilen gelirler ile karşılanır. Sonuçta gelir ve giderlerin belirlenmesi, tahsilatı ve harcanması bir yönetim işlevidir. Bu çerçeve çok genel kavramlarla ifade edilmektedir. Üstelik her ekonomik faaliyet aynı zamanda bir hukuki çerçevede gerçekleşmektedir. Ayrıca konunun psikolojik ve sosyolojik pek çok yansımaları da ortaya çıkmaktadır. Devletin faaliyetlerinde kaynak olmadan olmaz. Bu kaynakların toplanması ve harcanmasının öncesi ve sonrasında, pek çok plan, program vardır. Kişi ve kurumlar, hatta çevre de yer almaktadır. Devletin bu süreçte özel ya da tüzel kimleri muhatap alacağı, kimlere ulaşacağı önemli karar alma süreçleri ve yönetim becerisini gerektirmektedir.

Yönetim bilimi de doğru araçlar geliştirerek hizmetlerde verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu geliştirmektedir. Böylece etkin hizmet sunumu gerçekleşmekte, vatandaşların da faydası çoğalmaktadır. Bu eylemlerin doğru adlandırılması önemlidir. "Maliye Bilimi" tanım olarak, bugüne kadar bu misyonu yerine getirmiştir. Bundan

[1] Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-9354-6971, attila2000@gmail.com
[2] Doç. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, ORCID: 0000-0003-1256-8325, elifasahin@gmail.com

sonraki süreçte daha kapsayıcı ve belirlilik ifade eden yeni tanımlamalar anlaşılırlığı arttıracaktır. Buradan hareketle Maliye Bilimini ifade ederken, uluslararası gelişmeleri de göz önüne alarak, "Mali Yönetim" içeriği ve isminin başlığa taşınması yeni bir alan açacaktır. Bu anlamda, Türkiye'de uzun yıllardır var olan Maliye Bilimi (Public Finance) adı, Mali Yönetim (Public Financial Management) adının da eklenmesi ile daha da genişleyerek varlığını sürdürecektir. Mali Yönetim bir genişleme alanı olduğu kadar Maliye'nin de daha iyi anlaşılması ve tanınırlık konusunda bir fırsattır. Çalışmada Türkiye'deki Maliye eğitiminin yaşadığı risk ve tehditler ele alınmıştır.

Anahtar kelimeler: Maliye, Mali Yönetim, Kamu Mali Yönetimi, Kamu Politikası, Maliye ve Mali Yönetim
JEL Kodları: E62, E63, H1,H2,H3

1. Giriş

Maliye biliminin konusunu mali olaylar oluşturmaktadır. Mali olaylar gelir ve giderler ile bunların politika aracı olarak kullanılmasından ibarettir. Mali olaylardan, kamusal ihtiyaçları karşılamak üzere örgütlenen bir devlet yapısı marifetiyle gelir elde etmesi ve bu gelirlerin yeniden dağıtım sistemi ve kamu harcamaları yoluyla sosyal fayda üretmesi beklenir. Burada kamu gelirleri, olağan ve olağanüstü gelirler olarak tahsil edilir. Belirlenen amaçları gerçekleştirmek için yetkilendirilmiş kişiler tarafından da önceden izin verilen kişi ve kurumlarca, ilgili hususlar için harcamalar gerçekleştirilir.

Asıl konu mali olayların tamamen hukuki bir çerçevede gerçekleşmesidir. Gerek gelirin en önemli kalemi olan vergiler, gerekse harcamalar belirli hukuki çerçevede gelişen olaylardır. Harcamalar için gerekli kaynakları sağlayan özel ve tüzel kurumlardır. Her bir mali işlemin bir tarafında mutlaka insan veya belirli bir grup vardır. Dolayısıyla Maliye bilimi başta kanunilik ilkesinden hareketle oluşan bir süreci kapsasa da baştan aşağıya psikolojik, sosyolojik, ekonomik ve siyasi pek çok faktörün de etkisi altındadır. Her bir olayın kendine has etki ve sonuçları bulunmaktadır. Üstelik bunlar yer ve zaman bakımından da farklılık gösterebilecek durumlar içermektedir. Bir de Sosyal Bilim dalları birbiri ile sıkı ilişki içerisindedir. Bunların birbirlerinin alanlarına girmesi veya çakışması kaçınılmazdır. Haliyle başka bilim dallarının etkisinde, gölgesinde olmak ilgili bilim alanının konu ve mahiyetini belirsizleştirmektedir. Bu bilim dallarından en fazla etkileneni Maliye olmuştur (Karakoç, 2021:36).

Erginay, (1985) ve Coşkun, (1978) tüm bu süreçlerin sentezlenerek kararlar alınması ve uygulamaların ondan sonra gerçekleştirilmesinden söz etmektedir. Ancak Maliye bilimi bugün araçları ve amaçları belirlediği halde yönetimin ana işlevi olan "politika" belirleme konusunda geri durmaktadır veya geride tutulmaktadır. Dolayısıyla bu kısım Maliye bilim dalının varlık nedeniyle yakından ilgili olmakla birlikte "yönetim işlevi" dışarıda kalmıştır.

Tarihi süreç içerisinde Maliye bilimi, kayıt sisteminden plan oluşturmaya, raporlamadan risk analizlerine, muhasebeden, kayıt düzeninden kontrole; hatta hukuka, psikoloji ve sosyolojiye geniş bir alana hitap etmektedir. Bütün bu konuların tanımlarından ve uygulanmasından bir adım öteye geçmesi, politika belgeleri ile ilişkilendirilip; yönetimin bir aracı olarak tanımlanması ile mümkündür. Maliye biliminin ilgi alanının bu şekilde tasarlanması, her bir mali olayın öncesi ve sonrasıyla oluşturduğu etkilerin yerel, ulusal ve uluslararası boyutları itibariyle değerlendirilmesi de maliyenin bilim evreninde yer almaktadır. Ancak bunun anlatılması ve anlaşılması için hep ilave açıklamalara ihtiyaç

duyulmaktadır. Maliye bir yönetim aracıdır. Öyle ki kendi araçları için dahi "yönetim" konusu, ayrı bir alan olarak örgütlenmeyi de zorunlu kılmaktadır.

Bunun için çalışma öncelikle Maliye biliminin dünden bugüne gelişimini ele almıştır. Sonrasında bugün geldiğimiz durum ve şartlar itibariyle "Mali Yönetim" açılımının Maliye için stratejik bir gelişme alanı olmasına ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

2. Maliye Biliminin Tarihine Genel Bakış

Devletlerin var oluşundan itibaren hazine ve gelir kayıtlarının tutulması; giderlerin yapılması ve özellikle savaş dönemlerinde ordunun ihtiyaçlarının belirlenip hesaplanması gibi konular, Maliye disiplininin kapsamındaki konuların çok eskilere dayanmasına sebeptir. Sonuçta büyük coğrafyalara ulaşan imparatorlukların merkezi yönetime bağlanması asker vermek ve vergi ödemekle mümkündür. Özellikle Mısır'ın vergilendirme konusundaki becerileri, Sezar döneminden itibaren Romalılarda da vergi disiplininin sağlanmasında etkili olmuştur. Dünyanın hemen her yerinde kurulmuş olan büyük devletler ve imparatorlukların her birinin hazine yönetimi konusundaki tecrübesi, bugün gelinen noktanın bir aşamasıdır (Ay, 2019: 10).

Ganimet devletinden vergi devletine geçişte de mali konuların derli toplu incelenmesi de bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Özellikle 15. ve 16. Yüzyıllardan itibaren bazı İtalyan ve Fransız yazarların incelemelerinde, maliye ile ilgili sayılabilecek bilgilere rastlanmakta iken, 17. ve 18. Yüzyıllarda, Avrupa'daki sosyal, siyasi ve ekonomik değişmelere bağlı olarak maliyenin önemi artmış ve maliye, 19. Yüzyıldan itibaren bağımsız bir bilim şekline dönüşmüştür (Akdoğan, 2009: 2). Buna göre mali olaylar bilimsel olarak 15. yüzyıldan itibaren tartışılmaya başlanmış olsa da, maliye biliminin diğer bilimlerden bağımsız bir bilim olduğu görüşü 19. yüzyılda hakim görüş haline gelmiştir (Herekman, 1986: 5, 6).

Maliye biliminin bağımsız bir bilim dalı olarak ele alınmasından itibaren mali olayların incelenmesinde iktisat ilminin bazı prensiplerinden de belli ölçülerde yararlanılmaktadır. Sorunu bu esaslara göre değerlendiren bazı yazarlar maliyeyi iktisatın devlet faaliyetlerine ilişkin kısmı olarak tanımlamışlardır. Bu görüşün öncüleri 19. Yüzyılda İtalyan ve İsveç ekollerine mensup iktisatçılardır. 20. Yüzyılın getirileri çerçevesinde benimseyip geliştirenler ise Anglo Sakson yazarlardır. Knut Wicksell, Erik Lindhal, A.G. Pigou ve Richard Musgrave gibi iktisatçılar bu yaklaşımın bilinen bazı ünlü temsilcileridir.

Türkiye'de ise maliye eğitiminin geleneksel Fransız maliye eğitiminin bir yansıması olduğunu, Gaston Jeze'siz bir maliye kitabının düşünülemeyeceğini, Aykut Herekman'ın henüz bir Maliye Asistanı iken, Laufenburger'in vefatı arkasından yazdığı satırlarda görmek mümkündür (Herekman, 1966).

Mali olayları kamu hukukunun etkisinde kalarak inceleyip geliştirenler ise Fransız yazarları olmuştur. Kamu maliyesinde hukuki yaklaşım adını verdiğimiz sözü geçen görüşün ünlü savunucuları Gaston Jeze, Louis Trotabas, ve Maurice Duverger'dir (Nadaroğlu, 1992: 5).

Hukuki yaklaşım klasik maliyenin görüşlerini, iktisadi yaklaşım ise modern maliyenin görüşlerini yansıtmaktadır. İkisinde de mali olaylar incelenmektedir. Ancak, klasiklerin hareket noktası 19. Yüzyılın liberal kapitalist devleti, modernlerin hareket noktası ise 19.Yüzyılın neo-kapitalist devletidir. Neo-kapitalist devletin temel karakteristiği ise, eskisinin

tarafsız oluşuna karşın müdahaleci anlayışı benimsemiş olmasıdır (Nadaroğlu, 1992: 9; Herekman, 1986: 20).

Maliye biliminin analizinde başat olarak benimsenen hukuki ve iktisadi yaklaşımın ağırlığı bakımından çeşitli aşamalardan geçtiği ifade edilebilir. Buna göre ilk aşamada, maliye biliminin konusunu oluşturan mali olaylar pek çok eserde ihmal edilerek, kamu harcamaları ile başlamakla birlikte incelenen asıl konu vergiler olmakta idi. Vergi konusu da hukuksal açıdan incelenmekte idi. İkinci aşama, kamu harcamalarının daha analitik ve ayrıntılı bir biçimde ele alınması ile başlamıştır. Bu eserlerde vergi bir müessese olarak hukuki yaklaşımın yanı sıra "vergi yükü" "vergi yansıması" "vergi etkileri" başlıkları altında ekonomik bir yaklaşımla incelenmeye başlanmıştır. Maliye biliminde üçüncü aşama ise, maliye ilminin artık tamamen ekonomik bir yaklaşımdan hareketle incelenmeye başlamasıyla gerçekleşmiştir (Herekman, 1986: 6, 7).

Maliye Bilimi son dönemde başta savaşların finansmanında vergilendirme konusu ile kendini gösterirken; özellikle 1929 Büyük Buhran ile birlikte harcamalar konusunda da farkındalık gelişmiştir. 1970'li yıllarda yaşanan krizler, mali olaylara çoğu kez siyasal faktörlerin egemen olduğu anlayışından yola çıkan James Buchanan gibi bazı yazarların maliye bilimini iktisat ile politikanın sınırında yer alan bir disiplin olarak nitelendirmesini (Nadaroğlu, 1992: 11) hatırlatmış ve bazı ülkelerde hukuk, siyaset ve iktisat bilimi sentezinin maliye biliminde tartışılmasına yol açmıştır. Bununla birlikte mali olayların sosyo-psikolojik faktörleri hem etkileyen hem de bu faktörlerden etkilenen bir alan olarak hatırlanması, özellikle 2008 krizi sürecinde Rudolf Goldscheid (1917) ve Joseph A. Schumpeter (1918) tarafından ortaya koyulan mali sosyoloji çerçevenin yeniden gündeme gelmesi ile mümkün olmuştur (Gürkan, 2016: 23).

Bu dönemde ayrıca İngiltere ve Fransa'da üniversite eğitimleri neo-klasik iktisat öğretisi dışındaki ekollere yer verilmediği, öğrencilere iktisadı sorgulayabilecekleri alternatif bakış açıları sağlanmadığı gerekçesiyle eleştirilmiş, dolayısıyla salt ekonomik yaklaşımın yetersiz olduğu vurgulanmıştır (Fırat, 2017: 312).

3. Maliye Bilimine Yaklaşımların Maliye Öğretisine Yansımaları

Gelinen noktada mali olayların ekonomik, siyasi, hukuki ve sosyo-psikolojik yönlerinin bulunduğu ve mali olayların tam olarak anlaşılması veya açıklanması için bütün bu yönlerin bir sentez halinde göz önünde bulundurulması gerektiği (Erginay, 1985; 21, 22,Coşkun, 1978: 2,3) günümüzde tekrar gündeme gelmektedir. Ancak ne var ki, maliye biliminin ekonomi bilimi ile yakınlaştığı ve içiçe girdiği kıtada matematiksel yöntemlerden yararlanıldığını; hukuk bilimi ile yakınlaştığı ve iç içe girdiği noktada ise muhasebe yöntemlerinden yararlanıldığını görmekteyiz. Diğer bir deyişle kamu ekonomisinde anlatım günümüzde matematiksel yöntemlerle, mali hukuk ise muhasebe tekniklerine dayandırılmıştır (Herekman, 1986: 12). Bu durum maliye bilimi için geniş bir ilgili ve ilişik alanlar oluşturmaktadır.

Oysa maliye bilimi, disiplinler arası bir bilim olma iddiasını taşır. Vergilemenin teknik boyutuna başat bir anlam atfetmesi ya da sınırlarını diğer alanlardan yalıtma çabasına girmesi suretiyle bilimsellik iddiasında bulunması ve matematiksel gerçeği yegane gerçeklik olarak kabul eden doğası ile ilerleme arayışına girmesi esasında önemli bir tehlikeye işaret etmektedir (Cömert, 2015: 360).

Öte yandan normatif düzenlemeler her zaman doğru olduğu anlamına gelmez, sadece *"kanuna uygun"* olarak görülür. Gerçekte taraflar açısından *"ihtiyaçlar, haklar ve yükümlülükler"* açısından bakıldığında bir düzenlemenin çok farklı yankıları ve yansımaları olacaktır. Bunun vergi, harcama, politika uygulamaları olması yanı sıra her birisinin bir amaca hizmet ettiği ve bu doğrultuda yönlendirildiği unutulmamalıdır.

Bununla birlikte mali olayların yönetim bilimi ile ilişkisi de ihmal edilmiş görünmektedir. Nitekim 1990'lı yılların sonlarında ortaya çıkan etkin devlet kavramı mali olayların salt hukuki ya da ekonomik yaklaşım ile değerlendirilemeyeceğine dikkat çeker. Konunun çok yönlü olarak ele alınarak, devletlerin mali olayları yönetme kapasitesini arttırması gerektiği sonraki yıllarda uluslararası literatürde **"kamu mali yönetimi"** *(public financialmanagement)* kavramı ile daha görünür hale gelmiş; mali olayların *"yönetim boyutu"* yeniden ele alınmaya başlanmıştır.

Alttaki tabloda internet üzerinde yapılan kısa bir arama ile elde edilen tarama sonuçları görülmektedir. *"Kamu Mali Yönetimi"*ne ilişkin yapılan taramada hem üniversitelerin ilgili programları, hem de uluslararası kuruluşların uzmanlık alanları yer almaktadır. Tarama sonucunda, *"Maliye"* kelimesi ile yapılan aramanın çoğunlukla, Türk Üniversitelerinin İngilizce sayfalarına yönlendirdiği görülmüştür.

Tablo 1. Dünyada "Kamu Mali Yönetimi" Adıyla Yer Alan Program Örnekleri

1. Duke University http://dcid.sanford.duke.edu/academics/public-financial-management 2. American University http://www.american.edu/spa/dpap/degrees/CERT-GPFM.cfm 3. Rutgers Business School http://business.rutgers.edu/govmaccy/online-certificate 4. Carnegie Mellon University http://www.heinz.cmu.edu/australia/advanced-education-program/index.aspx 5. University of Maryland http://publicpolicy.umd.edu/prospective-students/academic-programs/master-public-policy/specializations/public-sector-financial 6. University of Minnesota http://carlsonschool.umn.edu/degrees/undergraduate/academics/majors-and-minors/public-and-nonprofit-management 7. Northeastern university http://www.cps.neu.edu/degree-programs/undergraduate/bachelors-degrees/bachelors-finance-accounting-management.php 8. Profesyoneller için Eğitim Programı http://matthewandrews.typepad.com/mattandrews/2013/01/public-financial-management-executive-education-course.html 9. UNDP https://jobs.undp.org/cj_view_job.cfm?cur_job_id=54995 10. OECD http://www.oecd.org/dac/effectiveness/pfm.htm 11. JICA Faaliyet Alanları http://www.jica.go.jp/english/our_work/thematic_issues/economic/activity.html 12. IMF https://www.imf.org/en/Capacity-Development/Training/ICDTC/Courses/PFMx

13. University of Georgia https://spia.uga.edu/wp-content/uploads/2020/02/Willoughby-PADP-6930-Syllabus-Fall-2020.pdf 14. CIPFA https://www.cipfa.org/qualifications/ipfm 15. İngiltere https://www.soas.ac.uk/finance-and-management/programmes/msc-public-financial-management/file114211.pdf 16. https://web-app.usc.edu/ws/soc_archive/soc/syllabus/20112/51306.doc 17. University of London https://london.ac.uk/courses/public-financial-management 18. Martin School of Public Policy and Administration https://martin.uky.edu/master-public-financial-management 19. Arkansas State University
https://www.coursehero.com/file/21643306/Public-Financial-Management-Syllabus/ 20. IESE Business School Spain http://www.iese.edu/en/faculty-research/departments/financial-management/ 21. EGPA (Konferans) Public Sector Financial Management https://www.egpa-conference2021.org/calls_update/EGPA%202021%20-%20PSG.%20XII%20-%20Call-for-papers.pdf

Kaynak: Yazarlar tarafından arama motorunda *"public financial management courses/syllabus"* anahtar kelimesinin taratılmasında karşılaşılan ilk yirmi program adının listelenmesi ile oluşturulmuştur.

Özellikle 1980 sonrası dönemde Türkiye'nin yaşadığı ekonomik krizler, kamu ekonomisinin yapısının, yükümlülüklerinin ve kabiliyetlerinin daha fazla sorgulanmasına sebep olmuştur. Bunun sonucunda devletin yükleneceği kamusal nitelikteki hizmetlerin neler olacağının belirlenmesi ve gerekse bu hizmetlerle ilgili görevlerin ilgili kuruluşlara dağıtılması, kontrolü ve denetimi, etkinliğin ve koordinasyonun sağlanması için; yönetimle ilgili ilke ve analiz yöntemlerinin en iyi şekilde bilinmesi ve uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Aynı ihtiyaç, kamu gelirlerinin çeşitlerinin, yapılarının ve uygulama ile ilgili politikaların belirlenmesi açısından da söz konusudur. Maliye ile ilgili araç ve uygulamalara yön verilmesi, amaçları doğrultusunda en etkin bir şekilde kullanılabilmesi, maliye ilminin bilimsel esaslara ve ülke ihtiyaçlarını karşılayabilir bir yapı içerisinde uygulanmasının sürdürülmesi önemli oranda **"mali yönetim"**in etkinliğine bağlıdır (Akdoğan, 2009: 11, 12). Bu bütüncül anlayışa sahip olunamaması 2008 krizi gibi önceki dönem krizlerinin de sebepleri arasında gösterilen bir durumdur. Şimdiki pandemi krizinin çözüm yollarından birisi de bu anlayışın kamu yönetiminde hayat bulmasıdır.

Yaşanan ve yaşanmakta olan toplumsal, ekonomik krizler yanı sıra devletin, iktisadi, mali ve sosyal fonksiyonlarının giderek artması ve çeşitlenmesi küreselleşme, dijitalleşme, vatandaş-devlet ilişkilerinde değişim gibi pek çok faktör de maliye bilimini hukuki ve ekonomik yaklaşımları sentezleyen, sentezlemesi gereken bir alana dönüştürmektedir. Mali yönetim, maliye bilimine hukuki ve ekonomik yaklaşımların senteziyle, bakabilmeyi sağlamak üzere bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede verilen maliye öğretisi sonucunda nasıl bir çıktı elde edilmesinin planlandığının tespit edilmesi gereklidir. Buna göre 'İşin teorik boyutunu iyi bilen bilimsel analiz ve değerlendirmeler yapma becerisine sahip, ancak işin hukuki yönünü ve uygulamasını bilmeyen ve dolayısıyla bu açıdan gerekli analiz yeteneğine yeterince sahip bulunmayan bir maliyeci mi yetiştirilecektir? Yoksa, tersine mevzuata hakim, mali hukukun bilimsel ve uygulamaya dönük taraflarını iyi bilen, ancak; maliyenin teorik boyutunu, sosyal ve iktisadi önem ve fonksiyonlarını bilmeyen bir maliyeci mi yetiştirilecektir? Her iki halde de yetersizlik vardır' (Akdoğan, 1986: 21). Kanaatimizce bu sorunun cevabı mali araçları, mali amaçlar doğrultusunda kullanmayı iyi bilen ve süreçleri yönetebilen bir *"mali yönetim"* yaklaşımının benimsenmesi gerektiği olmalıdır.

Maliye bilim camiası misyonunu, sadece teşkilat için donanımlı bireyler yetiştirmek konusu ile sınırlandıramaz. Maliye'nin dinamik ve interdisipliner yapısı da bunu hayli hayli aşmaktadır. Bunun için sorunu çok fonksiyonlu ve donanımlı bireyler yetiştirme konusuna odaklamak doğru olabilir. Bu konuda özel sektör ile birlikte Türk Maliye (Hazine ve ekonomi) bürokrasisinin insan kaynaklarının karşılanması, mevcut kadroların eğitilmesi, yasama, yürütme ve yargı alanında Maliye ile ilgili donanımlı personel ihtiyacının karşılanması, toplumda vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşturulması gibi çok geniş bir sorumluluk alanının bulunduğu görülmektedir. Maliyeci, sorunlar karşısında bir iktisatçı gibi düşünerek sonsuz çözümlerden bir tanesini uygun bularak ve bir hukukçu gibi esasa bağlayarak topluma sunmalıdır. İktisatçı ne kadar müteredditi ise hukukçu o kadar kat'idir. İktisatçı için 2x2'nin sonucu artı sonsuz ile eksi sonsuz arasında herhangi bir değeri alabilecek iken; hukukçu için kanunda ne yazıyorsa odur. Maliyeci için asıl olan ise bu sonsuzluk ile kesinlik arasındaki ölçüyü doğru koyabilmektir. O nedenle her iki alanın da felsefi derinliği iyi olmalıdır (Yereli, 2017). Elbette bu anlayış, teorik araçlarla doğru karar verebilen bireylerin de yetişmesine katkı sağlayacaktır.

4. Türkiye'de Maliye Bilimi ve Maliye Öğretisi

Maliye konusu devletler açısından vergi konusu üzerinden anlatılmış ve anlaşılmıştır. Ganimet devletinden vergi devletine geçiş de bu süreçte devletleri düzenli bir vergi gelirine sahip olmayı mecbur bırakmıştır. İmparatorlukların milli devletlere dönüşmesinin de bunda etkili olduğu söylenebilir. Osmanlı Devleti'nde de II. Meşrutiyet sonrasında çıkarılan Muhasebe Kanunu, devletin merkeziyetçi, idari ve mali sistemini yeniden oluşturmuştur. Bu sistem Cumhuriyet dönemine kadar sürmüştür. Önceki Genel Muhasebe Kanunu da bu süreçte 1878 yılında çıkartılan *"Fransız Genel Muhasebe Kararnamesi"* nin çevirisidir. İlgili kanun 1910 yılından itibaren geçici olarak **Muhasebe-i Umumiye Kanunu** adıyla yürürlüğe konulmuştur. 1927 yılında da yeni Türkiye Cumhuriyeti'nin mali anayasası olarak 2003 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

23 Nisan 1920'de TBMM'nin açılışı yeni bir heyecanı tetiklemiştir. Bu süreçte bütün kurum ve kuruluşlarıyla yeni bir devletin temelleri atılmıştır. Anadolu'da kurulan yeni hükümet, devlet gelirlerinin Maliye Vekâleti tarafından yönetilmesi konusunda yetkilendirmede bulunmuştur. İstanbul Hükümeti zamanında "*Düyun-ı Umumiye ve Tütün Rejisi"* idareleri tarafından toplanan devlet gelirleri, önce bu idarelere gelir; sonra Maliye Vekâletine gelir olarak kaydedilmektedir. Bunun ne tür olumsuzluklara sebep olabileceği açıktır.

Nitekim Kurtuluş Savaşı döneminde dahi savaşın her aşamasında ihtiyaç duyulan kaynakların temini büyük bir sorun olmuştur. Temin edilen her türlü kaynak *"gelir olarak"* kaydedilmiştir. Sadece askeri mücadele için değil, devletin diğer kurum ve hizmetlerinin oluşturulması da önemli ölçüde kaynak gerektiren bir durum vardı. Milli mücadele döneminde, yokluk içerisinde önemli bir kaynak yönetimi olması bakımından, tam anlamıyla bir *"mali yönetim"* örneği sergilenmiştir

4.1. Maliye Eğitiminin Geçmişinde Dikkat Çeken Hususlar

Maliye alanında insan kaynağının yetiştirilmesi adına, Osmanlı Devleti'nin son 50 yılında bir maliye eğitiminden söz edilebilir. 1860-1933 arasında, Türkiye'deki üç yükseköğretim kurumunda Maliye öğretiminin başladığı, temellerinin atıldığı, çok sınırlı da olsa sadece Maliye'ye tahsis edilmiş bazı eserlerin yayınlandığı bir dönemdir. Bu dönemin Maliye öğretimi bütünüyle Fransız ekolünün etkisi altında gelişmiştir. Bu durumun sebepleri arasında, bu dönemdeki hocaların (Mustafa Nail Efendi, Aynizade Hasan Tahsin, Mustafa Zühtü İnan, İbrahim Fazıl Pelin) yabancı dil olarak Fransızca bilmeleri ve Tanzimat ile başlayan batılılaşma hareketinde açılan ilk pencerenin Fransa olması söylenebilir (Nadaroğlu, 1986: 52-57).

Dolayısıyla bu dönemde, Fransız ekolünün etkisiyle, ülkemizde mali olaylar, sadece hukuki ve kısmen de siyasi yönü ile *"deskriptif"* olarak incelenmiş, ekonomik analizine girişilmemiştir. Bununla birlikte, mali olayları ve kurumları politik-sosyolojik açıdan inceleyen Alman ekolü, iktisat teorisi açısından ele alan İngiliz ekolü, Marjinalist teoriden esinlenen bir yaklaşımla araştıran İtalyan ekolü, iktisadi yönü ile açıklayan İsveç ekolü Maliye öğretiminde yer almamıştır (Nadaroğlu, 1986: 58). Bu duruma tebliğin yorumcusu Ömer Faruk Batırel tarafından da dikkat çekilmiş öncelikle Maliye Bilimi'nin tercümelere bağlı geliştiği ve iyi kaynaklardan yapılan tercümeler sayesinde iyileştiği dile getirilmiştir (Batırel,1986:72). Sonuçta *"…Maliye eğitim ve öğretiminin talebi tatmin etmekten uzak olduğu belirtilmelidir."* kanaati paylaşılmıştır (Batırel,1986: 77).

1933-60 döneminin başlangıcı, Nazi Almanya'sından kaçan ve ülkeyi terk etmek zorunda bırakılan bilim insanlarının, bu arada F. Neumark'ın Türk üniversitelerinde çalışmaya başladığı ve aynı zamanda Türk üniversitelerinde öğretim üyesi çeşitliliğinin oluşmaya başladığı yıllardır. Neumark sayesinde, Maliye öğretimi salt Fransız ekolünün dışına çıkmış ve tamamen olmasa bile mali olayları iktisat teorisi ile inceleyen bir yöntemi benimsemiştir (Nadaroğlu, 1986: 59).

1960 sonrası dönemde maliye öğretimine egemen olan görüş esas itibariyle Anglo-Sakson yaklaşım olmuştur. Ancak, bu durum, 1933 öncesinin Fransız ekolünde olduğu gibi mutlak olmamıştır. Geniş öğretim kadrosuna sahip bazı kurumlarda, kişilere bağlı olarak, her iki yaklaşımın da esas alındığı Maliye öğretisine şahit olunmuştur. Bu dönemin başlamasında, kamu harcamalarını esas alan görüşü Türkçe literatürde ilk kez 1959 yılında Memduh Yaşa tarafından kaleme alınan "Amme Masraflarının Miktar ve Strüktür Değişmelerinin Tahlili" isimli eseri etkili olmuştur (Nadaroğlu, 1986: 64, 67).

Maliye Bilimi zaman içerisinde, değişen şartlara da uygun olarak, **"farklı isimler"** altında varlığını sürdürmüştür:

i. *Mali Şube (1913)*

ii. *Umumi İktisat ve Maliye Teorisi Kürsüsü (1944)*

iii. *Maliye ve Mali Kanunlar Kürsüsü (1944)*

iv. *Maliye İktisat Şubesi (1955)*

v. *İktisat ve Maliye (1966)*

vi. *Maliye Muhasebe Yüksekokulu (1959- Akademiler Kanunu ile 3 yıllıklar 4 oldu)*

vii. *Maliye Fakültesi (1978)*

viii. *Maliye (1982)*

Görüldüğü gibi Maliye Bölümleri tek bir isimle var olmamıştır. Her dönemin özelliklerine göre yapılanması da farklılık göstermiştir. 1982 yılında kurulan Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK) ile üniversitelerin yapısı değiştirilmiş ve sosyal bilimler alanında eğitim yapan fakültelerde dört yıllık lisans eğitimi vermek üzere **"Maliye"** bölümleri kurulmuştur. Bu bölümlerin ayrıca lisansüstü eğitim programları açması esası da kabul edilmiştir (Yereli, 2001: 305).

4.2. Maliye Eğitiminde Durum Tespiti

Maliye bilimi için yapılan tanımlamalarda, bütün araçlar ve amaçlar sayıldıktan sonra *"…alınan **önlemlerin tümü**"* (Neumark, 1951: s.4), A. Wagner'den nakille, *"…Hangi araçların **'nasıl kullanılacağını'** gösteren bir ilim"* (Sayar, 1975:10), *"…Kaynakları **iyi kullanmak**"* (Pelin,1945:1), *"mali kaynakların kullanım biçimi ile ne miktarda ve hangi alanlar için kullanılacağı ve **en iyi sonuçların nasıl alınacağını**"* (Gürsoy, 1980: 5) açıklayan bir bilim dalı olma ifadeleri yer almaktadır. Görüldüğü üzere bu açıklamaların tamamı **"yönetim fonksiyonunu"** gerektirmektedir.

YÖK döneminden önce öğrenci yerleştirme sınavı aracılığıyla öğrenciler bölümlere değil fakültelere kabul edilir; Maliye dersleri bölümler tarafından değil, kürsüler tarafından verilir iken, YÖK döneminden itibaren Maliye öğretimi bir diploma programı olarak sunulmuş ve dolayısıyla bölüm olarak örgütlenmiştir. Bu dönemin başlamasından hemen sonra 1983 yılı itibariyle 7 üniversitede maliye eğitimi bölüm olarak kurulmuştur. On yıl sonra 1992 yılında, 4 bölüm daha açılmıştır. 1995 yılına gelindiğinde 57 üniversitenin 17'sinde Maliye bölümü bulunmakta iken 2001-2002 akademik yılında 71 üniversitenin 19'unda maliye bölümü yer almıştır (Arın, 2002: 463, 464).

2021 yılı itibariyle 127 devlet üniversitesinin hukuk, iktisadi ve idari bilimler, siyasal bilgiler, beşeri ve sosyal bilimler fakültelerinin 73 tanesinde Maliye bölümü bulunmaktadır.

Yıllar itibariyle sayısı giderek artan Maliye bölümlerinde geleneksel olarak dört anabilim dalı bulunmaktadır. Maliye Bölümü Anabilim Dalları:

i. *Maliye Teorisi,*

ii. *Bütçe ve Mali Planlama,*

iii. *Mali İktisat*

iv. *Mali Hukuk'tur.*

Maliye teorisi anabilim dalı iktisat ve maliye teorisi ile ilgili konuları incelemektedir. Bütçe ve mali planlama anabilim dalının temel uğraş alanı; bütçe teorileri, bütçe politikaları, bütçe teknikleri, kamu hizmetlerinde planlama ve kamu harcamaları gibi konulardır. Mali iktisat anabilim dalı konuları daha çok maliye politikası ile ilgilenmekte olup maliye politikası araçlarının neler olduğunu, hangi evrelerde nasıl kullanılacaklarını araştırma konusu yapmaktadır. Mali hukuk anabilim dalı ise kamu gelirleri ile kamu harcamalarının hukuki yapısını inceleyen ve mevzuat yönü ağır basan bir çalışma alanıdır. Bu temel anabilim dalları yanı sıra, maliye eğitimi, ülkemizde, ekonomi, hukuk, muhasebe, kamu yönetimi ve siyaset bilimi ile takviye edilmektedir (Yereli, 2001: 305).

5. Türkiye'de "Maliye" Programları İçin Görünen Riskler

Öncelikle belirtmek gerekir ki Türk yüksek öğretiminin de kendi içerisinde tıkandığı alanlar mevcuttur. Özellikle Türkiye'de her geçen gün yüksek öğretim talebi artmaktadır. Üniversite sınavına katılanların ancak dörtte biri üniversitelere yerleşebilmektedir.

Üniversite sayısı artmakla birlikte yerleşen öğrenciler için "yetersizlik" sorunu başka önemli bir husustur. Taban puanlar düşürülerek daha fazla kişiye yüksek öğretim fırsatı sunmakla beraber, belirli programlar için gelen öğrencinin durumu tartışmalıdır.

- ***Yerleşen Öğrenciler Konusu:*** Beş sene öncesine kadar, Maliye bölümlerine yerleşen öğrencilerin, sıralamada 50 bin seviyelerinden başladığı görülmektedir. 2021-2022 öğretim yılında ise 100 binin altında sadece bir tek üniversiteye öğrenciler yerleşmiştir. Sonraki 10 üniversite 300 bininci sıradaki öğrenciye kadar yayılan bir yelpazede dağılmıştır. Sonraki 15 üniversiteye 500 bininci sıraya kadar olan öğrenciler yerleşmiştir. Diğer 50 üniversiteye yerleşen öğrencilerin tercih sırasındaki yeri, çoğunluk 700 bin ve sonrası olmak üzere 917 bininci öğrenciye kadar ulaşmıştır.

20 civarı Türkçe Matematik sorusu yapmadan gelinmeyen Maliye bölümleri 3-5 ile sınırlı hale gelmiştir. Gelenlerin de memnuniyetleri tartışmalıdır. Mezun olduklarında "eğitimli genç işsiz" olarak anılma ihtimalleri başka bir sorundur. Bu süreçlere öğrencilerin kendilerini hazırlamaları kadar, birer eğitim kurumu olarak, eğitim kurumlarının da bazı öngörüler ve önlemler geliştirmesi kamusal bir sorumluluktur.

- ***Tercih Edilme:*** Üniversite sınavında boş kalan, tercih edilmeyen bölümler sayısı artmaktadır. Her sene üniversite sınavını kazananların yaklaşık %20'si kazandığı bölümlere kayıt yaptırmamaktadır. Özel üniversitelerde dahi devlet üniversitelerinin %10'u kadar bir kontenjan boş kalmaktadır. Bu genel sorun Maliye programlarına da yansımaktadır. Tercih edilmeyen programların sayısı artmaktadır (Yavuz, 2021).
- ***Ders ve Müfredatlar:*** Maliye programları için kabul edilmiş standart bir eğitim modülü oluşturulmamıştır. Ayrıca Maliye bölümlerinin niceliksel çeşitliliğindeki artış niteliksel çeşitliliği getirememiştir. Şöyle ki, ülkemizde Maliye biliminin Maliye öğretisine yansıması, isabetli ve bilinçli bir tercihten çok dönemin ve hatta günümüzün duayen hocalarının ilgi duyduğu literatüre göre şekillenmiş görünmektedir. Maliye biliminin ülkemizde anlam kazanması, bilimsel temellere dayandırılmasında çok önemli yer tutan bu çalışmalardan sonra, Maliye bilimine ilişkin çalışmalar ve üniversitelerdeki teşkilatlanmalar teamüller çerçevesinde

şekillenmiştir. Dolayısıyla dünyada uzun yıllar Maliye bilimi öğretisine ilişkin salt hukuk temelli veya salt ekonomik temelli yaklaşımların yeterliliği/yetersizliği tartışılırken mevcut ders içerikleri ve teşkilatlanmada önemli bir değişiklik yapılmamıştır. Bunun yerine söz konusu tartışmalar çerçevesinde bireysel çabalarla örneğin mali olayların davranışsal boyutuna ilişkin dikkat çekmek üzere mali sosyoloji gibi dersler seçmeli ders olarak bazı üniversite bölümlerinin eklenmiş; ya da kamu tercihi teorisi gibi politik iktisadın analizine ilişkin konular veya dersler mevcut içeriklere eklenmiştir.

Lisans derslerinin dağılımında, üniversiteden üniversiteye farklılık göstermekle birlikte, doğrudan Maliye alanı ile ilgili dersler yüzde 25 ile 35 aralığında kalmaktadır. Ders içeriklerinde *"harcama hukuku, devlet muhasebesi, ihale, iç denetim ve iç kontrol"* gibi kamu harcamalarına ilişkin alanlar ders ve konu içeriklerinde yeterince yer almamıştır. Mali olayların hukuki boyutu vergisel konular ile sınırlı kalmıştır. Oysa Maliye biliminin gelir ve giderlerle ilgili bir kayıt düzeni oluşturması kadar, politika yapıcıların bu verileri kullanarak doğru karar vermesi beklenir.

Maliye ile ilgili kanunların 1927 yılına ait Genel Muhasebe Kanununa dayanması, literatürün de buna bağlı olarak o kanundan yararlanılarak hazırlanması, bazı ifadelerin dili konusunda ve kullanılan kelimeler sebebiyle de eksik kalan noktaların oluşmasında etkili olmuştur. Mesela *"Gelir İdaresi, Harcamacı kuruluş, masrafçı daire…"* vb kelimeler aslında bir yönetim konusuna işaret etmekle birlikte kelimeler bu misyonu tam olarak taşıyamamaktadır.

Bugün artık ekonomik faaliyetler herkesin hayatının merkezinde yer almaktadır. Gelir ve giderler kadar vatandaş olmanın sorumlulukları, oluşan dışsallıklar, çeşitli konjonktür etkileri, ekonomik karar alma süreci gibi pek çok alan dönüşerek varlığını sürdürmektedir. Bütün bu süreçlerin de şeffaf bir ortamda ve hesap verebilir/ hesap sorulabilir şartlarda gerçekleştiği düşünülürse Maliye biliminin de bu sürece katkısının olması beklenir.

- ***Uluslararasılaşma:*** En önemli sorunlardan birisi özellikle AB ülkelerinde Maliye programları için eşdeğer bölümler bulunmamaktadır. Bundan dolayı değişim programlarına katılım çok sınırlıdır. Başka bölümlerin boş kontenjanları olduğu takdirde, Maliye Bölüm öğrencileri değişim programlarından yararlanabilmektedir. Maliye bölümlerinden, mesela Erasmus kapsamında yurtdışı üniversitelere gitmek isteyen, isteyip de gidemeyen veya sadece gelen öğrenciler dahi her dönem bir karmaşa oluşturabilmektedir. Maliye kelimesinin **"finance"** olarak tercüme edilmesinden kaynaklanan tanımlama hatalarından dolayı başka bölümlerden, özellikle "işletme-finans" öğrencilerinin tercih karışıklığı da yaşanmaktadır.

Maliye ismiyle eşdeğer programlar olmayışı uluslararası anlaşma imkanlarını kısıtlamaktadır. İngilizce olarak açılan Maliye programları, **"Türkler için İngilizce Maliye"** durumundadır. Değişim programlarına katılacak öğrencilerin aynı isimle program bulamayışı, Türkiye'den yurt dışına gidecek öğrenciler açısından da başka bir kısıtı oluşturmaktadır. Mezuniyet sonrası diplomaların program denklikleri de sorun olabilmektedir. Öğrencilerin yurt dışında aldıkları dersler ve içerikleri, diploma ekleriyle kendilerini ifade etmeye çalışmaları başka bir gayret, emek ve stres yüklemektedir.

6. Türkiye'de "Maliye" Bilim İsmine "Mali Yönetim" Eklenmesi

Özellikle kriz dönemlerinin kamu ekonomisi üzerindeki beklentileri arttırması, devletler için farklı bir kaynak yönetimini zorunlu kılmıştır. Maliye bölümleri özellikle 2001 krizi sonrası gelişmelerle ve 2003 yılında yasalaşan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu sonrasında ders müfredatlarında yenilemeye ve bu sürece ayak uydurmaya çalışmıştır. Bu konuda kamu bürokrasisinin de bazı konularda öncü rol alması söz konusu olmuştur. 5018 Sayılı Kanun, devletin mali işlemlerinin anayasası niteliğindedir. Kanun **"…Mali Yönetim…"** ifadesini başlığa taşımıştır. Kanunun İngilizce karşılığı da uluslararası çağrışımlara uygundur: Public Financial Management And Control Law No.5018.

Söz konusu 5018 Sayılı Kanun, devlet yönetiminde ve daha fazlasıyla da maliye disiplininde mali yönetimin ayrı bir kategorik alan olarak gelişmesinin önünü açmaktadır. Harcama yönetimi, gelir yönetimi, borç yönetimi topluca bir mali yönetim konusudur. Bunun planlamasından örgütlenmesine, süreçlerin oluşturulmasından koordinasyona, kontrol ve hesap verebilirliğe kadar her birisi bir yönetim fonksiyonudur.

Türkiye'nin AB müktesebatı çerçevesinde açılan 32 ve 33. Fasıllar **"Mali Kontrol"** başlığı ile açılmış ve bu fasıllarda her bir yönetim kademesi ve süreçler tek tek irdelenmiştir. Bununla birlikte nitelikli personel yetiştirilmesi, örgütlenme ve kurumsal kapasitenin iyileştirilmesi, kısaca kurumun sevk ve idaresi de yeni yapılanmaları zorunlu hale getirmiş ve mali yönetim konusuna olan ilgiyi arttırmıştır.

5018 sonrası, pek çok üniversitede Maliye bölümleri ders programlarına ilk olarak *"Mali Yönetim, Mali Denetim, Mali Karar Alma, İç Denetim ve Kontrol "* adı altında farklı dersler eklemişlerdir. Bununla birlikte 2000'li yıllardan itibaren Kamu Mali Yönetimi ile ilgili akademik çalışmaların sayısında artış yaşanmıştır. Başta ***"İç Denetim ve İç Kontrol olmak üzere, kamuda stratejik planlama, faaliyet raporlarının etkinliği, yönetici sorumluluğu ve hesap verebilirlik"*** pek çok akademik çalışmanın ve lisansüstü tezlerin inceleme alanında yer almıştır. Maliye bilim evrenindeki bu gelişmeler, mevcut siyasal bilgiler, iktisat ve iktisadi ve idari bilimler fakültesi bünyesinde eğitim veren Maliye bölümlerindeki program ismi bu içeriği karşılayamadığı görülmektedir.

Bu yüzden *"Mali Yönetim"* ifadesini de içine alan **"Maliye ve Mali Yönetim"** ifadesi, "Maliye" ismini de koruyarak; İngilizce karşılığı ile **"Public Finance and Public Financial Management"** ifadesinden de görüleceği gibi daha anlaşılır ve görünür bir bölüm ismi olmaktadır. Üstelik bugün üniversitelerde yer verilen Mali Yönetim dersleri alanın teorik, teknik ve sürece ilişkin uygulamalarına olan ihtiyacı da karşılanmış olacaktır. Mezunların da uygulama konusunda ciddi eksiklikleri karşılanmış olacaktır.

"Maliye ve Mali Yönetim Bölümü"ne ilişkin isim önerisi, yakın geçmişte, kamu yönetimleri ve uluslararası ilişkiler programları tarafından da hayata geçirilen bir uygulamadır. Bölüm isimleri sadece "Kamu Yönetimi" iken, ***"Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi"*** olarak güncellenmiştir.

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü kurulurken YÖK'e yapılan müracaat ile Maliye Bölümü ABD arasında **"Mali Yönetim"** de yer almıştır. 2013 yılı itibariyle, Bütçe ve Mali Planlama, Mali İktisat, Maliye Teorisi ve Mali Hukuk anabilim dallarına ek olarak **"Mali**

Yönetim" anabilim dalı da kurulmuştur. Mali Yönetim ABD kadrosunda öğretim üyeleri ve araştırma görevlileri de bulunmaktadır.

Maliye bilimi için bu yaklaşım önemlidir. İzmir Katip Çelebi Üniversitesi 2014 yılında lisansüstü programların YÖK'e başvurusunu (tezli, tezsiz ve doktora) **"Maliye ve Mali Yönetim" programı/**anabilim dalı adı altında oluşturmuştur. İlgili program YÖK tarafından uygun bulunarak kabul edilmiştir. Bütün programların hepsinin öğrencileri bulunmakta ve mezun verilmektedir.

7. Sonuç

Türkiye'de devlet kuran bir anlayışın bürokrasisini oluşturan ve aynı isimle anılan bilim disiplini olarak eğitim veren program, "Maliye" dir. Bu yüzden Maliye ismi hem bürokraside bir kurum, hem de yüksek öğretim kapsamında eğitim veren bir bölüm adı olarak gelişmiştir. Bu program sayesinde, uzun yıllardan beri çok sayıda devlet adamları, bürokratlar ve uzmanlar yetişmiştir. Ayrıca bilinmektedir ki tek başına **"Maliye"** ismi, bürokraside faaliyet gösteren bir kurumun adı olarak da hafızalarda yer etmiştir. Bir teşkilat değil; aynı zamanda bilim dalı olarak bilinmek, programı daha da güçlendirecektir. Önerilen Mali Yönetim ifadesi, Maliye programının gelişmesine de katkısı olacak bir durumdur.

Zaman içinde "İşletme-Maliye, Maliye-Muhasebe vb." isimlerle de eğitim vermeye devam eden Maliye Bilimi'nin gelişen ve farklılaşan ihtiyaçlar doğrultusunda misyonunu daha doğru ifade ederek, doğru kavramlarla desteklenmesi önemlidir. Uluslararası bir niteliğe daha sağlıklı ulaşması açısından, ayrıca geçmiş mezunlar ile bugünden yarına bağını koparmamak adına bölümdeki **"Maliye"** ismi de korunarak **"Maliye ve Mali Yönetim"** ismi ile YÖK nezdinde eğitim programlarının açılması önerisi değişen ve gelişen şartların gereğidir

Kaynakça

Akdoğan, Abdurrahman (2009), Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onüçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Arın, Tülay (2002), "Türkiye'de Maliye Eğitimi: Maliye Ders Programları 1994-1995 ve 2001-2002", *Türkiye 17. Maliye Sempozyumu (22-25 Mayıs 2002) Bildiriler*

Kitabı, 468-488.

Ay, Hakan (2019), Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Basım, Nobel Yayıncılık, Ankara.

Batırel, Ömer Faruk (1986), "Türkiye'de Yükseköğretim Kurumlarında Bugüne Kadar İzlenen Maliye Eğitimi ve Politikası –YORUM-", *Türkiye I. Maliye Eğitimi Sempozyumu (22-24 Nisan 1985) Bildiriler Kitabı*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 157, Eskişehir, 71-77.

Coşkun, Gülay (1978), Kamu Mali Yönetimi, TODAİE Yayınları, Ankara.

Cömert, Metehan (2015), "Maliye'nin Tarihsel Uğrakları: Mali Düşüncenin Kökenleri, Evrimi, Bugünü", *30. Türkiye Maliye Sempozyumu (20-24 Mayıs 2015) Bildiriler Kitabı,* 357-376.

Erginay, Akif (1985), Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 11.

Baskı, Ankara.

Fırat, Meral (2017), "Türkiye'de Maliye Bölümü Eğitiminin Durumu ve Değişim İhtiyacı",

Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, C. 17, S. 34, 306-325.

Gürkan, Ceyhun (2016), "Maliye Teorisi ve Politikasında Güncel Eleştirel Yaklaşımlar",

Electronic Journal of Vocational Collages, Ekim, 22-36.

Gürsoy, Bedri (1980), Kamusal Maliye I. Cilt, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı "S" Yayınları, Ankara.

Herekman, Aykut (1966), "Henry Laufenburger" *Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Dergisi,* C.2, S.2, 56-61.

Herekman, Aykut (1986), Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara.

Karakoç, Yusuf (2021), Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara

Nadaroğlu, Halil (1986), "Türkiye'de Yükseköğretim Kurumlarında Bugüne Kadar İzlenen Maliye Eğitimi ve Politikası", *Türkiye I. Maliye Eğitimi Sempozyumu (22-*

24 Nisan 1985) Bildiriler Kitabı, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 157, Eskişehir, 49-69.

Nadaroğlu, Halil (1992), Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 8. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

Dijital Vergi Egemenliği

The Digital Tax Soveregnity

Mehmet Alpertunga AVCi[1]

Abstract

Digitization is a technopolitical phenomenon that features digital platforms and companies as market actors that non-dependence of physical presence, resident, action, and usage. This phenomenon may be considered as the genesis of a decline and perhaps even a collapse process for the Westphalian Nation-States devoid of proactive attention/action and reside in geopolitics, but a systemic metamorphosis for those who manage to harmonize their interests, expectations, and actions with the other sub-elements of the digital ecosystem. Therefore, an accurate and straightforward explanation of what and how digitalization affects is crucial for increasing the response speed of the states against the private sector companies that are more adaptable to the new circumstances than the Weberian bureaucracy. At this juncture, it would be the correct start-up to express elements of the state and digital dimensions of the tax sovereignty under the de-link age. Hence, this study aimed to define and discuss digital tax sovereignty based on the elements of the state and the tax sovereignty that have gained new dimensions in the digitalization process. Its consequent includes open-ended questions, each subject to independent research, focusing on digitalization's effects on tax sovereignty and a SWOT analysis based on them. This perspectively dystopic, probability-oriented, and futuristic study claims that digitalization is a phenomenal movement that promises limited opportunities while weakening tax sovereignty in the tax base, taxpayer, subject, payment methods, tax jurisdictions, and international taxation. In conclusion, it considers the digital transformation in tax sovereignty as a digital prelude of the globalist utopia (or dystopia) close to its realization.

Keywords: Digital, cyber, tax soveregnity, tax jurisdiction, taxing power

JEL Classification Codes: H2, K24, K34

Özet

Dijitalleşme; dijital platformları ve şirketleri fiziki varlık, yerleşiklik, faaliyet ve kullanımdan bağımsız piyasa aktörleri olarak ön plana çıkaran tekno-politik bir olgudur. Bu olgu proaktif ilgi/eylemden yoksun ve jeopolitik odaklı Vestfalyan Ulus Devletler açısından gerileme ve belki de çöküş sürecinin genesisi; çıkar, beklenti ve eylemlerini dijital ekosistemin diğer alt unsurlarınınki ile uyumlaştırmayı başarabilen ulus devletler açısından ise sistemsel bir metamorfoz süreci olarak görülebilir. Weberyan bürokrasiye kıyasla yeni şartlara uyumu yüksek olan özel sektör firmaları karşısında devletlerin tepki hızının artırılabilmesi adına dijitalleşmenin neyi ve ne şekilde etkilediğinin doğru ve sade bir şekilde anlatılması gerekir.Bu safhada, bağlantısızlık çağı itibariyle ulus devletin unsurlarının ve vergi egemenliğinin kazandığı dijital boyutun anlatımı doğru bir başlangıç olacaktır. İşte bu çalışmanın amacı, dijitalleşme sürecinde yeni boyutlar kazanan devletin unsurlarından ve vergi egemenliğinden yola çıkarak, dijital vergi egemenliğini tanımlayıp tartışmaya açmaktır. Çalışma sonuç kısmında, dijitalleşmenin vergi egemenliği üzerindeki etkilerine odaklanan ve ancak her biri kendi içerisinde ayrı araştırmaya konu olan açık uçlu sorulara ve bu sorulara dayalı SWOT analize yer vermektedir. Distopik bir

[1] Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD, ORCID: 0000-0003-3016-085X, maavci@atauni.edu.tr

bakışla hazırlanan ve olasılıklara odaklanan bu fütürist çalışma; dijitalleşmenin verginin dayanağı, mükellefi, konusu, ödenme usulleri, vergi yetki alanları ve uluslararası vergilendirme bağlamında vergi egemenliğini zayıflatıp sınırlı fırsatlar vadeden fenomenal bir akım olduğu iddiasındadır. Vergi egemenliğindeki dijital dönüşümüyse, tahakkukuna ramak kalan küreselci ütopyanın (veya distopyanın) dijital bir uvertürü olarak görmektedir.

Anahtar kelimeler: Dijital, siber, vergi egemenliği, vergi yetki alanı, vergilendirme yetkisi.
JEL Kodları: H2, K24, K34

1. Giriş

Kendini oluşturan kişilerden ayrı varlığa sahip olan devlet; hangi ideolojiyi benimsemiş olursa olsun, herhalde ülke, ulus ve egemenlik unsurlarından müteşekkil bir teşkilattır. Ancak bu unsurların kapsamı ve anlamı dijitalleşme ile dönüşerek genişlemiştir. Bu bakımdan geleneksel devlet ve unsurları; dijital ekosistemde teşkilatlanmış olan dijital devlet konseptinde dijital saha, dijital ulus ve dijital egemenlik kavramlarını da içerisine alacak şekilde takdim edilir hale gelmiştir. Egemen devletin asli bir bileşeni ve ancak fiziki vergi yetki alanlarıyla ilişkilendirilen mali bir olgu olan vergi egemenliğinin bu sürecin dışında kalması beklenemez. Devletin tek yanlı vergilendirme gücünü temsil eden, irade/gelir/politika bağımsızlığı bileşenlerinden oluşan vergi egemenliği, bugün ülkelerin iç düzenlemeleri, uluslararası anlaşmalar ve iş birlikleri ile sınırlandırılmış ve zararlı vergi rekabeti, saldırgan vergi planlaması, düzenlemeden yoksun vergi cennetleri gibi muhtelif sebeplerle zayıflamıştır. Bu sürece bir de müstakbel mega vergi cenneti olan dijital alem ve bu alemde fiziki varlık ve yerleşiklik olmaksızın faaliyet yürüten dijital şirketler ve bunların kullanıcıları, geliştiricileri, sunucuları eklemlenmiştir. Durum böyle olunca da geleneksel vergi egemenliğinin, fiziki vergi yetki alanlarının ve yerleşik mükelleflerin ötesine geçen dijital çerçevesinin belirlenmesi ve bunun için de dijital bölge ile ülke, dijital ulus ile ulus, dijital egemenlik ile egemenlik arasındaki kesişim alanlarında vergi egemenliğinin tesisine yönelik bir konseptin geliştirilmesi gereği doğmuştur. İşte bu konsept *dijital vergi egemen(siz)liğidir*.

Geleneksel vergi egemenliğinden yola çıkarak dijital vergi egemenliğini tanımlamayı, muhtelif açık uçlu sorular ve bunlara aranan cevaplar kanalıyla tartışmaya açmayı, doktrine yeni bir kavram olarak kazandırmayı ve kuramsal çerçevesini oluşturmayı amaçlayan ve uluslararası vergi hukuku perspektifinden hazırlanan bu çalışma üç ana kısımdan oluşmaktadır. Çalışmanın "*Geleneksel Kabul ve Çağdaş Eylem Uyumu*" başlıklı ilk kısmında geleneksel devletin unsurları ve dijital devlet konseptinde dijital ulus, saha ve egemenlik kavramları alt unsurları ile birlikte açıklanmaktadır. "*Vergi Egemenliği*" başlıklı ikinci kısmında dar ve geniş anlamda vergi egemenliği tanımlandıktan sonra, vergi egemenliğinin varlığına, eksikliğine veya yokluğuna delalet eden bileşenlere ve uluslararası vergi hukuku bağlamında vergi egemenliğini sınırlandıran ve zayıflatan faktörlere yer verilmektedir. Çalışmanın odağını ve amacını teşkil eden "Dijital Vergi Egemenliği" başlıklı son kısmında ise geleneksel vergi egemenliği ve dijital devletin unsurlarından yola çıkılarak dijital vergi egemenliğinin tanımı yapılmakta; özellikle fiziki varlığa sahip olmadan, fiziki bir mekâna bağlı olmadan ve ihtiyaç duymadan kazanç elde eden dijital şirketlerin yarattığı yöntem açmazı ortaya konmakta ve son olarak "yerleşiklik esası" ve "kaynak esası" üzerinden dijital vergi egemenliğinin tesisi/tesis edilemezliği meselesi tartışmaya açılmaktadır.

2. Geleneksel Kabul ve Çağdaş Eylem Uyumu

Gelişmişlik düzeyi her ne olursa olsun bugün her devlet, kendine özgür dinamik ve araçları olan dijitalleşme sürecinin yerel, ulusal, bölgesel ve küresel ölçekte yarattığı zorlukları, ortaya çıkardığı boşlukları, taşıdığı tehditleri ve vadettiği fırsatları dikkate alarak; yönetişimci dijital bir stratejiye yönelmek, bilgi ve iletişim teknolojilerini iyileştirmek, kamu yönetiminde verimliliği ve saydamlığı artırıp bürokrasiyi azaltmak için mevcut kurumsal yapılarını yeniden yapılandırmak, ülke ve ulus bütünlüğünü, egemenlik haklarını koruyabilmek için normatif düzenlemelerini ve tanımlarını tekrar gözden geçirmek zorundadır. "*Bağlantısızlık çağı (de-link age)*" adıyla da anılan bu yeni sürecin olası risklerini göğüsleyip avantajlarından faydalanabilmek için devlet kavramının ve unsurlarının yeniden çerçevelendirilmesi gerekmektedir.

Çağdaş eylem uyumu alt başlığı ile takdim edilen yenileşimci çerçevelendirme öncesinde, bir kavramsal başlangıç olarak devlet olgusuna yönelik siyasi tanımdan istifade etmek faydalı olacaktır. Bu kapsamda devlet; *belirli bir toprak parçası (ülke) üzerinde egemen olan belirli bir insan topluluğunun (ulusun) üstün bir iktidara tabi olmak suretiyle (egemenlik) vücuda getirdiği hukuki varlığa (kimliğe) sahip, devamlı bir varlık/tüzel kişilik/teşkilat* (Gözler, 2009: 4-5-6) şeklinde tanımlanabilir.

Kendini oluşturan bireylerin ve yönetenlerin kişiliğinden ayrı bir varlığa sahip hukuki yetenekle donatılmış devamlı bir yapılanma olan devlet (Teziç, 2014: 138; Kaboğlu, 2014: 59-74); ideoloji, teşkilatlanma ve şekil gibi yönlerden kendi içerisinde farklılık gösterse de her hâlükârda ülke, ulus ve egemenlik unsurlarından oluşmaktadır (Akad vd., 2016: 122). 20'nci yüzyılın sonlarına yaklaşılırken vatandaşlarının refahını korumak ve geliştirmek görev ve sorumluluğu ile yükümlendirilmiş olan egemen devletin (Ring, 2009: 3) bu aslî unsurları, dijitalleşme sürecinde içerik ve kapsam boyutunda dönüşüme uğramaya başlamıştır. Bu noktada öncelikli olarak devletin unsurlarına genel bir açıklama getirdikten sonra, muhtelif açık uçlu sorular ışığında bu unsurlardaki dönüşümü açıklamak yöntemsel olarak doğru olacaktır.

2.1. Kökleşik Kabul: Devletin Unsurlarına Genel Bakış

Sosyal topluluğun bir şekli olan her devlet, bir insan topluluğunu temsil eder ve kapsar. Dolayısıyla insansız devlet olamayacağından, devletin meydana gelebilmesi için her şeyden önce gerekli olan ilk şey bir insan (çokluğu) topluluğudur. *Devletin insan unsurunun* kavramlaştırılmasında -insan çokluğuna işaret etmek amacıyla- tebaa, ahali, halk, nüfus, insan topluluğu, heyet, cemiyet, cemaat gibi farklı kullanımlara yer verilse de bugün "ulus" terimi ön plana çıkmaktadır (Okandan, 1966: 676-677-682). **Ulus**; birbirine objektif/maddi (soy, dil ve din ortaklığı) ve/veya sübjektif/manevi (mazî, hatıra, kültür, gelenek, amaç, ideal, istikbal, ülkü birliği vb) bağlar ve sebepler ile bağlanmış bilinçli bir insan topluluğu ve kendisini oluşturan bireylerden ayrı ve onların üzerinde manevî bir varlıktır (Okandan, 1966: 693; Akad vd., 2016: 122; Gözler, 2009: 49-51-52-57-89). Bu tanıma ek olarak Teziç'in Hauriou'dan naklettiği ulus tanımı oldukça dikkat çekicidir: "*Ulus, bireylerin birbirleri ile aynı zamanda maddi ve manevi bağlarla birleşmiş olduklarını hissettikleri ve kendilerini, öteki ulusal toplulukları oluşturan bireylerden farklı olduklarını kabul ettikleri bir insan topluluğudur* (Teziç, 2014: 132)". Devletin insan unsurunun hukuki çerçevede karşılanması amacıyla kullanılan ***vatandaşlık*** (Akad vd., 2016: 123) ise siyasi bir topluluğun tam üyesi

olanlara verilen bir statüyü (Mossberger vd., 2007: 1), belirli medeni, siyasi ve sosyal üyeliğe yönelik haklar manzumesini (Marshall & Bottomore, 1992: 8), ulusu oluşturan bireylerle devlet arasındaki hukuki ve siyasi ilişkiyi veya bağı (Gözler, 2009: 58; Akad vd., 2016: 123); ***vatandaş*** da ulusun şu anda yaşayan ve hem hukukun kaynağı hem de muhatabı olan fertlerini ifade eder (Akad vd., 2016: 123). Vatandaşlık statüsüne sahip olan herkes, bu statünün bahşedildiği hak ve görevler bakımından eşitken (Marshall & Bottomore, 1992: 18), her devlet kendi vatandaşlığını kazanma şartlarını kendisi tayin eder (Gözler, 2009: 58).

Devletin istikrarlı bir şekilde doğumu için belirli bir insan topluluğu ile belirli bir toprak parçası arasında sürekli bir ilişkinin de tesis edilmesi gerekir (Akbay, 1958: 265). Dolayısıyla yerleşik bir topluluk olan devletin kurulabilmesi için insan topluluğundan sonra toprağa ihtiyaç vardır (Özer, 2010: 43; Gözler, 2009: 65). Devlet doğumunu, ancak ülkenin varlığı ile mümkün kılabilir. Ülke olmadan devletin varlığından söz edilemeyeceği için ülke, devlete maddi varlık ve kimlik kazandırır. Aynı zamanda devletin doğumu öncesinde ve sonrasında, ülkenin yalnızca o devleti meydana getiren insan topluluğuna ait ve onun nüfuzu altında olması gerekir. Aksi takdirde devlet meydana gelemez (Okandan, 1966: 715-720). Bu bilgiler ışığında *devletin toprak unsurunu* teşkil eden **ülke**; devlet egemenliğinin geçerli olduğu coğrafi sınırları gösterir üç boyutlu (kara, deniz ve hava sahası) maddî çevre (Uygun, 2014: 9; Gözler, 2009: 65-67) veya siyasal otoritenin üzerinde geçerli olduğu mekandır (Kaboğlu, 2014: 60). Ülke, devletin *hakimiyet alanı* olduğu için devletten izin alınmaksızın o devletin ülkesine girilemez. Yine ülke *devletin yetki sahası* olduğu için devlet -uluslararası hukuktan kaynaklanan istisnalar haricinde- ülkesi üzerinde meydana gelen her türlü olayı kendi hukuk düzeni içerisinde değerlendirir (Özer, 2010: 44). Toprak unsurunun ***vatan (veya yurt)*** yani ataların toprağı (Akbay, 1958: 240) adıyla anılması halinde; artık üzerinde yaşanan yer olmanın ötesine geçilerek, ulus açısından kutsal bir toprak parçasından söz edilir (Teziç, 2014: 131; Uygun, 2014: 9). Bir ulusun fertlerinin, birlikte yaşama arzusuyla, mensubu oldukları ulusa ve ülkeye karşı beslediği minnet, sevgi ve bağlılık duygusu ve bu yöndeki manevi şuur ise ***vatanseverlik (yurtseverlik)*** olarak anılır (Akbay, 1958: 240; Teziç, 2014: 131).

Devletin oluşması için insan topluluğunun belli bir toprak parçası üzerinde egemen olması da gerekir. *Devletin iktidar unsuru* olan (Gözler, 2009: 77) **egemenlik**; devletin sınırsız ve koşulsuz bağımsızlığına ve mutlak iktidara sahip ve diğer devletlerle de hukuken eşit olması, ülke içerisinde ise kendine rakip bir başka gücün bulunmamasıdır (Gözübüyük, 2013: 16; Özer, 2010: 50). Devlet iktidarının en üstün ve kapsayıcı iktidar olduğunu vurgulamak amacıyla seçilmiş bir kavram olan egemenlik (Uygun, 2014: 8); dış egemenlik (bağımsızlık) ve iç egemenlik (yönetme yetkisi: yasa yapmak, para basmak, vergi salmak vb.) olmak üzere iki anlamda kullanılır (Gözler, 2009: 79; Akad vd., 2016: 124; Kaboğlu, 2014: 83; Aybay & Oral, 2016: 233). *Dış egemenlik* devletin bir başka devlete bağımlı olmadığını ve öteki devletlerle hukuken eşit olduğunu; *iç egemenlik* ise devletin ülkesi içerisindeki tüm sosyal ve siyasal gruplara karşı üstün olduğunu gösterir (Teziç, 2014: 139). Egemenliğin hukuki, asli, en yüce ve kayıtsız-şartsız bir iktidar şeklinde de tanımlanmasına rağmen (Teziç, 2014: 140); özellikle egemenlik ve siyasal iktidar birbiri ile karıştırılmamalıdır. Zira *siyasal iktidar* somut ve anayasa ile verilmiş yetkiler demeti iken; soyut ve ideolojik bir kavram olan egemenlik bağımsızlıkla özdeştir. Bu yönüyle egemenlik; millet/halk tarafından benimsenmiş, topluma yön vermeyi ve devletin görevlerini yerine getirmeyi amaç edinmiş, hukuka uyan siyasal iktidar eliyle kullanılır (Gözübüyük, 2013: 15-16-17). Egemenlik çerçevesinde bakılması gereken bir diğer önemli konu ise egemenliğin "kime ait olduğu" veya "kaynağının ne

olduğu"dur. Bu sorular cevaplanırken, Tanrı'yı egemenliğin kaynağı olarak gören ve dolayısıyla da Tanrı'ya ait olduğunu kabul eden *teokratik egemenlik teorisi* karşısında; *demokratik egemenlik teorisi,* insanı egemenliğin kaynağı olarak görüp beşere ait olduğunu kabul etmiştir (Gözler, 2009: 87-89). Demokratik egemenlik teorisi çerçevesinde de egemenlik "milli egemenlik teorisi"ne göre soyut bir kavram olan ulusa (geçmişin, bugünün ve geleceğin nesline) aittir ve bölünemezdir; "halk egemenliği teorisi"ne göre somut bir kavram olan halka (halkı teşkil eden tek tek bireylere) aittir ve bölünebilirdir (her fert oransal olarak yani kendi payına düşen miktarda egemenliğe sahiptir) (Akad vd. 2016: 123; Okandan, 1966: 763; Gözler, 2009: 89-91-92).

2.2. Çağdaş Eylem Uyumu: Devletin Unsurlarında Dönüşüm/Dijital Devletin Unsurları

Devletin unsurlarına yönelik kökleşik kabuller ile dijitalleşmenin getirdikleri yani çağdaş eylem uyumunun karşılaştırmalı olarak açıklanabilmesi için bir grup soruya yanıt aranması gerekmektedir: (1) Dijitalleşme sürecinde devletin unsurları (kökleşik kabul) ne tür bir anlam ve kapsam dönüşümü ile karşı karşıyadır? (2) Kökleşik devlet kabulü, dijital oluşumların yanında mı karşısında mı tanımlanır? (3) Dijital devlet ne anlama gelir, unsurları nelerdir ve ne şekilde tanımlanır? (4) Kökleşik kabuller ile çağdaş eylem uyumu arasında bir hiyerarşi mi heterarşi mi yoksa yerine alma etkisi mi söz konusudur? (5) Dijital devlet, geleneksel devletin bir alt unsuru mudur yoksa ona alternatif midir? Bu ve benzeri sorulara cevap aranırken "dijital ulus", "dijital saha" ve "dijital egemenlik" kavramları ön plana çıkmaktadır. Ki bu kavramların dijital devletin unsurlarını teşkil ettiğini söylemek pek de yanlış olmayacaktır.

Dijital kelime anlamı itibariyle; verilerin veya fiziksel miktarların rakamlarla temsil edilmesidir (Longley & Shain, 1989: 158). İşte yaşamakta olduğumuz çağ, hukuki bir varlık olan devletin ve unsurlarının rakamla temsil edilen yönünü gündeme getirmiştir. Bu bakımdan öncelikli olarak dijital devlet kavramıyla işe başlamak gerekir. ***Dijital devlet***; coğrafi olarak birbirine bağlı olmayan dijital topluluklardan oluşan ve ortak bir yönetişim felsefesine dayalı siyasi ve düzenleyici devlet şeklinde tanımlanabilir (Berger vd., 2017: 13). Dijital devlet(ler), dijital bir ekosistemde teşkilatlanır ve unsurlarını bu ekosisteme göre şekillendirir.

Doğal ekosistemden esinlenerek geliştirilmiş bir kavram olan ***dijital ekosistem dar anlamda;*** "*donanım, içerik ve yazılım uygulamalarının geliştirilmesi konularında uzmanlaşmış, içeriklerin, uygulamaların ve hizmetlerin oluşumu, dağıtımı ve tüketimi için altyapı sunan telekomünikasyon, medya ve teknoloji şirketlerinin (çok uluslu dijital platformların) bir alt kümesidir* (Deloitte, 2019: 14)*"*. ***Geniş anlamda*** ise jeo-politik yerine tekno-politik mantığa ve kurallara dayalı bir sistemin evrensel kümesini yani sayısallaştırılmış yeni bir dünyayı temsil eder. Dolayısıyla bugün; coğrafi olarak tanımlanıp konumlandırılmış Vestfalyan Ulus Devletin jeopolitik esaslara dayalı zırhı, teknik ilerlemeye imkân veren ve vatandaşlarını koruyan düzenleyici bir çerçeve oluşturamaması nedeniyle, tekno-politik (çokuluslu dijital platformlardan oluşan) gerçekliğe ve esaslara dayanan bir dijital devletin, dikkat çekici yükselişi ve atağı ile güçsüz ve yetersiz hale gelmiştir (Berger vd., 2017: 12-14). Bu bakımdan yeni tekno-politik sürece adapte olmayan ulus devletler açısından dijitalleşme, bir gerileme ve belki de bir çöküş sürecinin genesisini temsil etmektedir. Bu kötü senaryonun

önüne geçebilmek için ise dijital devlet konseptinde, devletin unsurlarının yeni yükselen fenomene uygun ve kapsayıcı şekilde tanımlanması doğru bir ilk adım olacaktır.

2.2.1. Dijital Ulus: Dijital Vatandaş ve Vatandaşlık

Küreselleşmenin ve yeni iletişim teknolojilerinin en önemli etkilerinden biri; pek çok yeni ve potansiyel olarak güçlü sosyal örgütlenme biçimlerinin ve yeni tür toplulukların oluşumuna zemin hazırlamasıdır. Ağlar üzerinden oluşan bu tür ulus ötesi örgütlenmeler ve topluluklar, artık günümüzde yeni siyasi gruplaşma biçimlerine doğru gitmektedir (Wolfeyrs, 2005: 372). Ki bu noktada Kanz'ın (1997) yeni bir ulus türü olarak ifade ettiği, post politik felsefeye sahip bir topluluk olan dijital ulus, bu gruplaşmanın en açık güncel örneğidir. Kimilerince dijital çağda demokrasinin doğal bir uzantısı olarak görülen (Berger vd., 2017: 13) dijital ulus esasında; mevcut ulus anlayışının yerini almayıp, dijitalleşmenin getirdiği bir vizyonu temsil etmektedir. Wilhelm (2004: xiii) bu vizyonu; dijitalleşme sayesinde işleri daha hızlı yapmaktan ziyade daha farklı şekilde yapmak, çeşitli kurum ve kuruluşlar arasında koordineli faaliyetleri motive etmek, tasarruf sağlamak, üretkenliği artırmak, uzak topluluklar arasında gerçek zamanlı etkileşimi sağlamak, bireyi eğitip yaşam kalitesini artırmak, üretken işlere girişme şeklinde devrim yaratmak şeklinde ifade etmiştir. Buna ek olarak dijital ulus vizyonu; ortak değer, beğeni, tercih ve beklentiye sahip küresel ölçekli bir ulus inşa çalışması olarak da değerlendirilebilir. Bu bakımdan dijital ulus; teknolojinin toplumsal dokuyu artan oranda yıpratmadığı, herkesin daha hızlı, daha ucuz ve daha iyi hizmetlerden yararlanabildiği bir toplumu temsil etmektedir (Wilhelm, 2004: xiii). Nitekim Singapur'un başlattığı dijital dönüşüm eylem planı çerçevesinde dijital ulus; "smart nation" konsepti ile "*ülke genelinde dijital ve akıllı teknolojilerin kapsamlı bir şekilde benimsenmesini sağlamayı amaçlayan, hükümet, kamu ve özel sektör tarafından yenilikleri kolaylaştırmak ve yeni fikirlerin benimsenmesini teşvik etmek için geliştirilmiş olan politikalar ve mevzuat bütünü* (Deloitte, 2019: 23)" şeklinde sunulmuş ve dijital ulusun inşası için girişilecek süreçleri ortaya koymuştur.

O halde yukarıdaki açıklamalar gözetilerek, dijital ulusa yönelik nasıl bir tanım yapılabilir? Bu noktada ilk olarak daha geniş çerçeveli siber ve dijital topluluk kavramlarına bakmak gerekir. ***Siber topluluk,*** sanal tesisler içerisindeki doğal ve yapay altyapılar aracılığıyla birbirine bağlı ve birbirleriyle etkileşimde olan doğal, yapay ve sanal aktörler kümesini; ***dijital topluluk*** ise kültürünü, topluluğunu ve ticaretini geliştirmek amacıyla, etkileşimli iletişim teknolojilerine yakın ilgisi olan ve bunları aktif olarak kullanan insan topluluğunu temsil etmektedir (Khosrow-Pour, 2007: 150-177). Bir vizyon ve strateji olarak henüz emekle aşamasındaki ***dijital ulus (smart/networked/digital nation)*** kavramsal olarak; yeni teknolojileri, bilgi ve iletişim teknolojilerini etkin şekilde kullanarak birliktelik oluşturan, ulus ötesi değerlere ve ruha (ve siber kültüre) sahip, coğrafi olarak birbirine bağlı olmayan siber ve dijital topluluklar şeklinde tanımlanabilir (Katz, 1997; Khosrow-Pour, 2007: 150; Berger vd., 2017: 13). Sübjektif ulus anlayışının farklı bir yönünü teşkil eden dijital ulusun odağında ise ağı kuran, bu ağın içerisinde çalışan, iş, sosyal ve kültürel yaşamları giderek daha fazla bu ağ etrafında dönen insanlar yer almaktadır. Dolayısıyla dijital ulus; *geniş*

anlamda kullanıcıları ve geliştiricileri, *dar anlamda* ise hayatı internet ağlarında geçen bireyleri kapsamaktadır (Katz, 1997). Her ne kadar bugünün iktisadi ve sosyal dinamikleri dijital ulusun bütünüyle gerçekleştirilmesini güçleştirse de çok uzak olmayan bir gelecekte devlet ile vatandaşlar arasındaki sosyal sözleşmenin bu yönde tekrar müzakere edilmesi gerekecektir (Wilhelm, 2004: 8-10).

İnternet kullanımının vatandaşlığın ayrılmaz bir parçası olduğu bağlantısızlık çağı; dijital vatandaş(lık) kavram(lar)ını en az dijital ulus kadar önemli hale getirmiştir. Zira bilgi teknolojilerinin gündelik ve medeni yaşamda kendine önemli bir yer edinmesiyle; dijital ağlar ve alanlar, bir bütün olarak topluma fayda sağlama ve bireylerin topluma üyeliğini ve katılımını kolaylaştırma potansiyeli doğurmuş, dijital vatandaşlık ve dijital vatandaş kavramlarını gündeme getirmiştir. Bu bağlamda ***dijital vatandaşlık*** (***digital/e-citizenship***), toplumsal hayata çevrimiçi olarak katılma yeteneğini temsil ederken; ***dijital vatandaş,*** bilgi teknolojilerini ve interneti vatandaşlık görevlerini yerine getirmek, siyasal bilgi sağlamak ve ekonomik kazanç elde etmek için günlük olarak sık, düzenli ve etkili bir şekilde kullanan, toplumsal yaşama, siyasete ve yönetime çevrimiçi katılan (gerçek, tüzel, sanal ve yapay) kişiyi tanımlamaktadır (Mossberger vd., 2007: 1-2). Katz, "Dijital Ulusun Doğuşu" adlı makalesinde; post politik bir topluluk olarak değerlendirdiği ve rasyonalizme, bilgi paylaşımına ve hakikat arayışına dayalı yeni bir siyaset, daha sivil bir toplum ve yeni tür bir topluluk inşa edebileceğine ve daha iyi bir dünyaya yol açabileceğine inandığı dijital ulusun (genç) vatandaşlarını ise bir neoloji ile "netizens" şeklinde tanımlamıştır (Katz, 1997; Wolfeyrs, 2005: 366-372). Bu kelimeyi mnemotekni olarak ***ağdaş*** şeklinde Türkçeleştirmek yanlış olmayacaktır.

Günümüzde özellikle Güney Kore ve Estonya gibi ülkeler -çok uluslu dijital araçlardan faydalanarak- dijital vatandaşlığı bir ileri aşamaya götürmektedir. Anılan ülkeler 2022 yılından itibaren, ***e-ikametgâh programını*** devreye sokmak suretiyle kendi ülkelerine hiç ayak basmamış olan e-vatandaşlarına uzaktan tıbbi bakım ve eğitim hizmeti sunarken, aynı zamanda bu kişilerin işgücüne dahil olarak ulusal ekonomiye katkıda bulunmalarına ve yeni işletmeler kurmalarına izin vermekte ve böylece vergi gelirlerini artırma imkanına kavuşmuş olmaktadır. Bu sıra dışı ülke örneklerine ek olarak; artık günümüzde geleneksel vatandaşlık ilişkisinin dışına çıkan ve devletsiz vatandaşlık hareketi olarak da tanımlanabilecek Politeia, Bright-Citizens gibi defacto oluşumlardan bahsedilmeye başlandığını da kısa bir bilgi olarak vermekle yetinelim (Berger vd., 2017: 14-15).

Geniş anlamda dijital ulusun dar anlamda ise dijital vatandaşın oluşumuna; uzağı yakın eden ve dijital ekosistemde ülke sınırlarını ortadan kaldıran kablosuz teknolojilerdeki (bulut teknolojisi, uydu tabanlı internet vb) gelişim ön ayak olmuştur. Küresel veri yönetişimi, uygun fiyatlı ve hızlı internet erişimi, insan zekasını taklit edebilen makinaların hayatın merkezinde konumlanışı, robotik, ileri üretim, kuantum hesaplama ve sentetik biyoloji alanlarındaki ilerleme bu gelişmelerin ilk akla gelen birkaç örneğidir. Bağlantısızlık çağında dünyanın en ücra köşesinde yaşayıp (arzularınca ve yeterince) temsil edilemeyen bireyler, dijital ulus içerisinde yer alarak, diğerleri ile gelişmişlik veya az gelişmişlik gibi bir gruplandırma ve küresel eşitsizlik açığı olmaksızın yeni bir kimlik etrafında toplanarak,

sübjektif anlamda ancak adı konmamış bir ulus halini almaya başlamış gibi görünmektedir (Berger vd., 2017: 12-13). Böyle bir çağda dijital göçebelik, dijital göçmenlik, dijital iltica gibi vatandaşlık, vatansızlık ve yerinden edilmişlik ile ilintili pek çok yeni sorunsal konseptin ortaya çıkacağının da gözden kaçırılmaması gerekir. Anılan sorunsal kimliklendirmeler, her biri ayrı ve çok boyutlu çalışmaya ve tartışmaya konu olduğu için burada yalnızca isimlerinin zikredilmesi ile yetinilmiştir.

2.2.2. Dijital Saha: Dijital Ülke ve Vatan

Tıpkı ulus unsurunda olduğu gibi günümüzde ülke unsurunun da kapsamı, dijitalleşmeyle birlikte genişlemiş ve değişmeye başlamıştır. Nitekim geleneksel anlamda ülke; kara, deniz, hava ve sahası şeklinde üç boyuttan oluşurken, artık bugün dijital sahanın katılımı ile dört boyutlu bir çevre halini almıştır. Devletlerin küresel ölçekte dağılmış bilgi altyapısını bir araya getirme hareketi olarak da değerlendirilebilecek ***dijital saha (digital territory);*** hem maddi (sunucuları, kabloları, uyduları ve benzerleri) hem de manevi (ulusal kimlik) boyutta ulusallaştırılan ve devlet egemenliğinin tesis edildiği bilgi altyapısını temsil etmektedir. Dijital saha, bilgi altyapısının fiziksel unsurları üzerinde devlet kontrolünün genişletilmesini ve ulus hakkında normatif fikirleri (kimin dijital vatandaş olup kimin olmadığını, iyi ve kötü dijital vatandaşları neyin oluşturduğunu) kapsamaktadır (Möllers, 2021: 114-115). Daha liberal bir tanıma göreyse dijital saha; geleceğin bilgi toplumunda her türlü etkileşimin daha iyi anlaşılmasını amaçlayan ve harici ağ yönetimini de içine alan sanal bir mekandır (Beslay & Hakala, 2007: 69-74).

Dijital ülke (digital country) ise; turistler, yatırımcılar, iş adamları, işgücü ve ülke vatandaşları şeklinde sayılabilecek olan tüm küresel vatandaşların (arama motorları kanalıyla) proaktif ilgisini çeken ve harekete geçiren dijital dünyadaki bir ülke (ve bölge veya şehir) şeklinde tanımlanabilir (DCI, 2017). Dijital ülke kapsamında devletler -küresel vatandaşların yaptıkları aramalar kanalıyla- yürüttükleri faaliyetlerinin ve geliştirdikleri politikalarının, ulusal markaları ve ülkeleri hakkındaki genel algı ve ilgi üzerinde herhangi bir etkiye neden olup olmadığını ölçebilmektedir (Bloom Consulting and Digital Demand, 2017: 7). Bu bağlamda dijital ülkenin odağında; ülkenin teknoloji kullanım düzeyi, sağladığı rekabet ortamı, inovatif uygumaları gibi bir dizi işlevsel rol yer almaktadır.

Dijital ülke kapsamında bakılması gereken bir diğer kavram ise dijital vatan kavramıdır. Birleşik Krallık Siber Güvenlik ve İstihbarat Kurumu (GCHQ) Başkanı Jeremy Fleming'e atfedilen ve doğrudan - bilgisayarları ve ağları olası ve mevcut tehditlerden korumak için kullanılan teknikleri tanımlamak amacıyla kullanılan (Khosrow-Pour, 2007: 150)- siber güvenlikle ilintili bir kavram olan ***dijital vatan (digital homeland)***; bir ülke kurum, kuruluş ve yurttaşlarının ve/veya o ülkede ikamet etmek suretiyle veya geçici olarak bulunmakta olan yabancı ülke yurttaş ve kuruluşlarının kullanmakta olduğu kişisel ve kurumsal bilgi işlem, kontrol ve iletişim teknolojileri (bulut bilgi işlem platformları, 5G iletişim, yapay zeka, çevrimiçi veri tabanları vb), veri değerlendirme araç, gereç ve ekipmanları şeklinde tanımlanabilir (Fleming, 2017; Dion, 2021: 258; Lewis, 2020: 375). Bu bağlamda ülke unsurunun ulus açısından kutsal bir toprak bir parçası olarak nitelenmesine yönelik vatan kavramı dijitalleşmeyle birlikte, yerli-yabancı kişi ve kuruluşların mukaddes ve korunası siber ve dijital varlık, hak ve menfaatlerini de kapsayacak şekilde dijital bir boyut kazanmıştır.

2.2.3. Dijital Egemenlik: Dijital Rıza, Güç ve İktidar

Dijitalleşme, küreselleşme ve platformlaşma sebebiyle ilişkilerin karmaşıklaştığı günümüz dünyasında, egemenliğin kime ait olduğu kadar, yeni kapsam ve boyutlarının ne olduğunun da yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu noktada da devletin yasaları belirleme, iletme ve uygulama yeteneğine indirgenemeyecek olan dijital egemenlik meselesi ön plana çıkmaktadır. Öyle ki devletin bütünleşik, durağan ve katı yapıdaki ülkeselliği ve geleneksel hiyerarşisi ile küresel dijital ağların dağınık, esnek ve değişken yapısının birbirine zıt görünümü ve dijital uygulamaların yasal yönetişime ve kontrole meydan okurcasına yarattığı ivme nedeniyle, internetin dijital dönüşümü ve küresel teknik altyapısı ilk bakışta egemenliğe meydan okur bir görünüm sergilemektedir. Dolayısıyla dijitalleşmenin, bugün hükümetlerce devlet otoritesi ve egemenlik için bir tehdit olarak görüldüğüne ve devleti ortadan kaldırabilecek bir süreç imajı verdiğine ise hiç şüphe yoktur (Pohle & Thiel, 2020: 2-13). Bu bakışta John Perry Barlow'un 1996 yılında yayınladığı "Siber Uzayın Bağımsızlık Bildirgesi"nin etkisi olmuş mudur bilinmez. Ancak Barlow'un "*Bir araya geldiğimiz yerde egemenliğiniz yok (…) Seçilmiş bir hükümetimiz yok (…) Siber uzay sizin sınırlarınız içerisinde yer almaz. (…) Irkının, ekonomik ve askeri gücünün veya doğum yerinin sağladığı ayrıcalık veya önyargı olmadan herkesin girebileceği bir dünya yaratıyoruz. (…) Yasal kavramlarınız bizim için geçerli değil. Hepsi maddeye dayalı ve burada madde yok* (Barlow, 1996)" şeklindeki geleneksel egemenliğin reddine yönelik ifadeleri bu korkuyu anlamlı hale getirmektedir.

İşte bugün devletler, egemenliklerine yönelik risk ve tehditlere karşı koyabilmek amacıyla; reformlar, yasal ve idari araçlar, dijital yönetişim eylemleri ile dijital alanda yasal ve fiili gücünü göstermeye ve bu alana müdahale etmeye başlamıştır (Goldsmith & Wu, 2006: viii-ix). Bu süreçte devletler, fiili varlık ve egemenliklerinin hayatiyetine ikna ettikleri uluslarından yükselen; çevrimiçi mahremiyetlerinin korunması, siber suçlarla mücadele edilmesi, eksik, yanlış, yanıltıcı ve spekülatif bilginin önüne geçilmesi talepleriyle karşı karşıya kalmıştır. Devletlerin fiili varlıklarını koruyup devam ettirme yönündeki müdahaleci yaklaşımı ve uluslardan yükselen yeni döneme özgü talepler neticesinde, egemenlik geleneksel "güç, rıza ve iktidar" üçlemesinin ötesine geçerek dijital saha da tesise konu olan soyut ve sanal bir boyut kazanmıştır. Ve bu yeni boyutun günümüzdeki karşılığı ise dijital egemenliktir. Dolayısıyla dijital egemenlik, bundan böyle ulus devletin yeni çağa özgü bir egemenlik altı unsurudur (Pohle & Thiel, 2020: 2).

Verilerin korunması ve yerelleştirilmesi, yerli sanayiinin yenilikçi gücünün yabancı teknolojiler karşısında teşvik edilip güçlendirilmesi esasına dayanan dijital egemenlik; devletlerin internet üzerinden yetkilerini yeniden ortaya koyması, dijital alanda kendi kaderini tayin etme hakkına yönelik kendi vatandaşlarını ve işletmelerini koruması gerektiği fikrini yaymak amacıyla kullanılmaktadır (Pohle & Thiel, 2020: 2-11). Halk egemenliği teorisine uyar ***dijital egemenlik (digital/cyber/technological/internet/data sovereignty)*** bir devletin veya bölgenin; fiziki ve dijital ülkesinde bulunan altyapılar ve kendi vatandaşları tarafından üretilen veriler üzerinde, kendine ait ve kendince geliştirilen ağ, veri, hizmet, donanım ve yazılımlar üzerinden (özellikle büyük teknoloji şirketlerine karşı) kaderini tayin etme hakkı, bağımsız hareket etme ve karar alma gücü (Couture, 2020; Pohle & Thiel, 2020:

8), istenen ve istenmeyen öznelerin, nesnelerin ve verilerin akışını kontrol etme gücü (Möllers, 2021: 116) şeklinde tanımlanabilir. Günümüzde devletlerin iradeleri karşılıklı bağımlılık (ikili veya çok taraflı anlaşmalar ve uluslararası örgütlerin kuralları) ve küreselleşme nedeniyle sınırlandırılmış/daraltılmış olduğu için (Özer, 2010: 52; Kaboğlu, 2014: 86) dijital egemenlik, nispeten dış egemenlikle ancak büyük ölçüde iç egemenlikle ilintilidir. Zira dijital egemenlik bahsinde; bir devletin diğer devletler (ve çok uluslu şirketler) ile olan ilişkilerinde bağlı ve hatta dijital çevresi geniş olan devletler karşısında denk olmayan, buna karşın kendi ülkesinde mutlak, bölünemez ve devredilemez bir egemenlik anlayışı hâkim olmaya başlamıştır.

Bugün devletler açısından devlet egemenliğinin bir alt unsuru olarak kabul edilen dijital egemenlik; biri siber istisnacılık (cyber exceptionalism) diğeri çok paydaşlı internet yönetişimi (multi-stakeholder internet governance) olmak üzere iki ana akımın meydan okuması ve hatta reddiyesi ile karşı karşıyadır. 1990'larda ticari internetin yükselişi esnasında popüler olan ancak bugün yerini çok paydaşlı internet yönetişimi anlayışına kaptıran ***siber istisnacılık***; dijital alemin analog dünyadan farklı olduğundan bahisle, dijitalleşmenin diğer teknolojik yeniliklerden farklı şekilde ele alınması gerektiğini savunup, bilgisayar destekli ağ iletişiminin artan öneminin devlet egemenliğinin ölümü anlamına geldiğini varsaymıştır (Pohle & Thiel, 2020: 4; Katz, 1997). Yerleşik siyasi kurumlara güvenmeyen siber özgürlükçülerden oluşan bu düşünce grubu; ademimerkeziyetçiliği ön plana koymuş ve ulusötesi ağlarda dış egemenliğin, hukukun ve ülkeselliğin daha az önemli olduğunu savunmuştur. Ancak kendi dönemi itibarı ile yasal düzenlemeler, düzenleyici rejimler veya kamusal teşvikler olmadan internetin fiili gelişimi mümkün olamadığı için siber istisnacılık, aynı görüşü savunan düşüncelere ilham olan bir ideoloji olarak kalabilmiştir. 2000'lerin başından itibaren ortaya çıkan, siber istisnacılığa kıyasla daha az çatışmacı olan, neo-liberal düşünceyle ilişkilendirilen ve açıklık, yönetişim, katılım, tabandan tepeye işbirliği ve rızaya dayalı karar alma ilkelerine dayanan ***çok paydaşlı internet yönetişimi***; internetin yönetiminin (normlarının, kurallarının ve prosedürlerinin geliştirilmesinin ve uygulanmasının) ondan doğrudan etkilenenlerin görevi olduğuna, devletlerin ise düzenleyici ancak egemen olmayan rolüne odaklanmaktadır. Yönetişime dayalı bu ikinci düşünce biçimi, eşgüdümün merkezi bir karar verme yetkisine duyulan ihtiyacı ortadan kaldırabileceğini iddia etmekte; yerleşik hükümetin egemen olduğu uluslararası kurumları açıkça reddetmekte ve onları *ulusötesilik ilkesiyle* değiştirmeye çalışmaktadır. Dijital alemde devletin egemenliğini reddetmeye ve dijital ağların gelişimini bölgeselleştirmeye çalışan her iki akım da bugün için kendine istikrarlı ve uygulanabilir bir zemin bulamamıştır. Elbette bunda her iki akımın da geleneksel egemenlik anlayışını reddetmeye yönelik argümanlarının zayıflaması doğrudan etkili olmuştur (Pohle & Thiel, 2020: 4-5-6).

Dijital egemenliğe yönelik değinilmesi gereken son bir konu da "uluslarca ne şekilde anlaşıldığı ve yorumlandığı"dır. Şöyle ki; dijital egemenlik, kimi az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerce yerli teknolojiye sahip olma ve geliştirme özerkliği kimilerince (Hindistan, Brezilya, Venezuela gibi) dijital emperyalizme ve sömürgeciliğe karşı koyma gücü, gelişmiş Kıta Avrupası ülkelerince veri koruma düzenlemelerine ve kullanıcı haklarına yönelik normlara saygılı teknolojik hizmetler sunarak tüketicilerin korunmasını sağlayan veri egemenliği, Kuzey Amerika ülkelerince ise sansürleme ve filtreleme olarak algılanmaktadır (Pinto, 2018; Kwet,

2019; Pohle & Thiel, 2020: 11). Dolayısıyla aynı dönemde yaşayan ulusların birbirinden ayrı kaygı, beklenti ve hedeflere sahip olduğu günümüz dünyasında, tek ve genel geçer bir dijital egemenlik tanımının yapılması güç görünmektedir.

3. Vergi Egemenliği

"*Devlet; sınırları vergilendirme yetkisiyle belirlenen bir coğrafi alana yayılmış, maddi cebir kullanmada karşılaştırmalı üstünlüğe sahip bir teşkilattır* (North, 1981: 21)". North'un vergilendirme özelinde yaptığı bu tanım esasında; devlet egemenliğinin tesisinde ve sınırlarının belirlenmesinde -hukuki cebre dayalı- vergilendirme yetkisinin belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır. Tanımdan yola çıkarak; vergilendirilebilir alan genişledikçe devletin egemen olduğu sahanın da aynı ölçüde genişlediği sonucuna varılabileceği gibi, anılan alan daraldıkça egemenliğin sınırlanacağı/daralacağı anlamı da çıkarılabilir. Vergilendirmeye yönelik sahip olunan yetki ve bu yetkiyi kullanma gücü, ülkesel sınırların içerisi ve ötesi ile yani iç egemenlikle olduğu kadar dışı egemenlikle de ilintilidir. Dolayısıyla devletler gerek iç gerekse de dış egemenliğin asli bileşeni olduğu için vergi egemenliğine bağlı kalmış ve ona sahip çıkmıştır. Dolayısıyla vergilendirme her zaman devlet egemenliğinin temel bir özelliği olagelmiştir. Nitekim mutlakıyetçe devlet anlayışıyla ünlü Jean Bodin vergilendirmeyi "egemen iktidarın benzersiz özelliklerinden biri" olarak tanımlamıştır (Hearson & Tucker, 2021: 5; Wolfe, 1968: 268). Vergisiz egemenlikten söz edilemeyeceği için vergiyle ilgili her şey egemenlikle de ilişkilendirilmiştir. Bu bakımdan vergilendirme, egemenlik içerisinde özel bir statüye sahiptir (Ring, 2008: 158; Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021: 40).

Kaynak ve yerleşik esası çerçevesinde sırasıyla dış ve iç egemenlikle kolateral bağlantılı olan vergi egemenliğinin doğru anlaşılması ve tanımlanması gerekir. Bu yönüyle vergi egemenliği en basit şekliyle bir devletin diğer bir devlete "*senin olan senindir, benim olan ise benimdir*" diyebilme gücüne sahip olmasıdır (Maguire, 2019). Elbette bu tip niteleme vergi egemenliğini açıklamak için pek de yeterli değildir. Ancak yine de bir devletin en temel egemenlik alameti olan vergilendirme konusunda, kendine ait olanı başka bir devlet ile paylaşmayıp kendine ait olmayan üzerinde de hak iddia etmemesi, özünde vergi egemenliğini işaret eder. Vergi egemenliğine yönelik bir diğer çağrışımsal tanım ise "*neyin nasıl toplanacağı üzerinde kontrole sahip olmak*" şeklindedir (Ring, 2008: 209). Bir öncekinden farklı olarak bu ikinci bakış, vergi egemenliğine gelir yaratma potansiyeli çerçevesinde yaklaşmaktadır. Daha açık bir ifadeyle anılan tanım; tahsile konu vergilerin ve tahsilat yönteminin belirlenmesi konusunda sahip olunan fiili kontrol gücünü vergi egemenliği olarak değerlendirmiş, amaçsal olarak da vergilerin gelir yaratma potansiyelini öne çıkarmıştır. Ancak her iki nitel tanım da vergi egemenliğinin kapsamına neyin girdiğini ve ne anlama geldiğini açıklamak konusunda yetersiz kalmaktadır.

3.1. Vergi Egemenliğine Genel Bakış

Çoğu ülke vergi egemenliğini, egemen devletin mutlak, paylaşılamaz ve devredilemez gücü olarak kabul edip desteklese de bu kavramın evrensel ve standart bir tanımı, kapsamı

ve içeriği bulunmamaktadır (Ring, 2009: 24). Buna karşın vergi egemenliği herhalde, devletin vergilendirmeye yönelik sahip olduğu yasal münhasır yetkisine işaret eden bir egemenlik alameti olduğuna şüphe yoktur (Dagan, 2018: 302). Bu alamet ise biri dar diğer geniş anlamda olmak üzere iki şekilde sistematize edilebilir.

Dar anlamda vergi egemenliği; devletin tüm vatandaşlarını ve topraklarını vergilendirme gücünü temsil etmektedir (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021: 41). Bu güç vergilendirme yetkisi kavramı ile ifade edilmektedir. Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü temsil eden ***vergilendirme yetkisi***; devlet tüzel kişiliği tarafından bizatihi kullanılabileceği gibi anayasal sınırlar içerisinde ve belirli ölçülerde mahalli idarelerle paylaşılabilmektedir (Öncel vd. 2021: 39-40). Vergilendirme yetkisi gücünü biricik ve paylaşılmaz olan egemenlikten alır. Zira aynı ülke içerisinde iki (veya daha fazla) egemen vergilendirme yetkisi olamaz. Aksi taktirde devlet egemenliği de sorgulanır ve hatta ortadan kalkmış olur (Slaughter, 1984: 588). Ayrıca vergilendirme, egemen statüye bağlı doğal bir hak veya yetki olarak kabul edildiğinde, vergilendirme yetkisinin ihlali doğrudan egemenliğin ihlali anlamına da gelmiş olacaktır (Christians, 2008: 7).

Devlet şekline bağlı olarak değişkenlik gösterebilen vergilendirme yetkisi, esasında iç egemenlik ve dolayısıyla da vergilendirmeye yönelik hukuki yetki (yönetme yetkisi) ile ilintilidir. Oysa ki geniş anlamda vergi egemenliği; vergilendirme yetkisini, vergilerin kullanımını, uyuşmazlıkların çözümünü ve özellikle de uluslararası vergilendirmeyi de konu edinir. Diğer bir anlatımla geniş anlamda vergi egemenliği; dış egemenlik yani bağımsızlık ile yakın bağlantılı olarak görülüp, uluslararası vergilendirme bahsinde ön plana çıkmaktadır. Zira uluslar, uluslararası vergi politikasını yürütürken bir boşlukta hareket etmezler ve yerel eylemlerin yurtdışında da önemli sonuçları olabilir. Bu bakımdan vergi politikasının uygulanması, iki veya daha fazla ulusun etkileşimini ve hatta iş birliğini gerektirir (Ring, 2008: 157).

Doktrinde kimi zaman -her ne kadar doğru olmasa da- ***mali egemenlik*** adıyla da anılan geniş anlamda vergi egemenliği hem ulusal hem de uluslararası ölçekte devletin sahip olduğu iktidarı temsil etmektedir. Bu bakımdan ***geniş anlamda vergi egemenliği***; bir devletin tek taraflı olarak kendi ülkesinde vergi sistemini ve yapısını kurma, sistemi oluşturan vergileri belirleme, vergi konusunu, matrahını, oranlarını ve ödeme sürelerini belirleme, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerini tanımlama, vergi uyuşmazlıklarına yönelik çözüm ve yollarını geliştirme, vergi anlaşmaları ve işbirlikleri yapma, vergi gelirlerinin kullanımını belirleme, kendi vergi politikalarını belirleme ve etkin şekilde uygulama kabiliyeti, iktidarı ve hakkıdır (Maguire, 2019; Radu, 2012: 403; Bräuninger, 2014: 4-16-18; Ring, 2009: 24).

Doktriner anlamda vergilendirme yetkisi ile vergi egemenliği kavramları -aralarındaki sınırın kesin ve belirgin olmaması nedeniyle- birbiri yerine kullanılıyor olsa da vergi egemenliğinin, vergilendirme yetkisini, gücünü ve vergi yetki alanını kapsayan daha geniş ve genel çerçeveli bir kavram olduğu kanaatindeyiz. Nitekim vergi egemenliği, vergilendirmeye yönelik egemen devletin sahip olduğu güce, yetkiye ve iktidara yönelik fiili durumunu temsil etmektedir. Bu bakımda çalışma genelinde vergilendirme yetkisi yerine -uluslararası vergi hukuku literatüründeki genel kabul de dikkate alınarak- vergi egemenliği kavramının kullanımı özellikle tercih edilmiştir.

3.2. Vergi Egemenliğinin Asli Bileşenleri

Hukuki niteliği dönemsel olarak değişkenlik arz eden vergi egemenliğinin, bugün itibarı ile varlığına, eksikliğine veya yokluğuna delalet eden muhtelif unsurlardan bahsedilebilir. Ki bu unsurları, geniş anlamda vergi egemenliği bahsinde yer verilen tanımdan çıkarmak mümkündür. Ancak vergi sistemi özelinde vergilendirme yetkisinin inşasına, tadiline ve ilgasına dayanak olacak ve tanımsal unsurlarını kapsayacak bileşenlerinin de tespit edilmesi gerekir. Tıpkı tanımda olduğu gibi vergi egemenliğinin bileşenlerine yönelik de standart ve evrensel bir fikir birliğinin olmadığını özellikle yinelemek gerekir. Yine de doktriner anlamda vergi egemenliğinin varlığına, eksiliğine veya yokluğuna işaret edecek üç asli bileşenden bahsedilebilir. Bunları sırasıyla irade bağımsızlığı, gelir bağımsızlığı ve politika bağımsızlığı şeklinde saymak mümkündür.

İrade bağımsızlığına göre; vergi ve benzeri mali mükellefiyetlere yönelik mutlak, paylaşılamaz ve devredilemez yetki ve güce, bu yetki ve gücü kullanırken de bağımsız karar verme yeteneğine sahip olan devlet (Andreev, 2021: 39) bu bileşen açısından vergi egemenliğine sahiptir. ***Gelir bağımsızlığına*** göre; devletin kamu harcamalarını ve programlarını finanse edebilmek için gelir yaratma ve sürdürme konusunda tam kontrole sahip olma iktidarından bahsediliyorsa bu bileşen açısından vergi egemenliğinden söz edilir. ***Politika bağımsızlığına*** göreyse devletin toplumsal ve iktisadi düzeni değiştirip düzenlemek için maliye politikası üzerinde mutlak kontrole sahip olma iktidarına sahip olması da vergi egemenliğinin tesis edildiğine delalet eder (Bräuninger, 2014: 4; Ring, 2008: 167-168).

Yukarıdaki bilgiler ışığında bir devletin vergi egemenliği; vergi gelirlerine yönelik bağımsız düzenlemeler yaparak ve kararlar alarak gelir elde etme, belirlenen politika (büyüme, fiyat istikrarı, gelir dağılımı, istihdam) hedeflerine uygun olarak elde edilen gelirlerin harcanmasını belirleme hak ve gücünün birleşimidir (Bräuninger, 2014: 4-5). Anılan üç bileşenden birinin veya birden fazlasının yokluğu, aynı zamanda o devletin kısmen veya tamamen vergi egemen olmadığı şeklinde değerlendirilebilir. Ancak devletler bugün uluslararası rekabet avantajı kazanabilmek amacıyla bu bileşenlerden ya tek taraflı düzenlemeler ya da bilateral veya multilateral anlaşmalarla vazgeçebilmektedir. Bu da günümüz devletlerinin ne kadar vergi egemen oluşumlar olduklarını sorgulanır hale getirmektedir. Her ne olursa olsun vergi egemenliğinin kaybı, hem ulus-devletin gelir yaratma ve maliye politikası oluşturma konusunda üstlendiği rolleri hem de demokratik hesap bilirlik ve meşruiyet şeklindeki normatif yönetişim değerlerini zayıflatacaktır (Ring, 2008: 225).

3.3. Vergi Egemenliğinin Değişen Doğası: Zayıflatan ve Sınırlandıran Faktörler

Dijital, mobil ve rekabetçi dünya; egemen devletin vergilendirme konusundaki kurucu ilişkilerini ve zorlayıcı yasal rejimlerini piyasalaştırmak suretiyle önemli ölçüde zayıflatmış, geleneksel devlet ve vatandaş ilişkisini parçalamış ve verginin doğasını kırılma derecesinde değişime uğratmıştır. Nitekim artık vergiler, mükelleflerce yerine getirilmesi gereken medeni bir yükümlülük ve devletin hukuki zor altında tahsile konu ettiği yasal münhasır yetkisi olmaktan çıkarak; mükelleflerin rekabet avantajı ve altyapı imkânı sağlayan bir ülkede ikamet etmek, yatırım yapmak ve işlerini yürütmek için ödemeye istekli oldukları bir bedel halini

almıştır. Devletler ise vergi egemenliklerini koruma konusunda ısrarcı olsalar da gerek çok uluslu şirketlerin rekabet yaklaşımı, mobil haldeki sermaye, faaliyet, ikametgâh ve vatandaşlık meselesi (Dagan, 2018: 302-303-305-306) gerekse de pek çok uluslararası anlaşma ve iş birlikleri nedeniyle bu gücün gitgide sınırlandırıldığı ve hatta zayıfladığı görülmektedir.

Böyle bir panoramik vergisel ortamda üç asli soru cevap beklemektedir: Bugün vergi egemenliği mutlak mıdır paylaşılabilir midir? Vergi egemenliğini sınırlandıran ve zayıflatan faktörler nelerdir? Vergi egemenliğinin sınırlandırması ile vergi egemenliğinin zayıflaması arasında temelde nasıl bir fark vardır? Öncelikli olarak "sınırlandırma" ile "zayıflama" arasındaki fark ile başlamak doğru olacaktır. Bu yönüyle ***vergi egemenliğinin sınırlandırılmasından*** kast edilen; devletlerce vergilendirmeye yönelik yasal münhasır yetkilerinin diğer devletler veya paydaşlar ile karşılıklı anlaşmalar veya iş birlikleri aracı kılınmak suretiyle paylaşılmasıdır. ***Vergi egemenliğinin zayıflaması*** ise devletlerin tek taraflı olarak kendi vergi yetki alanlarını genişletmesi, devletlerarası zararlı vergi rekabetinin yaygınlaşması, düzenlemeden yoksun vergi cennetlerinin varlığı ve/veya başta çok uluslu şirketler olmak üzere yerel, bölgesel ve küresel piyasa aktörlerinin kâr odaklı eylemleri nedeniyle devletlerin vergi egemenlik haklarının ihlal edilmesi ve hatta ortadan kalkması anlamına işaret etmektedir.

3.3.1. Vergi Egemenliğini Sınırlandıran Faktörler: Vergi Paydaşlığı

Vergilendirme, ister halka isterse de millete dayansın egemenliğin temel bir parçasıdır ve devletler -vazgeçmek bir yana dursun- vergi egemenliğini paylaşmaya dahi şiddetle karşı çıkma eğilimindedir (Bräuninger, 2014: 4-13). Bu yönüyle geleneksel söylem de vergilendirmeyle ilgili kararların, dış endişeden ve müdahaleden bağımsız olarak, yalnızca ulus dahilinde alınması gerektiği görüşü etrafında toplanmıştır. Ancak vergilendirmeye yönelik bu mutlak (ve merkezi) otorite yaklaşımı, piyasa ve düzenleyici ilişkilerin yeniden formüle edildiği ve hükümet dışı aktörlerin ulusötesi ortamlarda etkileşim halinde olduğu küresel iktisadi gerçeklikle artık pek de örtüşmemektedir (Christians, 2008: 2). Ayrıca vergi egemenliğinin katı şekilde uygulanması halinde, iki veya daha fazla vergi yetki alanına giren aynı vergi konusundan veya mükellefinden mükerrer vergi alınması nedeniyle; uluslararası mal ve hizmet alışverişinin, sermayenin, teknolojinin ve kişilerin sınır ötesi hareketleri üzerinde zararlı etkileri olan çifte vergilendirme sorunu gündeme gelmektedir (OECD, 2015: 24). İşte anılan sorunun önüne geçmek ve vergilerini uyumlaştırmak amacıyla ülkeler; vergi egemenliklerini uluslararası ve bölgesel iş birlikleri ve entegrasyonlar üzerinden diğer ülkeler (kimi zaman üçüncü taraflar) ile paylaşılabilmekte ve gerektiğinde de karşılıklı olarak sınırlandırabilmektedir. Dolayısıyla vergi egemenliğinin sınırlandırılması, uluslararası vergilendirmeye yönelik *uyumlaştırma* ve *paylaşma* eylemleri neticesinde ortaya çıkmış olmaktadır.

Günümüzde vergi egemenliğini sınırlandıran faktörler; aşırı mobil sermaye, dış etkiler, anlaşma müzakereleri, faydacı yaklaşımlar, uluslararası rekabet, piyasa şartları gibi pek çok farklı dinamikten de kaynaklanabilmektedir (Li, 2004: 145). Ayrıca devletlerin uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanması ve anlaşmazlıkların çözümü üzerindeki egemenliğini,

OECD içerisinde uluslararası vergi iş birliği için bir norm haline gelen (zorunlu ve bağlayıcı) uluslararası vergi anlaşması tahkimine devretmesi; vergilendirme haklarını sınır ötesi ekonomik faaliyetler üzerinden bölen yasal olarak bağlayıcı vergi anlaşmalar yapması (Hearson & Tucker, 2021: 2-3-4-12; Li, 2004: 146) da yine vergi egemenliğini sınırlandıran bir diğer faktör kümesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sınırlandıran faktörler esasında, vergi egemenliğinin kapsamının ulusal vergilendirmeden uluslararası vergilendirmeye yönelecek şekilde yeniden belirlenmesine ilişkin sürecin asli dinamikleri olarak görülmeye değerdir. Nitekim; eğer bugün tüm dünya vatandaşları küresel bir sosyal sözleşmenin tarafları olarak kabul edilecek olursa; egemenliği merkeze koyan ulusal vergi politikalarının, yalnızca ulusal bileşenlerin ihtiyaç ve isteklerine yönelik değil, ulus ötesi yansımalarının olacağı bilinciyle küresel ölçekteki topluluğun ihtiyaç ve isteklerini dikkate alacak şekilde yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir (Christians, 2008: 4).

3.3.2. Vergi Egemenliğini Zayıflatan Faktörler: Egemenlik Kaybı

Herhangi bir ülkenin egemenliği o devletin dünyadaki diğer devletler tarafından kabulüne ve tanınmasına bağlıdır. Vergi egemenliği için de aynı şey geçerlidir. Ancak vergi egemenliğine yönelik günümüz uluslararası ilişkilerinde standart, ortak ve kesin bir tanım yapılıp kapsam belirlenemediği için ülkelerin birbirlerinin vergi egemenliğini tanımıyor veya kendilerince tanımlıyor olması vergi egemenliğini zayıflatan birincil faktör olarak değerlendirilebilir (Ring, 2009: 25-26).

Vergi egemenliğinin tanınmaması ise başta zararlı vergi rekabeti ve düzenlemeden yoksun vergi cennetleri olmak üzere farklı şekillerde kendini gösterebilir. Daha genel bir anlatımla; **(1)** işletmeleri, sermayeleri, kaynakları ve kazançları ulusal sınırların ötesinde mobil halde olan çok uluslu şirketlerin ve hatta aynı ülkenin mobil vatandaşlarının rekabet avantajlarını (faaliyetlerini, sermayelerini, ikametgahlarını ve hatta vatandaşlıklarını başka bir ülkenin vergi yetki alanına kaydırma avantajlarını) kullanarak devletleri onları çekmek ve elde tutmak için vergi rekabeti baskısı altına sokması (Arato vd., 2018: 26; Dagan, 2018: 302), **(2)** zararlı vergi rekabetine giren devletlerin (Ring, 2009: 7; Li, 2004: 146) vergilendirme üzerindeki tekel gücünün zayıflaması ve bu nedenle vergi gelirleri ve ticaret için rekabet eden birer piyasa aktörü haline gelmesi (Dagan, 2018: 301), **(3)** çok uluslu şirketlerin saldırgan vergi planlaması yaparak ve ülkeler arasındaki vergi rekabetinden faydalanarak "vatansız gelir" yaratması ve dünya genelinde son derece düşük oranda vergi ödemesi veya hiç ödememesi (Kleinbard, 2011: 706), **(4)** transfer fiyatlandırması meselesi, **(5)** çok uluslu şirketlerin üzerindeki vergi yükünün yerel ve ulusal ölçekli firmalara maliyet şeklinde yansıtılması, **(6)** gelişmiş ülkelerin vergi yetki alanlarını diğer ülke firmalarını ve vatandaşlarını kapsayacak şekilde genişletmesi, **(7)** küresel yönetişime bağlı olarak devletlerin egemenlik kısıtlayıcı ve sermaye yanlısı taahhütlerin altına girmesi, **(8)** devletlerin uluslararası bir rejim kuramaması veya kurmak istememesi nedeniyle son yıllarda düzenlemeden yoksun vergi cennetlerinin büyümesi (Hearson & Tucker, 2021: 2; Ring, 2009: 8-24) vergi egemenliğini zayıflatan bir dizi etkileşimli faktör olarak sayılabilir.

Vergi egemenliğini zayıflatabilecek bir diğer potansiyel alan ise Omri Marian'ın "***süper vergi cennetleri***" olarak nitelediği kripto paralardır. Gerçek para birimleri gibi işlev görebilen ancak merkezi hükümetler tarafından çıkarılıp desteklenmeyen, web tabanlı ve kriptografiye dayanan kripto paraların popülaritesi günümüzde gitgide artmış, resmen bazı ülkelerce (örn. Almanya, ABD) bir özel para biçimi olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Çevrimiçi borsalarda mal, hizmet ve hatta ulusal para birimleri ile takas edilebilen kripto paraların, vergi cennetlerinin "kazançların vergiye tabi olmaması" ve "mükelleflerin gizli tutulması" işlevlerine sahip olduğunu ve faaliyetlerinin finansal kurumların varlığına bağlı olmadığını tespit eden Marian'a göre; meşru amaçlar için olduğu kadar yasadışı faaliyetlere de elverişli ve vergi kaçakçılığı açısından çekici olan kripto paralar, devletlerin denizaşırı vergi kaçakçılığını önlemedeki gayretlerini boşa çıkarma potansiyeline sahiptir. Nitekim vergi cennetlerinin neden olduğu vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi için finansal kuruluşlar hesap sahipleri hakkında bilgi toplamak, bu bilgileri vergi idareleriyle paylaşmak ve hatta gerektiğinde de vergi sorumlusu sıfatı ile tevkifat yapma konusunda devletlerin önemli bir paydaşı haline gelmişken, kripto paralarının merkeziyetsiz doğası ve müşteri anonimliği hem bu gayretleri boşa çıkarmakta hem de bizatihi kendileri yeni ve süper vergi cennetlerine dönüşmektedir (Marian, 2013: 38-39-40-41-42).

Vergi egemenliği açısından, sınırlandıran faktörlerden önce -en dikkat çekici olanlarına yukarıda kısaca değinilen- zayıflatıcı faktörlerin çok yönlü tespiti, bu faktörlere karşı alınması gereken önlemler ve yapılması gereken düzenlemeler, devletlerin ivedi aksiyonlarına konu olmalıdır. Bu bakımdan özellikle vergi rekabeti nedeniyle birer piyasa aktörü haline gelen devletlerin, zayıflayan vergi egemenliklerini günün gereklerine uygun olarak yeniden tesis edebilmeleri için yalnızca kendi fiziki ülkelerinde değil birden fazla piyasada ve dijital ekosistemde rekabet edebilecek oyuncular haline gelip harekete geçmeleri gerekmektedir (Dagan, 2018: 306). Bunun için de ülke-dijital ülke, ulus-dijital ulus, egemenlik-dijital egemenlik arasındaki kesişim ve ayrışım sahalarını tespit ettikten sonra; geleneksel vergi egemenliği kabul ve retleri üzerinden dijital vergi egemenliklerini tanımlaması günümüz devletlerinin zaman kaybetmeksizin üzerine gitmesi gereken bağdaşık konulardır.

4. Dijital Vergi Egemenliği

Geleneksel anlamda vergi egemenliği, belirli bir fiziki bölge veya toprak parçası üzerinde geçici veya sürekli olarak yaşayan, kurulan, bulunan veya temsil edilen kişi ve/veya kuruluşların gelir, servet ve harcama oluşturucu ve gerçekleştirici eylemleri ile ilişkilendirilmektedir. Buna karşın fiziki varlık, mekân, eylem ve kullanıma bağlı olmayan dijitalleşme, vergi egemenliği anlayışını ve ilişkilendirildiği bileşenleri açık ve kaçınılmaz bir değişim sürecinin eşiğine getirmiştir. Bu süreç vergi yetki alanlarının, vergi ödevlilerinin, vergilendirilebilir kaynakların, uyuşmazlık çözüm yollarının, iş birliklerinin ve anlaşmaların hasılı vergi egemenliğini teşkil eden bileşenlerin dijital zamana, zemine ve birime uyar şekilde belirlenebilmesi için dijital vergi egemenliğinin tesisini gerekli kılmaktadır. Ancak bilindik fiziki varlığa, kuram ve kurumlara dayanarak dijital alemde muhatap, konu, yetki, kaynak ve ölçek unsurlarını tespit etmek kolay olmadığı için dijital vergi egemenliğinin sınırlarını

belirlemek de son derece güç bir iştir. Bu güçlüğün üstesinden gelebilmek adına; geleneksel vergi egemenliği ve dijital devletin unsurları üzerinden dijital vergi egemenliğini tanımlamak iyi bir başlangıç olacaktır.

Öncelikli olarak şu hususu önemle belirtmek gerekir ki; dijital vergi egemenliği, geleneksel vergi egemenliğinin yerini alacak bir seçenek olmayıp esasında onun bir alt unsurudur. Fakat iki olgu arasında bir heterarşi olmadığı gibi hiyerarşik bir bağlantıdan da söz edilemez. Bu bakımdan ikisi arasında genel hüküm özel hüküm bağlamında korelatif bir ilişkiden bahsedilebilir. Bu korelatif ilişkide dijital vergi egemenliği bağımsız değişkeni, geleneksel olanı ise bağımlı değişkeni temsil etmektedir. Bu mantıksal açıklama sonrasında ***dijital vergi egemenliği***; devletin **(1)** dijital yönetişime dayalı ve tek taraflı olarak **(2)** kendi fiziki ve/veya dijital sahasında **(3a)** geçici veya sürekli olarak yaşayan, kurulan, bulunan veya temsil edilen kişi ve/veya kuruluşların ve **(3b)** aynı sahanın altyapıları ve vatandaşları tarafından üretilen verileri kullanan coğrafi olarak bağlantısız ve ulus ötesi değerlerle birliktelik oluşturan siber ve dijital toplulukların ve çok uluslu (dijital) şirket, platform ve oluşumların **(4)** ağ, sunucu, kablo, uydu ve benzeri yeni teknolojiler kanalıyla gerçekleştirdikleri **(5)** gelir, servet ve harcama oluşumlarını, değişimlerini, eylemlerini ve aktarımlarını **(6)** sahip olduğu araç, kurum, düzenleme ve normları ile **(7)** vergilendirme kabiliyeti, iktidarı ve hakkı şeklinde tanımlanabilir.

4.1. Dijital Vergi Egemenliğinde Yöntem Açmazı

Dijitalleşmenin iktisadi yönünü temsil eden dijital ekonominin ortaya çıkardığı yeni vergi yetki alanları ve konuları, vergi egemenliğine yönelik yeni tehditleri ve yöntem açmazlarını beraberinde getirmiştir (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021: 40). Bu açmazların odağında ise özellikle yeni bir vergi süjesi olarak "herhangi bir fiziksel varlığı olmaksızın faaliyet gösteren (yabancı ve çok uluslu) dijital şirketleri" ve "bu şirketlerin kazançları" yer almaktadır. Nitekim anılan şirketlerin sui generis yapısı, faaliyet türleri ve kazanç yapıları, devletlerin vergi egemenliklerini tesis etmesini güçleştirebilmektedir. Dijital şirketlerin herhangi bir fiziki varlığa sahip olmadan, fiziki bir mekâna bağlı olmadan ve ihtiyaç duymadan elde ettikleri kazançlarının ve yürüttükleri faaliyetlerinin, hangi devletin vergi yetki alanına girdiği, vergi yetki alanının tespitinde hangi kriterin dikkate alınacağı meselesi vergi egemenliğini doğrudan ilgilendirmektedir. Yöntem açmazı noktasında bir diğer sorun ise "dijital ekosistemde faaliyet gösteren bu şirketlerin hangi tip eylemlerinin hangi devletin dijital sahasında gerçekleştirildiği" ve "dijital ulusun vatandaşlarını, yerleşiklerini ve girişimcilerini, kendi vatandaşı veya yerleşiği oldukları devletin mi yoksa vergi yetki alanına girdikleri devletin mi vergilendireceği" meselesidir. Yalnızca geleneksel yöntemler izlenerek, bu ve benzeri sorulara tüm tarafları memnun edebilecek cevaplar vermek şu an için pek mümkün görünmemektedir.

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında yerleşiklik ve kaynak esasları, fiziki ülke (özellikle kara sahası) için geçerli iken; sırf bu ilkelere dayanarak anılan şirketlerin dijital dünyadaki faaliyetlerinin tespiti ve kazançlarının vergilendirilmesi bugün için çözüm odaklı bir yaklaşım olmayacaktır. Zira dijitalleşme kendine özgü bir dijital ülke, ulus ve egemenlik anlayışı ortaya çıkardığı için kökleşik kabuller ile dijital vergi egemenliğinin tesisini

beklemek günün gerekleri ile pek de örtüşmemektedir. Dijital ülkede kazanç elde eden de kullanıcı olan da bir yönüyle dijital ulusun vatandaşları, yerleşikleri ve girişimcileridir. Bu tip bir durumda hem birden fazla ülkenin vergi egemenlik iddiasında bulunması nedeniyle kalabalıklaşma hem de kazancın ve faaliyetin tespitinin güç olması nedeniyle de vergi otoritesizliği meselesi gündeme gelmektedir. Ancak bugün itibarı ile multilateral vergilendirme sorunu bağlamında kalabalıklaşma olgusunun ağır bastığını söylemek çok da yanlış olmayacaktır. Nitekim artık devletler kendi ülkesinde yürütülen dijital faaliyetlerden doğan kazançlar üzerinde yeni vergi hakları talep etmeye başlamıştır. Pek çok devlet, dijital şirketlerin kendi yetki alanlarında değer yarattığını ve kendi ülkesindeki kullanıcılar tarafından sağlanan veri ve içerikten yararlandığını iddia ederek, tek taraflı olarak yeni vergilendirme yetkileri yaratmaya ve yabancı dijital şirketlerin elde ettiği kazançlardan ek vergiler almak üzere dijital hizmet vergisi, denkleştirme vergisi gibi muhtelif vergisel önlemler almaya başlamıştır (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021: 40-41).

4.2. Dijital Vergi Egemenliğinin Tesisinde Yerleşiklik ve Kaynak Esasları

Dijital vergi egemenliğinin tesisi konusunda birincil sırada çözüm bekleyen sorun, ekseriyeti çok uluslu olan dijital şirketlerin ne şekilde vergilendirileceğidir. Bir diğer anlatımla; devletler bugün için vatandaşlarını veya sınırları içerisinde yerleşik olarak gerçekleştirilen dijital faaliyetleri, bilindik araç, kurum ve politikalardan istifade ederek vergilendirme imkanına sahipken; daimi iş yerleri olmayan, başka ülke sınırları içerisinde yer alan ve herhangi bir fiziki varlığa ihtiyaç duymaksızın faaliyet yürüten dijital şirketleri vergilendir(eme)mek gibi önemli bir zorlukla baş etmek zorundadır. Bu sürece bir de vergi egemenliğini zayıflatan faktörler dahil olunca, sorun tek bir ülkenin tek başına ve tek taraflı düzenlemeleri ile üstesinde gelemeyeceği küresel ve karmaşık bir hal almaktadır. Bu ve benzeri sorunların üstesinde gelinebilmesi için de bilindik yöntemlerle yani fiziksel varlığı olmaksızın faaliyet gösteren dijital şirketlerin vergilendirilmesinde yerleşiklik ve kaynak esası üzerinden dijital vergi egemenliğinin tesis edilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Yerleşiklik (ikâmet) esasına (residence-based tax jurisdiction/the basis for residence taxation) göre genelde net sermaye ihraç eden devletler (Brauner, 2003: 279) yerleşiklerini -kaynağının yerli veya yabancı olup olmamasına bakmaksızın- dünya çapındaki tüm kazançları üzerinden eşit olarak vergilendirmektedir (Jha, 2010: 452). Dijital vergilendirme boyutunda ise dijital şirketin faaliyetlerine ve kazançlarına yönelik münhasır vergi haklarının, ikamet edilen veya yerleşiği (mukimi) olunan ülkeye ait olduğu ve ona tahsis edilmesi gerektiği esasına dayanmaktadır. Bu esas mantıksal olarak; *dijital veri ve içerik nerede üretildiyse orada vergilendirilmeli* anlayışını benimsemiştir. Ancak özellikle dijital şirketlere ait içeriklerinin yerleşik olunan ülke dışına sunulması halinde, varış ülkesinde vergilendirilebilir değer yaratılmış olmaktadır. Bu durumda da yerleşiklik esası yerine, daimî dijital işyeri konseptine dayalı olarak kaynak devlet prensibi gözetilerek vergilendirme yolunun izlenmesi gerekebilmektedir. Zira yerleşik olmayan şirketler, yerleşiklik esaslı vergilendirilemeyeceği için kaynak ilkesi temelinde bir vergilendirme yolunun izlenmesi en uygun seçenek olarak değerlendirilebilmektedir (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021: 41-42).

Kaynak (mülkilik) esasına (source-based tax jurisdiction/the basis for source taxation) göre bir devletin coğrafi sınırları içerisinde elde edilen tüm kazançlar o ülke tarafından vergilendirilir. Dolayısıyla, yerleşik olmayanların yalnızca ülke içerisinde elde ettikleri kazançları vergilendirilirken, yerleşiklerin aynı zamanda yurt dışı kazançları da vergilendirilmektedir (Jha, 2010: 452). Bu esas gelir elde etme fırsatı yaratan -ki aynı zamanda genelde net sermaye ithal eden (Brauner, 2003: 279)- devletin onu vergilendirme hakkına da sahip olması gerektiği görüşüyle gerekçelendirilmektedir. Bu esası haklı göstermek için ileri sürülen asli argüman, dijital şirketlerin veri ve içeriğine katkı sağlayan yerel ve yerleşik kullanıcıların kaynak devletin bir parçası olarak değerlendirilmesidir (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021: 41-42). Fonksiyonel olarak kazancın unsurlarının devletler arasında paylaşımını yerine getirmek üzerine geliştirilen kaynak esası, aynı kazançların kaynakta vergilendirilmesini benimsemektedir. Ayrıca kaynak esasında; maddi anlamda aktif olarak katılımın olduğu bir hizmetin yerine getirilme karşılığında işletmelerden elde edilen ücretlerin, maaşların, ikramiyelerin, komisyonların ve kazançların (*aktif gelirlerin*) yalnızca yerleşik olunan ülkede; gayrimenkullerden, menkullerden, sınırlı ortaklıklardan veya aktif olarak dahil olunmayan bir girişimden elde edilen faiz, kira, temettü gibi kazançların (*pasif gelirlerin*) ise ilk olarak kaynak ülkede vergilendirilmesi söz konusudur (Brauner, 2003: 278-279-280).

4.3. Dijital Vergi Egemenliğinin Tesisinde Esasların Uyarlılığı Tartışması

Kaynak ilkesi bugün dijital şirketlerin vergilendirilmesi konusunda çoğu ülke tarafından benimsenen bir yaklaşım olsa dahi yine de oldukça tartışmalıdır. Şöyle ki; içerik geliştirme fırsatı ve altyapısı sağlayan birden fazla devlet yerleşiklik esaslı vergi egemenliğini, bu içeriklerden kendi ülkesinde kazanç sağlanan birden fazla devlet de kaynak esaslı vergi egemenliğine gidecek olursa (Jha, 2010: 453), bu durumda multilateral vergilendirme sorunu gündeme gelecektir. Çakışan vergi egemenlikleri nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemek ve bu surette birbirlerinin vergi egemenliklerini ihlal etmemek için devletler, elbette tek taraflı olarak iç hukukta yapılan düzenlemeler, bilateral veya multilateral çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kanalıyla ve/veya koordineli transfer fiyatlandırması yoluyla bu sorunu bir ölçüde çözümleyebilir (Christians, 2008: 11-12). Bu çözüm yollarından da faydalanarak dijital şirketlerin ve faaliyetlerin vergilendirilmesi, her iki esasın bir arada yani hibrit olarak uygulanması halinde söz konusu olabilecektir. Ancak dijital şirketlerin içeriklerini yurtdışında kullanan kaynak ülke vatandaşlarının, kullanım anında yine de o ülkenin bir parçası sayılıp sayılmayacağı; geçici süre ile ülke içerisinde bulunup da dijital şirketlerin içeriklerini kullanan turistlerin, gezginlerin, hastaların, tutukluların, iş insanlarının bulundukları ülkenin vergi yetki alanı içerisinde mi yoksa dışında mı sayılacağı meseleleri de cevaplanması gereken önemli sorulardır.

Bugün kaynak ülke ve yerleşik ülke arasında halen net bir ayrımın yapılamamış olması (Brauner, 2003: 281), her ülkenin kendine özgü bir yerleşiklik esası belirlemesi, geniş çerçeveli kaynak ilkesi kurallar yelpazesinin var olması, farklı vergi yetki alanlarında çok sayıdaki vergi anlaşması yapılmış olması, ülkelerin farklı vergi oran ve stopaj kuralları uygulaması gibi pek çok etkene bağlı olarak karma ve parçalı bir uluslararası vergi ortamı doğmuştur. İşin içerisine bir de fiziki varlık, yer ve çıktı olmaksızın faaliyet yürüten dijital

şirketlerin ve bunların alt uzantı, kullanıcı ve geliştiricilerinin eklemlenmesi, vergi egemenliği özelinde çakışan dijital vergi yetki alanı sorununu gündeme getirmiştir. Nitekim bugünün dünyasında vergi planlaması kanalıyla dijital bir şirket aynı anda; bir ülkenin vergi yetki alanında ikamet edebilmekte, ikinci bir ülkenin vergi yetki alanında kazanç elde edebilmekte, üçüncü bir ülkede faaliyet yürütebilmekte, dördüncü bir ülkede endüstriyel bir işletmeye yatırım yapabilmekte, beşinci bir ülkede IP'sini kaydedebilmekte ve altıncı bir ülkenin vergi oranlarına tabi olabilmektedir (Dagan, 2018: 304-305). Dijital şirketler ile vergilendirme arasındaki ilişki, sürece diğer alt bileşenler (sunucular, geliştiriciler, kullanıcılar vb) dahil edildiğinde, dijital ekosistemde sonsuz eksi bir düzeyde yayılıp gitmektedir. Bu durumu camın üzerindeki çatlağın yavaş ancak istikrarlı bir şekilde genişlemesi analojisi ile betimlemek mümkündür. Fakat asıl mesele; çatlayan camın, ülkelerin vergi egemenliğini temsil ettiğinin görülebilmesidir. Dolayısıyla devletler artık uluslararası rekabet ve dijitalleşme ile kaybettikleri geleneksel vergi egemenliklerine ek olarak bir de saldırgan vergi planlamasının yarattığı bu karmaşıklığı çözmek ve uyumlaştırmak sorunu ile de baş etmek zorundadır.

5. Sonuç

Günümüzde devletler, dijitalleşmenin vergi egemenliğine yönelik getirdiği güçlüklerin üstesinden gelebilmek amacıyla, bilindik kuramlar üzerinden dolaylı veya dolaysız müdahalelerde bulunmaya çalışmaktadır. Kimi devletler dijital şirketlerin, yabancı ülke ofisleri kanalıyla vergi kaçırmalarının önüne geçebilmek için ofis merkezlerinin kendi ülkelerinde kurulu olması şartını getirirken, kimileriyse dijital şirketleri, platformları ve kullanıcılarını tevkif veya beyan esaslı dijital hizmet ve/veya kazanç vergisine tabi tutmaya çalışmaktadır. Fakat devletlerin dijital alemdeki vergi egemenliklerini koruma yönündeki gayretleri, dijitalleşmenin dramatik ilerlemesini takipten çok uzak görünmektedir. Nitekim dijitalleşme, vergi egemenliği özelinde pek çok bilinmezliği bünyesinde barındırmaktadır. Bu bilinmezlerden bazılarına, açık uçlu sorular kanalıyla yer vermek mümkündür:

Dijital vergi egemenliği küresel halk egemenliğine mi dayanır yoksa ulus devletlerin -yasal münhasır hakları olarak- milli egemenliğin bir alt unsuru mudur? Vergi egemenliği devletin üç boyutlu sahasında milli egemenliğin, dördüncü boyutu olan dijital sahada ise halk egemenliğinin bir alt unsuru olarak değerlendirilebilir. Fakat bu halk egemenliğinin ise dijital ulus konseptinde tartışmaya açılması gerekir.

Dijital vergi egemenliği, geleneksel vergi egemenliğini nihayete erdirecek ve bu yönüyle vergiden yoksun kamu maliyesinin doğuşuna mı zemin hazırlamaktadır? Vergisiz kamu maliyesinden söz edilemese de dijitalleşmeyle birlikte vergi egemenliğinin fiziki varlık, mekân, eylem ve kullanım ile sınırlı kalacağı öngörülebilir. Ancak dijital vergi egemenliği, özellikle tüm tarafların ortak ilgisine konu olan alanlarda rızaen ödemeye dayalı vergilendirilebilir yeni kaynaklar yaratma potansiyeline sahiptir.

Dijital aktörler (şirketler, sunucular, sağlayıcılar, geliştiriciler ve kullanıcılar), merkeziyetsiz finansal sistemler ve devletler arasında siber vergi platformları tesis edilebilir mi? Dijital ekosistemde eşanlı etkileşimli siber vergi platformlarının tesis edilmesi halinde; vergiler gönüllü katılıma konu ödentiler halini alabilir. Özellikle dijital aktörler ellerinde

bulundurdukları kripto parayı kullanmaya ve siber vergi platformları üzerinden rekabet avantajına, güvenceye ve mobiliteye imkân veren vergi yetki alanlarını bulup tercih edebilecek; bu surette de devletler mükellef sayılarını ve vergilendirilebilir kaynaklarını artırabilecektir.

Küresel mutabakat ve somut kriterlere dayalı olarak, dijital alem kazançları için tekil ve paylaşımlı bir dijital (kazanç) vergi(si)nin ihdası ve vergi ortaklığının kurulması mümkün müdür? Devletler vergi egemenliğinin mutlak devri anlamına gelecek şekilde vergi sistemini kurma, vergileri, konusunu, matrahını, oranlarını ve ödeme sürelerini belirleme gücünü diğer ülkeler ile paylaşmak istemez. Bunun için yakın dönemde uygulanabilir yöntem; vergi uyumlaştırması ve iş birlikleridir. Aynı zamanda dijitalleşmenin getirdiği çoklu vergilendirme sorununu çözmek için uluslararası vergi tahkim yolu, nihai küresel uyuşmazlık çözüm yolu haline getirilebilir.

Dijital şirketlerin kazançlarını kripto para birimleri üzerinden tahsil etmesi, işlem ve hesaplarını blok zincirinde veya soğuk depo cüzdanında tutması halinde nasıl vergilendirilecektir? Süper vergi cennetleri olarak kripto paraların merkeziyetsiz yapısı, vergi egemenliğinin tesisini güçleştirdiği (ve hatta imkansıza yaklaştırdığı) için dijital şirketlerin bu surette tahsil edip ilgili zincirlerde ve soğuk cüzdanlarda tuttuğu kazançların vergilendirilmesi güçtür.

Vergi borcunun ödenmesinde müstakbel iktisadi değerler olarak öngörülen kripto paraların "merkeziyetsiz" veya "merkezileştirilmiş" olması vergi egemenliğini ne yönde etkiler? Merkeziyetsiz kripto para birimleri ile vergi tahsilinin devletlerce kabul edilmesi, devletlerin tedavüldeki paralarının varlığını sorgulanır hale getirecektir. Bu yönüyle sınırlı sayıdaki ülke örnekleri dışında vergilerin merkeziyetsiz kripto paralar ile ödenmesi henüz küresel bir kabul halini almadığı için devletlerin kendilerince merkezileştirilmiş kripto paraları vergi ödenmesinde kabul etmesi tahsil ve takip masraflarını azaltacaktır. Bu durum ise dijital vergi egemenliğinin kapsamını genişletecektir.

Mobil uygulamaların hareket halindeki dijital sunucuları, danışmanları, tedarikçileri ve kullanıcıları hangi ülkenin vergi yetki alanı içerisinde değerlendirilecektir? Dijital daimî işyerine ek olarak; birden fazla vergi yetki alanında kaynak yaratan ve/veya yerleşik olan mobil sunucu, danışman, tedarikçi ve kullanıcıların mobil işyerlerinin tespitine yönelik net kriterler belirlenmediği, dijital seyahat hali de dahil olmak üzere mobil uygulamalardan yaratılan gelir, servet ve harcama akımlarının kaynağı belirlenmediği sürece dijital vergi egemenliğinin tesisi güçtür.

Dijital oluşumlar ve sibernetik organizmalar (yapay zekâ – AI) üçüncü tip liber mükellef olarak mı yoksa gerçek ve tüzel kişilerin serveti, servusu veya fiziki sermayesi olarak mı değerlendirilecektir? Yapay zekanın vergilendirme karşısındaki durumu; konu mu mükellef mi olduğu yönünde belirsizdir. Bu belirsizliğin giderilmesinde ehliyet ve değer yaratma kriterleri doğrudan belirleyici olabilir. İnsan zekasını taklit edebilen makinalar olarak kabul edilmeleri halinde liber mükellef olarak değerlendirilmesi, servet veya servus olarak değerlendirilmesi halinde ise değer artışına bağlı bir fiziki sermaye olarak tayin edilmesi yöntemsel olarak tartışılabilir.

Dijital vergi egemenliğinin sorunsal boyutu, ilerleyen süreçte yapılacak muhtelif ve münferit çalışmalar ile elbette kısmen veya bütünüyle cevaplanabilecektir. Ancak esas önemli olan, geleneksel gelişmişlik parametresinin mi yoksa dijital devlet konseptinde dijital refah yaklaşımının mı başlangıç noktası olarak alınacağıdır. Beklenen başlangıç noktasına katkı yapabilmesi adına çalışmanın bütünüyle uyumlu bir SWOT analizi ile konu -yeni çalışmaların devam etmesi ümidiyle- nihayete erdirebilir.

Tablo 1. Dijital Vergi Egemenliğinde SWOT Analizi

Güçlü Yanlar	Zayıf Yanlar	Fırsatlar	Tehditler
Genç nüfusun dijital teknolojilerdeki gelişime hızlı uyumu	Ülkelerarası gelişmişlik farklılıkları ve zararlı vergi rekabeti	Dijital alem kazançlarına yönelik yerleşiklik ve kaynak esaslarının hibrit uygulanabilirliği	Küresel iktisadi şoklar ve salgın hastalıklar
Dijital ekosistemde gelir, servet ve harcama izlerinin takip kolaylığı	Çok uluslu şirketlerin saldırgan vergi planlaması	Küresel oydaşmacı dijital kazanç vergisinin olası ihdası	Ülkeler(e) arası veya yönelik siber saldırılar
Özellikle OECD ölçeğinde ülkelerin küresel vergi ahengine verdiği önem	Kripto para sisteminin merkeziyetten yoksun olarak her geçen işlem ve adet bazında genişlemesi	Bulut bilgi işlem platformlarının, 5G iletişimin ve yapay zekanın vergiye uyarlanabilirliği	Vergi merkezli ticaret savaşları
Dijital veri ve içeriklerden elde edilen kazançların kaynak esasına ve vergi tevkifine uygunluğu	Fiziki varlıktan yoksun dijital şirketlerin takip güçlüğü	Dijital şirket kazançlarının kripto para birimleriyle tahsil edilebilirliği	Kripto paraların süper vergi cennetlerine dönüşme potansiyeli
Küresel yönetişimci eylemlerin dijital alanda sahip olduğu fiili güç	Dijital vergi yetki alanının ve vergilendirilebilir dijital faaliyetlerin ve kullanımın tespit güçlüğü	Dijital platformlar üzerinden dijital alemin tüm paydaşlarının fiziki yakınlık olmadan bir araya getirilebilirliği	Aşınan vergi kaynakları ve zayıflayan kamu maliyesi
Uluslararası vergi iş birliği için bir norm haline gelen uluslararası vergi tahkiminin işlerliği	Kaynak ve yerleşik ülke ayrımında görülen belirsizlik	İnsan zekasını taklit edebilen makinaların üçüncü tip mükellef olarak tayin edilebilirliği	Denetimden yoksun ve ulusal egemenlik karşıtı ulusötesi dijital şirketler

Kaynakça

Akad, M., Dinçkol, B.H. & Bulut, N. (2016). *Genel Kamu Hukuku*, 12. Basım, İstanbul, Der Kitabevi.

Akbay, M. (1958). *Umumî Âmme Hukuku Dersleri – Birinci Cilt*, Üçüncü Baskı, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.

Andreev, N. (2021). "Extending Tax Sovereignty to the Internet Space", *Law & Digital Technologies*, Vol. 1, pp. 37-45.

Arato, A., Cohen, J.L. & Busekist, A.V. (Eds). (2018). *Forms of Pluralism and Democratic Constitutionalism*, New York, Columbia University Press.

Aybay, R. & Oral, E. (2016). *Kamusal Uluslararası Hukuk*, 1. Baskı, İstanbul:,İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Barlow, J. P. (1996). *A Declaration of the Independence of Cyberspace*. Electronic Frontier Foundation. https://www.eff.org/cyberspace-independence, (09.09.2021).

Berger, C., Ma, Y.J., Ni, V., Prescott, E., Ri, R., Santosham, S., Sharma, R., Swain, S.S., Sills, E. & Yoshihara, S. (2017). *Data Power Dynamics: Who Runs the World in 2027?*, Robert Bosch Foundation Multilateral Dialogues.

Beslay, L. & Hakala, H. (2007). "Digital Territory: Bubbles", *European Visions for the Knowledge Age: A Quest for New Horizons in the Information Socity*, (Ed.) Kidd, P.T., Macclesfield, Cheshire Henbury, pp. 69-79.

Bloom Consulting and Digital Demand. (2017). *The Digital Country Index*. https://www.digitalcountryindex.com/files/methodology.pdf, (09.09.2021).

Boria, P. (2017). *Taxation in European Union*, Switzerland, Springer.

Brauner, Y. (2003). "An International Tax Regime in Crystallization", *Tax Law Review*, 56 (259), pp. 259-328.

Bräuninger, M. (2014). *Tax Sovereignty and Feasibility of International Regulations for Tobacco Tax Policies*, Hamburg, Hamburg Institute of International Economics (HWWI) Research Paper: 152.

Christians, A. (2008). *Sovereignty, Taxation, and Social Contract*, University of Wisconsin Law School Legal Studies Research Paper Series, Paper No. 1063. Wisconsin.

Couture, S. (2020). *The Diverse Meaning of Digital Sovereignty*, Global Media Technologies & Culture Lab, https://globalmedia.mit.edu/2020/08/05/the-diverse-meanings-of-digital-sovereignty/, (09.09.2021).

Dagan, T. (2018). "The Marketization of Tax Sovereignty", *Forms of Pluralism and Democratic Constitutionalism*, (Eds.) Arato, A., Cohen, J.L. & Busekist, A.V., New York, Columbia University Press, pp. 301-316.

Deloitte. (2019). *Insights about Digital Transformation and ICT Opportunities for Brazil Report and Recommendations*. Edition 2., https://www2.deloitte.com/content/dam/

Deloitte/br/Documents/technology-media-telecommunications/ICT-insights-report-eng.pdf, (09.09.2021).

Dion, M. (2021). "Cybersecurity Policy and Theory", *Theoretical Foundations of Homeland Security: Strategies, Operations, and Structures*, (Eds.) Ramsay, J.D., Cozine, K. & Comiskey, J., New York, Routledge Taylor & Francis Group, pp. 257-284.

Fleming, J. (2017). *Protecting the Digital Homeland is Critical to Keeping the UK Safe*, https://www.gchq.gov.uk/news/protecting-the-digital-homeland-is-critical-to-keeping-the-uk-safe, (09.09.2021).

Goldsmith, J. & Wu, T. (2006). *Who Controls the Internet? Illusions of Borderless World*. Oxford, Oxford University Press.

Gözler, K. (2009). *Devletin Genel Teorisi*, 2. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Gözübüyük Ş. (2013). *Anayasa Hukuku*, 19. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Hearson, M. & Tucker, T.N. (2021). "An Unacceptable Surrender of Fiscal Sovereignty: The Neoliberal Turn to International Tax Arbitration", *Perspectives on Politics*, pp. 1-16.

Jha, R. (2010). *Modern Public Economics*, New York, Routledge

Kaboğlu, İ.Ö. (2014). *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*, 9. Baskı, Ankara, Legal Yayıncılık A.Ş.

Katz, J. (1997). *Birth of a Digital Nation*. https://www.wired.com/1997/04/netizen-3/, (08.09.2021).

Khosrow-Pour, M. (2007). *Dictionary of Information Science and Technology*, USA, Idea Group Reference.

Kleinbard, E.D. (2011). "Stateless Income", *Florida Tax Review*, Vol. 11 (9), pp. 701-774.

Kwet, M. (2019). "Digital Colonialism: US Empire and the New Imperialism in the Global South", *Race & Class*, pp. 3-26.

Lewis, T.G. (2020). *Critical Infrastructure Protection in Homeland Security*, Third Ed., New Jersey, John Wiley & Sons Inc.

Li, J. (2004). "Tax Sovereignty and Internation al Tax Reform: The Authors Response", *Canadian Tax Journal*, Vol. 52 (1), pp. 141-148.

Longley, D. & Shain, M. (1989). *Macmillan Dictionary of Information Technology*, London, The Macmillan Press Ltf.

Lucas-Mas, C. Ó. & Junquera-Varela, R.F. (2021). *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*, Washington, World Bank Group.

Maguire, T. (2019). *The EU is Asking Questions About Tax Sovereignty - But the Clue is in the Title*, https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/the-EU-is-asking-questions-about-tax-sovereignty.html, (08.09.2021).

Marian, O. (2013). "Are Cryptocurrencies Super Tax Havens?", *Michigan Law Review First Impressions*, Vol. 112 (38), pp. 38-48.

Marshall, T.H. & Bottomore, T. (1992). *Citizenship and Social Class*, London, Pluto Press.

Mossberger, K., Tolbert, C.J. & McNeal R.S. (2007). *Digital Citizenship: The Internet, Society, and Participation*, Massachusetts, The MIT Press.

Möllers, N. (2021). "Making Digital Territory: Cybersecurity, Techno-nationalism, and the Moral Boundaries of the State", *Science, Technology, & Human Values*, Vol. 46 (1) pp. 112-138.

North, D.C. (1981). *Structure and Change in Economic History*, New York, W.W. North.

OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, OECD Publishing.

Okandan, R.G. (1966). *Umumî Amme Hukuku (Devletin Doğuşu, Pozitif ve Teorik Gelişmesi, Unsurları)*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Öncel M., Kumrulu, A., Çağan, N. & Göker, C. (2021). *Vergi Hukuku*, 30. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Özer, A. (2010). *Anayasa Hukuku Genel İlkeler*, 4. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi.

Pinto, R. Á. (2018). "Digital Sovereignty or Digital Colonialism", *Internet and Democracy*, pp. 15-27.

Pohle, J. & Thiel, T. (2020). "Digital Sovereignty", *Internet Policy Review*, Vol. 9 (4), pp. 1-19.

Radu, M.E. (2012). "International Double Taxation", *Procedia Social and Behavioral Sciences*, Vol. 62, pp. 403-407.

Ring, D.M. (2008). "What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State", *Virginia Journal of International Law*, Vol. 49 (1), pp. 155-233.

Ring, D.M. (2009). "Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation", *Florida Tax Review*, Vol. 9, pp. 555-596.

Slaughter, T.P. (1984). "The Tax Man Cometh: Ideological Opposition to Internal Taxes: 1760-1790", *The William and Marry Quarterly*, Vol. 41 (4), pp. 566-591.

Teziç, E. (2014). Anayasa Hukuku, 17. Bası, İstanbul, Beta Basım A.Ş.

The Digital Country Index (DCI). (2017). *Featuring the Digital Country*, https://www.digitalcountryindex.com/digital-country, (09.09.2021).

Uygun, O. (2014). *Devlet Teorisi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık A.Ş.

Wilhelm, A.G. (2004). Digital Nation: Toward an Inclusive Information Society, Massachusetts, The MIT Press.

Wolfe, M. (1968). "Jean Bodin on Taxes: The Sovereignty-Taxes Paradox", *Political Science Quarterly*, Vol. 83 (2). pp. 268-284.

Wolfeyrs, J. (Ed). (2005). *The J. Hillis Miller Reader*, California, Stanford University Press.

Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi

Evaluation of the Electronic Notification Procedure in Turkish Tax Law

Kadir AYYILDIRIM [1]

Abstract

The taxation process, beginning with the taxable event, entails the assessment process in which the tax debt is determined in terms of amount. When the assessment process is carried out by the administration besides the declaration procedure, the notification process is carried out in sending the payment order. In addition, regarding the letters sent for tax auditing purposes, the notification process allows to ensure that the concerned persons fulfill their other tax-related.

Today, besides traditional methods, electronic notification method could also be used by tax administration. As well as the fact that this method enables the shortening of the notification process, it also eliminates the subjective practices in the notification process. Moreover it reduces flaws caused by the negligence or fault of the officer in notification. Thus, it allows the tax debt to be paid in a short time, which in turn positively contributes to the budget.

On the other hand, while the electronic notification system has some specific impacts in terms of the administrative procedures, it can lead to violations of the rights that taxpayers have.

Since the beginning of implementation of the electronic notification system, this study evaluates the disputes existing in the judicial system, and makes some suggestions based on either the implementations, which is used in other countries, or doctrines regarding this issue.

Keywords: Notification, Electronic Notification, Turkish Tax Law, Taxpayers' Rights
JEL Classification Codes: K34, H83

Özet

Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci, vergi borcunun miktar itibariyla tespit edildiği tarh işlemi ile devam etmektedir. Beyan usulü dışında tarh işleminin idarece gerçekleştirildiği durumlarda, ödeme emrinin gönderilmesinde ya da vergi denetimine ilişkin gönderilecek yazılarda, vergi borcundan mükellef ya da ilgilisini haberdar etmek veya ilgilisinin vergiye ilişkin diğer ödevlerini yerine getirmesini sağlamak üzere tebliğ işlemi gerçekleştirilmektedir.

Tebliğ, geleneksel yöntemlerin yanında, günümüzde elektronik ortamda da yapılmaktadır. Tebliğ sürecini kısaltmasına, tebliğ sürecindeki sübjektif uygulamaların giderilmesine, bu süreçte tebliğ ile görevli memurun ihmal ya da kusurundan kaynaklı usulsüzlüklerin ortadan kaldırılmasına katkı sağlayan, bu sayede vergi borcunun kısa sürede ödenecek aşamaya gelmesine imkân tanıyan elektronik tebligat sistemi, bütçeye de olumlu katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte elektronik tebligat sistemi, uygulamada idarenin elini güçlendirirken, mükelleflerin hak kayıpları yaşamalarına sebep olabilmektedir.

Sonuç olarak bu çalışma ile elektronik tebligat sisteminin uygulamaya konuluşundan bugüne yargı organlarına yansıyan uyuşmazlıklar üzerinden bir değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacak, tespit edilebilen eksikliklere yönelik doktrin ve diğer ülke uygulamaları bağlamında bir takım öneriler getirilecektir.

Anahtar kelimeler: Tebligat, Elektronik Tebligat, Türk Vergi Hukuku, Mükellef Hakları
JEL Kodları: K34, H83

[1] Dr. Öğr.Üy. Erciyes Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, ORCID: 0000-0002-5797-7416, kadirayyildirim@erciyes.edu.tr

1. Giriş

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olay ile başlamakta ve vergi borcunun tahsili ile sona ermektedir. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergi borcunun miktar olarak tespit edilebilmesi için tarh işleminin varlığı gerekmektedir. Beyan usulü dışında tarh işleminin idarece gerçekleştirildiği durumlarda, ödeme emrinin gönderilmesi gereken koşullarda, vergi denetimine ilişkin gönderilecek yazılarda veyahut ilgilisinin vergiye ilişkin diğer ödevlerini yerine getirmesini gerektirecek hallerde tebliğ işlemi araç olarak kullanılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu (VUK) md.21'de tebliğ, "vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların mükellef veya ceza muhatabına yazı ile veya ilan yoluyla bildirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğ işlemi geleneksel yöntemde; posta yoluyla, memur vasıtasıyla, dairede veya komisyonda ve ilan yoluyla gerçekleştirilmektedir.

Öte yandan yirminci yüzyılın sonlarından günümüze, dünyada yaşanan dijital dönüşümden hiç şüphesiz vergilendirme sürecindeki işlemler de etkilenmiştir. Bu bağlamda geleneksel tebliğ işlemlerinin yanı sıra, elektronik ortamda tebligat yapılabilmesinin önü 2010 yılında 6009 sayılı Kanun[2] ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen "107/A" maddesi uyarınca açılmıştır. Akabinde söz konusu maddeye 2015 yılında 6637 sayılı Kanun[3] ile "elektronik ortamda tebligatın, evrakın muhatabın elektronik tebligat adresine ulaşmasını takip eden beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı" hükmü eklenmiştir. Mezkûr Kanun maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen elektronik tebligata ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'i[4] çıkarılmış ve bu Tebliğ ile birlikte yaklaşık 2015 yılı sonlarından itibaren elektronik tebligat sistemi vergilendirme sürecinde kullanılabilir hale gelmiştir.

Son olarak 2019 yılında yayımlanan ve 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ'de değişiklik yapan 511 Sıra No'lu Genel Tebliği[5] ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın da 01.01.2020 tarihinden itibaren elektronik tebligat sistemini kullanabilmesine imkan tanınmıştır. Bu bağlamda söz konusu düzenleme, belirtilen tarihten itibaren yapılacak denetim faaliyeti kapsamında defter, kayıt ve belgelerin inceleme maksadıyla ibrazına ilişkin yazıların elektronik ortamda mükelleflere tebliğ edilebilmesini mümkün kılmıştır.

Elektronik tebligat sistemine dâhil olan mükellef ve her yıl yapılan e-tebligat sayıları dikkate alındığında, bu sistem nedeniyle mükelleflerin yaşayacağı olası hak kayıpları, karşılaşmaları muhtemel vergi borçları ve cezaları bu sistemin aksayan yönlerinin gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır. Her ne kadar idare açısından tebliğ aşamasının sorunsuz ve kısa sürede geçilmesine olanak sağlasa da sistem, mükelleflerin öngörülmedik durumlarla karşılaşmalarını mümkün kılabilecek niteliktedir. Zira yargıya intikal eden bir çok durum bu hususu açıkça göstermektedir.

Bu açıdan çalışma, elektronik tebligat sisteminin aksayan yönlerini tespit etmek, mevzuattan kaynaklı sorunları açığa çıkarmak, yargıya intikal etmiş uyuşmazlıklar ve diğer dünya uygulamaları üzerinden bir takım çözüm önerilerinin getirilmesini amaçlamaktadır.

---

[2] Kanun, 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.
[3] Kanun, 07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.
[4] Genel Tebliğ, 27.08.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.
[5] Genel Tebliğ, 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

2. Vergi Usul Kanunu'nda Tebligat

Tebligat, hemen her hukuk dalı açısından önem teşkil eden bir müessesedir. Zira kişilerin haklarında tesis edilen işlemlerden haberdar olabilmeleri, bu işlemlere karşı kanunun öngördüğü yükümlülükleri yerine getirebilmeleri, yine bu işlemlere karşı gerektiğinde kendilerine tanınan yargısal ve idari haklarını kullanabilmeleri, dolayısıyla adil bir yargılanma sürecinden geçmeleri usulüne uygun yapılan tebligat işlemi neticesinde mümkün olacaktır. Örneğin tebligat, kişilerin gerek iç hukukta gerekse evrensel hukukta tanınan ve korunan mahkemeye erişim hakları, mülkiyet hakları, makul sürede yargılanma hakları ve adil yargılanma hakları gibi birtakım haklarına riayet edilmesinde veyahut bu hakların ihlal edilmesinde müspet ve menfi manada önemli rol oynamaktadır (Bkz. Aydın & Ayyıldırım, 2018). Benzer biçimde vergilendirmeye ilişkin süreçte tebligat işlemi, "vergi mahkemesi bileti" olarak da tasavvur edilebilir (Ayyıldırım, 2019a: 15).

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da tebligat önemli bir işleve sahiptir. Zira tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan vergilendirme sürecinde tebligat, tarh ve tahakkuk aşamaları arasında bir köprü kurmasının yanı sıra, tesis edilen işlemin sıhhati, devam ettirilebilmesi ve bu bağlamda hukuki olarak icrai sonuçlar doğurabilmesi açısından **sine qua non**, yani olmazsa olmaz bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim kanun koyucu da vergilendirme sürecinde böyle önemi haiz bir işlem için müstakil düzenlemeler öngörmüş, bu konuda özel kanunda ve kendi perspektifinde özel hükümler getirmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda tebligata ilişkin hususlar VUK md.93 ila 109 arasında düzenlenmiştir. Kanun'da geleneksel tebligat usulleri; posta yoluyla, memur vasıtasıyla, dairede veya komisyonda ve ilan yoluyla olarak belirlenmiştir. Geleneksel usullerle yapılan tebligat işleminde, özellikle posta memurunun mevzuata hakim olamamasından, sübjektif değerlendirmelerinden ya da idarenin bazı uygulamalarından kaynaklı mevzuata aykırılıklarla karşılaşılmakta ve bu sebeple tebliğden beklenen hukuki sonucun bazen doğmaması bazen geç doğması söz konusu olabilmektedir.

Öte taraftan teknolojik ilerlemelerin gerekli kıldığı dönüşümler özellikle vergi idarelerince benimsenmekte, bu yolla denetimin etkinliği, vergiye gönüllü uyumun sağlanması, vergi maliyetlerinin düşürülmesi ve diğer bazı idari işlemlere ilişkin süreçlerin kısa sürede tamamlanması söz konusu olabilmektedir. Bu dönüşümlerin yaşandığı alanlardan bir tanesi de hiç şüphesiz tebligat işlemidir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'na eklenen hükümlerle vergilendirme sürecinde tebligatın elektronik ortamda yapılabilmesi VUK md.107/A ile mümkün hale gelmiş, akabinde 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile elektronik tebligata ilişkin usul ve esaslar belirlenerek yeni usule işlerlik kazandırılmıştır.

2.1. Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Sisteminin Yasal Çerçevesi

Elektronik tebligat sisteminde, VUK md.107/A uyarınca, tebliğe konu evrakın mükellefin elektronik tebligat adresine gönderilmesini takip eden beşinci gün, tebliğ tarihi kabul edilecektir. Buna göre elektronik tebligat sisteminde, kişilerin evrakı açıp açmamasından bağımsız olarak, her hal ve şartta evrak, gönderilmeyi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

Öte taraftan mükelleflerin elektronik tebligat sistemine kayıt oldukları sırada bildirecekleri şahsi e-posta adresi ve/veya mobil telefon numarasına, evrakın mükelleflerin elektronik tebligat adreslerine gönderildiğine dair bildirim yapılıp yapılmayacağı 456 Seri No'lu Genel Tebliğ'in ilk halinde hüküm altına alınmayan bir husus idi. Daha sonra 511 Seri No'lu Genel Tebliğ ile bu bildirimin yapılabileceği hususu adı geçen Genel Tebliğe eklenmiş ancak bu bildirimin herhangi bir nedenle ulaşmamış olması durumunda bunun tebligatın geçerlilik şartını etkilemeyeceği vurgulanmıştır.

Benzer şekilde 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ'in ilk halinde, Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlara VUK md.148, 149 ve mük.md.257 uyarınca, VUK mük.md.355'te öngörülen özel usulsüzlük cezasının kesileceği belirlenmiştir. Ancak söz konusu hükmün **Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi**ne aykırılık teşkil ettiği, doktrin ve yargı organlarınca[6] dile getirilmiş, nihayetinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (DVDDK) Kararı[7] sonrasında yasama organı tarafından bir kanuni düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre 7103 sayılı Kanun[8] ile VUK mük.md.355'e münhasıran "VUK md.107/A ile getirilen yükümlülüklere uymayanlara özel usulsüzlük cezasının kesileceği" hükmü eklendikten sonra bu alandaki tartışmalar nihayete ermiştir.

Diğer taraftan 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ'de elektronik tebligat sistemine zorunlu olarak dahil olacak mükellefler ile bu mükelleflerin elektronik tebligat sisteminden hangi hallerde çıkabilecekleri hususları da düzenlenmiştir. Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai veya mesleki faaliyet dolayısıyla gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (kazançları basit usule tabi olanlar ile gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler dışında) zorunlu olarak, kendi isteğiyle elektronik tebligat yapılmasını talep edenler ihtiyari olarak bu sisteme dahil edilmişlerdir. Bununla birlikte, ister zorunlu ister ihtiyari olarak bu sisteme dahil olanlardan; tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silinmesi; gerçek kişilerde kişilerin ölümü veya gaipliğine karar verilmesi halleri dışında sistemden çıkış mümkün görülmemiştir. Ayrıca, 511 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile, gerçek kişilerde muhatabın, tek kanuni temsilcisi bulunan tüzel kişilerde mezkûr kanuni temsilcinin, birden çok kanuni temsilci bulunan tüzel kişilerde tümünün görme engelli olduklarının ispat ve tevsiki durumunda elektronik tebligat sistemi yerine Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen geleneksel tebliğ usulleri ile tebligat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Son olarak 511 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından kendi görev alanlarıyla ilgili 01.01.2020 tarihinden itibaren elektronik tebligat sisteminin kullanılabileceği düzenlenmiştir. Bu bağlamda adı geçen düzenleme ile belirtilen tarihten itibaren vergilendirme sürecinde gerçekleştirilecek denetim faaliyetlerinde defter, kayıt ve belgelerin inceleme maksadıyla ibrazının istenmesine ilişkin yazıların elektronik tebligat sistemi ile mükelleflere gönderilmesinin önünde bir engel kalmamıştır.

2.2. Performans Esaslı Finansman Yöntemi

Performans Esaslı Finansman (P.E.F.), kısaca bütçenin ileri bir aşaması veya uzantısı olarak tanımlanmaktadır. Daha önce de bahsedildiği üzere her iki kavram (P.E.B. ve P.E.F) birbirleri yerine kullanılması sebebiyle anlam karmaşasına neden olabilmektedir. Bu nedenle

[6] Ankara 5. Vergi Mahkemesi, E. 2017/1630, K. 2018/983
[7] DVDDK, E.2017/618, K. 2017/521, 08.11.2017
[8] Kanun, 27.03.2018 tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

P.E.F.' ye yönelik *dolaysız performans bütçe* olarak adlandırılması, bu karışıklığı ortadan kaldırmaya yardımcı olabilmektedir (Demirbaş, 2009: 84). Önceden belirlenen performans ölçütlerinin değerlendirilmesine bağlı tahsis edilen ödeneklerin bir yüzdesi (Jordan & Hackbart, 1999: 74) olarak tanımlanan performans esaslı finansman yöntemi (P.E.F.), kamu yönetiminde performans temelli reformlar, yöneticilere yaptıkları işlemlerde etkinliği, verimliliği geliştirmek amacıyla daha fazla özerklik ile esneklik yetkisi tanımayı hedeflemektedir (Alkarann & Jaba, 2011: 1136).

Yükseköğretim alanında bir tanımlama ile P.E.F.; devlet yönetiminde ve davranışlarında hedeflenen değişiklikler karşılığında, kamu yükseköğretim kurumlarına finansman sağlamak amacıyla çıktı odaklı gösterge temelinde yapılan ödenek aktarım şeklini ifade etmektedir (Gorbunov, 2013: 19). P.E.F. kapsamında kamu yükseköğretim kurumlarına tahsis edilen ödenekler kurumsal başarı ile yakından ilişkili olup, ödenek aktarımında ihtiyaçtan ziyade, fayda ön plandadır (Demirbaş, 2009: 101). P.E.F., performans ölçümleri ve finansman arasında direkt bir bağ ve ölçülebilir sonuçlara odaklanmaktadır. Yöntemin özü hesap verebilirlik kavramına dayanmaktadır (Layzell & Caruthers, 1995: 5).

P.E.F. yönteminin mantığı, daha yüksek performans gösteren kurumların daha düşük performans gösterenlerden fazla ödenek elde etmesi esasına dayanır. Eğitim-öğretim ve araştırmada bu yöntemin uygulanmasının amacı ise düşük performans gösteren kurumları teşvik ederek, onları canlandıracak bir rekabeti sağlamaktır (Ecker, Leither & Frolich, 2011: 2). Bilindiği üzere rekabet, kurumları daha etkin yapan itici bir güçtür (Letizia, 2015: 8). P.E.F.'dan hükümetlerin politika hedefleri ile kurumlarının stratejik amaçlarını karşılaştırması ve muhtemel hedef çatışmasının azaltılması umulmaktadır (Kivistö & Kohtamaki, 2015: 5). P.E.F. uygulaması, kurumlara mali destekler sağlamak suretiyle, kurumları davranış şekillerinde beklenen değişimler için özendirmektedir (Gorbunov, 2013: 19).

Yükseköğretim alanında P.E.F., dışsal paydaşlarla devamlı iletişim-etkileşim halinde olunması ve Ar-Ge ile eğitim-öğretim süreçlerinin değişik kademelerinde çıktıların ölçüldüğü göstergelere bağlı finansman tahsisini ifade etmektedir (Estermann & Kulik, 2016:32). Sonuçta, yükseköğretim kurumları ya bonus ödemesi ya da cari bütçelerinin bir kısmı şeklinde önceden belirlenmiş P.E.F. tutarı elde edebilmektedirler (Hillman, Tandberg & Fryar, 2015: 502). P.E.F., eğitim-öğretim ve Ar-Ge açısından üniversitelerin çıktıları üzerine odaklanmaktadır. Ayrıca tahsis edilecek finansman tutarı belirlenirken performans göstergeleri kullanılmaktadır. Yöntem, kurumların gerçek performansları üzerinde yoğunlaşırken (Ahmad, Farley ve Naidoo, 2012: 566), üniversitelerin öncelikleri belirlenmekte ve etkinlik sağlanmaktadır. Nihayetinde, kurumsal gelişim teşvik edilmektedir (HCM Strategistis, 2011: 1).

P.E.F. yöntemi ile aktarılan ödenekler, üniversitelerin önceki yıl performansına dayanmaktadır. Finansman tutarını hesaplamak için hazırlanan formül, mezun sayısı, yayın sayısı, atıf sayısı vb. göstergelere bağlıdır (Orr, 2005: 37). Buradaki asıl hedef yükseköğretime yönelik katılımı arttırmak, bilgi transferini hızlandırmak, üniversite-sanayi işbirliğini geliştirmek vb. kurumların belirli politik hedefleri ile ilişkili performans düzeyini yükseltmektir (Estermann & Kulik, 2016: 32). Ayrıca yöntem, direkt kamu müdahalesinde bir kesintiyi içermekte ve dolayısıyla kurum içi kullanımda sınırlı kısıtlamayla ya da hiçbir kısıtlama olmaksızın torba bütçe (blok hibe) olarak nihai tutar tarafından tamamlanmaktadır (Orr, 2005: 37).

Yöntemin uygulanmasında devletlerin politik amaçları, içsel amaç ve dışsal amaç diye iki gruba ayrılmaktadır. İçsel amaç; kurumlarının ana hedeflerini belirlemek ve üretken davranışlar sergileyebilmek amacıyla bir destek aracıdır. Dışsal amaç ise genellikle finansman sağlayan kamunun ve paydaşların ihtiyaçlarının karşılandığı, ayrıca kurumsal farkındalığı artırmak amacıyla politika hedeflerinin belirlendiği bir araçtır (Kivistö & Kohtamaki, 2015: 4).

Daha öncede bahsedildiği üzere P.E.F., kurumlara verilecek ödeneğin ek ödenek şeklinde verilmesi veya performans ödeneklerinin yükseköğretim kurum bütçesinin bir kısmı şeklinde olmasına dayanmaktadır (Serban, 1998: 64–65). Yöntem kapsamında kamu üniversitelerine aktarılacak ödenek tutarları iki şekilde belirlenmektedir. Birincisi, kapalı uçlu ödenek olup, toplam ödenek tutarının siyasiler tarafından daha önceden belirlenmesini ifade etmektedir. Performans esaslı aktarılan tutar belirli ve sınırlı olması sebebiyle kamu üniversitelerinin rasyonel davranması söz konudur. Böylece daha çok ödenek almak için kurumlar birbirileriyle rekabet halinde olmaktadır. Diğer yöntem ise açık uçlu ödenek olup, üniversitelerin başarı seviyesi, aldıkları ödenek tutarını belirlemektedir. İlgili kurumun alacağı ödenek tutarı, başka kurumların alacağı tutarı etkilemesi söz konusu değildir (Demirbaş, 2009: 85).

Günümüzde kamu yükseköğretim kurumları performans göstergeleri vasıtasıyla veri toplamakta, analiz etmekte ve raporlama yapmaktadırlar (Rutherford ve Rabovsky, 2014:186). Performans göstergelerinin ağırlıkları belirlenirken, uygulanacak birinci yöntem göstergeleri öncelik sırasına göre koymaktır. Başka bir deyişle; bazı göstergelerin önemi diğer göstergelere kıyasla fazla olabilmektedir. Diğer yöntem, her bir performans göstergesinin ağırlığının eşit olmasıdır (Maliye Bakanlığı Çalışma Grubu, 2011: 12). Performans esaslı finansman yönteminin uygulama açısından dört farklı modeli söz konusudur. İlgili modeller şunlardır (Salmi & Hauptmann, 2006: 17):

i. ***Performans Taahhütnamesi***: Özünde yükseköğretim kurumuna tahsis edilecek tutarın bir kısmı ya da tamamı için Maliye Bakanlığı ile yükseköğretim kurumu arasında taahhütnameler imzalanmaktadır.

ii. Performans Göstergelerine Dayalı Finansman: Fazladan performansa veya belirli bir amaca yönelik tahsis edilen finansmanının bir kısmıyla ilişkili olup, kamu tahsisinin bir yüzdesini içermektedir. Kurumlar belirli hedeflere ulaşan ya da karşılayan sonuçlar üreterek, performans payı elde etmek için rekabete girmektedirler.

iii. ***Rekabetçi Finansman***: Projelere, programlara ve birimlere yönelik finansmanın bir şeklidir. Özünde ödeneklerin proje esaslı tahsis edilmesi yer almaktadır.

iv. ***Sonuçlar İçin Ödemeler:*** Gelecek faaliyetlere yönelik finansmandan ziyade, önceden anlaşılan sonuçların başarılmasına göre ödeme yapıldığı bu yöntem kapsamında, ya üniversiteler mezun sayısına göre ödeme almakta ya da belirli bir zaman diliminde belirli çalışma alanlarından mezun olan üstün yeteneğe sahip öğrenciler için ödemeler yapılmaktadır.

Li (2014:6-7) hazırladığı çalışmaya göre P.E.F. uygulamasında performans göstergelerinin nasıl değerlendirileceği hususunda birbirinden farklı üç teknik mevcuttur. (i) Kurum performansının zaman içerisinde gösterdiği gelişmelere göre değerlendirilmesidir. Böylece kurum performansı, geçmiş performans düzeyi ile karşılaştırılmaktadır. (ii) Kurum performansının hakemler tarafından değerlendirilmesidir. Burada bağımsız bir değerlendirme kuruluşu faaliyet göstermektedir. (iii) Her gösterge için hedef belirlenmesidir. Maliye Bakanlığı Çalışma Grubu'nun 2011 yılında hazırladığı raporda ise Li (2014) çalışmasına

ilave olarak, mevcut performans düzeyinin eşdeğer diğer kurumlar ile karşılaştırılması alternatif bir teknik olarak sunulmuştur.

P.E.F yönteminin avantajları arasında, öncelikle kurumsal değişimi kolaylaştırmak için birim yetkililerine hedefler hakkında bilgi aktarılması yer almaktadır. Böylece çıktılar dikkate alınarak, eşdeğer kurumlar ile karşılaştırma imkanı sağlanmaktadır. İkinci avantaj olarak, talepleri karşılamak amacıyla fakülte kapasiteleri geliştirilmektedir (Dougherty vd., 2016: 149). Üçüncü olarak, P.E.F. hem kısıtlı kamu kaynak sorununa çözüm bulmakta hem de dünya genelinde değerlendirme kültürü oluşturmak ve kurumsal kapasiteyi gelişmeye katkı sağlamaktadır (Ahmad, Saripuden & Soon, 2014: 3). Geleneksel kamu finansman modelleri, paydaşların ihtiyaçlarına tepkisiz, verimsiz kalabilmektedir. Çünkü geleneksel yöntemler kurumları iyileştirmeye yönelik yeterli düzeyde teşvik sağlamamaktadır (Hillman, Tangberg & Gross, 2014: 827). Ekonomik kriz dönemleri gibi kamu gelirlerinin azaldığı zamanlarda P.E.F. hükümetler lehine bir uygulama olabilmektedir. Ahmad, Soon & Yee (2016: 630) hazırladığı çalışmaya göre ilgili yöntemin uygulanması ile hükümetlere kamu üniversitelerin bütçelerinden %30'a kadar tasarruf etme imkanı sağlayabileceği ifade edilmiştir.

P.E.F. avantajları kadar, dezavantajları da mevcuttur. Öncelikle mali planlama aşamasında fakülteler için belirsizlik oluşabilmektedir. Bununla birlikte, fakülteleri, önceden belirlenmiş performans standartları çerçevesinde tutmak da bir olumsuzluk olarak ifade edilmiştir (Miao, 2012: 8). P.E.F. uygulamalarına yönelik diğer eleştiriler arasında sistem istikrarsızlığı veyahut kurumsal faaliyetlerde yaşanan bozulmalar yer almaktadır (Orr, 2005: 34). Ayrıca çıktı göstergelerinin seçimi de zaman zaman tartışmalı bir husustur (Jongbloed & Vossensteyn, 2001: 129).

P.E.F. uygulanırken karşılaşılabilecek diğer muhtemel sorunlar arasında yetersiz finansman desteği, uygun olmayan önlemler, program istikrarsızlığı ve kurumsal direnç yer almaktadır (Li, 2014: 9). Performans ölçümlerinin kolay olmaması, kurumsal kalite gelişiminin engellenmesi, yöntemin kurumların kaynak sıkıntılarına çare olmaması (Demirbaş, 2009: 99-100), yeterli deneyim ve bilgi eksikliği, kurum kapasitesi yetersizliği, kurumsal aldatmaca ise önemli diğer sorunlardır (Pheatt, 2014: 2). Ayrıca belirlenen göstergeler kurumsal çerçevenin sadece bir bölümünü ölçebilmektedir. Bu durum da kurumun misyonu, vizyonu, kalitesi, erişilebilirliği ve eşitlik politikaları üzerinde olumsuz etkiye neden olmaktadır (Friedel vd., 2013: 9).

2.2. Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Sistemine İlişkin Gerçekleşmeler

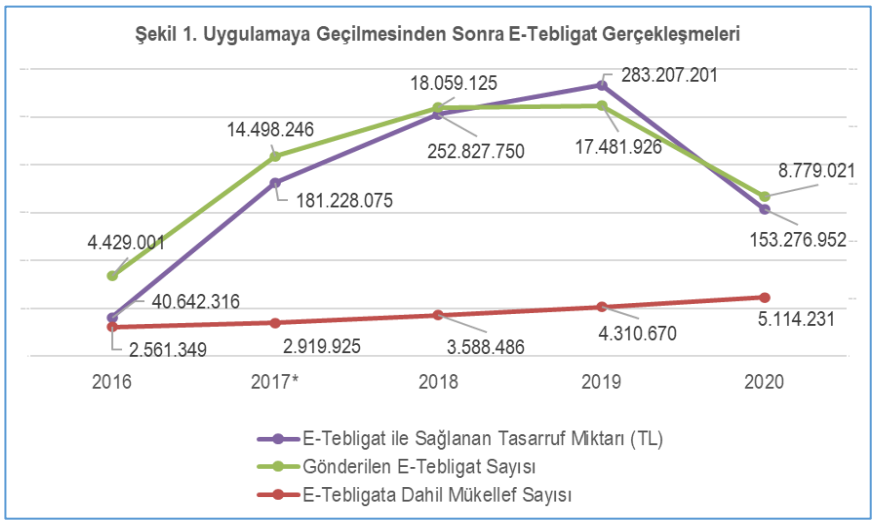
Türk vergi hukukunda elektronik tebligat sisteminin, 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile sisteme önceden kayıt olanlar bakımından 01.10.2015 tarihinden itibaren, diğerleri açısından 01.01.2016 tarihinden itibaren kullanılacağı belirtilmiştir. Daha sonra 467 Sıra No'lu Genel Tebliğ[9] ile 01.01.2016 tarihi 01.04.2016 olarak değiştirilmiştir. Dolayısıyla bu tarihten sonra sistemin tam anlamıyla uygulamaya geçtiğinden bahsedilebilir.

Bu minvalde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) faaliyet raporları tetkik edildiğinde, 2016 yılında toplam 2.561.349 mükellefin sisteme kayıtlı bulunduğu ve gönderilen E-Tebligat sayısının 4.429.001 olduğu (GİB, 2017); 2017 yılında gönderilen E-Tebligat sayısının 14.498.246 olduğu (GİB, 2018); 2018 yılında toplam 3.588.486 mükellefin sistemde kayıtlı

[9] Genel Tebliğ, 29.12.2015 tarih ve 29577 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

bulunduğu ve gönderilen E-Tebligat sayısının 18.059.125 olduğu (GİB, 2019); 2019 yılında E-Tebligat sistemine kayıtlı 4.310.670 mükellef bulunduğu ve bunlara gönderilen E-Tebligat sayısının yıl içinde 17.481.926 olduğu (GİB, 2020); nihayet 2020 yılında sisteme kayıtlı 5.114.231 mükellef bulunduğu ve bunlara ilgili yıl içinde gönderilen E-Tebligat sayısının 8.779.021 adet olduğu (GİB, 2021) görülmektedir (**Şekil 1**).

Aynı şekilde söz konusu faaliyet raporları incelendiğinde E-Tebligat sistemi sayesinde; 2016 yılında 40.642.316 Türk Lirası (TL); 2017 yılında 181.228.075 TL; 2018 yılında 252.827.750 TL; 2019 yılında 283.207.201 TL; nihayet 2020 yılında 153.276.952 TL tasarruf sağlandığı, dolayısıyla sistemin uygulamaya geçtiği günden 2020 yılı sonuna kadar toplamda 911.182.294 TL'lik bütçeye olumlu manada katkı yaptığı görülmektedir (**Şekil 1**).



Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur

3. Elektronik Tebligat Sisteminin Uygulanması

Elektronik tebligat sisteminde, normal şartlar altında, tebligat işleminin bilgilendirme ve belgelendirme yönü itibariyle beklenen faydanın sağlanacağı, ayrıca geleneksel tebliğ işlemlerinde sıkça yapılan hataların ortadan kaldırılacağı ve bu sayede tebliğ işleminden kaynaklı usulsüzlük iddialarının azaltılacağı, nihayetinde tebliğ sürecinin kısaltılarak vergi borcunun hızla tahakkuk etmesinin temin edileceği ve ekolojik açıdan çevreye, ekonomik açıdan bütçeye olumlu katkı sağlanacağı tabiidir.

Diğer yandan sistemin uygulanmasından kaynaklı birtakım sorunların yaşanabileceği de göz ardı edilmemelidir. Nitekim Türk vergi hukunda elektronik ortamda tebligata ilişkin mevzuat değerlendirildiğinde sistemin, mükelleften ziyade idarenin elini güçlendirdiği, bu anlamda mükelleflerin Anayasada öngörülen hak arama özgürlüklerine halel getirebileceği rahatlıkla söylenebilir. Tebligat işlemi "vergi mahkemesi bileti" olarak değerlendirildiğinde, kişilerin elektronik tebligat sisteminin uygulanmasından kaynaklı yaşayacağı olası hak kayıpları, gerek kişilerin hukuka uygun bir yargılama sürecinden geçmelerine engel olabilecek, gerekse adil yargılanma haklarını ellerinden alabilecektir.

Bununla birlikte elektronik tebligat ile gönderilecek defter ve belge isteme yazılarının mükellef tarafından gözden kaçırıldığı ya da görülmediği yahut evrakın gönderildiğine dair bildirimin yapılmadığı varsayıldığında, defter ve belgeleri gizleme fiilinin, diğer bir ifadeyle

kaçakçılık suçunun işlenmiş kabul edilip edilmeyeceği de değerlendirilmesi gerekli diğer bir önemli husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim bilindiği üzere suçun oluşabilmesi için manevi unsur olan kastın varlığı gereklidir. Oysa elektronik tebligat sisteminde, mükelleflerin dalgınlık, unutkanlık gibi gayri ihtiyari davranış biçimleriyle ya da tamamiyle idareye izafe edilebilecek bir durumdan kaynaklı defter ve belge isteme yazısını görmemesi durumunda, kastın varlığından söz edilip edilmeyeceği tartışılmaya değer bir hususdur.

Elektronik tebligat sisteminin uygulandığı günden bugüne değin yaşanan gelişmelere, yargıya intikal eden uyuşmazlıklara, bu konuda doktrinde dile getirilen sorunlara bakıldığında esasında sistemin vergiye gönüllü uyumu artırmaktan ziyade, mükelleflerin sahip oldukları hakları kısıtladığı, mükelleflere hareket alanı bırakmadığı, bu bağlamda mükelleflerin gönüllü uyumlarının olumsuz manada etkilendiği düşünülmektedir.

Bu düşünceye dayanak teşkil eden hususlar, sonraki bölümde, özellikle yargı kararları bağlamında ele alınacak, buna ilişkin çözüm önerileri getirilmeye gayret edilecektir.

3.1. Elektronik Tebligat Sisteminden Kaynaklı Uyuşmazlıklar

3.1.1. Elektronik Tebligat Usulünde Beş Günlük Süre

Elektronik tebligat sisteminde tebliğ, VUK md.107/A uyarınca, evrakın elektronik tebligat adresine gönderilmesini izleyen beşinci günün sonunda yapılmış kabul edilecektir. Dolayısıyla bu usulde, kişinin gönderilen evrakı açtığı tarihin ya da evrakı açıp açmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gerekli husus, elektronik ortamda yapılan tebligat işleminde dava açma süresi hesaplanırken beş günlük sürenin göz önünde bulundurulacak olmasıdır. Örneğin 03.12.2021 tarihinde mükellefin elektronik tebligat adresinde gönderilen bir ihbarname, 08.12.2021 tarihinde tebliğ edilmiş kabul edilecek ve buna göre dava açma süresinin sonu 07.12.2021 tarihi olacaktır.

Ancak yargıya intikal eden bir uyuşmazlıkta; 27.08.2016 tarihinde elektronik tebligat sistemi üzerinden gönderilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı mükellef tarafından 28.09.2016 tarihinde dava açılmış, vergi mahkemesi tarafından davanın süresinde açılmadığı gerekçesiyle süre aşımı yönünden davanın reddine hükmedilmiş, akabinde Bölge İdare Mahkemesi mezkûr vergi mahkemesi kararını onamıştır. Mahkeme, 27.09.2016 tarihinde gönderilen ihbarnameye karşı dava açma süresinin son günü olarak 26.09.2016 tarihine işaret etmiştir.

Temyiz incelemesinde ise Danıştay; elektronik tebligat sisteminde dava açma süresinin elektronik tebligatın yapıldığı beşinci günü takip eden gün itibariyle işletilmeye başlatılacağı, bu bağlamda 27.08.2016 tarihinde elektronik tebligat sistemi yoluyla gönderilen evrakın 01.09.2016 tarihinde tebliğ edilmiş sayılacağı ve buna göre otuz günlük dava açma süresinin sonunun 01.10.2016 tarihi olacağı saptamasında bulunmuştur. Dolayısıyla mükellefin 28.09.2016 tarihinde açtığı davada süre aşımı bulunmadığından, **mevzuat hükmü göz ardı edilerek** hüküm tesis eden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmadığına hükmedilmiştir.

Bu bakımdan yargı organlarınca, söz konusu beş günlük sürenin, dava açma süresinin hesabında dikkatten kaçırılmaması gerekmektedir.

3.1.2. Elektronik Tebligat Usulünde E-Tebligat Adresi

Elektronik tebligat sisteminde evrak, mükelleflerin elektronik tebligat adresine gönderilmektedir. 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ md.3/1-(d)'de elektronik tebligat adresinin, "Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak tebliğe elverişli elektronik ortamı" ifade ettiği belirlenmiştir. Dolayısıyla E-Tebligat adresi, mükelleflerin herhangi bir şekilde şahsi e-posta veya Kayıtlı Elektronik Posta (KEP) adreslerini ifade etmemektedir. Bu bağlamda E-Tebligat adresi, diğer e-posta adresleri gibi mükellefin başka kimselere ya da idareye e-posta gönderebileceği ya da diğer kişilerden e-posta alabileceği mahiyette değildir.

Ancak yargıya intikal etmiş birçok uyuşmazlığa bakıldığında yargı organlarının, mükelleflerin şahsi e-posta veya KEP adreslerini E-Tebligat adresi olarak algılayabildikleri ve kararlarını da bu tespit üzerinden gerekçelendirdikleri görülmektedir.

Nitekim elektronik ortamda gönderilan vergi/ceza ihbarnamesi sonrasında düzenlenen ödeme emrine karşı açılan bir davada vergi mahkemesi; ihbarnamelerin şirket tarafından bildirilen "**...@hs01.kep.tr**" adresine tebliğ edilmediği gibi kayıtlı elektronik posta hesabı bilgilendirme formunda bildirilen "**…@p...com**" elektronik posta adresine de tebliğ edilmediğine, bunun yerine ihbarnamelerin bir şirket çalışanının kullandığı "**…@p...com**" e-posta adresine gönderildiğinin anlaşıldığına dikkat çekerek VUK md.107/A uyarınca usulüne uygun yapılmayan tebligat neticesinde kesinleşmeyen alacak adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığına hükmetmiştir[10].

Elektronik tebligat yoluyla gönderilen vergi/ceza ihbarnamesi sonrasında düzenlenen ödeme emrine karşı açılan bir başka davada da hem vergi mahkemesi hem de Bölge İdare Mahkemesi; idarece mahkemeye sunulan vesikalarda, tebligatın **hangi elektronik tebliğ adresine iletildiğinin anlaşılamadığı**, ayrıca mükellef tarafından Elektronik Tebligat Talep Bildirim Formunda belirtilen "**...@mynet.com**" adresine tebligat yapıldığına dair bilgi, belge sunulmadığı, bu bakımdan E-tebligatın usulüne uygun yapılmadığı anlaşıldığından ödeme emrine dayanak teşkil eden alacağın kesinleşmediği ve kesinleşmeyen alacak için düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığı yönünde bir değerlendirmede bulunmuştur[11].

Benzer şekilde elektronik ortamda gönderilen ödeme emrine karşı açılan davada bir Bölge İdare Mahkemesi de; dava konusu ödeme emrinin şirketin elektronik tebligat başvuru formunda belirttiği "**…@....com**" adresine 09.11.2017 tarihinde elektronik ortamda gönderilerek, tebligatın, 14.11.2017 tarihinde yapılmış olduğunun kabulü gerektiği yönünde bir tespit yapmıştır[12].

Öte yandan yukarıdaki gerekçelere benzer bir değerlendirme yaparak hüküm tesis eden vergi mahkemesi kararına karşı istinaf aşamasında bir Bölge İdare Mahkemesi; bahsedilen e-posta adreslerinin, Kanun ve Genel Gebliğ'de (456 Sıra No'lu) öngörülen Elektronik Tebligat Sisteminde tebliğin yapılması gereken elektronik adres olmadığı, bunların Genel Tebliğ ekinde yer alan matbu başvuru formunda öngörülen bilgilendirme tercihi olarak verilen şahsi bir mail adresi niteliğinde olduğu saptamasında bulunmuştur[13].

---

[10] Muğla Vergi Mahkemesi, E. 2019/7, K. 2019/429, T. 14.05.2019
[11] İstanbul BİM, 6. VDD., E. 2018/2202, K. 2018/3605, T. 31.12.2018
[12] Gaziantep BİM, 2. VDD., E. 2019/363, K. 2019/603, T. 14.05.2019
[13] Konya BİM, 2. VDD., E. 2019/1107, K. 2020/394, T. 03.06.2020

Görüleceği üzere bu ve benzeri uyuşmazlıklardan yola çıkarak, özellikle elektronik tebligat adresinin şahsi e-posta adresini ifade etmediği, aksine bunun idare tarafından teknik anlamda oluşturulan, bilgisayar ortamındaki bir yapıyı ifade ettiği söylenebilir.

3.1.3. Elektronik Tebligat Usulünde Zamanaşımı

Elektronik tebligat usulünde tebliğ, evrakın mükellefin E-tebligat adresine gönderilmesini izleyen beşinci günün sonunda yapılmış kabul edilmektedir. Bu bağlamda, kişinin idarece gönderilen evrakı aynı gün ya da beş gün içinde açmasının veyahut beş günlük süreden sonra açmasının veyahut hiç açmamasının gerek tebligatın yapılmış olması gerekse tebliğin yapıldığı gün bakımından bir ehemmiyeti bulunmamaktadır.

Öte yandan VUK md.114'te "vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı" hüküm altına alınmıştır. Ayrıca VUK md.374'te vergi ziyaı ve özel usulsüzlük cezası bakımından beş yıl, usulsüzlük cezası bakımından iki yıl içerisinde cezaların kesilmesi gerektiği, aksi halde cezaların zamanaşımına uğrayacağı belli edilmiştir.

Bu minvalde mükellef adına tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya ilişkin ihbarname elektronik ortamda gönderildiği takdirde tebligatın beşinci gün yapılmış kabul edilecek olması, **alacağın zamanaşımına uğramasına sebebiyet verebilecek** niteliktedir. Dahası alacağa ilişkin ihbarname ve içeriğinden gönderildiği gün ya da birkaç gün içerisinde haberdar olan, diğer bir ifadeyle **evraka muttali olan** mükellef bakımından, bu durumun sonuç doğurmaması, tebliğin salt beşinci günün sonunda yapılmış kabul edilecek olması sebebiyle alacağın zamanaşımına uğraması kanaatimizce elektronik tebligat usulünün gözden geçirilmesi gerekli bir açığıdır.

Nitekim 2011 yılına ait özel usulsüzlük cezalarının 27.12.2016 tarihinde elektronik tebligat yoluyla mükellefe gönderilmesi neticesinde açılan bir davada hem vergi mahkemesi hem Bölge İdare Mahkemesi; 27.12.2016 tarihinde mükellefin E-tebligat adresine gönderilen evrakın 01.01.2017 tarihinde tebliğ edilmiş kabul edileceği, bu bakımdan 2011 yılına ait cezaların beş yıllık zamanaşımı süresinin son günü olan 31.12.2016 tarihinden sonra tebliğ edildiğinin açık olduğu noktasından hareketle kesilen cezada hukuka uyarlık görülmediğine hükmetmiştir[14].

Bu bağlamda diğer bazı ülke örneklerinde olduğu gibi (Bkz. Ayyıldırım, 2019a: 283 vd.), elektronik tebligat sisteminde tebliğin, evrakın gönderilmesini müteakip belirlenecek süre içinde açılması halinde **açıldığı tarihte**, bu süre içinde açılmaması durumunda sürenin son gününde yapılmış kabul edilmesi kamu alacağının tahsil edilememesi sorununun önüne geçebilecektir. Bu yöndeki yasal düzenleme hayata geçirildiğinde, 27.12.2016 tarihinde mükellefin E-Tebligat adresine gönderilen evrak, örneğin aynı gün ya da 28.12.2016 tarihinde açıldığı takdirde, alacak zamanaşımına uğramayacaktır.

Son olarak mer'i mevzuat hükümleri çerçevesinde, benzer sebeplerle alacağın zamanaşımına uğramasının, 5018 sayılı Kanun md.71 uyarınca bir sorumluluğun doğmasına sebebiyet verebileceği de ayrıca dikkate alınmalıdır[15].

---

[14] İzmir BİM, 1. VDD., E. 2017/2139, K. 2017/2338, T. 02.11.2017

[15] Benzer yöndeki karar için bkz. Sayıştay 6. D., 376/529, T. 20.02.2018

3.1.4. Elektronik Tebligat Sisteminden Çıkış

Elektronik tebligat sistemine ister zorunlu ister ihtiyari olarak dahil olunsun; tüzel kişiler açısından ticaret sicil kaydının silinmesi; gerçek kişiler açısından bu kişilerin ölümü veya gaipliğine karar verilmesi hali dışında kişilerin bu sistemden ayrılmaları mümkün görülmemiştir. Bununla birlikte, 511 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile, gerçek kişilerde muhatabın, tek kanuni temsilcisi bulunan tüzel kişilerde mezkûr kanuni temsilcinin, birden çok kanuni temsilci bulunan tüzel kişilerde tümünün görme engelli olduklarının ispat ve tevsiki durumunda elektronik tebligat sistemi yerine Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen geleneksel tebliğ usulleri ile tebligat yapılacağı düzenlenmiştir. Öte yandan VUK md.160'da, "faaliyetlerini terk eden, yapılan yoklamalarda faaliyette bulunduğuna dair tespitler bulunmayan, işi bırakmış addolunan mükellef açısından re'sen terkin işleminin yapılarak mükellefiyet kaydının silineceği" hüküm altına alınmıştır.

Mükellefiyet kaydı kanunda öngörülen sebeplerle terkin edilmiş kişiler açısından salt 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ'de belirlenen durumlar gerçekleşmediği için, bu kişilere E-Tebligat yapılabilmesi mümkün görülmektedir. Ancak, örneğin faaliyetini terk etmiş, işi bırakmış mükelleflere E-Tebligat yapılması durumunda tebligattan beklenen amacın (bilgilendirme yönünün) gerçekleşmeyeği tabiidir. Benzer şekilde özellikle gerçek kişiler bakımından mükelleflerin yaşlılık, hastalık gibi elde olmayan sebepler ya da kendi istekleriyle faaliyetlerini bırakmaları halinde hâlâ bu sistem içinde tutulmalarının da anlaşılabilir makul bir yanının bulunmadığı kanaatindeyiz.

Bu bağlamda E-Tebligat yoluyla gönderilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan bir davada vergi mahkemesi; mükellefiyeti terkin edilen bir şirkete karşı bu yolla tebligat yapılmasının usulüne uygun olarak değerlendirilemeyeceği, aksi durumun şirketleri tüzel kişilikleri sona erinceye kadar elektronik tebligat sistemini takip yükümlülüğü altına sokacağı, dava açma hakkını ise rastlantılara bağlı kılacağı, bu sebeple bu kişilere tebligatın posta yoluyla ya da ilan vasıtasıyla yapılmasının gerektiği yönünde bir değerlendirmede bulunmuştur[16]. Bu karara karşı istinaf incelemesinde ise Bölge İdare Mahkemesi; ticaret sicilinden kaydı silinmeyen, dolayısıyla tüzel kişiliği devam eden şirketin mükellefiyet kaydının terkin edilmiş olması, şirketin haklara sahip olmasına, borçlu kılınmasına ve elektronik yolla tebligat yapılmasına engel teşkil etmeyeceğinden yapılan E-Tebligatın usulüne uygun olduğu saptamasında bulunarak söz konusu vergi mahkemesi kararını kaldırmıştır[17].

Aynı nitelikteki başka davada bir vergi mahkemesi de; mükellefiyetin terkin tarihi itibariyle mükellefin Gelir İdaresi Başkanlığının sistemi ile bağının kalmadığı, bu tarihten sonra mükellefin hesabını kontrol etme yükümlülüğünün bulunmadığı, dolayısıyla bu tarihten sonra yapılan E-Tebligatın usulüne uygun olarak kabul edilmeyeceği değerlendirmesinde bulunmuştur[18]. Buna karşın istinaf aşamasında Bölge İdare Mahkemesi ise; mükellefiyetin terkin tarihinden sonra şirketin kanuni temsilcisinin elektronik tebligat sistemine dahil olmak üzere başvurusunun bulunması ve evrakın bu tarihten sonraki bir

[16] Antalya 2. Vergi Mahkemesi, E. 2018/117, K. 2018/1285, T. 18.10.2018; Benzer yöndeki bir ayrışık oy değerlendirmesi için bkz. Samsun BİM, 1. VDD., E. 2020/179, K. 2020/150, T. 12.06.2020

[17] Konya BİM, 2. VDD., E. 2019/33, K. 2019/708, T. 20.06.2019

[18] İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, E. 2018/1856, K. 2019/186, T. 31.01.2019

tarihte gönderilmesi hususları bir arada değerlendirildiğinde, E-Tebligatın usulüne uygun yapıldığının kabulünün gerekeceğinde hareketle mezkûr vergi mahkemesi kararını kaldırmıştır[19].

Öte yandan **mükellefin işi bırakma dilekçesi üzerine** mükellefiyet kaydının terkin edildiği ancak bu tarihten sonra mükellefe E-Tebligat yoluyla gönderilen ihbarnamelere karşı açılan başka davada bir tetkik hakiminin[20], mükellefiyetin terkin tarihinden sonra idarenin bilgisi dahilinde olan mükellefin bilinen adresine tebligatın denenmesinin **hukuk devleti ilkesinin gereği** olduğu yolundaki düşüncesi kanaatimizce de yerindedir. Zira mükellef tarafından bizzat işi bırakma bildiriminde bulunulması halinde, hangi makul gerekçe mükellefin elektronik tebligat sistemini belirli aralıklarla kontrol etmesini gerekli kılacaktır? Özellikle Kanun'un üzerine yüklediği şekli ödevi yerine getiren mükellefle ilgili, örneğin zamanaşımına uğramamış geçmiş dönemlere ilişkin yapılacak herhangi bir tarhiyata ilişkin ihbarnamenin ya da defter ve belgelerin ibrazına ilişkin bir yazının, E-Tebligat yerine diğer geleneksel usullerle mükellefin bilinen adresine tebliğ edilmesinin, tebligat işleminden beklenen amacı berikine göre daha sağlam bir temelde gerçekleştireceği izahtan varestedir.

Dolayısıyla Genel Tebliğ ile belli edilen elektronik tebligat sisteminden çıkış hallerinin yeniden gözden geçirilerek, **hayatın olağan akışına uygun**, daha makul, rasyonel sebeplere bağlanması geretiği kanaatindeyiz. Bu minvalde, özellikle mükellefiyet kayıtları re'sen terkin edilen mükelleflerin, E-Tebligat adresleri **pasife alınabilir** (bu kişilere elektronik tebligat yapılmaz, diğer usullerde tebliğ işlemleri yürütülür), şayet yeniden mükellefiyet tesis edilirse bunlar açısından sistem tekrardan aktif hale getirilebilir.

3.1.5. Elektronik Tebligat Sisteminde SMS veya E-posta Bildirimi

Elektronik tebligat sisteminin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların tespit edilmesi maksadıyla VUK md.107/A'ya istinaden çıkarılan 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ'in ilk halinde mükellefin E-Tebligat adresine evrakın gönderildiğine ilişkin bildirimin yapılıp yapılmayacağı, yapılamadığı ya da geç yapıldığı hallerde bu durumun tebligatın doğuracağı hukuki sonuca bir etkisinin bulunup bulunmadığına dönük bir hüküm bulunmamakta idi. Bu boşluk 511 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ'e eklenen hüküm sonrası doldurulmuştur. Buna göre, kişilerin sisteme kayıt esnasında ya da sonrasında bildirecekleri mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adreslerine E-Tebligat yapıldığına ilişkin bildirimin "**gönderilebileceği**", ancak bildirimin herhangi bir sebeple muhataba ulaşmamış olmasının tebligat süresini ve geçerliliğini "**etkilemeyeceği**" öngörülmüştür.

Dikkat edilirse bu düzenleme ile evvela evrakın mükellefin E-Tebligat adresine gönderildiğine dair bildirimin mükellefin beyan edeceği mobil telefon numarası ve/veya e-posta adresine "**gönderilebileceği**" hüküm altına alınmıştır. Diğer bir ifadeyle, idareye böyle bir bildirim yapıp yapmama hususunda **takdir hakkı** tanınmıştır. İkinci olarak, bu bildirimin ulaşmadığı hallerde bunun tebligatın süresi ve geçerliliğini "**etkilemeyeceği**" bildirilmiştir. Diğer bir ifadeyle, idarenin takdir hakkını kullanıp bildirim yapmadığı, bildirimi çeşitli

[19] İstanbul BİM, 6. VDD., E. 2019/1332, K. 2019/3379, T. 29.11.2019
[20] Dnş. 4. D., E. 2021/2465, K. 2021/3694, T. 30.06.2021

sebeplerden dolayı geç yaptığı, bildirimin teknik sebeplerle yapılamadığı hallerde tebligat, evrakın gönderilmesini takip eden beşinci gün yapılmış kabul edilecektir.

Öncelikle takdir hakkı açısından bir değerlendirme yapmak gerekirse, mükelleflerin hem yargısal hem idari haklarını hem de mülkiyet haklarını doğrudan etkileyebilecek tebligat gibi önemli bir işlemin; elektronik ortamda yapılmasının mükelleflere tercih hakkı sunulmadan tek yanlı irade beyanıyla zorunlu kılınması, dahası dahil olmayanlara özel usulsüzlük cezası kesilerek re'sen sisteme dahil edilmelerinin sağlanması, sistemin işlerliğinin ve etkinliğinin en önemli ayağını teşkil eden bildirim yapılması noktasında mükelleflere talep hakkı tanınması gerçeği **göz ardı edilerek** bildirim yapılması tercihinin idareye ihtiyarî bir hak olarak verilmesi hem hukuk devleti hem de hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Diğer yandan, değinildiği üzere sistemin hem işleyişi hem etkinliği hem de sistemden beklenen faydanın sağlanması açısından belkemiği mesabesindeki bildirimin "**herhangi bir sebeple ulaşmamış**" olmasından kastın ne olduğunun belli olmaması da yine bir yandan hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesine diğer yandan belirlilik ilkesine aykırıdır.

Örneğin, idareye tanınan takdir hakkının kullanılmadığı, dolayısıyla bildirimin yapılmadığı bir durumda, mükellefin uğrayacağı hak kaybının ya da alacağın kesinleşmesi suretiyle yüklenmek zorunda kalacağı maddi külfetin sorumluluğu hangi gerekçelerle kendisine yükletilebilecektir? İdareden kaynaklı böyle bir kaybın ya da külfetin sorumluluğunun ve sonuçlarının salt sürekli sisteme girip kontrol etmediği söylenerek mükellefe yükletilmesinin vergiye gönüllü uyum ve mükellef hakları bağlamındaki yansıması ne olacaktır? Bilhassa gerçek kişi mükellefler açısından mükellef kitlesi, bu kişilerin eğitim düzeyleri, internete erişim imkan ve kabiliyetleri gibi hususlar dikkate alındığında durumun vahameti daha da belirginleşmektedir.

Özellikle 2019 yılında yapılan mezkûr değişiklik öncesinde yargı organlarınca; kişilere bilgilendirilme noktasında tercih hakkı sunulmasının mükellefler nezdinde "**hukuken korunması gereken haklı bir beklenti**" oluşturmasının kaçınılmaz olduğu, bundan dolayı söz konusu SMS ya da e-posta bildirimi yapılmamasının tebligat işleminin usulsüzlüğüne yol açacağı görüşü hakim idi[21]. Dahası bir yargı kararında; elektronik tebligata ilişkin yayımlanan broşürlerde, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesindeki sıkça sorulan sorularda "… E-Tebligat gönderildiğinde Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde belirtilen telefon numarasına SMS yoluyla ve/veya bildirilen e-posta adresine mail yolu ile bilgilendirme yapılır/yapılacaktır" şeklinde cevaplar verildiği göz önünde bulundurularak bir değerlendirme yapılmış ve neticede 511 Sıra No'lu Genel Tebliğ'den önceki tebliğlerde bu bildirimin yapılmasının gerektiği sonucuna ulaşılmıştır[22]. Hatta "bildirimin herhangi bir sebeple ulaşmamış olmasının tebligatın süresi ve geçerliliğini eklemeyeceği" yönündeki hüküm, ilgili

[21] Dnş. 3. D., E. 2021/218, K. 2021/3729, T. 13.09.2021; Ankara BİM, 3. VDD., E. 2020/33, K. 2020/236, T. 08.04.2020; Ankara BİM, 3. VDD., E. 2020/34, K. 2020/205, T. 11.03.2020; Ankara 2. Vergi Mahkemesi, E. 2019/1595, K. 2020/1119, T. 18.06.2020; Şanlıurfa Vergi Mahkemesi, E. 2018/320, K. 2018/1624, T. 13.12.2018; Balıkesir Vergi Mahkemesi, E. 2018/685, K. 2019/419, T. 02.07.2019; Adana BİM, 2. VDD., E. 2020/440, K. 2020/693, T. 07.12.2020

[22] Dnş. 3. D., E. 2021/567, K. 2021/2952, T. 07.06.2021

Genel Tebliğ'e eklendikten sonra **dahi** bu bildirimin yapılmamasının tebligatı usulsüz kılacağı değerlendirmesinde bulunan kararlara rastlamak da mümkündür[23].

Öte yandan aynı dönemde (ilgili hüküm Genel Tebliğ'e eklenmeden önce), Tebligat Kanunu (TebK) uyarınca çıkarılan Elektronik Tebligat Yönetmeliği md.10'daki hükmün[24] TebK md.51 gereğince[25] işlerlik kazanacağı, dolayısıyla bildirimin yapılmamasının tebligatın geçerliliğine etki etmeyeceği, zira tebligatın geçerliliğinde bu bildirimin gerekli olmadığı yönünde değerlendirmelerde bulunan yargı kararlarına da rastlanılmaktadır[26]. Benzer biçimde bazı yargı kararlarında; bu bildirimin yapılmasına ilişkin bir düzenleme bulunmadığı, bildirimin bir tebliğ usulü olmadığı, sadece bilgilendirme amacı taşıdığı, dolayısıyla yapılmamasının tebligatın usulsüz yapıldığının kabulüne imkan vermeyeceği ya da tebligatı kusurlandırmayacağı yönünde değerlendirmeler de yapılmıştır[27].

Son olarak Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılığın Giderilmesi istemiyle bahsi geçen konuyu değerlendiren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu[28]; bildirimin yapılmasına yönelik herhangi bir zorunluluk olmadığı, hem 511 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile getirilen hükümden önce Tebligat Kanunu uyarınca çıkarılan Yönetmelik md.10 hükmünün tevfikan dikkate alınması hem de mezkûr Genel Tebliğ sonrası getirilen hükmün göz önünde bulundurulması halinde mükelleflerin haklı beklentisinden söz edilmesinin söz konusu olmayacağı değerlendirmesiyle, bildirimin yapılmamasının tebligatın süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceği yönünde hüküm tesis etmiştir.

Söz konusu hükmün bağlayıcı olup olmadığı doktrinde değerlendirilmiş ve bu kararın hem alt derece mahkemeleri hem de Bölge İdare Mahkemelerini bağlamayacağı saptamasında bulunulmuştur (Balcı, 2021; Doğrusöz, 2021). Ayrıca mezkûr DVDDK Kararının incelendiği bir çalışmada, bildirimin yapılmadığı hallerde bunun tebligat açısından esasa müessir bir hata olacağının kabulüyle tebliğin hukuken geçerli bir tebligat olarak kabul edilmemesi gerektiği dile getirilmiştir (Balcı, 2021).

Ancak bildirimin yapılmadığı hallerde, bu durumun esasa müessir bir şekil hatası olarak kabulünden ziyade yapılan tebligatın geçerli ancak idari veya yargısal birtakım hakların kullanımında mükellefin beyan edeceği **ıttıla tarihinin esas alınmasının** daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

3.1.6. Elektronik Tebligat Sisteminde İdarenin Takdir Hakkı

Elektronik tebligat sistemine ilişkin gerek ilgili kanun maddesi gerekse kanunun verdiği yetkiye istinaden çıkarılan Genel Tebliğ hükümleri incelendiğinde, elektronik ortamda

---

[23] Ankara BİM, 3. VDD., E. 2020/698, K. 2020/890, T. 04.11.2020

[24] "Bu madde kapsamındaki bilgilendirmelerin herhangi bir nedenle yapılamamış veya geç yapılmış olması, tebligatın geçerliliğini etkilemez."

[25] "Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır."

[26] Gaziantep BİM, 2. VDD., E. 2019/363, K. 2019/603, T. 14.05.2019; Ankara 7. Vergi Mahkemesi, E. 2018/940, K. 2018/1379, T. 25.10.2018

[27] İzmir BİM, 3. VDD., E. 2019/2699, K. 2019/2988, T. 18.12.2019; Erzurum 2. Vergi Mahkemesi, E. 2019/1016, K. 2020/70, T. 15.01.2020

[28] DVDDK, E. 2021/2, K. 2021/4, T. 22.09.2021

tebligat yapma hususunda idarenin takdir hakkının bulunduğu açıktır. Diğer bir deyişle idare, dilerse geleneksel usulde, dilerse elektronik ortamda tebligat yapabilme muhtariyetine sahiptir.

Bununla birlikte elektronik tebligat sistemine dahil olma konusunda mükelleflerin büyük çoğunluğuna takdir hakkı tanınmamış, bu mükelleflerin sisteme gerekirse zorunlu olarak ve re'sen dahil edilebilmelerine imkan tanınmıştır. Bunun ötesinde sisteme dahil olma zorunluluğu bulunan ancak dahil olmayanlar açısından Kanun'da cezalar öngörülmüştür.

Bu açıdan bakıldığında, sistemi mükellefler açısından zorunlu kılan mevzuatın, sistemin uygulanması noktasında idareye takdir hakkı tanıması anlaşılır olmaktan uzaktır. Mükelleflere bir dönem geleneksel usulde bir başka dönem elektronik ortamda tebligat yapılması, sistemi **öngörülebilir olmaktan çıkaracak**, mükellefleri geleneksel usulde tebliğ yapılacağı beklentisine sokarak sistemin etkinliğini azaltacak, dahası mükelleflerin uğrayacakları hak kayıplarını artırabilecektir.

Nitekim yargıya intikal eden uyuşmazlıkta bir vergi mahkemesi; kurumlar vergisine tabi olan, elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu bulunan ve sisteme aktivasyonunu yapan kuruma tebligatın elektronik ortamda yapılmasının zorunlu olduğu gerekçesiyle işlemin hukuka uygun olmadığı yönünde hüküm tesis etmiştir[29]. Söz konusu kararın istinaf incelemesinde Bölge İdare Mahkemesi ise; Vergi Usul Kanunu uyarınca mükelleflere tebliğ noktasında idarenin takdir hakkı bulunduğu, E-Tebligat yoluyla tebliğ işlemi yapma noktasında idarenin bir zorunluluğu bulunmadığı değerlendirmesinde bulunmuştur[30].

Sonuç olarak mevzuatın mükellefin haklarını koruyup gözetecek şekilde yeniden revize edimesi akabinde alacağın zamanaşımına uğraması gibi zorunlu haller dışında **elektronik tebligat sisteminin öncelikli uygulanması** gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim TebK md.7/a'da tebligatın öncelikle elektronik yolla yapılması zorunlu kılınmış, zorunlu bir sebeple yapılamadığı hallerde diğer usullerle tebligat yapılabileceği kabul edilmiştir.

3.1.7. Tüzel Kişilere Elektronik Tebligat Yapılması

Bilindiği üzere tüzel kişiler kanuni temsilciler tarafından temsil edilmekte ve vergiye ilişkin ödevleri de bu temsilciler vasıtasıyla yürütülmektedir. Bu bağlamda elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu bulunan tüzel kişilerin E-tebligata ilişkin iş ve işlemleri büyük ölçüde kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Bu kimseler, tüzel kişilik adına elektronik tebligat sistemine başvurdukları sırada bildirim yapılması için çoğunlukla şahsi mobil telefon numaraları ve/veya e-posta adreslerini beyan etmektedirler.

Örneğin tek ortaklı limited şirket kuran ve kanuni temsilci sıfatını haiz bulunan bir gerçek kişinin, şirket adına elektronik tebligat sistemine başvurduğu esnada sisteme ilişkin tüm bildirimlerin kendisine yapılmasını talep etmesi kuvvetle muhtemeldir. Bu bağlamda mezkûr kanuni temsilcinin hastalanması, yaralanması, tutuklanması gibi öngörülmeyen ve

[29] Şanlıurfa Vergi Mahkemesi, E. 2017/331, K. 2018/297, T. 29.03.2018
[30] Gaziantep BİM, 2. VDD., E. 2018/940, K. 2018/1158, T. 07.11.2018

beklenmeyen hallerde şirket adına E-Tebligat adresine gönderilecek evraka ilişkin bildirimin bu kimseye yapılacak olmasının şirket açısından muhtemel sonuçları irdelenmeye değerdir.

Nitekim şirket adına düzenlenen ihbarnamenin elektronik ortamda gönderilmesi neticesinde alacağın kesinleştiğinden hareketle düzenlenen ödeme emrine ilişkin açılan davada bir yargı organı; kanuni temsilci cezaevinde tutuklu bulunduğu sırada bildirimin bu kimseye yapılmasının söz konusu ihbarnamelerden şirketin haberdar olmasını mümkün kılmayacağı, dolayısıyla böyle bir durumda asıl mükellef şirket açısından mücbir sebep halinin gerçekleştiğinin kabulünün gerekeceği, bu bağlamda elektronik ortamda yapılan tebligatın hukuki sonuç doğurmayacağı değerlendirmesinde bulunmuştur[31]. Diğer yandan iki ortaklı bir şirketin kanuni temsilcisinin sağlık sorunlarının bulunması sebebiyle şirket adına gönderilen E-Tebligatın varlığından haberdar olunmadığı iddiasının değerlendirildiği davada bir başka yargı organı; temsil yetkisinin diğer ortağa veya bir başka üçüncü kişiye verilecebileceği kabulünden hareketle, şirket adına yapılan E-Tebligatın usulüne uygun yapılmış kabul edilmesi gerektiğine hükmetmiştir[32].

Kanaatimizce benzer durumlarda, **olayın şartları ve halin icabı gereğince** bir değerlendirme yapma zarureti hasıl olmaktadır. Salt elektronik tebligat sisteminde bildirimin zorunlu olmadığı veya bildirimin tebligatın geçerliliğini etkilemediği ön kabulünden hareketle mutlak manada beşinci günün sonunda tebliğin yapılmış sayılarak dava açma veya diğer idari hakları kullanma süresinin geçirildiğinden bahisle mükelleflerin hak kayıplarına uğratılması ve/veya maddi külfete katlanmak zorunda bırakılması hayatın olağan akışına aykırılık teşkil edecektir.

3.1.8. Elektronik Tebligat Sisteminde Defter ve Belge İbraz Yazısının Gönderilmesi

Beyan usulünün cari olduğu vergi sistemlerinde mükelleflerin belge ve kayıt düzenine ilişkin ödevlerini yerine getirmeleri ve matrahlarını beyan etmeleri kadar verecekleri beyannamelerde gösterecekleri matrahın, dolayısıyla ödeyecekleri verginin doğruluğunu tevsik edecek defter, kayıt ve belgeleri muhafaza etmeleri ve gerektiğinde inceleme için ibraz etmeleri de hayatidir.

VUK md.134'te vergi incelemesinden kastın, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olduğu açık bir biçimde vurgulanmıştır. Bu bakımdan vergi incelemesinin yapılabilmesi, diğer bir ifadeyle mükelleflerce ödenmesi gerekli vergilerin doğruluğunun ortaya konması, kişilerin defter, kayıt ve belge düzenine uymalarına ve gerektiğinde defter ve belgeleri inceleme elemanına ibraz etmelerine bağlıdır.

Defter ve belgelerin inceleme elemanlarına makul bir gerekçe olmaksızın ibraz edilmemesi, bir yandan VUK md.30 gereği re'sen vergi tarhiyatı yapılmasına diğer yandan VUK md.359'da sayılan gizleme fiili nedeniyle kaçakçılık suçunun işlenmiş kabul edilmesine sebebiyet verecektir. Dolayısıyla böyle bir durumda mükellefler, hem idari hem de adli bağlamda birtakım sonuçlarla karşılacaklardır.

[31] Ankara BİM, 3.VDD., E. 2019/727, K. 2020/116, T. 19.02.2020
[32] Dnş. 4. D., E. 2020/4606, K. 2021/1231, T. 23.02.2021

Hiç şüphesiz mezkûr sonuçların ortaya çıkabilmesi, defter ve belge ibrazına ilişkin yazıların Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen tebliğ usul ve esaslarına uygun tebligat yapılmasına bağlıdır (Bkz. Somuncu & Ayyıldırım, 2019b). Defter ve belge ibrazına ilişkin yazıların geleneksel tebliğ usulleri yanında elektronik ortamda tebliğ edilmesinin önü 511 Sıra No'lu Genel Tebliğ uyarınca 01.01.2020 tarihi itibariyle açılmıştır. Bu bağlamda mezkûr tarihten itibaren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, defter ve belge ibrazına ilişkin yazıları mükelleflere elektronik ortamda tebliğ edebilmektedir. Dolayısıyla defter ve belge ibraz yazısının elektronik tebligat vasıtasıyla tebliğ edilmesine rağmen ibraz edilmemesi, gizleme fiilinin, yani kaçakçılık suçunun ortaya çıkmasına, kişilerin idari süreçte üç kat vergi ziyaı cezası dışında adli süreçte hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılaşmasına sebebiyet verebilecektir.

Öte yandan suç teorisinde, suçun sübutu açısından, dört unsurun varlığı aranmaktadır. Bunlar; kanunilik unsuru, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurudur. Bu unsurlardan biri ya da bir kaçının bulunmadığı hallerde suçun varlığından bahsedilemeyecektir. Bunlardan manevi unsur, esasında, kastın varlığını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, suç, kastın varlığı halinde ortaya çıkacaktır. Bu kapsamda defter ve belge ibraz yazılarının elektronik ortamda gönderilmesine rağmen tebliğ tarihinden itibaren öngörülen süre içinde bunların ibraz edilmemesi, VUK md.367'nin işletilmesini gerekli kılacak, dolayısıyla söz konusu kişilerle ilgili adli süreç başlatılacaktır.

Ancak yukarıda ifade edildiği üzere elektronik tebligat sisteminin bahsedilen sorunları dikkate alınıp mükelleflerin karşılacakları yaptırımların ağırlığı göz önünde bulundurulduğunda, defter ve belge ibraz yazılarının bu usulle tebliği, bazı hususların irdelenmesini gerekli kılmaktadır. Örneğin E-Tebligat yapıldığına ilişkin bildirimin yapılmadığı ya da herhangi bir sebeple muhatabına ulaşmadığı hallerde, gizleme fiili açısından manevi unsurun varlığı tartışmalı hale gelecektir. Nitekim böyle bir durumda, **idareye izafe edilecek kusurdan dolayı** mükellefin cezai yaptırımla karşılaşması ya da en azından adli sürecin işletilmesi hakkaniyete uygun düşmeyecektir.

Bu bakımdan, elektronik tebligat sisteminde yaşanan sorunlar, sistemin yargı organlarınca dahi tam olarak anlaşılamadığı gerçeği, bu konudaki mevzuatın yeterli ve adil olmayışı göz önünde bulundurulduğunda, ya sistemin hukuk devleti ilkesi olmanın gereğine uygun bir şekilde gözden geçirilerek iyileştirilmesi ya da söz konusu olası sonuçların yaşanmaması adına defter ve belge ibraz yazılarının mümkün mertebe geleneksel usullerle gerçekleştirilmesi kanaatindeyiz.

Ayrıca defter ve belge ibrazına ilişkin yazıların elektronik ortamda gönderilmesini takiben bahsi geçen sonuçların doğması halinde, özellikle yargı organlarında görevli olanların, manevi unsur olan kastın varlığını araştırmaları gerekecektir. Bu minvalde Asliye Ceza Mahkemelerinde görevli kimselerce; E-Tebligata ilişkin olay kayıtlarının talep edilerek bunların tetkik edilmesi, bilhassa E-Tebligat yapıldığına ilişkin bildirimin yapılıp yapılmadığı ve ayrıca mükelleflerin gönderilen evrakı açıp açmadıkları hususlarının şüpheye yer bırakmayacak şekilde tespit edilmesi ve neticede bildirim gönderilmediği, ulaşmadığı veyahut evrakın sistem üzerinden açılarak okunmadığı hallerde suçun sübuta ermediğinden bahisle kovuşturmaya yer olmadığına ya da kişinin beraatına hükmedilmesi hakkaniyete uygun ve hukukun bir gereği olacaktır.

4. Sonuç

Tebligat, hemen her hukuk dalında olduğu gibi, vergi hukukunda da çok önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Zira vergilendirme sürecinde mükelleflerin adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalardan haberdar olmaları ve bu vergi ve cezalara karşı gerek yargısal gerekse idari haklarını kullanmaları tebliğ işleminin usulüne uygun yapılmasıyla gerçekleşmektedir. Benzer şekilde vergilendirme sürecinde mükelleflere Kanun ve diğer ikincil mevzuat ile yüklenen ödevlerin yerine getirilebilmesi, usulüne uygun tebligatın varlığını gerektirmektedir.

Tebligat Kanunundaki hükümler dışında vergilendirme sürecinde yapılacak tebligata ilişkin hususlar, müstakil olarak özel kanun niteliğindeki Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu bakımdan vergilendirme sürecinde gerçekleştirilecek tebliğ işlemlerinde Tebligat Kanunu hükümlerinin değil, Vergi Usul Kanunu hükümlerinin esas alınması, özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise TebK md.51 uyarınca Tebligat Kanunu umumi hükümlerinin tevfikan uygulanması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda geleneksel tebliğ usulleri yanında, teknolojik gelişmelere paralel olarak elektronik ortamda tebligat yapılması imkanı getirilmiş, bu minvalde teknik alt yapı kurulmak ve gerekli mevzuat hükümleri düzenlenmek suretiyle E-Tebligatın kullanımına başlanmıştır.

Elektronik ortamda tebligatın uygulanmaya başlamasından bu yanda yıllar itibariyle hem sisteme dahil olan mükellef hem de gönderilen E-Tebligat sayıları artış göstermiş, bunun bir yansıması olarak E-Tebligatın bütçeye iktisadi olarak yansımasında da olumlu seyir izlenmiştir. Ayrıca E-Tebligatın uygulama alanı da genişlemiş, yapılan işlemler ve sistemi kullanabilecek kurumlar bakımından çeşitlilik sağlanmıştır.

Her ne kadar elektronik tebligat sisteminin olumlu yanları ön plana çıkarılsa da uygulama sonuçlarına, yargıya intikal eden uyuşmazlıklara, bu minvalde çıkarılan idari ve yasal düzenlemelere bakıldığında, **sistemin mükelleflerden ziyade idarenin elini güçlendirdiği**, idareye geniş bir hareket alanı sağlarken, mükelleflere hareket alanı bırakmadığı görülmektedir.

Tebligat işleminde yaşanan sorunların, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarına doğrudan etki edeceği tabiidir. Bu bağlamda elektronik ortamda tebligat ile geleneksel tebliğ usullerinde yaşanan hata ve aksaklıkların en aza indirgenmesi, bu sayede gönüllü uyumun artırılması amaçlanırken, mükellefleri idare karşısında çaresiz bırakacak mevzuat düzenlemeleri gönüllü uyumun azalmasına sebebiyet verebilecek niteliktedir.

Sonuç olarak, incelenen yargı kararları, doktrinde ve mükelleflerce dile getirilen hususlar değerlendirildiğinde hukuk devleti, hukuki güvenlik ve belirlilik başta olmak üzere Anayasal temel ilkeler ile mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı gibi evrensel hakların korunması, gözetilmesi ve güçlendirilmesi maksadıyla elektronik tebligat sistemine ilişkin bazı sorunları ortadan kaldıracak aşağıdaki temel mahiyetteki önerilerin dikkate alınmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz:

i. Elektronik tebligat sisteminde idari düzenleme ile getirilen bildirim hususunda, kanuni düzenleme (VUK md.107/A'da) yapılarak bildirimin yapılmadığı ya da

herhangi bir sebeple yapılamadığı hallerde **ıttıla tarihinin** esas alınmasının gerekli kılınması,

ii. Elektronik tebligat sisteminden çıkış hallerinin tekrardan gözden geçirilerek, hayatın olağan akışına uygun sebeplere bağlanması (mükellefiyetin re'sen terkini, emeklilik, yaşlılık gibi),

iii. Elektronik tebligat sisteminde, İspanya örneğinde olduğu gibi, mükelleflere her takvim yılı için geçerli olmak üzere belirlenen süre kadar (örneğin 30 gün) **tebligat almama hakkı**nın tanınması,

iv. Diğer bazı ülke örneklerinde olduğu gibi elektronik tebligat sisteminde tebligatın, gönderilen evrakın **açıldığı tarihte**, açılmadığı hallerde kanunla öngörülen sürenin sonunda yapılmış kabul edileceğine ilişkin mevzuat değişikliğinin yapılması (özellikle zamanaşımına uğrayacak alacaklar ile ilgili),

v. Elektronik tebligat sisteminde, hiçbir makul gerekçeye dayanmadan, salt Tebligat Kanunu düzenlemesi refere edilerek gerekçelendirilen beş günlük sürenin **on** veya **on beş gün** olmak üzere yeniden belirlenmesi,

vi. Vergi inceleme aşamasında defter ve belge ibraz yazılarının mükellefler açısından **telafisi güç veya imkansız zararların** (üç kat vergi ziyaı, hapis cezası, adli süreçte psikolojik baskı, avukat için ödenecek ücretler vs.) doğmasına sebep olacağı düşünüldüğünde, sisteme ilişkin mevzuatın mükellefin haklarını koruyup gözetecek şekilde yeniden revize edilmediği sürece mümkün mertebe bu yazıların geleneksel usullerle tebliğinin gerçekleştirilmesi,

vii. Hukuki güvenlik, öngörülebilirlik, belirlilik ilkeleri açısından, **alacağın zamanaşımına uğrayacak olması gibi zorunlu haller dışında**, E-Tebligatın öncelikli yapılması gerektiğine ilişkin mevzuat değişikliğinin sağlanması.

Kaynakça

Aydın, E. & Ayyıldırım, K. (2018). "Vergiye İlişkin Tebligat İşleminin Adil Yargılanma İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 14 (165), ss. 2605-2636.

Ayyıldırım, K. (2019a). Türk Vergi Hukukunda Tebligat, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Balcı, Mustafa. (2021). VUK Kapsamında Elektronik Tebligatta SMS Gönderilmemesinin Tebligatın Geçerliliğine Etkisi ve Danıştay VDDK Tarafından Verilen Aykırılığın Giderilmesi Kararının Hukuki Sonuçları. https://vergialgi.net/vuk-kapsaminda-elektronik-tebligatta-sms-gond-tebligatin-gecerliligine-etkisi-ve-vddk, (07.12.2021).

Doğrusöz, Bumin. (2021). Habersiz Tebligata Yargı Bakışı. https://www.dunya.com/kose-yazisi/habersiz-tebligata-yargi-bakisi/640816, (07.12.2021).

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Şubat 2017, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Şubat 2018, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Şubat 2019, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2019, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Şubat 2020, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2020, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Şubat 2021, Ankara.

Somuncu, A. & Ayyıldırım, K. (2019b). "Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet Suçlarından Defter ve Belgeleri Gizleme Suçunda Tebligat İşleminin Önemi: Yargı Kararları Işığında Bir Değerlendirme", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 15 (180), ss. 2709-2752.

Türkiye'de Üniversite Öğrencilerinin Vergi Okuryazarlığını Belirleyen Etkenlerin Faktör Analizi ile İncelenmesi*

Factor Analysis on Determinants of University Students' Tax Literacy in Turkey

Feride Bakar Türegün [1] Adnan Gerçek [2]... Güneş Çetin Gerger[3] Serkan Benk[4] Emine Rüyam Küçüksüleymanoğlu[5] Halil Serbes[6] Müge Seda Ateş[7]

Abstract

Tax literacy refers to individuals gaining knowledge in the field of tax, having a positive perception about it, and fulfilling their tax obligations as a result. Since the training given in the field of tax affects knowledge, perception and practice, it is one of the most critical factors determining tax literacy. This study aims to reveal the factors that determine the tax literacy of university students receiving tax education in Turkey. For this purpose, in this study, the definitions of tax literacy were first given, and the importance of its development and studies on this subject were examined. Then, the sub-dimensions level of tax literacy, which is the factors obtained as a result of the analysis, cognitive, affective and psychomotor dimensions, as well as trust and justice, tax compliance and non-compliance variables are explained. The questionnaire technique was used as a data collection method in the study. Survey questions were adapted from Murphy (2004), Bobek et al. (2007), Kornhauser (2009), Kirchler & Wahl (2010), Smart (2012), Yardımcıoglu et al. (2014), OECD (2017), Cechovsky (2018), Mouckova & Vitek (2018), Alexander et al. (2018) and Teyyare (2018). The survey was applied to public finance students of 41 universities and students who take tax courses at universities that do not have a public finance department at 26 cities of NUTS-2 statistical sub-regions of Turkey, and 1492 survey results were evaluated. The Cronbach's Alpha value, which shows the reliability of 51 questions prepared on a 5-point Likert scale in the research, was found as 0,910. The KMO value, which indicates the scale's suitability for factor analysis, was determined as 0.941, and the value of Bartlett's Test of Sphericity sig was 0,000 (Chi-square: 47392,3 df: 1275). As a result of the factor analysis, seven factors with eigenvalues greater than 1 were obtained, explaining 55,6% of the total variance. The factor loadings of all the questions within the seven factors obtained by the Varimax rotation method ranged from 0,504 to 0,839. The results indicated that the cognitive dimension was effective in determining the tax literacy level of people receiving tax education, and the affective dimension remained in the background. This situation reveals the importance of tax education.

Keywords: Tax Literacy, Factor Analysis, Cognitive, Affective, Psychomotor Dimension
JEL Codes: H2, K34, D91, H26

[1] Dr. Öğr. Üyesi, Bursa Uludağ Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-2611-292X, feridebakar@uludag.edu.tr
[2] Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-9495-2429, agercek@uludag.edu.tr
[3] Prof. Dr., Celal Bayar Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-5823-7866, gunes.cetin@bayar.edu.tr
[4] Prof. Dr., İnönü Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-2804-2486, serkan.benk@inonu.edu.tr
[5] Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, ORCID: 0000-0003-3540-2117, ruyamk@uludag.edu.tr
[6] Araş. Gör. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-6145-2102, hserbes@uludag.edu.tr
[7] Araş. Gör., İnönü Üniversitesi, ORCID: 0000-0001-7825-0796, seda.ates@inonu.edu.tr
* Bu çalışma 220K065 numaralı 1001 - Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Projelerini Destekleme Programı Projesi olarak TÜBİTAK tarafından desteklenmektedir.

Özet

Vergi okuryazarlığı, bireylerin vergi alanında bilgi sahibi olması, vergiye ilişkin olumlu algı ve tutumları ile bunların sonucunda vergi ödevlerini yerine getirmelerini ifade etmektedir. Vergi alanında alınan eğitim; bilgi, algı ve uygulamayı etkilediği için vergi okuryazarlığını belirleyen en önemli faktörlerden biridir. Bu çalışmanın amacı vergi eğitimi almış olan üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı açısından belirleyici olan etkenlerin faktör analizi aracılığıyla ortaya konulmasını sağlamaktır. Bu amaçla çalışmada öncelikle vergi okuryazarlığının tanımı yapılmış ve geliştirilmesinin önemi ile bu konuda yapılan çalışmalar incelenmiştir. Daha sonra analiz sonucunda elde edilen faktörler olan vergi okuryazarlığının alt boyutları bilişsel, duyuşsal ve psikomotor boyut ile birlikte güven ve adalet, vergi uyumu ve vergi uyumsuzluğu değişkenleri açıklanmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket soruları; Murphy (2004), Bobek vd. (2007), Kornhauser (2009), Kirchler & Wahl (2010), Smart (2012), Yardımcıoğlu vd. (2014), OECD (2017), Cechovsky (2018), Mouckova & Vitek (2018), Alexander vd. (2018) ve Teyyare (2018) çalışmalarından alınarak uyarlanmıştır. Anket, İBBS Düzey-2'deki 26 ili temsil eden 41 üniversitenin maliye bölümü öğrencilerine, maliye bölümü olmayan üniversitelerde ise vergi dersi alan öğrencilere uygulanmış ve 1492 anket sonucu değerlendirmeye alınmıştır. Araştırmada 5'li likert ölçeğinde hazırlanan 51 sorunun güvenilirliğini gösteren Cronbach's Alpha değeri 0,910'dur. Faktör analizi öncesi uygunluğu test edilen KMO 0,941 ve Bartlett's test of Sphericity ise Sig. 0,000 (Chi-square: 47392,3 df: 1275) olarak tespit edilmiştir. Faktörlerin öz değerleri 1'den büyüktür ve toplam varyansın %55,6'sını açıklamaktadır. Kullanılan Varimax döndürme yöntemiyle elde edilen 7 faktör içinde yer alan tüm soruların faktör yükleri 0,504 ve 0,839 arasındadır. Faktör analizi sonuçları vergi eğitimi alan kişilerde vergi okuryazarlığı düzeyinin belirlenmesinde duyuşsal boyutun geri planda olduğunu, bunun yerine bilişsel boyutun etkili olduğunu göstermektedir. Bu durum vergi eğitiminin önemini ortaya çıkarmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Okuryazarlığı, Faktör Analizi, Bilişsel Boyut, Duyuşsal Boyut, Psikomotor Boyut
JEL Kodları: H2, K34, D91, H26

1. Giriş

Kamu hizmetlerinin yeterli düzeyde sunulması için bu hizmetlerin finansmanının da kâfi derecede yapılması gerekir. Bunun için de vergilerin tam ve zamanında tahsil edilmesi önemlidir. Devletlerin vergiyi doğru zaman ve miktarda tahsil etmesinin en iyi yolu mükelleflerin gönüllü uyumunu kolaylaştırmak ve artırmak için politikalar izlemeleridir. Bunu gerçekleştirmek için de öncelikle mükelleflerin vergilemeyle ilgili işlemleri bilmeleri ve vergi algılarının olumlu olması gerekir.

Birçok alanda bilgi ve beceriyi ifade etmek için kullanılan okuryazarlık kavramı günümüzde vergi alanında da kullanılmaktadır. Vergiyi bilme, algılama ve vergisel ödevleri yerine getirebilme durumunu gösteren vergi okuryazarlığı, bireylerin aldığı vergi eğitimiyle artmaktadır. Eğitimin mükelleflerin vergiye uyumunu artırıcı etki yaptığı yapılan araştırmalarla da tespit edilmiştir.

Bu çalışmanın amacı Türkiye'de vergi eğitimi almış olan üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını belirleyici olan etkenlerin faktör analizi aracılığıyla ortaya konulmasını sağlamaktır. Bu amaçla çalışma üç temel başlıkta ele alınacaktır. Öncelikte vergi okuryazarlığının tanımı ve artırılmasının önemi anlatılacak, sonra vergi okuryazarlığının gelişimi ülke örnekleri ile açıklanacaktır. Çalışmada yapılan faktör analizi ve sonuçları bir diğer bölümü oluşturmaktadır. Faktör analizi sonucunda bulunan; vergi okuryazarlığının alt boyutları bilişsel, duyuşsal ve psikomotor boyut ile güven ve adalet, vergi uyumu ve vergi uyumsuzluğu değişkenleri çalışmada açıklanmış ve vergi okuryazarlığı ile bağlantısı da ele alınmıştır. Araştırmanın bulgu ve tartışma kısmından sonra, önerilere sonuç bölümünde yer verilmiştir.

2. Vergi Okuryazarlığının Tanımı ve Önemi

Okuryazarlık kavramı, çeşitli bağlamlarla ilişkili basılı ve yazılı materyalleri kullanarak bunları tanımlama, anlama, yorumlama, iletişim kurma ve hesaplama yeteneği şeklinde tanımlanmaktadır (Cvrlje, 2015). Bir başka tanımda söz konusu kavram daha geniş biçimde ele alınmış ve bireyin amaçlarını, bilgi ve potansiyelini geliştirmek için günlük faaliyetlerinde, evinde, işyerinde ve toplum içerisinde basılı bilgiyi anlama ve kullanma yeteneği şeklinde ifade edilmiştir (IALS, 2011). Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi okuryazarlık kavramını çağın gerektirdiği beceri şeklinde ifade etmek yanlış olmayacaktır (Kurudayıoğlu & Tüzel, 2010). Dolayısıyla geleneksel manada ifade edilen okuryazarlık kavramının artık günümüzde farklı beceri konularını da kapsayacak şekilde genişlediğini ve vergi, medya, ekonomi, hukuk, finans, bütçe, internet, teknoloji ve siyaset bilimi gibi birçok alan için de kullanılır hale geldiğini vurgulamak gerekir.

Genel olarak vergi okuryazarlığı kavramı; mükelleflerin vergiyi tanımlayabilme, vergi türlerini bilme, verginin nasıl hesaplandığını anlama ve ne zaman ödenmesi gerektiğini bilme, vergi beyannamesinin nasıl hazırlandığını ve verildiğini kavrama gibi verginin unsurları ile ilgili temel bilgi ve becerilere sahip olması olarak ifade edilebilir (Bardai, 1992; Kamaluddin & Madi, 2005; Cvrlje, 2015). Vergi okuryazarı olarak tanımlanan bireyler; vergilemeyle ilgili temel kavramları ve vergi sisteminin işleyişini bilen, vergi mevzuatındaki değişiklikleri ve gelişmeleri takip edebilen, mükellef haklarını öğrenen, toplanan vergilerin nasıl ve nereye kullanıldığını anlayabilen, vergi ahlakı yüksek, vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendisi yerine getirebilen kişilerdir. Bir ülkede bireylerin ödemiş oldukları vergilerin farkında olup olmadıkları ve verginin onlar için ne anlam ifade ettiği ile vergiye karşı göstermiş oldukları tutum ve davranışlar arasında önemli bir ilişki vardır (Yardımcıoğlu vd., 2014: 95).

Temel okuryazarlık düzeyi, vergi okuryazarlığının kazanılması açısından bir ön şart olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, okuma ve yazma yeteneği vergi mevzuatını ve vergi ile ilgili süreçleri anlamak açısından oldukça önemlidir. Ancak temel okuryazarlık düzeyi vergileri anlayabilmek için yeterli olmayacaktır. Bu açıdan bireyler genel vergi bilgisi, vergileme ile ilgili kurallar ve vergi politikaları hakkındaki bilgilere de sahip olmak durumundadırlar (Fallan, 1999).

Vergi okuryazarlığının, bireylerin finansal kavramları, finansal ürünleri ve hizmetleri anlama ve karar verme yeteneği olarak da ifade edilen finansal okuryazarlık kavramıyla da yakın bir ilişki içerisinde olduğunu söylemek gerekir (Bahovec vd., 2015). Çünkü vergiler bireyin finansal refah düzeyini belirleyen en önemli faktörler arasında yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirebilen ve beyannamelerini doğru bir şekilde hazırlayabilen bir birey aynı zamanda finansal durumunu da kendisi belirlemiş olacaktır. Bu nedenle, vergilendirme konularının finansal okuryazarlığın önemli bileşenleri olarak ciddiye alınmaması durumunda hem bireysel servet hem de ekonomi açısında önemli risklerin gelişebileceğini vurgulamak gerekir.

Vergilemenin, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı açısından etkili yollardan birisi olmasına karşın, anlaşılması oldukça güç bir kavram olduğunu ifade etmek gerekir. Vergi sistemleri doğası gereği karmaşık bir yapıya sahiptirler. Bunun en önemli nedeni vergilerin

ekonomik koşullar ve dinamik piyasa süreçleriyle yakından ilişki içerisinde olmalarından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla ekonomik yapıdaki dönüşümle birlikte vergi mevzuatı da sürekli olarak değişmekte ve karmaşık bir yapıya dönüşmektedir. Bu durum bireyin vergiler konusunda bilgi sahibi olmasını da zorlaştırmaktadır. Bu açıdan OECD, vergi okuryazarlığı konusunun önemini vurgulayarak ülkelerin mali eğitim düzeyini artırmaya yönelik olarak politikalar geliştirmeleri gerektiğini vurgulamaktadır (OECD, 2008). Elbette ki vergi mevzuatını ve vergi ile ilgili süreçleri anlamayan mükellefler vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getiremezler. Bu nedenle vergi yükümlülüklerini ve haklarını daha iyi anlamalarına yardımcı olacak eğitim programlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Aksi halde vergi sistemlerindeki karmaşık yapı vergi gelirleri açısından önemli bir risk oluşturmaktadır.

Bireylerin vergi okuryazarlığı seviyesinin artması vergi uyumu, vergi bilinci ve vergi kültürünün oluşması bakımında da önem taşımaktadır. Ayrıca bireylerin vergi kavramı ve vergilendirme ile ilgili yeterli bilgiye sahip olması, demokratik toplumlarda karar verme süreçlerine aktif katılımı teşvik etmekte ve iyi yönetişim süreçlerinin etkin bir şekilde işlemesine zemin hazırlamaktadır. Yapılan çalışmalarda vergilendirme hakkında bilgi sahibi ve pozitif algısı yüksek olan bireylerin, bunları işlemlerine olumlu bir şekilde aktaracakları tespit edilmiştir (Eriksen & Fallan, 1996; Niemirowsaki vd., 2003). Vatandaşların vergi konusunda bilgiye sahip olması, devletin vergileri doğru yerde kullandığına yönelik güveni artırırken, eksik veya yanlış bilgi ise devlete duyulan güvensizlikle sonuçlanmaktadır (Kirchler vd., 2008: 216). Ayrıca, vergi okuryazarı olmayan kişilerin, bilgisizlikten kaynaklanan ve istemeden de olsa vergi uyumsuzluğu daha yüksek olabilmektedir (Chardon vd., 2016). Bu sebeple vergi uyumunun artırılması için alınacak en önemli önlem vergi okuryazarlığının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılması olmalıdır.

3. Vergi Okuryazarlığının Gelişimi

Vergi okuryazarlığı çalışmalarının temeli genelde gelişmiş ülkelerde oluşmuş ve son yıllarda vergi uyumundaki etkisi de göz önünde bulundurularak önemi giderek artan bir duruma gelmiştir. Çoğu gelişmiş ülke vergi okuryazarlığını arttırmak için akademik alanda kapsayıcı projeleri desteklemiş ve kamu politikalarının bir parçası olarak eylem planlarını hayata geçirmiştir.

3.1. OECD Ülkeleri'nde Vergi Okuryazarlığı ile İlgili Düzenlemeler

OECD'nin 2021 yılında vergi mükelleflerinin eğitimine ilişkin yayınladığı son raporda vergi okuryazarlığının öneminden bahsedilmiştir. Rapora göre uzun dönemde mükellefler ne kadar çok bilgi sahibi olurlarsa, vergi sistemini ve vergileri destekleyecek ve sonuç olarak vergi uyumları artacaktır. Tüm coğrafi bölgeleri ve gelir düzeylerini temsil eden OECD üyesi ve üyesi olmayan 59 ülkenin katıldığı bir anketin yer aldığı raporda vergi mükellefleri için düzenlenen eğitimlerin kategorilere göre dağılımı verilmiştir (OECD, 2021a: 24). Vergi okuryazarlığının gelişebilmesi için en önemli unsurlardan biri mükellef eğitimidir. Vergi mükellef eğitimi girişimleri Tablo 1'de izlenebilir.

Tablo 1. Vergi Mükellefi Eğitimi Girişimlerinin Kategorilere Göre Dağılımı

	Öğretim			İletişim			Asiste Etme	
	Gençler	İşletmeler	Bireyler	Kampan-yalarla	İlişki Kurarak	Koçluk Yaparak	Araçları ve Hizmetleri Kullanarak	Doğrudan Yardım Teklif Ederek
OECD Ülkeleri (28)	18	3	3	9	5	4	5	6
OECD Üyesi Olmayan Ülkeler (31)	25	11	4	17	14	4	9	10
Toplam (59)	**43**	**14**	**7**	**26**	**19**	**8**	**14**	**16**

Kaynak: OECD (2021a: 24).

Gençleri, işletmeleri, bireyleri hedef alan öğretim, iletişim ve yardım faaliyetleri çoğu ülkede kullanılmaktadır. Öğretim faaliyetlerinde gençler ön planda tutulurken, iletişim faaliyetlerinde kampanyalar, yardım faaliyetlerinde de doğrudan yardım teklifi yoğunluklu olarak kullanılmaktadır. Vergi mükellefi eğitim girişimlerinin gerçek anlamda küresel bir resmini sunan raporda, son yıllarda tüm ülkelerde vergi eğitimi çabalarının daha da yoğunlaştığı belirtilmiştir. Bu durum vergi uyumunun artırılması açısından mükelleflerin sürekli eğitiminin önemini teyit etmektedir (OECD, 2021a: 24).

3.2. Çeşitli Ülkelerde Vergi Okuryazarlığının Gelişimi

ABD'de vergi okuryazarlığının gelişimine yönelik çeşitli projeler ve çalışmalar yürütülmektedir. Bunlardan birisi Tulane Üniversitesi'nde gerçekleştirilen Vergi Okuryazarlığı Projesidir (TaxJazz). Bu projenin amacı vergi cehaletini azaltacak önlemler almak ve vatandaşların katılımcı ve rasyonel kararlar almasını sağlamak için farkındalıklarını yükseltecek faaliyetler yapmaktır (Kornhauser, 2009: 9-10). Proje 12 ile 80 yaş arasındaki ve her eğitim seviyesindeki kişilere yönelik eğitimler içermektedir ve gönüllü bağışlarla yaşam boyu öğrenme çerçevesinde hala devam etmektedir (Bkz. https://taxjazz.com/). ABD'de ayrıca vergi okuryazarlığını ölçen başka çalışmalar mevcuttur. Bunlardan biri olan Lyon & Catlin (2020) çalışmasında batı eyaletlerinde uygulanan bir anket ile temel vergi kavramlarına ilişkin bilgi eksikliğinin olduğu vurgulanmış ve vergi okuryazarlığının finansal okuryazarlığın ayrı fakat çok önemli bir bileşeni olduğunu gösterilmiştir. Bununla birlikte ABD'de vergi okuryazarlığının gelişmesi için Vergi Vakfı'nın TaxEDU platformu aracılığıyla okulda, ailede ve kamuda artan vergi okuryazarlığı eksikliğini gidermek için eğitimler ve kampanyalar düzenlemektedir. TaxEDU, öğretmenlere öğrencileri daha iyi vatandaşlar yapma araçları, vergi mükelleflerine kanunları anlamaları için bir kelime dağarcığı, kanun yapıcılara daha anlaşılabilir yasalar yazmak için hızlandırılmış kurslar ve vergi bilgilerini artırmak isteyen herkes için videolar ve podcastler sağlayan bir platform olarak hayata geçmiştir (Tax Foundation, 2021).

Avusturya'da Cechovsky (2018) tarafından yapılan çalışmada, vergi okuryazarlığı hakkında kavramlar ve kavram yanılgıları araştırılmış ve vergi konusunda bilgi sahibi olmanın vergi uyumunda önemli bir etken olduğu ortaya çıkmıştır. Araştırma işletme fakültesi

öğrencilerine yapılmasına rağmen, bilgi boşlukları olduğu, bilgilerin kendi deneyimlerinden ve medyadan etkilendiği tespit edilmiştir. Vergi bilgisine sahip olmanın, vergiye gönüllü uyum tutumu ile pozitif, vergi kaçakçılığı tutumu ile negatif yönde ilişkili olduğu bulunmuştur (Cechovsky, 2018: 119). Ayrıca, Avusturya'da ulusal finansal okuryazarlık stratejisi kapsamında aksiyon araçlarından biri olarak vergi eğitiminin ve vergi okuryazarlığının geliştirilmesinin kullanılacağı belirtilmiştir. Verginin kolay bir şekilde anlaşılabilmesi için hayatın her alanında vergi eğitimi faaliyetlerinin benimseneceği deklare edilmiştir (OECD, 2021b).

İngiltere'de vergilendirme ile önde gelen bir meslek kuruluşu olan "CIOT" tarafından gerçekleştirilen ve finanse edilen ampirik bir çalışmada üniversite öğrencilerinin finansal ve vergi okuryazarlığı ile vergi ahlakı, vergi idaresi ve vergi uyumu algıları üzerindeki sosyo-demografik etkiler araştırılmıştır. Araştırma sonucunda üniversitede vergi ile ilgili eğitim alan öğrencilerin finansal ve vergi okuryazarlığının daha yüksek olduğunu belirlenmiştir. Ayrıca çalışma tecrübesine sahip olanlar olmayanlara göre daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan, İngiltere Gelir idaresi olan HMRC'nin 2015 yılında İngiltere'de başlattığı bir girişim ile gençler için "Vergi Gerçekleri" eğitimi başlatılmıştır. Bunu, 2016 yılında ilkokul çocuklarına yönelik "Çocuklar için Vergi Gerçekleri" programı izlemiştir (Alexander vd., 2018: 1-9).

Avustralya'da vergi okuryazarlığının demografik faktörlerle ilişkisini ampirik olarak inceleyen bir çalışmada vatandaşların yüksek düzeyde bir vergi okuryazarlığı skoruna sahip olduğu bulunmuştur. Ayrıca çalışan kişilerin vergi okuryazarlığı skorunun çalışmayanlara göre daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir (Chardon vd., 2016: 323). Diğer taraftan, Avustralya Vergi Dairesi (ATO) vergi mükelleflerine potansiyel vergi avantajları gibi çeşitli konularda bilgi vermek için eğitimler düzenlemektedir. Bu kapsamda çeşitli yıllarda ulusal bir araştırma olan "Avustralya'da Yetişkinlerin Finansal Okuryazarlığı" anketi uygulanmaktadır. Anket sonuçlarına göre vergi okuryazarlığı ile ilgili üç temel sorun; mükelleflerin kendi mali durumunun bilincinde olmaması, kontrolleri dışındaki olaylar ve bilgi eksiklikleri, ne zaman tavsiye almaları gerektiği konusundaki karar verememe durumları olarak tespit edilmiştir (ANZ, 2005). Bu nedenle bazı mükelleflerin vergilendirme konusunda daha fazla eğitime ihtiyaç duyduklarını belirtmiştir.

Kanada'da 2019 yılında ilk kez yapılan bir çalışmada ankete katılanların vergi okuryazarlığı skoru ölçülmüştür. Yaş, eğitim ve aile geliri, cinsiyet gibi demografik verilerle vergi okuryazarlığı arasında önemli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yüksek eğitim, yaşın büyük olması, gelir düzeyinin yüksekliği ve cinsiyetin erkek olması vergi okuryazarlık skorunu arttırdığı görülmüştür. Ayrıca bölgesel olarak eyaletler arasında vergi okuryazarlığı skorunda farklılık bulunmuştur (Pham vd, 2020: 1003).

4. Vergi Okuryazarlığını Belirleyen Faktörler

Mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini belirleyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunlar bireyin kişisel birtakım özellikleri olabileceği gibi, ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasal özellikleriyle de yakından ilişkilidir. Dolayısıyla vergi uyumunu belirleyen faktörler; demografik özellikler, psikolojik ve ahlaki faktörler, ülkenin ekonomik ve sosyolojik yapısı, vergi sistemi algısı ve vergi bilinci olarak sıralanabilir.

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 getirmesidir (Tunçer, 2005: 218). Bir ülkede vergilendirme işleminin başarılı olması açısından mükelleflerin vergi uyumu her zaman kritik bir önem taşımıştır. Dolayısıyla vergiye uyum maliyetlerini azaltmak, vergi iklimini olumlu yönde etkilemek veya iyileşmesini sağlamak açısından vergi okuryazarlığının geliştirilmesi konusu ön plana çıkmıştır. Bu nedenle son yıllarda çağdaş gelir idareleri, basit vergi kanunları ve prosedürleri ile risk tabanlı doğrulama programlarının yanı sıra mükellef eğitimi ve vergi okuryazarlığını geliştiren bir yönetim anlayışına yönelmişlerdir (Russel, 2010: 2).

Eğitim-öğretim programlarının öğrenme çıktılarını belirlemek için eğitimsel taksonomiler kullanılmıştır. Öğrenme ve bunun sonucunda ortaya çıkan davranışlar Bloom (1956) tarafından bilişsel, duyuşsal ve psikomotor alanlar ve bu alanlarda öğrenme yaklaşımıyla ortaya çıkan bir süreç olarak kabul edilmiştir. Vergi okuryazarlığı öğrenme yaklaşımlarında bilişsel ve duyuşsal boyuttan geçerek davranışsal (psikomotor) boyutla tamamlanmaktadır (Yılar & Akdağ, 2017: 368). Bu sebeple vergi okuryazarlığının geliştirilmesi için kişilerin bilişsel, duyuşsal ve psikomotor boyutlardaki öğrenme yaklaşımlarına dikkat ederek çocukluktan başlayarak toplumun tüm kesimlerine aktarılması gerekmektedir.

Vergi Okuryazarlığının Bilişsel Boyutu: Bilişsel alanın; bilgi, kavrama, uygulama, analiz, sentez ve değerlendirme olmak üzere altı basamağı bulunmaktadır. Bilişsel boyut, öğrenmenin temel aşaması olan bilgi edinme sürecidir (Bloom, 1956). Bu sebeple vergi alanında da; verginin tanımı, verginin türleri, vergi mevzuatı, vergi oranları, önemli vergi ödeme tarihlerini bilme gibi durumları içerir (Yılar & Akdağ, 2017: 366). Mükellefin vergilerle ilgili temel bilgisini göstermektedir.

Vergi Okuryazarlığının Duyuşsal Boyutu: Duyuşsal boyut, bireyin duygularıyla ilgili olan alan olup, öğrenilen bilgiye karşı kişisel tutum ve fikirlerin oluştuğu aşamadır. Duyuşsal boyutun basamakları; alma, tepkide bulunma, değer verme, öğrenme ve nitelenme olarak sayılabilir (Krathwohl vd., 1964). Vergi alanında duyuşsal boyut; vergi algısı, vergi ödemenin gerekliliğine olan inanç, vergiye karşı tutum, vergi bilinci, vergi ahlakına sahip olma gibi durumları içerir (Yılar & Akdağ, 2017: 366). Mükelleflerin vergi konusundaki psikolojik durumlarını kapsamaktadır.

Vergi Okuryazarlığının Psikomotor Boyutu: Psikomotor boyut, öğrenilen ve algılanan bilginin beceri haline getirilerek uygulandığı aşamadır. Psikomotor alan becerileri, anında ve çok kolaylıkla doğrudan ölçülen özelliklerdir. Psikomotor alanın basamakları aşağıdaki gibidir: algılama, kurulma, kılavuzla yapma, mekanikleşme, beceriye dönüştürme, uyum ve yaratma (Simpson, 1972). Vergi alanında psikomotor boyut; vergi beyannamesi ile ilgili vergi formalarını doldurabilme, vergi borcunu ilgili kurumlar veya internet üzerinden ödeyebilme gibi durumları içerir (Yılar & Akdağ, 2017: 366). Önceki aşamaların uygulamaya geçirilmesi yani vergi uyumunun tam olarak sağlanması aşamasıdır.

Adalet ve Güven: OECD (2010) çalışmasında mükelleflerin adalet algısı ile ilgili üç tür adalet yer alır: dağıtıcı adalet (Devletin vergi gelirlerini akıllıca harcadığı algısı); prosedürel adalet (Gelir idaresinin mükellefle ilişkili prosedürlerde adil olduğundan emin olma algısı) ve cezalandırıcı adalet (Gelir idaresinin kurallar ihlal edildiğinde cezaları uygularken adil olduğu algısı). Son ikisi vergilendirme süreciyle ilgili olduğundan gelir idaresi ile doğrudan ilişkilidir ve

gelir idaresinin mükellef hizmetlerinin kalitesine bağlıdır (Walsh, 2012: 455). Bu yüzden vergi uyumunu artırmada adalet algısına dikkat edilerek düzenleme yapılması önemlidir.

Ayrıca mükelleflerin gelir idaresine güven duyması, onların gelir idaresi ile işbirliği yapmasını sağladığı için vergi uyumsuzluğunun azalmasına neden olmaktadır (Feld & Frey, 2002: 96). Mükellefler vergi sistemi hakkında ne kadar çok bilgiye sahip ise, vergi idaresinin mükelleflerle ilişkilerinde adil davrandığı algısı artmakta, idareye olan güvenleri gelişmekte ve böylece mükelleflerin vergi uyumu pozitif etkilenmektedir (Murphy, 2004: 203). İşte bu durum vergi okuryazarlığının bilişsel ve duyuşsal boyutlarıyla yakından ilgilidir. Eğer mükellefler prosedürler hakkında daha fazla bilgi sahibi olurlarsa ve bunların da adaletli olduğunu düşünürlerse vergi uyumları pozitif etkilenecektir. Ayrıca mükellefler duyuşsal olarak sisteme daha pozitif yaklaşırlarsa, adalet ve güven algıları artacak ve dolaylı olarak vergi uyumu üzerinde olumlu etki yaratacaktır.

Vergi Uyumu ve Uyumsuzluğu: 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 getirmesidir (Tunçer, 2005: 218). OECD'nin tanımına göre vergi uyumu "bir mükellefin; gelirin açıklanması, beyanname verilmesi ve verginin zamanında ödenmesi gibi ülkesinin vergi kurallarına uyma veya uymama derecesidir". Vergi uyumu dört temel yükümlülük çerçevesinde tespit edilir (OECD, 2008: 9): 1). Mükellefiyet için kaydolmak, 2) Zamanında beyanname vermek, 3) Vergiyi doğru olarak hesaplamak ve 4) Vergiyi zamanında ödemek. Dolayısıyla vergi uyumu kısaca mükelleflerin gelir idaresine çok fazla iş düşmeden vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmesi olarak tanımlanabilir (Çetin Gerger, 2011: 56).

Bireylerin vergiyle ilgili işlemleri doğru bir şekilde gerçekleştirmesi yani uyumlu bir mükellef olması, öncelikle işlemleri bilmeleri ve bunlara yönelik algılarının olumlu olmasıyla ilgilidir. Tam tersi olarak da uyumsuzluk gösteren mükelleflerin de bunu bilgi eksikliğinden kaynaklanarak yapmaları mümkündür. Bu sebeple vergi uyumu veya vergi uyumsuzluğu ile vergi okuryazarlığı arasında yakın bir ilişki vardır (Çetin Gerger vd., 2019: 57).

5. Metodoloji

5.1. Literatür Taraması

Farklı alanlarda ortaya çıkan okuryazarlık araştırmalarının finansal alanda da yapılmaya başlaması ile vergi alanında da okuryazarlık ölçülmeye başlanmıştır. Bardai (1992)'nin Malezya'da vergi okuryazarlığını ölçen çalışmasından sonra, Eriksen & Fallan (1996) Norveç'te vergi bilgisini ölçen bir çalışma yapmıştır. Sonraki dönemde Kamaluddin & Madi (2005), Latiff vd. (2005) ve Madi vd. (2010) Malezya'da vergi okuryazarlığını tespit etmek üzere yapılan diğer çalışmalardır. Bunun dışında Brackin (2007), Charton vd. (2016) Avustralya, Brushan & Medury (2013) Hindistan'da, Kornhauser (2013) ABD'de, Pasekova vd. (2013), Blechova & Sobotovicova (2016), Mouckova & Vitek (2018) Çek Cumhuriyeti'nde, Cechovsky (2018) Avusturya'da ve Nichita vd. (2019) Romanya'da vergi okuryazarlığı üzerine uygulamalı araştırmalar yapmıştır.

Uluslararası literatürde üniversite öğrencilerinin vergi alanındaki bilgi ve görüşlerini araştıran çalışmalar da vardır. ABD'de uygulanan Song & Yarbrough (1978) ile Roberts vd. (1994), Norveç'te yapılan Eriksen & Fallan (1996), İngiltere'de yapılan Craner & Lymer (1999),

Amerika'da uygulanan McGee & Smith (2006), Almanya ve Türkiye'de uygulanan McGee vd. (2012), Avustralya ve Türkiye'de uygulanan Devos vd. (2015), İspanya'da yapılan Molero & Pujol (2012), Avustralya'da uygulanan Charton vd. (2016), İngiltere'de uygulanan Alexander vd. (2018) ana kütle olarak üniversite öğrencilerini alan vergi alanında yapılan çalışmalardır.

Türkiye'de az sayıda çalışmada uygulamalı olarak vergi okuryazarlığı ölçümü yer almaktadır. Bunlardan Yardımcıoğlu vd. (2014) çalışmasında Kahramanmaraş'taki mükelleflere vergi okuryazarlığı ve vergi farkındalığına yönelik sorular yöneltilmiş, ankete katılanların vergilerin adlarında % 65 oranında, vergi usul ve esaslarıyla oranları konusunda % 42 oranında bilgi sahibi olduğu tespit edilmiştir. Teyyare vd. (2018) ise Abant İzzet Baysal Üniversitesi İİBF öğrencilerine anket uygulamış ve vergi okuryazarlık düzeylerinin ortanın üzerinde olduğu belirlenmiştir. Bakırtaş & Atılgan Yaşa (2020) araştırması ise Manisa Salihli Belediyesi çalışanlarının vergi okuryazarlığını ölçen bir anket uygulanmış ve katılımcıların orta seviyede bilgi düzeyine sahip olduğu saptanmıştır. Sandalcı (2020) çalışmasında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde yapılan ankette vergi dersi alan öğrencilerin diğer öğrencilere göre vergi okuryazarlıkları yüksek çıkmıştır.

Bununla birlikte ülkemizde üniversite öğrencilerinin vergi bilinci, algısı ve uyumunu ölçmeye yönelik çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bunlarda üniversite öğrencilerinin çeşitli okuryazarlık boyutlarının tespitine yönelik soruların da yer aldığı görülmektedir.

Tablo 2. Türkiye'de Üniversite Öğrencilerinin Vergiye Bakışını Ölçmeye Yönelik Çalışmalar ve Vergi Okuryazarlığı ile İlişkisi

Çalışma	Uygulama Yeri	Soruların İçeriği	Çalışma	Uygulama Yeri	Soruların İçeriği
Ömürbek vd. (2007)	Süleyman Demirel Ü.	Duyuşsal Boyut	Çiçek & Bitlisli (2017)	Mehmet Akif Ersoy Ü.	Duyuşsal Boyut
Benk vd. (2009)	Zonguldak Karaelmas Ü.	Duyuşsal Boyut	Gür & Yıldız (2017)	Bingöl Ü.	Duyuşsal Boyut
Şahin (2010)	Gaziosmanpaşa Ü.	Duyuşsal Boyut	Koban & Bulu (2017)	Gaziantep Ü.	Duyuşsal Boyut
İzgi & Saruç (2011)	Sakarya Ü.	Duyuşsal Boyut	Gergerlioğlu & McGee (2017)	İstanbul Ü.	Duyuşsal Boyut
Sağlam (2013)	Hitit Ü.	Duyuşsal Boyut	Canbolat Kaya (2018)	Ahi Evran Ü.	Duyuşsal Boyut
Gülten (2014)	Afyon Kocatepe Ü.	Duyuşsal Boyut	Tabakan & Avcı (2018)	Aksaray Ü.	Duyuşsal Boyut
Yeşilyurt (2015)	Bülent Ecevit Ü.	Duyuşsal Boyut	Teyyare (2018)	Abant İzzet Baysal Ü.	Bilişsel Boyut
Erge (2016)	Selçuk Ü.	Duyuşsal Boyut	Teyyare vd. (2018)	Abant İzzet Baysal Ü.	Bilişsel Boyut
Akkaya & Gencel (2016)	Çanakkale Onsekiz Mart Ü.	Duyuşsal Boyut	Çelebi vd. (2019)	Manisa Celal Bayar Ü.	Duyuşsal Boyut
Teyyare & Kumbaşlı (2016)	Abant İzzet Baysal, Bülent Ecevit ve Osmangazi Ü.	Duyuşsal Boyut	Gürçam & Moç (2019)	Iğdır Ü.	Duyuşsal Boyut
Başdağ (2017)	Kilis 7 Aralık Ü.	Duyuşsal Boyut	Sandalcı (2020)	Dumlupınar Ü.	Bilişsel Boyut

Kaynak: Yukarıdaki çalışmalardan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 2'de görüldüğü gibi bu çalışmalardaki soruların içerikleri daha çok vergi okuryazarlığının duyuşsal boyutunu ölçmeye yöneliktir. Teyyare (2018), Teyyare vd. (2018) ve Sandalcı (2020)'nın çalışmaları ise vergi okuryazarlığının bilişsel boyutunu ölçen sorular içermektedir.

5.2. Araştırmanın Amacı ve Örneklemi

Birçok OECD ülkesi vergi uyumunu artırmada geleneksel yöntemlerden ziyade, vergi eğitiminin önemini kabul etmektedir. OECD (2015) çalışmasında okul çağındaki çocukların ve üniversite öğrencilerinin iş gücü piyasalarına geçmeden önce vergi okuryazarlığının artırılmasının önemli olduğu ortaya koyulmuştur.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de vergi eğitimi alan üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı seviyesini tüm boyutlarıyla ölçmek ve vergi okuryazarlığı açısından belirleyici olan faktörlerin faktör analizi aracılığıyla ortaya konulmasını sağlamaktır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Vergi okuryazarlığının alt boyutları olan bilişsel, duyuşsal ve psikomotor boyutu ölçen sorular Kornhauser (2009), Yardımcıoğlu vd. (2014), Alexander vd. (2018), Cechovsky (2018), Mouckova & Vitek (2018) ve Teyyare (2018) çalışmalarından derlenerek sınıflandırılmıştır. Güven ve adalet ile ilgili sorular Murphy (2004), vergi uyumu ve uyumsuzluğu soruları ise Bobek vd. (2007), Kirchler & Wahl (2010) ve Smart (2012)'den alınarak uyarlanmıştır.

Araştırmanın ana kütlesini Türkiye istatistiki bölge sınıflandırması (İBBS) Düzey-2'deki 26 ili temsil eden 41 üniversitenin Maliye Bölümü öğrencileri, Maliye Bölümü olmayan üniversitelerde ise vergi dersi alan öğrenciler oluşturmaktadır. Bunların sayısı ÖSYM 2019 Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu dikkate alınarak 30.400 olarak bulunmuş, buna göre %5 hata payı ve %99 güven aralığında örneklem büyüklüğü 650 olarak hesaplanmıştır. Araştırmada faktör analizi yapılacağı için, anket uygulanacak üniversite öğrencisi sayısının mümkün olduğunca fazla olması hedeflenmiştir. Bunun için Google Formlar aracılığıyla Nisan 2021 – Haziran 2021 tarihleri arasından online olarak toplam 1853 anket toplanmış, bunlar üzerinden yapılan değerlendirme sonucu 1492 anket analize uygun bulunmuştur.

Aşağıda İBBS Düzey-2'de anket uygulanan iller, bu illerdeki üniversiteler ve İBBS Düzey-3'te alternatif olarak anket uygulanan üniversiteler yer almaktadır. Bu üniversitelerde en az 10 öğrenci olmak üzere anketler uygulanmış, dağılımlar öğrenci sayılarına göre orantılı olarak alınmıştır.

Tablo 3. İBBS Düzey-2'ye göre Anket Uygulanan Üniversiteler

Düzey-2	Düzey-3	Üniversiteler	Düzey-2	Düzey-3	Üniversiteler
İstanbul	İstanbul	İstanbul ve Marmara Üniversitesi	**Kırıkkale**	Kırıkkale, Aksaray, Niğde, Nevşehir, Kırşehir	Kırıkkale Üniversitesi
Tekirdağ	Tekirdağ, Edirne, Kırklareli	Namık Kemal ve Trakya Üniversitesi	**Kayseri**	Kayseri, Sivas, Yozgat	Erciyes Üniversitesi
Balıkesir	Balıkesir, Çanakkale	Balıkesir ve Bandırma Üniversitesi	**Zonguldak**	Zonguldak, Karabük, Bartın	Bülent Ecevit Üniversitesi
İzmir	İzmir	Dokuz Eylül, Katip Çelebi ve İzmir Demokrasi Üniversitesi	**Kastamonu**	Kastamonu, Çankırı, Sinop	Kastamonu Üniversitesi
Aydın	Aydın, Denizli, Muğla	Adnan Menderes Üniversitesi	**Samsun**	Samsun, Tokat, Çorum, Amasya	19 Mayıs ve Gaziosmanpaşa Ü.

Manisa	Manisa, Afyon, Kütahya, Uşak	Manisa Celal Bayar ve Afyon Kocatepe Üniversitesi	**Trabzon**	Trabzon, Ordu, Giresun, Rize, Artvin, Gümüşhane	Karadeniz Teknik ve Gümüşhane Üniversitesi
Bursa	Bursa, Eskişehir, Bilecik	Bursa Uludağ ve Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	**Erzurum**	Erzurum, Erzincan, Bayburt	Atatürk Üniversitesi
Kocaeli	Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova	Kocaeli ve Sakarya Üniversitesi	**Ağrı**	Ağrı, Kars, Iğdır, Ardahan	Kars Kafkas Üniversitesi
Ankara	Ankara	Hacettepe ve Hacı Bayram Veli Üniversitesi	**Malatya**	Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli	İnönü Üniversitesi
Konya	Konya, Karaman	Selçuk ve Karaman Üniversitesi	**Van**	Van, Muş, Bitlis, Hakkari	Hakkari Üniversitesi
Antalya	Antalya, Isparta, Burdur	Akdeniz ve Süleyman Demirel Üni.	**Gaziantep**	Gaziantep, Adıyaman, Kilis	Gaziantep Üniversitesi
Adana	Adana, Mersin	Çukurova ve Mersin Üniversitesi	**Şanlıurfa**	Şanlıurfa, Diyarbakır	Harran ve Dicle Üniversitesi
Hatay	Hatay, Osmaniye, Kahramanmaraş	Osmaniye Üniversitesi	**Mardin**	Mardin, Batman, Şırnak, Siirt	Siirt Üniversitesi

Kaynak: İBBS-2 Düzeyinde anket uygulanan üniversiteler esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

5.3. Anket Sonuçlarının Demografik Analizi

Araştırma verilerinin analizinde SPSS 23.0 paket programı kullanılmıştır. Yapılan analizde öncelikle frekans dağılımlarına bakılmıştır. Buna göre, ankete katılanların %63,2'si (943 kişi) kız ve %36,8'i (549 kişi) erkektir. Öğrencilerin %67,6'sı (1.009 kişi) maliye bölümünde; diğerleri ise, iktisat, işletme, kamu yönetimi bölümleri ve hukuk fakültesinde okumaktadır. %96,6'sı ikinci sınıf ve üzerindeki öğrencilerden hatta %45,8'i (683 kişi) son sınıf öğrencilerinde oluşmaktadır. Ankete katılan öğrencilerden not ortalaması 2 ve üzeri olanların sonuçları analize dahil edilmiştir. Buna göre öğrencilerin %47,5'si 2.51 – 3.00 aralığında, %27,5'i ise 3.01 – 3.50 aralığındadır. Ayrıca ankete katılan öğrencilerden %65,3'ü (975 kişi) daha önce hiçbir işte çalışmamıştır.

Tablo 4. Demografik Analizler

	Cevaplar	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde%
Cinsiyet	**Kız**	943	63,2	63,2
	Erkek	549	36,8	100
Bölümler	**Maliye**	1009	67,6	67,6
	İktisat	195	13,1	80,7
	İşletme ve Kamu Y.	127	8,5	89,2
	Hukuk Fakültesi	161	10,8	100
Sınıf	**1. Sınıf**	50	3,4	3,4
	2. Sınıf	275	18,4	21,8
	3. Sınıf	484	32,4	54,2
	4. Sınıf	683	45,8	100

Not Ortalaması	**2.01 – 2.50**	301	20,2	20,2
	2.51 – 3.00	708	47,5	67,6
	3.01 – 3.50	410	27,5	95,1
	3.51 – 4.00	73	4,9	100
Çalışma Durumu	**Hayır**	517	34,7	34,7
	Evet	975	65,3	100
Toplam		**1492**	**100**	**100**

Kaynak: Araştırma sonuçlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

5.4. Güvenilirlik ve Faktör Analizi Sonuçları

Yapılan araştırmada demografik soruların haricinde yer alan 63 adet 5'li Likert sorusunun güvenilirliğini gösteren Cronbach's Alpha değeri 0,902 olarak ölçülmüştür. Cronbach's Alpha değeri ile ilgili "if item deleted" testinin uygulanması sonucunda 4 soru analizden çıkarılmıştır. Daha sonra ortak varyans "Communality" değeri 0,40'ın altında kaldığından 5 soru ve "Anti-image" matrisinde değeri 0,50'nin altında kaldığından 4 soru analiz dışında bırakılmıştır. Böylece kalan 51 adet 5'li Likert sorusu için bulunan Cronbach's Alpha değeri 0,910 olarak ölçülmüştür. Bu değerin 0,80'in üzerinde olması, kullanılan ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir (Taber, 2018: 1278).

Araştırma verileri faktör analizi kullanılarak analize tabi tutulmuştur. Faktör analizi, birbirleriyle ilişkili çok sayıdaki değişkeni bir araya getirerek az sayıda, anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler halinde yeni sonuçlar bulmayı amaçlayan ve araştırmalarda yaygın olarak kullanılan çok değişkenli bir istatistik yöntemidir (Kalaycı, 2014: 321). Değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkileri inceleyerek, değişkenlerin daha anlamlı ve özet bir şekilde sunulmasını sağlar, değişkenler arasındaki ilişkilerin altında yatan ortak özellikleri kurmaya çalışır (Bayram, 2012: 199). Faktör analizi açıklayıcı (exploratory) ve doğrulayıcı (confirmatory) olmak üzere ikiye ayrılır. Açıklayıcı faktör analizinde değişkenler kümesinin altında yatan ve sayısı bilinmeyen faktörden oluşan yapı keşfedilmeye çalışılır. Doğrulayıcı faktör analizinin amacı ise bilinen sayıda faktörün oluşturduğu yapının (modelin) anlamlılığını istatistiksel olarak test etmektir (Büyüköztürk, 2020: 117).

Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmaması Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) ve Bartlett testi ile elde edilen katsayıların anlamlı olmasına bağlı olduğundan, faktör analizi öncesinde bu testler uygulanmıştır. Faktör analizi öncesi ölçeğin uygunluğu test edilerek KMO değeri 0,941 olarak hesaplanmıştır. Bu değerin 0,90'dan yüksek olması veri setinin faktör analizi için mükemmel olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2014: 322). Ayrıca verilere uygulanan Bartlett'in küresellik testi, faktör analizinin uygulanabilirliğini ve değişkenler arasındaki korelasyonun varlığını göstermektedir ($\chi 2$ = 47392,3, df = 1275, p = 0,000).

Yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda Varimax rotasyon yöntemi uygulanarak öz değerleri (eigen value) 1'den büyük 7 adet faktör elde edilmiştir. Bu faktörlerin toplam varyansı açıklama oranı %55,6 olarak bulunmuş ve her bir faktör içinde yer alan tüm soruların faktör yükleri 0,5'in üzerinde olduğu görülmüştür. Faktörlerin toplam varyansı açıklama oranının % 50'nin ve faktör yüklerinin de 0,5'in üzerinde olması analiz sonuçlarının

oldukça iyi olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2014: 330). Yapılan faktör analizi sonucunda elde edilen faktörler şu şekilde isimlendirilmiştir: duyuşsal boyut, bilişsel boyut, psikomotor boyut, güven ve adalet, vergi uyumu ve vergi uyumsuzluğu, psikomotor boyut (elektronik uygulamalar).

Aşağıda yer alan Tablo 4'de elde edilen herbir faktörde yer alan soru sayısı, güvenilirliğini ölçen soruların Cronbach's Alpha değeri ile toplam varyansı açıklama oranı ayrı ayrı gösterilmiştir.

Tablo 5. Faktörlerin Güvenilirlik Analizi ve Toplam Varyansı Açıklama Durumu

Faktörler	Soru Sayısı	Cronbach's Alpha	Açıklanan Toplam Varyans		
			Total	% Varyans	Kümülatif %
Bilişsel Boyut	12 soru	0,920	6,004	11,773	11,773
Vergi Uyumu	9 soru	0,934	5,489	10,764	22,537
Vergi Uyumsuzluğu	7 soru	0,927	4,658	9,133	31,670
Güven ve Adalet	7 soru	0,885	3,968	7,780	39,450
Psikomotor Boyut	7 soru	0,845	3,385	6,637	46,086
Duyuşsal Boyut	5 soru	0,833	2,551	5,001	51,088
Psikomotor Boyut (Elektronik uygulamalar)	4 soru	0,876	2,288	4,486	55,574

Kaynak: Araştırma sonuçlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 6'da ise her bir faktörün altında yer alan soruların döndürülmüş faktör matrisinde yer alan faktör yükleri ve bunların faktörlere göre dağılımı yer almaktadır. Tabloda görüldüğü gibi elde edilen yedi faktörün faktör yükleri 0,5'in üzerindedir, tüm soruların faktör yükleri 0,504 ve 0,839 arasında değişmektedir.

Tablo 6. Vergi Okuryazarlığı Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları

Faktör İsimleri ve Soruları	1	2	3	4	5	6	7
Faktör 1: Bilişsel Boyut							
S57_Vatandaşların gelirleri üzerinden gelir vergisi alınır.	,757						
S59_Ülkemizde gelir vergisi artan oranlı tarifeye sahiptir.	,730						
S58_Araba satın alırken hem ÖTV, hem KDV ödenir.	,704						
S60_KDV oranı alınan mal veya hizmetin niteliğine göre değişir.	,702						
S53_Verginin tebliği, vergilendirme ile ilgili konuların, idare tarafından mükellefe bildirilmesidir.	,691						
S54_Vergilendirme sürecinde mükellefin de hakları vardır.	,676						
S56_Bütün ticari işlemler ile ilgili bir belge (fiş, fatura vb.) düzenlenmesi gerekir.	,656						
S51_Vergilendirme ile ilgili temel konular Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenir.	,631						
S61_Gelir vergisi her yıl Mart ayı sonuna kadar beyan edilir.	,625						
S52_Verginin tarhı, vergi alacağının idare tarafından hesaplanmasıdır.	,624						
S63_Ülkemizde vergiler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından toplanır.	,590						
S62_Gelir idaresinin interaktif vergi dairesi vardır.	,532						

Faktör 2: Vergi Uyumu							
S41_Vergilerimi kanunlara uygun olarak öderim, çünkü bunu bir vatandaşlık görevi olarak görüyorum.		,774					
S40_Vergilerimi kanunlara uygun olarak öderim, çünkü bu benim için normal bir durumdur.		,768					
S37_Vergilerimi kanunlara uygun olarak öderim, bunun vergi denetimi olmasa bile yapılması gerektiğini düşünüyorum.		,757					
S43_Vergilerimi kanunlara uygun olarak öderim, çünkü doğru olanı yaptığımdan eminim.		,746					
S36_Vergilerimi kanunlara uygun olarak öderim, çünkü bunun yapılması gereken şey olduğunu bilirim.		,734					
S38_Vergilerimi kanunlara uygun olarak öderim, çünkü bununla devleti desteklemek isterim.		,709					
S39_Vergilerimi kanunlara uygun olarak öderim, böylelikle diğer bireylere katkıda bulunmuş olurum.		,666					
S34_Vergilerimi kanunlara uygun olarak öderim, çünkü "vergiye gönüllü uyum"a inanırım.		,627					
S35_Vergilerimi kanunlara uygun olarak öderim, çünkü nasıl daha az vergi ödeyeceğimi düşünmem.		,540					
Faktör 3: Vergi Uyumsuzluğu							
S46_Vergi yükü fazla olduğu durumda, ben de vergilerimi kanunlara uygun olarak ödemem.			,839				
S47_Vergi sonrası çok az gelir kaldığı durumda, ben de vergilerimi kanunlara uygun olarak ödemem.			,834				
S45_Vergi sistemi karmaşık olduğu durumda, ben de vergilerimi kanunlara uygun olarak ödemem.			,796				
S48_Vergi denetimleri yetersiz olduğu durumda, ben de vergilerimi kanunlara uygun olarak ödemem.			,795				
S44_Birçok mükellef vergi kaçırdığı durumda, ben de vergilerimi kanunlara uygun olarak ödemem.			,746				
S49_Vergi cezaları caydırıcı olmadığı durumda, ben de vergilerimi kanunlara uygun olarak ödemem.			,741				
S50_Ülkemizde sık sık vergi affı yapıldığı durumda, ben de vergilerimi kanunlara uygun olarak ödemem.			,693				
Faktör 4: Adalet ve Güven							
S31_Vergi idaresi mükelleflere karşı eşit ve adil davranmaktadır.				,815			
S29_Vergi idaresi tüm mükelleflere dürüst bir şekilde muamele etmektedir.				,761			
S24_Toplanan vergilerin doğru yerlere harcandığı konusunda devlete güveniyorum.				,694			
S30_Vergi idaresi karar verirken mükellef haklarını gözetmektedir.				,678			
S26_Ödemiş olduğum vergiler karşılığında etkin kamu hizmeti almaktayım.				,653			
S33_Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır.				,639			
S27_Vergi idaresi mükelleflere hizmet sunarken profesyonel bir şekilde davranmaktadır.				,602			

Faktör 5: Psikomotor Boyut							
S19_Vergi ödevlerimi yerine getirmezsem ne kadar vergi cezası ödeyeceğimi hesaplayabilirim.					,680		
S20_Vergi indirimleri ve avantajlarından faydalanabilirim.					,657		
S18_Vergi konusunda bir sorunla karşılaştığımda mükellef olarak haklarımı kullanırım.					,653		
S17_Vergi ödevlerimi tam ve doğru bir şekilde zamanında yerine getirebilirim.					,562		
S22_Vergi mevzuatındaki eksikliklere ilişkin öneri getirebilirim.					,542		
S16_Vergi mevzuatındaki eksiklikleri anlayabilirim.					,541		
S15_Gelir idaresi rehberlerinden faydalanarak beyannamemi doldurabilirim.					,522		
Faktör 6: Duyuşsal Boyut							
S2_Vergi kanunlarına uygun hareket etmek mükellefin ödevidir.						,751	
S3_Vergi ile ilgili ödevlerimi önceden planlayarak, zamanında yerine getirmek isterim.						,680	
S5_Vergi herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir.						,571	
S7_Vergi dairesinden gönderilen SMS veya e-postaların dikkate alınması gerekir.						,554	
S8_Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkiler.						,504	
Faktör 7: Psikomotor Boyut (Elektronik Uygulamalar)							
S12_Hazır beyan sistemini (e-beyanname) kullanabilirim.					,344		,742
S13_GİB mobil hizmetlerini kullanabilirim.					,351		,742
S11_İnteraktif vergi dairesini kullanabilirim.							,716
S10_GİB sayfasından gerekli bilgileri inceleyebilir ve değerlendirebilirim.					,372		,565
KMO = 0,941 **Bartlett's Test of Sphericity** **χ2:** 47392,317 **df:** 1275 **Sig.** 0,000							

Kaynak: Araştırma sonuçlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

5.5. Bulgular ve Tartışma

Faktör analizi sonuçlarına göre vergi okuryazarlığı ve düzeyini belirleyen en önemli faktör bilişsel boyuttur. Bilişsel boyut soruları; vergilendirme süreci, Türk vergi sistemi, cezalar gibi vergi bilgisini ölçen sorular içermektedir. Vergi alanındaki bilgi düzeyi vergi okuryazarlığında en önemli göstergedir. Bu sebeple vergi okuryazarlığını ölçen çalışmaların çoğunluğu, öncelikle vergi okuryazarlığının bilişsel boyutunu ölçmeye odaklanmaktadır. Bilişsel boyut vergi alanındaki eğitimle doğrudan ilgilidir. Vergi eğitimi alan kişiler vergi alanında daha fazla bilgi sahibi olmakta, bu durum ise vergi okuryazarlığı düzeyini doğrudan etkilemektedir (Blechova & Sobotovicova, 2013; Chardon vd., 2016; Tayyare, 2018, Alexander vd., 2018; Mouckova & Vitek, 2018). Yapılan çalışmalar mükelleflerin vergi bilgisi düzeyi arttıkça, bunları işlemlerine olumlu bir şekilde aktardıklarını desteklemektedir (Eriksen & Fallan, 1996; Niemirowsaki vd., 2003).

Vergi okuryazarlığı sadece bilgi ile ilgili değil, algılama ve uygulamayla da ilgilidir. Bu sebeple ikinci faktör vergi uyumu faktörüdür. Bu faktörde kişilerin vergi ödeme isteğinin gerekçeleriyle ilgili sorular yer almaktadır. Diğer faktör olan vergi uyumsuzluğunda ise kişilerin vergi ödememe sebeplerinin gerekçeleri sorulmaktadır. Ayrıca literatür vergi okuryazarlığının vergiye uyum davranışını etkileyen faktörlerden biri olduğunu göstermektedir (Kamaluddin & Madi, 2005; Brackin, 2007; Djawadi & Fahr, 2013; Cechovsky, 2018; Nichita vd., 2019). Bu sebeple vergi okuryazarlığı ve vergi uyumu arasında önemli bir ilişki mevcuttur (Çetin Gerger vd., 2019). Özellikle karmaşık vergi sistemlerinde mükelleflerin vergi uyumunu artırmak için vergi okuryazarlığının önemi daha da artmaktadır (Brackin, 2007; Saad, 2014).

Güven ve adalet değişkeni içinde, toplanan vergilerin kullanımı ve idarenin mükelleflere olan tutumuyla ilgili sorular yer almaktadır. Mükelleflerin; devletin vergi gelirlerini doğru yerlere harcamadaki adalet (dağıtıcı), vergiyle ilgili işlemlerdeki adalet (prosedürel) ve vergi kurallarının ihlal edilmesinde uygulanan cezalardaki adalet (cezalandırıcı) konusunda bilgi sahibi olması vergi okuryazarlığı üzerinde doğrudan etkilidir. Algılanan adalet vergi uyumu üzerinde doğrudan etkili olacağı gibi (Hodmann vd., 2008), adalet algısının gelişmesi sistemle ilgili bilgi sahibi olunmasıyla ilgilidir. Bu durum idareye ve sisteme duyulan güveni sağlayacak ve vergi okuryazarlığının duyuşsal boyutu üzerinde doğrudan etkili olacaktır.

Psikomotor boyut değişkeni faktör analizinde iki ayrı gruba ayrılmıştır. İlk grupta mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirebilme, ikinci grupta ise elektronik vergi uygulamalarını kullanabilme durumları ölçülmüştür. Psikomotor boyutun elektronik uygulamalar kısmındaki sorulardan üçü birden fazla faktörde 0,30'un üzerinde faktör yüküne sahiptir. Karışık değişken olarak isimlendirilen ve normalde istenmeyen böyle bir durum eğer faktör yükleri %0,1'in altında bir fark gösteriyorsa sorun yaratır, bu durumda binişik faktör ortaya çıkar (Büyüköztürk, 2020: 119). Analizde ise fark %0,1'in üzerinde olduğu için bu soruların ayrı bir faktör olarak tespit edildiği açıktır. Yapılan bir araştırmada kendilerini vergi alanında bilgi sahibi olarak kabul eden bireylerin vergi beyannamalerini kendileri verme eğiliminin daha fazla olduğu tespit edilmiştir (Pham vd., 2020). Ayrıca vergi okuryazarlığının tespitinde beyanname doldurabilme durumu bir gösterge olarak kabul edilmektedir (Latiff vd., 2005).

Duyuşsal boyut değişkeni ise vergi algısıyla ilgili genel soruları içermektedir. Vergi okuryazarlığı sadece bilgi ve uygulama ile değil ayrıca algı ile ilgilidir. Vergi alanında yapılan çalışmalar genellikle; vergi ahlakını ve vergi bilincini kapsayan vergi okuryazarlığının duyuşsal boyutu üzerine yoğunlaşmaktadır. Bunun için yapılan vergi okuryazarlığı ölçümlerinde de duyuşsal boyut bir gösterge olarak alınmıştır (Alexander vd., 2018).

Faktör analizi sonuçları vergi eğitimi alan kişilerde vergi okuryazarlığı düzeyinin belirlenmesinde duyuşsal boyutun geri planda olduğunu, bunun yerine bilişsel boyutun etkili olduğunu göstermektedir. Bu sebeple vergi okuryazarlığının artırılmasında öncelikle verilecek eğitimler önem taşımaktadır. İlk olarak mükelleflerin vergi bilgisi artırılmalı, daha sonra mükelleflerin vergi bilinci oluşturulmaya çalışılmalıdır. Bu şekilde vergi uyumunu sağlamak ve artırmak için yapılan politikalar etkin olarak kullanılabilir.

6. Sonuç

Geleneksel anlamdaki okuryazarlık kavramı günümüzde farklı beceri konularını içerecek şekilde gelişerek; vergi, ekonomi, finansal, hukuk, bütçe, internet, medya, teknoloji gibi birçok alan için kullanılır hale gelmiştir. Vergi okuryazarlığı, bireylerin sadece vergi alanındaki bilgisi değil aynı zamanda olumlu vergi algısı ve vergi ödevlerini yerine getirebilme becerilerini ifade eder. Vergi konusunda doğru bilgi sahibi olan bireylerin vergi algıları da etkileneceği için eğitimin bilgi, algı ve uygulama üzerindeki olumlu etkisi vergi okuryazarlığı düzeyini belirler. Bu sebeple çoğu ülkede vergi uyumunu artırma çalışmalarında öncelikle vergi okuryazarlığının ölçümü yapılmakta ve geliştirilmesi için projeler yürütülmektedir. Bunlardan en dikkat çekenleri Amerika'da gönüllü eğitimlerle birlikte sürdürülen, Avusturya'da ve Avustralya'da finansal okuryazarlık eğitimleri ile birlikte desteklenen projelerdir. Bu ölçümlerin ve projelerin sayısı gün geçtikçe artmaktadır.

Bu çalışmada vergi eğitimi almış olan üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı seviyesini ölçmek ve vergi okuryazarlığı açısından belirleyici olan etkenlerin faktör analizi aracılığıyla ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket soruları; Murphy (2004), Bobek vd. (2007), Kornhauser (2009), Kirchler & Wahl (2010), Smart (2012), Yardımcıoğlu vd. (2014), OECD (2017), Cechovsky (2018), Mouckova & Vitek (2018), Alexander vd. (2018), Teyyare (2018) çalışmalarından alınarak uyarlanmıştır. Anket, İBBS Düzey-2'deki 26 ili temsil eden 41 üniversitenin maliye bölümü öğrencilerine, maliye bölümü olmayan üniversitelerde ise vergi dersi alan öğrencilere uygulanmış, 1492 anket analize tabi tutulmuştur. Veri setinin güvenilirliği ve faktör analizi için yapılan ön testlerin geçerliliği ölçüldükten sonra, öz değerleri 1'den ve toplam varyansın %55,6'sını açıklayan 7 faktör elde edilmiştir.

Analiz sonucunda elde edilen faktörler; vergi okuryazarlığının alt boyutları olan bilişsel, duyuşsal ve psikomotor boyut ile birlikte güven ve adalet, vergi uyumu ve vergi uyumsuzluğu olarak isimlendirilmiştir. Bu çalışmada vergi okuryazarlığı alt boyutlara ayrılarak ele alındığı için bilgi düzeyini doğrudan ölçen sorular bilişsel boyut olarak adlandırılmıştır. Faktör analizi sonuçları vergi eğitimi alan kişilerde vergi okuryazarlığı düzeyinin belirlenmesinde en etkili faktörün bilişsel boyut olduğunu göstermektedir. Bu durum vergi okuryazarlığının artırılmasında eğitiminin önemini ortaya çıkarmaktadır. Vergi eğitimi ile edinilen bilgi vergi okuryazarlığı düzeyini doğrudan etkilemektedir. Diğer faktörler sırasıyla; vergi uyumu, vergi uyumsuzluğu, adalet ve güven, psikomotor boyut, duyuşsal boyut ve psikomotor boyut (elektronik uygulamalar) alarak tespit edilmiştir.

Özellikle vergi uyumunu artırmada klasik zorlama ve cezalandırma yöntemlerinden vazgeçen günümüz modern vergi idarelerinde, mükelleflerin vergi okuryazarlığı seviyeleri tespit edilmeli ve eksikliklerin giderilmesi için projeler yürütülmelidir. Vergi eğitimi sürekli öğrenme çerçevesinde geleceğin potansiyel mükellefleri olan çocuklardan başlayarak toplumun geneline yayılmalıdır. Ancak bu şekilde vergiyi bilen, ona karşı pozitif algısı olan ve gönüllü uyumu yüksek bireyler yaratılarak, vergi alanında toplumsal mutabakat sağlanabilir.

Kaynakça

Akkara, Ö. & Gencel, U. (2016). "Yüksek Öğretim Öğrencilerinin Vergiye Yönelik Algılarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi: Çanakkale Onsekizmart Üniversitesi Örneği", *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8(1), ss. 28-48.

Alexander, P., Balavac, M., Mukherjee, S., Lymer, A., & Massey, D. (2018). "Improving Tax Literacy and Tax Morale of Young Adults", Working Papers, Bournemouth University, https://ideas.repec.org/p/bam/wpaper/bafes23.html, (15.8.2021).

ANZ, (2005). ANZ Survey of Adult Financial Literacy in Australia, www.financialliteracy.gov.au/media/465174/anz-survey-of-financial-literacy-in-australia-nov-2005.pdf, (05.10.2021).

Bahovec, V., Barbić, D., & Palić, I. (2015). "Testing the Effects of Financial Literacy on Debt Behavior of Financial Consumers using Multivariate Analysis Methods", *Croatian Operational Research Review*, 6(2), pp. 361-371.

Bakırtaş, D. & Atılgan Yaşa, A. (2020). "Vergi Okuryazarlık Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Salihli Belediyesi Örneği", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), ss. 741-757.

Bardai, B. (1992). "Tax Literacy in Malaysia: Problems Solutions", *Journal of Accamadia*, 2(2), pp. 7-31.

Başdağ, G. C. (2017). *Vergi Bilinci Ve Vergiye Bakış Açısı Bağlamında Gönüllü Vergi Uyumu: Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma*, Gaziosmanpaşa Üniversitesi SBE, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Tokat.

Bayram, N. (2012). *Sosyal Bilimlerde SPSS İle Veri Analizi*, 3. b., Bursa: Ezgi Kitabevi.

Benk, S., McGee, R. W. & Ross, A. (2009). "An Empirical Study Of Ethical Opinion In Turkey", *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, 10(1), pp. 83-99.

Blechova, B. & Sobotovicova, S. (2016). "Analysis of Tax Education in a Business School: a Case Study", *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences*, 24(2), pp. 113-118.

Bloom, B. S., Engelhart, M. D., Furst, E. J., Hill, W. H. & Krathwohl, D. R. (1956). *Taxonomy of Educational Objectives*, *Handbook I: The Cognitive Domain*, New York: David McKay Company.

Bobek, D. D., Roberts, R. W. & Sweeney J. T. (2007). "The Social Norms of Tax Compliance: Evidence from Australia, Singapore and the United States", *Journal of Business Ethics*, 74(1), pp. 49-64.

Brackin, T. (2007). "Overcoming Tax Complexity through Tax Literacy – an Analysis of Financial Literary Research in the Context of the Taxation System", Australasian Taxation Teachers Association Conference, 22-24 Jan 2007, Brisbane, Australia.

Brushan, P. & Medury, Y. (2013). "Determining Tax Literacy of Salaried Individuals - An Empirical Analysis", *Journal of Business and Management*, 10(6), pp. 76-80.

Büyüköztürk, Ş. (2020). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, 28. B., Ankara: Pegem Akademik Yayıncılık.

Canbolat Kaya, S. (2018). *Yükseköğretim Öğrencilerinde Vergi Bilinci Ve Vergi Algısı Üzerine Bir Araştırma: Ahi Evran Üniversitesi Örneği*, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi SBE, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde.

Cechovsky, N. (2018). "The Importance of Tax Knowledge for Tax Compliance: A Study on The Tax Literacy of Vocational Business Students", *Trends in Vocational Education and Training Research*, (Eds.) Nägele, C. & Stalder B. E., VETNET, pp. 113-121.

Chardon, T. Freudenberg, B. & Brimble, M. (2016). "Tax literacy in Australia: Not Knowing Your Deduction From Your Offset", *Australian Tax Forum*, 31(2), pp. 321-362.

Craner, J. & Lymer A. (1999). "Tax Education in the UK: a Survey of Tax Courses in Undergraduate Accounting Degrees", *Accounting Education*, 8(2), pp. 127-156.

Cvrlje, D. (2015). "Tax Literacy as an Instrument of Combating and Overcoming Tax System Complexity, Low Tax Morale and Tax non-Compliance", *The Macrotheme Review*, 4(3), pp. 156-167.

Çelebi, A. K., Miynat, M., Canbay, T., Bulut, Z. A., Mastar Özcan, P., Akyol Bulut, Ö. & Tunçay, B. (2019). *Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Vergi Algılarının Ölçülmesine Yönelik Ampirik Bir Araştırma: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Örneği*, Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Basımevi.

Çetin Gerger, G., Bakar Türegün, F. & Gerçek, A. (2019). "The Importance of Tax Literacy in Tax Compliance", Critical Debates in Public Finance, (Eds.) Gerçek A. & Taş, M. Berlin: Peter Lang, ss. 57-75.

Çiçek, U. & Bitlisli, F. (2017). "Vergi Eğitiminin Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci Ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2), ss. 261-277.

Devos, K., Mcgee, R. W. & Benk, S. (2015). "Ethical attitudes to Tax Evasion- A Cross Cultural Study between Australia and Turkey", Australian Tax Teachers Association Conference, The University of Adelaide.

Djawadi, B. M., & Fahr, R. (2013). "The Impact of Tax Knowledge and Budget Spending Influence on Tax Compliance" http://ftp.iza.org/dp7255.pdf, (18.10.2021).

Erge, S. (2016). "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Lise ve Ön Lisans Öğrencileri Üzerinde Nitel Bir Çalışma*", Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Delgisi*, 12, ss. 232-244.

Eriksen, K. & Fallan, L. (1996). "Tax Knowledge and Attitudes Towards Taxation: A Report on A Quasi-Experiment", *Journal of Economic Psychology*, 17(3), pp. 387-402.

Fallan, L. (1999). "Gender, Exposure to Tax Knowledge, and Attitudes Towards Taxation; an Experimental Approach", *Journal of Business Ethics,* 18(2), pp. 173-184.

Feld, L. P. & Frey, B. S. (2002). "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated", *Economics of Governance*, 3, pp. 87-99.

Gergerlioğlu, U. & McGee, R. W. (2017). "University Students' Attitudes Towards Tax Consciousness: A Case Study of the Faculty of Economics at Istanbul University", *Researcher: Social Science Studies*, 5(10), pp. 383-407.

Gülten, Y. (2014). *Vergiye Uyum Sağlama Konusunda Yapılan Teşviklerin Vergi Algısı Üzerindeki Etkisi: Deneysel Bir Araştırma*, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.

Gür, E. & Yıldız, İ. (2017). "Vergi Algısı Ve Bilinci Üzerine Bir Araştırma: Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinde Vergi Bilinci", *Route Educational and Social Science Journal*, 4(5), ss. 81-97.

Gürçam, Ö. S. & Moç T. (2019). "Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Iğdır Üniversitesi İktisat Ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma", *Business & Management Studies: An International Journal*, 7(4), ss. 1405-1426.

Hofmann, E., Hoelzl, E. & Kirchler, E., (2008). "Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate", *Z Psychol*, 216(4), pp. 209-217.

Huitt, W. (2011). "Bloom et al.'s Taxonomy of the Cognitive Domain", *Educational Psychology Interactive*, Valdosta, GA: Valdosta State University, http://www.edpsycinteractive.org/topics/cogsys/bloom.html, (17.11.2021).

IALS - International Adult Literacy Survey, (2011). Stats Canada's International IALS Dataset, https://nces.ed.gov/surveys/ials/data.asp, (19.11.2021).

İzgi, K. & Saruç, N. T. (2011). "Sosyokültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi-Üniversite Öğrencileri ile Yapılan Anket Çalışması", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), ss. 133-142.

Kalaycı, Ş. (2014). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 6. B., Ankara: Asil Yayıncılık.

Kamaluddin, A. & Madi, N. (2005). "Tax Literacy and Tax Awareness of Salaried Individuals in Sabah and Sarawak", *National Accounting Research Journal*, 3(1), pp. 71-89.

Kirchler, E. & Wahl, I. (2010). "Tax Compliance Inventory: TAX-I Voluntary Tax Compliance,Enforced Tax Compliance, Tax Avoidance, And Tax Evasion", *Journal of Economic Psychology*, 31(3), pp. 331-346.

Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The 'Slippery Slope' Framework", *Journal of Economic Psychology*, 29, pp. 210-225.

Koban, E. & Bulu, J. (2017). "Yükseköğretim Öğrencilerinin Vergi Farkındalığı ve Vergiye Uyuma Yönelik Yaklaşımlarının Değerlendirilmesi - Gaziantep Üniversitesi Özelinde", *Sosyal Bilimler Dergisi*, 12, ss. 118-139.

Kornhauser, M. E. (2019). "TaxJazz: The Tax Literacy Project", https://taxjazz.com/, (18.08.2021).

Kornhauser, M. E. (2009). "The Tax Literacy Project", *NewsQuarterly*, 29(1), https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsgao&AN=edsgcl.318107812&lang=tr&site=eds-live, (30.11.2021).

Krathwohl, D. R., Bloom, B. S., & Masia, B. B. (1964). *Taxonomy of Educational Objectives: The Classification of Educational Goals, Handbook II: Affective Domain*, New York: David Mckay Company.

Kurudayıoğlu, M. & Tüzel, S. (2010). "21. Yüzyıl Okuryazarlık Türleri, Değişen Metin Algısı ve Türkçe Eğitimi", *Türklük Bilimi Araştırmaları*, 28, ss. 283-298.

Latiff, A. R. A., Noordin, B. A. A., Omar, M. R. & Harjito, D. A. (2005). "Tax Literacy Rate Among Taxpayers: Evidence From Malaysia", *JAAI*, 9(1), pp. 1-11.

Lyon, E. & Catlin, J. R. (2020). "Consumer Misconceptions about Tax Laws: Results from a Survey in the United States", *Journal of Consumer Policy*, 43, 807-828.

Madi, N., Amrizah, K., Tamoi, J., Muliati, B.A.I., Aizimah, B.A.S. & Kamaruzaman, J. (2010). "Tax Literacy among Employees: Sabah and Sarawak's Perspective", *International Journal of Economics and Finance*, 2(1), pp. 218-223.

McGee, R. W., Benk, S., Ross, A. M. & Kılıçaslan, H. (2012), "Cheating on Taxes If You Have A Chance: A Comparative Study of Tax Evasion Opinion in Turkey and Germany", *The Ethics of Tax Evasion Perspective in Theory and Prictice*, (Ed) R. W. McGee, New York: Springer.

McGee, R. W., Smith, S. R. (2006). "Ethics And Tax Evasion: A Comparative Study Of Accounting And Business Student Opinion in Utah", Andreas School of Business Working Paper, https://ssrn.com/abstract=941510, (10.11.2021).

Molero, J. C. & Pujol, F. (2012). "Walking Inside the Potential Tax Evader's Mind: Tax Morale Does Matter", *Journal of Business Ethics*, 105(2), pp. 151-162.

Mouckova, M. & Vitek, L. (2018). "Tax Literacy", *Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 66(2), pp. 553-559.

Murphy, K. (2004). "The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders", *Law and Human Behavior*, 28(2), pp. 187-209.

Nichita, A., Batrancea, L., Pop, C. M., Batrancea, I., Morar, I. D., Masca, E., Roux-Cesar, A. M., Forte, D., Formigoni H. & Silva A. A. (2019). "We Learn Not for School but for Life: Empirical Evidence of the Impact of Tax Literacy on Tax Compliance", *Eastern European Economics*, 57(5), pp. 397-429.

Niemirowsaki, P., Baldwin, S. & Wearing, A. J. (2003). "Tax Related Behaviours, Beliefs, Attitudes and Values and Taxpayer Compliance in Australia", *Journal of Australian Taxation*, 6(1), pp. 132-165.

OECD, (2008) "Financial Education and Saving For Retirement", http://www.oecd.org/pensions/private-pensions/39197801.pdf, (20.11.2021).

OECD, (2010). "Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour", CTPA, http://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf, (26.08.2021).

OECD, (2015). "Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education", https://www.oecd.org/publications/building-tax-culture-compliance-and-citizenship-9789264205154-en.htm, (28.08.2021).

OECD, (2017). "G20/OECD INFE Report on Adult Financial Literacy in G20 Countries", http://www.oecd.org/daf/fin/financial-education/G20-OECD-INFE-report-adult-financial-literacy-in-G20-countries.pdf (16.11.2021)

OECD, (2021a). "Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education", Second Edition, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/18585eb1-en (28.11.2021).

OECD, (2021b). "A National Financial Literacy Strategy for Austria", https://www.oecd.org/daf/fin/financial-education/austria-financial-literacy-strategy.htm. (29.11.2021).

Ömürbek, N., Çiçek, H. G. & Çiçek, S. (2007). "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları", *Maliye Dergisi*, 153, ss. 102-122.

Özdamar, K. (1999). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi*, Kaan Kitabevi.

Pasekova, M., Kovarik, M. & Redinova, H. (2013). "Tax Literacy Among Students of Non-Economics Faculties at Tomas Bata University", *Journal of Economics, Management and Business*, 23(1), pp. 38-48.

Pham, A., Genest-Gregoire, A., Godbout, L. & Guay, J. (2020). "Tax Literacy: A Canadian Perspective", *Canadian Tax Journal*, 68(4), pp. 987-1007.

Roberts, M. L., Hite, P. A. & Bradley, C. F. (1994). "Understanding Attitudes Toward Progressive Taxation", *The Public Opinion Quarterly*, 58(2), pp. 165-190.

Saad, N. (2014). "Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, pp. 1069-1075.

Sağlam, M. (2013). "Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Vergi Bilinci", *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 1, ss. 315-334.

Sandalcı, U. (2020). "Vergi Derslerinin Vergi Okuryazarlığı Üzerindeki Etkisini Belirlemeye Yönelik İkili Lojistik Regresyon Analizi", *Vergi Raporu*, 12.

Simpson, E. J. (1972). *The Classification of Educational Objectives in the Psychomotor Domain*, Washington, DC: Gryphon House.

Smart, M. (2012). *The Application of the Theory of Planned Behaviour and Structural Equation Modelling in Tax Compliance Behaviour: A New Zealand Study*, (Doctoral Thesis), University of Canterbury.

Song, Y. & Yarbrough, T. E. (1978). "Tax Ethics and Taxpayer Attitude: A Survey", *Public Administration Review*, September-October, pp. 442-452.

Şahin, A. (2010). *Yüksek Öğrenim Öğrencilerinin Vergiyi Algılaması: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Örneği*, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Tokat.

Tabakan, G. & Avcı, O. (2018). "Vergi Bilinci ve Vergi Tutumunu Etkileyen Faktörler: Aksaray Üniversitesi İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Analiz", *Mali Çözüm Dergisi*, 28, ss. 29-59.

Taber, K. (2018). "The Use of Cronbach's Alpha When Developing and Reporting Research Instruments in Science Education", *Research in Science Education*, 48, pp. 1273-1296.

Tax Foundation, (2021). TaxEdu, https://taxfoundation.org/taxedu, (30.11.2021).

Teyyare, E. & Kumbaşlı, E. (2016). "Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü", *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(4), ss. 1-29.

Teyyare, E., Ayyıldız, B., Dirican, H., Zıvalı, B. S. & Renkli, B. (2018)., "İktisadi ve Mali Okuryazarlık Üzerine Bir Araştırma: Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Örneği", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 14(1), ss. 99-120.

Teyyare, E. (2018). "Maliye Eğitiminin Vergi Okuryazarlığı Düzeyine Etkisi: Abant İzzet Baysal Üniversitesi Örneği", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 16(4), ss. 315-333.

Tunçer, M. (2005). "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi", *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), ss. 217-228.

Yardımcıoğlu, M., Akpınar, Y. & Günay, Y. (2014). "Vergi Okuryazarlığı ve Vergisel Farkındalık: Kahramanmaraş Araştırması", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(2), ss. 95-122.

Yeşilyurt, Ş. (2015). "Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32), ss. 36-56.

Yılar, M. B. & Akdağ, H. (2017). "Sosyal Bilgiler Öğretiminde Vergi Okuryazarlığı", *Sosyal Bilgiler Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar III*, (Eds.) Turan R. & Akdağ H., Ankara: Pegem Akademi, ss. 355-399.

Konkordato Müessesesi ve Sonuçları

Instrument of Concordat and Consequences

Hakan BAY[1] **Zeynep ARIKAN[2]**

Abstract

The enterprises and businesses take certain legal measures and precautions within the frame of the legislation as a consequence of the adverse impacts of the economic crisis and disasters experienced. Filing of the arrangement of bankruptcy by the enterprises and businesses experiencing distress and difficulties in financial terms is among the most substantial measures and precautions. The arrangement of bankruptcy is an enforcement and bankruptcy instrument aiming for the debtor and the creditor to be able to sustain its economic activities in the event that the financial future and capabilities of the debtor enterprises are jeopardized due to the deterioration of the market conditions and financial problems. This restructuring agreement is executed under the supervision of the court of law. It refers to a legal regulation for the purpose of protection of the rights and interests of both the creditor and the debtors. Upon the approval of the court of law, the consequences of the arrangement of bankruptcy begin to emerge. Such measure introduces certain benefits in terms of both the creditor and the debtor. Although intending to pay its debts and liabilities, the debtor could fail to do so due to reasons beyond control. Paying the debts on time may entail the debtor to experience a desperate strait. In such a case, the creditor may not receive its receivable partially or entirely. Because in the event where more than one creditor is available, the assets of the enterprise may not be sufficient to cover certain receivables. On the other hand, the arrangement of bankruptcy prevents the occurrence of such damages by directing the parties to reach reconciliation and settlement. In other words, it refers to a method applied by the enterprises for the restructuring of their debts. The enterprises filing for the arrangement of bankruptcy are taken under the protection of the state for a temporary period of time upon the approval of their application. Thus, the creditors are not entitled to levy attachment on the assets and properties of the enterprises within the certain period of time stipulated by the court of law, the banks are not entitled to collect their receivables and the mortgages cannot be offered for sale. In order for the arrangement of bankruptcy proposal to be binding on the creditors, it is required and important that the majority of the creditors accept it, and the court approves and ratifies it. The arrangement of bankruptcy provides the debtor with the opportunity to sustain its commercial activities and the creditor with the opportunity to collect its debts accordingly. The recent problems in the world have caused many companies to declare concordat. In this study, the instrument of the arrangement of bankruptcy applied for the purpose of the well-intentioned and honest enterprises and the cooperatives as well as the real entities having difficulties to be able to pay their debts by avoiding the financial crisis has been reviewed. The meaning, scope, application terms and the economic and financial consequences of the instrument of the arrangement of bankruptcy have been addressed and suggestions have been made accordingly.

Keywords: Debtor, Concordat, Economic crisis, Well-intentioned and honest enterprises.
JEL Code: K34, K39, K40.

[1] Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0001-9159-3559, hakan.bay@deu.edu.tr

[2] Prof.Dr., Dokuz Eylül Universitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0001-6710-171X, zeynep.arikan@deu.edu.tr

Özet

Ekonomik krizlerin ve yaşanan afetlerin etkisiyle birçok işletme mevzuat çerçevesinde hukuki önlemler alırlar. Bu önlemler arasında en önemlilerinden bir çeşitli nedenlerle zora giren işletmelerin konkordato ilan etmeleridir. Konkordato borçlu işletmelerin mali geleceğinin, piyasa koşullarının bozulması ve ekonomik sorunlar nedeniyle tehlikeye düşmesi durumunda borçlu ve alacaklının ekonomik faaliyetlerini sürdürmesini hedefleyen bir icra iflas müessesesidir. Bu yapılandırma sözleşmesi mahkeme gözetiminde yürütülür. Hem borçlu hem de alacaklıların menfaatlerini korumaya yönelik bir müessese olup Asliye Ticaret Mahkemesi'nin onayı ile konkordatonun sonuçları doğmaya başlar. Bu müessesenin alacaklı ve borçlu açısından faydaları vardır. Borçlu borcunu ödemek istemesine karşılık elde olmayan nedenlerle ödeyemeyebilir. Borçlarını vadesinde ödemesi borçluyu mali açıdan bir darboğaza sürükleyebilir. Böyle bir durumda alacaklı da işletmenin malvarlığının yeterli olmaması nedeniyle alacağını kısmen ya da tamamen alamayabilir. Konkordato müessesesi tarafları sulh yapmaya yönlendirmek suretiyle bu tür zararların oluşmasının önüne geçer. Konkordato iflas durumuna gelen şirketlerin borçlarını belli bir oranda ve vadede ödemesine ilişkin olarak alacakları ile yaptıkları ve mahkeme tarafından onaylanan bir anlaşmadır. Diğer bir deyişle şirketlerin borçlarının yeniden yapılandırılması amacıyla başvurdukları bir yöntemdir. Konkordato başvurusu yapan şirketler, başvurularının onaylanması ile geçici bir süre için devletin koruması altına alınmış olmaktadır. Böylelikle konkordato ilan eden şirketlere mahkemenin belirlediği zaman dilimi içerisinde alacaklılar haciz yapamazlar, bankalar kredi borçlarını tahsil edemezler ve ipotekler satışa çıkartılamaz. Konkordato teklifinin alacaklıları bağlayıcı hale getirilebilmesi için alacaklıların belirli bir çoğunluğu tarafından kabul edilmesi ve mahkeme tarafından onaylanması gerekli ve önemlidir. Konkordato borçluya tekrardan ticari faaliyetlerini sürdürme imkanı, alacaklıya borçlarını tahsil etme imkanı sağlamaktadır. Son zamanlarda dünyada yaşanan sorunlar çok sayıda şirketin konkordato ilan etmelerine neden olmuştur. Bu çalışmada borçlarını ödemede zorlanan iyi niyetli ve dürüst şirketler ile kooperatiflerin ve şahısların mali krizden kurtularak borçlarını ödeyebilmeleri için uygulanan konkordato müessesesi incelenmiştir. Konkordato müessesesinin anlamı, kapsamı, uygulama şartları, ekonomik ve mali sonuçları ele alınarak, yaşanan sorunlara değinilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Borçlu, Konkordato, Ekonomik Krizler, İyi niyetli ve dürüst işletmeler
JEL Kodları: K34, K39, K40

1. Giriş

15 Mart 2018 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile İcra ve İflas Kanununun -ihtiyaçlara istenildiği ölçüde cevap veremeyen- iflas ertelemesi müessesesi yürürlükten kaldırılmıştır. Yapılan bu değişiklikle konkordato müessesesinde alacaklı ve borçlu dengesinin azami derecede korunmasına yönelik kapsamlı düzenlemeler yapılarak işlevselliğinin artırılması amaçlanmıştır.

Sözlük anlamına göre bir borçlunun ticari durumunun sarsılmış olmasıyla alacaklıların, alacaklarını belli bir plana göre almaları konusunda kendi aralarında vardıkları ve mahkemece onaylanan anlaşmadır (Yatırımcı Sözlüğü, 2021). İtalyanca "concordato" kelimesinden dilimize geçen konkordato aslında iflas anlaşması anlamına gelmektedir. İflas ertelemesi müessesesinin kaldırılmasıyla oluşan boşluğun doldurulması için getirilmiş bir anlaşma türüdür (Türkiye İş Bankası, 2021). Konkordato; bir borçlunun, iflasını engellemek ve borçlarını yeniden yapılandırmak amacıyla alacaklılarının belli bir çoğunluğu ile yaptığı ve asliye ticaret mahkemesinin tasdiki ile hüküm ifade eden cebri bir anlaşma olarak tanımlanmıştır (GİB, 2019). Bu durumda alacaklılar, alacaklarının bir kısmından feragat ederler ve/veya alacakların ödenmesi için belirli bir vadeyi kabul ederek borcunu ödemesi için borçluya süre verirler. Bununla birlikte konkordato; elinde olmayan sebeplerle mali durumu bozulan ve borçlarını ödeyip (özellikle tacirler açısından) ticari faaliyetlerini devam

ettirmek isteyen dürüst borçluların korunması ve bu borçluların alacaklıları arasında eşitliğin sağlanması amacıyla kabul edilmiş bir icra ve iflas kurumudur (Postacıoğlu, 1965: 12).

Son yıllarda meydana gelen döviz kurları, faiz oranları, enflasyon, cari açık, işsizlik gibi makroekonomik göstergelerdeki dalgalanmalar, finansal belirsizlikler, siyasi ve ekonomik gelişmeler, borçlanma maliyetlerinde gerçekleşen artışlar; işletmelerin borçlarını ödemelerinde yaşadıkları sıkıntıların artmasına neden olmuş ve bunun sonucunda da konkordato ilan eden şirketlerin sayısı artmıştır. İflasın ertelenmesi müessesesinin kaldırılması da ödeme güçlüğü ya da likidite baskısı hisseden firmalar açısından ilan edilen konkordato sayısının artmasında etkili olmuştur.

2. Konkordatonun Müessesesinin Özellikleri

İflas ertelemesi borca batık olan sermaye şirketleri ile kooperatifler hakkında iflas kararı verilmesinin, belirli bir süre için ötelenmesini sağlayan ve söz konusu şirket ve kooperatifin bu sürede alacaklılarının takibinden uzak kalmak suretiyle mali durumlarını iyileştirmelerini ve iflas halinden kurtulmalarını amaçlayan bir müessesedir (Atalay, 2006: 51). 31 Temmuz 2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 669 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile olağanüstü halin devamı sürecince sermaye şirketleri ve kooperatiflerin iflas ertelenmesi talebinde bulunamayacakları, varsa bu yönde yapılan taleplerin mahkemelerce reddedileceği Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılmıştır. 7101 sayılı Kanun ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununda yapılan değişiklikler ile de "İflas Ertelemesi Müessesesi" kaldırılarak yerine "Konkordato Müessesesi" getirilmiştir. Bu müessese yeni ihdas edilmiş bir düzenleme olmayıp ilk defa 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile hukuk hayatımıza girmiş ve 1929 yılında kabul edilmiş olan ilk İcra ve İflas Kanunumuzdan itibaren, hukukumuzda varlığını sürdürmüş olan bir kurumdur. Bu müessese, kaynağını 11.04.1889 tarihinde kabul edilen ve 01.01.1892 tarihinde İsviçre'de yürürlüğe girmiş olan «Borç İçin Takip ve İflas Hakkında Federal Kanun» da bulmaktadır (Uyar, 2019: 5). Yapılan bu değişikliğe göre; borçlarını, vadesi geldiği halde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlu, vade verilmek veya indirim yapılmak suretiyle borçlarını ödeyebilmek veya muhtemel bir iflastan kurtulmak için konkordato talep edebilecektir. Böylece mali durumu bozulmuş dürüst borçlular yapılan anlaşma çerçevesinde alacaklıları arasında uzlaşma yoluyla borçlarını yeniden yapılandırma imkanına kavuşmuş olacaklardır. Konkordato ile iflas ertelemesi arasında bazı farklar bulunmaktadır. Buna göre;

- ✓ İflasa tabi olsun/olmasın tüm borçlular ile iflas talebinde bulunabilecek olan alacaklılar, konkordato talep edebilirken, sadece sermaye şirketleri ile kooperatifler iflasın ertelenmesini talep edebilirler.
- ✓ İflasın ertelenmesine Asliye Ticaret Mahkemesince karar verilebilmesi için, alacaklıların rızası aranmaz. Başka bir ifadeyle alacaklıların katılımına gerek olmayıp koşulların oluşması halinde mahkemece iflasın ertelenmesine karar verilebilir. Buna karşılık konkordatonun mahkemece onaylanabilmesi, alacaklıların çoğunluğunun toplantıya katılmasına bağlıdır.

- ✓ Sadece pasifi aktifinden fazla olan (borca batık olan) borçlular iflasın ertelenmesini isteyebilirken borçlarını vadesi geldiği halde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan borçlular konkordato talebinde bulunabilirler.
- ✓ Konkordatoda, rehinle temin edilmemiş alacaklar için konkordato mühleti süresince faiz işlemez iken, iflasın ertelenmesi halinde faizlerin işlemesi durmaz.
- ✓ Konkordato, -konkordato talebinden önce veya komiserin izni olmaksızın mühlet içinde doğan- bütün alacaklar için mecburi olduğu halde, iflasın ertelenmesinde böyle bir durum söz konusu değildir.
- ✓ İflasın ertelenmesinde alacaklılar, alacaklarının bir kısmından vazgeçip vazgeçmeme konusunda serbest olmalarına rağmen, konkordatoda, genellikle, alacaklıların alacaklarının bir kısmından feragat etmeleri halinde konkordato başarıya ulaşır.
- ✓ İflasın ertelenmesi süresi toplamda 5 yıla kadar sürebilmekteyken konkordato süreci 29 ayı aşamaz.
- ✓ Konkordato hukuki niteliği itibariyle, borçların tasfiyesine yönelik bir anlaşma olup, iflas tasfiyesine göre daha hafifletilmiş bir tasfiye usulü olarak kendini gösterir. Oysa iflasın ertelenmesi bir tasfiye usulü olmayıp, iflas yargılaması içinde bir geçici koruma tedbiridir. İflasın ertelenmesi kararı verilmeden konkordato talebinde bulunulması da mümkündür (Öztek vd, 2018: 100).
- ✓ İflasın ertelenmesi talebinin kabul edilebilmesi için sermaye şirketi ve kooperatifin borca batık olması şartı (Atalay, 2003: 95) olmasına rağmen konkordato teklifi için sermaye şirketi ve kooperatifin aciz halinde olması yeterli olup Söz konusu işletmelerin maddi durumlarının ne ölçüde bozulduğunun bir önemi yoktur.
- ✓ İflasın ertelenmesi sürecinde borçlunun tasarruf yetkisi daha fazladır.
- ✓ İflas ertelemesi daha basit ve hızlı işleyen dolayısıyla daha kolay sonuç alınabilecek bir müessesedir.

3. İşletmelerin Konkordato İlan Etme Nedenleri

Ekonomik yaşamda her zaman işler beklentiler veya yapılan planlar doğrultusunda gelişmeyebilir. Bazı haller öngörülebilirken bazı hallerin ise -örneğin ekonomik krizler, büyük ölçekli depremler vb.- önceden öngörülmesi ve gerçekleşeceği zamanın bilinmesi mümkün olmayabilir. Yine bazen işletmeden kaynaklanan bazen de işletme dışı nedenlerle ticaret erbaplarının işleri iyi gitmeyebilir. Bu ve benzeri haller nedeniyle işletmelerin mali durumları bozulup borçların ödenememesi gibi ekonomik problemler ortaya çıkabilir. Yaşanabilecek olası bu olumsuzluklar aslında kötü niyetli olmayan bazı işletmeleri ve bu işletmelerin alacaklılarını doğrudan etkilemektedir. Konkordato müessesesinin en önemli özelliği ise iyiniyetli borçlu ve alacaklıların korunmasıdır. Nitekim böyle bir düzenlemenin yapılmamış olması; dürüst işletmenin iflas etmesini, önce davranmayan, borçlularına iyi niyetle daha fazla tolerans gösteren veya daha fazla vade tanıyan alacaklıların ise alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil edememeleri sonucu doğuracaktır. İşletmelerin konkordato ilan etme

nedenlerinin mikroekonomik ve makroekonomik nedenler olmak üzere iki başlıkta incelemek mümkündür.

- ✓ **Mikroekonomik Nedenler:** işletme kaynaklı olan bu nedenler işletmenin etki edebildiği ve kendi içinde yaşanan sorunlardan meydana gelen faktörler olarak ifade edilebilir. Genel olarak;

  - İyi planlanmamış veya öngörülmemiş finansal politikalar,
  - Yönetim tarafından yapılan stratejik hatalar,
  - Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin günlük nakit akışlarının yeterince takip etmemeleri,
  - Teminata bağlanmamış alacakların çok fazla olması ve bu alacakların tahsilinde sıklıkla problem yaşanması,
  - Satışların iç piyasaya yönelik olması
  - Yaşanabilecek risklere karşın işletmenin yeterince tedbir almaması, ürün yelpazesini risklere göre çeşitlendirmemesi,
  - Türk Lirası cinsinden borçlanmak yerine -yeterli döviz geliri olmaksızın- döviz cinsinden borçlanılması,
  - Sabit faizli krediler yerine değişken faizli kredilerin tercih edilmesi,
  - Uzun vadeli yatırımların kısa vadeli kaynaklarla finanse edilmesi,
  - Alacaklarda uzun vade yapılmasına karşılık işletme borçlarının peşin ve vadesinde ödenmesi,
  - İşletmenin iyi yönetilememesi ve işletme içinde yaşanan yönetim belirsizlikleri

gibi nedenler işletmelerin konkordato ilan etmelerinin mikroekonomik nedenleri arasında sayılabilir. Bu nedenlerin tamamı işletmelerin kendilerinden kaynaklanmakta olup çoğunun önceden öngörülmesi ve alınacak tedbirler ile önlenebilmesi mümkündür.

- ✓ **Makroekonomik Nedenler:** işletme kaynaklı olmayan ve işletmeden bağımsız olarak gerçekleşen nedenlerdir. Söz konusu bu nedenlere işletmenin önceden müdahale etmesi ve sonuçlarından kaçınabilmesi mümkün değildir. İşletmenin etkisi altında kaldığı işletme dışı bu faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

  - Ekonomide yaşanan sorunlar ve belirsizliklerin nedeniyle ülkede yaşanan mevduat çıkışları,
  - Mevcut siyasi durum veya ortaya çıkan yeni gelişmelerin etkisiyle; ülkenin, ulusal ve uluslararası alanda kredi bulmada veya alınan kredileri yenilemede yaşadığı sorunlar,
  - Döviz kurlarında oluşan dalgalanmalar (örneğin 1 $ Ocak 2018'de 3,70 TL iken; Aralık 2021'de yaklaşık 13,90 TL olmuştur),
  - Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının fiyat istikrarını koruyabilmek adına yapmış olduğu faiz artırımları ve buna bağlı olarak ekonomide yaşanan daralma,

- Artırılan faiz oranlarıyla birlikte işletmenin borçlanma maliyetlerinin artması,
- İşletmenin maliyet artışı nedeniyle borçlarının sürdürülebilirliğinin azalması,
- İşletmenin ürettiği ürün ve hizmetlere olan talebin azalmasına karşılık sektörde faaliyete başlayan yeni işletmelerin varlığı, faaliyette bulunanların sayısını artması,
- İşletmenin ürün tedarik zincirinde ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunlar nedeniyle hammadde, mamul veya yarı mamul tedarikinin gecikmesi/tedarik edilememesi (örneğin ithalatta vergilerin artırılması, distribütör firmanın iflas etmesi, limanlardaki grevler vb.).

Sayılan bu ve benzeri nedenler ile yapılan kanuni düzenlemeye göre işletmelere; konkordato talebinde bulunma, alacaklıları ile anlaşarak borçlarını ödemek suretiyle iflastan kurtulma imkanı tanınmıştır. Konkordatonun çeşitli şekillerde sınıflandırılması mümkündür.

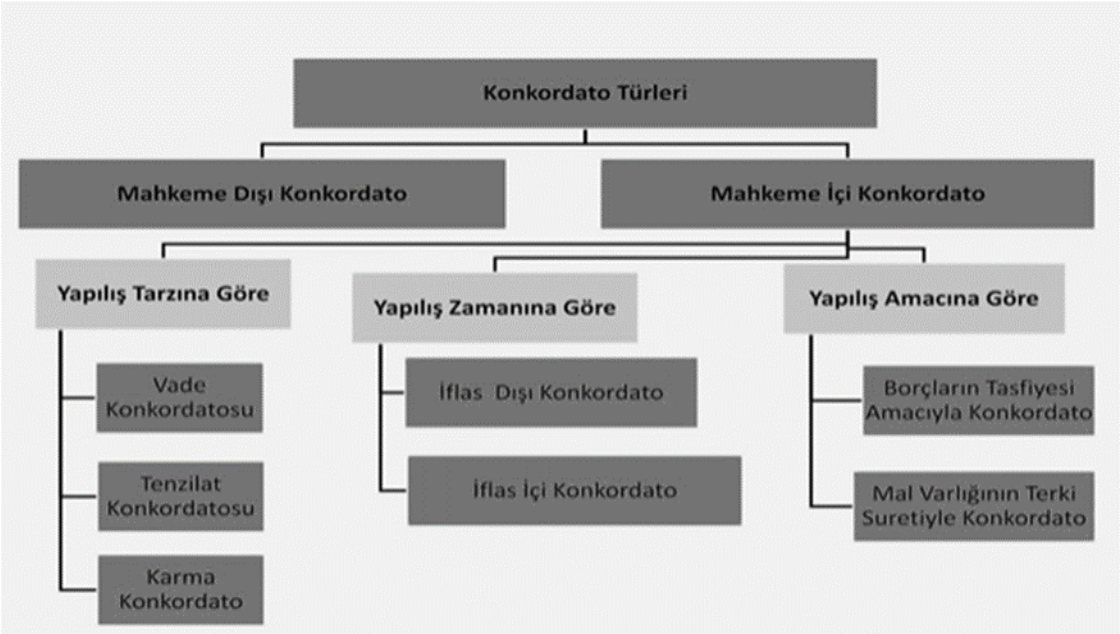
4. Konkordato Türleri

Konkordato; ortaya çıkış biçimine göre -başka bir ifadeyle resmi makamların katılımının bulunup bulunmamasına göre (Uyar, 2019: 19)- mahkeme dışı ve mahkeme içi konkordato olmak üzere ikiye ayrılır.

4.1. Mahkeme Dışı Konkordato: Mahkeme dışı konkordato, konkordato prosedürü içerisinde görev yapan herhangi bir resmi makamın katılımı olmaksızın, borçlunun, doğrudan doğruya alacaklıları ile ayrı ayrı anlaşmak suretiyle gerçekleştirdiği konkordatodur. Mahkeme dışı konkordato alacaklıların tamamıyla veya bir kısmıyla yapılabilir. Sadece kabul eden alacaklılar için bağlayıcılığı olup diğer alacaklılar açısından bağlayıcı değildir (Saraç, 2019: 2). Dolayısıyla bu alacaklılar daha önceden başlattıkları icra takiplerini devam ettirebilirler. Mahkeme içi konkordato borçlunun sözleşme özgürlüğü çerçevesinde yaptığı; İcra ve İflas Kanunu yerine tamamen Borçlar Kanunu'na tabi bir özel hukuk sözleşmesidir (Uyar, 2019: 20). Bu nedenle borçlu ile alacaklıların tamamının veya bir kısmının karşılıklı bir araya gelerek birbirlerine uygun irade beyanlarıyla yapılabilecektir. Borçlunun alacaklıların tamamıyla anlaşmaması durumunda, anlaşmayan alacaklıların icra takipleri devam edeceğinden borçlunun konkordatodan beklenilen faydayı sağlaması mümkün olmayacaktır. Bu olumsuz yönüne rağmen belirli şartlara ve usule bağlı kalınmaması ve daha az maliyetli oluşu mahkeme dışı konkordatonun öne çıkan olumlu yönleri olarak sıralanabilir.

4.2. Mahkeme İçi Konkordato: Borçlu ve alacaklılar ile birlikte Asliye Ticaret Mahkemesinin katılımıyla İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilen konkordato türüne ise mahkeme içi konkordato denir (Saraç, 2019: 3). Mahkeme dışı konkordato sadece onu kabul edenler bakımından sonuç doğururken mahkeme içi konkordato, kendisine katılmamış (onay vermemiş) olan alacaklılar için de bağlayıcı nitelik taşır (Uyar, 2019: 20). İcra ve İflas Kanunu hükümlerine çerçevesinde mahkeme içi konkordato: yapılış tarzına göre; vade konkordatosu, tenzilat konkordatosu, karma konkordato; yapılış zamanına göre; iflas dışı konkordato ve iflas içi konkordato; yapılış amacına göre ise borçların tasfiyesi amacıyla konkordato ve malvarlığının terki suretiyle konkordato olmak üzere türlere ayrılır.

Şekil 1. Konkordato Türleri



Kaynak: Mevcut hükümlerden yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

4.2.1. Yapılış Tarzına Göre Konkordato: Yapılış tarzına göre konkordato; vade konkordatosu, tenzilat konkordatosu ve karma konkordato olmak üzere üçe ayırmak mümkündür.

✓ **Vade Konkordatosu:** Vade konkordatosunda borçlu, borcunun tamamını ödemek şartıyla alacaklılarından kısa veya uzun bir vade ister veya borçlarını vade gününde ödeyeceği şekilde bir anlaşma yapılır (Tanrıver & Deynekli, 1996: 39). Borçlu, borca batık durumda olduğundan ödeme yeterliliğine sahip değildir ve vadesi gelmiş borçlarının tamamını ödeme imkanı yoktur. Dolayısıyla vade konkordatosu ile borçluya verilecek yeni vade sonunda borçlunun, borçlarını ödeyebilmesine fırsat tanınmış olur.

✓ **Tenzilat Konkordatosu:** Borçlarını ödeme imkanından yoksun borçluya yeni vade verilerek borçlarının tamamının ödenmesinin istenmesi çoğu zaman beklenilen sonuçları vermeyebilir. Bazı hallerde borcun ödenebilmesi için alacaklıların da fedakarlık yapıp katkıda bulunması gerekir. Borçlunun mali durumunun düzeltilmesine katkı sağlayacak bu durum tenzilat konkordatosu ile mümkün hale gelir. Bu konkordato türünde alacaklılara karşı borçlu, borcun belli bir yüzdesini ödemeyi taahhüt eder. Başka bir ifadeyle de alacaklılar alacaklarının borçluyla anlaştıkları kadarlık kısmının ödenmesi karşılığında alacaklarının diğer kısmının tahsilinden vazgeçerler. Borçlu, üzerinde anlaşılan alacak tutarını ödemekle borcun tamamından kurtulmuş olur.

✓ **Karma Konkordato:** Bu konkordato türünde alacaklılar borçluya borçlarını ödemesi için yeni bir vade belirlediği gibi alacaklarının da belli bir kısmından (yüzdesinden) vazgeçerler. Başka bir ifadeyle karma konkordato hem vade konkordatosunun hem de tenzilat konkordatosunun birlikte uygulandığı konkordato türüdür. Karma konkordato da borçlu, alacaklılarından hem vade hem de tenzilat (indirim) istemektedir. Bu yönüyle karma konkordato uygulamada en çok karşılaşılan konkordato türü olmaktadır.

4.2.2. Yapılış Zamanına Göre Konkordato: Konkordato türeleri açısından yapılan bir diğer ayrım da konkordato ile borçların yeniden yapılandırma yoluna başvurma zamanıdır. Öğretide konkordato, iflas dışı (iflas etmeden önce) ve iflas içi (iflas açıldıktan sonra) olarak ikiye ayrılmaktadır (Çıtak & Güneş, 2020: 503).

✓ **İflas Dışı Konkordato:** Borçlarını vadesi geldiği halde ödeyememiş veya ödeyememe riski bulunan borçlunun başvurabileceği bir yoldur. İflasa tabi olmayan borçlular ile henüz iflas iflasına karar verilmemiş iflasa tabi borçlular ile yapılabilir. İflasa tabi borçluların henüz iflas etmeden önce iflastan kurtulmak amacı ile gerçekleştirdikleri konkordato iflas dışı konkordatodur (Uyar, 2019: 21). Bu açıdan iflasa tabi olan borçlular için iflası önleyen konkordato olarak da nitelendirilebilir.

✓ **İflas İçi Konkordato:** Taraf (borçlu ve alacaklılar) menfaatlerinden, öncelikle borçlunun menfaatini korur. İflas yoluyla takip, ancak Türk Ticaret Kanunu gereğince tacir sayılan veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunanlar ile özel kanunlarına göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi bulundukları hüküm altına alınan gerçek ve tüzel kişiler hakkında yapılır (Güngör, 1995: 298). Hakkında iflas kararı verilmiş olan borçlunun, müflis sıfatından kurtulmak için borçlarını yeniden yapılandırma yoluyla tekrar ticari hayata dönmesini sağlayan konkordato türüdür (Toroslu, 2019: 31).

4.2.3. Yapılış Amacına Göre:

Yapılış amacına göre konkordato; borçların tasfiyesi amacıyla konkordato ve malvarlığının terki suretiyle konkordato olmak üzere ikiye ayrılır.

✓ **Borçların Tasfiyesi Amacıyla Konkordato:** Borçlu, borçlarından kurtulmak amacıyla alacaklılarına ödemek maksadıyla teklifte bulunmaktadır. Mahkeme dışı ve malvarlığının terki suretiyle konkordato dışında kalan konkordatodur. Adi konkordato olarak da tanımlanır.

✓ **Malvarlığının Terki Suretiyle Konkordato:** İcra ve İflas Kanunu'na göre alacaklı çoğunluğunun kabulü ve Asliye Ticaret Mahkemesinin tasdikiyle, borçlunun malvarlığının tasfiye edilmek üzere kısmen veya tamamen alacaklılara geçtiği oranda borçluyu borçtan kurtaran bir konkordato türüdür (Tanrıver & Deynekli, 1996: 45). İcra ve İflas Kanunu'nun 309/a maddesine göre bu konkordato türünde alacaklılara, borçlunun malvarlığı üzerinde tasarruf etme veya bu malların tamamını ya da bir kısmını üçüncü kişiye devretmek yetkisi verilir.

5. Konkordato Süreci

İcra ve İflas Kanunu'nun 285'inci maddesine göre borçlu iflasa tabi ise konkordato için muamele merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine, merkezi yurt dışında ise Türkiye'de merkez şubenin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine; borçlu iflasa tabi değilse, borçlunun yerleşim yerindeki asliye ticaret mahkemesine başvuru yapılır. İflasa tabi olanlar Türk Ticaret Kanunu ve özel kanunlarında belirlenmiştir.

Şekil 2. İflasa Tabi Olanlar

İflasa Tabi Olanlar

Türk Ticaret Kanununa Göre Tacir Olanlar	Tacir Olmadıkları Halde Türk Ticaret Kanunu'na Göre İflasa Tabi Olanlar	Özel Kanunları Uyarınca İflasa Tabi Olanlar
✓ Gerçek Kişi Tacirler ✓ Tüzel Kişi Tacirler - Kollektif şirketler - Komandit şirketler - Anonim şirketler - Limited şirketler - Kooperatifler - İktisadi işletme sahibi dernekler - Kamu tüzel kişileri tarafından kurulan teşekkül ve müesseseler	✓ Donatma iştiraki (Türk Ticaret Kanunu'nun 17'nci maddesine göre tacire ilişkin hükümler donatma iştirakine de aynen uygulanır. Buna göre tüzel kişiliği olmayan donatma iştiraki için de iflası istenebilecektir). ✓ Bir ticari işletme açmış gibi davrananlar (Türk Ticaret Kanunu'nun 12'nci maddesine göre bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur).	✓ Kollektif ve komandit şirket ortakları iflasa tabidir. ✓ Ticareti terk edenler (İcra ve İflas Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre ticareti terk eden tacir hakkında bir sene içinde iflas yolu ile takip yapılabilir). ✓ Bazı hallerde tereke ortaklığının iflas hükümlerine göre tasfiyesi istenebilir. ✓ Konkordato mühleti kaldırılan, konkordatosu tasdik edilmeyen veya konkordatosu tamamen fesh edilenler iflasa tabidir.

Kaynak: Mevcut hükümlerden yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

İcra ve İflas Kanununun 287'nci maddesine göre borçlunun konkordato talebi üzerine kanunda belirtilen belgelerin eksiksiz olarak konkordato talebine eklenmiş olması şartı ile mahkeme 3 ay geçici mühlet verir, malvarlığı için gerekli görülen tedbirleri alır ve geçici konkordato komiseri görevlendirilir. Geçici mühlet üç aydır. Mahkeme bu üç aylık süre dolmadan borçlunun veya geçici komiserin yapacağı talep üzerine geçici mühleti en fazla iki ay daha uzatabilir, uzatmayı borçlu talep etmişse geçici komiserin de görüşü alınır. Geçici mühletin toplam süresi beş ayı geçemez. Mahkeme aynı zamanda geçici mühlet kararıyla borçlunun tasarruf yetkisini kısmen veya tamamen kısıtlayarak, yapacağı tasarruf işlemlerini komiserin onayına da tabi tutabilir. Kısıtlama miktar olarak yapılabileceği gibi, sınırlı sayıda işlem olarak da belirtilebilir. Geçici mühletin bitmesini müteakip kesin mühlet süresi başlar. Kesin mühletin başlama tarihi; geçici mühlet üç ay ise üç aylık sürenin bitimi, geçici mühlet süresi uzatıldı ise uzatılan sürenin son gününü takip eden gündür. Konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması halinde borçluya bir yıllık kesin mühlet verilir. Konkordato süreci verilen uzatmalarla birlikte (azami (3+2) 5 ay geçici mühlet + azami (12+6) 18 ay kesin mühlet olmak üzere) 23 ay, fakat konkordatonun tasdikine ilişkin bir karar verilemeyecek ise mahkeme komiserinin düzenleyeceği bir rapor dahilinde 6 ay daha uzatılarak toplam 29 ayı geçemez (Aslanoğlu & Cengiz, 2021: 52). Kesin mühlet içerisinde 6183 Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamındaki takipler de dahil olmak üzere borçluya karşı hiçbir takip yapılamaz ve mühlet kararından önce yapılan takipler de olduğu yerde durur. Ayrıca kesin mühlet içerisinde alınmış ya da alınacak ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararları da uygulanmaz. İşletme konkordato ilan ediyorsa, işletme yetkililerin imza yetkisi ortadan kalkar ve işletmeye dair tasarruf yetkisi görevlendirilen komisere geçer (Bilen & Güler, 2019: 87).

6. Konkordatonun Borçlu Firmalara Sağladığı İmkanlar

Konkordato borcun vadesi geldiği halde ödeyemeyen veya vadede ödeyememe tehlikesi altına giren borçlular için, vade verilmek ya da tenzilat yapılmak suretiyle borçları ödeyebilme ya da olası bir iflastan kurtulmak amacıyla zaman kazanma imkanı veren bir müessesedir. Borçlunun alacaklılar ile anlaşma ve bu anlaşmanın mahkemece onaylanması ile borçlarını belli bir vade ve/veya tutar üzerinden ödeyebilme imkanı sunmaktadır. İcra ve İflas Kanununun 294'üncü maddesine göre 6183 Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a tabi olan kamu alacakları dahil olmak üzere; her türlü tedbir, ihtiyati haciz ve muhafaza işlemleri de dahil olmak üzere ihtiyati tedbir yolu ile durdurulur ayrıca borçlunun mal ve varlıkları için icra takibi ve haciz yapılamaz. Geçici mühlet kararının verildiği tarihten konkordatonun bağlayıcı hale geldiği tarihe kadar, yatırım teşvik belgelerindeki ve ihracat taahhüt süreleri durur. Üretim sektöründe yer alan işletmelerin, üretim sürecinde aksaklık yaşanmaması adına enerji kaynaklarına kesinti uygulanmaz. Konkordato projesinin tasdik edilmesinin ardından, aksine bir hüküm yoksa kesin mühlet tarihinden itibaren alacaklara faiz işlemez. Konkordato sürecinde Kanunun 206'ncı maddesine göre birinci sırada yer alan bazı alacaklar için haciz yolu ile takip yapılabilir. Bu alacaklar;

- ✓ İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflasın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk eden ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflas nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak ettikleri ihbar ve kıdem tazminatları,
- ✓ İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya yardım sandık teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması amacıyla meydana gelen ve tüzel kişilik kazanmış olan tesislere veya derneklere olan borçlar,
- ✓ İflasın açılmasından önceki son bir yılda tahakkuk eden ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.

Konkordato mühleti verilmesinden önce doğan alacaklar ile mühlet verildikten sonra konkordato komiserinin onayı olmaksızın doğan alacaklar için takip yasağı vardır. Zira konkordato mühleti için de alacaklının takip işlemlerine başlaması kendisine bir yarar sağlamamakla birlikte icra dairesine yapacağı takip talebi nedeniyle peşin harç ödenmesine neden olmaktadır (Uyar, 2019: 71).

7. Konkordatonun Tasdik Kararının Sonuçları

Geçici ve kesin mühlette olduğu gibi, konkordatonun tasdikinin kabulüne ya da reddine ilişkin kararı verecek yetkili mercii asliye ticaret mahkemesidir. Konkordatonun bağlayıcı olabilmesi için tasdik kararı gerekmektedir. Tasdik kararı, konkordato talebinin alacaklılar tarafından kabul edildiğine, mahkemece onaylandığına işaret eder. Konkordato ilanı tasdik edildiğinde borçlu taraf, alacaklıların kabul ettiği oranda borçlarından kurtulmuş olur. Konkordatonun tasdik edilmediği ve mahkeme tarafından reddine karar verilen durumlarda borçlu şirket iflas ilan edebilir. Borçlunun iflas ilanındaki doğrudan sebepler yeterli bulunursa, mahkeme re'sen iflas kararı verebilir (Eroğlu, 2019: 792).

✓ **Konkordatonun Kabulü Kararı**

Mahkemece yapılacak yargılama sonucunda konkordatonun tasdikine ilişkin olarak karar verilirse mahkeme, konkordatonun yerine getirilmesini sağlamak amacıyla gözetim, yönetim ve tasfiye tedbirleri almakla görevli bir kayyım tayin edebilir. Kayyım borçlunun yapacağı işlemleri denetler ve bir hata ya da ihmal gördüğünde bu hususu mahkemeye iletir. Mahkemenin tasdik kararı ile konkordato bağlayıcı nitelik kazanır. Tasdik kararı, mühlet içinde doğan bütün alacaklar ve konkordato başvurusundan önce doğmuş alacaklar için mecburidir. Ancak, konkordato projesinin mahkemece tasdiki, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun uyarınca takibe konu edilen amme alacakları hakkında mecburi değildir. Bu nedenle, konkordato süresi içinde diğer alacaklılar borçluyu takip edemezken; alacaklı tahsil daireleri bu süre içerisinde de kamu alacakları için şirket veya kooperatifi takip edebilir (Arıkan, 2016: 137).

✓ **Konkordatonun Reddi Kararı**

Konkordato tasdik edilmezse konkordato talebinin reddine karar verilir ve bu husus ilan edilir. Red kararı ilgili kurum ve kuruluşlara bildirilir. Mahkeme, borçlunun iflasa tabi şahıslardan olmasının yanı sıra iflas sebeplerinden birinin mevcut olması halinde, borçlunun iflasına re'sen karar verir. Mahkeme iflas kararını re'sen verebileceği gibi, borçlunun kendisi ya da alacaklılar da iflas kararının verilmesini isteyebilir. Konkordato komiserinin yazılı raporu üzerine kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve iflasına re'sen karar verilecek haller şunlardır:

- Borçlunun malvarlığının korunması için iflasın açılması gerekiyorsa,
- Konkordatonun başarıya ulaşamayacağı anlaşılıyorsa,
- Borçlu, İcra ve İflas Kanunu'nun 297'nci maddesine göre Asliye Ticaret Mahkemesinin izni dışında mühlet kararından itibaren rehin tesis edemez, kefil olamaz ve ivazsız tasarruflarda bulunamaz. Bununla birlikte taşınmazını, işletmenin faaliyeti için önem arz eden taşınır malını veya işletmenin tesisatını devredemez ve kısıtlayamaz. Yine borçlunun, bazı işlemleri yapması ve bu işlemlerin geçerli olması konkordato komiserinin iznine bağlıdır. Borçlu, bu hükümlere aykırı davranıyorsa,
- Borca batık olduğu anlaşılan bir sermaye şirketi veya kooperatif, konkordato talebinden feragat ederse (Çakmakçı, 2018).

8. Konkordatonun Vergisel Sonuçları

Konkordatonun vergi hukuku açısından önem taşıyan bazı sonuçları bulunmaktadır. 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan bazı değişiklikler ile -konkordato projesinin tasdik edilmesi koşuluyla- bazı vergiler yönünden istisna hükümleri getirilmiştir.

✓ 492 Sayılı Harçlar Kanunu kapsamında yapılacak işlemler harçlardan istisnadır.

✓ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu kapsamında bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır.

✓ Alacaklılar tarafından tahsil edilecek tutarlar için banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisnadır.

✓ Borçluya kullandırılacak krediler, kaynak kullanımı destekleme fonundan istisnadır.

Bununla birlikte bazı özellik arz eden sonuçlar da ortaya çıkmaktadır.

✓ Alacakların, iflas erteleme sürecinde takibinin ve tahsilinin mümkün olmaması ve süreç sonunda iflas erteleme kararı almış şirketin iflasının istenebilme olasılığı nedeniyle şüpheli alacak olarak kabul edilip karşılık ayrılması mümkündür. Konkordato uygulaması açısından ise; özellikle herhangi bir teminata bağlanmamış olan (rehinli/ipotekli alacaklar dışında kalan alacaklar) alacaklar açısından şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı hususu uygulamada tartışmalıdır. Konkordato teklifinin tasdik edilmesiyle birlikte, alacaklı, alacağı tutardan vazgeçerek borçlunun teklif ettiği yeni tutarı kabul etmektedir. Bu bağlamda eski borç ile yeni borç arasında oluşan fark kadar bir alacağından vazgeçmektedir. Kendi rızası ile vazgeçtiği bu alacağı için, V.U.K. hükümlerince belirtilen şüpheli karşılık ayırmanın şartları oluşmamaktadır. Bundan dolayı vazgeçtiği alacak için şüpheli alacak karşılığı ayıramaz. Zira konkordato bir dava veya icra takibi olmayıp, bazen alacağın bir kısmından vazgeçme yerine alacağın vadesinin uzatılarak tamamının ödenmesi şeklinde de olabilir. Dolayısıyla, konkordato alacağı şüpheli hale getirmediği gibi aksine, alacağın (tenzilat konkordatosunda vazgeçilmeyen kısmın) tahsil imkanını kuvvetlendirir (GİB, 2017). Bununla birlikte literatürde konkordato sürecinin belirsizliklerle dolu olması nedeniyle alacağın tahsil imkanını kuvvetlendirme olasılığının olmadığı şeklinde aksi yönde görüşler de mevcuttur. Yine Danıştay 4. Dairesi 07.03.1995 tarihli Esas No:1994/1124; Karar No: 1995/955 sayılı kararında "*…bir alacağın şüpheli sayılabilmesi için dava veya icra safhasında olmasını yeterli görmektedir. Bu durumda, İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenen bir takip yolu olan konkordato kapsamında bir alacağın da, icra safhasında bulunduğunun kabulü gerekir…"* (Bilen & Güler, 2019: 93).

✓ Asliye Ticaret Mahkemesince geçici/kesin mühlet kararı verilmesi halinde İcra ve İflas Kanunu'nun 294'üncü maddesi gereğince Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılmaz, önceden yapılan takipler de durur. İhtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararları uygulanmaz. Zamanaşımı ve hak düşüren süreler işlemediği gibi alacaklı amme idaresi mühlet kararı verilen borçluya ödeme emri gönderemez. Mühlet kararından sonra haciz uygulanmışsa, mahkemenin mühlet kararı üzerine bu haczin kaldırılması gerekir (Buyrukoğlu, 2019, s. 265). Ancak konkordato (geçici veya kesin) mühletinin sonuçları, yalnızca alacaklı ve borçlu bakımından geçerli olup, borçtan birlikte sorumlu olan kefiller bakımından geçerli değildir (Aydemir, 2019: 547). Başka bir ifadeyle alacaklarını kefalet ile güvence altına alan alacaklılar, konkordato geçici mühleti kararından itibaren kefile karşı icra takibi yapılmasını veya başlamış olan icra takibine devam edilmesini sağlayabilir. Böyle bir durumda kefil aleyhine yapılan takip sonucunda kefilin borcu ödemesi durumunda, alacaklının alacaklı sıfatı ortadan kalkar ve artık konkordato alacaklısı olamaz. Ödeme yapan kefil konkordatoya alacaklı olarak kaydedilir ve konkordatonun tasdik edilmesi halinde konkordato borçlusuna karşı, konkordato projesinde öngörülen şartlar ölçüsünde rücu etme hakkına sahip olur (Börü & Parlak Börü, 2020: 1257) ve alacağını doğrudan konkordato komiserine bildirir.

9. Sonuç

Yapılan son düzenlemeler ile ticari ve ekonomik bütünlük arz eden ya da bir bütün halinde satıldığı takdirde daha yüksek gelir elde edileceği anlaşılan mal ve haklar ile bu mal ve hakları bünyesinde bulunduran işletmelerin bir bütün olarak satılacağı; bütün olarak satış gerçekleşmezse mal ve hakların ayrı ayrı satılacağı hükme bağlanmıştır. Yine geçici veya kesin konkordato mühleti içinde, İcra ve İflas Kanununda belirtilen koşulların bulunması durumunda ve yine İcra ve İflas Kanununda yazılı usule göre rehinli malın satılabilmesi mümkün kılınmıştır. Vergi mevzuatında yer alan şüpheli alacaklar gibi bazı kavramların yeni yasal düzenlemelere göre yeniden yorumlanması gereği ortaya çıkmıştır. Nitekim vergi idaresi iflas erteleme ilan etmiş olan şirketlerden olan alacaklara şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına izin verirken; konkordato kararı almış firmalardan olan alacaklar açısından şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına müsaade etmemektedir. Giderek artan konkordato talepleri vergi mükellefleri ile vergi idaresi açısından bu konuda yaşanan ihtilaf nedeniyle olası vergi uyuşmazlıklara neden olabilecek niteliktedir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılmasını sağlamak şüpheli alacaklar için karşılık ayırabilme şartlarından biri olarak "dava, icra veya konkordato safhasında bulunan alacaklar" ibaresinin eklenmesi yerinde olacaktır. Zamanla ülke ekonomisine daha fazla katkı sunması beklenen konkordato müessesesi ile finansal yapılandırma usullerinin birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi, kötüye kullanımların önlenmesi gerekir. Finansal analiz raporlarının küçük işletmeler için hazırlanmayacak oluşu konkordato müessesesinin başarısına doğrudan etki yapacağı açıktır.

Kaynakça

Arıkan, A. (2016). *Kamu Alacaklarının İflas Yoluyla Takibi ve İflasın Ertelenmesinin Kamu Alacaklarının Tahsiline Etkisi.* Karadeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Doktora Tezi, Trabzon.

Aslanoğlu, S., & Cengiz, S. (2021). Konkordato Kurumunda Kesin Mühlet: Alacaklı, Borçlu ve Sözleşmeler Açısından Sonuçlarının Değerlendirilmesi. *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi , 7*(1), 38-67.

Atalay, O. (2003, Aralık). İflasın Ertelenmesi. *Bankacılar Dergisi*(47), 93-98. Ekim 3, 2021 tarihinde https://www.tbb.org.tr/tr/bankacilik/arastirma-ve-yayinlar/bankacilar - dergisi/43?year=2003 adresinden alındı

Atalay, O. (2006). *Borca Batıklık ve İflasın Ertelenmesi.* İzmir: Sözkesen Matbaacılık.

Aydemir, D. (2019). Konkordatonun Kefalet Sözleşmesine Etkisi. *Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi , 15*(43), 519-558.

Bilen, C., & Güler, S. (2019, Ocak). Konkordato ve Alacakların Akıbeti. *Vergi Dünyası Dergisi*(449), 81-97.

Börü, L., & Parlak Börü, Ş. (2020). Konkordatonun Kefalet Sözleşmelerine Etkileri. *İstanbul Hukuk Mecmuası, 78*(3), 1239-1277.

Buyrukoğlu, S. (2019). 7101 Sayılı Kanun Çerçevesinde Konkordato ve Kamusal Alacakların Durumu. *Fiscaoeconomia, 3*(1), 259-267.

Çakmakçı, A. (2018, Ekim 17). *Konkordato Süreçleri, İlkeleri ve Vergisel Sonuçları – 1.* Ekim 9, 2021 tarihinde https://www.alomaliye.com/2018/10/17/konkordato-vergi/ adresinden alındı

Çıtak, N., & Güneş, M. (2020). Bir Yeniden Yapılandırma Müessesesi Olarak Konkordato ve Üretim İşletmesi Uygulaması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 5*(3), 501-517.

Eroğlu, O. (2019). İflâs Dışı Adi Konkordato Mühleti İçerisinde Borçlunun İflâsına Karar Verilebilecek Durumlar. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 27*(3), 785-807.

GİB. (2017, Mayıs 11). *11.05.2017 tarih ve 11395140-105[VUK-1-20178]-129208 sayılı Özelge.* Ekim 5, 2021 tarihinde T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Gelir Müdürlüğü: https://www.gib.gov.tr /yurt-disindan-tahsil-edilemeyen-alacaga-karsilik-ayrilip-ayrilmayacagi-ve-degersiz-alacak-olarak-1 adresinden alındı

GİB. (2019, Şubat 14). *Vergi Usul Kanunu Sirküleri/112.* Ağustos 5, 2021 tarihinde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. adresinden alındı

Güngör, G. (1995, Mayıs). Milletlerarası Özel Hukukta İflas İçi Konkordato (Vade ve Tenzilat Konkordatosu İtibariyle). *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 44*(1), 293-312. https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/629577 adresinden alındı

Öztek, S., Budak, A., Tunç Yücel, M., Kale, S., & Yeşilova, B. (Eylül 2018). *Yeni Konkordato Hukuku* (1. b.). Adalet Yayınevi.

Saraç, Ş. (2019, Mart 15). *7101 Sayılı Kanun Çerçevesinde Konkordato.* Ağustos 12, 2021 tarihinde http://web2.e-baro.web.tr/uploads/41/032018/15.03.2019%20-%20YEN%C4%B0%20KONKORDATO%20HUKUKU.pdf adresinden alındı

Tanrıver, S., & Deynekli, A. (1996). *Konkordatonun Tasdiki.* Ankara: Yetkin Yayınları.

Toroslu, M. (Ocak 2019). *Hukuksal ve Finansal Açıdan Konkordato* (1. b.). İstanbul: Adalet Yayınevi.

Türkiye İş Bankası. (2021, Ocak 22). *Konkordato Nedir?* Ağustos 5, 2021 tarihinde https://www.isbank.com.tr/blog/konkordato-nedir adresinden alındı

Uyar, T. (2019). *Yeni Konkordato Hukukumuzun Temel İlkeleri* (2. b.). Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları Şen Matbaa.

Yatırımcı Sözlüğü. (2021). *T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Kalkınma Ajansları Genel Müdürlüğü.* Ağustos 7, 2021 tarihinde www.yatirimadestek.gov.tr: https://www.yatirimadestek.gov.tr/sozluk/konkordato adresinden alındı

Pandeminin Yükselen Değeri E-Spor ve Yaklaşan Vergileme Sorunları

Pandemic's Rising Value E-Sports and Upcoming Taxation Issues

Burçin BOZDOĞANOĞLU[1]

Abstract

Despite the existence of computer and video games for more than 30 years, there has been a great explosion in the development of the concept of e-sports, especially in the last few years. In particular, the COVID-19 pandemic process, in which the length of stay at home forcibly, has caused the traditional sports, where physical activity is used more intensively, to be replaced by computer and video games.

E-sports, which does not have a clear agreed definition, is basically the use of appropriate video and computer games on different devices and digital platforms under predefined rules. There are e-sports players who are professionally involved in e-sports, which is especially popular among young people, and whose "athlete" status is controversial in the literature. In addition to individual players, e-sports, which has become a sector that includes the teams that include e-sportsmen and the tournaments in which they compete with their organizers, is also a subject of study when the value created for these stakeholders is taken into account. Professional E-spor players have the opportunity to earn income through lucrative sponsorship contracts, as well as high-stakes cash prizes. This has led to the transformation of e-sports from a social phenomenon into a real sector, and in parallel, complex legal and tax issues become current issues.

In terms of taxation, important questions remain as to whether current international tax rules are appropriate to address this phenomenon or whether changes are necessary.

This study aims to examine the international tax issues related to e-sports from the players' point of view, especially focusing on the revenues that are closely related to performance, such as the cash prizes of E-spor players who are qualified as professionals.

Keywords: E-sports, Taxation, OECD Model Tax Convention, Digital Economy
JEL Codes: H2, K24, K34

Özet

Bilgisayar ve video oyunlarının son 30 yılı aşkın süredir varolmasına rağmen e-spor kavramının gelişiminde özellikle son birkaç yıllık süreçte büyük bir patlama yaşanmıştır. Özellikle zorunlu olarak evde kalma sürelerinin uzadığı COVID-19 pandemi süreci fiziksel aktivitenin daha yoğun olarak kullanıldığı gelenksel sporların yerini bilgisayar ve video oyunlarına bırakmasına neden olmuştur.

Üzerinde uzlaşılmış net bir tanımı bulunmayan e-spor, temel olarak uygun video ve bilgisayar oyunlarının farklı cihazlarda ve dijital platformlarda önceden tanımlanmış kurallar altında kullanılmasıdır. Özellikle gençler arasında büyük bir popülariteye sahip olan e-sporla profesyonel olarak uğraşan ve literatürde "sporcu" statüsü de tartışmalı olan e-spor oyuncuları bulunmaktadır. Bireysel oyunculara ek olarak, e-sporcuları bünyesinde bulunduran takımları ve bunların organizatörleri ile yarıştıkları turnuvaları da içeren bir sektör halini alan e-spor, bu paydaşlar açısından yaratılan değer dikkate alındığında da geniş bir çalışma konusudur. Profesyonel e-spor oyuncuları yüksek tutarlı para ödüllerinin yanı sıra, kazançlı sponsorluk sözleşmeleri ile gelir elde etme

[1] Prof.Dr., Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi,İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0002-9337-2895, bbozdoganoglu@bandirma.edu.tr

olanağına sahiptir. Bu durum e-sporun sosyal bir fenomenden gerçek bir sektöre dönüşmesine yol açmış, buna paralel olarak karmaşık yasal ve vergisel konuların gündeme gelmesi söz konusu olmuştur.

Vergilendirme açısından mevcut uluslararası vergi kurallarının bu olguyu ele almaya uygun olup olmadığı veya değişikliklerin gerekl olup olmadığı konusunda önemli sorular bulunmaktadır.

Bu çalışma özellikle profesyonel olarak nitelendirilen e-spor oyuncularının turnuvalardan elde ettikleri para ödülü gibi performansla yakından bağlantılı gelirlere odaklanarak, e-sporla ilgili uluslararası vergi konularını oyuncuların bakış açısından incelemeyi amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: E-spor, Vergilendirme, OECD Model Vergi Anlaşması,Dijital ekonomi
JEL Kodları: H2, K24, K34

1. Giriş

Covid-19 salgını, dünyanın büyük bir bölümünü evlerinden çalışmaya, eğitim almaya hatta evde yaşamaya zorunlu kılmayı başaran bir süreçtir. Evdeki yaşamın mecburi bir hal aldığı bu dönemde elektronik oyunlar zaman geçirmenin bir alternatifi olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle gençlerin hakim olduğu bu etkinlik, ulaştığı boyutlar itibariyle artık bir eğlence olmanın ötesinde karşılığında milyarlarca dolar yaratılan küresel ölçekte bir sektör haline gelmiştir. Bu kapsama sadece özel konsol oyunları değil çeşitli araçlar ve bilgisayarlar aracılığıyla çevrimiçi oynanan oyunlar da dahildir. Öte yandan; çevrimiçi oyunlar artık cömertçe ödüllendirilen yarışmalarla ve organizasyonlarla e-spor adını almakta ve spor kategorisine dahil edilmektedir. Ancak, pandemi sürecinde yükselen bir değer haline gelen ve bu ölçüde yaratılan gelir hacmi de artan e-spor gerçekten bir "spor" kategorisi olarak değerlendirilmekte midir? Yaratılan gelir nasıl vergilendirilecektir? Özellikle dijital tabanlı uygulamalar söz konusu olduğunda vergilendirme konusunda standart bir yanıttan bahsetmek mümkün olmadığından, e-spor sektöründe yaratılan gelirin vergilendirilmesi noktasında da tek ve basit bir yanıt yoktur.

E-spor endüstrisinde faaliyet gösterenler veya bu değer ağında bulunanlar sektörün paydaşları olarak tanımlanmaktadır. Bunlar; oyun üreticileri, takım sahipleri, takım/bireysel oyuncular, menajerler, organizatörler, takım sahipleri, seyirciler ve sponsorlardır. E-sporun mihenk taşı niteliğindeki paydaşları ise takımlar veya takım üyeleri yani oyunculardır. E-spor takımları profesyonel nitelikte oyunculardan ve kulüp antrenörlerden oluşmaktadır. Takımların gelir kaynakları arasında sponsorluk gelirleri, bonservis gelirleri ve ürün satış gelirleri yer almaktadır.

Çalışma, yalnızca oyun üreticileri için değil aynı zamanda oyuncular, lig operatörleri ve sponsorlar için de geçerli olan e-sporla ilgili belirli vergi sorunlarına ve zorluklara genel bir bakış sağlamayı amaçlamaktadır. Bu noktada, özellikle e-sporun dijital altyapısı da dikkate alındığında geleneksel vergilendirme kurallarının yaratılan değeri kavramada yetersiz kaldığı anlaşılmaktadır. Geleneksel uluslararası vergilendirme ilkeleri, şirketler için bir vergilendirme bağlantısı oluşturulmasında genel bir gereklilik olarak fiziksel mevcudiyete atıfta bulunmaktadır. Bununla birlikte, dijitalleşme yerel sınırları aşmakta, farklı pazar katılımcılarının yatırımlarından çeşitli şekillerde para kazanmaya çalıştığı E-spor gibi yeni pazarlarda uluslararası genişlemeye izin vermekte ve yabancı ülkelerde herhangi bir fiziksel varlığa sahip olmadan ülkeler arası iş birliğini kolaylaştırmaktadır. Spor endüstrisine benzer şekilde, tek bir uluslararası E-spor etkinliği, aynı anda dünyanın çeşitli ülkelerinde yayınlanırken, bir kaynak devlette yarışan birden fazla yetki alanından katılımcıyı içermesi söz

konusu olabilmektedir. Bu nedenle, belirli bir turnuva için genel olarak, tümü belirli bir kapasitede vergi almak isteyen birçok ülkeden bahsedilmesi söz konusudur. Vergi açısından bakıldığında, bu durum uluslararası vergi anlaşmaları kullanılarak vergilendirme haklarının uygun şekilde tahsis edilmemesi halinde önemli bir çifte vergilendirme veya çifte vergilendirmeme riski yaratmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önlemek için ülkeler birbirleriyle çifte vergilendirme anlaşmaları akdederler ve eğlence ve etkinliklere ilişkin faaliyetlerden elde edilen gelirlerde bunların neredeyse tamamın temeli OECD Model Sözleşmesinin 17. maddesine dayanmaktadır. OECD; bir akit devletin (ikamet edilen devlet) mukimi olan sanatçı ve sporcuların kişisel faaliyetlerinin yürütüldüğü diğer sözleşme devleti (kaynak devlet) vergilendirilebileceği hükmünü şart koşar. Geleneksel olarak bu hüküm, bisikletçiler, koşucular ve yüzücüler gibi daha klasik sporların katılımcıları için geçerlidir. Bununla birlikte, OECD Model Sözleşmesinin 17. maddesine ilişkin yorum, hükmün bilardo ve bilardo, satranç ve briç turnuvaları gibi eğlence içerikli belirli spor faaliyetleri için de geçerli olduğunu belirtmektedir. Peki ya E-spor? Bir E-spor oyuncusu, OECD Model Anlaşma Madde 17 kapsamında bir sporcu olarak kabul edilebilir mi?

17. madde E-spor oyuncularına uygulanabilirse, en merak uyandıran soru, aktivitelerinin nerede gerçekleştirildiğidir. Çevrimdışı oyun oynama durumunda, E-spor oyuncuları prensipte performansın fiziksel olarak icra edildiği eyalette vergilendirilebilir. Buna karşılık, çevrimiçi olarak rekabet eden ve diğer yargı bölgesinde fiziksel olarak bulunmayan E-spor oyuncuları, performansla karmaşık bir şekilde bağlantılı gelirin kaynak Devlette vergiye tabi olduğu hükmünün gerektirdiği istisnaya genellikle yakalanmayacaktır. Bu durum, çevrimiçi ve çevrimdışı oyunlar arasında farklı bir vergi uygulamasına yol açabilir. Dolayısıyla söz konusu çerçevede, mevcut uluslararası vergi kurallarının değiştirilmesinin tercih edilebilir olduğu söylemek mümkündür.

Söz konusu durum konuyu bu çalışmanın ana sorusuna getirmektedir: “Mevcut uluslararası vergi kuralları, hızla gelişen E-spor gibi bir olguyu ele almak için uygun mu?” Bu bağlamda çalışma, profesyonel E-spor oyuncularının bakış açısından E-spor ile ilgili ilgili uluslararası gelir vergisi konularını incelemekte ve para ödülü gibi performansla yakından ilişkili olan bir gelir türüne odaklanmaktadır. Bu noktada temel araştırma sorusunu yanıtlamak için, E-sporun uluslararası vergi düzenlemeleri kapsamında bir spor olarak kabul edilip edilemeyeceği ve çifte vergi anlaşmalarının E-spor oyuncularının çeşitli gelirlerine nasıl uygulanabileceği incelenecektir. Ayrıca, mevcut uluslararası vergi kuralları kapsamında profesyonel E-spor oyuncularının gelir vergisi uygulamasında ortaya çıkabilecek sorunlar da değerlendirilecektir. Çevrimiçi turnuvalarda çifte vergilendirme ve çifte vergilendirmeme sorunları ortaya çıkabilir. Çalışmanın ana amacı, E-spor oyuncularının uluslararası gelir vergisi sorunlarına ve dijitalleşmenin birçok yönünden biri olarak mevcut uluslararası vergi kurallarının E-spor'a nasıl uyarlanacağına dair çözümler önermektir.

İlk olarak, E-spor ile ilgili genel bilgiler ve kavramın yükselişine değinilerek oyunun tanımı, türleri, ilgili paydaşlar ve çevrimiçi ve çevrimdışı oyun arasındaki fark hakkında genel bir bölüme yer verilecektir. Ardından, E-spor'un yasal açıdan bir spor olarak kabul edilip edilemeyeceği, Uluslararası Olimpiyat Komitesi tarafından E-sporun ne ölçüde resmi bir spor olarak kabul edildiği ve Avrupa hukuku ve içtihatlarında nasıl yer aldığı soruları değerlendirilecektir. Ayrıca, OECD Model Anlaşmasını Madde 17'ye özel olarak odaklanılarak, profesyonel bir E-spor oyuncusunun gelirinin çifte vergilendirme anlaşmaları kapsamında

nasıl ele alınabileceği incelenecektir. Bu incelemede, dijital faaliyetler ve çevrimiçi oyun bağlamında performansın önemli bir faktör olarak yerine odaklanılacaktır. Daha sonra profesyonel E-spor oyuncularının mevcut uluslararası vergi kuralları kapsamında gelir vergisi uygulamasında ortaya çıkabilecek sorunlar incelenecektir. Son olarak, dijitalleşmenin birçok yönünden biri olarak mevcut uluslararası vergi kurallarının E-spor'a nasıl uyarlanacağı veya değiştirileceği konusunda önerilerde bulunulacaktır.

Bu çalışma kapsamında, E-spor ile ilgili çeşitli gelir kaynakları hakkında sadece kısaca bilgi verilecektir. Çalışmanın temel amacı, E-spor ile ilgili uluslararası gelir vergisi konularını profesyonel E-spor oyuncularının bakış açısından incelemek ve performansla yakından ilişkili olan gelire, özellikle para ödülü kazançlarına odaklanmaktır. Yayıncılık ve medya hakları, sponsorluk ve reklamcılık, oyun yayıncısı ücretleri ve bilet satışı ve mağazacılık gibi diğer gelir akışları, bu çalışmada daha fazla derinlemesine analiz yapmak için çok spesifik olduğundan sadece kısaca bilgi verilecektir.

Bu çalışmanın metodolojisi; hukuki analiz, uluslararası vergi hukukunun mevcut düzenlemelerinin değerlendirilmesi, çifte vergilendirme anlaşmalarının değerlendirilmesi ve örnek olay incelemelerini içermektedir. Ayrıca E-spor ile ilgili içtihat olmamasına rağmen, Avrupa Adalet Divanı'nın spor kavramına ilişkin içtihatları incelenerek; E-spor'un Avrupa ve uluslararası vergi hukuku kapsamında bir spor olarak kabul edilip edilemeyeceği değerlendirilecektir. Çalışmayı desteklemek için sporcuların uluslararası vergilendirilmesine ilişkin mevcut yasal doktrin ve geçerli uluslararası vergi mevzuatı kullanılacaktır. Uluslararası sporcuların vergilendirilmesine ilişkin bilimsel literatüre dayalı olarak, OECD Model Anlaşmasının E-spor ile ilgili 17. maddesinin uygulanmasında ortaya çıkan sorunlar ve sorular belirlenecektir.

Ulusal bağlamda da benzer şekilde; dijital hizmet vergisi sonrası e-spor sektöründeki paydaşları durumu incelenerek, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV açısından kısa değerlendirmeler yapılacaktır.

2. E-Spor Kavramı ve Sektörün Paydaşları

2.1. E-Spor Kavramı ve Geleneksel Spor ile Karşılaştırılması

Yapılan çalışmalar E-spor hakkında net bir tanım yapmanın kolay olmadığını göstermektedir. Bunun nedeni, bir yandan birçok alanın E-spor'a farklı bir bilimsel eğilimle yaklaşması, diğer yandan E-spor'un bir spor olarak kabul edilebilirliğinin tartılmasıdır. Hem akademik hem de akademik olmayan literatürde farklı E-spor tanımları bulunmaktadır. Bununla birlikle bu çalışma çerçevesinde ise, E-spor kavramı yasal bir perspektiften analiz edilerek, vergi amaçları için uygulanabilir bir tanım aranmaktadır.

E-spor, sporun temel unsurlarının elektronik sistemler tarafından kolaylaştırıldığı bir spor şeklidir. Bilgisayar ortamında gerçekleştirilmesi, teknolojik altyapısı uygun olan dünyanın herhangi bir bölgesinde bu sporu icra edebilme olanağının olması, bireysel ve takım halinde oyuna açıklık ve kendine özgü ekipmana ihtiyaç duyulması gibi özelliklere sahiptir. E-spor genellikle farklı ligler, segmentler ve turnuvalar tarafından koordine edilen ve oyuncuların genellikle çeşitli işletme organizasyonlarının sponsor olduğu takımlara veya diğer spor organizasyonlarına ait olduğu rekabetçi (profesyonel veya amatör) video oyunlarını kapsamaktadır (Hamari & Sjöblom,2017:212).

E-spor son dönemde özellikle pandemi ile birlikte geniş bir uluslararası kabul görmüştür. Bununla birlikte E-sporun bir spor olarak kabul edilip edilmeyeceğine ilişkin bir çelişki söz konusudur. Bunun nedenlerinden birisi de E-spor kavramının literatürde üzerinde uzlaşılmış net bir tanımının olmamasıdır. E-spor ile ilgili üzerinde uzlaşılmış net bir tanım olmamakla birlikte "*e-spor, insanların bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanarak zihinsel ve fiziksel kabiliyetlerini geliştirdikleri spor faaliyetleri alanlarıdır*" (Wagner, 2006: 2) şeklinde bir kavramsal çerçeve çizilmiştir. Bu kavramsal çerçeve yalnızca E-sporu tanımlamamakta, aynı zamanda genel olarak "spor" kavramı içinde yer alan ve kabul gören olgunun da sınırlarını çizmektedir. Nitekim, özellikle geleneksel spor yanlıları arasında E-sporun "spor" olarak adlandırılamayacağı görüşü hakimdir. Çünkü E-spor da oyuncuların yeterliliği ile fiziksel aktive arasındaki korelasyonun oldukça sınırlı olduğu, oyuncu yeterliliğinin oturma sandalyelerine perçinlenmiş fiziksel yetenekler veya incelikler ile bağlantılı olarak görülmektedir.

Bu çalışma, performansla yakından ilişkili gelire odaklanarak, profesyonel E-spor oyuncularının bakış açısıyla E-spor ile ilgili uluslararası gelir vergisi konularını incelemeyi amaçladığından E-spor'un rekabetçi ve profesyonel bağlamını dikkate alan genel bir tanım tercih edilmektedir.

"*E-spor, profesyonel düzeyde ve organize bir biçimde (ligler veya turnuvalar, çevrimiçi veya çevrimdışı) belirli bir hedefe (şampiyonluk unvanı veya para ödülü kazanma) ve birbirleriyle,bilgisayara veya diğer oyunculara karşı yarışan oyuncular ve takımlar arasında net bir ayrım olan rekabetçi bir oyundur*." (Deloitte, 2020; Newzoo, 2020)

Yasal açıdan bakıldığında, E-spor tanımının farklı oyun ve yarışma türlerini dikkate alması gerektiğini belirtmek önemlidir. E-spor kapsamında yalnızca rekabetçi video oyunları değil, aynı zamanda "tek oyunculu" oyunlar da dikkate alınacaktır (Abanazır, 2019: 103-104). Ayrıca, Espor endüstrisindeki farklı kurumsallaşma düzeylerini değerlendirmeyi kolaylaştıran "disiplin" teriminin tanıtılması için önerilerde bulunulmuştur (Abanazır, 2018: 123-125).

Son olarak, video oyunları üretme araçlarını ve kullanıldıkları yarışmaları dikkate almak da önem taşıyan bir başka unsurdur. Çeşitli video oyunlarının geliştiricileri, ürünleri üzerinde "mutlak güce" sahiptir (Karhulati, 2017:47). Müsabakaların organizatörlerinin kulüplerin, takımların ve oyuncuların katılımı için uluslararası federasyonlardan izin istediği geleneksel sporların aksine, E-spor müsabakalarının organizatörleri video oyununun kullanımı için fikri mülkiyet hakkı sahiplerinden izin istemektedir. Sonuç olarak, E-spor yarışmalarının temeli olarak kullanılan video oyunları her zaman fikri mülkiyet yasalarına tabi olacaktır. Bu nedenle, politika yapıcılar, tanımın kapsamının yalnızca yayıncıların yer aldığı yüksek profilli yarışmaları değil, aynı zamanda çok az veya hiç parasal teşvik olmaksızın üçüncü taraflarca düzenlenen düşük profilli yarışmaları da kapsayıp kapsamadığına önceden karar vermelidir (Abanazır, 2019:104).

Oyuncunun bedensel özellikleri ve fiziksel aktivesi halen geleneksel spor aktivitesinde önemli bir yere sahiptir. E-Sporun sonucunu belirleyen olaylar, fiziksel olarak elektronik ve bilgisayar aracılı bir ortamın sınırları içinde gerçekleşse dahi bu durum E-sporun oyuncular açısından vergilendirilemeyeceği anlamı taşımamaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde E-spor ile geleneksel spor arasındaki farkın kavramsallaştırılması aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

	Sporcu Hangi Alanı Kaplar?	Sporcular öncelikle hangi spor ekipmanlarını kullanır?	Sonucu tanımlayan olaylar nerede olur? (Oyun alanı)
E-Spor	Gerçek Dünya	İnsan-bilgisayar arayüzü (İnsan girişi: ör.mouse,klavye,EEG,mikrofon,hareket sensörleri,ivme sensörleri. Bilgisayar çıkışı:ör.görüntü cihazları, dokunsal geribildirim,ses cihazları)	Elektronik Sistemler
Spor	Gerçek Dünya	İnsan-fiziksel nesne arayüzü veya spor ekipmanı gerekmez	Gerçek Dünya

Kaynak: Hamari & Sjöblom, 2017: 213

2.2. E-Spor Sektörünün Paydaşları

Karmaşık E-spor endüstrisini daha iyi anlamak ve görmek için E-spor ekosistemini analiz etmeye ve ilgili çeşitli paydaşları belirlemek gerekmektedir.E-spor endüstrisinde faaliyet gösterenler veya bu değer ağında bulunanlar sektörün paydaşları olarak tanımlanmaktadır. Bunlar; oyun üreticileri, takım sahipleri, takımlar/bireysel oyuncular, menajerler, organizatörler, takım sahipleri, seyirciler ve sponsorlardır. Bu paydaşlar birlikte E-spor ekosistemini oluşturmakta ve bu ekosistem içinde değer yaratmaktadırlar. E-spor gerek katılan oyuncu sayısı gerekse ulaştığı izleyici kitlesi dikkate alındığında artık bir endüstri haline gelmiştir. Bu noktada E-sporun paydaşları arasında sayılan oyun üreticileri ve sponsorlar açısından kazançlı bir yatırım aracı durumundadır. Özellikle yaratılan ekonomik değerin daha iyi kavranabilmesi açısından bu paydaşlara kısaca değinilecektir.

Oyun üreticileri, artık bir sektör olarak kabul edilen E-spor alanının önemli paydaşlarından birisi konumundadır. İnternet teknolojisinde meydana gelen yenilikler sayesinde neredeyse her bilgisayarda çalışabilen, ağ bağlantısı kanalıyla dünyanın farklı yerlerinden internet ortamında aynı anda takım halinde oynanabilen oyunlar, oyun üreticisi şirketlerin gelişim planlarını bu saha üzerine kurmalarını sağlamıştır (Yıldız, 2020: 139).

2020 yılında en büyük on oyun üreticisi şirket ve elde ettikleri gelirler ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır. En büyük 100 halka açık oyun şirketinin 2020 yılı içinde elde ettiği toplam gelir 166,3 milyar dolardır. Bu, yıllık %23 gibi etkileyici bir büyümeye işaret etmekte ve 2020'nin oyun pazarı gelirlerinin %94'ünü oluşturmaktadır (reklam hariç).

Şirket	**2020 Yılı Geliri (M $)**	**Önceki Yıla Göre Büyüme**
Tencent	27.441	%34
Sony	17.498	%27
Apple	13.020	%19
Microsoft	11.695	%34
Google	9.142	%23
NetEase	7.839	%16
Nintendo	7.449	%49
Activision Blizzard	7.399	%27
Electronic Arts	5.670	%5
Take-Two Interactive	3.294	%15

Kaynak: Newzoo, 2021: 30

E-spor sektörünün bir diğer paydaşı ise sponsorlardır. Özellikle daha fazla müşteri kitlesine ulaşmak isteyen marka ve unvan sahibi firmalar e-spor alanındaki turnuvalara, organizatörlere, yayın platformlarına ve takımlara sponsor olabilmektedir.

E-spor faaliyetleri turnuvalar şeklinde düzenlenen oyunlardan oluşmaktadır. Bunların düzenlenmesini üstlenenler ise oyun organizatörleridir. Turnuvalar ulusal veya uluslararası düzeyde gerçekleşebilmektedir. Organizatörler turnuva kurallarını, turnuvaya katılabilecek takımları, takım üyelerinin sahip olması gereken nitelikleri, turnuvanın düzenleneceği fiziki platformu ve turnavayı çevrimiçi yayınlayacak firmaları, turnuva zamanını, turnuva esnasında görev yapacak hakemleri, izleyicilerin turnuva platformuna giriş bilet bedellerini ve verilecek para ödüllerini belirlemektedir (Yıldız,2019:84)

Yayıncılar video oyunlarının tasarımını, geliştirilmesini, pazarlanmasını ve dağıtımını finanse eder; bu nedenle, video oyunlarının fikri mülkiyetinin nihai sahipleridir (Peng et al.,2020:7). Riot Games, Valve, Activision Blizzard ve Electronic Arts, iyi kurulmuş oyun başlıkları, sahnenin en büyük yarışmalarından bazılarına ev sahipliği ve kapsama alanı sunmaları nedeniyle E-spor endüstrisindeki en büyük rakiplerdir. Yönetici mülkiyeti ve fikri mülkiyet hakları, bu yayıncıları E-spor ekosistemindeki en güçlü ve en alakalı oyuncular yapan tetikleyicilerdir (Vitale,2020). Yayıncılar, bir yönetişim çerçevesi oluşturmak için lisans anlaşmalarını kullanarak, turnuva organizatörleri gibi paydaşların çıkarlarına uymasını, özellikle itibarlarını ve popülerliklerini korumalarını sağlar.

E-sporun en kritik öneme sahip paydaşı niteliğindeki üyeleri ise takımlar veya takım üyeleri yani oyunculardır. E-spor takımları profesyonel nitelikte oyunculardan ve klüp antrenörlerinden oluşmaktadır. Geleneksel sporlarda olduğu gibi, turnuvalar ve yarışmalar için en üst düzeyde sürdürülebilir bir ortam yaratmak için profesyonel takımlar gereklidir. Ayrıca, E-spor takımları genellikle organizasyon içinde farklı oyunlarda, topluluklarda ve turnuvalarda oynayabilecek birden fazla takımdan oluşur.Takımların gelir kaynakları arasında sponsorluk gelirleri, bonservis gelirleri ve ürün satış gelirleri yer almaktadır. Bu noktaya kadar geleneksel spor takımlarıyla benzerlik gösteren E-spor takımları ve oyuncularının elde ettiği gelir ise, takım sahibi ile E-spor oyuncuları arasındaki ilişkinin işçi işveren ilişkisi niteliğinde olması dolayısıyla ücret olarak sınıflandırılmaktadır. Futbol, basketbol gibi geleneksel sporlara benzer şekilde başka takımlara transfer olarak transfer geliri elde edilmesi de mümkündür (Yıldız,2020:140). Geleneksel spor takımları gibi, mümkün olan en iyi oyuncuları almaya çalışırlar, onları koçlar, antrenman olanakları ve yalnızca daha iyi olmaya, rekabeti yenmeye odaklanabilecekleri bir ortamla desteklerler (Scholtz,2019:63). Bu desteği finanse etmek için takımlar, örneğin sponsorluk ve para ödülü şeklinde E-spor etkinliklerinden gelir elde edecek ve bir kar payı tutacaktır. Ayrıca, takımın yarışmalara katılım için takım üyelerine maaş veya bağımsız yüklenici ücreti ödeme yükümlülüğü vardır. Vergi perspektifinden bakıldığında, OECD Model Anlaşması'nın 3. maddesi, "herhangi bir işin yürütülmesi" için geçerli olduğundan; bu faaliyetler ekiplerin sanat kapsamında işletme olarak görülmesine neden olacaktır (Esau,2020:21).

Çalışma açısından E-spor endüstrisindeki en önemli paydaş, profesyonel E-spor oyuncusudur. Profesyonel bir oyuncu olmak, belirli bir oyun türünde çok fazla özveri ve uzmanlık gerektirmektedir. Her oyun o kadar karmaşık ve nüanslıdır ki, bu oyuncular seçtikleri endüstri oyununun zirvesine ulaşmak için birkaç yıl boyunca günde en az 12 saat antrenman yapmak durumundadırlar. Öte yandan geleneksel sporlardan farklı olarak, profesyonel bir e-spor oyuncusunun kariyerin yaşam döngüsü çok daha kısa olabilmektedir.

Profesyonel bir kariyer genç yaşta başlasa bile, rekabetçi bir seviyedeki video oyunları, oyunun popülaritesine ve yayıncıların ve geliştiricilerin gücüne bağlı olarak planlanabilir uzun ömürlü olmayabilir (Nixon et al.;2017). Bu son derece rekabetçi ortam, ekipler arasında çok fazla seçiciliğe yol açmaktadır. Takımlar, yarışmalarda ve turnuvalarda kendilerini temsil edecek en iyi oyuncuları aramaktadır. E-spor endüstrisindeki yaygın uygulama, bireysel oyuncuların dolaylı olarak gelir elde etmesidir. Çoğu durumda, gelir önce oyuncunun takımı tarafından kazanılmakta ve ardından oyuncuya maaş veya bağımsız yüklenici ücretleri şeklinde ödenmektedir (Esau,2020:21). Vergi açısından bakıldığında, oyuncunun kazandığı gelirin yasal sınıflandırması, bir devletin vergilendirme yetkisini belirlemek açısından önem taşımaktadır.

3. E-Spor Sektöründe Yaratılan Değer ve Vergilendirme Açısından Yaşanan Sorunların Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

3.1. E-Spor Sektörünün Paydaşları Tarafından Yaratılan Değer

E-spor endüstrisinde yaratılan gelirleri kavrayabilmek için e-sporun kendine özgü terminolojisinin açıklanması gerekmektedir.

Oyun meraklıları: Oyun oynayarak, oyun içeriğini ve/veya donanım ya da ürün satın alımı aracılığıyla oyunlarla meşgul olan herkes bu grupta yer almaktadır ve E-spor kitlesine dahildir.

Oyun Gelirleri: Donanım satışları, vergi, işletmeler ararası hizmetler, reklamcılık ve çevrimiçi kumar ve bahis gelirleri hariç küresel oyun pazarındaki şirketler tarafından üretilen tüketici gelirleri

Online nüfus: Bir bilgisayar veya mobil cihaz aracılığıyla internete erişimi olan bir ülke/Pazar veya bölgedeki tüm insanlar

Ödeyen veya ödeme yapan oyuncular:

Reklam Gelirleri: E-spor içeriklerini izleyenlere göre reklamlardan elde edilen gelirlerdir. Bu oyunların öncesinde veya arasında çevrimiçi platformlarda canlı akışlar arasında gösterilen reklamlar bu kapsamdadır.

Medya Hakları Gelirleri: Bir kanalda e-spor içeriği gösterme haklarını güvence altına almak için endüstri paydaşlarına ödenen tüm gelirler de dahil olmak üzere medya mülkiyeti yoluyla elde edilen gelirler.

Sponsorluk Gelirleri: Sponsorluk anlaşmaları yoluyla ekipler ve organizatörler tarafından elde edilen gelirlerdir. Ürün yerleştirme, sponsorluk ekipleri ve markaların pazarlama iletişimlerinde ekip, etkinlik veya oyuna özgü IP hakları kullanımı için ödemeler dahil bir etkinliğe sponsor olmaya ilişkin tüm anlaşmaları içermektedir.

Ürün ve Bilet Gelirleri: Canlı e-spor etkinlikleri ve ürünleri için bilet satışından elde edilen gelirler. E-spor ekipleri etkinlik organizatörleri tarafından satılan ürünler ve yayıncılar tarafından satılan ürünler bu kategoriye dahildir.

Oyun Yayıncı Ücretleri: Oyun yayıncıları tarafından etkinlikler düzenledikleri için bağımsız e-spor organizatörlerine ödenen gelirlerdir.

Hayran Başına Gelir: E-spor hayranları başına üretilen yıllık ortalama gelir (E-spor gelirleri/E-spor tutkunları)

E-Spor Farkındalığı: E-sporları duyan, farkında olan ancak katılımcı ya da izleyici olmayan kişiler

Canlı Oyun Yayını: Bir kişi veya bazen bir grup insanın bir yayın platformu aracılığıyla kendi canlı yayın videosunu yayınladığı ve izleyicilerin o anda ne oynadığını görmelerine izin verdiği zamandır.

Gerçekleşmesi için gereken teknolojik altyapı ve paydaşların yarattığı değer sonucu oluşan gelir bu endüstrinin bölgeler bazında giderek artan bir büyüklüğe ulaştığını göstermektedir. E-spor endüstrisinde yaratılan değere sayısal açıdan bakıldığında sektörün kısa sürede ne kadar büyük boyuta ulaştığı daha iyi anlaşılmaktadır.

Nüfus	7,794.8 M
Online Nüfus	4,397.1 M
E-spor Farkındalığı	1,955.5 M
E-Spor Meraklıları	222.9 M
E-Spor Gelirleri	$1,100.1 M
Hayran Başına Gelir	$4,94

Kaynak: Newzoo, 2021: 30

2020 yılı E-spor gelirleri olarak yer alan tutarın 636,9 milyonluk kısmı sponsorluk gelirlerinden, 185,4 milyonu medya hakları gelirlerinden, 121, 7 milyonu ürün ve bilet gelirlerinden, 116,3 milyonu yayın ücretlerinden, 21,5 milyonu dijital; 18,2 milyonu canlı oyun yayınından oluşmaktadır.

3.2. E-Spor Faaliyetlerinin Niteliği Sorunu

Elektronik sporlar (e-spor), video oyunlarının 30 yıldan uzun süredir var olmasına rağmen özellikle pandemide uzun süre ve mecburi olarak evde kalma sürelerinin uzaması dolayısıyla sektörel bir patlama yaşanmaktadır. Uluslararası e-spor turnuvalarının sayısı ve para ödülü yıldan yıla artmaktadır. Ancak, profesyonel e-spor oldukça yeni bir fenomen olduğundan, yasal tabanlı bazı sorular cevapsız kalmaktadır.

E-spor sektörünün paydaşları olan oyun yayıncıları, oyuncular, lig operatörleri ve sponsorlar bu ekosistem içinde değer yaratımını gerçekleştirdikleri için bu paydaşların her biri için belirli vergi sorunları ve zorluklar ortaya çıkabilmektedir. OECD'nin, dijital sektör için vergi ilkelerini uyumlu hale getirmeye yönelik devam eden çok taraflı müzakerelerine rağmen, bazı ülkeler AB Komisyonu önerisi sonrasında tek taraflı önlemlerle ilerlemiş ve söz konusu ülkelerde vergi uyumunu sağlamak, uluslararası vergi gelişmelerini izlemek ve farklı yerel vergi makamlarına ayak uydurmak lig operatörleri ve oyun yayıncıları gibi dijital şirketler için büyük zorluklar yaratmıştır.

Öte yandan, E-spor oyuncuları önemli miktarda para ödülü kazanabildiklerinden, öncelikle bu tür gelirlerin geçerli yerel vergi kanunu uyarınca nasıl vergilendirilmesi gerektiği

ve uluslararası turnuvalar bağlamında hangi ülkenin vergilendirme hakkına sahip olduğu ile ilgili soruların da cevaplanması gerekliliği doğmuştur. E-spor oyuncuları, aşağıdakiler dahil olmak üzere çeşitli gelir türleri elde edebilir:

-*Para ödülü ödemeleri*: Bu grupta e-spor oyuncularının turnuvalardan bireysel olarak veya takım aracılığıyla elde edebileceği ödül paraları yer almaktadır. Örneğin, 2018 yılında Dota 2 oyunu Dünya Şampiyonası için ödül havuzu 25 milyon doların üzerinde olacak şekilde belirlenmiş ve beş oyuncudan birinci olan takıma 11,2 milyon dolar ödül verilmiştir.

-*Canlı yayın akışı için yapılan ödemeler*: E-spor oyuncularının Youtube, Twitch, Facebook Live gibi çeşitli video akış platformlarında yaptıkları canlı akış içeriği için yapılan ödemelerbu kapsamdadır.

-*Sponsorluk ve ciro düzenlemeleri*: bu anlaşmalar, listelenmiş bir dizi "teslimat" veya gereksinim karşılığında oyuncuya sağlanan aylık ödemeleri, yıllık ücretleri ve / veya "ayni takası" içermektedir. Ek olarak, bir şirket bir oyuncuya ücretsiz ekipman veya diğer ilgili yan haklar sağlayabilmektedir.

Bu açıdan çalışma yalnızca profesyonel e-spor oyuncularının ("Pro-Gamers") turnuva kazançlarının ("Para Ödülü") gelir vergisine ilişkin sorunlara odaklanmaktadır.

Sporcuların geliri, OECD Model Vergi Anlaşması içerisinde yer alan 17. madde çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu maddenin uygulanması açısından çok önem taşıyan iki ana soru bulunmaktadır:

a) E-spor oyuncularının OECD Model Vergi Anlaşması 17. madde kapsamına girip girmediği,

b) E-spor etkinliklerinin gerçekleştirildiği yer (etkinlik hem çevrimiçi hem de çevrimdışı olarak oynandığında)

E-Spor uluslarası bir alanda icra edilmektedir. Bu durum çifte vergilendirme olma ihtimalini gündeme getirmektedir. Çoğu ülkede yerleşik durumda olmayanlar tarafından kazanılan gelirler üzerinde bir stopaj vergisi bulunurken (kaynakta kesinti) , hemen hemen her ülke sakinlerine dünya çapında gelirleri üzerinden vergi uygulamaktadır. Bu durum bir çakışma yaratmaktadır, çünkü yabancı gelir bu sistemle iki kez vergilendirilmektedir. Bunun sonucu genel olarak ülke ekonomileri için kötü olan daha az yabancı faaliyetlerin gerçekleştirilmesidir. Dolayısıyla ülkeler bu durumun önüne geçebilmek için birbirleriyle ikili vergi anlaşmaları yapmakta, vergi hakları tahsis etmekte ve vergi muafiyetleri veya indirimleri vermekte, böylece çifte vergilendirmenin önlenmesi sağlanmaktadır.

Bu noktada öncelikle E-spor faaliyetlerinin resmi anlamda bir spor olarak kabul görüp görmediğinin değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir. Bu konuda farklılık içeren görüşler olmakla birlikte, E-spor faaliyetlerinin resmi anlamda spor olarak kabul edilme durumu hem ulusal hem de uluslararası vergi uygulamalarının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır.

3.2.1. E-Spor Faaliyetlerinin “Spor” Statüsünün Değerlendirilmesi

E-spor faaliyetlerinin resmi anlamda “spor” statüsü değerlendirilirken öncelikle Uluslararası Spor Komitesinin (IOC-International Olympic Committee) konuya yaklaşımı ele

alınacaktır. IOC bir yargı organı olmamasına ve görüşünün hiçbir yasal yetkisi ve yaptırım gücüne sahip olmamasına rağmen, devlet üzerinde E-spor'un bir spor olarak kabul edilip edilmemesi gerektiğini değerlendirmek için önemli bir etkiye sahiptir. Sonuç olarak IOC, küresel Olimpiyat Hareketi yapısındaki en yüksek otorite ve güçlü bir spor organizasyonudur, bu nedenle belirli bir faaliyeti spor olarak tanıyıp tanımama konusunda görüşü belirleyici konumdadır.

IOC Zirvesi, rekabetçi oyunların daha geleneksel sporlarda gerekli olanla karşılaştırılabilecek fiziksel aktivite gerektirdiğini kabul etmiştir. Öte yandan, bunun eğlence amaçlı elektronik oyunlar için geçerli olduğu söylenemez. Bu nedenle, spor teriminin E-spor ile ilgili kullanımı daha fazla diyalog ve çalışma gerektirmektedir. Özellikle şiddet içeren oyunlar, sanal gerçeklik, oyun geliştiricileri arasındaki rekabet ve ticari dürtüler olmak üzere E-spor ile ilgili çeşitli belirsizlikler olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu noktada bir sporun Olimpiyat programına dahil edilmesinin ilk adımı, IOC tarafından bir spor olarak resmi olarak tanınmasıdır. Bu, söz konusu sporu yöneten güçlü bir Uluslararası Spor Federasyonu kurarak yapılabilir. Federasyonun ayrıca tüzüklerini, uygulamalarını ve faaliyetlerini Olimpik Antlaşma uyarınca uyarlaması gerekecektir[2]. Önemli yayıncıların ve geliştiricilerin üzerinde anlaştığı güçlü bir uluslararası federasyonun ortaya çıkması, Espor'un bir Olimpik spor olarak daha da geliştirilmesinde bir sonraki kritik adım gibi görünmektedir (Vantyghem, 2020). Şimdilik, Tokyo 2020 ve Paris 2024'teki Olimpiyat Oyunlarında yalnızca E-spor gösterileri ve sergileri yer alacaktır (Tarrant,2018).

Öte yandan şu an için Avrupa Komisyonu ve diğer AB organları, E-spor'un eğlence endüstrisindeki statüsüne henüz karar vermiş durumda değildir. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın (CJEU) içtihat hukukunda açık bir teyidi de şu an için bulunmamaktadır. Ancak, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın İngiliz Briç Birliği'nin kararının (CJEU,2017:6) ve Başsavcı'nın görüşünün mevcut tartışmaya yön verebileceği düşünülmektedir (Abanazır, 2019:106).

Avrupa Birliği Adalet Divanı, bu katkının, fiziksel veya zihinsel aktivitenin kendisi olması gerektiği için duplike briçin AB KDV Direktifi kapsamında bir spor olduğu sonucuna varmak için yeterli olmadığına karar vermiştir (Overbeek&Molenaar, 2018:14). Son olarak, Avrupa Birliği Adalet Divanı , duplike briçin de KDV muafiyeti bulunan bu kültürel hizmetler istisnası kapsamına girebileceğini öne sürmüştür. Avrupa Birliği Adalet Divanı kararına göre, bir ülkenin sosyal ve kültürel mirası şeklindeki fiziksel unsur ve istisnası, E-spor'un kategorize edilme şeklini doğrudan etkileyen iki unsurdur(CJEU,2017:814).

Söz konusu Karar, İngiliz Briç Birliği ile Birleşik Krallık vergi makamları arasındaki bir anlaşmazlıktan kaynaklanmaktadır. İngiltere'de duplike briç turnuvalarının organizatörü olan İngiliz Briç Birliği, bu etkinlikler için giriş ücreti toplamaktadır. Birleşik Krallık vergi yasalarına göre, giriş ücretlerine KDV ödenmelidir. Duplike briç, her ortaklığın diğer masalardaki muadilleriyle aynı anlaşmayı art arda oynadığı bir briç şeklidir. Bu oyunda puanlama sadece göreceli bir performansa dayalıdır. 2006/112 Direktifinin 132 (1) (m) Maddesi uyarınca kayıt ücretinin KDV'den muaf tutulması gerektiğini göz önünde bulunduran İngiliz Briç Birliği (English Bridge Union), vergi makamlarından bu verginin geri ödenmesini talep etmiştir. Bu talebin arka planında Duplike briçin AB KDV Direktifi amaçları doğrultusunda bir spor olarak değerlendirilmesi gerektiği düşüncesi yer almaktadır. Ancak talep reddedilmiştir.

[2] Olympic Charter Madde 25/1 ve 2

E-sporun sektöründe faaliyet gösteren turnuvalarda gelir elde eden sporcuların vergilendirilmesi gelir vergisi açısından OECD Model Vergi Anlaşması çerçevesinde yorumlanırken, KDV açısından ise yargı kararları doğrultusunda şekillenmektedir. Bu noktada öncelikle yine e-sporun geleneksel anlamda spor olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği gündeme gelmektedir. E-sporun geleneksel açıdan spor olarak değerlendirilebilme durumu Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın (ECJ) duplike briç[3] hakkında vermiş olduğu kararı (2017) çerçevesinde KDV açısından değerlendirilmiştir. ECJ duplike briçin bir spor olarak kabul edilemeyeceği sonucuna varmıştır. Çünkü bu aktivititede ihmal edilebilir gibi görünen fiziksel bir unsur ile karakterize olduğu düşünülmüştür. Bu nedenle söz konusu faaliyet için KDV muafiyetinin geçerli olmadığı belirtilmiştir (Council Directive, 2006). İngiliz Briç Birliği, duplike briçin, düzenli katılımcıların zihinsel ve fiziksel sağlığına faydalı bir etkinlik oluşturan mantık, bellek ve planlama içerdiğini ileri sürmüştür. Ancak mahkeme sonuç olarak belirtilen bu katkının etkinliğin KDV amaçları açısından "spor" olarak değerlendirilmesi noktasında yeterli bulmamıştır. Mahkemeye göre, faaliyetin bu şekilde değerlendirilebilmesi için fiziksel veya zihinsel bir faaliyet olması gerekmektedir (Overbeek&Molenaar, 2019).

Mahkeme, İngiliz Briç Birliği'ne duplike briçin KDV muafiyeti bulunan "kültürel hizmetler" kapsamına girebileceğini açıklamıştır (Council Directive,2006). Öte yandan, mahkemenin briç davası hakkında vermiş olduğu karar ve gerekçelerinin e-spor üzerinde bir etki yaratmasının iki nedenle güç olduğu belirtilmektedir (Overbeek&Molenaar, 2019). Öncelikle, spor muafiyeti sadece kar amacı gütmeyen kuruluşlar açısından geçerlidir, bu durum e-spor için söz konusu değildir. Diğer nokta ise, e-spor aktiviteleri esnasında da normal sporcularla karşılaştırılabilecek kadar fiziksel ve zihinsel etkinliğin gerçekleşiyor olmasıdır.

Köln'deki Alman Spor Üniversitesinden Profesör Ingo Froböse tarafından yapılan bir çalışma, E-spor oyuncularının ortalama bir insanın dört katı kadar klavye ve mouse üzerinde dakikada 400 hareket gerçekleştirdiğini göstermektedir (Overbeek&Molenaar,2019). Bu hareketler asimetrik olarak gerçekleşmekte çünkü her iki el de hareket etmekte ve beynin çeşitli kısımları aynı anda kullanılmaktadır. Araştırma ayrıca, stres hormonu kortizol üretiminin bu kişilerde bir yarış arabası sürücüsü ile aynı seviyede olduğunu ve yüksek bir nabızla birleştirildiğinde, bazen dakikada 160 ile 180 atışa kadar çıkabildiğini göstermektedir. Bu durum, çok hızlı koşmak hatta neredeyse bir maraton temposuna denk gelmektedir. Bu nedenle, bir e-sporcunun kariyeri çoğu zaman reflekslerin zayıflamaya başladığı ve genç rakiplerin avantajlı olduğu yirmili yaşların ortalarında sona ermekte, sadece fiziksel ve zihinsel eğitim ve beslenme ile kariyer uzatılabilmektedir(Deutsche Welle,2016).

Bu nedenle e-sporun KDV amaçları açısından "spor" olarak değerlendirilmesi daha doğru görünmektedir. AB üyesi bir ülke açısından AB KDV Direktiflerinden yararlanılarak oran

[3] Duplike Briç, genelde dört kişilik takımlar arasında maç veya 6 ya da daha fazla sayıda ikililer arasında turnuva şeklinde oynanmaktadır. Her (ikili veya dörtlü) takım değişik rakiplere karşı daha önceden belirlenmiş sayıda el oynanmakta ve aynı eller başka takımlar arasında da oynanmaktadır. Alta ve üste yazılan puanlar toplanarak tek bir haneye yazılmaktadır. Daha sonra her takımın puanı aynı aynı elleri oynayan diğer takımların puanlarıyla karşılaştırılır ve her el için takımlara, turnuvanın çeşidine göre belirlenmiş, "maç puanı", "uluslararası maç puanı" veya "galibiyet puanı" verilmektedir. Bu nedenle puanlama göreceli performansa dayanmaktadır.

belirlemesi yapılması halinde ise hem oyuncular, hem de izleyici için çevrimiçi ve çevrimdışı etkinliklerde giriş ücreti düşük KDV oranında belirlenebilecektir (Overbeek&Molenaar,2019).

Sonuç olarak, yukarıda belirtilen araştırmaya rağmen, hukuk doktrininde hala e-sporun "spor" özelliğine ilişkin olarak çok fazla şüphe mevcuttur. E-spordaki fiziksel unsurun ihmal edilebilir olup olmadığını ve E-spor'un AB spor hukuku ve politikası kapsamına girip girmediğini incelemek için, yasal doktrin temel iki soruya dayanmaktadır. İlk soru, bir aktiviteyi spor yapmak için ince motor becerilerin yeterli olup olmadığıdır. Eğer öyleyse, E-spor bir spor olarak kabul edilebilir ve bu nedenle KDV muafiyeti gibi avantajlarından yararlanabilir (Abanazır,2019:107). Bu ön koşul, IOC'nin sadece atış, bilardo ve satranç gibi sadece ince motor becerilerin gerekli olduğu aktiviteleri resmi bir spor olarak kabul etmesiyle karşılanıyor gibi görünmektedir.

İkinci soru, E-spor oyuncularının hareketlerindeki fiziksel unsurun gerçek dünya üzerinde doğrudan bir etkisi olmadığı, aksine sanal dünyayı etkilediği yönündeki argümanı dikkate alınarak yayınlanmıştır. Oyun oynarken gerçek dünya üzerinde doğrudan bir etkinin olmaması, E-spor'un bir spor olarak tanınmasına engel teşkil etmektedir (Parry, 2018:7).

AB KDV Direktifi ile ilgili olarak, Avrupa Birliği Adalet Divanı, KDV muafiyetinin de bulunduğu "kültürel hizmetler" olarak nitelendirilme olasılığını açık bırakmıştır. Mahkeme bu kararıyla, bir faaliyetin sosyal ve kültürel mirasını ve sporun sosyal işlevini dikkate aldığını göstermiştir. İngiliz Briç Birliği örnek kararında, Başsavcı SZUPUNAR, sporun uygulanabilir bir tanımını vermektedir; "*Fiziksel bir unsurun gerekli olmadığı durumlarda, spor rekabet ve tüketim ekipmanın (örneğin video oyunları) yalnızca tek bir tedarikçi tarafından sağlanmadığı gerçeğiyle tanımlanır - bu, firmalar tarafından salt ticari amaçlar için tasarlanan pazardaki ticari ürünler gibi sivil toplumda geniş bir temeli olmayan faaliyetleri hariç tutar*." (CJEU, 2017).

Bu açıklama E-spor'un AB hukuku kapsamında bir spor olarak tanınmasına iki noktada engel teşkil etmektedir. İlk nokta, spor ekipmanlarının sağlanması konusunda bir tekel olmaması gerektiğinin öne sürüldüğü kısımdır. Bir yandan, video oyunu başlı başına bir "spor ekipmanı" değildir ve E-spor bağlamında "ekipman" terimi, oyunu çalıştıran donanıma atıfta bulunmalıdır. Öte yandan, tanımın ruhu, terimin video oyunlarını da kapsayacak şekilde genişletilmesini gerektirmektedir. Oyunun mutlak yetkisine ve yönetici mülkiyetine sahip olan oyun geliştiricisi veya yayıncısıdır. Ayrıca, Başsavcı'nın görüşü, video oyunları da dahil olmak üzere faaliyetlerin bir spor olarak kabul edilemeyeceği, çünkü video oyunlarının salt tüketim için tasarlanıp pazarlandığı yönündedir (Abanazır, 2019:108-109). Bu şekliyle tamamen tüketim amaçlı oluşturulan ve bu faaliyetlerden kazanç sağlamayı amaçlayan kişiler tarafından düzenlenen video oyunlarına dayalı e-spor yarışmalarının, kapsam dışında kalması mümkündür. Ayrıca, E-spor katılımcılarının zihinsel sağlıkları, Espor'un tanınmasına engel oluşturabilecek çok tartışılan bir konudur.

Bu noktada AB KDV Direktifi kapsamında E-spor'un bir spor olarak kabul edilip edilemeyeceği sorusu şu an için cevapsız kalmıştır. İngiliz Briç Birliği davasındaki mahkeme kararı üzerinden devam edildiğinde, cevap oldukça olumsuz olacaktır. Ancak, bu tanımın muafiyet kapsamının yorumlanması amacıyla verildiği unutulmamalıdır. Vergiye tabi olmak için, bir işlemin böyle hareket eden bir vergi mükellefi tarafından gerçekleştirilmesi gerekir, bu da sürdürülebilir bir ekonomik faaliyetin varlığını göstermektedir (Yazıcıoglu, 2020:66).

3.3. Çifte Vergilendirme Anlaşmaları Kapsamında E-Spor Oyuncularının Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Genel Kurallar

Spor endüstrisinde olduğu gibi, E-spor oyuncuları sadece ulusal düzeyde aktif değildir. E-spor yarışmaları dünyanın çeşitli ülkelerinde uluslararası düzeyde gerçekleştirilmektedir. Oyuncuların çoğu, performans gösterdiği ülkeden farklı bir ikametgaha sahiptir. Ayrıca, bu turnuvalar dünya çapında eş zamanlı olarak yayınlanmaktadır. Genel olarak, tümü belirli bir kapasitede vergi almak isteyen birçok ülkenin sürece dahil olması söz konusu olacaktır. Bu durum, çifte vergilendirme veya çifte vergilendirmeme için önemli bir risk oluşturmaktadır. Çoğu ülkede, yerleşik olmayanlar tarafından kazanılan gelirler üzerinde bir kaynak stopaj vergisi bulunurken, hemen hemen her ülke, yerleşiklerini dünya çapındaki gelirleri üzerinden vergilendirmektedir. Bu, bir örtüşme durumu yaratır, çünkü bu iki sistemde yabancı gelirleri iki kez vergilendirilmektedir. Bu durumlardan kaçınmak için ülkeler birbirleriyle vergilendirme hakları tahsis eden ve vergi muafiyeti veya kredisi tanıyan ikili vergi anlaşmaları akdetmektedir (Overbeek&Molenaar,2018:19).

OECD Model Vergi Anlaşması gibi yerleşik model anlaşmalara rağmen, ikili vergi anlaşmaları arasında hala önemli bir tekdüzelik eksikliği bulunmaktadır. Bununla birlikte, çoğu ikili vergi anlaşmalarının altında yatan temel kavramlar, sporcuların uluslararası vergilendirilmesiyle ilgili olarak benzerlikler içermektedir. En yaygın olarak kabul edilen model gelir vergisi anlaşması, OECD Model Sözleşmesidir. OECD Model Vergi Sözleşmesinin 7. ve 15. maddelerinde belirtilen istihdam ve ticari kazançlardan elde edilen gelirin vergilendirilmesine ilişkin kurallara bakılmaksızın, OECD Model Sözleşme madde 17, performans sanatçıları ve sporcularla ilgili bu kurallara bir istisna getirmektedir. Bu maddeye göre, icranın yapıldığı devlet (kaynak devlet) ilke olarak sanatçıların veya sporcuların gelirlerini vergilendirme yetkisine sahiptir. OECD Model Vergi Anlaşması madde 17'nin uygulanması, sporcunun gelirinin icra edildiği ülkede vergilendirilip vergilendirilemeyeceğini belirlemede çok önemlidir. 17. madde uygulanmıyorsa, sporcunun gelirinin münhasıran sporcunun ikamet ettiği ülkede vergilendirilmesi kuvvetle muhtemeldir. Bu nedenle, burada "profesyonel Espor oyuncuları" olarak anılan katılımcıların, sözleşme kapsamında eğlence sektöründe çalışan kişiler veya sporcu olarak sınıflandırılıp sınıflandırılamayacağını bilmek çok önemlidir.

İlk olarak, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17'nin kapsamının "kamusal performans" ile yakından bağlantılı olan gelir için geçerli olduğunu belirtmek önemlidir. E-spor oyuncularının kamusal performansından elde edilen çeşitli gelir akışları göz önüne alındığında, OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. maddesinin bu genişletilmiş kapsamı, profesyonel bir E-spor oyuncusu veya ekibinin vergi durumu üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilmektedir. Madde, başlangıçta, yalnızca kamuya açık bir performansı içeren vergilendirme haklarını tahsis etmeyi amaçlamaktadır. Bu gereklilik maddede açıkça belirtilmemiştir, ancak bunun kökleri 1963 OECD Model Sözleşmesinin İngilizce metninde yer almaktadır. Bu çerçevede, "atlet ve sporcu" terimlerine hiçbir zaman "kamusal" sözcüğü eşlik etmemiştir. Bununla birlikte, genel olarak kamu performansı gerekliliğinin bu vergi mükellefleri kategorisini de kapsadığı anlaşılmaktadır (Yazıcıoglu, 2020: 46-47).

Bununla birlikte, yoruma bağlı olarak, 'kamusal' kelimesi sadece eğlence veya eğlence ve sporu ifade etmektedir. Bu kelimenin anlamını netleştirmek yine de bazı zorluklar içermektedir. Hem hukuk doktrini hem de OECD'nin kendisi, sporcular tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin kamusal niteliğinin gerekliliği konusunda kritik hale gelmiştir.

Çünkü OECD Model Sözleşme ve beraberindeki yorum, bir şovmen veya sporcunun gelirinin Anlaşmanın 17. maddesi kapsamına girmesi için "kamu performansı" ihtiyacını özellikle belirtmemektedir. Bu eleştiri, eğitim, hazırlık veya prova gibi yan faaliyetlerin bu madde kapsamında olacağını belirten ve 2014 yılında Anlaşmanın 17. maddesinin yorumuna yapılan bir güncellemede daha ayrıntılı olarak detaylandırılmıştır. OECD'nin mantığı, bu faaliyetlerin eğlence ve sporcuların düzenli faaliyetlerinin bir parçası olmasıdır.

Öte yandan OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17 kapsamında bir 'eğlence sektörü çalışanı' veya 'sporcu' olarak sınıflandırılmak için, bir bireyin mutlaka profesyonel bir şekilde hareket etmesi gerekmemektedir. Örneğin, sadece eğlence amaçlı sportif faaliyetlere katılan ve para ödülü kazanan bir kişi, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17 kapsamına girecektir (Yazıcıoglu,2020:47; Tetlak,2014:61).

E-Spordan elde edilen gelirlerin OECD Model Vergi Anlaşması çerçevesinde değerlendirilmesi sonucu; dört temel madde kapsamında gelirlerin sınıflandırıldığı görülmektedir (Overbeek&Molenaar,2019). Buna göre; sponsorluk madde 7'ye göre (ticari karlar), medya hakları 12. madde (telif hakları) kapsamında, para ödülleri 17. maddeye göre (eğlencelikler ve sporcular) ve takımlardaki oyuncular ve destekleyci personel 15. madde kapsamında (istihdam gelirleri) vergilendirilecektir (Overbeek&Molenaar,2019).

Bu noktada, OECD Model Vergi Anlaşması 17. maddesi, 7. ve 15. maddelerine göre öncelikli olduğu için özel bir düzenleme olarak ele alınmalıdır. Bu sapmanın önemi, eğlence ve sporcuların vergilendirilmesini kapsayan OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17 uyarınca kazanılan gelirin kaynak devlette vergilendirilebilmesi gerçeğinde yatmaktadır. Bu yaklaşım, kaynak devletin vergilendirme haklarına sahip olması için önemli bir mevcudiyet testinin karşılanmasını gerektiren istihdam gelirini kapsayan OECD 15. madde veya kaynak vergilendirme için bir işyeri gerektiren işletme gelirini kapsayan OECD 7. maddesi ile taban tabana zıttır (Esau,2020:20). 2014'ten önce, maddede açıkça "7 ve 15. maddenin hükümlerine bakılmaksızın" uygulandığını belirtilmektedir.

2014 yılında ise OECD; 17. maddenin etkisini sınırlama seçenekleriyle birlikte yorumlarda önemli değişiklikler yapmıştır. Sonuç olarak, devletler kendi bireysel anlaşmalarında farklı bir düzenleme sağlayabilmektedir. OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. Maddesinde yer alan ifade, yalnızca devletlere maddenin uygulamasını 'ticari kazançlar' ile sınırlama imkanı veren OECD 15. maddesine yapılan istisnadan açıkça bahsedecek şekilde değiştirilmiştir. Bu amaçla, "15.madde hükümlerine bakılmaksızın" ibaresi "OECD'nin 15. maddesi hükümlerine tabi olarak" şeklinde değiştirilebilir. Bunun sonucu olarak, iş sözleşmesi olan eğlence sektörü çalışanları ve sporcular, OECD 15. maddesinin normal 183 gün kuralına tabi olacaktır.

Devletler, OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. maddesinden bir istisna ile çifte vergilendirme anlaşmalarını sağlama seçeneğine sahiptir. Ayrıca, devletlerin sübvansiyonlu performansları, performansın gerçekleştiği ülkedeki kaynak vergisinden muaf tutması da bir seçenektir. Örneğin, Belçika ve Hollanda arasındaki çifte vergilendirme anlaşmasında durum böyledir. Anlaşma, en az %30'u kamu kaynaklarından finanse edilen veya faaliyetlerini iki akit devlet arasında mutabık kalınan mübadeleler bağlamında icra eden sporcuların kişisel faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler için faaliyetin yürütüldüğü eyalette bir muafiyet sağlayarak OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. maddesini uyarlamaktadır. Bu durumda, yalnızca ikamet edilen devletin vergi yetkisi vardır. OECD'nin 17. maddesine ilişkin yorumda,

mukim devlete kamu fonlarından sübvanse edilen performanslardan münhasır vergi geliri hakkı verme seçeneği de önerilmektedir. Bu amaçla, ek bir 17(3) OECD Model Vergi Anlaşması maddesi önerilmiştir; buna göre, Madde 17(1) ve (2) OECD hükümleri, o devlete yapılan ziyaret, tamamen veya büyük ölçüde, akit devletlerden birinin veya her ikisinin veya siyasi alt bölümlerinin veya bunların yerel makamlarının kamu fonları tarafından destekleniyorsa sanatçılar veya sporcular tarafından bir akit devlette gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlere uygulanmayacaktır (Roeleveld&Tetlak,2016). Bu seçeneğin kullanımı yaygındır ve bir istisnadan daha fazlası haline gelmiştir.

Diğer bir olasılık, örneğin, yalnızca sporcu kaynak devlette önemli miktarda gelir elde ettiğinde Madde 17'nin işlerliğine izin vermektir. Bu, ABD tarafından benimsenen Model (2006) ve minimis olarak adlandırılan kuralıdır. ABD, çifte vergilendirme anlaşmalarında, sporcuların kaynak ülkede vergilendirilebilmesi için karşılanması gereken 20.000 $'lık bir gelir eşiği sağlamaktadır. 2014 yılında OECD, bu tür bir düzenlemenin, performans devletinde kısa bir süre kalan ve nispeten daha az gelir elde eden ve daha sonra ikamet ülkesinde vergiye tabi olan, yerleşik olmayan sporcular için uygun olabileceğini kabul etmiştir. Sıklıkla kullanılan bu sınırlama 2014 yılında OECD Yorumuna da eklenmiştir.

OECD MC Madde 17'de sağlanan özel dağıtım kuralının yokluğunda, bireysel bazda performans gösteren sporcular, yürürlükteki çifte vergilendirme anlaşmasına bağlı olarak OECD'nin 7. maddesi veya 14. maddesi kapsamına girecektir. Grup üyesi olarak yarışan sporcular ise OECD 15. Madde kapsamına girecektir. Bu, örneğin, sporcuların bağımsız kişisel ve istihdam hizmetlerinden elde ettikleri gelirin geri alınması için ayrı bir hükmün sağlanmadığı Fransa ve Belçika arasındaki çifte vergilendirme anlaşmasındaki durumdur (Yazıcıoğlu,2020:48).

Belirtildiği üzere, OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. maddesinin uygulanması, sporcunun gelirinin icra edildiği Devlette vergilendirilip vergilendirilemeyeceğini belirlemede oldukça önemli bir role sahiptir. Özellikle bu Devletin ikamet edilen devletten farklı olduğu varsayıldığında durumun kritikliği daha net anlaşılmaktadır.

17. madde uygulanmıyorsa, sporcunun gelirinin münhasıran ikamet edilen Devlette vergilendirilmesi çok muhtemeldir. Sporcunun gelirinin doğrudan kendisine mi yoksa bir kurum tarafından maaşın bir parçası olarak mı ödendiği analizin sonucunu değiştirmemektedir.

Öte yandan 17. maddenin amaçları doğrultusunda, bir sporcuyu neyin oluşturduğu fikri her zaman açık değildir. Eğlence sektöründe çalışanlar için olduğu gibi, Anlaşma'da 'sporcu' için bir tanım yer almamaktadır. Bu nedenle, OECD Model Anlaşma'nın 3. maddesi, bağlam farklı olmadıkça, terimin eğlence ve sporcu tanımı için ulusal mevzuata bakılmasını gerektirmektedir. Ulusal yasalar genellikle sporcu kavramını tanımlamamaktadır. Model Vergi Anlaşmasının 17. maddesindeki Yorum'da "spor" hakkında geniş bir çerçeve çizilmiştir. Bu Yorumda da kesin bir tanım verilmemekle birlikte "spor" kavramı geleneksel atletik etkinliklerle sınırlandırılmayıp; golf, kriket, tenis, bilardo, snooker, satranç ve briç gibi diğer sporları da kapsadığı da açık şekilde ortaya konulmuştur. Dolayısıyla 17. maddenin sadece "geleneksel spor"larla uğraşan sporcularla ilgili olmadığı belirlemesi yapılmıştır. OECD yorumu, söz konusu madde hükmünün bilardo, satranç ve briç turnuvalarından elde edilenler gibi eğlence olarak kabul edilebilecek diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler için de geçerli olduğunu açıklamaktadır. Bu doğrultuda, E-spor oyuncularının faaliyetlerinin de

eğlence içeriği taşıması dolayısıyla bu oyuncuların OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir (Overbeek&Molenaar, 2019).

Nitekim e-spor oyuncularının gerek çevrimiçi gerekse çevrimdışı olarak gerçekleştirdiği faaliyetin eğlenceli karaktere sahip bir aktivite olduğu kuşkusuzdur.

Çevrimdışı profesyonel E-spor oyuncuları söz konusu olduğunda, çevrimdışı bir turnuvada yarışan profesyonel bir Esports oyuncusunu bilinen anlamda sporcudan başka bir şey olarak sınıflandırmak çok zordur. Geleneksel bir spor yapmamakla birlikte, bu kişiler, bu Esports etkinliklerini çevreleyen yoğun rekabet göz önüne alındığında, açıkça fiziksel ve/veya zihinsel bir faaliyette bulunmaktadır. Bu yarışmalar, hem doğrudan (etkinliklerdeki izleyiciler) hem de dolaylı (akış, isteğe bağlı video vb.) kanallar aracılığıyla dünya çapında milyonlarca izleyiciyi kendine çekerek halkın eğlencesi için yapılmaktadır. Bu ek çevrimiçi görüntüleme bileşeni, maçların canlı izleyici önünde oynandığı ve dünya çapında yayınlandığı spor endüstrisiyle aynı niteliktedir. Bu analiz göz önüne alındığında, OECD Model Anlaşması'nın uygulanması noktasında profesyonel E-spor oyuncularının 'sporcular' olarak değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, profesyonel bir Esports oyuncusu tarafından çevrimdışı Esports etkinliklerine halkın katılımıyla ilgili olarak elde edilen herhangi bir iş veya istihdam geliri veya kamusal performansıyla yakından bağlantılı herhangi bir gelir, OECD MC Madde 17 kapsamına girecektir.

Geleneksel spor etkinliklerinin ve çevrimdışı Esports etkinliklerinin aksine, çevrimiçi Esports etkinliklerinde canlı izleyici yoktur. Bununla birlikte, yasal doktrin, tamamen çevrimiçi Esports oyuncularının faaliyetlerinin de halen açık bir şekilde OECD MC Madde 17 kapsamına girdiği konusunda hemfikir görünmektedir (Esau, 2020:20; Overbeek & Molenaar, 2018: 106; Tenore, 2020) Bu yaklaşım doğru görünmektedir çünkü çevrimiçi E-spor oyuncuları, fiziksel ve zihinsel yetenek gerektiren ve organize kurallara sahip organize bir yarışmaya katılan sporcular olmaya devam etmektedir. Ayrıca, kamuya açık bir performansın koşulu da sporcunun kişisel faaliyetlerinin OECD MC Madde 17 kapsamına girmesi için elzem bir unsur olarak görülmemelidir. Baununla birlikte katılımda canlı hayranlar olmasa da, bu kişiler, eğlence değeri için çevrimiçi akış platformları aracılığıyla performansı izleyebilen dünya çapında milyonlarca izleyici için performans sergilemektedir. Ayrıca spor performanslarının canlı yayınları da OECD MC'nin 17. maddesi kapsamındadır (Tetlak, 2014: 62). Bu analize dayalı olarak çevrimiçi Esports oyuncuları, OECD MC 17. maddesinin kapsamına girecektir.

3.4. E-Spor Faaliyetlerinin Gerçekleştiği Yerin Belirlenmesi Sorunu

E-spor faaliyetlerinn gerçekleştiği yerin belirlenmesinin tespiti yapılırken öncelikle bu faaliyetlerin çevrimiçi ve çevrimdışı olarak iki farklı şekilde gerçekleşebileceği ayrımının yapılması önem taşımaktadır. Bu sınıflandırma, video oyunlarının oynandığı ortama göre yapılmaktadır. Çevrimdışı oyunlarda, yarışmacılar fiziki bir ortamda, seyircilerin önünde belirli bir mekanda birbirlerine karşı oynarlar. Dolayısıyla yarışmacıların, oyun oynayabilmeleri için bilgisayarların ve oyun konsollarının kurulduğu alana (stüdyo veya stadyum) seyahat etmeleri gerekmektedir. Taraftarlar bu etkinlikleri ziyaret edebilir ve maçları mekandaki büyük ekranda izleyebilir. Aynı zamanda, bu çevrimdışı maçlar aynı anda YouTube ve Twitch gibi çevrimiçi akış platformlarında canlı olarak yayınlanabilir ve yüz

milyonlarca izleyiciye ulaşabilir (Tenore,2020). Bugüne kadarki en büyük turnuva, toplam 3,8 milyon izleyici ile Şanghay'da (Çin) düzenlenen League of Legends Worlds 2020 olmuştur. Bu turnuvalar genellikle büyük miktarlarda para ödülü için oynanmaktadır. Bugüne kadarki en büyük turnuva, 34 milyon dolarlık ödül havuzuyla Şanghay'da (Çin) düzenlenen Uluslararası 2019: Dota 2 Şampiyonasıdır (Esau,2020:18). E-spor faaliyetlerinin gerçekleştiği yerin belirlenmesinde çevrimdışı turnuvalar açısından; e-spor maçının veya turnuvanın hangi ülkede gerçekleştiğinin tespiti kolayken, çevrimiçi turnuva veya maçlar için durum farklıdır. Genellikle bilgisayar sunucusu oyuncuların olduğu ülkeden farklı bir ülkede bulunmakta ve ödül parasını ödeyen organizatör şirket de farklı bir ülkede bulunmaktadır. Bu nedenle ülkelerin çevrimiçi e-spor turnuvalarında meşru bir stopaj vergisi uygulamasını öne sürmeleri güçtür.

Bu açıdan OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. maddesini e-spor oyuncularına uygularken en merak edilen soru, aktivitelerinin nerede gerçekleştirildiğidir. Bir sporcunun belirli bir performansının gerçekleştiği yer ile ilgili olarak, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17(1)'in kendisi herhangi bir gösterge içermemektedir. Uygun rehberliğin olmaması nedeniyle, hükümle ilgili 2014 tarihli OECD yorumuna bir ipucu eklenmiştir ve bu, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 15'e ilişkin Yorumun 1. paragrafına bir atıftır. OECD'nin 15. Maddesine ilişkin Yorum, istihdamın, bir kişinin ücret alınan işi yaparken fiziksel olarak bulunduğu yerde icra edildiğini açıklamaktadır. OECD Model Vergi Anlaşması'nin 17. maddesinin amaçları doğrultusunda benzetme yoluyla sonuçlar çıkaran kaynak durum, sporcunun fiziksel olarak bulunduğu ve bu tür bir faaliyeti kişisel olarak icra etmesi halidir. Bu noktada, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17'nin E-spor bağlamında, daha özel olarak çevrimdışı ve çevrimiçi turnuvalarda nasıl uygulanması gerektiği sorusu cevaplanmalıdır.

17. madde, bir Devlet mukimi tarafından ticari faaliyetlerde bulunulması nedeniyle elde edilen gelirin başka bir Devlette ("kaynak devlet") ancak bu tür bir faaliyetin belirli bir süreklilik derecesinde icra edilmesi durumunda vergilendirilebileceğine ilişkin genel ilkenin bir istisnasını oluşturmaktadır (Parolini,2019:12). 17. madde, faaliyetin süresiyle ilgili olarak asgari bir eşik gerektirmemektedir (örneğin, tek bir sergi). 17. maddenin altında yatan mantık, söz konusu hükmün kısa bir süre içinde yüksek değerli bir faaliyet geliştiren vergi mükellefleri için geçerli olduğu (Molenaar&Tenore&Vann,2012) ve bu çerçevede sporcuların, ailelerinin ikamet ettikleri, sosyal ilişkilerin merkezde olduğu birincil ikamet durumunu sürdürmelerine rağmen, birçok eyalette büyük olasılıkla gezici işçiler konumunda oldukları ve bu şekilde gelir elde ettikleri düşüncesidir (Mason,2016:125).

17.madde ile getirilen istisna, performansın gerçekleştiği Devlete, performansın süresine bakılmaksızın, bununla ilgili gelir üzerinden vergi tahsil etmesine izin vermektedir. 17. madde performansa dayalı bir hükümdür, yani eğlendirici nitelikteki kişisel bir performansın icrasıyla yakından bağlantılı gelirlere uygulanmaktadır (Örneğin madde kapsamında yapılan yorumdaki "*Bir performansın iptali durumunda alınan ödemelerin […] 17. Maddenin kapsamı dışında olduğunu […]"* ifadesi de bunu doğrulamaktadır.

Ayrıca, Madde 17, halka açık bir sergi şeklinde olsun ya da olmasın, eğlence etkinliğinin fiziksel olarak icra edildiği yere belirleyici bir rol vermektedir. Özellikle, hüküm gerçekten de performansın gerçekleştiği Devletin bundan doğan geliri vergilendirmesine izin vermektedir. Bu çerçeve göz önüne alındığında, Madde 17'nin e-sporlara uygulanması, faaliyetin nerede gerçekleştirildiği ile ilgili bazı temel sorunları gündeme getirmektedir.

Çevrimdışı turnuvalar için, e-spor turnuvasının gerçekleştirildiği ülkenin belirlenmesi nispeten kolay olsa da, çevrimiçi turnuvalar için durum böyle değildir. Bunun bir örneği, farklı ülkelerden 16 profesyonel takımın yarıştığı ve haftalık 5.000 USD ödül havuzunun bir bölümünü evlerine götürme şansına sahip olduğu çevrimiçi bir turnuva olan FACEIT Pro Series: Apex Legends'tır. Bu turnuvada takımlar çevrimiçi olarak Apex Legends oyunu üzerinden mücadele etmektedir.

Takıma katılanların kendi evlerinden bağlantı kurduğunu varsayıldığında;

- Böyle bir turnuva için etkinlikler nerede yapılır?

- Oyuncuların etkinliğe katıldığı yer neresidir?

- E-spor oyuncularının/takımlarının vergi mükellefi olduğu ülke nasıl belirlenecektir?

- E-spor oyun platformunun sunucularının bulunduğu ülke neresidir?

- Turnuva organizatörünün/yayıncısının vergi mükellefi olduğu ülke neresidir?

Tüm bunlar yanıtlanması güç sorulardır. Bu noktada analiz edilmesi gereken iki çözüm olduğu düşünülmektedir:

a) İlki, oyuncuların e-spor yarışmasına katılırken fiziksel olarak bulundukları yere bakmaktır. Yukarıda belirtildiği gibi, 17. maddenin dayanaklarından biri, diğer Akit Devletin topraklarında fiziksel mevcudiyettir (Cordewener,2016:128). Bu kavram sinema endüstrisi ile ilgili bir örnekle kolayca açıklanabilir. Film yapımında, oyuncunun ücreti söz konusu olduğunda birçok vergilendirme bölgesi söz konusu olabilir: oyuncunun ikamet ettiği Devlet, filmin yapımı sırasında oyuncunun fiziksel olarak bulunduğu Devlet ve son olarak, filmin sinema salonlarında sergilendiği Devlet.

17. madde uyarınca, oyuncunun ücretine vergi uygulamasına engel olmayan oyuncunun ikamet ettiği Devlet bir kenara bırakılırsa, bu tür gelir, film yapımıyla ilgili performansın gerçekleştiği Devlette de vergilendirilebilir, ancak filmin sinema salonunda gösterildiği Devlette vergilendirilmesi söz konusu değildir. Bunun nedeni, söz konusu Devletin topraklarında herhangi bir performansın icra edilmemesidir. Başka bir deyişle, 17. maddenin amaçları doğrultusunda, kaynak devlet, yalnızca sanatçının veya sporcunun fiziksel olarak mevcut olduğu, kişisel olarak bu tür bir faaliyet icra ettiği durumdur (Roeleveld & Tetlak, 2016)

İkinci çözüm, ödül parasının çoğunlukla dağıtıldığı / yayıncıya ödendiği göz önüne alındığında, turnuva organizatörünün ikamet ettiği eyalete bakılmasıdır. Bu sonuç, OECD Model Vergi Anlaşması 17. maddesinin arkasındaki fikirle uyumlu değildir. Hukuki doktrinde de teyit edildiği üzere, ödemenin yapıldığı devlet veya ödemeyi yapan kuruluşun ikametgah durumunun bir önemi yoktur. Kaynak devlet, ödemenin kim tarafından yapıldığı veya paranın nereden aktığı değil, gelir getirici faaliyetlerin fiziksel olarak gerçekleştirildiği veya gelirin atfedildiği yere göre belirlenir (Roeleveld & Tetlak, 2016: 9).

Üçüncü çözüm, video oyunu yayıncısının ikamet ettiği ülkeye bakılmasıdır. Video oyunu yayıncısı, dahili olarak yayıncı tarafından veya harici olarak bir video oyunu geliştiricisi tarafından geliştirilen video oyunlarını yayınlayan ve sahip olan bir şirkettir. Bu nedenle, e-spor oyuncusu video oyunu aracılığıyla eğlenceli aktiviteyi gerçekleştirdiğinden, Video oyunu platformunun işletildiği yer ile, yayıncının vergi mükellefi olduğu Devletin denk geldiği/çakıştığı yer, Madde 17'nin amaçları bakımından ifa yeri olarak kabul edilebilir. Başka

bir deyişle, video oyunu, yayıncının video oyununa erişim izniyle birlikte, espor oyuncularının ilgili performansı sergilediği ve dolayısıyla "sanal izleyiciler" tarafından görünür hale geldiği bir "sanal stadyum"a benzetilebilir.

Hangi çözümün tercih edilebileceği noktasında ise, OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. maddesinde yer alan ifadeler önem kazanmaktadır. Bu açıdan, "*diğer Akit Devlette icra edilen bu tür kişisel faaliyetlere*" atıfta bulunan 17. maddenin ifadesine ilişkin olan fiziksel mevcudiyet ilkesiyle daha iyi uzlaştığı tartışılmazdır. Dolayısıyla fiziksel aktivitenin gerçekleştiği yeri temel alan birinci çözüm bu noktada öne çıkmaktadır. Film örneğinden de hareketle, söz konusu hüküm, sanatçının diğer Akit Devletin topraklarına girdiğini, ancak bu Devletin halkını eğlendirmek için bunu yapması gerekmediğini varsaymaktadır. Bu örnekte Oyuncu, diğer Akit Devlette icra edilen faaliyet diğer ülkelerde bulunan sinema salonlarının izleyicilerini eğlendirecek olsa dahi, diğer Akit Devlette vergiye tabidir.

İkincisi, bu çözüm, çevrimiçi eğlence biçimlerini düşünmeyen, dijitalleşmemiş bir dünyada eğlence etkinliklerini ele aldığı düşünülen hükmün taslağını yönlendiren mantıkla aynı doğrultuda görünmektedir. Buna göre, fiziksel aktivitenin yerine dayalı olarak değerlendirme yapıldığında, çevrimiçi oynayan ve evlerinden bağlanan e-spor oyuncuları söz konusu olduğunda, para ödülünün yalnızca fiziksel varlığın bulunduğu Devlette ve genellikle ikamet edilen Devletle çakışan Devlette vergilendirilebileceği sonucuna varılmaktadır. Buna karşılık, çevrimdışı oynama durumunda gelir, faaliyetin fiziksel olarak icra edildiği Devlette, yani turnuvanın gerçekleştiği yerde vergilendirilmesi mümkündür.

Belirtildiği üzere, ilk çözüm, diğer Akit Devlette yürütülen kişisel faaliyetlere atıfta bulunan OECD Model Vergi Anlaşmasi Madde 17'nin ifadesinde yer alan fiziksel mevcudiyet ilkesiyle daha uyumludur. Hukuki doktrinin önerdiği gibi, bu gibi durumlarda OECD Madde 17 (1) OECD Model Vergi Anlaşmasi Madde 15(1) ile kıyaslanarak, ürünün daha sonra medya aracılığıyla kamuya açıklandığı yere değil, fiili performansın yerine odaklanarak uygulanmalıdır (sporcu veya sanatçının diğer Akit Devletin topraklarına girdiği, ancak bunun mutlaka o devletin halkını eğlendirmek için yapılmadığı haller). Bu görüş, film oyuncuları ve stüdyo müzisyenleri davalarında ulusal vergi makamları tarafından halihazırda uygulanmaktadır.

Buna göre, fiziksel egzersizin yerine göre, E-spor oyuncularının evlerinden bağlanarak çevrimiçi bir turnuvaya katılması durumunda, genellikle ikamet durumuyla örtüşen fiziksel mevcudiyet bu performansa ilişkin ödül parası ve maaşların münhasıran vergilendirilebilir olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna karşılık, çevrimdışı E-spor turnuvalarında gelir, turnuvanın gerçekleştiği ülkede vergiye tabi olacaktır.

4. Türkiye'de E-Spor Faaliyetlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Uygulamaların İncelenmesi

E-spor faaliyetlerinin Türk vergi kanunları açısından durumu değerlendirildiğinde ise; buna ilişkin özel bir düzenlemenin bulunmadığı görülmektedir. Bununla birlikte, ülkemizde Gençlik ve Spor Bakanlığı e-spor müsabakalarında yer alabilmek için Gençlik ve Spor Bakanlığı Spor Genel Müdürlüğünden e-spor lisansı alınması şartı bulunmaktadır ki, bu uygulama geleneksel spor dalları için yapılan uygulamaya benzer niteliktedir. Bu noktada

Bakanlığın E-spor alanında faaliyet gösteren oyuncuları "sporcu" olarak kabul ettiği anlaşılmaktadır.

Faaliyetlerin vergilendirilmesi açısından önemli bir nokta ise, düzenlenen e-spor müsabakalarının amatör ve profesyonel olarak icra edilebilmesidir. E-spor alanında gerçekleşen faaliyet, elde edilen gelirler, paydaşlar da dikkate alınarak değerlendirildiğinde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV'nin kapsamına girdiği görülmektedir.

4.1. Gelir Vergisi Açısından

E-spor vergilendirilmesinde en tartışmalı alan oyuncuların vergilendirilmesidir. Buradaki ana tartışma noktası ise vergisel açıdan e-sporun geleneksel anlamda spor olarak kabul edilip edilmemesi ve bu alanda faaliyet gösteren oyuncuların "sporcu" olarak kabul edilerek elde ettikleri gelirlerin sporcuların tabi oldukları şekilde vergilendirilip vergilendirilmeyeceğidir. E-spor takımları profesyonel oyunculardan oluşmaktadır. Dolayısıyla takım sahipleri ile oyuncular arasında bir işçi işveren ilişkisi bulunmaktadır. Buradan hareketle takım oyuncularının mensubu olduğu takımdan elde ettği gelirin Türk vergi sistemi açısından "ücret" geliri olduğu tespiti yapılabilir. Bunun yanısıra takımlar, turnuvalarda dereceye girilmesi halinde ikramiye kazanmakta ve bu tutar takım üyeleri arasında paylaştırılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunun 61. maddesinin 6. bendinde de sporculara transfer ücreti veya diğer adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret ödemesi sayıldığı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 29. maddesinin 3. bendinde ise spor yarışlarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. E-spor faaliyetlerini profesyonel olarak sürdüren ve gelir elde edenlerin bu faaliyetleri bir takım bünyesinde gerçekleşmekte ve elde edilen turnuva gelirleri bu çerçevede "ücret" olarak değerlendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu geçici 72. maddesinde ise sporcuların vergilendirilmesi ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlere uygulanan hükümlerinden farklılık içeren düşük oranlı vergi tevkifatı uygulaması söz konusudur[4].

Bu noktada tüm yasal düzenlemeler çerçevesinde e-spor oyuncularının elde ettikleri ücret gelirlerinin ne şekilde vergilendirileceğinin belirlenmesi açısından Gelir İdaresinin vermiş olduğu 25.07.2019 tarih ve 603722 sayılı özelge tartışmaların odak noktasını oluşturmaktadır. Özelgede bir spor klübü derneği tarafından kurulan e-spor klübüne kayıtlı olan e-spor oyuncularına yapılan ücret ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanunun geçici 72. maddesi kapsamında sporculara yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle, aynı kanunun 61, 63, 94, 103 ve 104. madde hükümleri çerçevesinde gelir vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde görüş verilmiştir. Dolayısıyla vergi iadresi E-spor faaliyetlerinde yer alan oyuncuları geleneksel anlamda sporcu olarak değerlendirmemekte artan oranlı vergi tarifesine yönlendirmektedir.

Ancak her ne kadar Gelir İdaresi e-sporcuları "sporcu" olarak kabul etmese de Gençlik ve Spor Bakanlığı bu kapsamda faaliyet gösterenlere e-sporcu lisansı vermekte ve verdiği lisansta da bu faaliyet türünü spor dalı olarak nitelendirmektedir. Bununla birlikte, bu

[4] Lig usulüne tabi spor dallarında; en üst ligdekiler için %15, en üst altı ligdekiler için %10, diğer ligdekiler için %5; Lig usulüne tabi olmayan spor dallarında sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

özelgede belirtilen görüşün genel uygulamayı yansıtması halinde idarenin e-sporcuların sporcu olduğunu kabul etmemesi sonucu doğacak ve bunun vergisel yansımalarından ilki; e-sporucların Gelir Vergisi Kanunun 29. maddesi 3. bendinde yer alan spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerin gelir vergisi istisnasından yararlanamaması, diğeri ise E-spor spor dalı değil oyun statüsünde görülüyorsa, e-spor sponsorluklarının kurum kazancından indirim konusu yapılamaması yönünde olacaktır.

4.2. KDV Açısından

KDV açısından ise; 28.11.2017 tarih ve 7061 Sayılı Kanun ile KDV Kanunun "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9. maddesine "*şu kadar ki Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmektedir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir*." ibaresi eklenmiştir. Yapılan değişikliği takiben 17 Seri No'lu KDV genel uygulama tebliğinde değişiklik yapılmasına dair tebliğ yayımlanmıştır.

Yapılan değişiklik sonrasında, Elektronik Hizmet Sunucularının KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. VUK'un 257. maddesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden; Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV konusunda " Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek ve söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV'yi, 3 No'lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edeceklerine ilişkin tebliğde düzenleme yapılmıştır. Bu kapsamdaki hizmet sunucularının, ilk kez verecekleri 3 No'lu KDV Beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekmektedir.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplarlar. Online oyun sektöründe KDV oranı 18'dir (Armağan&Gürbüz, 2019: 279).

5. Uluslararası E-Spor Oyuncuları İçin Önerilen Vergisel Çözümler

5.1. Çevrimiçi ve Çevrimdışı Oyun Oynama Arasındaki Vergilendirme İşlemlerinin Farklılıklarına İlişkin Çözümler

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 17. maddesinin yapısı ve ifadesi, özellikle farklı yargı alanlarından çok sayıda katılımcıyı içeren uluslararası çevrimiçi E-spor etkinlikleri söz konusu olduğunda, E-spor oyuncularının kaynak vergilendirmesini karmaşık ve etkisiz hale getirmektedir. Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, çevrimiçi ve çevrimdışı oyun oynama arasında vergi muamelesinde önemli bir fark vardır. OECD Model Vergi Anlaşması 'nin 17. maddesi, faaliyetlerin fiziksel olarak gerçekleştirildiği eyalette vergilendirme ilkesine dayandığından, diğer yargı bölgesinde fiziksel olarak bulunmayan çevrimiçi turnuvalara katılan E-spor oyuncuları genellikle hükmün içerdiği istisnadan etkilenmeyecektir. Bu gelir,

münhasıran ikamet edilen ülkede vergilendirilecektir. Buna karşılık, çevrimdışı oyun durumunda, E-spor oyuncuları prensip olarak oyun faaliyetlerinin fiziksel olarak gerçekleştirildiği eyalette, yani turnuvanın gerçekleştiği eyalette vergilendirilir.

Bu nedenle, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17'ye ilişkin olan fiziksel mevcudiyet şartının, böyle farklı bir vergi muamelesini haklı gösterip göstermediği tartışmaya açıktır. Vergi muamelesindeki bu farklılık, mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanmasının bir sonucudur. OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17'de yer alan ve fiziksel mevcudiyet gerekliliğine dayanan mevcut kaynak kavramı, E-Spor gibi yeni çevrimiçi eğlence biçimleriyle ilgili hükmün bir eksikliğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, dijital faaliyetler bağlamında OECD Model Vergi Anlaşması'nin 7. maddesindeki işyeri altındaki kârların tahsis kuralları ile bir paralellik kurulması mümkündür (Tenore,2020). Bilindiği üzere, Facebook ve Google gibi dijital şirketlerin, hizmetlerini ve ürünlerini müşterilere satmak için bu tür kalıcı kuruluşlara ("Permanent Establisment") sahip olmaları gerekmemektedir. Tüketicilerin durumunda bu tür (PE)'lerin fiziksel mevcudiyeti olmadan, mevcut 7. OECD Model Vergi Anlaşması maddesi uyarınca hiçbir kurumlar vergisinin uygulanması mümkün değildir. Ancak OECD tarafından Kapsayıcı Çerçeve'de önerilen yeni Birleşik Yaklaşım ile bu duruma bir çözüm sunulmaya çalışılmıştır (Klootwijk&Molenaar,2021:41 44; Hongler&Pistone, 2015:15; OECD,2020:7-10).

Öte yandan bu noktaya kadar yapılan analizlere dayanarak, mevcut uluslararası vergi kurallarının değiştirilmesinin tercih edilebilir olduğu sonucuna varılmıştır. İlk olarak, E-spor'un çevrimiçi veya çevrimdışı oynanıp oynanmadığına bakılmaksızın vergi tarafsızlığını sağlamak amacıyla çevrimiçi ve çevrimdışı oyunların vergi muamelesindeki süregelen farkı ortadan kaldırmayı amaçlamalıdır. Bu bağlamda; örneğin, OECD Model Vergi Anlaşması 17. maddesindeki yorumların ayarlanması bir çözüm olarak önerilebilir. OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17'ye ilişkin yorumlar, maddenin belirli belirli durumlarda nasıl uygulanması gerektiğine dair birçok yeni örnek içerdiğinden, OECD, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17'nin dijital bir bağlamda nasıl uygulanabileceğine dair açıklamalar ekleyebilir.

Fiziksel performansın yerine dayalı muhakeme, çevrimiçi ve çevrimdışı oyun oynama arasında vergi muamelesinde bir fark yarattığından, Pilar One Blueprint Raporunda belirtilen yeni uluslararası vergilendirme çerçevesinin değerlendirilmesi bir başka çözüm önerisi olarak değerlendirilebilir. Nitekim söz konusu Rapor, giderek artan dijital bir çağda vergilendirme haklarının artık yalnızca fiziksel mevcudiyet referans alınarak belirlenemeyeceğini kabul etmektedir. Bu yaklaşımdan hareketle, bu çalışmada daha önce önerilen ikinci ve üçüncü çözüme bakmak farklılık yaratabilir.

İkinci çözüme uygun olarak, turnuva organizatörünün ikamet ettiği eyalet, ödül parasını ödediği veya dağıttığı dikkate alınarak vergilendirme yetkisine sahip olacaktır. Bu akıl yürütme pragmatik olmasına ve mevcut OECD yorumu ve yasal doktrini ile uyumlu olmamasına rağmen, bu çözüm en kolay ve en az karmaşık olan gibi görünmektedir. Çevrimiçi E-spor bağlamındaki en zor nokta, performansın yerini tespit etmektir. E-spor gibi dijital etkinlikler için, E-sports oyuncusunun fiziksel varlığı ve fiziksel olarak bulunduğu yerin tespitinin maddi olarak belirlenmesi zordur. Ödeyenin ikamet durumu bu noktada ifa yerinin yerini alabilir ve vergilendirme haklarını tahsis etmenin bir yolu olarak önerilebilir. Bu pragmatik bir çözüm olmakla birlikte, söz konusu kriter OECD Model Vergi Anlaşmasının 16. maddesi uyarınca halihazırda uygulanmaktadır.

OECD Model Vergi Anlaşması Madde 16, ücretlerin kaynağını belirleme kriterini açıkça belirtmese de, içeriği, vergi yetkilerinin, böyle bir mukimlik durumunu karakterize eden yöneticiye yapılan ödemelerin kaynağı olarak şirket ikili bir kapsam çerçevesinde şirketin mukim devletine ortak tahsisini sağlamaktadır (Pistone,2021:6). Bu kapsamda, hizmet alan şirketin ikametgâhı dışında bir yerde ikamet şartını sağladığı durumlar için hüküm geçerli olduğundan, faaliyet yeri ve ücretlerin ödenmesini alan yöneticinin durumu ile daha genel olarak yöneticinin fiziken hazır bulunduğu yer önemsizdir. OECD Model Vergi Anlaşması'nin 16. maddesine ilişkin yorum, geliri ödeyenin mukim devleti kriterinin neden özel olarak kullanıldığının bir gerekçesini vermektedir. Yorum, yönetici hizmetlerinin yürütüldüğü yerdeki geliri tespit etmenin bazen zor olabileceğini göstermektedir. Bu amaçla hüküm, hizmetleri şirketin mukim olduğu ülkede gerçekleştirilen gibi ele almaktadır.

Aynı şey, oyun yayıncısının ikamet ettiği duruma dayanan üçüncü çözüm için de söylenebilir. Oyunların sahipleri, E-spor endüstrisinde muazzam bir güce sahip ve para akışında önemli bir rol oynamaktadır. Ayrıca, performans yorumunun mevcut yeri altında, oyun yayıncısının ikamet durumunun 17 OECD Model Vergi Anlaşması maddesi uyarınca kaynak devlet olarak nitelendirildiği iddia edilebilir. E-spor oyuncusu, faaliyetlerini oyun aracılığıyla gerçekleştirdiğinden, oyun platformunun işletildiği ve yayıncının ikamet ettiği eyaletle çakışabilecek yer, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17 amaçları açısından ifa yeri olarak kabul edilebilir. Vergilendirme yetkisinin E-spor oyuncusunun ikamet ettiği eyaletten turnuva organizatörünün veya oyun yayıncısının ikamet ettiği eyalete (kaynak eyalet) taşınması, muhtemelen çifte vergilendirmeme sorununu da çözmek için uygun bir yöntemdir (Tenore, 2020).

Bununla birlikte, OECD tarafından halen görüşülmekte olan kapsayıcı çerçeveden gelen tekliflerin kesin bir sonuca varmasına kadar, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17'nin değiştirilmesi veya güncellenmesiyle birlikte beklemek yine de daha doğru bir yaklaşım olacaktır. E-spor endüstrisi de zaman içinde değişip gelişeceği için bilinçli kararlar vermek ve mevzuatın buna uyum sağlayabilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, bu analiz, Madde 17'nin E-spor'a ve ilgili dijitalleştirmeye yönelik kırılgan noktalarını açıkça ortaya koymuştur

5.2. Çifte Vergilendirmeme Sorunlarına İlişkin Çözümler

Çevrimiçi E-spor turnuvalarında çifte vergilendirmeme sorunları ortaya çıkabilir. Bu, durum kaynak ülkedeki vergi eksikliğinin, E-spor oyuncusunun ikamet ettiği eyaletteki sıfır veya çok düşük vergi ile birleştirilmesi durumunda ortaya çıkabilmektedir. 2010 yılında OECD Komitesi, Madde 17'nin silinmesi ile eğlence ve sporcuların faaliyetlerinden elde edilen gelirlere özel bir kuralın uygulanmaması önerisini tartışmıştır. Bununla birlikte, OECD üye devletlerinin büyük bir çoğunluğu maddeyi tutma kararı almıştır. Maddeyi tutmanın nedenlerinden biri, yüksek gelirli sporcuların ikametlerini bir vergi cennetine taşıyarak vergilendirmeyi atlatabilmeleriydi (Molenaar,2016: 974).

OECD, sporcuların bir vergi cennetine taşınarak performans durumundaki gelirlerinin vergilendirilmesinden kaçınamayacaklarını, çünkü genellikle bu tür yargı bölgeleriyle vergi anlaşmaları bulunmadığını belirterek, kendinden emin bir duruş sergilemektedir (Thiede&Trencsik, 2017:638-639). Bununla birlikte, 17. madde çevrimiçi E-spor bağlamında çifte vergilendirmeye izin vermemektedir. Fiziksel mevcudiyet gerekliliğine dayalı olarak

Madde 17'de yer alan mevcut kaynak kavramı, E-spor ile ilgili hükmün bir eksikliğini ortaya koymaktadır.

Uygulama, profesyonel E-spor oyuncularının, kaynak eyalette stopaj vergisinden kaçınmak için Madde 17'yi akıllıca kullandığını göstermiştir. "İspanyol Çıkışı" adı verilen bir yöntem altında, birçok İspanyol ve Fransız profesyonel E-spor oyuncusu, Youtuber ve influencer (etkileyici) mali ikametgahlarını Andorra'ya taşımıştır. Fiziksel performans yerine bağlı olarak, çevrimiçi turnuvalar oynayan ve Andorra'daki evlerinden bağlanan İspanyol E-spor oyuncuları, genellikle ikamet ettikleri eyaletle (Andorra) çakışan fiziksel varlık durumunda yalnızca para ödülü ve maaşları üzerinden vergilendirilecektir. Vergi dairelerini Andorra'ya taşıyarak, İspanya'da %25'lik bir kurumlar vergisi oranından ve %55'e varan kişisel gelir vergisi oranından kaçınırlar. Aksine, maaşları ve ödül paraları üzerinden sadece azami %10 kurumlar vergisi ve azami %10 kişisel gelir vergisine tabi olacaklardır. Aynı yolu, vergi dairelerini lüks, düşük vergili Monako Prensliği'ne taşıyan Fransız E-spor oyuncuları da izlemektedir.

5.3. Çifte Vergilendirme Sorunlarına İlişkin Çözümler

Profesyonel E-spor oyuncularının aşırı ve hatta çifte vergilendirme riskiyle karşı karşıya olduğu durumlarda söz konusu olabilmektedir. Bu maddede yer alan özel tahsis kuralının pratik sorunu, daha önce içtihat ve hukuk doktrininde birkaç kez sorgulanmıştır (Molenaar,2016:973). Uygulama, bu sorunun, E-sport oyuncularının çevrimiçi turnuvalar ve yarışmalar için stopaj vergisiyle karşı karşıya kaldığı çevrimiçi oyun bağlamında da ortaya çıktığını ortaya koymuştur. Bazı eyaletler, para ödülü ve yerleşik olmayan E-spor oyuncularına ödenen maaşlar için kaynağında stopaj vergisi uygulamaya çalışabilir.

Bu noktada, ABD'li turnuva organizatörlerinin, turnuvanın çevrimiçi veya çevrimdışı olmasına bakılmaksızın her zaman para ödülü üzerinden %30 stopaj vergisi kestiğini ortaya çıkmıştır. Kaynak devlet olarak ABD'nin vergi yetkisine sahip olması nedeniyle çevrimdışı turnuvalar için Madde 17'nin uygulanmasında herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Bununla birlikte, çevrimiçi turnuvalar söz konusu olduğunda, ABD'nin vergilendirme yetkisini kötüye kullandığı görülmektedir. Performans yeri vergilendirme hakkının tahsisini belirlediğinden, ABD çevrimiçi E-spor turnuvalarında OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. Maddesini yanlış uygulamaktadır.

Alternatif olarak, daha sonra ABD vergi dairelerinden vergi beyannamesi vermenin mümkün olmakla birlikte, bu prosedür çok hantal, pahalı ve zaman alıcıdır. E-spor oyuncusunun ikamet ettiği eyalette çifte vergilendirmenin önlenmesine de izin verilmemelidir, çünkü çevrimiçi turnuvalar söz konusu olduğunda, Madde 17'de belirtilen istisna geçerli olmayacaktır. İlgili ödül parası ve maaşlar daha sonra ikamet edilen eyalette münhasıran vergiye tabidir. Bu yarışmalar ne kadar görünür hale gelmeye başlarsa, o kadar çok eyalet oyunculara stopaj vergisi uygulamaya başlayacaktır.

Öte yandan yalnızca ABD'de değil, Şili vergi makamları da E-spor oyuncularını hedef almaya başlamıştır. Eylül 2017'de, yerleşik olmayan profesyonel E-spor oyuncuları tarafından kazanılan gelirin çevrimiçi bir yarışmaya katılımdan elde edildiği sürece %35 stopaj vergisine tabi olduğunu açıklığa kavuşturan bir karar ilan edilmiştir. Bu durumda yine, stopaj vergisinin uygulanması OECD Model Vergi Anlaşması Madde 17'yi ihlal edecektir ve bu nedenle,

anlaşmanın Madde 17 boyunca bir hüküm içermesi halinde kaynak devlet tarafından iade edilmesi söz konusu olabilecektir.

Bu tür zorlukların üstesinden gelmek için, E-Spor endüstrisinde, kaynak vergisinin olası uygulaması göz önüne alındığında, ödüllerin net olarak ödenmesinin kararlaştırılması önerilebilecek bir çözüm olarak görülmektedir.

5.4. Esnek Ekonomi ve Paylaşım Ekonomisi Çerçevesinde Alternatif Çözümler

Çevrimiçi turnuvalarda doğabilecek ödül parasının çifte vergilendirilmemesi için, mevcut uluslararası vergi kurallarında bir değişiklik yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda, paylaşım ve gig ekonomi platformlarının büyümesi bağlamında uzlaşılmış bir alternatif çözüm bulunabilir. Yakın zamanda OECD, paylaşım ve gig ekonomisindeki satıcılara göre platform operatörleri tarafından verilerin raporlanması için Model Kurallarını yayınlanmıştır (OECD,2020:41).

Bu kurallar kapsamında, dijital platform operatörlerinin platformları aracılığıyla konaklama, ulaşım ve diğer bazı kişisel hizmetleri sunan satıcılar tarafından elde edilen gelir de dahil olmak üzere belirli bilgileri toplaması ve bu bilgileri vergi makamlarına bildirmesi gerekecektir. Amaç, bireysel yargı düzeyinde raporlama rejimlerinin çoğalmasını önlemek ve standardizasyonu teşvik etmektir.

Aynı zamanda, çevrimiçi oyun platformları aracılığıyla gerçekleştirilen çevrimiçi oyun ve akış faaliyetleri, vergi idareleri tarafından her zaman görülmeyebilir veya E-spor oyuncuları tarafından kendileri tarafından rapor edilebilir. Bu noktada alternatif yeni bir model önerisi söz konusudur (Tenore,2020). Bu, E-spor oyuncularının kimliğine ve onlara ödenen ödül parasına ilişkin raporlama yükümlülüklerinin farklı yargı alanlarındaki E-spor destekçilerine ve platform operatörlerine tanıtılmasıyla bilgi alışverişinin geliştirilmesi olacaktır. Bu şekilde, mukim devletin vergilendirme hakkını kullanması ve/veya kendi vergi mükelleflerinin yabancı kazançlarına ilişkin çifte vergilendirilmemesine karşı koyması kolaylaştırılmış olacaktır (Tenore, 2020).

6. Sonuç

E-spor faaliyetlerinde, çevrimdışı oyun oynamanın (geliri kaynağında vergilendirilebilir) vergi muamelesi ile çevrimiçi oyun oynama arasında önemli bir farklılık bulunmaktadır.

OECD Model Vergi Anlaşmasının 17. Maddesi ise, genel bir kurala, ikamet edilen Devlette vergilendirmeye ve bir istisna olarak, eğlence faaliyetlerinin fiziksel olarak gerçekleştirildiği Devlette vergilendirmeye dayanmaktadır.

Bununla birlikte, çevrimdışı oyun durumunda, oyuncular prensipte performansın fiziksel olarak icra edildiği Devlette vergilendirilebilmektedir. Buna karşılık, diğer yargı bölgesinde fiziksel olarak bulunmayan çevrimiçi rekabet eden oyuncular, performansla yakından bağlantılı gelirin kaynak Devlette (yani böyle bir performansın gerçekleştiği yer) vergiye tabi olduğu hükmünün gerektirdiği istisnaya genellikle yakalanmayacaktır.

Bu nedenle, fiziksel mevcudiyet gerekliliğinin çevrimiçi oynayan ve çevrimdışı oynayan oyuncular arasında böylesine farklı bir vergi muamelesini haklı gösterip göstermediği merak edilebilir. Mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanmasının sonucu olarak farklı bir vergi muamelesinin ortaya çıktığı tartışılmaz olsa da, yazar bunun politika açısından kabul edilmesi gerektiğinden şüphe duymaktadır.). Fiziksel mevcudiyet gerekliliğine dayalı olarak, Madde 17'de yer alan mevcut kaynak kavramı, çevrimiçi eğlencenin yeni biçimleri karşısında hükmün bir eksikliğini ortaya koymaktadır. E-spor, dijital gelişimin birçok yönünden sadece biridir. Bu çerçevede dijital faaliyetler bağlamında işyeri kavramının yeterliliğine ilişkin tartışma ile paralellik kurulması söz konusu olabilir.

Ayrıca, çevrimiçi olarak oynanan e-sporlar çifte vergilendirmeme sorununu gündeme getirebilir. Bu durum, kaynak Devlette vergilendirme olmaması (17. Madde kapsamında yasaklanmıştır) mukim Devlette sıfır veya çok düşük vergi ile birleştiği ölçüde ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda, mevcut uluslararası vergi kurallarında bazı değişiklikler yapılması önerilebilir:

-İlk olarak, değişiklik, e-sporların çevrimiçi veya çevrimdışı oynanmasına bakılmaksızın vergi tarafsızlığını sağlamak amacıyla çevrimiçi ve çevrimdışı oyunların vergi muamelesindeki süregelen farkı ortadan kaldırmayı amaçlamalıdır.

-İkinci olarak, değişiklik, çevrimiçi oyun oynama durumunda doğabilecek ödül kazanmanın çifte vergilendirilmemesini önlemek için bir model geliştirilebilir. Bu bağlamda, şu anda paylaşım ve gig ekonomisi platformlarının büyümesi bağlamında değerlendirilen uzlaşılmış (alternatif) bir çözüm, farklı yargı alanlarındaki organizatörler ve/veya platform operatörlerinin e-spor oyuncularının kimliğine ve onlara ödenen ödüllere hakkında raporlama yükümlülüklerinin ve bilgi alışverişinin arttırılması şeklinde sunulabilir.

- Bu şekilde, mukim Devletin vergilendirme hakkını kullanması ve/veya kendi vergi mükelleflerinin yabancı kazançlarına karşı çifte vergilendirmesizliğe karşı koyması kolaylaştırılacaktır.

- Son olarak, e-spor oyuncularının çifte vergilendirme riskiyle karşı karşıya kalabileceği de göz ardı edilmemelidir. Bazı Devletler, yabancı oyunculara ödenen ödül kazançlarına kaynağında vergi koymaya çalışabilir. Bir verginin kaynağında toplanması, vergi anlaşmasının (geçerliyse) ihlali olacaktır ve bu nedenle, anlaşmanın 17. Maddeye uygun bir hüküm içermesi durumunda iade edilebilir. Ancak, e-spor oyuncuları çoğu zaman bu maliyetli, külfetli ve uzun olabilecek geri ödeme prosedürlerini etkinleştirmek konusunda bilinçli değildir. Bu tür zorlukların üstesinden gelmek için, e-spor sektöründe ödüllerin net olarak kararlaştırıldığı, yani verginin kaynağında kesilmesi uygulaması dikkate alınarak gerçekleştirilebilecek genel bir düzenleme olarak devreye girebilir.

Kaynakça

Abanazır C., "E-sport and the EU: the view from the English Bridge Union", International Sports Law Journal 2019, Vol. 18, p.103-104.

Abanazır C., "Institutionalisation in e-sports". Sport Ethics Philos, 2018, 123-125, Vol. 13:2, https://doi.org/10.1080/17511321.2018.1453538.

Armağan, O. & Gürbüz, C. (2019). "Dijital Ekonomi: Çevrimiçi Oyunlar (Online Game) ve Vergilendirilmesi", Vergi Raporu, Sayı:236, s.279.

Cordewener A., Chapter 6: Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons in Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad (G. Maisto ed., IBFD 2016), Books IBFD, (15.05.2020)

Deloitte Insights Report (2020), "Let's play! The European Esports market", https://www2.deloitte.com/us/en/insights/industry/telecommunications/european-esports-industry-growth.html

ECJ, 15 December 1995, nr. C-415/93, ECLI:EU:C:1995:463, Union royale belge des sociétés de football association ASBL/Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA/Jean-Marc Bosman and others and Union des associations européennes de football (UEFA)/Jean-Marc Bosman, 1995, 43; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A61993CJ0415, (06.05.2021)

ECJ 26 October 2017, No. C-90/16, ECLI:EU:C:2017:814, The English Bridge Union Limited V. Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0090 , (04.04.2019)

ECJ, 16 March 2010, nr. C-325, 2010 ECR I-2196, Olympique Lyonnais v. Olivier Bernard and Newcastle United, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri= CELEX%3A62008CJ0325, (08.07.202)

Esau R., "International tax aspects of esports – Part one", GSLTR, 2020/03, p.21

Hamari J. & Sjoblom M., "What Is Esports and Why Do People Watch It?", Internet Research, Vol. 27(2), 2017.

Hongler & Pistone P., "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", Journal Articles & Papers IBFD 2015, p.15.

Karhulathi V., "Reconsidering Esport: Economics and Executive Ownership", Physical Culture and Sport Studies and Research 2017, Vol 74, 47, Reviewed on: https://doi.org/10.1515/pcssr-2017-0010.

Klootwijk M. & Molenaar D., "Sportspersons, entertainers and taxing the digital economy", GSLTR 2021/09, Vol. 12, No. 1, 41-44

Mason R., (2016) Tax Expenditures and Global Lawbor Mobility, in International Tax Law, Volume II, (R. S. Avi-Yonah, ed.) p. 125.

Molenaar D., Tenore M. & Vann R.J., "Red Card Article 17?", 66 Bull. Intl. Taxn. 3 (2012), Journals IBFD, (15.05 2020)

Molenaar D., "New Options to Restrict Article 17 for Artistes and Sportsmen", Intertax 2016, X, Volume 44, Issue 12, p.974-975.

Newzoo (2020), "*Global Esports Market Report*", https://newzoo.com/insights/trend-reports/newzoo-global-esports-market-report-2020-light-version/ ,

Newzoo (2021) "*Global Esports Market Report*", https://newzoo.com/insights/trend-reports/newzoos-global-esports-live-streaming-market-report-2021-free-version/

Nixon, A., Geey, D., Paget, C., Madıll, J., Davıes, T. and Gandhı, R., "Esports uncovered – Part 2: the key stakeholders - a comparison with the football industry", *Lawinsport* 2017; https://www.lawinsport.com/topics/item/esports-uncovered-part-2-thekey-stakeholders-a-comparison-with-the-football-industry.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint", OECD 2020, 7- 10.

Overbeeek V. S. & Molenaar D., "Esports and taxation", GSLTR 2018, Vol. 35, p.14.

Overbeeek V. S. & Molenaar D., "The Emergence of Esports", Bulletin for International Taxation, February 2019, https://www.allarts.nl/files/5451bulletin2019-2-theemergenceofesports.pdf , (26.06.2020)

Parolini A. (2019). "Ten good reasons to remove art. 17 from the OECD Model Convention", GSLTR, September, s. 12

Parry J., "Esports are Not Sports", Sport, Ethics and Philosophy 2018, Vol 13:1, p.7.

Peng, Q., Dickson, G., Scelles, N., Grıx, J. and BRANNAGAN, P.M., "Esports Governance: Exploring Stakeholder Dynamics" *Sustainability* 2020, Vol 12, No. 8270, 15; https://doi.org/10.3390/su12198270.

Pistone P.," Article 16: Directors' Fees – Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics – 3. Source State Taxing Rights", Global Tax Treaty Commentaries IBFD 2021, 6. (09.04.2021).

Roeleveld J. & Tetłak K., (2016) "Article 17: Entertainers and Sportspersons - Global Tax Treaty Commentaries", Global Topics IBFD, (06.01.2020)

Scholtz T.M., e-Sports is Business: management in the world of competitive gaming, Cham, Palgrave Pivot, 2019, p. 63

Tarrant, J., "Esports in talks with Paris 2024 over demonstration event", *Reuters* 2018; https://www.reuters.com/article/us-olympics-2024-esports-idUSKBN1HW10W

Tenore M., "Esports and tax, how the OECD Model Tax Convention applies to player's income", Lawinsport, 2020; https://www.lawinsport.com/sports/item/esports-and-tax-how-the-oecd-model-tax-convention-applies-to-players-income?category_id=152 (09.04. 2021)

Tetlak K., International Taxation of Sportsmen, Amsterdam, IBFD Doctoral Series, 2014, Vol. 30, 61

Thiede J. & Trencsik S., "International- For the Good of the Game? A Comparison of the Taxation of Sportspersons and Sports Organizations outside of and during Major Sporting Events", World Tax Journal 2017, Vol. 9, No. 4, 638-639.

Vitale G.L., “Publishers & Game Developers: The mighty ones within”, in PWC 2020, Digital Trend Outlook 2020: Esports; https://www.pwc.de/en/technology-media-and-telecommunication/digital-trend-outlook-esport-2020/publishers-game-developers.html , (24.02.2021)

Vantyghem A., “How are new sports included in the Olympics (and does Esports fit the mould)?, Lawinsport 2020; https://www.lawinsport.com/topics/item/how-are-new-sports-included-in-the-olympics-and-does-esports-fit-the-mould , (08.03.2021)

Yazıcıoğlu A.E., International Taxation Law in Sports Events, London, Routledge, 2020.

Yıldız, Y. (2019). “Çevrimiçi Yayın Faaliyetleri ve Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı:456, ss.82-89.

Yıldız, Y. (2020). “Dijital Kültürün Yeni Ürünü Olan Elektronik Sporun (E-Spor) Vergisel Boyutu”, Vergi Dünyası, Sayı: 462, ss. 136-148.

Wagner, M. (2006). “On the scientific relevance of eSport”, in Proceedings of the 2006 International Conference on Internet Computing and Conference on Computer Game Development, CSREA Press, Las Vegas, Nevada, 2006, https://pdfs.semanticscholar.org/5be4/a1125a6c473259183698109e301c6c5309cd.pdf?_ga=2.19734330.307268505.1592655870-2030780780.1588533758 (07.06.2019).

Vergi Harcamalarının Dünya'da ve Türkiye'de Artış Sebebi: Covid-19 Pandemisi

The Reason for the Increase in Tax Expenditures in the World and in Turkey: Covid-19 Pandemic

Taner ERCAN[1]

Abstract

Throughout history, humanity has experienced many different epidemics, and their effects on societies have occurred at various levels. However, the Covid-19 virus, which appeared at the end of 2019 in our century and whose impact level was wider than other epidemics, spread rapidly all over the world with the effect of the interaction factor of globalization. Within the framework of globalization, joint production, trade and finance cooperation of countries has decreased significantly with the pandemic process. Countries have had to deal a significant blow to the global economy with the isolation, quarantine and similar measures they have implemented to combat the pandemic. This process paved the way for downsizing economies, decreasing country incomes and experiencing economic recessions. Many countries have taken different measures to prevent this negative process and reduce its effects. Countries have primarily taken fiscal policy measures in order to reduce the negative effects of the epidemic, to provide a revival in the economy and to prevent possible social problems caused by market imbalances due to the epidemic. Again, at this stage, countries started to use fiscal policy as a dynamic intervention tool by expanding their tax expenditures in order to compensate for the negative effects of the epidemic on the economy and to get effective and fast results. Turkey has also tried to prevent the negative consequences of the epidemic in the economy diversified and increased tax expenditures in this manner. In this study, the importance of the world's economy and reduce the negative impact of the epidemic in Turkey in order to use tax and spending information is provided in order to emphasize the effects of Covidien-19 process.

Keywords: Fiscal Policiy, Tax Expenditure, Financial Incentive, Covid-19, Economy
JEL Codes: E62, H20, H50

Özet

Tarih boyunca insanlık birçok farklı salgın yaşamış, toplumlara etkileri çeşitli düzeylerde gerçekleşmiştir. Fakat diğer salgınlardan etki seviyesi daha geniş olan, yüzyılımızda 2019 yılının sonlarında ortaya çıkan Covid-19 virüsü küreselleşmenin etkileşim faktörünün de tesiriyle hızla tüm dünyaya yayılarak etkisi altına almıştır. Küreselleşme çerçevesinde ülkelerin ortak üretim, ticaret ve finans işbirlikleri pandemi süreci ile birlikte önemli düzeyde azalmıştır. Ülkeler pandemi ile mücadele için uyguladıkları izolasyon, karantina ve benzeri tedbirler ile küresel ekonomiye istemsiz de olsa önemli düzeyde darbe vurmak zorunda kalmışlardır. Bu süreç ekonomilerde küçülmeleri, ülke gelirlerinin azalmasını ve ekonomik durgunlukların yaşanmasını beraberinde getirmiştir. Birçok ülke söz konusu olumsuz süreci engellemek ve etkilerini azaltmak adına farklı tedbirler almıştır. Ülkeler salgının menfi etkilerini azaltmak, ekonomide canlanmayı sağlamak ve salgın sebebiyle meydana gelecek piyasa dengesizliklerinin yol açacağı olası sosyal sorunları da engellemek amacıyla öncelikli olarak maliye politikası

[1] Dr. Öğretim Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0001-9647-0127, taner.ercan@klu.edu.tr.

önlemlerini devreye almışlardır. Yine bu aşamada ülkeler, salgının ekonomi üzerindeki olumsuz tesirlerini telafi etmek, etkin ve hızlı sonuçlar almak amacıyla vergi harcamalarını genişletilerek maliye poltikasını dinamik bir şekilde müdahale aracı olarak kullanmaya başlamışlardır. Türkiye'de de bu minvalde vergi harcamaları çeşitlendirilerek ve arttırılarak salgının ekonomi üzerindeki negatif sonuçları engellenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada dünyada ve Türkiye'de salgının ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmaya yönelik olarak kullanılan vergi harcamalarının tanımlaması yapılmış, Covid-19 sürecindeki etkilerini vurgulama amacıyla değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliye Politikası, Vergi Harcaması, Mali Teşvik, Covid-19, Ekonomi
JEL Kodları: E62, H20, H50

1. Giriş

2019 yılının sonlarında ortaya çıkan ve tüm dünyada etkisini gösteren Covid-19 virüsü ölüm düzeyi yüksek hastalıklar arasında ilk sıraya yerleşmiştir. Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) "insanlığın sağlığını tehdit eden bulaşıcı hastalıklar" kapsamında bu süreci pandemi olarak ilan etmiştir. Küreselleşen dünyada ülkelerarası etkileşimin yüksek düzeyde olması da virüsün çok hızlı şekilde tüm dünyaya yayılmasında önemli bir etken olmuştur. Söz konusu süreç tüm ülkeleri olumsuz etkilemiş, salgınla mücadele çerçevesinde öncelikli olarak bulaş oranını indirmek için fiziksel ve yakın teması kesmek adına sosyal mesafe, izolasyon, karantina tedbirleri alınmak zorunda kalınmıştır. Bu önlemler eşzamanlı olarak ülke ekonomilerinde olumsuzlukların yaşanmasına sebep olmuş, birçok sektörün zor duruma düşmesine neden olmuştur. Salgın öncelikli olarak bireylerin harcama ve tüketim alışkanlıklarını değiştirmiş, üretim anlayışlarında oluşan değişim ve yavaşlama ile birlikte istihdam ve gelir seviyelerinde ciddi düşüşler yaşanmıştır. Söz konusu menfi zararların telafi edilmesi ve pandeminin getirmiş olduğu belirsizlikleri önlemek adına birçok ülke ekonomik, siyasi ve sosyal düzeydeki karar alma tercihlerinde değişikliklere gitmişlerdir. Bunların başında ekonomilerde oluşan durgunluğu ve ilişkili olarak sektörel sorunları engellemek için etkin, genişletici maliye politikalarına başvurmuşlardır. Bu süreçte ekonomiye hızlı ve etkin bir şekilde sirayet edebilecek vergi harcamaları devreye alınarak krizden en çok etkilenen hane halkı ve işletmelerin desteklenmesi sağlanmıştır. Bu aşamada Türkiye'de de pandeminin ekonomideki olumsuzluklarını en az düzeye indirmek ve ortadan kaldırmak amacıyla planlı bir şekilde ekonomik süreçte var olan vergi harcamalarının çeşitlendirilip arttırılması sağlanmıştır. Söz konusu çalışmanın amacı, fonksiyonel maliye politika yaklaşımı çerçevesinde ortaya çıkan pandemi ve benzeri krizlere hızla müdahale edebilecek vergi harcama faktörünün etkinliğini vurgulamaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının Covid-19 sürecinde Türkiye ve dünyadaki etkilerini saptamak, bu süreçte maliye politikaları bünyesindeki vergi harcama faktörünün önemini belirtmektir.

2. Vergi Harcamaları Kavramı

Vergi, toplumda günün gelişen talepleri doğrultusunda oluşan kamusal ihtiyaçların devlet tarafından kamu mal ve hizmet temini ile birlikte karşılanması sürecinde ortaya çıkan finansman ihtiyacıdır. Bu minvaldeki üretim ve finansman ihtiyacı kapsamında oluşan transfer süreci, özel ekonomiden kamu ekonomisine bir akışı ifade etmektedir. Söz konusu aşamada devlet açısından vergileme sürecinde farklı maliyet unsurları ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birisi vergi toplama kapsamında oluşan idari maliyetler ve mükellefler nezdinde

oluşan uyum maliyetleridir. Diğer bir maliyet unsuru da yine bu aşamada meydana gelen vergi harcamalarıdır (Saraç, 2010: 263). Kısa tanımla vergi harcaması, tahsilinden vazgeçilen vergi gelirleridir. Genel çerçevede günümüzde mutabık kalınmış bir tanıma sahip olmayan vergi harcaması kavramı, devletin muayyen ekonomik ve sosyal hedeflere varması için belirli bir vergi yapılanmasından ayrılma süreci olarak ifade edilebilir (Giray, 2002: 28). Bir başka açıdan vergi harcaması, belirlenen hedeflere vergi sistemindeki unsurların kullanılması yolu ile ulaşılmasıdır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde devletin kamu harcamaları ile daha uzun vadede alacağı sonuçlar vergi harcamaları ile spesifik bir temelde gerçekleştirilmektedir. Yani vergi harcaması ile devlet makro ve mikro hedefleri doğrultusunda birtakım mükellef gruplarının vergi yükünü azaltmakta, belirlenen amaçlar doğrultusunda talep edilen faaliyetleri gerçekleştirmeye yönlendirmektedir (Akdoğan, 2009: 173). Uluslararası kurumlar da vergi harcamasını farklı şekillerde yorumlamaktadırlar. OECD'ye göre vergi harcamaları *"Normal veya referans vergi yapısından ayrılan hususların neden olduğu kamusal gelir kayıpları"*'dır. IMF'ye göre vergi harcamaları; *"Hükümetlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi yapısından ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler"*, Dünya Bankası'na göre ise *"Politika yapıcıları tarafından arzu edilen davranışları teşvik eden, standart vergi yapısından ayrılan vergi ayrıcalıkları"* 'dır (Pedük, 2006a: 34). Vergi harcamaları da tıpkı vergiler gibi maliye politikası aracı olarak nitelendirilmekte ve kamu harcamalarının alternatifi olarak kullanılmaktadır. Bu sayede belirli mükellef grupları ve faaliyet alanlarına devletin makroekonomik hedefleri ve kamu politikaları çerçevesinde daha etkin, hızlı müdahale edilebilmektedir. Küresel kapsamda da devletlerin bu anlayıştan yola çıkarak sağlık, eğitim, düşük gelir sınıflarının desteklenmesi ve ekonomik müdahale gereken alanların geliştirilmesi amacıyla vergi harcamalarını sıklıkla kullandığı görülmektedir (Karaş & Hayrullahoğlu, 2021: 93).

Vergi harcaması, geleneksel kamu harcamasından farklı olarak "vergi sistemi aracılığıyla vazgeçilen gelir" çerçevesinde meydana gelen bir harcamayı belirtmektedir. Bu kapsamda vergi harcamaları belirli koşullara uygun mükellef ve faaliyet gruplarına yönlenmekteyken kamu harcamalarında böyle bir durum söz konusu değildir. Vergi harcamaları genellikle vergi gelirlerinden vazgeçilmesi suretiyle gerçekleştirildiğinden kamu harcamalarının tersine bütçelerde yer almazlar. Bu farklı niteliğine rağmen vergi harcamaları kamu harcamalarının yerine ikame edilebilmektedir. Vergi imtiyazları dolayısıyla vazgeçilen vergi payları, faydalanan kişi, kurum, kuruluş ve sektörlere yapılan transfer harcaması olarak da göz önüne alınabilmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 209). Vergi harcamaları kamu harcamalarına benzer nitelikte olmasına rağmen farklı özellikleri dolayısıyla birbirinden ayrıldığı noktalar bulunmaktadır. Devlet politikası araçlarından kabul edilen vergi harcamaları, özelliği itibarıyla doğrudan harcamaların yerine geçmektedir. Ancak bu tür harcamalar ekonomide dolaylı kamu harcaması tesiri oluşturmaktadır. Bu minvalde kamu harcamaları ve vergi harcamalarını ayıran faktörler ortaya çıkmaktadır. Söz konusu durum kapsamında vergi harcamaları, birtakım özel niteliklere haiz mükellef faaliyetlerine tatbik edilen bir vergi desteğidir. Bu tür harcamalar vasıtasıyla an itibarı ile alınmayan bir gelir unsurundan vazgeçilmekte ve bütçe dâhilinde yer almamaktadır. Kamu harcamaları ise, mükellefiyet tercihi yapmadan genel olarak herkese kaynak transferi yapmaktadır. Bu harcama türünde vergi harcamalarının aksine devletin daha önceden toplamış olduğu gelirlerin dağıtılması söz konusudur. Ayrıca kamu harcamalar bütçe içerisinde yer almakta ve değerlendirilmektedir (Karaş & Hayrullahoğlu, 2021: 94). Diğer yandan kamu harcamaları ve vergi harcamalarının temel düzeyde ortak yer aldığı nokta, Anayasal bir ilke çerçevesinde

değerlendirilen "sosyal devlet anlayışı" dır. Vergi harcama ve kamu harcamalarının müşterek unsurları, söz konusu kapsamda belirtilen amaçlara ulaşmak adına gerçekleştirilen faaliyetler bütünü olarak kabul edilmektedir (Kaya & Gülsün, 2020: 10). Literatürde vergi gelirinden birtakım istisna, muafiyet, indirim şeklindeki uygulamalar vasıtası ile vazgeçilmesini ifade eden vergi harcamaları, aslında iki unsuru barındırmaktadır. İlk kısımda *"verginin uygulanması için gerekli yapısal hükümleri yani, vergi matrahını, verginin konusu, vergi oranı, hesap dönemi, vergi tarifesi gibi unsurları içeren ve gelir yaratan"* bölümü yer almaktadır. Diğer kısımda ise vergi teşvikleri ve sübvansiyonları olarak ifade edilen, belirli bir mükellef topluluğuna ya da tespit edilmiş belirli faaliyetlere ilişkin tasarlanmış "standart vergi sisteminden sapmalar" bulunmaktadır (Gerçek & Uygun, 2021: 30).

Vergi harcaması tarihsel süreçte, ABD'de 1950'li yıllarda federal gelir ve kurumlar vergisinde bulunan istisna, muafiyet, indirim ve mahsup kavramlarının aslında federal bütçe harcamalarına yakınsandığı ve farklılıklarının olmadığı düşünselinden hareketle tartışılmaya başlamıştır (Pedük, 2006b: 7). Bu süreçte vergi harcaması kavramı ilk olarak bir resmi belgede yer almış, ABD'de 1974 yılı bütçe yasasında tanımlanmıştır. Vergi harcama raporu olarak şekillenmesi ise ilk kez 1959 yılında Almanya'da gerçekleştirilmiştir. Bu süreci 1968 yılında ABD takip etmiş, 1974 Bütçe Reform Yasası ile vergi harcamalarını bütçe denetimine entegre etmiştir. Vergi harcama raporu hazırlama sürecinde Almanya ve ABD'yi 1978'de İspanya, 1979'da İngiltere ve Kanada, 1980'de Fransa, 1997 yılında da Hollanda gibi OECD ülkeleri izlemiştir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018: 1). Türkiye'de ise ilk vergi harcama raporu 2001 yılında düzenlenmiş fakat çok yönlü olmayan ve eksiklikleri bulunan rapor geliştirilmiştir. Ayrıca Dünya Bankası ile vergi harcamalarının mikro simülasyon modellemesinin dolaysız vergi vergiler çerçevesindeki etkilerini araştırmaya yönelik çalışmalar yapılmıştır. *"OECD/G20 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting-Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) Projesi ve Vergide Şeffaflık Gelişmeleri Raporu"* ve *"Uluslararası Vergi Politikaları ve Reformları Raporu"* hazırlama çalışmalarına da 2019 yılında başlanmıştır (Eriçok, 2019: 336). Vergi harcamaları gelir azaltıcı ve kamu maliyeti yönü ile 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile yasal dayanağına kavuşmuştur. 2006 yılından itibaren vazgeçilen vergi tutarı kapsamında her yıl düzenli olarak Bütçe Kanunu ekinde kamuoyu ile paylaşılmaya başlanmıştır. Ayrıca vergi harcaması olarak nitelendirilen ve merkezi yönetim bütçe gelirlerine etkisi olan tüm düzenlemeler Bütçe Kanununun B Cetvelinde oluşturulmuştur. 2016 yılından itibaren ise vergi harcama raporu OECD ve diğer üye ülkeler formatında düzenli olarak yayımlanmaya devam etmiştir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018: 3). OECD'de yapılan bir araştırmaya göre içerisinde Türkiye'nin de bulunduğu üye ülkelerin dörtte üçü düzenli olarak vergi harcamalarını raporlamakta ve söz konusu ülkelerin yarısı raporları bütçe belgelerinde yayımlamaktadır. Avusturya ve Almanya ise, devletin hem doğrudan kamu harcamaları hem de vergi harcaması yoluyla yaptığı destekleri de içeren sübvansiyon raporları hazırlamaktırlar (Giray, 2002: 31).

Devletin vergi sistemini kullanarak kanunilik çerçevesinde ve belirli sınırlar kapsamında uyguladığı vergisel ayrıcalıklar, vergi harcaması başlığında uygulamada farklı şekillerde kullanılmaktadır (Türkay, 2018: 3). Bu çerçevede standart vergi sisteminden sapmalar olarak belirtilen vergi harcamaları şu şekilde ifade edilebilir. Kişi ve vergi konularının matrah dışı bırakılmasını sağlayan *muafiyet ve istisnalar*, belli seviyede bir tutarın vergi yükümlülüğünden indirgenmesi veya arttırılmasına müsaade edilmemesini sağlayan

*vergi kredileri*dir. Ayrıca, belli bir grup ya da mükellefin faydasına yönelik olarak vergi oranında indirim sağlayan *vergi indirimi*, vergi ödemelerinin geciktirilmesi imkanı veren *vergi ertelemesi*, ödenecek vergi miktarına ulaşmak için çeşitli şekillerde daha önce ödemesi yapılmış bir tutarın, hesaplanan vergi tutarından indirilmesi ve belirli kapsamlarda mahsup edilemeyen tutarın iade edilmesini sağlayan *mahsup ve iade* kurumlarıdır (Giray, 2002: 29). Vergi harcamalarının bu kapsamda yer alan ögeleri birtakım nitelikler barındırmakta ve bunlar sayesinde kamu harcamalarından ayrılmaktadır. Vergi harcamaları ekonomik, sosyal ve mali hedefler doğrultusunda belirlenmiş sektör, faaliyet ya da mükellef gruplarına yönlendirilmektedir. Belirli dönemlere özgü amaçları içerdiğinden şartlar değiştiğinde yasal olarak kaldırılabilir, belirli farklı hedeflere özgülenebilir. Vergi harcamaları ayrıca devletin vergi gelirlerinde bir azalma ortaya çıkarmakta, verginin yönlendirici gücü ile hareket ederek mükellef ya da sektörlerden belirli bir şekilde davranması sağlanmaktadır. Konulan amaç ve hedeflerdeki değişimler, alınan olumlu ya da olumsuz sonuçlar neticesinde gerekli görüldüğü takdirde vergi harcama süjeleri kanun yoluyla kaldırılabilmektedir. Bu durum sonrasında ise devlet vergi geliri elde etmeye devam etmektedir (Ferhatoğlu, 2005: 9). Vergi harcamalarının raporlanması saydamlık ilkesi gereğince önem arz etmektedir. Bu bağlamda vergi harcamalarının raporlama ve bilgilendirme sürecindeki konumu farklı bir sürece sahip olmaktadır Vergi harcamaları; bütçe kapsamındaki yıllık olmayışı, beklenmeyen harcama özelliğine sahip olması ve harcama politikalarının dönemsel farklılaşması tahmini olarak belirlenmesi ve raporlanması esaslarına dayanmaktadır. Bu minvalde vergi harcamalarının raporlama süreci genel olarak ülke uygulamalarında birtakım farklılıklara sahiptir. Ancak literatürde vergi harcama raporunun tahmin yolu ile detaylandırılması söz konusu olmaktadır ve genel çerçevede şu faktörler vasıtası ile gerçekleştirilebilmektedir. Bunlar; *vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi* ve *harcama denkliği yöntemleri*dir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018: 11). *Vazgeçilen gelir yöntemi,* ilk gelir kaybı usulü olarak da betimlenen yöntem, genel kapsamda başvurulan bir esası temsil etmektedir. Bu yöntem sayesinde vergi mükelleflerine verilen desteklerin meydana getirdiği gelir kayıpları tespit edilmekte ve ölçülmektedir. *Kazanılan gelir yöntemi*, vergisel konularda mükelleflere haiz imtiyazların nihayete erdirilmesi ile birlikte vergi gelirlerinde ortaya çıkan artışın hesaplanması esasına dayanmaktadır. Bu yöntemde idari düzenlemelerde meydana gelen değişimlere mükelleflerin verdiği tepkilerin değişimi esas olarak alınır ve böylece bireylerin tepkileri de değerlendirilmektedir. *Harcama denkliği yöntemi,* eşdeğer harcama yöntemi olarak da adlandırılmaktadır. İlgili yöntemde tatbik edilecek olan vergi harcaması vasıtasıyla bireyleri muadil bir faydaya götürecek *"kamu harcaması politikasının maliyeti"* tahmin edilmektedir (Kaya & Gülsün, 2020: 12).

Vergi harcamaları kamu harcamalarına oranla kamu maliyesi kapsamında bazı avantajlara da sahip olmaktadır. Vergi harcamaları karar alma süreçlerinde hedeflenen amaçlar doğrultusunda ve süratli bir şekilde karar alınıp uygulamayı kolaylaştırmaktadır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018: 6). Kamu harcamalarına kıyasla vergi harcamaları ilk tahsil edilen gelir akışı statüsünde gerçekleştirildiğinden, ödeme hızı daha fazladır. Ayrıca kamu harcama planlarına oranla daha basit ve etkilidir. Vergi harcaması politik tarafsızlık çerçevesinde değerlendirildiğinde, özel kesimdeki etkisi daha yüksek fayda düzeyinde elde edilmektedir. Bunun yanında verginin yönlendirici gücünün kullanımında da önemli bir mali yönetim aracıdır. Diğer taraftan vergi harcamaları ne kadar doğru amaç ve hedeflere yöneltilmiş olsa da kontrolsüz şekilde kullanıldığında tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını

olumsuz düzeyde etkilemektedir. Yanlış amaç ve hedefler doğrultusunda planlanan vergi harcamaları ölçülü ve kontrollü gerçekleştirilmediğinde ekonomik etkinsizliğe de yol açabilmektedir. Bu yüzden vergi harcamalarının bütçe belgeleri ile ilişkilendirilip raporlanması, hedeflenen ekonomik, sosyal ve siyasi süreçlerin kamu maliyesi nezdinde gerçekleştirilebilmesi bakımından son derece önem arz etmektedir (Giray, 2002: 35-36).

3. Covid-19 Pandemisinde Vergi Harcamalarının Dünya'da ve Türkiye'deki Seyri

2019 Aralık ayında Çin'in Hubei bölgesinin başkenti olan Vuhan'da ortaya çıkan virüs salgını küreselleşme sürecinin sonucu ülkeler arasındaki fiziki etkileşimler dolayısıyla bütün kıtalara yayılarak Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ)'nün pandemi ilanı ile farklı bir sürece evrilmiştir. 2020 yılında tüm dünyada salgınla mücadelede başta sağlık kapsamında farklı düzeyde birçok tedbir uygulanmıştır. 2020 yılı sonlarına doğru ise aşı çalışmalarının sonuç vermesi çerçevesinde ülkeler bazında aşı uygulamaları başlamıştır. Aşı arzının belirli seviyelerde olması, aşı karşıtlığı ile aşılanmaya mesafeli bakılması salgın sürecini uzatmakta ve ülke ekonomilerini zor durumda bırakmaya devam etmektedir (Karadağ, 2020: 401).

3.1. Vergi Harcamalarının Covid-19 Pandemi Süreci ile Dünyadaki Seyri

Dünya'da vergi harcamaları ilk olarak ABD'de yasal zemine sahip olmuş ve önemli çalışmalar neticesinde bütçe yasalarında yer alması sağlanmıştır. Bu çerçevede Karen Benker tarafından *"vergi ertelemeleri, ayrıcalıklı vergi oranları, mahsuplar, beyan sınırları, indirimler ile istisna ve muafiyetlerin neden olduğu vazgeçilen gelir"* olarak ifade edilmiş ve ABD bütçe kanunda bu minvalde bir açıklama yer almıştır (Ağdemir & Abukan, 2020: 713). Daha sonra literatürde dünyada vergi harcamaları konusunda birçok çalışma yapılmış, ABD'yi Finlandiya, Belçika, Japonya, Almanya, İspanya, İtalya ve Fransa gibi ülkeler izlemiştir. Dünya'da pek çok ülke vergi harcamalarını ekonomi politika ve stratejileri minvalinde kullanmaya başlamıştır ancak bu süreci farklı uygulamalar ile tatbik etmişlerdir. ABD vergi harcamalarını yoğun olarak gelir, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi kapsamında kullanmaktadır (Tekin & Sökmen, 2015: 143). İngiltere vergi harcamalarını üç ayrı grupta değerlendirmektedir. Bunlar, gelir vergisi üzerindeki çifte vergilerin önlenmesi, tam mükelleflerin sermaye kazançlarına yönelik muafiyet ve istisnalar, yapısal indirimleri le birlikte çocuk, yaşlı yardımı gibi uygulamaları barındıran vergi harcamalarıdır. İspanyada vergi harcamalarına yönelik uygulamalar vergi mevzuatında yer alan indirilmiş vergi oranları, indirimler, ödenekler, teşvikler, vergi kredileri olarak yer almaktadır. Fransa'da ise vergi harcamaları bireysel gelir vergileri, servet vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve diğer dolaylı vergiler kapsamında şekillenmiştir. İtalya'da ise vergi harcamalarında ücret istisnalarının öncelikli olarak değerlendirildiği, kurumlar vergisinde yabancı yatırımcılara verilen vergi teşvikleri öne çıkmaktadır. Vergi kredisi, muafiyetler, katılım ve kar paylarına yönelik istisnalar, bölgesel bazdaki üreticilere yönelik gelir vergisi istisnaları başlıca vergi harcama örnekleri arasında yer almaktadır (Tekin & Sökmen, 2015: 144-147). Dünya'da vergi harcamalarına ilişkin birçok literatür çalışması yapılmış, tüm ülkelerde belirlenmiş temel standart olmamasına rağmen vergi harcamalarına International Money Fund (IMF) mali işler bölümünden Heady ve Mansour'un "vergi harcamalarına yönelik süreçler" ile ilgili tespitleri önem arz etmektedir.

Tablo 1: Vergi Harcamalarına Yönelik Süreçler

Süreçler	Açıklamalar
Başlık ve Açıklama	Vergi harcamasına yönelik anlamı ifade eden bir başlık ve ölçü kapsamında temel tasarım özellikleri verilmesi.
Yasal Kaynak	Kanuna yönelik tarihi ve temel hükümlerin açıklanması.
Vergi Türü	Uygulamanın hangi vergiler kapsamında değerlendirileceğinin belirtilmesi (Örnek; GV, KV, KDVK, Tüketim Vergisi)
Ölçü Türü	Tercihli düzeydeki vergi oranları, ilave vergiler, muafiyet, vergi iadeleri, KDV altında sıfır oran, vergi indirimleri şeklindeki ölçülerden birinin vergi harcama uygulamalarına ilave edilmesi
Hedefler	Vergi harcamalarına yönelik hedef ve amaçların belirtilmesi
Faydalananlar	Yararlananların (örnek olarak, çocuklu aileler; yaşlılar; sektöre, boyuta veya farklı diğer niteliklere göre farklı özellikte işletmeler) detaylandırılması
Standart Vergi Sisteminden Farklılık Nedeni	Tespit edilen vergi harcamalarının standart vergi sisteminden farklılaşma şekil ve sürecinin belirtilmesi
Veri Kaynakları	Maliyetlere ve projeksiyonlara yönelik tahmin modelinde kullanılan veri kaynaklarının (Örnek; Kurumlar Vergisi beyannamesi) belirtilmesi.
Tahmin Yöntemi	Vergi harcamaları kapsamında maliyetlerin tahmin edilmesine yönelik hesaplamaların yapılması için kullanılan yöntemin genel bir tanımının belirtilmesi
Maliyet Tahminleri	Bu süreçten birden fazla vergi matrahı etkilenirse, her bir matrahın ayrı ayrı sıralarda rapor edilmesi. Örnek; Yıl t / Yıl t+1 / Yıl t+2 / Yıl t+3

Kaynak: (Eriçok, 2019: 332).

Tablo 1'de vergi harcamalarına yönelik süreç tespiti yapılmış olup, süreçlerin başlık ve konu, yasal dayanak, vergi türü, hedefler, yararlananlar, standart vergi sisteminden ayrılma şekli, veri kaynakları, tahmin yöntemi ve maliyet tahminlerinden teşekkül ettiği görülmektedir. Vergi harcamalarına yönelik tahmin hesaplamaları, maliyet ve etkinlik çerçevesinde vergi harcama verilerine kaynak olması açısından önemlidir. Bu sayede vergi harcama düzeyi ve gelir kaybı, bütçe harcamaları ve dengesizlikleri kapsamındaki etkileri değerlendirilmektedir. Bunların yanında vergi harcama tahminleri orta vadeli bütçe planlarının tesis edilmesi kapsamında da destek olmaktadır (Eriçok, 2019: 333). Maliye politikası çerçevesinde etkin ve tesirli olması adına dünyada vergi harcamaları önemli seviyelerde kullanıldığı görülmektedir. Ülke ekonomilerindeki öngörülen ya da öngörülemeyen olumsuzluklara hızla müdahale aracı olarak kullanılan bir unsur haline gelen vergi harcamaları hemen her ülke tarafından kullanılmaktadır.

Ülke ekonomilerinde olağandışı süreçlerde etkin bir müdahale aracı olma yeteneğini kanıtlayan vergi harcamaları, pandemi gibi olumsuzlukların bertaraf edilmesi sürecinde de etkin bir rol oynamıştır. Dünyada Covid-19 salgınının etkisiyle ülke ekonomilerine önemli seviyelerde daralmalar yaşanmış, dış ticaret, üretim, tedarik zinciri ve yatırım-sermaye seyrini olumsuz düzeyde etkilemiştir. Üretimin daralmasıyla beraber emtia fiyatlarında ciddi düşüşler görülmüş, ülke gelirlerinin başında gelen dış ticaret, turizm gelirlerinde de azalmalar meydana gelmiştir. Bunların yanında petrol ve doğalgaz, otomotiv, tüketim ürünleri ve havayolu şirketleri de olumsuz etkilenmiştir (Durmuş & Şahin, 2020: 927). Böylece ülke büyümeleri ve bütçe açıkları, borçlanma süreçlerinin yaşanması söz konusu olmaya başlamıştır. Ayrıca sosyo-ekonomik sorunların artmaması için ülkeler peş peşe para ve maliye

politikaları kapsamında ilave tedbirler almaya başlamışlardır. Bunların arasında kamu ekonomisini hızlı etkileyen, sosyo-ekonomik sorunların doğmasını engelleyen maliye politikası aracı olarak vergi harcamaları süratle devreye konulmaya başlanmıştır (Koç & Yardımcıoğlu 2020: 125). Bu kapsamda dünyada ülkeler bazında birçok farklı vergi harcaması gerçekleştirilmiş, pandemi sonrası da ekonomilerin toparlanması için ilave tedbirlerin uygulanması ve devam etmesi söz konusu olacaktır.

Ülkeler pandemi sürecinde ulusal ekonomilerine vergi harcama yoluyla önemli katkılar sağlamaktadırlar. Bu çerçevede *Amerika Birleşik Devletleri (ABD)*, işletmelere yapılan hibe ve yardım ödemelerinde vergi indirimi, gıda yardım ve bağışlarında işletmelere vergi indirim imkânı, tüketim ve yakıt vergilerinde indirim, gelir ve kurumlar vergi beyan ve ödemelerinin ertelenmesi, geniş çerçevede değerlendirilen işsizlik yardımları üzerindeki vergi istisna uygulaması, ekonomik problem yaşayan sektörlerdeki firmalara (havayolları, turizm sektöründe yer alan firmalar) vergi indirim desteği, bordro vergisi ertelemesi, sağlık yatırımlarında vergi istisnası önlemlerini içermektedir (Durmuş & Şahin, 2020: 933). *Almanya*, işletmelerin kapanmasının yol açtığı zincirleme tepkilere karşı güçlendirmek ve birçok pazar sektöründeki talebi hızla azaltmak amacıyla vergiden muaf tutulan Alman Ekonomik Pazar İstikrar Fonu Yasası'nı kabul etmiştir. Vergi ön ödemelerinin azaltılması sağlanmış bu çerçevede ortaya çıkabilecek olan faiz ve oluşabilecek ek ödemelerden devlet olarak feragat edilmiştir. Genişletilmiş çocuk bakım yardımlarındaki vergi istisnası, muafiyet uygulamalarının genişletilmesi ve kısa çalışma destekleri yanında işverenlere yönelik bordro destekleri de yine bu çerçevede yapılan vergi harcamaları kapsamında gerçekleştirilmektedir (Koç & Yardımcıoğlu 2020: 136). *Fransa*, kurumlar vergisi ve işletme vergilerinin talep üzerine ertelenmesini sağlamış, vergi denetimleri ve vergi tahsilat zamanaşımı süresiz askıya alınmış, serbest meslek sahiplerinin yıllık vergi ödemelerini ertelemiş, geç ödenen vergilere faiz ve ceza tahakkuk ettirmemiş, küçük işletmeler için yardımlaşma fonu kurularak bu dönemde vergi muafiyetlerinin genişletilmesi sağlanmıştır (Özdemir vd., 2020: 195). *İtalya*, birçok sektördeki vergi mükellefinin yıllık vergi ödemesi askıya alınmış, vergi ödemeleri sürecine dahil olan işletmelerin de ödemelerini uzun vadeli taksitlere bağlamış, vergi denetimleri, saha denetimleri, icra, haciz, dava ve vergi uyum yükümlülükleri de pandeminin seyrine göre askıya alınmış, sağlık harcamalarına ve sağlık çalışanlarının korunması adına 20.000 euro'ya kadar vergi indirimi getirilmiş, ticari kiralar için vergi kredisi ve covid-19 ile ilgili olan bağış ve yardımların vergi indirimine dahil edilmesi sağlanmıştır (Ulun, 2020: 96). *Avusturya*, gelir ve kurumlar geçici vergilerindeki oranların sıfıra kadar indirilebilme imkanı getirmiş, yine bu vergilerin yanında KDVK kapsamındaki vergilerin ertelenmesi sağlanmıştır. Kamu fonlarından işletmelere herhangi bir hibe, fon yardımı yapıldıysa söz konusu işletmelerin vergiden muaf olması sağlanmıştır. Pandemi sebebiyle emekli hekimlerin emeklilikten dönerek mücadeleye katılması için tercihli gelir vergisi oranı hakkı tanınmıştır. *Belçika*, pandemi ile mücadelede ihtiyaç duyulan sağlık ve tıbbi malzemeleri sağlık kuruluşlarına bağışlayan işletmeleri KDV'den muaf tutulmuştur. KDV, gelir ve kurumlar vergilerinde vergi ertelemeleri yapılmış, söz konusu vergilere yönelik taksitle ödeme imkânı getirilmiştir. Dolaşım ve konaklama vergileri pandemi süreci de gözlemlenerek belirli bir süre askıya alınmış, işletmelerin sağlık kuruluşlarına yapmış olduğu bağışların gelir ve kurumlar vergilerinden indirilmesi sağlanmıştır. *Yunanistan*, pandemiden etkilenen işletmeler, serbest meslek mensupları ve bir gayrimenkule sahip kişilerden KDV ve diğer vergisel yükümlülükler kapsamında tahakkuk eden ödemeleri askıya almıştır. İşletmelerin bekleyen ve farklı aşamalarda olan vergi

iadelerinin hızla sonuçlandırılıp mükelleflere ödemesi sağlanmasına yönelik uygulamalar hızlandırılmıştır. Sıhhi ve sağlık ürünlerdeki KDV yükü %24'ten %6'ya düşürülmüş, işletmelere yapılan hibe ve destek ödemelerine vergi istisnası getirilmiştir. Ayrıca vergi yükümlülüklerinde yer alan tüm süreçlere ilave indirimlerin yapılması sağlanmıştır. *Macaristan*, hizmet sektörü (konaklama, yemek, sanat, eğlence, rekreasyon) çalışanlarına vergi indirimi imkanı getirmiş ve bordro vergilerini geçici olarak kaldırmıştır. Küçük işletmelere yönelik vergi tatili uygulamasını hayata geçirmiş, hizmet sektöründe faaliyet gösteren turizm, ulaşım, catering, eğlence, spor ve eğitim işletmelerinden emlak vergisi, KDV ve geçici vergi alınmasını askıya almıştır. *Portekiz*, emlak vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisine yönelik vergi ertelemeleri kabul edilmiştir. İstihdam kaybını önlemeye yönelik olarak çalışanların üzerindeki gelir vergisinin indirilmesi, serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden mükelleflere ait stopaj yüklerinin ertelenmesi sağlanmıştır. Pandemi sebebiyle işletmelerin devlete ve kar amacı gütmeyen kuruluşlara yapmış oldukları bağışlara yönelik vergi indirim imkânı ve KDV istisnası getirilmiştir. *Danimarka*, kdv, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ödemelerini ertelenmiştir. Covid-19 sürecinin yayılmaması için işe gidemeyen personellere ait işletmenin yapmış olduğu ödemelere ilişkin bordro indirimi getirilmiş, hibe ve destek ödemeleri vergi istisnası kapsamına alınmıştır. Vergi beyannamelerin gecikmesi çerçevesinde tatbik edilmesi gereken cezai müeyyideler fiiliyata geçirilmemiş, vergi beyanlarına yönelik ek sürelerin verilmesi sağlanmıştır. Dünya'da birçok ülkede benzeri vergi harcama tedbirleri hızla devreye alınarak, sosyo-ekonomik desteklerin süratle sonuç vermesi sağlanmaya çalışılmıştır (Ozili & Arun, 2020: 20). Bazı ülkeler para ve maliye politikalarını birlikte kullanmış olsa da birçok gelişmiş ülke mali harcamaların hızlı amaca nüfuz etme etkisinden dolayı bu dönemde önemli seviyede vergi harcama politikalarını tercih etmiştir (Benmelech, & Ilan, 2020: 4). Covid-19 süreci politika yapıcıların önünde önemli bir engel olarak yer almaktadır. Pandemi sonrası da belirli bir süre eskiye dönüş pek mümkün olmayacak, yeni sistem kapsamında esnek maliye politikaları talep edilmeye devam edecektir (Gaspar & Gita, 2020: 7).

Covid-19 pandemi sürecinde maliye politikaları kapsamında birçok ülke tarafından gayrisafi milli hasılalarına oranla farklı seviyelerde vergi harcamaları gerçekleştirmiştir. Bu çerçevede G20 üyesi ülkelerin uyguladıkları mali teşvik paketlerinin GSYİH'ya oranları farklılık gösterse de söz konusu politikaların önemini vurgulamaktadır.

Tablo 2. COVID- 19 Nedeniyle G-20 Ülkeleri'nin Uygulamaya Koydukları Mali Teşvik Paketlerinin GSYİH'ya Oranı (%)

Ülke	Mali Teşvik Paketi / GSYİH (%)	Ülke	Mali Teşvik Paketi / GSYİH (%)
Japonya	21.1	Fransa	5
ABD	11	Almanya	4.9
Avustralya	9.9	İtalya	4.6
Kanada	9.8	Avrupa Birliği	4
Brezilya	8	Arjantin	4
Türkiye	5	Endonezya	3.9

Kaynak: (Fırat, 2020: 216).

Japonya GSYİH'na oranla en büyük mali destek programını yürütmekte, ardından ABD bu süreçte oluşturduğu program ile dikkat çekmektedir. Yine Avustralya, Kanada, Brezilya ve Türkiye bu konuda önemli adımlar atan G20 ülkeleri arasında yer almaktadır (Fırat, 2020: 215).

OECD pandemi sürecindeki sorunları engellemek adına müdahale ve vergi tedbirleri minvalinde bir forum düzenlemiştir. OECD Vergi İdareleri Forumu pandemi döneminde ekonomilerdeki oluşacak krizlerin derinleşmesini önlemek adına birtakım önerilerde bulunmuştur (Türkay, 2020: 1). Söz konusu vergisel tedbirlerin vergi harcamaları kapsamında şekillendiği gözlemlenmektedir. Bu tedbirler; işten çıkarmaların önüne geçmek için işverenlere yönelik istihdam maliyetleri kapsamında işçi üzerindeki gelir vergisinin belirli bir süreliğine kaldırılması, gelir vergisi borçlarının ertelenmesidir. Pandemi sürecinde fedakâr şekilde çalışan sağlık mensuplarına vergi muafiyeti getirilmelidir. İlaç, gıda ve sağlık donanımlarının ithalindeki kdv, gümrük vergi, ötv gibi maliyet oluşturan vergi kalemlerinin geçici olarak kaldırılması ve ödemelerin ertelenmesi önem arz etmektedir. Mükelleflerin kdv iade işlemleri hızlandırılmalı, şüpheli-değersiz alacak hükmünde olan alacaklarda oluşan kdv yüklerinin azaltılmasına yönelik çalışmalar gerçekleştirilmelidir. Mükelleflerin vergi borçlarına yönelik yeniden yapılandırma uygulamaları hızla tatbik edilmelidir. Vergi idarelerinin vergi alacağının tahsil ve korunması kapsamında gerçekleştirmiş olduğu icra, haciz, banka hesaplarını dondurma, mülk satışı gibi işlemlerin geçici olarak durdurulması faydalı olacaktır. Vergi kaçakçılığı kapsamında devam eden ve yeni başlayacak olan vergi incelemelerinin bir süreliğine durdurulması, gelir ve kurumlar vergisi çerçevesindeki geçici vergilerin ertelenmesi sağlanmalıdır. Zarar mahsup uygulamalarının kapsamı arttırılmalı, geçmiş yıl zararları kapsamında kabul edilen mahsup sürelerinin uzatılması sağlanmalı ve bu konuda gerekli düzenlemeler yapılmalıdır (Türkay, 2020: 3).

3.2. Vergi Harcamalarının Türkiye'deki Artışında Pandemi Etkisi

Türkiye'de vergi harcamalarına çerçevesindeki düzenlemeler idareye tanınmış olan yetki ile icrai nitelik kazanmaktadır. Söz konusu yetkinin kullanılmasının temelini ise Anayasa oluşturmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrası gereği idareye verilmiş yetki çerçevesinde vergi harcamalarına yönelik uygulamalar gerçekleştirilmektedir. Bu maddeye göre *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir"* (2709, 1982:73/4). Vergi harcamalarına yönelik ifade ve bilgilerin yer aldığı Hazine ve Maliye Bakanlığının hazırladığı 2001 yılındaki "Vergi Harcama Raporu" bu süreçte önemli bir belge olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi harcamalarına yönelik olarak ilk yasal düzenleme ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında uygulamaya alınmıştır (Yoruldu, 2021: 145). 5018 sayılı Kanun'un başlıca ilkesel bakış açısı "mali saydamlık, şeffaflık ve hesap verebilirlik" olarak yer almaktadır. Bu minvalde Kanun'un 18. maddesinde vergi harcamalarına yönelik bilgilerin raporlanacağına yönelik önemli bir hüküm yer almaktadır, buna göre *"merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak*

üzere; orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi, yıllık ekonomik rapor, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli…" (5018, 2003: 18). Söz konusu madde kapsamında vergi harcamalarının artık sistematik bir şekilde raporlanarak bütçe ekinde yer alması sağlanmıştır. Vergi harcama tahminleri 2008-2015 yıllarında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları Eklerinde belirtilmiştir. 2016 yılı itibarıyla vergi harcama raporu düzenli olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmaya başlamıştır. Söz konusu raporda vergi harcama tahminleri 193 sayılı Gelir Vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi, 3065 Katma Değere Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve diğer vergi kanunları olarak detaylandırılarak sınıflandırılmıştır (Gerçek & Uygun, 2021: 31). Ancak vergi harcamaları ve raporlanmasına yönelik düzenlemelerde birtakım sorunlar oluşmuştur. Uygulamada rapor kapsamında vergi harcamalarının tam olarak belirtilmemesi, tatbik alanlarının rapora tam sirayet etmemesi söz konusu olmuştur. Bu ve benzeri sorunlardan kaynaklanan eksiklikler dolayısıyla vergi harcamalarına mesnet oluşturan işlemlerin Anayasa Mahkemesinde açılan iptal davalarına konu olması mevzubahis olmuştur. Anayasa Mahkemesi vergi harcamalarının Anayasa'nın 2, 10 ve 73. maddelerinde yer alan hukuk devleti ilkesi, eşitlik ilkesi ve mali güç ilkelerine aykırılık oluşturulduğu nedeniyle açılan davalarda hukuka aykırılık görmemiştir. Bu durum çerçevesinde serbest bölgelerde gerçekleştirilen vergi harcamalarının değerlendirilmesine yönelik itirazlara Anayasa Mahkemesi örnek olarak 2004/14 Esas ve 2004/84 sayılı Kararında belirttiği şekilde olumsuz karşılık vermiştir. Bu karardaki gerekçe, serbest bölgelerin başka ülke serbest bölgeleri ile rekabetçi bir şekilde hareket etmesi gereken bir piyasa oluşturulması olarak yer almıştır. Ayrıca kararda şu şekilde bir hüküm verilmiştir *"…bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanamayacağını ve bu hükümlerden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli veya yabancı girişimcilerin hepsi yararlanacağı…"*. Vergi harcamaları Türk mevzuatında birçok hukuki düzenleme ile uygulama alanı bulmaktadır. Bunlar, başta vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler olmak üzere 5018 sayılı Kanun, tecil ve terkin işlemlerini kapsayan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK), götürü usulü ilişkin hükümleri içeren 4369 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile asgari ücrete ilişki düzenlemelerin yer aldığı 4444 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun olarak belirtilebilir (Kaya & Gülsün, 2020: 13). Ayrıca Türkiye'de vergi harcamaları fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutularak belirli bir sistem çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda vergi harcama alanları şu başlıklar kapsamında değerlendirilmektedir. Yatırımcı ve sermayedarların geliştirilmesi ve potansiyel yatırımların arttırılmasını desteklemek, işgücü piyasasına dahil olan ücret ve istihdam seviyesini geliştirmek, eğitim, sanat, kültür ve spor alanlarında gelişmeleri sağlamak, başta engellilere, yaşlılara, emeklilere, şehit dul ve yetimlere yönelik iyileştirmelerin yapılmasını sağlamak, icat, yenilik, tasarım ve araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerine destek olmak, yurtiçi tasarrufların arttırılması, gerekli olan altyapı, ulaştırma ve enerjiye yönelik yatırımları arttırmak, tarıma ve bu alandaki istihdamı arttırmaya yönelik girişimleri sağlamak vergi harcamalarının başlıca sınıflandırma alanlarını oluşturmaktadır (Eriçok, 2019: 346).

Koronavirüs salgınının küresel çapta bir pandemi oluşturması sebebiyle aralarında Türkiye'nin de olduğu birçok ülke ekonomisinde arz, talep kaynaklı çeşitli sorunların da bulunduğu problemler yaşamaya başlamıştır. Bu çerçevede Türkiye'de de salgının hemen başından itibaren para ve maliye politikaları başta olmak üzere yapısal tedbirlerin de dâhil edilmesiyle birçok önlem alınmıştır (Ulun, 2020: 97). Söz konusu tedbirlerin stratejik olarak planlı bir şekilde programlanması ve uygulanması ekonomik süreç için ayrı bir önem arz etmektedir. Türkiye'de bu kapsamda pek çok ülkede olduğu gibi işletmelerin salgından etkilenmemesi için vergi harcama tedbirleri öncelikli olarak gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Durmuş & Şahin, 2020: 939).

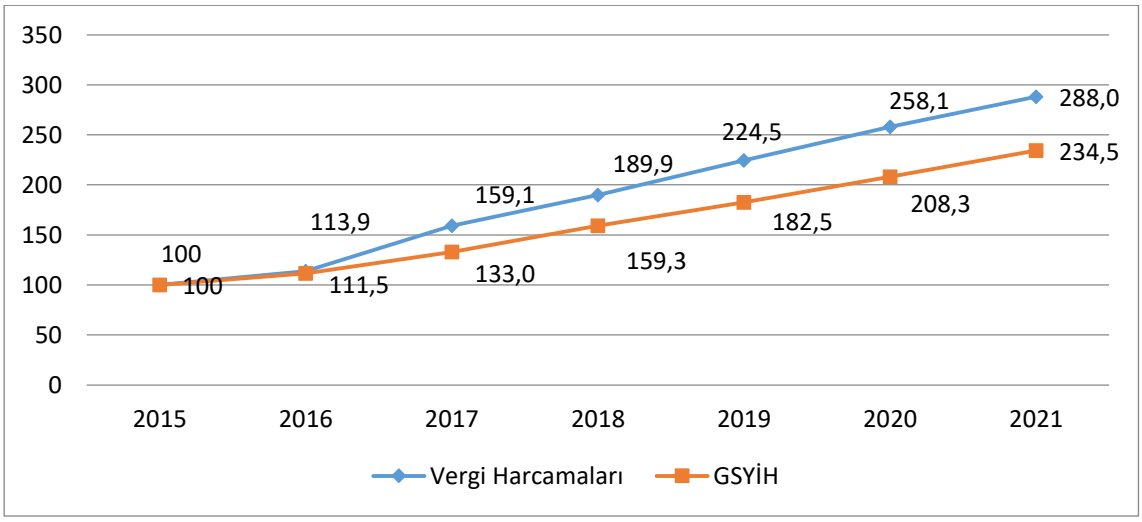
Salgının hemen başında vergi ertelemesi ve krizden etkilenen sektörlere yönelik doğrudan destek uygulamaları yürürlüğe konulmuştur. Bu çerçevede perakende ticaret ve alış veriş merkezleri (market, büfe, bakkal, manav, kasap, kırtasiye, tuhafiye, eczane, kuyumcu, vb.) demir çelik ve metal sanayii, otomotiv, lojistik-ulaşım, sinema ve tiyatro faaliyetleri, konaklama, yiyecek ve içecek hizmetleri, tekstil ve konfeksiyon faaliyetleri ile etkinlik ve organizasyona yönelik faaliyetlerin yer aldığı sektörlerin muhtasar (işyeri kira, serbest meslek ve ücret ödemelerinden yapılan vergi kesintileri) ve KDV beyannameleri çerçevesindeki ödemelerin ertelenmesi sağlanmıştır. Salgından en çok etkilenen bahsi geçen ve benzeri sektörlerin kamu mali yükümlülüklerini ertelenerek nakit akışlarına katkı sağlanmıştır. Diğer taraftan muhtasar beyanname süreleri ve KDV tevkifatı ödeme süreleri de uzatılmıştır. Konaklama vergisi ertelenmiş, yavaşlayan talebi canlandırmak adına birçok ürün yelpazesinde yer alan kdv oranları belirli bir süre %18'den %1'e indirilmiştir (Mutlu, 2020: 310). KDV, muhtasar ve Ba ve Bs formlarının beyanları da ertelenmiş, bu çerçevedeki cezai müeyyideler dondurulmuştur. Covid-19 sürecinden öncelikli olarak etkilenen hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükelleflere yönelik KDV oranı %18'den %8'e indirilmiş, gelir vergisi ve kurumlar vergisi çerçevesinde yapılan stopaj ödemelerinde de indirim sağlanmıştır (Durmuş & Şahin, 2020: 940).

Salgınının olumsuz etkilerini sınırlandırmak ve yaşanılan sürecin ekonomiye, piyasaya, üretime, istihdama olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla "Ekonomik İstikrar Kalkanı" adlı paketle 100 milyar liralık bir finansal kaynak seti devreye alınmıştır. Vergi harcamaları haricinde pandemi ile mücadelede önemli fayda sağlayan finansal teşvik paketleri hızla uygulanmaya başlamıştır. Mükellefler için mücbir sebep ilan edilmiş, bu sebeple mükellefin yerine getirmesi gereken birçok sorumluluk ertelenmiş, vergi ertelemeleri ile firmalara kredibilite kazandırılmıştır. Ayrıca vergi harcamaları dışında vergi ve kredi ödemelerinde temerrüde düşen firmaların kredibilite ve sicillerinin korunması amacı ile kreşi siciline "mücbir sebep" notu ilave edilmiştir. 65 yaşın üzerinde ve kronik rahatsızlığı nedeniyle sokağa çıkamayacak olan vergi mükellefi vatandaşların beyanname ve ödemelerinin yasağın sonuna kadar ertelenmesi sağlanmıştır (Eroğlu, 2020: 231). Asgari ücret desteği, esnek çalışma şartlarının sağlanması ve kısa çalışma ödeneğinin çalışanlar için devreye alınması sağlanmıştır. Kısa çalışma ödeneğinden yararlanamayanların izne çıkarılması dolayısı ile kayıpları maaş ödemesi ile desteklenmiştir. Aile, Çalışma ve Sosyal Politikalar Bakanlığı tarafında ihtiyaç sahibi ailelere yardım amaçlı destekler gerçekleştirilmektedir. Sanayi ve

Teknoloji Bakanlığı Covid-19 ile mücadele kapsamında 8 başlıkta teşvik programlarını uygulamaya koymuştur, bunlar; TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı, Stajyer Araştırmacı Burs Programı (Star), Çözüm Odaklı Genç Girişimcilerin Desteklenmesi, Sosyal ve Beşeri Bilimler Odaklı Covid-19 Projeleri, Covid-19 Odaklı Uluslararası İş Birlikleri, Üniversitelere Bilişim ve Ağ Kapasitesi Desteği, Kalkınma Ajansları Covıd-19 İle Mücadele ve Dayanıklılık Programı ve Teknoyatırım Destek Programıdır (Koç, & Yardımcıoğlu, 2020: 144).

Covid-19 süreci ile mücadele çerçevesinde dünyada gerçekleştirilen vergi harcamaları minvalinde Türkiye de önemli destekler sağlamış ve sağlamaya devam etmektedir. Söz konusu vergi harcamalarının yanında bankacılık işlemlerine dair kolaylaştırıcı düzenlemeler, istihdama yönelik alınan tedbirler, hane halkına yapılan maddi destekler, belediyelere aktarılan paylar ve sağlık sektörüne yapılan destekler de yer almaktadır (Eroğlu, 2020: 232). Dünyada olduğu gibi Türkiye'de bu minvalde vergi harcamalarında artan bir yönelim olduğu izlenmektedir.

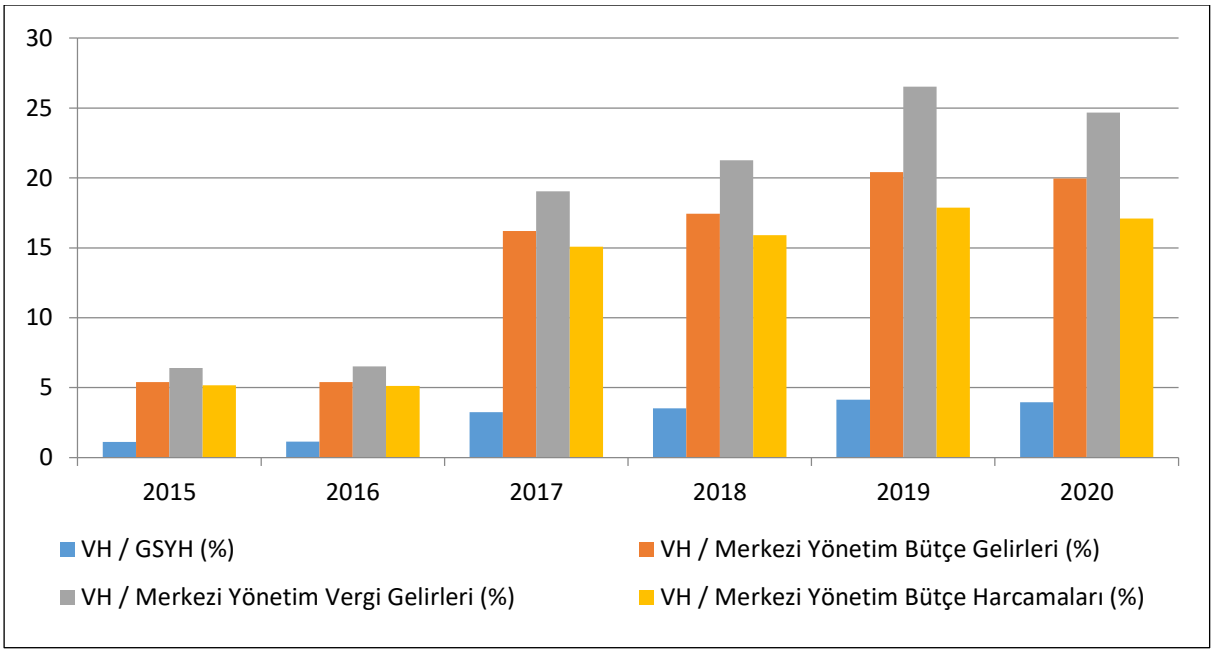
Tablo 3. Türkiye'de Vergi Harcamaları ve GSYİH'nın Değişimi (2015=100)



Kaynak: (Eriçok, 2019: 342).

Tablo 3'de 2015 yılı baz yıl olmak üzere vergi harcamaları ve GSYİH'nın değişimleri belirtilmiştir. Vergi harcamaları 2015 baz yıl sonrası düzenli olarak artmakta ve 288 endeks değerine çıkmaktadır. GSYİH ise vergi harcamaları artış endeksinden daha yavaş bir artış göstermektedir. Vergi harcamaları ve GSYİH arasındaki ilişki makasının son yıllarda açılarak artmaya devam etmesi düşünülmektedir. Söz konusu veriler, vergi harcamalarının dünyada ve Türkiye'de pandemiye yönelik gelişmeler ışığında küresel çerçevedeki bir anlayış kapsamında değerlendirildiğini göstermektedir. Ayrıca vergi harcamalarının ekonomilerin canlandırılması amacına yönelik aktif bir maliye politikası aracı olarak kullanıldığını ortaya koymaktadır (Eriçok, 2019: 342).

Tablo 4. Türkiye'de Toplam Vergi Harcamalarının Bazı Makro Ekonomik Göstergeler İçindeki Payı (%) (2015-2020 Dönemi)

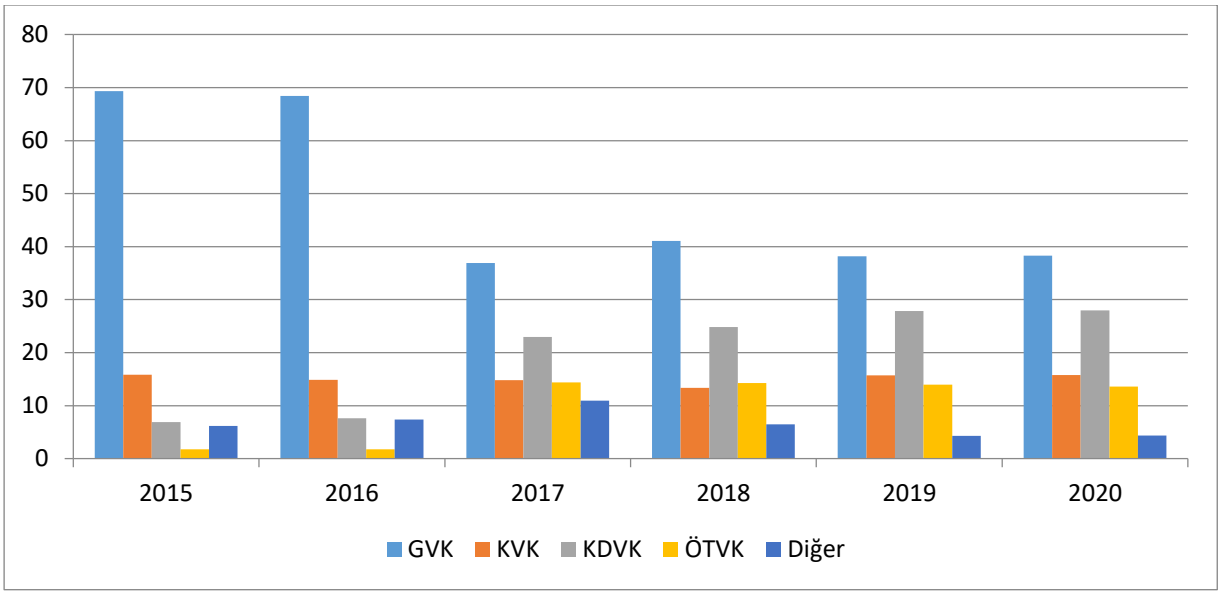


Yıllar	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
VH / GSYİH (%)	1,11	1,14	3,26	3,52	4,14	3,95
VH / Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (%)	5,41	5,41	16,2	17,43	20,42	19,95
VH / Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri (%)	6,4	6,53	19,05	21,26	26,52	24,66
VH / Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları(%)	5,16	5,13	15,07	15,91	17,87	17,09

Kaynak: (Gerçek & Uygun, 2021: 33).

Tablo 4'de farklı ekonomik kriterlerin vergi harcamaları ile 2015-2020 yılları arasındaki bazı makroekonomik göstergeleri arasındaki korelasyonlar belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi harcamalarının ölçülmesi açısından söz konusu endikatörlerin önemi büyüktür. Vergi harcamalarının GSYİH'ya oranı 2015 yılından 2016 yılına sınırlı bir artış görmüş ancak 2017 yılından itibaren artış göstererek 2020 yılındaki artış oranı %3,95 olmuştur. Vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki oransal süreci de 2017 yılından itibaren ciddi artışlar göstererek 2020 yılına gelindiğinde %19,95 gibi bir orana ulaşmıştır. Vergi harcamalarının merkezi yönetim vergi gelirleri içindeki payı ise önemli bir artış göstererek 2020 yılında %24,66 olarak hesaplanmıştır. Diğer taraftan vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe harcamalarına oranı da diğer göstergeler gibi 2016 yılından itibaren hızla artış göstermiş ve 2020 yılında %17,09 olarak gerçekleşmiştir. 2015 ve 2020 yıllarında Türkiye'de vergi harcamalarının birçok ekonomik gösterge ile beraber düşünüldüğünde ciddi bir artış gösterdiği gözlemlenmektedir. 2020 yılında bir artış sürecinde olan göstergelerin Covid-19 pandemisi'nin etkisiyle artarak devam edeceği tahmin edilmektedir.

Tablo 5: Türkiye'de 2015-2020 Yıllarında Vergi Harcamalarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı (%)



Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020
GVK	69,31	68,4	36,9	41,05	38,2	38,28
KVK	15,82	14,85	14,8	13,36	15,68	15,78
KDVK	6,91	7,61	22,98	24,84	27,87	27,98
ÖTVK	1,77	1,75	14,39	14,28	13,94	13,62
Diğer	6,19	7,39	10,94	6,47	4,31	4,34

Kaynak: (Gerçek & Uygun, 2021: 33).

Tablo 5'de Türkiye'de vergi harcamalarının vergi türleri çerçevesindeki dağılımı oransal olarak belirtilmiştir. Vergi türlerine göre vergi harcamaları içerisindeki en büyük payı GVK almakta olup, 2015 yılında %69,31 olarak gerçekleşmiştir. Oranın yüksek olmasının başlıca sebebi gelir dağılımındaki iyileşmeyi arttırmak için tatbik edilen asgari geçim indirimi ve bu kapsamdaki etkisidir. Diğer sırada ise KVK vergi harcamaları içerisindeki oransal büyüklüğü olarak yer almaktadır. 2015 yılından itibaren ortalama %15 civarında bir oransal ağırlığa sahiptir. Ancak KDVK ve ÖTVK kapsamındaki vergi harcamaları için aynı yorumu yapmak mümkün değildir. 2017 yılından itibaren GVK çerçevesindeki vergi harcamalarının düşüş gösterdiği, KDVK ve ÖTVK kapsamında bir artış yaşandığı gözlemlenmektedir. KDKV'nun vergi harcamalarındaki 2015 ve 2016'lı yıllardaki payı ortalama %7 civarındayken 2020 yılına gelindiğinde söz konusu oranın %27,98'e ulaştığı görülmektedir. ÖTVK'nun vergi harcamaları içerisindeki dağılımında ise 2015 ve 2016 yıllarında ortalama %1,7 olan vergi harcama payının 2020 yılın gelindiğinde %13,62'lere ulaştığı tespit edilmektedir. Bunun sebebinin devletin vergi harcama politikalarında ekonominin canlandırılmasına yönelik gerçekleştirdiği değişimler olduğu düşüncesi yer almaktadır.

4. Sonuç

Küresel çapta yaşanan Covid-19 süreci tüm dünyada ülkelerin ve uluslar üstü kurumların ekonomik, sosyal ve siyasi çerçevede beklenmedik şekilde derin bir kriz yaşamasına sebep olmuştur. Covid-19 ile mücadelede fiziksel temasın minimize edilmesi için ülkeler sınırlarını kapatmış, başta turizm ve dış ticaret gelirlerinde önemli seviyelerde düşüşler gerçekleşmiştir. Bu minvalde işgücü piyasası olumsuz etkilenmiş, işsizlik artarken ülke vatandaşlarının gelirleri düşmüş ve halk pandemi sürecindeki belirsizliklerden dolayı korumacı bir harcama politikası uygulamaya başlamıştır. Ülkeler bu ve benzeri sorunlar ile mücadele etmek için genişletici para ve maliye politikalarını devreye almak durumunda kalmışlardır. Bu aşamada başvurulan tedbirler arasında maliye politikası tedbirleri önemli bir yere sahip olmuştur. Söz konusu önlemler çerçevesinde tatbik edilen araçlardan birisi yaygın olarak kullanılan vergi harcama politikaları olmuş, birçok ülke tarafından etkin bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye'de de bu minvalde para politikası ve maliye politikası koordineli bir şekilde kullanılmış, vergi harcamaları tedbirleri de pandeminin ekonomideki olumsuz etkilerini azaltmak için kullanılmıştır.

Covid-19 aşısının bulunması ve kısmen de olsa uygulamaya başlanmasına rağmen bu sürecin sona ereceği bir tarih verilememekte, sonrasında ekonomilerdeki tahribat düzeyi de tahmin edilememektedir. Bu yüzden ülkeler planlı ve kontrollü şekilde vergi harcama programlarına devam etmeli, gelişen pandemi sürecine göre maliye politikalarındaki esneklikleri ihtimamla kullanmalıdır. Bu çerçevede Türkiye özelinde birçok tedbir hayata geçirilmekle birlikte salgındaki gelişmelere göre vergi harcamaları devam ettirilmelidir. Diğer taraftan sağlık altyapısı kapsamında aşı ve ilaç tesis yatırımları arttırılmalı, tarım ve hayvancılık, gıda üretimi tesis yatırımlarına vergi indirimi getirilmelidir. Söz konusu çerçevede 2012/3305 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar'ın 8. maddesi (Stratejik Yatırımlar) ve 17. maddesi (Öncelikli Yatırım Konuları) tarım ve hayvancılık, gıda üretimi tesis yatırımlarına yönelik olarak genişletilmeli ve ilgili yatırımlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmalıdır. Bu sektörler stratejik sektör ilan edilerek üretim girdilerine vergi indirimleri getirilmeli, bordro desteklerinin arttırılması sağlanmalıdır. Pandemi sonrası da başta tarım, hayvancılık, gıda üretim tesisleri, aşı ve ilaç tesislerinin desteklenmesine devam edilmesi ülke ekonomisi ve toplum sağlığı için son derece önem arz etmektedir.

Kaynakça

Ağdemir, Z. & Abukan, D. (2020). "Vergi harcaması kavramının kökeni üzerine", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 709-723

Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Benmelech, E. & Ilan, N.T. (2020). "The Determinants of Fiscal And Monetary Policies During The Covıd-19 Crisis", *National Bureau of Economic WP, 27461,* 2-42.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. & Gümüş E. (2013). *Kamu Maliyesi*, 5. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Eriçok, R.E. (2019). "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021", *İstanbul İktisat Dergisi*, 69 (2), 321-355.

Eroğlu, E. (2020). "Covid-19'un Ekonomik Etkilerinin ve Pandemiyle Mücadele Sürecinde Alınan Ekonomik Tedbirlerin Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, 5 (2), 211-236.

Ferhatoğlu, E. (2005). "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (2), 2-12.

Fırat, M. (2020). "Covıd-19 Krizi ve IMF Destekli Maliye Politikalarının Gerekliliği", *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2 (3), 209-222.

Gaspar, V. & Gopnath, G. (2020), "Fiscal Policies for a Transformed World", https://blogs.imf.org/2020/07/10/fiscal-policies-for-a-transformed-world/, (28.08.2021).

Gerçek, A & Uygun, E. (2021). "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Gelir Kaybı Açısından Değerlendirilmesi (2006 – 2020 Yılları)", *Vergi Sorunları Dergisi*, 390, ss. 29-42.

Giray, F. (2002). "Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21 (1), ss. 27-52.

Göze, K. D. & Gülsün F. (2020). "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi Ve Seçilmiş Kamu Mali Göstergeleri İçerisinde Yeri", *Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi* , 5 (3) , 8-29 .

Karadağ, N.C. (2020). "Covıd-19 Pandemisi Ve Alınan Önlemlerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29 (3), 400-413.

Karaş, E. & Hayrullahoğlu, B. (2021). "Türkiye'de Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi" Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 44, Denizli, ss. 91-105.

Koç, İ. & Yardımcıoğlu, F. (2020). "Covid-19 Pandemi Sürecinde Uygulamaya Konulan Mali Tedbir ve Teşviklerin Karşılaştırmalı Analizi: Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkeleri Karşılaştırması", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi,* 8 (2), 123-152.

Ozili, P.K. & Arun, T. (2020), *Spillover of COVID-19: Impact on the Global Economy,* https://ssrn.com/abstract=3562570 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3562570, (30.08.2021).

Özdemir, H., Atak, O. & Hatıper Z. (2020). "Koronavirüs (Covid-19) Küresel Salgını Dolayısıyla Türkiye ve Bazı Gelişmiş Ülkelerde Alınan Ekonomik ve Mali Tedbirler", Vergi Raporu Dergisi, 248, (186-200).

Pedük, T. (2006a). "Vergi Harcamasında Terim Karmaşası", *Yaklaşım Dergisi*, 163, ss.30-49.

Pedük, T. (2006b). "Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişme Süreci", *Vergi Raporu Dergisi*, 80, 7-9.

Saraç, Ö. (2010). "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri", *Maliye Dergisi*, Sayı. 159, s. 262-277.

Savaş D. & Dilek Ş. (2020). "Covid-19 Küresel Salgında Dünyada ve Türkiye'de Uygulanan Ekonomi Politikaları Üzerine Bir Değerlendirme", *Journal of Turkish Studies*, 15(4), 923-943.

Tekin, A. & Sökmen, G. Ö. (2016). "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı Oecd Ülke Uygulamaları", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2) , 139-158.

Türkay, İ. (2018). Vergi Harcamaları ve 2016 Vergi Harcamaları Raporu, https://vergialgi.net/vergi-harcamalari-ve-2016-vergi-harcamalari-raporu, (09.09.2021).

Türkay, İ. (2020). Koronavirüs Döneminde Vergisel Konularda OECD Vergi İdareleri Forumu'nun Önerileri, https://vergialgi.net/koronavirus-doneminde-vergisel-konularda-oecd-vergi-idareleri-forumunun-onerileri, (25.10.2021).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018). *Vergi Harcama Raporu*, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Aralık 2018, Ankara.

Ulun, A.B. (2020). "Covid-19 Salgınının Küresel Düzeyde İncelenmesi: Ekonomik Etkiler ve Vergisel Önlemler", *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2 (3), 89-102.

Yoruldu, M. (2020). "Covid-19 Sürecinde Bir Kamu Mali Yönetim Stratejisi Olarak Vergi Tedbirlerinin Değerlendirilmesi: Türkiye İncelemesi", *Pandemi Döneminde Yönetim, Strateji ve Liderlik*, (Ed.) Karadal H, Halis M., Mert G., İstanbul, Akademi Titiz Yayıncılık, 300-314.

Yoruldu, M. (2021). "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 65, 139-150.

2709 Sayılı Kanunu Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1982, 18 Ekim), Resmi Gazete (Sayı 17863).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003, 24 Aralık), Resmi Gazete (Sayı 25326).

Servet Vergilerinin Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Evaluation of Wealth Taxes in Terms of Taxation Principles

Şerif Emre GÖKÇAY[1] **Altan RENÇBER**[2]

Abstract

In this study the principles of taxation will be discussed on the classifications within the works of; WAGNER's "Three Extracts On Public Finance", VON STEIN's "On Taxation", JÈZE's " Maliye İlmi ve Fransız Malî Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri", NEUMARK's " Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri" and SCHMÖLDERS' "Genel Vergi Teorisi". In this context, taxation principles; are classified as principles for socio-economic purposes, fiscal purpose, justice purpose and tax technique. Wealth taxes in the Turkish Tax System are; Estate Tax, Motor Vehicles Tax and Valuable Residence Tax levied on wealth ownership and Inheritance and Gift Tax levied on wealth transfer. These taxes' subject, taxpayer, base, rate structure and their shares in general budget revenues have been evaluated in the context of the principles of the appropriate tax sources selection, minimal impact on production, avoidance of incidence, adequacy, flexibility, generality, equality, progressiveness, discrimination, ability-to-pay, avoidance of double taxation, economy, clarity and convenience. As a result of this evaluation, the failing aspects will be revealed. In particular, the "Valuable Residence Tax", which was established with the "Digital Service Tax and the Law on Amendments to Some Laws and Decree Law No. 375" published in the Official Gazette numbered 30971, was evaluated in this axis. The main result reached in the study; It is stated that wealth taxes serve the purpose of justice in taxation, arrangements can be made to increase tax revenue in inheritance and gift tax, and that the subject of the tax should be determined in a general way in particular, and various regulations are required despite possible double taxation problems.

Key Words: Taxation Principles, Estate Tax, Motor Vehicles Tax, Valuable Residence Tax, Inheritance and Gift Tax
JEL Classification Codes: H20, H21, K34

Özet

Çalışmada vergileme ilkeleri WAGNER'in, "Three Extracts On Public Finance", VON STEIN'in "On Taxation", JÈZE'nin "Maliye İlmi ve Fransız Malî Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri", NEUMARK'ın "Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri"ve SCHMÖLDERS'in "Genel Vergi Teorisi" eserlerinde yer alan sınıflandırmalar temel alınarak ortaya konulacaktır. Bu kapsamda vergileme ilkeleri; toplumsal – ekonomik amaçlara, mali amaca, adalet amacına ve vergi tekniğine yönelik ilkeler şeklinde sınıflandırılmıştır. Türk Vergi Sisteminde yer alan servet vergileri; servet sahipliği üzerinden alınan Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Değerli Konut Vergisi ile servet transferi üzerinden alınan Veraset ve İntikal Vergisi konu, mükellef, matrah, oran yapısı ve genel bütçe gelirleri içindeki payları; uygun vergi kaynaklarının seçimi, üretimi asgari düzeyde etkileme, yansımama, yeterlik, esneklik, genellik, eşitlik, artan oranlılık, ayırma, mali güç, çifte vergilendirmeyi önleme, verimlilik, belirlilik ve uygunluk ilkeleri bağlamında değerlendirilmiş ve

[1] Dr. Öğr.Üyesi, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0002-1361-6598, emregokcay@gmail.com
[2] Dr.Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, ORCID: 0000-0002-3687-1858, altanrencber@gmail.com

aksayan yönler ortaya konulmuştur. Özellike 30971 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile ihdas edilen "Değerli Konut Vergisi" bu eksende değerlendirilmiştir. Çalışmada ulaşılan temel sonuç; servet vergilerinin vergilemede adalet amacına hizmet ettiği, veraset ve intikal vergisinde vergi gelirini artıracak düzenlemelerin yapılabileceği, değerli konut vergisi özelinde ise verginin konusunun genel nitelikte belirlenmesi gerektiği ve ortaya çıkması olası çifte vergilendirme sorunlarına karşın çeştili düzenlemelerin gerektiği şeklindedir.

Anahtar Kelimeler: Vergileme İlkeleri, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Değerli Konut Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi.
JEL Kodları: H20, H21, K34

1. Giriş

Türkiye'de 2018 yılı Ocak-Aralık döneminde 72,8 milyar TL açık veren bütçe, 2019 yılı Ocak-Aralık döneminde 123,7 milyar TL açık vermiştir. 2019 yılı Ocak-Aralık döneminde vergi gelirleri ise geçen yılın aynı dönemine göre yüzde 8,3 oranında artarak 673,3 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Faiz hariç bütçe giderleri ise yüzde 18,9 oranında artarak 899,5 milyar TL olmuştur (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019: 1). Görüldüğü üzere bütçe giderlerinin arttığı oranda bütçe gelirleri artamamakta bu durum bütçe açığının katlanarak artmasına neden olmaktadır. Bu denli fazla bütçe açıklarını borçlanmadan kapatmanın temelde iki yolu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi gelirleri artırmak diğeri ise giderleri azaltmaktır. Türkiye'nin büyüme hedeflerini gerçekleştirmek için bütçe giderlerinin azaltılması amaçlanmadığından, ki istatistiklerden görüldüğü üzere giderleri azaltmak bir yana bütçe giderleri her ay artmaktadır, bu büyük açığı kapatmadaki en büyük rol bütçe gelirlerini arttırmak amacıyla vergilere düşmüştür.

Bu amacı gerçekleştirmek için 5 Aralık 2019 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda görüşülüp kabul edilen ve 07 Aralık 2019 Tarihli ve 30971 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile ihdas edilen üç yeni vergiden biri olan "Değerli Konut Vergisi" (ihdas edilen diğer vergiler; Dijital Hizmet Vergisi ve Konaklama Vergisi) ile birlikte servet vergileri eksenli tartışmalar yeniden kamuyounun gündemine yerleşmiştir. Bu bağlamda çalışmanın konusu Türk Vergi Sisteminde yer alan servet vergilerinin vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesidir. Vergiye karşı oluşmaya başlayan tepkilerin bir sonucu olarak "Değerli Konut Vergisi"'nin uygulanmaya başlanmasının ertlenmesine ve söz konusu verginin tekrar TBMM Genel Kurul gündemine getirilerek yeniden düzenlenebileceğine ilişkin kamuoyunda beklentiler oluşturulmuştur. Akademik yazında "Değerli Konut Vergisi" temel olarak; hukuki güvenlik, belirlilik, eşitlik, çifte vergilendirme ve mali güç ilkeleri ekseninde eleştirilere konu olmuştur. Bu eksende servet vergileri konusunda akademik yazında artmaya başlayan tartışmalar da dikkate alınarak çalışmamızda genel olarak servet vergileri vergileme ilkeleri temelinde değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Yine bu bağlamda efektif, rasyonel ve adil bir vergilendirme sisteminde servet vergilerinin alması gereken şekil de tartışılacaktır.

Çalışmamızda vergileme ilkeleri WAGNER'in, "Three Extracts On Public Finance", VON STEIN'in "On Taxation", JÈZE'nin "Maliye İlmi ve Fransız Malî Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri", NEUMARK'ın "Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri", SCHMÖLDERS'in Genel Vergi Teorisi eserlerinde yer alan sınıflandırmalar temel alınarak ortaya konulacaktır. Bu kapsamda; uygun vergi kaynaklarının seçimi, üretimi asgari düzeyde etkileme, yansımama, yeterlik, esneklik, genellik, eşitlik,artan

oranlılık, ayırma, mali güç, çifte vergilendirmeyi önleme, verimlilik, belirlilik ve uygunluk ilkeleri açıklanacaktır.

Çalışmada Türk Vergi Sisteminde yer alan; servet sahipiliği üzerinden alınan Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Değerli Konut Vergisi ile servet transferi üzerinden alınan Veraset ve İntikal Vergisi; konu, mükellef, matrah, oran ve genel bütçe gelirleri içindeki payları temelinde uygun vergi kaynaklarının seçimi, üretimi asgari düzeyde etkileme, yansımama, yeterlik, esneklik, genellik, eşitlik, artan oranlılık, ayırma, mali güç, çifte vergilendirmeyi önleme, verimlilik, belirlilik ve uygunluk ilkeleri bağlamında değerlendirilecektir. Özellike 30971 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile ihdas edilen "Değerli Konut Vergisi" bu eksende değerlendirilecektir.

Devlet ile birey arasında vergilemenin amaçlarına uygun ve adil bir vergilendirme ilişkisinin kurulabilmesi için belirli ilkelere uyulması gerekmektedir. Söz konusu ilkeler tarihsel süreç içerisinde toplumsal ve ekonomik yapıların gelişimi ile değişen vergisel amaçlara da bağlı olarak şekillenmiştir. Günümüz açısından vergilendirme ilkeleri ulus devlet yapılarının ve sanayi devriminin oluşturulduğu ekonomik yapı ve koşullar tarafından biçimlenmiştir. Günümüz açısından vergilendirme kamusal gelirlerin sağlanması, ekonomik gelişmenin sağlanması ve gelir-servet dağılımında adaletin sağlanması olmak üzere üç temel amaç taşımaktadır. İzleyen kısımda ortaya konulacak sınıflandırma da bu üç amaç üzerinde yükselecektir.

Çağdaş vergi sistemlerine egemen vergilendirme ilişkileri çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Bahse konu çalışmamızda biz esasen Wagner tarafından ortaya konulan ve Schmölders ile Neumark tarafından şekillendirilen sınıflandırmayı esas alacağız. Bu sınıflandırma içinde söz konusu ilkeleri kuramsal açıdan açıklayacağız. İzleyen kısımlarda Türk vergi sisteminde yer alan servet vergilerini; (Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi) vergileme ilkeleri bağlamında değerlendireceğiz, sorunlara ve çözüm önerilerine yer vereceğiz.

Toplumsal ve ekonomik yapıların belirlediği verginin amaçları ve işlevleri, vergilemenin ilkelerini şekillendirmektedir (Schmölders, 1976: 57 – 58). Bu bağlamda vergilendirme ilkelerini sınıflandırmada ilk hareket noktasını verginin amaçları oluşturmaktadır. Verginin amaçları, kamu ekonomisinin amaçları ile de bir bütünlük oluşturmaktadır. Bu nedenle kamu ekonomisi ve alt unsuru olarak verginin amaçlarını aşağıdaki şekilde ortaya koyabiliriz (Schmölders, 1976: 57 – 58):

1- Toplumsal ve ekonomik gelişmenin gerçekleştirilmesi (Ekonomik Amaç)
2- Kamusal ihtiyaçların giderilmesi ve gerekli kaynakların sağlanması (Mali Amaç)
3- Gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanması (Adalet Amacı)

2. Toplumsal ve Ekonomik Amaçlara Yönelik İlkeler

Toplumsal ve ekonomik amaçlara yönelik ilkeler vergilendirmenin ulusal ekonomi üzerindeki etkileriyle de ilgilidir (Wagner, 1958: 11 – 12).

Vergilendirmenin ekonomik amacı, verginin en az fayda kaybına yol açması diğer bir ifadeyle verginin asgari üretim kaybına neden olması ve azami verimlilik sağlaması şeklindedir (Schmölders, 1976: 57 – 58).

Vergi sistemiyle ekonomik sistem arasında sıkı bir ilişki vardır. Vergi kişilerin mal varlığı üzerinden yapılan zorunlu bir aktarım olması nedeniyle kişilerin ekonomik faaliyeti için bir sınırlama oluşturmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin maliyetleri bu bağlamda artmakta ve özel kesimin üretim gücü azalmaktadır. Diğer yandan vergilendirme ekonomik rekabet koşullarını çeşitli faaliyet alanlarının lehine veya aleyhine olacak şekilde etkileyebilmektedir (Jezé, 1931: 418).

Çalışmamızın bu bölümünde vergilendirmenin ve farklı vergi türlerinin mükellefler üzerindeki etkisi ışığında vergi konularının seçimi, verginin üretimi asgari düzeyde etkilemesi ve yansıma konuları değerlendirilmektedir. (Wagner, 1958: 12).

2.1 Ekonomik Açıdan Uygun Vergi Kaynaklarının ve Konularının Seçilmesi İlkesi

Gelir, her bir ekonomik birimin (üretim faktörünün) potansiyel olarak sınırsız bir niteliğidir ve dolayısıyla ne süre ne de büyüklük açısından nesnel olarak sınırlandırılmaz. Ancak gelir üretim faktörleri tarafından belirlenir ve bu nedenle her zaman kendi önkoşulunu yeniden oluşturmaya çalışır (Von Stein, 1958: 32).

Wagner bu bağlamda, en uygun vergi kaynağının servet değil, gelir olması gerektiği konusuna işaret etmektedir. Üretim faktörlerinin korunması ve vergi konularının bu bağlamda belirlenmesi vergi kuramında yer alan temel tartışmalardan birisidir (Wagner, 1890: 316, Aktaran: Schmölders, 1976: 55).

Vergilendirme, özel kesim ekonomisindeki nesnel olarak sınırlı kaynaklara (üretim faktörlerine) yönelmemelidir. Vergilendirmenin sınırlı kaynaklara yönelmesi durumunda gelir ve sermaye oluşumu yoluyla yeniden üretim süreci aksayabilir. Vergilendirme özel kesim ekonomisini tüketirken kendi kaynağını tüketecek ve dolayısıyla devlete ve topluma da maliyet yükleyecektir. Sonuç olarak, ekonomik açıdan uygun vergi kaynaklarının seçilmesi ilkesinin temel önermesi üretim faktörlerine zarar vermemek olmalıdır. Gelir, bu bağlamda sermayeye (servete) karşıtlık sağlar. Gelir, bireyin sürekli değişen üretici güçlerine karşılık gelir. Ekonomik birimin geliri, ayrıca, kendi sermayesinin yanı sıra ikinci bir faktör tarafından, yani toplumla üretim ilişkileri bağlamında etkileşimi sonucu koşullandırılır. Ekonomide kalıcı olan bu etkileşimdir, çünkü kendi devamlılığını sağlar ve sermayenin yokluğunda bile varlığını sürdürebilir. Dolayısıyla vergilendirme asla üretim faktörlerinin gelir oluşturma yeteneğini kaybettiği noktaya kadar üretim faktörlerini tüketecek şekilde olmamalıdır (Von Stein, 1958: 32 – 33).

2.2. Üretimi Asgari Düzeyde Azaltması İlkesi

Vergilendirme etkileri itibariyle çalışmaya karar verme yetisine mümkün olduğu kadar az zarar vermeli ve kişileri belirli faaliyetlerden alıkoymamalıdır (Schmölders, 1976: 45). Vergilendirmenin üretimi asgari düzeyde azaltılmasına yönelik ilke verginin, etkileri bakımından ekonomik faaliyetlere mümkün mertebe az etki etmesi anlıma gelmektedir (Neumark, 1951: 159).

Mann, söz konusu ilkeyi “iktisadî ilişkilerin korunması” olarak isimlendirmektedir. (Schmölders, 1976: 45).

Jéze (1931: 419 – 421), verginin üretimi asgari düzeyde etkilemesi için şu özellikleri taşıması gerektiğini belirtmektedir:

Kural olarak vergi, ulusal sermaye üzerinden değil ulusal gelirden alınmalıdır; Vergi, ulusal ekonomik sistemde var olan sermayeyi azaltmaksızın yıl içinde tüketime konu olabilecek değerler üzerinden alınmalıdır. Günümüz koşulları içinde sermaye üretimin temel bir faktörüdür. Bundan dolayı sermayenin miktarını azaltmak, ulusal üretimi azaltmak, ücretlerin seviyesini aşağıya indirmek ve nüfusu azaltmaktır. Bu bağlamda toplumsal sermaye ile bireysel sermaye arasında bir ayırım yapmak gerekmektedir. Üretime ayrılan sermaye toplumsal sermayedir. Kişi tarafından biriktirilen ve üretime ayrılmayan ise bireysel sermayedir (servettir). Kavramlar bu şekilde ortaya konulursa verginin üretime olumsuz etkileri ancak verginin toplumsal sermaye üzerinde bir yük oluşturması halinde ortaya çıkabilir. Bireysel sermayede bir azalmanın toplumsal sermayede de azalmaya neden olup olmayacağı vergi gelirlerinin kullanım şekliyle ilgilidir. Ancak, devletin müdahale zorunluluğunu ortaya koyan bir toplumsal bunalım-krizin ortaya çıkması halinde toplumsal sermaye üzerinden alınacak bir vergi gerekli ve meşrudur. Hatta bu durumlarda kamusal harcamaların büyük bir ölçüde üst gelir sınıflarında yer alan kişilerin sermayeleri üzerinden alınan olağanüstü vergilerle karşılanması gerekmektedir.

2.3. Verginin Yansımaması İlkesi

Vergilendirme ilişkisinde yansıma olgusu da dikkat alınmalıdır: Bir vergi konulurken olası sonuçlarının araştırılması vergi yükünü taşıyacak kişilerin belirlenmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda kendisine vergi tarh edilen kişi vergiyi ödemekle birlikte vergi yükünü başka kişilerin üzerine aktarmaktadır. Bu verginin yansıması olayıdır (Jezé, 1931: 421).

Vergi yükünün, kanun koyucu tarafından belirlenen kişiler üzerinde kalması ilkesi olarak da ifade edilen verginin yansıtılmaması ilkesi uyarınca; vergilendirme ilişkisinin kanun koyucu tarafından vergi yükünün nihai aşamada vergi taşıyıcısı olarak belirlediği kişi üzerine yerleşecek şekilde tasarlanmasını gerektirir. Buna dayanarak, ya yansıması imkânsız veya güç olan veya yansıma olasılığı öngörülebilen vergi konularının tercih edilmesi gerekir (Neumark, 1951: 165).

Verginin yansımasını etkileyen koşullar ise şunlardır (Jezé, 1931: 428 – 429):

1- Verginin konusu ne kadar genelse yansıma olasılığı o kadar azdır. Zira vergi konusu ne kadar genel veya geniş belirlenmiş ise vergi dışı alanlar o kadar azalmaktadır. Örneğin, emlak vergisi sadece binaları konu alır ve diğer gayrimenkuller vergiye konu olmazsa bu durumda verginin kiracılara yansıması kuvvetli bir olasılıktır. Vergi yükü düşük olan diğer gayrimenkullere olan talep artacağından sınırlı arz karışında artan talep sonucu vergiler de kiracılara yansıyacaktır. Ancak verginin genel olması durumunda diğer gayrimenkullerin de vergi yükü aynı olacağından talep kayması ve arz dengesizliği oluşmayacaktır.

2- Vergi oranları da yansımayı etkileyen bir diğer etkendir. Vergi oranları ne kadar düşük ise yansıma imkanı o ölçüde sınırlı olacaktır.

3- Vergi konusunun hareket yeteneği (mobilitesi) de yansıma imkanını etkilemektedir. Örneğin, hareket esnekliği az olan gayrimenkullerin üzerinden vergi alınması durumunda menkul kıymet üzerinden alınmasına görece yansıtılması daha güçtür.

4- Verginin konusunun arz ve talep esnekliği de yansımayı etkileyen bir diğer etkendir. Talebin fiyat esnekliği ne kadar yüksekse yansıma imkanı da o kadar fazladır. İkame

malların varlığı da yansıma olasılığını azaltan bir etkendir. Arzın fiyat esnekliği de yansımayı etkilemektedir. Burada arzın fiyat esnekliğinin düşük olması verginin yansıtılması olasılığını artırmaktadır. Örneğin gayrimenkul arzının fazla nüfusun, az olduğu illerde emlak sahibinin gayrimenkul üzerine konulan vergiyi kiracısına yansıtma imkanı azdır. Tam tersi olarak da gayrimenkul arzının az nüfusun fazla olduğu illerde emlak sahibinin gayrimenkul üzerine konulan vergiyi kiracısına yansıtma imkanı daha fazladır.

5- Piyasanın tekel veya tam rekabet özellikte olup olmaması da yansımayı etkilemektedir. Ancak bu durumda arzın ve talebin fiyat esneklikleri de yansıma imkanlarını etkilemektedir.

2.4. Servet Vergilerinin Toplumsal ve Ekonomik Amaçlara Yönelik İlkeler Yönünden Değerlendirilmesi

Toplumsal ve ekonomik amaçlara yönelik ilkeler kapsamında diğer servet vergilerine görece yeni bir vergi olan değerli konut vergisinin ekonomik açıdan uygun vergi kaynaklarının seçilmesi bağlamında değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Zira emlak, motorlu taşıtlar ve veraset ve intikal vergileri halihazırda var olan vergilerdir. Ancak değerli konut vergisi görece yeni bir vergi olmakla birlikte vergi konusunun seçilmesinde yakın zamandaki ekonomik gelişmeler belirleyici olmuştur.

Türkiye'de özellikle büyükşehirlerde başlayan kentsel dönüşüm inşaat sektörünün ve emlak piyasanın gelişmesine yol açmıştır. Bu gelişme yaşanabilir şehirler ve sürdürülebilir çevre başlığı altında On Birinci Kalkınma planında yer almaktadır. On Birinci Kalkınma planı bağlamında 10 Ekim 2019 tarihli ve 30914 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2020 – 2022 yıllarına ilişkin 3 yıllık Orta Vadeli Mali Planda (OVMP) gelişen ekonomik sektörle birlikte kentsel dönüşümün neden olduğu altyapı harcamalarının karşılanması ve oluşan rantların vergilendirilmesi gündeme gelmiştir. Bu konuda benimsenen politikalar; (Hazine ve Maliye Bakanlığı; Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019: 6-7).

- İmar değişikliklerinden kaynaklanan değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin mevzuat ve uygulamaların güçlendirilmesi,
- Taşınmaz değerleme sisteminin kurularak gayrimenkul envanterinin tamamlanması,
- Gayrimenkul vergilendirme sistemi tapu harçları ve emlak vergilerinin taşınmazların gerçek değerleri üzerinden alınmasını sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi

şeklinde ilan edilmiştir.

Değerli konut vergisi ekonomik gelişmeler ve kalkınma planları bağlamında değerlendirilecek olursa; seçilen vergi konusunun ekonomik gelişmelere ve etkin kaynak dağılımına uygun olduğunu ifade etmek mümkündür. Zira inşaat sektörü piyasasının gelişmesi ile birlikte artan lüks konutlar ve artan rant kaynak dağılımında da etkinliğin sağlanması bağlamında vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Özellikle nüfusun giderek arttığı büyükşehirlerde rant artışı oluşmakta ve uygun bir vergi kaynağı olarak da bunun vergilendirilmesi gerekmektedir.

3. Mali Amaca Yönelik İlkeler

Mali amaca yönelik ilkeler hazinenin çıkarlarını gözetmektedir (Neumark, 1951: 161; Neumark, 1975: 48).

Mali amaca yönelik ilkeler kamu ekonomisinin gerekliliklerinden türemiştir. Wagner'e göre bunlar vergilendirmenin temel ilkeleri arasında en üstte ve özellikle adalete yönelik ilkelerin de üzerinde konumlandırılmalıdır (Wagner, 1958: 11 – 12).

Schmölders'e göre ise vergilendirmenin mali amacı, kamusal ve özel çıkarların karşılıklı olarak dengelenmesi ile ilgi olan vergilemede yeterlilik ve esneklik ilkelerini ortaya çıkarmaktadır (Schmölders, 1976: 57 – 58).

Mali amaca yönelik ilkeler beş temele dayandırılabilir (Von Stein, 1958: 33; Jezé, 1931: 414):

1) Toplanan vergi gelirleri kamu harcamalarını karşılamaya yetmelidir;
2) Devlet, özel kesimden toplam devlet gereksinimlerini karşılamak için gerekenden daha fazla vergi talep etmemelidir;
3) Tarh ve tahsil yöntemleri verginin verimini azaltamayacak şekilde seçilmelidir;
4) Tarh, tahsil ve söz konusu vergi gelirinin kamusal harcamalarda kullanımı arasındaki süre olabildiğince kısa olmalıdır.
5) Vergi sistemi oranlar üzerinden tarh ve tahsil usulleri değiştirilmeksizin, harcamalardaki artışa uygun bir gelir temin edilebilmelidir.

3.1. Yeterlik ilkesi

Vergilemede yeterlik ilkesi uyarınca, vergi sistemi öyle bir şekilde tasarlanmalıdır ki devletin diğer mali araçlarıyla karşılanmayan bütün masrafları vergi gelirleriyle karşılanabilsin (Schmölders, 1976: 54; Neumark, 1951: 162).

Yeterlik ilkesi uyarınca aynı zamanda devlet, özel kesimden devlet gereksinimlerini karşılamak için gerekenden daha fazla vergi talep etmemelidir (Von Stein, 1958: 33).

3.2. Esneklik İlkesi

Esneklik ilkesi, yeterlik ilkesini tamamlayan bir ilkedir. Kamu harcamaları, çeşitli nedenlerle, yapısal olarak bir artma eğilimi gösterir. Bu nedenle vergilerin kolaylıkla ve mümkün ölçüde oranlar üzerinden tarh ve tahsil usulleri değiştirilmeksizin, harcamalardaki artışa uygun bir gelir fazlasını sağlayabilecek şekilde tasarlanması gerekmektedir (Neumark, 1951: 162).

Esneklik ilkesi, vergilerin tarh ve tahsil işlemlerine ilişkin tekniklerinin mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmesi gerektiği önermesine dayanmaktadır. Zira vergileme teknikleri ve tarifeleri sık sık değişikliklere konu olursa, gerek mükellef ve gerek vergi idaresi için birçok güçlük doğacaktır. Ancak, şunu eklemek gerekir ki, ekonomik dalgalanmaları hafifletmeyi amaçlayan bir maliye politikası bakımından, hiç değilse gelir vergisi gibi belli bazı vergilerin oranlarını ekonomik duruma uygun bir şekilde uyarlanması gerekli olabilir. (Neumark, 1951: 162).

Etkin bir vergi sistemi ekonomik kriz dönemlerinde; sadece gerektiği zamanlarda vergi oranlarını – tarifeleri değişmek yoluyla, ekonomik sarsıntı ve karışıklıklar meydana gelmeden, yeterli kamusal geliri sağlayan bir veya bir kaç vergiyi içermelidir (Jezé, 1931: 417; Neumark, 1975: 39).

3.3. Servet Vergilerinin Mali Amaca Yönelik İlkeler Yönünden Değerlendirilmesi

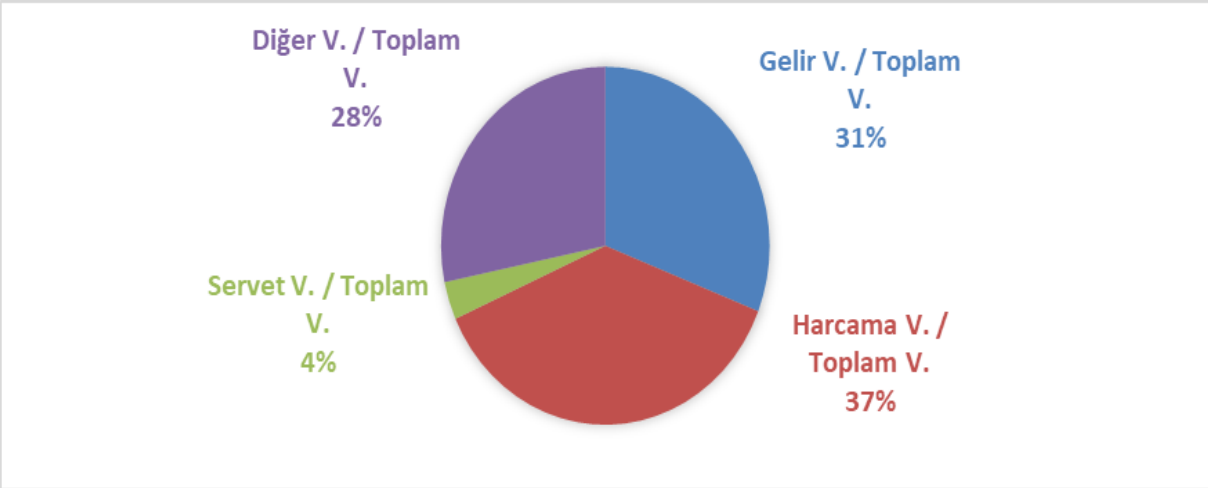
Servet vergilerinin mali amaca yönelik ilkeler bağlamında değerlendirilmesinde söz konusu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ve servet vergilerinin kendi içerisindeki dağılımına ilişkin rakamsal büyüklükler ortaya konulacaktır. Bu şekilde söz konusu servet vergilerinin kamusal gelir sağlama güçleri karşılaştırmalı olarak değerlendirilecektir.

İlk olarak Tablo 1 ve Grafik 1'de servet vergilerinin genel yönetim bütçesindeki toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığı ortaya konulmaktadır:

Gayrı Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) – 2020 Yılı	5.046.883.307 TL
Vergi Gelirleri	852.364.953 TL
Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler	263.898.308 TL
Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	318.255.046 TL
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	185.452.049 TL
Damga Vergisi	20.963.505 TL
Harçlar	34.515.805 TL
Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	15.435 TL
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler (Servet Vergileri)	29.264.805 TL

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TUİK),2021; Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), 2021

Grafik 1. Vergilerin Dağılımı



Kaynak: HMB, 2021 verilerinden oluşturulmuştur

Servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %4 civarındadır. Bu oran bize servet vergilerinin kamusal harcamaların karşılanmasında esaslı bir vergi kaynağı olmadığını göstermektedir. Kamusal harcamaları karşılayacak vergi gelirleri esas olarak geliri ve mal-hizmet işlemlerini konu olarak almaktadır. Bu bağlamda servet vergileri vergilemenin mali amacını yerine getirmede ve dolayısıyla yeterlik ilkesinin gereklerini sağlamada zayıf kalmaktadır. Burada şu sonucu da çıkarmak mümkündür ki serveti konu alan vergilerin konuluşundaki esas amaç gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamaktır. Bu konu da çalışmanın izleyen bölümünde ele alınacaktır.

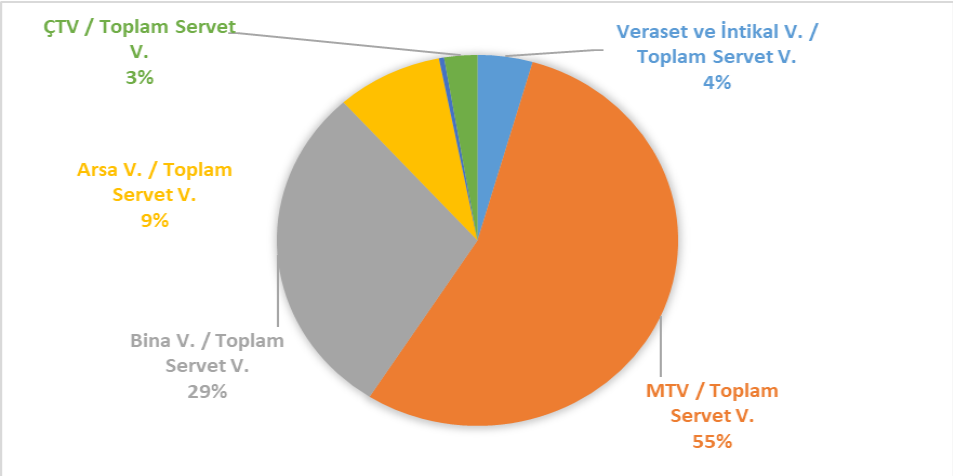
Servet vergilerinin kendi içerisindeki dağılımı Tablo 2 ve Grafik 2 de yer almaktadır.

Tablo 2. Servet Konulu Vergilerin Tutarları (TL Olarak)

Servet Konulu Vergiler (2020)	**29.264.805 TL**
Veraset ve İntikal Vergisi	1.298.103 TL
Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV)	15.982.712 TL
Bina Vergisi	8.576.712 TL
Arsa Vergisi	2.506.093 TL
Arazi Vergisi	121.415 TL
Çevre Temizlik Vergisi (ÇTV)	779.770 TL

Kaynak: HMB, 2021.

Grafik 2. Servet Vergilerinin Dağılımı



Kaynak: HMB, 2021 verilerinden oluşturulmuştur.

Servet vergilerinin dağılımına bakacak olursak; en yüksek payı yaklaşık olarak %55 ile motorlu taşıtlar vergisi (MTV) oluşturmaktadır. Bina, arsa ve arazi üzerinden alınan vergiler yaklaşık olarak %38; veraset ve intikal vergisi ise toplam servet vergilerinde yaklaşık olarak %4'lük bir paya sahiptir. Bu tabloda veraset ve intikal vergisindeki hasılat düşüklüğü göze çarpmaktadır.

Vergilemenin mali amacı bağlamında durum değerlendirildiğinde servet vergilerinde özellikle de veraset ve intikal vergisindeki vergi gelirini arttıracak düzenlemelerin gerektiğini ifade etmek mümkün olabilir. Bu bağlamda servet vergilerinde mali amacı gerçekleştirmek üzere: vergilemede yeterliği ve esnekliği artıracak aşağıdaki değişiklikler ortaya konulmalıdır:

- Vergi konularının genişletilmesi
- Matrahın genişletilmesi: Miras payı vergisi yerine tereke vergisi uygulamasına geçilebilir. Bu şekilde istisnaların terekenin tümü üzerinden uygulanması da söz konusu olabilir (Öz vd., 2014: 92).
- Matrah dilimleri arasındaki farklar azaltılıp, dilim sayısı artırılabilir buna bağlı olarak da oran dilimleri de matrah dilimlerine paralel olarak artırılıp alınan vergide arttırılmış olacaktır (Öz vd., 2014: 92).
- Matraha ilişkin tutarların ve tarifede yer alan oranların ekonomik gelişmelere ve enflasyon oranlarına bağlı olarak yükseltilmesi.
- Vergiye konu olan servetlerin değerlemesinin gerçek değerle uygun olarak yapılması. Taşınmaz değerleme sürecinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması.

4. Adalete Yönelik İlkeler

Adalete yönelik vergileme ilkeleri, bir yandan gelir ve servet dağılımının diğer yandan da vergi yükünün halk arasında adil ve dengeli dağılımını amaçlamaktadır. Adalete ilişkin ilkeler çeşitli mükellef gruplarının göreceli vergi yüklerini hedef alır. Bu konudaki yaklaşımların, normatif ve ahlâkî nitelikte olduğunu belirtmek gerekmektedir. Tarih boyunca toplumsal açıdan ahlaki temellerde bu konuda birçok önermeler ileri sürülmüştür; adil vergilemenin somut şekli hakkındaki fikirlerin zaman ve mekân içinde değiştiğini dikkate almak gerekmektedir (Neumark, 1951: 163).

Vergilerin adil olması gerektiği genel olarak kabul edilen bir ilkedir. Ancak adil olmasından neyin anlaşılması gerektiği konusu belirsizdir. (Jezé, 1931: 386; Wicksell, 1958: 73). Adil vergilendirmenin niteliği ve bunun uygulamadaki içeriği mevcut gelir ve servet dağılımının nasıl algılandığına bağlıdır. Her neslin, toplumun ve hatta toplumsal sınıfların adalet ülküsü aynı değildir (Jezé, 1931: 386; Wicksell, 1958: 74).

Siyasi egemenlik gücüne sahip olan sınıflar 18. yüzyılın sonlarına kadar vergi sistemini kendi çıkarları temellerinde şekillendirmek için bu konumlarından faydalanmışlardır. Fransız İhtilali ile başlayan sürecin bir uzantısı olarak günümüz toplumsal ve siyasi yapılarında varlıklı sınıfların lehlerine oluşmuş olan vergisel ayrıcalıklar daha alt gelir grubunda yer alan sınıflar lehine dönüşmüştür (Jezé, 1931: 386 – 387).

Vergiyi, “sosyal reform aracı” olarak kabul eden 20. yüzyıl Wagner öğretisi, vergiye piyasada oluşan gelir ve servet farklarını azaltma görevini de yüklemektedir. Wagner yaklaşımının benimsenmesi vergi sistemini, gelir ve servet dağılımında piyasa mekanizmasından doğan ve «haksız» olarak değerlendirilen farkları azaltacak bir şekilde düzenlenmesini gerektirmektedir (Neumark, 1951: 165).

Devletin piyasada oluşan gelir dağılımına vergilendirme ilişkisi üzerinden müdahalesi ile ilgili belirtilmesi gereken bir diğer yaklaşım vergilemenin tarafsızlığı yaklaşımıdır. Çağdaş

anlamda vergilendirme ilişkisinde; kamusal harcamaların karşılanması, ekonomik açıdan etkin kaynak dağılımının sağlanması, ekonomik istikrarın sağlanması ile gelir ve servetin yeniden dağıtılması amaçları arasında sıkı bir ilişkinin varlığı kabul edilmektedir. Bu bağlamda günümüzde "vergilemenin tarafsızlığı" gerek uygulamadaki güçlükler gerekse vergilendirmenin amaçlarını yerine getirmede yetersizlikler nedeniyle dikkate alınmamaktadır. (Neumark, 1975: 37 – 38). Günümüz "sosyal" devletleri toplumda fırsat eşitliğini sağlamak amacıyla kamusal ve vergisel harcamalar gerçekleştirmekte ve vergi politikalarını bu amaç doğrultusunda uygulamaktadır (Neumark, 1975: 37 – 38).

Vergilerin hangi nitelikleri taşıması durumunda adalet amacına hizmet edeceğine ilişkin genel olarak kabul edilen şartlar şu şekildedir (Jezé, 1931: 387; Schmölders, 1976: 55; Wagner, 1958: 13):

- Genel olmalıdır;
- Eşit olmalıdır;
- Artan oranlı olmalıdır;
- Verginin konusuna göre ayrıma tabi tutulmalıdır;
- Şahsi ödeme gücüne dayanmalıdır;
- Çifte vergilendirmeye yol açmamalıdır.

Söz konusu şartların çoğu genellikle çağdaş ülkelerin anayasalarında ilke olarak yer almaktadır.

4.1. Genellik İlkesi

Genellik, bir ülkede vergi ödeme mali gücü olan her vatandaşın ve ülkenin ulusal ekonomik yapısı içinde faaliyet gösteren herkesin (yabancıların da) vergiye tabi olmasını ifade etmektedir (Wagner, 1958: 13; Jezé, 1931: 388; Neumark, 1951: 163 – 164).

Günümüz çağdaş anayasalarında vergilemede genellik ilkesinin oluşumu çeşitli toplumsal sınıflara (asilzadeler, din adamları, ruhban ve burjuva sınıfı gibi) tanınan ayrıcalıkların kaldırılması şeklinde gerçekleşmiştir. Genellik ilkesi, herhangi bir toplumsal sınıfın vergilendirme ilişkisi dışında bırakılmasını engeller niteliktedir ve bu anlamda eşitlik ilkesi ile birlikte değerlendirilmelidir (Jezé, 1931: 388; Neumark, 1951: 163 – 164).

Vergilemede genellik ilkesi, kuramsal açıdan kendisini haklı gösteren sebepler karşısında hiçbir muafiyete olanak tanımamaktadır. Vergi politikası açısından ise vergi mevzuatında günümüzde pek çok muafiyet tanınmaktadır. Günümüzdeki muafiyetler belirli toplumsal sınıfların tümüne değil, özel durumdaki kişilere ilişkin ve belirli mükellef gruplarına yönelik olmaktadır. Söz konusu muafiyetler vergilemenin mali, ekonomik ve adalete yönelik amaçlarını gerçekleştirmek üzere tanınmakta ve gerekçelendirilmektedir. Örneğin, küçük çiftçiye veya küçük esnafa yönelik muafiyetler söz konusu gelir gruplarının vergilendirilmesinin doğurduğu tarh ve tahsil masraflarının yüksek olması temelinde gerekçelendirilmektedir. (Neumark, 1951: 163 – 164). Anayasa ve mali yargı organları da söz konusu muafiyetleri gerekçelerin hukuka ve ekonomik koşullara uygun olması durumunda verginin genel olması hakkındaki anayasal ilkeyi ihlal eder nitelikle değerlendirmemektedir (Jezé, 1931: 389; Neumark, 1951: 163 – 164).

Genellik ilkesi vergilendirme ilişkisinin kişi unsuru ile ilgili olarak kabul edilmekle birlikte diğer yandan vergilerin konularının belirlenmesinde de genellik yaklaşımının uygulanması gerekmektedir. Vergi konularının dar bir şekilde belirlenmesi yerine konuların genel bir şekilde belirlenip istisna yoluyla vergi konularının daraltılması vergilemede adalet amacına daha olacağı ileri sürülebilir.

4.2. Eşitlik İlkesi

Vergilendirmenin adil olması için eşit olması gerekmektedir. Vergi yükü kişiler arasında eşit bir şekilde dağıtılmalıdır. Söz konusu ilke mükelleflerin muhatap olacakları idari ilişkiyi ve ödemeleri gereken verginin ölçüsünü belirlemektedir (Jezé, 1931: 392 – 393).

Vergilemede eşitlik iki açıdan değerlendirilebilir. Vergilemede eşitlikten kasıt hukuki ve ekonomik durumları eşit olanların aynı hukuki işlemlere tabi tutulması ve eşit biçimde vergilendirilmesidir. Bu yatay eşitliktir. Diğer yandan dikey eşitlikten de bahsetmek mümkündür. Bu durumda ise vergiye tabi kişilerin ve konuların hukuki ve ekonomik özellikleri dikkate alınarak hukuki işlemlerin ve vergi yüklerinin farklılaştırılması mümkün olmaktadır.

Adam Smith'in temellerini attığı eşitlik ilkesi uyarınca, bireysel vergi yüklerinin, mükelleflere mali güçleri ölçüsünde dağıtılması gerekir. (Neumark, 1951: 159; Schmölders, 1976: 44). Neumark da eşitlik ilkesini, nispilik üzerinden formüle etmektedir. Bu bağlamda, vergi yüklerinin mükellefler arasında, onların göreceli mali güçlerine uygun olarak dağılımı gerektiğini ifade etmektedir (Neumark, 1951: 164).

4.3. Artan oranlılık İlkesi

Vergilemede adalet ülküsü ve eşitlik ilkesi, vergi oranının belirlenmesinde mali gücün dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu önerme, vergi tarifesinin yapısının nasıl olması gerektiğinin belirlenmesinde de yol gösterici niteliktedir (Jezé, 1931: 394 – 395).

Dikey eşitlik dikkate alınacak olursa, tarife yapısının mali güce göre tespit edilmesi gerekmektedir. Artan oranlı vergilendirme bu bağlamda kabul edilebilir. Çağdaş vergi sistemlerinde mali yüklerin dağıtılmasında en adil yaklaşımın artan oranlı bir dağıtım olduğu kabul edilmektedir. Bu durumda daha yüksek mali güce sahip olanların, daha büyük bir pay ödemesi gerektiği kastedilmektedir (Auerbach, 2009: 2 – 3). Diğer yandan dikey eşitlik, örneğin sermaye temelli gelirin, emek temelli gelirlerden daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiği sonucunu da doğurabilir. Bu durum ise aşağıda açıklanacağı üzere ayırma ilkesi kapsamında ekonomik kaynağa göre farklılaşan tarife yapılarının uygulanmasını gerektirebilmektedir (Wagner, 1958: 14).

4.4. Ayırma İlkesi

Günümüz vergi sistemlerinde adalet ilkesi uyarınca, vergiye konu olan şeylerin ekonomik özelliklerine göre farklı oranlar uygulanabilmektedir (Jezé, 1931: 393; Auerbach, 2009: 3).

Sermaye temelli (kazanılmamış) gelirlere emek temelli gelirlere göre daha yüksek vergi oranları uygulanması buna örnek olarak verilebilmektedir.

Üretim sürecine dâhil olunmadan elde edilen servet kazanımları (miras, vasiyet yolu ile intikal, bağış, şans oyunlarına bağlı kazanımlar vb.) için oranlar daha yüksek düzeyde uygulanabilmektedir. Bu durum, yukarıda da ifade edildiği üzere eşitlik ilkesine aykırı değildir.

4.5. Kişisel Mali Güç (Ödeme Gücü) İlkesi

Vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılması için vergilendirmede vergi mükellefinin kişisel mali gücünün dikkate alınması gerekmektedir (Jezé, 1931: 402).

Ancak bazı vergilerde mükellefin kişisel durumunu dikkate almak mümkün değildir. Bu tip vergilere örnek olarak; gümrük vergileri ve işlemleri konu alan vergiler gösterilebilir. Diğer yandan gelir üzerinden alınan vergiler mükellefin kişisel durumunu hesaba katacak şekilde tasarlanabilir (Jezé, 1931: 402). Bu bağlamda asgari geçim indirimi gibi uygulamalarla vergi matrahlarının mükellefin ailevi durumu da vergilendirmede dikkate alınmaktadır.

4.6. Çifte Vergilendirmeme

Vergilendirmede adalet ülküsü ve eşitlik ilkesi bir kişinin aynı vergi konusundan (gelir, işlem veya servetten) ötürü birçok defa vergiye tabi tutulmasına engeldir. Gelir, kurumlar ve servet üzerinden alınan vergiler gibi çeşitli vergiler ise çifte vergilendirmeye müsaittir (Jezé, 1931: 409). Çifte vergilendirme kanunda tanımlanabileceği gibi kuramsal alanda da açıklamalar mevcuttur.

Ulusal ve uluslararası ekonomik sistemler arasındaki sınırların giderek kaybolmasından dolayı uluslararası çifte vergilemelerin gittikçe artması dikkati çekmektedir (Jezé, 1931: 409).

İlke olarak çifte vergilemeden kaçınılması gerekmektedir. Bu durum adalet ülküsüne aykırıdır. Aynı devlette bu belirgindir. Çifte bir vergileme muhatabı olan kişi kamusal yükümlülükleri karşısında eşitlik ilkesine aykırı bir durumla karşı karşıya kalmaktadır (Jezé, 1931: 410 – 411).

4.7. Servet Vergilerinin Adalete Yönelik İlkeler Yönünden Değerlendirilmesi

Servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakacak olursak söz konusu vergilerin esas amacının vergilemede mali amacı gerçekleştirmekten çok adil bir gelir ve servet dağılımını sağlamak olduğu sonucuna varabiliriz (Öz vd., 2014: 91; Edizdoğan & Çelikkaya, 2010: 277).

Servet vergileri adalete bağlı amaçları gerçekleştirmeye yönelik ilkeler bağlamında değerlendirildiğinde şu sonuçlara varmak mümkündür:

Türk vergi sisteminde yer alan servet vergileri genellik ilkesi açısından değerliliğinde şu saptamalarda bulunabilmek mümkündür:

Motorlu taşıtlar, veraset ve intikal ile emlak vergisi gerek mükellefiyet gerekse konu bakımından genel niteliktedir.

Değerli konut vergisinin konu bakımından genel nitelikte olmadığını ifade etmek mümkündür. Zira Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri 5.000.000 Türk lirasının üzerinde olanlar değerli konut vergisinin konusuna girmekte altında yer alan mesken niteliğindeki taşınmazlar ise verginin konusuna girmemektedir. Bu bağlamda değerli konut vergisinin konusu sadece belirli değerin üzerindeki konutlardır. Bu durum genellik ilkesi bağlamında değerlendirildiğinde mesken nitelikte taşınmazların tümünün verginin konusu kapsamına alınması daha uygun olacaktır. Gerekirse konunun kapsamı uygulamada tanınacak istisnalar ile daraltılabilir.

Türk vergi sisteminde yer alan servet vergileri (dikey) eşitlik ilkesine bağlı olarak artan oranlılık ve ayırma ilkeleri bağlamında değerliliğinde şu saptamalarda bulunabilmek mümkündür:

Veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde ayırma ilkesinin benimseniş olduğunu ifade etmek mümkündür.

Tablo 3'te görülebileceği üzere veraset ve intikal vergisinde; veraset yoluyla intikaller ile ivazsız intikallerde uygulanacak vergi oranı farklıdır. İvazsız intikallerin ekonomik gücü veraset yoluyla intikallere göre daha yüksek kabul edilmektedir. Bu bağlamda aynı tutardaki ivazsız intikallere uygulanacak vergi oranı veraset yoluyla intikallere uygulanacak orana göre daha yüksektir.

Tablo 3'te emlak vergisinde yer alan ayırma uygulamasına da yer verilmiştir. Emlak vergisinde oran ayrıştırılması, taşınmazın niteliği ve bulunduğu il temelinde gerçekleştirilmektedir. Büyükşehir belediye sınırları ve yakın alanlar içinde bulunan taşınmazların daha yüksek bir ekonomik gücü temsil ettiği kabul edilmekte ve daha yüksek oranlar üzerinden vergilendirilmektedir. Yine benzer şekilde mesken dışı binalarda meskenlere göre daha yüksek bir oran uygulaması mevcuttur. Benzer şekilde arsalara uygulanan vergi oranı da arazilere uygulanan orandan fazladır.

Tablo 3. Veraset ve İntikal Vergisi ile Emlak Vergisinde Ayırma ve Oran Yapısı

Vergi	Konu	Vergi Oranı
Veraset ve intikal vergisi	Veraset yoluyla intikaller	%1, %3, %5, %7, %10
Veraset ve intikal vergisi	İvazsız intikaller	%10, %15, %20, %25, %30
Emlak vergisi	Büyükşehir – mesken	%0,2
Emlak vergisi	Büyükşehir – mesken dışı	%0,4
Emlak vergisi	Büyükşehir dışında – mesken	%0,1
Emlak vergisi	Büyükşehir dışında – mesken dışı	%0,2
Emlak vergisi	Büyükşehir – arazi	%0,2
Emlak vergisi	Büyükşehir – arsa	%0,6
Emlak vergisi	Büyükşehir dışında – arazi	%0,1
Emlak vergisi	Büyükşehir dışında – arsa	%0,3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), 2020; Emlak Vergisi Kanunu, 2002.

Artan oranlılık bağlamında servet vergileri değerlendirildiğinde, Tablo 4'te görülebileceği üzere veraset ve intikal vergisinde artan oranlı bir tarife yapısının varlığından söz edebiliriz.

Tablo 4. Veraset ve İntikal Vergisinde Ayırma ve Oran Yapısı

Matrah	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 380.000 TL için	1	10
Sonra gelen 900.000 TL için	3	15
Sonra gelen 1.900.000 TL için	5	20
Sonra gelen 3.600.000 TL için	7	25
Matrahın 6.780.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

Kaynak: GİB, 2020.

Motorlu taşıtlar vergisinde de motorlu taşıtın değerine ve özelliklerine göre spesifik ve advolorem karma nitelikte bir artan oranlı bir tarife yapısının varlığından söz edebiliriz.

Tablo 5'te görülebileceği üzere değerli konut vergisinde de matraha göre artan oranlı bir vergi tarifesi yer almaktadır.

Tablo 5. Değerli Konut Vergisinde Oran Yapısı

Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri;	Vergi Oranı
5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 5.000.000 TL'yi aşan kısmı için	% 0,3
10.000.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 7.500.000 TL'si için 7.500 TL, fazlası için	% 0,6
10.000.000 TL'den fazla olanlar 10.000.000 TL'si için 22.500 TL, fazlası için (Binde 10)	% 0,10

Kaynak: GİB, 2021.

Servet vergilerini çifte vergilendirme açısından değerlendirdiğimizde ise değerli konut vergisinin çifte vergilendirmeye neden olduğu saptamasında bulunabilmekteyiz. Zira bina vergi değeri 5.000.000 Türk lirasının üzerinde olan mesken nitelikli taşınmazlar hem değerli konut vergisi hem de emlak vergisinin konusuna girmektedir. Bu nedenle çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır.

Ekonomik açıdan uygun vergi kaynaklarının seçimi de dikkate alındığında; çifte vergilendirmenin önlenmesi bağlamında; değerli konut vergisinin konusuna giren konutlara ilişkin düzenlemenin bina vergisi altında yer alması sorunların oluşmasına engel olabilecek bir öneri niteliğindedir. Bina vergi değeri 5.000.000 Türk lirasının üzerinde olan mesken nitelikli taşınmazlara uygulanacak emlak vergisi oranı arttırılarak belediyelerin bina vergisi gelirlerinin belirli bir oranı genel bütçeye gelir olarak kalan tutarının da ilgili mahalli idarenin bütçesine gelir olarak ayrılması sağlanabilir. Bu şekilde çifte vergilendirme sorununun önüne geçilebilir ve kentsel dönüşüm ile artan altyapı harcamalarının karşılanması amacıyla genel bütçeli idarelere de kaynak aktarımı söz konusu olabilir.

5. Vergi Tekniğine Yönelik İlkeler

Vergi tekniğine ilişkin ilkeler, vergilendirme kavramı ve amacı üzerine kuruludur, vergi sistemi standartlarının tanımlanmasına ve uygulanmasına katkıda bulunmaktadır (Wagner, 1958: 11 – 12).

Vergi hukuku ve tekniğine yönelik ilkeler; "belirlilik, uygunluk ve verimlilik" ilkeleridir (Schmölders, 1976: 56). Verimlilik, belirlilik ve uygunluk ile ilgili ilkeler vergilendirme ilişkisine ilişkin kuralların oluşturulması ile tarh ve tahsil masrafları ve yöntemleri ile ilgilidir.

Söz konusu ilkeler sadece vergi mükelleflerine yönelik olmamakta aynı zamanda hazineyi de etkilemektedir. Bunların sıkı bir şekilde uygulanması verginin mali amacına yönelik olarak vergide verimliliği artırmaktadır. Bu temelde vergi mükelleflerinin çıkarlarıyla hazinenin ihtiyaçları arasında bir uyumun sağlanması gerekmektedir. Diğer yandan mükelleflere tanınacak kolaylıkların hazineyi büyük kayıplara uğratmayacak şekilde tasarlanması gerekmektedir (Jezé, 1931: 432).

5.1. Verimlilik İlkesi

Verimlilik (iktisadilik veya ucuzluk) ilkesi, mümkün olan en düşük tarh ve tahsil maliyetlerini sağlama çabasıdır (Schmölders, 1976: 56; Neumark, 1975: 33 – 34).

Ekonomik açıdan verimli olmayan tarh ve tahsil yöntemlerinin tercih edilmesi sonucunda alınması gereken vergi miktarı artacak, bu durum da ulusal vergi kaynaklarında eksilmeye neden olacaktır (Neumark, 1951: 160).

Vergilemede verimlilik ilkesi altı başlık altında somutlaştırılarak değerlendirilebilir (Jezé, 1931: 412 – 413, 416):

1- Verimlilik ilkesi, vergilemenin yeterli hasılat sağlamadığı ancak devlete tahsil masrafı yüklediği hallerde vergi muafiyet veya istisnalarını kabul etmeyi gerektirmektedir.

2- Tarh ve tahsil usulleri verginin verimini azaltmayacak şekilde seçilmelidir.

3- Hasılatı ile orantısız bir şekilde tarh ve tahsil masrafı gerektiren vergiler sistemde yer almamalıdır.

4- Vergi sisteminde yer alan bir verginin oranı üretim imkânlarını azaltacak, vergi kaçakçılığına yönlendirecek, vergi hasılatının kaynağını azaltacak ölçüde yüksek belirlenmemelidir.

5- Vergilerin çokluğu verimli bir vergi sisteminin temellerinden biridir. Tek vergi, adil olmayan ve ulusal ekonomi üzerinde olumsuz etkilere neden olabilir. Birden çok verginin varlığı halinde söz konusu vergilerin oranları düşük olabilir. Bu durumda mükelleflerin vergi yükünü azaltma çabaları daha aza inecektir. Vergi daha kolay tahsil olunacak, daha verimli olacaktır.

5.2. Belirlilik İlkesi

Belirlilik (açıklık) ilkesi uyarınca, vergi mükellefinin ödemek zorunda olduğu verginin miktarı, ödeme zamanı, yeri ve usulü belirli olmalıdır (Jezé, 1931: 431). Vergilendirme

ilişkisinin kuralları açık, anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır. (Neumark, 1951: 159). Belirlilik ile birlikte değerlendirilmesi gereken yasallık ilkesi uyarınca, vergi miktarıyla ödeme koşulları ve benzeri konuların açık ve anlaşılabilir bir şekilde yasama organı tarafından belirlenmiş olması gerekir (Neumark, 1951: 166).

Belirlilik ilkesinin ortaya çıkmasına neden olan temel sebep 19'uncu yüzyıla kadar süren keyfî vergilendirmelerdir. Her ne kadar zamanımızda vergi oranları, ödeme şartları vs. konuları artık belirli, yani yasama organı tarafından kesin ve açık bir şekilde tespit edilmiş olsa da, vergi kanunlarında bazı hükümlerin, bütün mükelleflerce anlaşılabilecek kadar açık olmadığını veya çeşitli belirsizlikler içerdiğini ifade etmek mümkündür (Neumark, 1951: 160; Schmölders, 1976: 45).

Belirlilik ilkesi; vergi sisteminin basitliğine, vergi kanunlarında kullanılan dilin sadeliğine, vergi kanunlarındaki düzenlemelerde sürelere, matrah tespit ve tarh usullerine ilişkin belirsiz hükümlerin olmamasına, idarenin anlaşılabilir ve yeterli açıklamalar yapmasına, verginin ödeme zamanı ile borcun miktarının anlaşmazlık doğurmayacak biçimde ve tam zamanında tespit ve tebliğ edilmesine; idari personelin yeterliğine bağlıdır (Schmölders, 1976: 56).

5.3. Uygunluk İlkesi

Uygunluk (rahatlık) ilkesi, vergi borcunun ödenme araçları, ödeneceği yer, zaman ve usul ile ilgilidir. Uygunluk ilkesi mükellefler için olduğu kadar hazine için de önemlidir. Çünkü söz konusu ilkeye bağlı düzenlemeler yapıldığı ölçüde hazine vergi alacaklarını güvenli ve hızlı bir şekilde tahsil olanağı bulacaktır (Schmölders, 1976: 56). Uygunluk ilkesi, vergilerin, mükellef bakımından en uygun zaman ve tarzda alınması gerektiğini ifade eder (Neumark, 1951: 159; Schmölders, 1976: 45; Jezé, 1931: 431).

Vergi konularının seçilmesi, tarh, tebliğ ve tahsile ilişkin kuralların bu bağlamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir ve servet vergilerinin birkaç taksitte ödenebilmesi, çiftçiler için vergi taksitlerinin mahsulden sonraki aylarda başlaması söz konusu ilkeye yönelik uygulamalara örnek olarak verilebilir (Neumark, 1951: 160).

5.4. Servet Vergilerinin Vergi Tekniğine Yönelik İlkeler Yönünden Değerlendirilmesi

Servet vergilerinin vergi tekniğine yönelik ilkeler bağlamında değerlendirilmesi, verginin tarh, tebliğ ve tahsil usullerinin ele alınmasını gerektirir.

Bu bağlamda değerli konut vergisi özellikle vergi tekniğine ilişkin konularda çeşitli uyumsuzluklar ortaya çıkarmaya müsait bir vergi şeklinde değerlendirilmiştir. 07 Aralık 2019 Tarihli ve 30971 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"da, değerli konut vergisine ilişkin matrah tespitinde değerlemenin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce gerçekleştirilmesi öngörülmüştü. Ancak 20.02.2020 tarihinde 7221 sayılı kanunun 16'ncı maddesinin b bendi ile söz konusu hüküm vergi beyanının mükellef tarafından, mesken nitelikli taşınmaza ilişkin bina vergi değerinin, buna ait vesikalarla, mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi

dairesine, beyanname ile beyan edilmesi yönünde değiştirilmiştir. Böylece tapu müdürlüklerinin yapacağı/yaptığı değerlemeye karşı mükelleflerin yapacakları itirazlar ve izleyen yargısal başvuru süreçlerine ilişkin belirsizlikler giderilmiştir. Zira değerlemenin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce hangi ölçütler dâhilinde gerçekleştirileceği belirlilik ilkesine aykırı bir durumdur.

Diğer yandan değerli konut vergisine ilişkin beyanname verme ve ödeme sürelerini üç aya kadar uzatmaya, beyannamenin verileceği yetkili vergi dairesini, beyannamenin şekil, içerik ve eklerini belirlemeye ve verginin beyanname aranmaksızın tahakkuk ettirilmesine yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki mükellef açısından belirsizliklere yol açmaya müsaittir.

Mesken nitelikli taşınmazın değerinin kanunda belirtilen tutarı aşması durumunda beyan yükümlülüğünün takip eden yıl başlatılması; yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi hâlinde, mükellef tarafından takip eden yılın beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine beyanname vermesi durumları ise vergilemede rahatlık ilkesi açısından da uygundur.

6. Sonuç

Vergilendirmenin; ekonomik, mali ve adalete yönelik amaçlarının gerçekleştirilmesi ve verimli bir vergi tekniğinin uygulanması bu amaçlar doğrultusunda şekillenen vergileme ilkelerine uyulmasına bağlıdır.

Türk vergi sisteminde yer alan servet vergileri (özellikle de 30971 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile ihdas edilen "Değerli Konut Vergisi") uygun vergi kaynaklarının seçimi, üretimi asgari düzeyde etkileme, yansımama, yeterlik, esneklik, genellik, eşitlik, artan oranlılık, ayırma, mali güç, çifte vergilendirmeyi önleme, verimlilik, belirlilik ve uygunluk ilkeleri bağlamında değerlendirildiğinde sonuç olarak şunları ifade etmek mümkündür:

Değerli konut vergisi toplumsal ve ekonomik amaçlara yönelik ilkeler kapsamında değerlendirildiğinde;

- Kentsel dönüşüm ile birlikte inşaat sektörünün ve emlak piyasasının gelişmesine bağlı olarak seçilen vergi konusu ekonomik gelişmelere ve etkin kaynak dağılımına uygundur.
- İnşaat sektörü piyasasının gelişmesi ile birlikte artan altyapı harcamaları da dikkate alındığında artan lüks konutlar ve artan rant kaynak dağılımında da etkinliğin sağlanması bağlamında vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Özellikle nüfusun giderek arttığı büyükşehirlerde rant artışı oluşmakta ve uygun bir vergi kaynağı olarak da bunun vergilendirilmesi gerekmektedir.

Servet vergileri mali amaca yönelik ilkeler bağlamında değerlendirildiğinde; söz konusu vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %4 civarında olduğu dikkat çekmektedir. Bu oran bize servet vergilerinin kamusal harcamaların karşılanmasında esaslı bir vergi kaynağı olmadığını göstermektedir. Bu bağlamda servet vergileri vergilemenin mali amacını yerine getirmede ve dolayısıyla yeterlik ilkesinin gereklerini sağlamada zayıf

kalmaktadır. Servet vergilerinin kendi içerisindeki dağılımda; en yüksek payı yaklaşık olarak %55 ile motorlu taşıtlar vergisi oluşturmaktadır. Bina, arsa ve arazi üzerinden alınan vergiler yaklaşık olarak %38; veraset ve intikal vergisi ise toplam servet vergilerinde yaklaşık olarak %4'lük bir paya sahiptir. Bu durumda veraset ve intikal vergisindeki hasılat düşüklüğü göze çarpmaktadır. Vergilemenin mali amacı bağlamında durum değerlendirildiğinde servet vergilerinde özellikle de veraset ve intikal vergisindeki vergi gelirini artıracak düzenlemelerin gerektiği ifade edilebilir.

Adalet amacına yönelen servet vergileri, adalete bağlı amaçları gerçekleştirmeye yönelik ilkeler bağlamında, değerlendirildiğinde şu sonuçlara varmak mümkündür:

- Servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı söz konusu vergilerin esas amacı olarak kabul edilen adil bir gelir ve servet dağılımını sağlamaktır.
- Değerli konut vergisinin konu bakımından genel nitelikte olmadığını ifade etmek mümkündür. Değerli konut vergisinin konusu vergi değeri 5.000.000 Türk lirasının üzerinde olan konutlardır. Bu durum genellik ilkesi bağlamında değerlendirildiğinde mesken nitelikte taşınmazların tümünün verginin konusu kapsamına alınması daha uygun olacaktır. Gerekirse konunun kapsamı uygulamada tanınacak istisnalar ile daraltılabilir.
- Veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde ayırma ilkesinin benimsenmiş olduğunu ifade etmek mümkündür.
- Artan oranlılık bağlamında servet vergileri değerlendirildiğinde, veraset ve intikal vergisinde artan oranlı bir tarife yapısının varlığından söz edebiliriz. Motorlu taşıtlar vergisinde de motorlu taşıtın değerine ve özelliklerine göre spesifik ve advolorem karma nitelikte artan oranlı bir tarife yapısının varlığından söz edebiliriz.
- Ekonomik açıdan uygun vergi kaynaklarının seçimi de dikkate alındığında; çifte vergilendirmenin önlenmesi bağlamında; değerli konut vergisinin konusuna giren konutlara ilişkin düzenlemenin bina vergisi altında yer alması sorunların oluşmasına engel olabilecek bir öneri niteliğindedir. Bina vergi değeri 5.000.000 Türk lirasının üzerinde olan mesken nitelikli taşınmazlara uygulanacak emlak vergisi oranının artırılması ve belediyelerin bina vergisi gelirlerinin belirli bir oranının genel bütçeye gelir olarak kalan tutar da ilgili mahalli idarenin bütçesine gelir olarak ayrılabilir. Bu şekilde çifte vergilendirme sorununun önüne geçilebilir ve kentsel dönüşüm ile artan altyapı harcamalarının karşılanması amacıyla genel bütçeli idarelere de kaynak aktarımı söz konusu olabilir.

Servet vergileri vergi tekniğine yönelik ilkeler bağlamında değerlendirildiğinde;

- Verginin mükellef tarafından, mesken nitelikli taşınmaza ilişkin bina vergi değerinin, buna ait vesikalarla, mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi dairesine, beyanname ile beyan edilmesi yönündeki değişiklik belirlilik ilkesine uygundur. Böylece tapu müdürlüklerinin yapacağı/yaptığı değerlemeye karşı mükelleflerin yapacakları itirazlar ve izleyen yargısal başvuru süreçlerine ilişkin belirsizlikler giderilmiştir.

- Diğer yandan değerli konut vergisine ilişkin beyanname verme ve ödeme sürelerini üç aya kadar uzatmaya, beyannamenin verileceği yetkili vergi dairesini, beyannamenin şekil, içerik ve eklerini belirlemeye ve verginin beyanname aranmaksızın tahakkuk ettirilmesine yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki mükellef açısından belirsizliklere yol açmaya müsaittir.
- Mesken nitelikli taşınmazın değerinin kanunda belirtilen tutarı aşması durumunda beyan yükümlülüğünün takip eden yıl başlatılması; yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi hâlinde, mükellef tarafından takip eden yılın beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine beyanname vermesi durumları ise vergilemede rahatlık ilkesi açısından da uygundur.

Kaynakça

Auerbach, A. (2010). "Public Finance in Practice and Theory", *CESifo Economic Studies*, Vol. 56, Issue 1, pp. 1-20.

Edizdoğan, N. & Çelikkaya, A. (2010). Vergilerin Ekonomik Analaizi, Bursa: Dora.

Jezé, G. (1931). *Maliye İlmi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri*, (Çev.) Ertuğruloğlu M., Paris: Marcel Giard.

Neumark, F. (1951). *Maliyeye Dair Tetkikler*, 4. Baskı, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.

Neumark, F. (1975). *Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, (Çev.) Feyzioğlu Cankorel İ., İstanbul: Filiz Kitabevi.

Öz, E., Kutbay, H. & Buzkıran, D. (2014). "Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Sayı. 4, ss. 86-99.

Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi*, 4. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2019). *Aylık Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu*, Ankara, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/01/Aylık-Bütçe-Gerçekleşmeleri-Raporu-2019Aralık_V4.pdf, (10.01.2020).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı & Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). *Orta Vadeli Mali Plan 2020 – 2022*, Ankara, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/10/20191010M1.pdf, (10.01.2020).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2020). *2011-2020 Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri*, Ankara, https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri, (20.01.2021).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri*, Ankara, https://www.gib.gov.tr/veraset-ve-intikal-vergisi-kanunu-genel-tebligleri, (29.12.2020).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). *Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği*, Ankara, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/01/20210115-2.htm, (15.01.2021).

Türkiye İstatistik Kurumu. (2021). *Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla*, 2020, Ankara, https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2020-37184, (01.09.2021).

Von Stein L. (1958). "On Taxation", *Classics in the Theory of Public Finance*, (Ed.) Musgrave R.A. & Peacock A.T., London: Palgrave Macmillan, pp. 28-36.

Wagner A. (1958). "Three Extracts on Public Finance", *Classics in the Theory of Public Finance*, (Ed.) Musgrave R.A. & Peacock A.T., London: Palgrave Macmillan, pp. 1-15.

Wicksell K. (1958). "A New Principle of Just Taxation", *Classics in the Theory of Public Finance*, (Ed.) Musgrave R.A. & Peacock A.T., London: Palgrave Macmillan, pp. 72-118.

Özel Tasarrufları Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Amprik Bir Çalışma

An Emprical Study to Determine the Factors Affecting Private Savings

Osman Cenk KANCA[1]

Abstract

The determination of factors affecting private savings, one of the most important actors of the private and public economy, is the subject of discussion in economics and finance literature. Topics developing economies in terms of Turkey also contain important. In this context, between the years 1980-2017 in the study of macroeconomic determinants of private savings, private savings have been estimated a model for Turkey through political and demographic variables. According to the estimation results, it was seen that public saving negatively affected private saving and relatively supported Ricardian Equivalence Theory. On the other hand, findings have been obtained that interest rates have a positive effect on private savings and support the McKinnon-Shaw hypothesis. Per capita income, money supply, dependency rate, budget balance, crises (1994, 2001, 2009) and coefficients of the election frequency were in the direction of expectations, but these effects were not statistically significant.

Key words: Private Saving, Financial and Socioeconomic Factors, Least Squares Analysis (OLS).
JEL Codes: C22, E21, G18, J00

Özet

Özel ve kamu ekonomisinin en önemli aktörlerinden biri olan özel tasarrufları etkileyen faktörlerin tespiti iktisat ve maliye yazınında tartışma konusudur. Konu gelişmekte olan Türkiye ekonomisi açısından ayrıca önem ihtiva etmektedir. Bu bağlamda, çalışmada 1980-2017 yılları arasında özel tasarrufları belirleyen makroekonomik, politik ve demografik değişkenler vasıtasıyla Türkiye için bir özel tasarruf modeli tahmin edilmiştir. Tahmin sonuçlarına göre, kamu tasarrufunun özel tasarrufu negatif yönde etkilediği ve nispi olarak Ricardocu Denklik Kuramı'nı desteklendiği görülmüştür. Öte yandan, faiz oranlarının özel tasarruflar üzerinde pozitif yönde etkili olduğu ve McKinnon-Shaw hipotezini destekler bulgular elde edilmiştir. Kişi başına düşen gelir, para arzı, bağımlılık oranı, bütçe dengesi, krizler (1994, 2001, 2009) ve seçim sıklığının katsayıları beklentiler yönünde çıkmış ancak bu etkilerin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: Özel Tasarruf, Finansal ve Sosyo-Ekonomik Faktörler, En Küçük Kareler Analizi (OLS).
JEL Kodu: C22, E21, G18, J00

1. Giriş

Ekonomik gelişmişlik göstergelerinden biri olan tasarruflar, gelirin tüketilmeyen kısmıdır. Toplam tasarrufun bileşenlerinden biri olan özel tasarruflar, bireysel açıdan düşünüldüğünde bir takım ihtiyaçlarının giderilmesi bakımından bir kaynak durumundadır. Olaya makro açıdan bakıldığında ise, özel tasarrufların ulusal tasarruflarla, makroekonomik parametrelerle ve iktisadi konjonktürle etkileşim içerisinde olduğu değerlendirilmektedir.

[1] Doç.Dr., Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Dış Ticaret Bölümü, Öğretim Üyesi, ORCID: 0000-0003-3381-381X, osmancenkkanca@hotmail.com

Serbest piyasa şartlarının hüküm sürdüğü ekonomilerde olumlu ve/veya olumsuz iktisadi gelişmelerin önemli bir kısmı özel ekonomi karar birimleri (bireyler, hanehalkı ve firmalar) tarafından şekillenmektedir. Bu sebepten ötürü, özel kesimin cari ve gelecek dönem tasarruf kararlarının ve buna etki eden faktörlerin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi son derece önemlidir. Literature bakıldığında özel tasarruflara etkileyen faktörlerin iktisadi, mali ve demografik değişkenlerden oluştuğu görülmektedir. Kamu tasarrufu, bütçe dengesi, gelir seviyesi, faiz oranı, enflasyon, dış ticaret hacmi, para arzı ve kredi durumu, cari açık, yabancı tasarruf, gelir dağılımı, nüfus, kamu tüketimi, emeklilik sistemi, politik istikrar/istikrarsızlık vb., bunlardan bazılarıdır. Ne var ki, kamu kesimi de çeşitli politika araçları yoluyla devreye girip özel tasarruflar üzerinde bir takım düzenlemeler yapabilmektedir.

Özel tasarruflar ülkelerin gayri safi yurtiçi hasılasının (GSYH) belli bir kısmını oluşturmaktadır. Türkiye özeline bakıldığında, 1980-2017 döneminde özel tasarrufların GSYH'ye oranı ortalama değeri yaklaşık %17-18 civarındadır. Dönemsel olarak incelendiğinde 1980'lerin başında %10'lar düzeyindeyken 1990'lı yıllarda %20-25 bandında seyretmiş ve 2002 yılından sonra olan süreçte Türkiye'de özel tasarrufların GSYH'deki payı giderek azalma eğilimine geçmiştir. Söz konusu oran 1993 yılında en yüksek değeri olan %25,8'lere ulaştıktan sonra 2015 yılında en düşük değeri olan %10'lara kadar daralmıştır. Bu bakımdan ekonominin mevcut durumuna ilişkin sağlıklı tespitlerin yapılabilmesi öncelikle özel tasarrufların doğru bir şekilde analiz edilmesi önem arz etmektedir. Türkiye'nin son yıllarda, bilakis 1980 sonrası periyotta bir dizi yapısal reformlardan geçtiği ve büyük çaplı evrimler tecrübe ettiği düşünüldüğünde bu önem daha da artmaktadır.

Çalışmada özel tasarrufu etkileyen, kişi başına düşen gelir, faiz, kamu tasarrufu, bütçe dengesi gibi faktörler açıklanarak bu faktörlerle özel tasarruflar arasındaki ilişki 1980-2017 dönemi Türkiye ekonomisi açısından irdelenmiştir. Değişkenler arasındaki ilişkileri incelemek amacıyla çeşitli ampirik analizler kullanılmıştır. Bu bağlamda, çalışmada öncelikle tasarrufla ilgili teorik bilgi ve ilgili literatür sunulmuştur. Daha sonra çalışmada kullanılan veri seti tanıtılmış, kullanılan yöntem açıklanmış ve elde edilen bulgular özetlenmiştir. Sonuç bölümünde ise ulaşılan bulgular yorumlanarak politika önerileri yapılmıştır.

2. Teorik Çerçeve ve Türkiye'de 1980 Sonrası Özel Tasarruf Eğilimleri

Tasarruflar milli gelirin tüketim harcamalarından arta kalan kısmıdır (Bocutoğlu, 2004. 135). Bireysel yönden tasarruf, hanehalkının bugünkü tüketimini gelecek dönemlere saklaması yani gelecekteki tüketim imkanları olarak değerlendirilmektedir. Olaya büyük pencereden bakıldığında ise tasarruf, kısa/uzun dönemli ekonominin genel performansının kilometre taşlarından biri olarak görülmekte, hanehalkının kişisel tasarrufları veya özel tasarruflar ile kamu tasarruflarını içermektedir (Mishkin, 2000). Dolayısıyla ulusal tasarruf; özel sektör tasarrufu ($S_{PRİ}$) ile kamu sektörü tasarrufu (S_G) toplamından oluşmaktadır (Yurdadoğ, 2017: 328). Özel sektör tasarrufu ise hanehalklarının tasarrufu (S) ile iş alemi sektörünün toplamından ibaret olup aşağıdaki şekilde formülize edilebilir;

$$S_{PRİ}=S+UCP \qquad (1)$$

Denklem (1)'de görüldüğü gibi; özel sektör tasarrufları bileşenlerinden hanehalkı tasarruflarına, hanehalkı kullanılabilir gelirinden hanehalkı tüketim harcamalarının

çıkarılması sonucu varılmaktadır. Öte yandan iş alemine ait tasarruflar ise, dağıtılmayan kurum kârları ile sabit sermayeye ait amortismanın toplamından oluşmaktadır (Taylor, 2007).

Kamu kesimi tasarrufu (S_G) ise, vergi gelirleri ile kamu harcamaları arasındaki farka eşittir. Vergi gelirleri (T) kurumlar vergisi-gelir vergisi ve sosyal güvenlik kesintileri toplamına eşittir. Hükümet harcamaları ise, hükümet alımları (G)-transfer ödemeleri (TR) ve faiz ödemeleri (N) toplamından oluşmaktadır. Bu bilgiler ışığında hükümet tasarrufları aşağıdaki biçimde gösterilebilir;

$$S_G=T-(G+TR+N) \qquad (2)$$

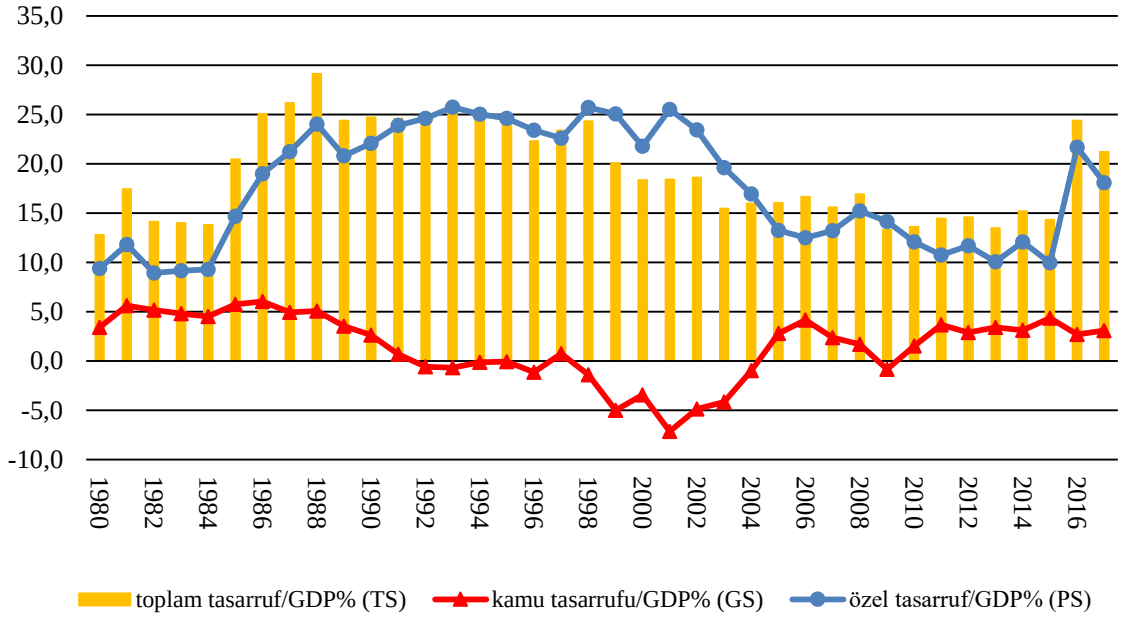
Bir ekonomide toplanan vergiler kamu harcamalarından büyükse kamu tasarrufu pozitif şayet, vergiler hükümet harcamalarından azsa kamu tasarrufu negatiftir (Ünsal, 2004: 58-59). Siyasal otorite(ler), ekonomik konjonktüre göre çeşitli politika yaptırımları ile denklem (1) ve (2)'deki değişkenler üzerinde bazı uyarlamalar yapabilmektedirler.

Maliye ve iktisat yazınında özel tasarrufların birçok belirleyeni bulunmaktadır. Kuramsal bazda tasarufun birinci belirleyeninin *gelir düzeyi* olduğu bilinmektedir. Gelir seviyesi yüksek hanehalklarının gelecek dönemde yapacakları tüketimlerini garanti altına almak düşüncesiyle tasarruf yapma eğilimine girmektedirler. Yani harcanabilir gelir arttıkça buradan tasarruf edilecek miktar da artacaktır. Konuyla ilgili tüm teorilerde (mutlak gelir hipotezi, yaşam boyu gelir hipotezi, sürekli gelir hipotezi) gelir seviyesi ile tasarruflar arasında pozitif bir ilişkinin varlığı genel kabul görmektedir (Boadway ve Wildasin, 1994; Eğilmez ve Kumcu, 2006: 93). Özel tasarrufun önemli finansal belirleyicilerinden biri de *faiz oranı*dır. Teorik yönden reel faiz oranları ile tasarruflar arasında gelir ve ikame etkilerinden dolayı bir muğlaklık vardır. Şöyle ki, daha yüksek bir faiz oranı, tüketimin ertelenmesine neden olarak tasarrufların net getirisini artırmaktadır (ikâme etkisi). Şayet tasarrufa daha yüksek reel faiz verilmesi, gelecekteki gelir ve servet düzeyini artırarak cari tüketim düzeyini yükseltebilir ve bu durum gelir etkisi sebebiyle tasarrufları azaltabilir. Yani faizin özel tasarruflar üzerindeki etkisi gelir ve ikame etkilerinin şiddetine göre farklılık arz edebilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülke ekonomilerinde faiz oranındaki bir değişmenin tasarruf üzerindeki net etkisinin pozitif olacağı iddia edilmektedir (Masson, vd., 1998). *Kamu tasarrufu* da özel tasarrufu etkileyebilmektedir. Siyasi otoritenin, kendi tasarruflarındaki bir değişme hanehalkı tasarrufunu (özel tasarruf) bire bir etkileyecektir. Bunun nedeni, kamu tasarruflarındaki artışın ekonomik bireylerin özel tasaruflarıyla giderilecek olmasıdır. Özetle kamu sektörü açısından bu iki tür tasarruf arasında bir ödünleşmeden bahsedilebilmektedir. Kamu kesiminin önemli parametrelerinden biri olan *bütçe açıkları* ulusal tasarruflarda ve yatırımlarda azalış ortaya çıkarmaktadır. Teoriye göre bütçe açığındaki bir artış, özel tasarruflar üzerinde uyarıcı (artırıcı) etki yapabilmektedir (Eisner ve Pieper, 1982). Tasarruf düzeyini etkileyen bir diğer değişken ise *para arzı*dır. Geniş para arzı ve dolayısıyla finansal derinleşme özel tasarruflar üzerinde pozitif etki yapabilmektedir (Dayal-Gulhati ve Thimann, 1997). Demografik değişkenlerden olan *bağımlılık oranı* (çalışmayan nüfus/toplam nüfus) arttığında, özel tasarruf oranı azalmaktadır ve negatif ilişkilidir (Agrawal, 2001).

Bir ülkenin en önemli ekonomik gelişmişlik çıpalarından biri ulusal tasarruf oranıdır. Ulusal tasarruf olarak isimlendirilen ekonomideki toplam tasarruf hacmi Türkiye'de son yıllarda büyük salınımlar göstermiştir. Bunun sebeplerinden biri özel tasarruflardaki değişimlerdir (Sancak ve Demirci, 2012: 173). Bu değişimlerde küresel gelişmelere paralel

olarak içerdeki politik ve ekonomik konjonktürün yadsınamaz payı bulunmaktadır. Türkiye ekonomisinde toplam, özel ve kamu tasarruf oranları şekil 1'de gösterilmiştir.

Şekil 1. Özel, Kamu ve Toplam Tasarruf Oranlarının Gelişimi, %



Kaynak: www.tuik.gov.tr; www.kalkinma.gov.tr

Türkiye ekonomisinde 1970'lerin ikinci yarısında başlayan ekonomik bunalım sürecinde giderek artan (müzminleşmiş) enflasyon oranı yurt içi tasarrufları negatif etkilemenin yanı sıra, tasarrufların yatırıma dönüşme oranının azalmasına sebebiyet vermiştir. 1978-1980 yılları arasında meydana gelen borç krizi sürecinde söz konusu oranlarda keskin düşüşler yaşanmış ve iç tasarruf düzeyi düşük seviyede kalmıştır (TCMB, 2015). 1980'ler ile birlikte Türkiye'de sosyal, siyasi ve ekonomik açıdan önemli değişmelerin yaşandığı döneme girilmiştir. 24 Ocak 1980 kararları ile yeni ekonomi politikası uygulanmaya başlanmıştır. Ekonomi politikalarındaki değişimlerden özel tasarruflarda etkilenmiştir. Dönem başında %9-10 civarında olan özel tasarruf/GDP, keskin bir artış performansı göstererek 2001 yılında %25'lere kadar çıkmıştır. Ancak, Şekil 1'de görüldüğü üzere, 2001 yılında tavan yapıp sonra ililmli bir azalma sürecine girmiştir. Özel tasarruftaki azalmanın en önemli sebebleri olarak, enflasyon oranlarındaki değişim, Kredi erişebilirliğinin artması ve faiz oranlarının düşmesi ve kredi akışındaki yükselişe paralel artan tüketimdir (Bedir, vd., 2017). Özel tasarruflar 2016 yılı itibariyle tekrar %20'ler civarına çıkmıştır. 2000'li yıllarda Türkiye'nin toplam tasarruflarında önemli bir düşüş göze çarpmaktadır (Bkz. Şekil 1). 1990'larda gayrisafi yurt içi hasılanın ortalama yüzde22-23,'ünü oluşturan toplam tasarruflar 2000-2008 döneminde ortalama yüzde 15-17 bandına, 2015 yılında ise yüzde 14,3'e gerilemiştir. Bu azalmanın ana nedeni özel tasarruflardaki keskin düşüş olmuş, kamu tasarrufları ise bahse konu dönemin çoğunluğunda artış göstermiştir. 2015 sonrası gerek özel gerek kamu gerekse toplam tasarruflar toparlanma sürecine girmiştir. Şekil 1'de dikkati çeken bir diğer husus ise, Türkiye'de kriz dönemlerinde (1994,2001,2009) kamu tasarrufunun negatif seviyelerde seyretmesidir. 1980'lerin ortasından sonra faiz oranlarındaki

serbestleşmeler kamu ve özel kesim tasarruflarını zıt yönde etkilemiştir. 1989 yılından sonra Türkiye'de kamu kesimi tasarrufları azalırken özel tasarruflar artmıştır. Yüsek faiz özel tasarrufları artırmış, oluşan kamu tasarruf açığı özel tasarruflar ile giderilmeye çalışılmıştır. Türkiye ekonomisinin kronik tasarruf açığı çeken bir ekonomi olmasına rağmen, 2009 yılındaki kırılmadan sonra özel/kamu tasarruf sürecinde toparlanmanın devam ettiği söylenebilir.

3. Literatür

Konu ile ilgili ampirik literatür tarandığında, birçok araştırmacı tarafından farklı ampirik yöntemlerle farklı ekonomiler ve dönemler için testlerin yapıldığı görülmektedir.

Yabancı ülke ekonomilerine ilişkin olarak, Leff (1969), aralarında Türkiye'ninde olduğu 74 ülkede tasarruf oranları ile demografik değişkenler arasındaki ilişkiyi incelemiş ve bağımlılık oranlarının tasarruf oranları üzerinde önemli bir belirleyici olduğu yönünde bulgulara ulaşmıştır. Deaton (1977), 1955-1974 döneminde İngiltere ve ABD ekonomileri üzerine regresyon ve korelasyon analizi ile tasarruf ve enflasyon değişkenleri arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır. Horioka (1991), Japonya için 1955-1987 dönemi verilerini kullanarak nüfusun yaş dağılımı ve bağımlılık oranının özel, hane halkı ve ulusal tasarruf oranları üzerindeki etkisini regresyon analizi ile araştırmıştır. Çalışmada yaş dağılımı ve bağımlılık oranının tasarruf oranlarını negatif olarak etkilediği tespit edilmiştir. Edwards (1996), 1970-1992 dönemini Panel Veri Analizi yöntemiyle seçilmiş Bazı Batı Asya ve Latin Amerika Ülkeleri için ele almış ve gelişmekte olan ülkeler için sosyal güvenlik harcamalarının özel tasarruflar üzerinde pozitif etki yarattığını, bağımlılık oranının ve kamu tasarruflarının ise özel tasarruflar üzerinde negatif etkileri olduğunu ileri sürmüştür. Domenech vd., (2000), yapısal VAR analizini kullanarak 18 OECD ülkesini kapsayan bir panel çalışması yapmışlar ve özel tasarrufların, kamu kesimindeki açıkların sadece küçük bir bölümünü karşıladığını ifade etmişlerdir. Masson, Bayoumi ve Samiei (1998), Türkiye'nin de bulunduğu 40 gelişmekte olan ülke verilerini kullanarak hem yatay kesit hem de zaman serisi analizleri ile bu ülkelerde özel tasarrufun belirleyicileri üzerinde durmuşlardır. Bağımlılık oranının özel tasarrufları azaltıcı etkisini bunun yanı sıra GDP büyüme oranı ile özel tasarruflar arasında gelişmekte olan ülkelerde direkt bir pozitif ilişki olduğunu reel faiz oranının endüstriyel ülkelerde tasarruf üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Paiwa ve Sarwat (2003), Brezilya örneğini 1965-2000 yılları arasında ele aldığı çalışmalarında özel tasarruflarla kamu tasarruflarının negatif yönlü ilişkili olduğunu belirtmişlerdir. Stephan ve Schrooten (2003), Avrupa Birliği ile aday ülkeler için özel tasarrufların belirleyicilerini araştırmışlardır. GMM yöntemiyle yapılan çalışmada kişi başına düşen gelir ile tasarruflar arasında pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür. Tanzi ve Zee (1998), çalışmalarında OECD ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin, gelir vergisi gelirlerinin ve tüketim vergisi gelirlerinin özel tasarruflar üzerinde azaltıcı etki yaptığını bulmuşlardır. Sinha ve Sinha (1998), 1960-1996 periyodunda Meksika özelini özel kesim tasarrufu, kamu tasarrufu ve büyüme açısından Johansen eşbütünleşme testi, Granger nedensellik analizi ile incelemişler ve büyümeden özel ve kamu kesimi tasarruflarına doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi bulmuşlardır. Calderon, Chong ve Loayza (2000), 1966-1995 dönemini 44 ülke için GMM (Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi) yöntemiyle analiz etmişler, özel ve kamu kesimi tasarruf oranlarının artmasının cari açığı azalttığını öne sürmüşlerdir. Mavratos ve Kelly (2001), Sri Lanka ve Hindistan ekonomilerini 1960-1997 döneminde test etmişler ve Sri Lanka

için özel tasarruf ve büyüme arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilirken, Hindistan için nedensellik tespit edilememiştir. Smith (2001), gelir dağılımının özel tasarruflar üzerindeki etkisini 66 ülke için (20 gelişmiş ve 46 gelişmekte olan ülke) yatay kesit ve panel verilerle incelemiştir. Ampirik sonuçlara göre, gelir dağılımı eşitsizliği özel tasarruf oranları üzerinde güçlü, olumlu bir etkiye sahiptir. Athukorala ve Sen (2004), Hindistan ekonomisini regresyon modeliyle analiz etmişler ve kamu tasarruflarının özel tasarruflar üzerinde dışlayıcı etki yaptığını tespit etmişlerdir. Schclarek ve Ballester (2005), dış borç ile iktisadi büyüme, toplam faktör verimliliği ve özel tasarruflar arasındaki ilişkiyi 20 Amerika ve Karayip ülkesinde 1970-2002 dönemi kapsamında dinamik sistem Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi (GMM) kullanarak tahmin etmişlerdir. Yapılan analizlerde dış borç-toplam faktör verimliliği ve dış borç-özel tasarruflar arasında bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Romajo vd. (2006), 21 OECD ülkesini 1964-2001 dönemi verileriyle doğrusal panel veri modelleri vasıtasıyla irdelemişlerdir. Yazarlar, kamu ve özel kesim tasarrufları arasında ters, gelir artışı ve tasarruflar arasında pozitif ve şehirleşme gibi demografik faktörlerle tasarruflar arasında pozitif ilişki saptamışlardır. Hondroyiannis (2006), Avrupa ülkeleri üzerine yaptığı çalışmasında uzun dönemde tasarrufların, yaşlı bağımlılık oranına, faiz oranlarına ve likiditeye duyarlı olduğunu panel eşbütünleşme testiyle ortaya çıkarmıştır. Kim ve Roubini (2008), 1973-2004 dönemini ABD ekonomisi üzerine incelemiştir. Yazarlar, özel kesim tasarruflarının artmasının cari açığın azalması yönünde etki yaptığına dair ekonometrik bulgulara ulaşmışlardır. Jongwanich (2010), çalışmasında Tayland'da hane halkının tasarruflarını belirleyen etkenleri 1960 ile 2004 döneminde incelemiş; kamu kesiminin, hane halkı tasarrufları üzerinde etkili olduğunu öte yandan büyüme, enflasyon ve ticaret koşullarının özel tasarrufları pozitif etkilediğini, banka kredilerindeki artışın ise tasarruf oranlarını azalttığını vurgulamıştır. Shrestha (2010), Nepal üzerine 1974-2005 dönemi için Hata Düzeltme Yöntemiyle yaptığı çalışmasında özel tasarrufların belirleyicilerinin, reel gelir, reel kamu tasarrufları, reel dış tasarruflar, reel faiz oranları ve bağımlılık oranının olduğunu vurgulamıştır. Jawaid ve Raza (2013), Pakistan için yapmış oldukları çalışmada, özel kesim tasarruflarından cari açıklara doğru Granger anlamda tek yönlü nedensellik ilişkisine ulaşmışlardır. Kolasa ve Liberda (2014), Polonya ve OECD ülkelerinin (1999-2012) EKK ve genelleştirilmiş momentler modelleri ile analiz etmişler ve hanehalkı ve özel tasarruflar için en önemli belirleyicilerin; gelir, gelirdeki artış, faiz oranı, kamu tasarrufları ve şirket tasarrufları olduğunu iddia etmişlerdir. Odionye vd. (2016), 1980-2013 dönemini Nijerya özelinde araştırmışlar ve özel tasarruflardan büyümeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisine rastlamışlardır. Doker vd. (2016), 20 Geçiş ekonomisini 1993-2013 dönemi verileriyle doğrusal panel veri modelleriyle araştırmışlardır. Demografik faktörlerin ve kişi başına gelir düzeyinin tasarruflar üzerinde önemli etkileri olduğunu belirtmişlerdir. Aksoy (2016), gelişmiş ve gelişmekte olan 52 ülke için 1980-2014 dönemi verilerini panel veri analizinin kullanarak çalışmış ve dış ticaret haddi özel tasarruf oranlarını pozitif olarak etkilediğini, finansal derinlik ve kentleşmenin ise negatif olarak etkilediğini savunmuşlardır. Tunay (2017), çalışmasında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hane halkının tasarrufları üzerinde etkili olan faktörleri 1995-2015 dönemi yıllık verileriyle dinamik panel veri modelleriyle analiz etmiştir. Elde edilen bulgular, hanehalkı tasarruflarının uzun vadeli faiz oranları ve halkın net servetinden etkilendiği yönündedir. Kılınç ve Berberoğlu (2019), OECD ekonomilerinde, 1990-2013 dönemi için, özel sektörün tasarruf ve kâr oranlarının ekonomide ne tür etkilere yol açtığını panel veri yöntemlerini kullanarak analiz etmişlerdir. Ampirik bulgular; kâr ve bir

yıl gecikmesi alınmış özel tasarruf oranlarının konjonktür dalgalanmaları üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Türkiye ekonomisine yönelik olarak, Türel (1993), çalışmasında 1980-1992 dönemini incelemiş ve sürekli gelirin özel tasarrufun önemli bir belirleyicisi olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Çakmak (2004), Türkiye ekonomisini ampirik olarak incelemiş; reel faiz hadlerinin tasarruflar üzerinde anlamlı etkisine rastlanmamış, öte yandan gelir büyüme hızıyla tasarruflar arasında pozitif bir ilişki yakalanmıştır. Çağlayan (2006), çalışmasında enflasyon oranı, faiz oranı ve büyüme oranının yurtiçi tasarruflar üzerindeki etkisini, ARDL tekniğiyle 1970-2004 dönemi için araştırmıştır. Çalışmada, uzun dönemde enflasyon oranının yurtiçi tasarruflar üzerindeki etkisinin negatif, büyüme oranı ve reel faiz oranının etkisinin ise pozitif olduğuna yönelik bulgular saptanmıştır. Kısa dönemde ise, büyüme oranı yurtiçi tasarrufları pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı etkilemektedir. Enflasyon oranının etkisi ise belirgin değildir. Abdioğlu ve Berber (2007), Türkiye'de 1970-2005 döneminde yurtiçi tasarrufları etkileyen değişkenleri araştırmışlar ve Türkiye'de yurtiçi tasarrufların belirleyicileri olarak gelir, büyüme oranı, bağımlılık oranı, reel faiz oranı ve finansal derinlik düzeyinin önemli değişkenler olduğu tespit edilmiştir. Uygur (2007), Türkiye'de (1987-2007) döneminde özel tasarrufların makro belirleyicilerini, johansen eşbütünleşme ve vektör hata düzeltme modelleriyle analiz etmiştir. Çalışmada, özel tasarruflar üzerinde, kamu tasarruf dengesinin, reel döviz kurunun ve büyümenin etkili olduğunu belirtilmiştir. Rijckeghem ve Üçer (2008), Türkiye ekonomisinde özel tasarrufun ana belirliyecileri olarak; kamu tasarrufları, enflasyon ve kişi başına düşen milli gelir olduğuna yönelik ampirik kanıtlara ulaşmışlardır. Çelik (2009), 2007-2008 dönemini yatay kesit verileriyle Türkiye (Adana) özelinde incelemiş ve eğitim seviyesi ve gelir artışının hanehalkı tasarruflarını artırdğını bulmuştur. Yılmazer (2010), Tobit, Probit analizleri vasıtasıyla tasarrufların belirleyenlerini mikro düzeyde incelemiş ve Türkiye'de gelir, eğitim durumu ve hane reisinin yaşının hanehalkı tasarrufları üzerinde olumlu etkisi olduğunu bulmuştur. Değirmen ve Şengönül (2012), ARDL Sınır yaklaşımı ve Hata Düzeltme Modeli 1990-2007 dönemi verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada, özel tasarrufun hem kısa hem de uzun dönemde belirleyicilerinin kamu yatırım harcamaları oranı, GSYH büyüme oranı ve enflasyon oranı olduğunu belirtmişlerdir. Aktaş vd., (2012), 2003-2008 dönemini EKK yöntemiyle incelemiş ve bağımlılık oranı düştükçe tasarrufların arttığını belirlemiştir. Genç, vd., (2014), çalışmalarında tasarrufların ekonomik büyüme üzerindeki etkisini Türkiye için 1975-2012 dönemini yıllık verilerini kullanarak Pesaran vd., (2001) sınır testi vasıtasıyla incelemişlerdir. Sonuçlara göre, tasarruflar ve ekonomik büyüme arasında eşbütünleşmenin varlığı aynı zamanda kısa ve uzun dönemde tasarrufların ekonomik büyümeye pozitif etki yaptığı tespit edilmiştir. Hamarat ve Özen (2015), araştırmalarında, Türkiye'de bireylerin tasarruf tercihleri ile bu tercihleri etkileyen faktörler arasındaki ilişkileri Türkiye illerine ait 23 degişkene ait veri matrisi ile Kanonik Korelasyon Analizinden yararlanarak incelemişler ve ekonomik canlılığın göstergesi olan nüfus yoğunlugu, gelir, banka şube sayısı ve işletme sayısı degişkenlerinin tasarruf tercihleri üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu bulmuşlardır. Özcan ve Peker (2018), çalışmalarında, 1985-2014 dönemleri arasında özel tasarruflar ile tasarruf belirleyenleri arasındaki ilişkiyi Pesaran vd. (2001) tarafından geliştirilen eşbütünleşme testi ile sınamışlardır. Ekonometrik analizler neticesinde, enflasyon oranındaki azalışların, kamu tasarruf oranı ve yaşlı bağımlı nüfus oranındaki artışların özel tasarrufları azalttığı bulgusuna ulaşılmıştır. Karabulut vd., (2017), Türkiye'de tasarruflar ile yatırımlar arasındaki ilişkiyi 1975-2014 dönemine ait verilerle incelenmişler ve Türkiye'de özel tasarruflar ve yatırımlar

arasında herhangi bir eşbütünleşmeye rastlamamışlardır. Erdoğdu (2017), Türkiye ekonomisini 2002-2017 döneminde VAR metoduyla incelemiş ve çalışmada hane halkı tasarruflarını belirleyen en önemli faktörün reel döviz kuru olarak tespit edilmiştir. Kanık ve Dinç (2017), 1975-2013 yılları arası Türkiye verileri ile çeşitli ekonometrik yöntemler kullanarak Türkiye'de uzun dönemde eğitim ile tasarruflar arasında pozitif ve eğitimden tasarruflara doğru bir ilişkinin varlığını saptamışlardır. Zengin, vd., (2018), çalışmalarında anket yöntemiyle gelir ve eğitim düzeyi ile özel tasarruf oranları arasında doğrusal bir ilişki bulunduğunu öne sürmüşlerdir. Göçer (2019), Türkiye'de 1975-2018 dönemini Dinamik EKK yöntemiyle ele almış ve faiz oranlarıyla yurt içi tasarruflar arasında bir ilişkiye rastlamamış ayrıca mili gelir ve enflasyondan tasarruflara doğru nedensellik ilişkisini saptamıştır.

4. Veri Seti, Ekonometrik Yöntem ve Bulgular

Bu çalışmada 1980-2017 dönemine ilişkin yıllık veriler kullanılmış olup, özel tasaruf/GSYH (*ÖT*), kişi başına düşen gelir (*KBG*), faiz [vadeli mevduat yıllık faiz oranı (%)] (*İ*), kamu tasarrufu/GSYH (*KT*), bütçe dengesi/GSYH (*BD*), geniş para arzı [(M1+M2)/GSYH] (*M2*) ve bağımlılık oranı (*BO*) (çalışmayan nüfus/toplam nüfus) T.C. Merkez Bankası, TUİK veri dağıtım sisteminden ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın resmi internet sitesinden elde edilmiştir. Ayrıca, Türkiye ekonomisinin 1980 sonrası bir takım ekonomik/politik konjonktürden geçtiği bilinmektedir. Bu açıdan, $Dummy_{1994}$, $Dummy_{2001}$, $Dummy_{2009}$ ve $Dummy_{Seçim}$; krizleri ve seçim sıklığını temsilen kukla değişken olarak çalışmaya katılmıştır.

Regresyon analizinin temel amacı ilgilenilen değişkendeki değişmeleri başka değişkenler ya da değişkenlerdeki değişmeler tarafından açıklayabilmektir. Dolayısıyla ekonometrinin temel çözümleme tekniğidir. Çalışmada zaman serisi verileri kullanılarak En Küçük Kareler (EKK) yöntemiyle tahmin yapılmıştır. EKK yöntemi, belli varsayımların sağlanması halinde, bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi gerçeğe en yakın şekilde tahmin eden yöntemdir. Bu yönden, basit doğrusal ve çoklu regresyon modellerinin çözümlenmesinde kullanıldığı gibi, çeşitli ekonometrik modellerin çözümünde de kullanılan tekniklerin esasıdır. Çoklu regresyon modelinde bağımlı değişkeni açıklayan birden fazla bağımsız değişken yer almaktadır. Günlük hayatta bağımlı değişkene etki eden birden fazla faktör bulunmaktadır. Bu nedenle basit regresyon modeli tahminleri yapımında yeterli olamamaktadır. Bağımlı değişken ile birden çok bağımsız değişken arasındaki ilişki çoklu regresyon modeli vasıtasıyla değerlendirilmektedir (Tarı, 2010: 22-24).

Bağımlı değişken ile k-1 sayıda bağımsız değişken arasındaki çoklu regresyon ilişkisi genel olarak şu şekilde gösterilebilmektedir (Yamak ve Köseoğlu, 2006: 375-376);

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots\dots + b_kX_k + u \qquad (3)$$

Denklem (3)'de, bağımlı değişken *Y*, k-1 sayıda bağımsız değişken ($x_1, x_{2,} \dots x_k$)'nın doğrusal bir bileşimi tarafından belirlenmektedir. Burada *X*'lerin her biri ayrı bir açıklayıcı değişkendir.

Çalışmada bahsi geçen değişkenlerin, özel tasarrufları etkileyip etkilemediğini test etmeden önce regresyon modellerinde ele alınacak zaman serilerininin durağanlığına

bakılması gerekmektedir. Diğer türlü, ortaya çıkacak tahminler güvenilir olmayacak ve sahte regresyon problemi doğabilecektir. Bu bağlamda, çalışmada kullanılan zaman serilerinin durağanlık analizi Dickey ve Fuller (1979) tarafından ortaya atılan Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) birim kök testi kullanılarak yapılmıştır. ADF birim kök testi ise şu şekilde ifade edilmektedir (Yamak ve Tanrıöver, 2009);

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \alpha_1 Y_{t-1} + \alpha_2 \text{ trend} + \Sigma_{\gamma i} \Delta Y_{t-i} + \varepsilon_t \qquad (4)$$

(4) nolu regresyon denkleminde, α_0 sabit terimi; Δ fark işlemcisini; ε_t ise beyaz gürültülü hata terimini simgelemektedir. Deterministik terimler icap ettiğinde kullanılabilmektedir. Yukarıdaki regresyon denkleminin En Küçük Kareler Yöntemi (EKK) ile tahmin edilmesi ile elde edilen α_1 katsayısının t istatistiğinin anlamlılığına bakılarak, Y serisinin birim kök içerip içermediğine karar verilmektedir (Tanrıöver ve Yamak, 2015: 190-193). ADF testi için gerekli kritik değerlere, Mackinnon (1991)'dan ulaşılabilmektedir. Model "sabitsiz-trendsiz", "sabitli" ve "sabitli-trendli" olarak üç formda sınanmaktadır. Bu kapsamda, çalışmada kullanılan makroekonomik değişkenlere ilişkin durağanlık test sonuçları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. ADF Birim Kök Testi Sonuçları

Seviye								
		BO	**BD**	**İ**	**KT**	**KBG**	**M2**	**ÖT**
sabitli	t- ist.	-4,385	-1,760	-1,506	-1,631	-6,962	0,110	-1,904
	Prob.	0,0013***	0,3937	0,5193	0,4571	0***	0,9623	0,3266
sabitli& trendli	t-ist.	-0,729	-1,691	-2,484	-1,513	-6,914	-1,443	-2,027
	Prob.	0,9632	0,7351	0,3336	0,8069	0***	0,8308	0,5674
sabitsiz& trendsiz	t-ist.	-8,906	-1,202	-0,768	-1,51	-2,125	1,225	-0,147
	Prob.	0***	0,2057	0,3762	0,121	0,0339**	0,9408	0,626
İlk Farklar								
		d(BO)	**d(BD)**	**d(İ)**	**d(KT)**	**d(KBG)**	**d(M2)**	**d(ÖT)**
sabitli	t-ist.	-4,958	-5,832	-7,031	-5,900	-10,519	-5,575	-6,553
	Prob.	0,0003***	0***	0***	0***	0***	0***	0***
sabitli& trendli	t-ist.	-7,000	-4,056	-7,216	-5,950	-7,149	-5,658	-6,521
	Prob.	0***	0,0163**	0***	0,0001***	0***	0,0002***	0***
sabitsiz & trendsiz	t-ist.	-2,926	-5,917	-7,078	-5,979	-10,675	-5,318	-6,626
	Prob.	0,0046***	0***	0***	0***	0***	0***	0***
Not: *** %1; ** %5; * %10; anlamlılık seviyesini göstermektedir.								

Elde edilen ADF test istatistiklerine göre, ilgili değişkenlerden bağımlılık oranı (BO) ve kişi başına düşen gelir (KBG) değişkeni seviyesinde durağan olup, bütçe dengesi (BD), faiz oranı (İ), kamu tasarrufu (KT), para arzı (M2) ve özel tasarruf (ÖT) değişkeni ise birinci farkında durağan bulunmuştur.

Tablo 2: Regresyon Denklemine İlişkin Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Katsayı Değeri	T İstatistiği
D(KT)	-0,6168	-2,3973**
D (İ)	0,0545	2,0235**
KBG	0,1131	0,7403
D (M2)	-1,2934	-0,1088
BO	-0,0027	-0,2012
D (BD)	0,1063	0,3375
$Dummy_{1994}$	-2,1524	-0,5356
$Dummy_{2001}$	-4,5563	-1,0697
$Dummy_{2009}$	-2,5376	-0,7419
$Dummy_{Seçim}$	-0,8861	-0,7975
R^2=0,6271 F_h=9,2182***		

Not: *** %1, ** %5, * %10 anlamlılık düzeyini, R^2 denklemin açıklayıcılık gücünü, F_h ise denklemin F istatistiğini ifade etmektedir.

Tablo 2'de özel tasarrufun belirleyicilerine ilişkin tahmin sonuçları verilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı gibi, kamu tasarrufundaki 1 birimlik bir artışın cari dönemdeki özel tasarruf oranını -0.61 birim etkilediği ve söz konusu bu etkinin ise katsayıdan da anlaşılacağı gibi negatif olduğu yönünde bulgular elde edilmiştir. Elde edilen sonuçlar literatürde mevcut olan çalışmaları destekler niteliktedir. Yani Türkiye'de 1980-2017 dönemi kamu tasarrufu ile özel tasarruflar arasında negatif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilir. Diğer bir deyişle bu iki tür tasarruf arasında ikame olduğu söylenebilir. Analiz sonuçları göre, özel ve kamu tasarrufları arasında denklik katsayısının negatif ve tam olmayan Ricardocu Denklik Kuramı'nın olduğu sonucuna varılmıştır. Faiz oranlarının özel tasarruflar üzerinde herhangi bir etkiye sahip olup olmadığı EKK ile sınanmış ve söz konusu değişkenin özel tasaruflar üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Faiz oranı için söz konusu etkinin yönü ise pozitiftir. Ayrıca bu etkinin 0.05 olduğu yönünde bulgular elde edilmiştir. Faiz oranlarının tasarruf üzerindeki net etkisi, ikâme ve gelir etkisinin büyüklüklerine bağlıdır. Çalışmada, ikâme etkisi gelir etkisinden büyük ve özel tasarrufun, faiz oranındaki artışa pozitif tepki verdiği görülmektedir. McKinnon-Shaw hipotezine göre, özellikle Türkiye gibi GOÜ'lerde faiz oranındaki bir değişmenin tasarruf üzerindeki net etkisinin pozitif olacağı ileri sürülmektedir. Çalışmadaki ampirik bulgu söz konusu hipotez ile uyum göstermektedir. Tablo 2'ye bakıldığında, kişi başına düşen gelir, para arzı, bağımlılık oranı, bütçe dengesi, kriz kukla değişkenleri ve seçim sıklığı değişkenlerinin işareti beklendiği gibi çıksa da özel tasarruflar arasında herhangi bir anlamlı bulguya rastlanmamıştır.

5. Sonuç

Bu çalışmada Türkiye'nin 1980-2017 dönemine ilişkin kişi başına düşen gelirin, faiz oranının, kamu tasarrufunun, para arzı, bağımlılık oranı, bütçe dengesi, krizler (1994, 2001, 2009) ve seçim sıklığının özel tasarruflar üzerinde etkili olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Buradaki nihai amaç, özel tasarrufun belirleyicilerini tespit etmektir. Bu amaç kapsamında, önce konuyla ilgili zaman serilerinin durağanlık testleri yapılmış ve daha sonra

bahsi geçen parametrelerin açıklayıcı değişken olarak yer aldığı özel tasarruf denklemi oluşturulmuştur. En Küçük Kareler Yöntemi altında tahmin edilen söz konusu denklemden elde edilen sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

• Kamu tasarrufunun bağımsız değişken olarak yer aldığı regresyon denkleminde kamu tasarrufunun özel tasarrufu negatif yönde etkilediği ve bu etkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgu nispi olarak Ricardocu Denklik Kuramı'nı desteklemektedir.

• Kamu tasarrufunun aksine, faiz oranlarının özel tasarruflar üzerinde pozitif yönde etkili olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç, McKinnon-Shaw hipoteziyle uyuşmaktadır.

• Kişi başına düşen gelir, para arzı, bağımlılık oranı, bütçe dengesi, krizler (1994, 2001, 2009) ve seçim sıklığı çalışmaya bağımsız değişken olarak katılmış ve katsayılar beklentiler yönünde çıkmış ancak bu etkilerin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir.

Elde edilen sonuçlara göre, Türkiye'de özel tasarruflar ile kamu tasarrufları arasındaki ikamenin bu dengelemeyi bozmayacak şekilde yapılmasına (yani yurtiçi tasarruf açığı oluşturmayacak biçimde) öte tandan faiz politikasının ihtiyatla, ekonomideki dengeleri koruyacak şekilde tesis edilmesine özen gösterilmelidir.

Kaynakça

Abdioğlu, Z., ve Berber, M., (2007), "Türkiye'de Yurtiçi Tasarruf ve Belirleyicileri", *İkinci Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı*, Giresun, Türkiye.

Agrawal, P., (2001), "The Relation between Savings and Growth: Cointegtration and Causality Evidence from Asia", *Applied Economics*, 33 (4), 499- 513.

Aktaş, A., D., Gürsel, G. S., and Uysal, G., (2012), "Structural Determinants of Household Savings in Turkey: 2003-2008", *BETAM Working Paper Series*, No. 007.

Aksoy, F., (2016), "Tasarrufun Belirleyicileri: Tüketici ve Ticari Kredilere İlişkin Bulgular", (Yayımlanmamış Uzmanlık Tezi), TCMB İletişim ve Dış İlişkiler Müdürlüğü, Ankara.

Athukorala, P-C., and Sen, K., (2004), "The Determinants of Private Saving in India", *World Development*, 32 (3), pp. 491-503.

Bedir, S., Özdemir, D., ve Bozkurt, E., (2017), "Özel, Kamu ve Yabancı Tasarruf İlişkisi: Türkiye Örneği", *Ege Akademik Bakış*, 17 (2), 265-279.

Boadway, R., and Wildasin, D., (1994), "Taxation and Savings: A Survey", Fiscal Studies, 15 (3), pp. 19-63.

Bocutoğlu, E., (2004), *Makro İktisat*, Trabzon: Derya Kitabevi.

Calderon, C., Chong, A. and Loayza, N., (2000), "Determinants of Current Account Deficits in Developing Countries", *World Bank Policy Research, Working Paper*, No: 2398.

Çağlayan, E., (2006), "Enflasyon, Faiz Oranı ve Büyümenin Yurtiçi Tasarruflar Üzerindeki Etkileri", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21 (1), 423-438.

Çakmak, H., K., (2004), "Finansal Serbestleşmenin Tasarruf Kararlarına Etkisi: Türkiye Örneği", *Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22 (2), 1-15.

Çelik, Z., (2009), Adana İlinde Hanehalkı Gelir ve Tasarruf Eğilimlerinin İncelenmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Dayal-Ghulati, A., and Thimann, C., (1997),"Saving in Southesat Asia and Latin America Compared: Searching for Policy Lessons", *IMF Working Paper*, WP/97/110.

Deaton, A., (1977), "Involuntary Saving through Unanticipated Inflation", *The American Economic Review*, 67 (5), pp. 899-910.

Değirmen, S., ve Şengönül, A., (2012), "Türkiye'de Net Özel Tasarruf-Yatirim Açığının Belirleyicileri", *Türkiye Ekonomi Kurumu Tartişma Metni*, 114, ss. 1-28.

Dickey, D. and Fuller, W. A., (1979), "Distribution of the Estimates for Autoregressive Time Series with a Unit Root", *Journal of the American Statistical Association*, 74 (266), pp. 427-431.

Doker, A. Türkmen, C., A., and Emsen, O., S., (2016), "What Are the Demographic Determinants of Savings? An Analysis on Transition Economies (1993-2013)", *Procedia Economics and Finance*, 39, pp. 275-283.

Domenech, R., Taguas, D., and Varela, J., (2000), "The Effects of Budget Deficits on National Saving in the OECD", *Economics Letters*, 69 (3), pp. 377-383.

Edwards, S., (1996), "Why Are Latin America's Saving Rates So Low? An International Comparative Analysis", *Journal of Development Economics*, 51, pp. 5-44.

Eğilmez, M. ve Kumcu, E., (2006), *Ekonomi Politikası*, İstanbul: Remzi Kitabevi.

Eisner, R., and Pieper, P. J., (1982), "Government Net Worth: Assets, Liabilities and Revaluations", Northwestern University.

Erdoğdu, A., (2017), "An Analysis of the Relationship between Household Savings and Economic Growth in Turkey", *Istanbul Finance Congress (IFC)*, İstanbul.

Genç, M., C., Telatar, O., M., ve Başoğlu, A., (2014), "Türkiye'de Tasarruf ve Büyüme İlişkisi: Sınır Testi Yaklaşımı", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergis*i, 10, 77-92.

Göçer, İ., (2019), "Determinants of Domestic Saving Rate in Turkey: A New Generation Econometric Analysis", *Theoretical and Applied Economics*, 3 (620), pp. 135-150.

Hamarat, B., ve Özen, E., (2015), "Türkiye'de Tasarruf Tercihlerini Etkileyen Degişkenlerin Kanonik Korelasyon Analizi ile Belirlenmesi", *Journal of Life Economics*, 1, 47-74.

Hondroyiannis, G., (2006), "Private Saving Determinants in European Countries: A Panel Cointegration Approach", *The Social Science Journal*, 43, 553-569.

Horioka, C. Y., (1991), "The Determinants of Japan's Saving Rate: The Impact of the Age Structure of the Population and Other Factors", *The Economics Studies Quarterly*, 42 (3), 237-253.

Jawaid, S. T. ve Raza, S. A., (2013), "Dynamics of Current Account Deficit: A Lesson from Pakistan", *Transition Studies Review*, 19 (3), 357-366.

Jongwanich, J., (2010), "The Determinants of Household and Private Savings in Thailand", *Applied Economics*, 42, pp. 965-976.

Masson, P., R., Bayoumi, T., and Samiei, H., (1998), "International Evidence on the Determinants of Private Saving", The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank.

Mavrotas, G., and Kelly, R., (2001), "Old Wine in New Bottles: Testing Causality between Savings and Growth", *The Manchester School*, 69 (1), 97-105.

Mishkin, F. S., (2000), *The Economics of Money, Banking and Financial Markets*, Addison Wesley: New York.

Karabulut, Ş., Ekinci, R., ve Tüzün, O., (2017), "Feldstein Horioka Hipotezinin Türkiye'de Kamusal ve Özel Tasarruf Yatırım Dengesi Açısından Analizi", *International Journal of Public Finance*, 2 (2), pp. 18-37.

Kanık, Z., B., ve Dinç, D., T., (2017), "Eğitim-Tasarruf İlişkisi: Türkiye İçin Bir Uygulama", *Bankacılık ve Sigortacılık Araştırmaları Dergisi*, 2 (11), ss. 59-91.

Kılınç, E. C., ve Berberoğlu, C., N., (2019), "Tasarruf ve Kâr Oranları ile Konjonktür Dalgalanmaları Arasındaki İlişki", *Sosyoekonomi*, 27 (40), ss. 131-150.

Kim, S., and Roubini, N., (2008), "Twin Deficit or Twin Divergence? Fiscal Policy, Current Account, and Real Exchange Rate in the US", *Journal of International Economics*, 74 (2), 362-383.

Kolasa, A. and Liberda, B. (2014), "Determinants of Saving in Poland: Are They Different Than in Other OECD Countries?", University of Warsay Faculty of Economics Sciences Working Papers, No. 13, 1-30.

Leff, N., (1969), "Dependency Rates and Savings Rates", *American Economic Association*, 59, 886-96.

Odionye, J. C., Emerole, O.B., and Ugwuebe, U. S., (2016), "Savings and Economic Growth Nexus: Evidence from Nigeria", *Developing Country Studies*, 6 (4), 112-118.

Özcan, B., ve Peker, A., E., (2018), "Özel Tasarrufun Belirleyenleri: Türkiye Örneği", *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 28 (2), ss. 179-197.

Paiwa, C., ve Sarwat, J. (2003), "An Emprical Study of Private Savings in Brazil", *Brazilian Journal of Political Economy*, 23 (1), pp. 121-132.

Ramajo, J., Garcia, A., and Ferre, M., (2006), "Explaining Aggregate Private Saving Behaviour: New Evidence from a Panel of OECD Countries", *Applied Financial Economics Letters*, 2 (5), pp. 311-315.

Rijckeghem, C. V., and Üçer, M., (2008), *Development and Determinants of Private Savings Rate in Turkey: An Evaluation of the Economic Policy from the Perspective*, TUSIAD, Koç University, Economic Research Forum, Research Grade, 08-02.

Sancak, E., ve Demirci, N., (2012), "Ulusal Tasarruflar ve Türkiye'de Sürdürülebilir Büyüme İçin Tasarrufların Önemi", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (2), ss. 159-198.

Schclarek, A., and Ballester F., R., (2005), "External Debt and Economic Growth in Latin America", http://www.cbaeconomia.com/Debt-latin.pdf, Erişim Tarihi: 27.09.2019.

Shrestha, R. P., (2010), "Private Savings Behaviour in Nepal: Long-Term Determinants and Short-Run Dynamics", *Democracy*, 2 (7), pp. 11-71.

Sinha, D., and Sinha, T., (1998), "Cart Before the Horse? The Saving-Growth Nexus in Mexico", *Economics Letters*, 61, pp. 43-47.

Smith, D., (2001), "International Evidence On How Income Inequality and Credit Market Imperfections Affect Private Saving Rates", *Journal of Development Economics*, 64, (103-127).

Stephan, S., and Schrooten, M., (2003), "Private Savings in Eastern European EUAccession Countries:Evidence From a Dynamic Panel Data Model", http://www.econstor.eu/bitstream/10419/18129/1/dp372, Erişim Tarihi: 19.08.2019.

Tanrıöver, B., ve Yamak, N., (2015), "Nominal Faiz Oranı-Genel Fiyat Düzeyi İlişkisinin Gibson Paradoksu Çerçevesinde Analizi", *Maliye Dergisi*, 168, 186-200.

Tanzi, V., and Zee, H., H., (1998), "Taxation and the Household Saving Rate: Evidence from OECD Countries", IMF Working Paper, No: 98/36, International Money Fund, Washington D.C.

Tarı, R., (2010), *Ekonometri*, (6. Baskı), Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Taylor, J. B., (2007), *Economics*, ABD: Cengage Learning.

TCMB, (2015), *Tasarruf-Yatirim Dinamikleri ve Cari Işlemler Dengesi Gelişmeleri*, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İdare Merkezi, Ankara.

Tunay, K., B., (2017), "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde HaneHalkı Tasarruflarının Makro Ekonomik Belirleyicileri", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 54, 633.

Türel, O., (1993), *1980-1992 Döneminde Türkiye'de Finansal Yapı ve Politikaları*, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul.

Uygur, E., (2011), "Türkiye'de Tasarrufların Seyri ve Etkileyen Bazı Faktörler", E. Uygur (Ed.), Türkiye'de Tasarruflar, içinde (1-26), Türkiye Ekonomi Kurumu Yayınları: Ankara.

Ünsal, E., (2004), *Makro İktisat*, Ankara: Turhan Kitabevi.

Yamak, R., ve Köseoğlu, M., (2006), *Uygulamalı İstatistik ve Ekonometri*, (3. Baskı), Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Yamak, R. ve Tanrıöver, B., (2009), "Faiz Oranı, Getiri Farkı ve Ekonomik Büyüme:Türkiye Örneği (1990-2006)", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24 (1), 43-58.

Yılmazer, T., (2010), The Profile and Determinants of Household Savings in Turkey, Report for the World Bank.

Yurdadoğ, V., (2017), "Sosyal Güvenliğin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri: Kuramsal Açıdan Değerlendirme", *15. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, Komrat, MOLDOVA, ss. 326-337.

Zengin, S., Yüksel, S., ve Kartal, M., T., (2018), "Türkiye'deki Düşük Hanehalkı Tasarrufuna Neden Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma", *Journal of Yasar University*, 2018, 13 (49), ss. 86-100.

www.tuik.gov.tr

www.kalkinma.gov.tr

Tarh İşleminin Gerekçesi Olarak Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesi: Bir Danıştay Kararı Açısından Değerlendirilmesi

Excluding of the Tax Technique Report to the Tax/Penalty Notification As the Justification of Assessment Procedure: Evaluation in Terms of A Council of State Decision

Gülçin KARASU ÖZTEMEL[1]

Abstract

In this study, based on the importance of the subject, primarily the justification of the administrative act and also in this framework the determination of the nature of the tax technique report, the effects of the form rules on the administrative act were tried to be revealed. Thus, it is aimed to examine and evaluate what kind of problems may arise if the tax technique report is not served to the taxpayer with a tax/penalty notification. The tax inspection reports created on the basis of the tax technique report and the tax technique report together constitute the justification for the tax assessment/penalty. In some cases (based on the tax technique report) tax inspection reports are notified while tax technique report isn't notified with the tax/penalty notification. In accordance with Articles 35 and 366 of the Tax Procedure Law (TPL), a copy of the tax inspection reports must be notified to the taxpayer with a tax and/or penalty notification. It is understood that justification is regulated as a mandatory element in the tax assessment/penalty deduction process. Failure to comply with this rule causes the tax assessment/penalty to be unlawful in terms of the form element. When the tax technique report is not served with a tax/penalty notification, taxpayers cannot learn the reason for the tax assessment and/or penalty. Therefore, for the taxpayer, not knowing the justification of the tax assessment and/or the penalty prevents them from not being able to use their right of defense properly in case they file a lawsuit, and from choosing between the rights to benefit from reconciliation and reduction in penalties.

Key words: Tax Technique Report, Tax Inspection Report, Notification, Rule of Justification, Right of Defense, Right to Fair Trial.
JEL Code: K23, K34, K38

Özet

Çalışmada, konunun önemine binaen öncelikli olarak idari işlemin gerekçesi ve bu çerçevede vergi tekniği raporunun mahiyetinin tespiti, şekil kurallarının idari işlem üzerindeki etkileri ortaya konmaya çalışılmıştır. Böylece, vergi tekniği raporunun, mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmemesinin ne gibi sorunlara yol açabileceği incelenerek bunların değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Vergi tekniği raporuna dayanarak oluşturulan vergi inceleme raporları ve vergi tekniği raporu birlikte vergi tarhı/ceza kesme işleminin gerekçesini oluşturmaktadır. Bazı durumlarda (vergi tekniği raporuna dayanarak oluşturulan) vergi inceleme raporları tebliğ edilirken vergi tekniği raporu vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366.maddeleri uyarınca vergi inceleme raporlarının bir örneğinin vergi ve/veya ceza ihbarnamesi ile mükellefe bildirilmesi gerekmektedir. Vergi tarhı/ceza kesme işleminde gerekçe gösterilmesinin zorunlu bir unsur olarak

[1] Dr.Öğr. Üyesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, ORCID:0000-0003-4784-6508, gulcinkarasuoztemel@gmail.com

düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu kurala uyulmaması vergi tarhı/ceza kesme işleminin şekil unsuru açısından hukuka aykırı olmasına sebep olmaktadır. Vergi tekniği raporu vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmediğinde, mükellefler yapılan vergi tarhı işlemi ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesini öğrenememektedirler. Dolayısıyla mükellefin vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesini bilmemesi; mükellefin dava açtığı takdirde savunma hakkını gerektiği gibi kullanamamasına, uzlaşma ve cezalarda indirimden yararlanma hakları arasında tercih yapmasına engel olmaktadır.

Anahtar kelimeler: Vergi Tekniği Raporu, Vergi İnceleme Raporu, İhbarname, Gerekçe Kuralı, Savunma Hakkı, Adil Yargılanma Hakkı.
Jel Sınıflandırması: K23, K34, K38

1. Giriş

Vergi Usul Kanunu'nun 134.maddesi uyarınca vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Yapılacak olan vergi incelemeleri neticesinde vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 3. ve 4.fıkralarında belirtilen durumlarda vergi tekniği raporu da düzenlenmektedir. Bu çerçevede vergi tekniği raporuna dayanarak vergi inceleme raporları düzenlenmektedir. Vergi tekniği raporuna dayanarak oluşturulan vergi inceleme raporları vergi tekniği raporu ile birlikte vergi tarhı/ceza kesme işleminin gerekçesini oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366.maddeleri uyarınca vergi inceleme raporlarının örneğinin vergi ve/veya ceza ihbarnamesi ile mükellefe bildirilmesi gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda (vergi tekniği raporuna dayanarak oluşturulan) vergi inceleme raporları tebliğ edilirken vergi tekniği raporu vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmemektedir. Dolayısıyla mükellefler, idari işlemin gerekçesini öğrenememektedir. Mükellefler vergi tarhı/ceza kesme işleminin gerekçesini öğrenemedikleri için savunma haklarını gerektiği gibi kullanamamaktadırlar. Mükelleflerin hem savunma haklarını gerektiği gibi kullanabilmeleri hem de idari aşamadaki hakları arasında tercih yapabilmeleri için idari işlemin gerekçesinin mükellefe bildirilmesi önem arz etmektedir. Vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi bir takım sorunlara sebebiyet vermektedir. Bu çerçevede çalışmanın amacı bu sorunların tespit edilmesi ve bunların değerlendirmesi ile çözüm önerilerini kapsamaktadır.

Çalışmada öncelikle vergi tarhı kavramı, idari işlemin şekil, sebep unsuru ve gerekçe kuralı açıklanacaktır. Daha sonra vergi tarhı ve ceza kesme işleminin şekil ve sebep unsuruna, vergi tarhı ve ceza kesme işleminde geçerli olan şekil kurallarına, vergi inceleme raporuna, vergi tekniği raporunun hukuki niteliğinin belirlenmesine yer verilecektir. Çalışmanın inceleme konusu ile ilgili uyuşmazlıkta Danıştay kararına yer verilecek olup son olarak konu adil yargılanma hakkı açısından değerlendirilecektir. Çalışma, konu hakkındaki değerlendirmeler ve çözüm önerilerinden oluşan sonuç ile tamamlanacaktır.

2. Vergi Tarhı Kavramı

Verginin tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 20.maddesinde; "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir*"[2] şeklinde düzenlenmiştir.

[2] Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), Resmi Gazete, 10703; 10 Ocak 1961.

Vergi Usul Kanunu'nun 20.maddesinden hareketle, KANETİ'nin vergi tarhına ilişkin verdiği tanım şöyledir; "*verginin tarh edilmesi vergiyi doğuran olaya dayalı olarak vergi dairesince gerçekleştirilen vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin bir idari işlemdir*" (Kaneti, 1989: 111). Mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcunun miktarı belli somut bir borç haline dönüşmesi için vergi idaresi tarafından yapılması gereken ilk işlem tarh işlemidir (Öner, 2012: 104). Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesi uyarınca; "*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*". Burada vergi alacağı açısından kurucu olan husus vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir (Kaneti, 1989: 111). Bu bağlamda, vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmakla birlikte miktarı belli somut bir borç olarak tespit edilmesi tarh işlemiyle gerçekleşmektedir (Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2021: 185). Dolayısıyla verginin tarhı, maddi bakımdan kurucu olmayan ancak tespit edici ve açıklayıcı bir idari işlemdir (Kaneti, 1989: 111). Verginin tarhı (icrai nitelik taşıyan) kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemdir (Karakoç, 2012: 260; Kaneti, 1989: 111). Ayrıca vergi borcu, vergi tarhı ile mükellef nezdinde somut bir borç haline dönüşmesi sebebiyle de bireysel bir işlemdir (Şenyüz, vd., 2021: 186). Bu değerlendirmeler çerçevesinde vergi tarhını; vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra (Karakoç, 2012: 275) vergi idaresinin vergi alacağını kanunda belirtilen matrah ve oranlar çerçevesinde miktar olarak saptayan ve re'sen yapılan, icrai (Karakoç, 2012: 260), idari bir işlem olarak tanımlayabiliriz.

3. İdari İşlemin Unsurları

Tarh işlemi idari bir işlemdir. Dolayısıyla idari işlemin unsurları tarh işlemi için de geçerli olacaktır (Öncel, Kumrulu & Çağan, 2005: 89). Bu çerçevede tarh işleminin unsurlarını incelemeden önce (konumuzla ilgili olan unsurlarıyla sınırlı olmak üzere) idari işlemin unsurları üzerinde durulacaktır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun[3] 2.maddesinin 1.fıkrasının a bendi uyarınca idari işlem, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat olmak üzere beş unsurdan oluşmaktadır. İdari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları açısından yapılmaktadır (Yıldırım, Yasin, Kaman, Özdemir, Üstün & Tekinsoy, 2018: 363).

3.1. İdari İşlemin Şekil Unsuru

Şekil unsuru idari işlemin esaslı bir öğesidir. Şekil unsurunun önemi, idari işlemin varlığının ispatı için gerekli olması ve söz konusu işlemin hangi makam tarafından ve nasıl yapılmış olduğunun ancak şekil unsurundan anlaşılabilir olmasından kaynaklanmaktadır (Özay, 2017: 491).

Doktrinde şekil unsurunun; şekil ve usul unsurunu içerecek şekilde sadece "şekil" unsuru (Akyılmaz, Sezginer & Kaya, 2019: 381; Günday, 2017: 144) olarak, şekil ve usul unsurunu kapsayacak şekilde "biçim" unsuru (Özay, 2017: 491) olarak ve şekil unsuru ve usul unsuru olarak ayrı ayrı (Gözler & Kaplan, 2013: 304) kategorize edildiği görülmektedir. Bu çerçevede doktrindeki şekil unsuru ile ilgili olarak verilen tanımları şu şekilde tasnif etmek mümkündür: ÖZAY'ın biçim unsurunu usul ve şekil olarak kullandığı görülmektedir; *"İdari*

[3] İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577 S.K.), Resmi Gazete, 17580; 20 Ocak 1982.

işlemin yapılmasında izlenen usul ile, yapılmış olduğu şekil, bu sıra içinde birbirine bağlı bir bütünün esaslı iki elemanıdır" (Özay, 2017: 492) şeklinde ifade etmiştir. GÖZLER ve KAPLAN, şekil ve usulü iki ayrı unsur olarak kategorize etmektedir. Bu çerçevede GÖZLER ve KAPLAN'a göre şekil unsuru; iradeyi açıklamak için kullanılan araç olup söz konusu iradenin maddi alemdeki yansımasıdır (Gözler & Kaplan, 2013: 326). Usul unsurunu ise; "*idari işlemin hazırlanması ve açıklanabilmesi için uyulması gereken yollar ve süreçler"* (Gözler & Kaplan, 2013: 304) olarak ifade etmiştir. EROĞLU'na göre şekil unsuru; işlemlerin oluşu, olgunlaşması, iradenin hazırlanması, açıklanması ve tespiti için takip edilecek usul, merasim ve vesikalardır (Eroğlu, 1984: 72). Doktrindeki diğer bir tanımlama ise; idari işlemin hukuken geçerlik kazanabilmesi için uyulması gereken hazırlıkları ve araştırmaları usul olarak nitelendirirken bu usule uygun idari işlemin dış dünyaya yansıması ve işlemin muhatabı tarafından bilinmesini şekil unsuru olarak açıklamıştır (Sancakdar, Önüt, Doğan, Turhan & Seyhan, 2019: 286). GÜNDAY'a göre idari işlemin şekil unsuru, "*idari işlemin özünü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımasının maddi biçimi"* (Günday, 2017: 144) ve *"idari işlemin yapılmasında izlenen usul olmak*" üzere iki anlama geldiğini (Günday, 2017: 144) ifade etmiştir. AKYILMAZ, SEZGİNER ve KAYA'ya göre idari işlemin şekil unsuru "*İşlemin dış dünyaya yansımasından önce işlemi yapacak olan makamın iradesinin oluşması sırasındaki muameleleri ve işlemin dış dünyadaki görünümünü kapsar*". Yani şekil unsuru "*idari işlemin hazırlanış usulünü ve işlemde var olan iradenin dış dünyaya yansıması*" (Akyılmaz vd., 2019: 381) olarak tanımlanmıştır.

Ülkemizde idari işlemlerin şekil ve usul kurallarını düzenleyen genel bir idari usul kanunu bulunmadığından dolayı şekil ve usul kuralları dağınık olarak farklı kanunlarda, tüzük ve yönetmeliklerde yer almakta olup ayrıca yargı içtihatlarıyla gelişen şekil ve usul kuralları da bulunmaktadır (Günday, 2017: 144).

Doktrinde genel olarak kabul edilen usul ve şekil kuralları yazılılık, gerekçe, hazırlık işlemleri, görüş ve savunma alınması, şekil ve usulde paralellik ilkesi olarak ifade edilmektedir (Günday, 2017: 144). İdari işlemlerde kural olarak yazılı şekil usulü geçerlidir (Gözler & Kaplan, 2013: 327). Bir idari işlem metninde; *idarenin irade açıklaması, işlemi yapan makamın imzası* (Can, 2015: 219), *muhatabın adı, tarih* (Gözler & Kaplan, 2013: *329)*, *işlemin gerekçesi, işleme karşı başvuru yollarının ve süresinin gösterilmesi ve işlemin ilgililere duyurulması(bildirim/tebliğ)* hususlarının bulunması beklenmektedir[4] (Can, 2015: 219). Konumuzla ilgili olması nedeniyle sadece "idari işlemin gerekçesi" kavramı üzerinde durulacaktır.

3.2. İdari İşlemin Sebep Unsuru

Doktrinde gerekçe kavramının, idari işlemin sebep unsuru ve şekil unsuru ile ilişkilendirildiğini görmekteyiz. Bu bağlamda açıklamaya idari işlemin sebep unsuru ile başlanması yerinde olacaktır. İdari işlemin sebep unsuru, idari işlemden önce gelen ve idareyi işlem yapmaya sevk eden (Özay, 2017: 454.; Günday, 2017: 152; Akyılmaz vd., 2019: 398) ve nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş etkenlerdir (Özay, 2017: 454; Günday, 2017: 152). İdareyi işlem yapmaya yönelten (Akıllıoğlu, 1982: 7) hususlar hukuki sebepler (hukuk kuralı/)

[4] Bunlardan bazıları zorunlu unsurlar olmakla birlikte bazıları da ihtiyari unsurlardır. Ancak kanunla, gerekçe gibi bazı ihtiyari nitelikteki unsurlar, bir takım işlemler açısından zorunlu unsur haline getirilmiş olabilir. Bundan dolayı her koşulda böyle bir ayrım yapmak da doğru olmayacaktır. (Gözler & Kaplan, 2013: 328).

(Ulusoy, 2019: 395), maddi olaylar veya hukuki işlemler olabilir (Kalabalık, 2019: 78; Özay, 2017: 455; Akyılmaz vd., 2019: 398). 2559 sayılı Polis Vazife Ve Salâhiyet Kanun'un 8.maddesinin A bendine göre *"Kumar oynanan umumî ve umuma açık yerler ile her çeşit özel ve resmi kurum ve kuruluşlara ait lokaller, Mahallin en büyük mülkî amiri tarafından otuz günü geçmemek üzere geçici süreyle faaliyetten men edilir"*[5]. Faaliyetten men edilmenin (idari işlemin sebebi) sebebi "kumar oynanmasıdır". Yani burada kumar oynanması, idareye işlem yapmaya sevk eden maddi olaydır (fiili olaydır), hukuk kuralı ise 2559 sayılı Polis Vazife Ve Salâhiyet Kanun'un 8.maddesinin A bendidir. İdari işlem ise faaliyetten men edilme işlemidir (kapatma işlemi) (Günday, 2017: 153; Gözler, 2019: 1008; Kalabalık, 2019: 79).

3.3. Şekil Kuralı Olarak İdari İşlemin Gerekçesi

İdari işlemin gerekçesi ise, işlem metninde idari işlemin dayandığı nedenlerin gösterilmesi olarak ifade edilmektedir (Gözübüyük & Tan, 2019: 366; Akıllıoğlu, 1982: 7). Yani gerekçe; idari işlemin *"sebeplerinin açıklandığı metindir, belgedir"* (Gözler, 2019: 952). İdari işlemin yapılmasına sebep olan maddi ve hukuki sebeplerin (Gözübüyük & Tan, 2019: 372; Gözler & Kaplan, 2013: 330; Atay, 2018: 503) ilgili kişiye tebliğ edilen işlem metninde açık ve anlaşılabilir bir şekilde gösterilmesidir (Atay, 2018: 503, Gözler & Kaplan, 2013: 330). Bir başka ifadeyle gerekçe, işlemin muhatabına, idarenin neden tasarrufta bulunduğunu veya idareyi önlem almaya götüren sebebin ne olduğunu yani idarenin hukuki sebepten ne sonuca vardığını işlem metninde gösterilmesidir[6] (Erkal, 2009: 132). Gerekçe, idari işlemin sebep unsurunun olaya doğru uygulanıp uygulanmadığı hususunda işlemin muhatabına idari işlemin yapılmasından sonra denetim işlevi sağlayan bir unsurdur (Erkal, 2009: 124). Yani gerekçe, ilgili kişiye işlem metniyle idarenin söz konusu işlemi yapma sebebini bildirdiği için gerekçe idari işlemin şekil unsuru ile ilgilidir (Akyılmaz, 2005: 18). Dolayısıyla idari işlemin gerekçesi ile sebep unsuru arasında bir bağlantı olduğu (Akıllıoğlu, 1982: 7) şüphesizdir ve fakat bu bağlantıdan ötürü her iki kavramın da aynı anlamda olduklarını söylemek kanaatimizce uygun olmayacaktır.

Mevzuatımızda idari işlem metninde, idari işlemin gerekçesinin gösterilme zorunluluğu bulunmamaktadır (Atay, 2018: 502.; Gözler & Kaplan, 2013: 330; Günday, 2017: 145). Dolayısıyla işlem metninde gerekçe gösterilmesi genel bir şekil şartı değildir (Yıldırım vd., 2018: 379; Günday, 2017: 145). Ancak bazı kanunlarda idari işlemlerin gerekçeli olarak düzenlenme zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu durumda, idari işlemlerin gerekçeli yazılmaması halinde idari işlem, şekil unsuru açısından hukuka aykırı hale gelecektir (Günday, 2017: 145; Atay, 2018: 502). Bu bağlamda, mevzuatta, idari işlemin gerekçesinin işlem metninde gösterilmesi genel bir şekil şartı olarak düzenlenmediği için idarenin işlem gerekçesini, metinde gösterme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Mevzuatımızda her ne kadar gerekçe gösterilmesi zorunlu bir unsur olmamasına rağmen, idari işlemlerde gerekçe gösterilmesinin beklenmesi hukukun genel ilkeleri ve hukuk devleti ilkesinin önemli bir sonucudur (Akyılmaz, 2005: 20).

---

[5] Polis Vazife Ve Salâhiyet Kanunu (2559 S.K.), Resmi Gazete**,** 2751, 14 Temmuz 1934. Örnek için bknz. (Günday, 2017: 153; Gözler, 2019: 1008; Kalabalık, 2019: 79; Ulusoy, 2019: 395).

[6] "*Sebep işlemin temeli ile, iç hukuka uygunluk ile, gerekçe ise işlemin sunuluşu ile dış hukuka uygunluk ile ilgilidir*". (Akyılmaz, 2005: 18).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20.maddesi uyarınca "*Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir*". İYUK'un 20.maddesinin 1.fıkrası ile hakim, açılan bir davada re'sen araştırma ve inceleme yapmaya yetkili kılınmıştır (Aslan, 2001: 54). Bu çerçevede hakim tarafların iddia ve savunmalarında ortaya konan hususlarla yetinmeyip doğru hukuki nitelendirmeyi yapabilmek için her türlü bilgi, belgeyi (delilleri) taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilir (Oğurlu, 1998: 127). Hakim dava konusu işleme esas teşkil eden hukuki ve fiili sebebin doğruluğunu da araştırmak zorunda olduğu için (Oğurlu, 1998: 128-123) idareden işlemin sebebinin gösterilmesini de talep edebilecektir (Oğurlu, 1998: 129; Aslan, 2001: 54). İdare, idari işlemin sebebini mahkemeye bildirmek zorundadır (Gözler & Kaplan, 2013: 347). İdare, idari işlemin sebebini mahkemeye sunamaz ise idari işlemin sebep unsuru açısından hukuka aykırılığı söz konusu olacaktır (Günday, 2017: 154). Yukarıda ifade edildiği üzere ilgili Kanunda idari işlemin gerekçesinin gösterilmesi ile ilgili özel bir düzenleme varsa ve idari işlem metninde gerekçe gösterilmemişse, idari işlem şekil yönünden hukuka aykırı olacağından işlemin iptali gereklidir (Gözler, 2019: 956). Gerekçe, idari işlemin şekil unsuru ile ilgili olduğundan söz konusu sakatlığın yargılama aşamasında giderilmesi mümkün olmamaktadır. Bu çerçevede mahkeme, İYUK'un 20.maddesine göre idareden idari işlemin sebebinin ortaya konulmasını talep edebilir fakat idari işlemin gerekçesini talep edemez. İdarenin bu çerçevede yapacağı açıklamalar idari işlemin şekil unsuruyla ilgili olmayacaktır (Gözler, 2019: 956).

Dolayısıyla sebep ve gerekçe kavramları farklı işlevlere sahiptir (Akıllıoğlu, 1982: 7; Akyılmaz, 2005: 18). Bu bağlamda sebep unsurunun yargı denetiminin yapılabilmesi açısından önemli olduğunu (daha çok hakime yönelik olduğunu), gerekçenin ise idari işlemin muhatabına yönelik (muhatabın korunmasına yönelik) olduğunu ifade edebiliriz[7] (Akıllıoğlu, 1982: 9; Akyılmaz, 2005: 18). İşlem metninde gerekçe gösterildiği takdirde, işlemin muhatabı tarafından, idari işlemin yasaya uygun olup-olmadığının sorgulanmasına ve bu çerçevede yargı yoluna gidip-gitmeme kararının verilebilmesine imkan sağlamaktadır[8] (Akyılmaz, 2005: 20; Erkal, 2009: 130). Dolayısıyla gerekçe ilkesi sayesinde işlemin muhatabı korunabilmektedir (Akıllıoğlu, 1982: 19). Gerekçe ilkesi; dava hakkı, savunma hakkı, temel haklar ve insan kişiliğine saygı ilkeleri (Akıllıoğlu, 1982: 19) ve bilgi edinme hakkı, dinlenilme hakkından kaynaklanmaktadır (Akyılmaz, 2005: 33).

Gerekçede idareyi işlem yapmaya yönelten hukuki ve fiili sebeplerin (Gözler, 2019: 957; Yıldırım vd., 2018: 379; Akıllıoğlu, 1982: 7; Atay, 2018: 503) ve *"işlemin oluşumuna yönelik araştırma ve soruşturmanın bütün safhalarının (hazırlık safhalarını* (Erkal, 2009: 144)*), sonuçlarının"*[9] (Akyılmaz, 2005: 29) bulunması gerekli olup söz konusu unsurların açık, anlaşılabilir (Atay, 2018: 503; Akyılmaz vd., 2019: 528; Erkal, 2009: 144; Can, 2015: 265), yeterli ve tatmin edici (Kaya, 2005: 235) bir şekilde ifade edilmesi uygun olacaktır. Ayrıca gerekçe de kanun hükümleri de bulunmalı ve fakat bu durum sadece kanunun bire bir aynısını tekrar etmek şeklinde olmamalıdır (Kaya, 2005: 236). Dolayısıyla muhatabın gerekçeden haberinin olmaması veya yukarıdaki unsurların tümünü kapsayacak bir

[7] Benzer yönde görüş için bknz. Erkal, 2009: 133.
[8] Benzer yönde görüş için bknz. Yıldırım vd., 2018: 380.
[9] Benzer yönde görüş için bknz. Can, 2015: 265.

gerekçeden haberinin olmaması durumunda dava hakkı, savunma hakkı, insan kişiliğine saygı ilkeleri ve bilgi edinme hakkı ihlal edilmiş olacaktır.

4. Vergi Tarhı ve Ceza Kesme İşleminin Unsurları

VUK'un 20.maddesinde de belirtildiği üzere tarh işlemi idari bir işlemdir. Bu çerçevede, idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu, amaç unsurları tarh işlemi açısından da geçerlidir (Öncel vd., 2005: 89). Tarh işleminin hukuka uygun bir şekilde varlık kazanabilmesi, geçerli olabilmesi yetki, şekil, sebep, konu, amaç unsurları açısından hukuk kurallarına uygun olmasına bağlıdır (Candan, 2006: 11). Konumuz gereği sadece vergi tarhı ve ceza kesme işleminin şekil ve sebep unsurlarına değinilecektir.

4.1. Vergi Tarhı ve Ceza Kesme İşleminin Şekil Unsuru

Doktrindeki şekil unsuru ile verilen tanımlara bakıldığında, idari işlemin şekil unsurunun iki başlık (usul-şekil) çerçevesinde değerlendirildiği görülmektedir. İlk olarak şekil unsurunu (usul), işlemi yapacak olan makamın iradesinin oluşması (Akyılmaz vd., 2019: 381), olgunlaşması ve hazırlanması sürecinde uyulması gereken usul ve yöntem (Eroğlu, 1984: 72), ikinci olarak da idari işlemin dış dünyaya yansıması, açıklanması (muhatabı tarafından bilinmesi) (Sancakdar vd., 2019: 286) için kullanılan vasıta (Gözler & Kaplan, 2013: 327) (şekil) olarak tanımlamıştık. İdari işlemlerde genel olarak yazılı şekil usulünün geçerli (Gözler & Kaplan, 2013: 327) olduğunu ifade etmiştik. Bu çerçevede vergi tarhı işleminde de yazılı usul geçerlidir. Ancak tarh işleminin türüne göre şekil kuralları da farklılaştırılmıştır (Erdem, 2006: 76).

Şöyle ki: İdari işlemde bulunan iradenin dış dünyaya yansıması tarhiyat türlerine göre farklılık arz etmektedir. Bilindiği üzere Vergi Usul Kanun'un 28. 29. 30. ve mükerrer 30. maddesi uyarınca tarh yöntemleri beyana dayalı tarhiyat, idare tarafından yapılan tarhiyat olmak üzere ikiye; idare tarafından yapılan tarhiyat da ikmalen tarhiyat, re'sen tarhiyat ve idarece tarhiyat olmak üzere üçe ayrılmıştır.

VUK'un 25.maddesi uyarınca *"Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir"*. Dolayısıyla beyana dayalı vergilerde tahakkuk fişinin kesilmesi ile birlikte vergi hem tarh edilmiş hem de tahakkuk etmiş olmaktadır. Beyana dayalı vergilerde tarh işleminin şekil unsuru "tahakkuk fişi" dir (Karakoç, 2012: 279).

VUK'un 34.maddesi uyarınca *"ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır".* İkmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlara göre tespit edilen matrahtan mükellefin kendiliğinden haberinin olması mümkün değildir. Dolayısıyla ikmalen, re'sen tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların mükellefe bildirilmesi gerekmektedir. VUK'un 34.maddesi uyarınca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda vergiler, ihbarname aracılığıyla mükelleflere tebliğ edilir. Bu bildirim için kullanılan belge, vergi aslına yönelik ise "vergi ihbarnamesi", cezaya yönelik ise "ceza ihbarnamesi" adı verilmektedir (Şenyüz vd., 2021: 200). Vergi/ceza ihbarnamesi, sadece vergi/ceza muhatabına duyuru aracı olmayıp, tarh ve ceza işleminin şekil unsurudur (Karakoç, 2012: 279). İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarh işleminin şekil

unsuru vergi ihbarnamesi olup ceza kesme işleminin şekil unsuru ise ceza ihbarnamesidir (Şenyüz vd., 2021: 188). Yani ikmalen, re'sen ve idarece yapılan vergi tarhı işlemindeki iradenin dış dünyaya yansıması vergi ihbarnamesi ile ceza kesme işlemindeki iradenin dış dünyaya yansıması ise ceza ihbarnamesi aracılığıyla gerçekleşmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda, vergilendirme işlemlerine ilişkin yetkili vergi dairesi tarafından izlenmesi gereken bir takım usul kuralları düzenlenmiştir. Yetkili vergi idaresi vergi tarhı işlemini yapmadan önce Vergi Usul Kanunu'nda bulunan vergilendirme işlemlerine ilişkin usul kurallarına uygun işlem yapmak zorundadır (Candan, 2006: 19; Karakoç, 2012: 278). Örneğin vergi dairesi vergi tarhı işlemini yapmadan önce vergi incelemesi yaptırmak, matrah takdir ettirmek, vergi mükellefinden açıklama istemek zorundadır (Candan, 2006: 19). Dolayısıyla tarh işleminin oluşması, hazırlanması sürecinde uyulması gereken, takip edilmesi gereken yöntemler usule ilişkindir.

4.1.1. Vergi Tarhı ve Ceza Kesme İşleminde Geçerli Olan Şekil Kuralları

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan vergi tarhı işlemindeki iradenin dış dünyaya yansıması vergi ihbarnamesi ile ceza kesme işlemindeki iradenin dış dünyaya yansımasının ise ceza ihbarnamesi aracılığıyla gerçekleştiğini yukarıda ifade etmiştik. İdari işlemlerde kural olarak yazılı şekil usulü geçerlidir (Gözler & Kaplan, 2013: 327). Bu çerçevede vergi tarhı işleminde de yazılı usul geçerlidir. Vergi Usul Kanunu'nda uyulması gereken şekil kuralları düzenlenmiştir. Bu minvalde, vergi ihbarnamesine ilişkin şekil kuralları VUK'un 35.maddesinde, ceza ihbarnamesine ilişkin şekil kuralları VUK'un 366.maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanun'un 35.maddesi uyarınca vergi ihbarnamesine *"ihbarnamenin sıra numarası, ihbarnamenin tanzim tarihi, verginin nev'i, mükellefin soyadı, adı (tüzel kişilerde unvanı), mükellefin açık adresi, vergilendirme dönemi, verginin matrahı, verginin hesabı, verginin miktarı, kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler, vergi mahkemesinde dava açma süresi, vergi mahkemesinde dava açma şekli* ve *takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve* ***re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir****"*. Bu suretle vergi ihbarnamesinde bulunması gereken hususlar ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 366.maddesi uyarınca ceza ihbarnamesinde *"ihbarnamenin sıra numarası, tanzim tarihi, ilgililerin soyadı, adı ve unvanı, varsa mükellef numarası; (mükellef hesap numarası), ilgilinin açık adresi, olayın izahı; (kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle), olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi, varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası, varsa tekerrür ve içtima durumu, vergi cezasının hesabı ve miktarı, vergi mahkemesinde dava açma süresi*, ***cezayı gerektiren*** *olayın tesbitine dair tutanak sureti ile* ***inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır****"*. Bu suretle ceza ihbarnamesinde bulunması gereken hususlar ifade edilmiştir.

Gerekçenin idari işlemin şekil unsuru ile ilgili olduğunu yukarıda ifade etmiştik. İşlem metninde gerekçe gösterilmesi genel bir şekil şartı değildir (Yıldırım vd., 2018: 379; Günday, 2017: 145). Ancak bazı kanunlarda idari işlemlerin gerekçeli olarak düzenlenme zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu durumda, idari işlemlerin gerekçeli yazılmaması halinde idari işlem, şekil unsuru açısından hukuka aykırı hale gelecektir (Günday, 2017: 145; Atay, 2018: 502).

Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366. maddelerinde ifade edildiği üzere, vergi inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye eklenme zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla bu hükmün yerine getirilmemesi durumunda tarh işlemi şekil unsuru açısından hukuka aykırı hale gelecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 108.maddesi uyarınca "*Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukukî kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar"*. Vergi Usul Kanun'un 108.maddesinden tebliğ edilen evraklardaki hatanın, esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan şekil hataları olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulduğu anlaşılmaktadır (Şenyüz, 1997: 137). Ancak esasa etkili olmayan şekil hatalarının neler olduğu Kanunda düzenlenmemiş olup (Şenyüz, 1997: 140), tebliğ olunan belgelerin, esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki geçerliliklerini/değerlerini kaybetmeyecekleri belirtilmiştir. Yani, tebliğ edilen belgelerdeki şekil hataları esasa etkili değilse, tebliğ geçerli olacaktır (Kaneti, 1989: 137; Karakoç, 2012: 291). Vergi Usul Kanunu'nun 108.maddesi uyarınca vergi ihbarı ile ilgili belgelerde "*mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması"* halinde belgenin hükümsüz olacağı ifade edilmiş olup söz konusu madde hükmünde esasa etkili olan hatalar sınırlayıcı olmamak üzere belirtilmiştir (Kaneti, 1989: 137; Karakoç, 2012: 292). Tebliğ edilen belgelerdeki (vergi/ceza ihbarnamesindeki) şekil hataları, esasa etkili şekil hatalarıysa, belgeler ve tebliğ hüküm ve sonuç yaratmayacaktır (Kaneti, 1989: 137; Karakoç, 2012: 291).

Vergi Usul Kanunu'nun 108.maddesinin lafzından esasa etkili şekil hatalarının sınırlı olarak sayıldığı izlenimi edinilmekteyse de bu ilk izlenim yanıltıcıdır. Çünkü söz konusu madde hükmü sistematik yorum çerçevesinde yani VUK'un 35. ve 366.maddeleriyle (VUK'un 108.maddesinin bu maddelerle olan bağlantısına bakıldığında) birlikte değerlendirildiğinde, esasa etkili şekil hatalarının VUK'un 108.maddesinde sayılanlarla sınırlı olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Zira, VUK'un 35. ve 366.maddeleri uyarınca, "re'sen takdiri/cezayı gerektiren inceleme raporunun birer suretinin" vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi gerekmektedir. Bu hükümler sistematik yorumla değerlendirildiğinde re'sen takdiri/cezayı gerektiren inceleme raporunun birer suretinin, vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesi kanaatimizce, esasa etkili bir şekil hatasıdır.

İdare hukuku doktrininde ve Danıştay kararlarında şekil ve usul kuralları, esası etkileyen- esası etkilemeyen (Akyılmaz vd., 2019: 392) ana-ikincil (Yıldırım vd., 2018: 375) veya asli-tali şekil/usul kuralları olmak üzere ikili bir ayrıma (Kalabalık, 2019: 73) tabi tutulmaktadır. Bu kurallara aykırılık asli veya tali şekil/usul sakatlıklarına sebep olmaktadır. Söz konusu ayrımın yapılabilmesi için net, objektif bir ölçüt vermek oldukça zordur (Kalabalık, 2019: 74). Doktrinde *"atlanılan/ihmal edilen kuralın, yasal düzenleme ile getirilmiş zorunlu bir unsur niteliği taşıması, işleme olan etkisi"* (Can, 2015: 336) *ve "idare edilenlerin haklarının korunmasındaki rolü"* (Gözler, 2019: 1004; Can, 2015: 336) şekil/usul kurallarına aykırılığın niteliğinin tespitinde (asli-tali sakatlıkların ayrımında) bir ölçüt olarak getirilmiştir. Sayılan hususlar dışında kalan kuralların işlemin iptal edilmesine sebebiyet vermeyen tali kurallar olduğu ifade edilmiştir (Can, 2015: 336). Yani yasal düzenlemeyle zorunlu bir unsur olarak

getirilmeyen (Can, 2015: 347), işlemin sonucunu etkilemeyen, idare edilenlerin hak ve menfaatlerinin korunmasına yönelik olmayan kurallar (Gözler, 2019: 1004) tali usul-şekil kuralları olup bu kurallara aykırılık tali usul-şekil sakatlıklarına sebep olmaktadır (Can, 2015: 347).

Yasal düzenlemeyle getirilen zorunlu bir şekil/usul kuralının ihmal edilmesi halinde, asli şekil/usul noksanlığı söz konusu olacak ve bu durum işlemin iptaline neden olacaktır (Can, 2015: 337). Gözler, kanunla getirilen bir şekil kuralı olduğunda (gerekçe gösterilmesi gibi) ve bu kuralın ihlal edilmesi halinde asli-tali şekil kuralı ayrımına gerek olmadığını[10] ve bu şekil kuralına uyulmadığı takdirde asli şekil noksanlığının olduğunu ve işlemin iptal edilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Gözler, 2019: 955-956).

İhmal edilen kuralın işleme olan etkisi (Can, 2015: 336) ise, sonucu etkileyecek nitelikteki kuralların ihmal edilmesidir ve bu durum da işlemin iptaline sebebiyet verecektir (Kalabalık, 2019: 74; Gözübüyük & Tan, 2017: 460; Can, 2015: 341). Söz konusu kurala uyulması halinde başka bir yönde karar alınması sonucunu doğuran/doğurabilecek kurallar asli şekil/usul (usul) kurallarıdır (Gözler, 2019: 1004; Günday, 2017: 150; Can, 2015: 341).

İhmal edilen kuralın idare edilenlerin haklarının korunmasındaki rolü incelendiğinde; (Gözler, 2019: 1004; Can, 2015: 344) şekil ve usul kurallarının bir bölümü idareye, işlem yaparken uyulması gereken yöntemi göstermeye yönelik iken, büyük bir bölümü "idare edilenlerin haklarının korunmasına" (Gözler, 2019: 956) ve idare edilenlere güven sağlanmasına yönelik olarak getirildiği görülmektedir (Gözübüyük & Tan, 2017: 460). Dolayısıyla, Fransız Danıştay'ı kararlarında idare edilenlerin haklarını korumaya yönelik, idare edilenlere güven sağlamak için konulan şekil/usul kurallarının ihmal edilmesinin, asli şekil/usul sakatlıklarına sebebiyet verdiğini ve iptal edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca Fransız Danıştay'ının kararlarında sadece idarenin yararı için konulan şekil/usul kurallarının ihmal edilmesi halinde, işlemin iptal sonucunu doğurmadığı ifade edilmiştir (Gözübüyük & Tan, 2017: 460; Can, 2015: 335).

İdare edilenlerin hak ve menfaatlerinin korunmasına yönelik olarak konulan şekil ve usul kuralları; *"idarenin gerekli inceleme ve araştırma yapma, ilgililerin bilgilendirilmesi, savunma hakkı tanınması, işlem metninde gerekçe gösterilme yükümlülüğüdür"* (Can, 2015: 344). İdare edilenlerin hak ve menfaatlerinin korunmasına yönelik şekil ve usul kuralları yasal düzenlemeyle zorunlu bir unsur olarak getirilmişse, bu kurallara uyulmaması ilgili işlemin iptal edilmesine yol açacaktır (Can, 2015: 344). Gerekçe kuralı idare edilenlerin hak ve menfaatinin korunmasına yönelik olarak getirilen asli bir şekil kuralıdır. Yasayla gerekçe gösterme yükümlülüğü zorunlu bir unsur olarak düzenlenmiş ise bu şekil kuralına uyulmadığında idare edilenlerin hak ve yükümlükleri ihlal edilmiş olacağından bu bir asli şekil sakatlığıdır ve işlemin iptal edilmesine yol açacaktır. Çünkü böyle bir durumda gerekçe kuralı idari işlemin muhataplarının haklarını (savunma hakkını) korumaya yönelik olarak getirilmiştir (Gözler, 2019: 955).

[10] Gözler, çoğunlukla şekil kurallarının asli nitelikte olduğunu dolayısıyla şekil kuralları arasında asli-tali ayrımının yapılmasına gerek olmadığını, şekil kurallarına aykırılıkların asli şekil sakatlıklarına sebep olduğunu ve asli-tali ayrımının daha çok usule ilişkin kurallar için geçerli olduğunu ifade etmektedir (Gözler, 2019: 937).

4.1.2. Vergi Tarhı ve Ceza Kesme İşleminin Gerekçesi Olarak Vergi İnceleme Raporu ve Vergi Tekniği Raporu

4.1.2.1. Genel Olarak Vergi İncelemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 134.maddesi uyarınca vergi incelemesinin amacı *"ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır"*. Vergi incelemesi, mükellefin beyanlarının ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak için defter kayıtlarının, belgelerin, beyannamelerin ayrıntılı ve kapsamlı bir şekilde araştırılması ve gerekirse işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması işlemlerinden oluşmaktadır (Öncel vd., 2005: 100; Şenyüz vd., 2021: 170). Vergi idaresi, "inceleme" faaliyeti ile vergiyi doğuran olayın ilgili mevzuata uygun bir şekilde (somut maddi olayın soyut hukuk kuralına uygun olup-olmadığı) gerçekleşip gerçekleşmediğini, bu çerçevede ödenmesi gereken bir vergi olup olmadığını, ödenmesi gereken bir vergi varsa verginin miktarını, mükellefin vergiyi doğru bir şekilde ödeyip ödemediğini veya mükellefin verginin ödenmesi için gerekli işlemleri hukuka uygun bir şekilde yapıp yapmadığını araştırır, tespit eder ve böylelikle verginin doğru ödenmesini sağlar (Yavaşlar, 2010: 395; Soydan, 2015: 187).

Hazırlık işlemleri (ön, öneri, yardımcı işlemler) idarenin icrai olmayan işlemleri arasında sayılmıştır. Hazırlık işlemleri, idari işlemin yapılmasından önce (idari işlemin karara bağlanmasından önce) (Kalabalık, 2019: 46) tesis edilen ve asıl işlemin hazırlayıcısı niteliğinde olan işlemler olup bu (hazırlık) işlemin(in) ardından sonuç doğurucu asıl işlem gelmektedir (Akyılmaz vd., 2019: 322). İdari işlemin tesis edilmesinden önce yapılan araştırma ve incelemeler, (Kalabalık, 2019: 46), *"danışma işlemleri, mükellefiyet tesis eden işlemler, raporlar ("vergi inceleme raporları"*(Kaya, 2004: 268)*), tutanaklar, teklifler"* (Akyılmaz vd., 2019: 322), hazırlık işlemleri arasında sayılmıştır. İkmalen, re'sen ve verginin idarece tarhında matrah, idare tarafından tespit edilmektedir. Matrahın idare tarafından tespit edilmesi için de bir takım ön işlemlerin, ön çalışmaların yapılması gerekmektedir (Öncel vd., 2005: 99). Burada asıl işlem vergi tarhı veya ceza kesme işlemidir (Erdem, 2011: 58; Soydan, 2015: 209). Dolayısıyla vergi incelemesi ve bunun sonucunda düzenlenen inceleme raporları, vergi tarhı veya ceza kesme işlemine hazırlık (ön) işlem(i) niteliğindedir (Soydan, 2015: 210). Vergi incelemesi ve bunun sonucunda düzenlenen inceleme raporlarından sonra asıl işlem olan vergi tarhı işlemi ve ceza kesme işlemi gelmektedir.

4.1.2.2. Vergi İnceleme Raporu

Vergi inceleme raporu *"vergi incelemesinde, tutanak veya diğer delillerle tespit edilen hususların, vergi hukuku ve muhasebe denetimi açılarından değerlendirilerek, bu verilere ne gibi sonuçlara varıldığını ve bu sonuçlara göre incelemenin muhatabı hakkında vergi hukukunda hangi hükümlere göre ne yolda işlem yapılması gerektiğini belirten, vergi yönetimi adına düzenlenmiş idari bir ön işlem belgesi olup ekleri ile birlikte yapılan çalışmaların sonuçlarını somut olarak ve gerekçeleriyle ortaya koymaktadır"* (Şeker, 1994: 409; Soydan, 2015: 512).

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin[11] 52.maddesi uyarınca vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarına yer vereceği rapor türleri arasında vergi inceleme raporu da

[11] Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, Resmi Gazete, 31447; 7 Nisan 2021.

sayılmıştır. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 1.fıkrası uyarınca "vergi inceleme raporları, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir". Bu çerçevede VUK'un 30, 35, 140. ve 366. maddelerinde vergi inceleme raporlarıyla ilgili hükümlere yer verildiği görülmektedir (Öncel vd., 2005: 100; Karakoç, 2012: 323; Soydan, 2015: 513). Söz konusu yönetmeliğin 53.maddesinin 2.fıkrası uyarınca "vergi inceleme raporları; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir".

Vergi inceleme raporlarının kapsamı ve şekil kuralları Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19.maddesinin 4.fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 19.maddesinin 4.fıkrasına göre "*tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden*" oluşmaktadır[12]. Söz konusu Yönetmeliğin 19.maddesinin 4.fıkrasına göre raporun eleştirilen hususlar bölümünde mükellefin inceleme sırasında ileri sürdüğü ve tutanakta yer alan itirazlarına ve bunlarla ilgili değerlendirmelere yer verilmektedir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19.maddesi uyarınca inceleme raporlarının sonuç kısmında ise mükellef hakkında önerilen vergi ve ceza tutarı, herhangi bir tereddüde yol açmayacak açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde gösterilmelidir. Vergi inceleme raporu çerçevesinde mükelleflere vergi ve/veya ceza kesilmesi hasıl olduğundan mükelleflerin dava ve savunma haklarını kullanabilmeleri açısından vergi inceleme raporları son derece önemli hale gelmektedir. Vergi inceleme raporları vergi tarhı ve ceza kesme işleminin gerekçesini oluşturduğundan söz konusu yönetmelikte de belirtildiği üzere vergi inceleme raporu son derece açık, anlaşılabilir, yeterli ve tatmin edici olması gerekir.

4.1.2.3. Vergi Tekniği Raporu

4.1.2.3.1. Genel Olarak

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 52.maddesi uyarınca vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarına yer vereceği rapor türleri sayılırken vergi tekniği raporuna yer verilmediği görülmektedir. Ancak söz konusu yönetmeliğin vergi inceleme raporu başlıklı 53.maddesinde vergi inceleme raporundan bahsederken 53.maddenin 3.ve 4. fıkralarında vergi tekniği raporuyla ilgili düzenlemeye yer verilmiştir.

Bu çerçevede Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 3.fıkrası uyarınca *"yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur*".

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 4.fıkrası uyarınca *"sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme*

[12] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 28101;31 Ekim 2011.

raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir".

Ancak bu düzenlemelerde de vergi tekniği raporu ile ilgili bir tanım verilmediği görülmektedir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 3. ve 4.fıkrası uyarınca vergi tekniği raporunun iki durumda düzenleneceği anlaşılmaktadır (Baykara, 2014: 65). İlk durum hakkında inceleme yapılan aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini veya aynı mükellefin birden fazla vergi türünü (Baykara, 2014: 65) kapsayan eleştiri yapılacak hususlar var ise vergi tekniği raporu (bu hususların tek bir raporda ifade edilmesi için) düzenlenmektedir. Örneğin bir mükellefe hem 2016 hem de 2017 yıllarına ilişkin (farklı vergi türleri de olabilir) bir vergi incelemesi yapıldığında söz konusu yıllar için 2 ayrı rapor düzenlemek yerine eleştiri konusu yapılacak hususlar tek bir vergi tekniği raporunda düzenlenmektedir. Düzenlenen vergi tekniği raporu, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporuna dayanak teşkil etmektedir. Bu çerçevede düzenlenen vergi tekniği raporu Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 3.fıkrası uyarınca vergi inceleme raporunun ekini oluşturacaktır ve vergi ihbarnamesine vergi tekniği raporu da eklenecektir.

İkinci durum ise, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 4.fıkrası uyarınca sahte belge düzenleme fiili nedeniyle mükellefler nezdinde yapılan incelemeler sonucunda bu mükelleflerden sahte belge alan mükellefi de kapsayacak şekilde düzenlenen vergi tekniği raporları bulunmaktadır (Baykara, 2014: 65). Başka bir ifadeyle sahte belge düzenleme fiili nedeniyle haklarında vergi tekniği raporu düzenlenen mükellefler bulunmaktadır. Söz konusu vergi tekniği raporlarında düzenleme fiili nedeniyle haklarında vergi tekniği raporu oluşturulan mükelleflerden mal/hizmet alan başka bir mükellefin de sahte belge kullandığına dair bilgiler bulunmaktadır (Baykara, 2014: 65; Aykın, 2018: 2). Bu çerçevedeki vergi tekniği raporlarına dayanarak sahte belge kullanan mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmakta ve vergi inceleme raporları düzenlenmektedir (Aykın, 2018: 2). Bu şekilde hazırlanan vergi inceleme raporlarının dayanağını oluşturan vergi tekniği raporları Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 4.fıkrası uyarınca vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemektedir. Dolayısıyla mükellefler, idari işlemin gerekçesini öğrenememektedir. Bununla birlikte sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine ilişkin vergi tekniği raporunda yer alan bilgilere ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verileceği de Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 4.fıkrası belirtilmiştir.

Bir mükellefin sahte belge ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine ilişkin hakkında bir ihbar, ciddi bir emare varsa veya risk analiz sonuçları vergi incelemesi yapılması gerektiği yönündeyse mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılmaktadır (Aykın, 2018: 2). Söz konusu mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleri ve yoklamalar sonucunda elde edilen deliller ile diğer tespit edici hususlar çerçevesinde mükellefin sahte fatura düzenleyicisi olduğu tespit edilerek hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmektedir (Çelik, 2011: s.n.y.).

Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge uyarınca vergi tekniği raporu; giriş, yapılan incelemeler ve tespitler, ilgili mevzuat, değerlendirme ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır. Söz konusu yönerge uyarınca yapılan incelemeler ve tespitler bölümünde *"mükellef tarafından ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetinin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerler ile buralarda yapılan faaliyete ilişkin bilgiler,*

mükellef nezdinde yapılan yoklamalara ilişkin bilgiler, nezdinde inceleme yapılan mükellefin kendisi, ortakları ve kanuni temsilcilerinin, tüzel kişiliği olmayanlarda bunları idare edenlerin, doğrudan ortak veya yönetici oldukları diğer mükellefler ile kendileri hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine ilişkin tespit ve bilgiler, Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanan ve rapordaki değerlendirmelere dayanak teşkil eden mükellefle ilgili kararlar, Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanan ve rapordaki değerlendirmelere dayanak teşkil eden mükellefle ilgili kararlar, inceleme dönemini ilgilendiren ve Vergi Usul Kanunu gereğince mükellefin muhafaza ve ibraz etmek zorunda olduğu defter ve belgelerin tasdik veya basımına ilişkin bilgiler, mükellefle muamelede bulunan kişilerden temin edilen ve raporda değerlendirilen bilgiler, inceleme dönemine ait olmak üzere, ilgili vergi beyannameleri ve eklerinin özet bilgileri yanında tarhiyat ve tahakkuk bilgileri ile vergi dairesine borcu bulunup bulunmadığına ilişkin bilgiler, asgari, inceleme dönemine ait olmak üzere; ciro, aktif büyüklük, öz sermaye, genel/faaliyet giderleri, beyan edilen işçi sayısı ve işletmeye kayıtlı varlıklar vb. kalemlerine ilişkin bilgiler, mal/hizmet alış ve satışlarına ilişkin tespit edilebilen posta idaresi, banka ve benzeri kurumlar aracılığıyla veya elden yapılan ödeme ve tahsilatlara ait bilgiler, Form Ba ve Bs bildirimleri ile bu bildirimlere ilişkin analizler sonucu yapılan tespit ve değerlendirmeler, mal/hizmet alışlarına ilişkin mükellefe belge düzenleyenlere karşıt tespit yapılarak elde edilen ve inceleme yapılan mükellefin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyip düzenlemediğine esas teşkil eden bilgi ve belgeler (karşıt tespit yapılacak mükellef sayısının kullanılan fatura tutarının en az % 80'ini kapsaması şarttır), Mükellefin mal/hizmet satış belgesi düzenlediği kişiler nezdinde yapılan karşıt tespitlere dair bilgi ve belgeler, vergi dairesi tarh dosyasında mevcut karşıt tespit talepleri, bilgi isteme yazıları gibi mükellefin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyip düzenlemediğine esas teşkil edecek bilgi ve belgeler" yer almaktadır. Vergi tekniği raporunun değerlendirme bölümünde yukarıda ifade edilen hususlar değerlendirilerek belgelerin sahte olarak düzenlendiği delilleriyle ortaya konulduğu ifade edilmektedir[13]. Bu çerçevede vergi tekniği raporunun aslında vergi inceleme raporundan bir farkının olmadığı, bir nevi vergi inceleme raporu olduğu anlaşılmaktadır (Bakmaz, 2021: 270).

Hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyicisi olduğu yönünde vergi tekniği raporu düzenlenen mükelleften mal veya hizmet alan mükellefler nezdinde (sahte belge kullanıcısı olduğundan bahisle) vergi incelemesi yapılmaktadır (Darıcı, 2017, s.n.y.; Çelik, 2011: s.n.y.; Baykara, 2014: 65). Genelde sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflere sınırlı inceleme (sadece sahte faturaları incelenmekte) yapılmakta olup bunun sonucunda vergi inceleme raporu yazılmaktadır. Örneğin mükellefin 2018 yılı vergilendirme dönemine ilişkin kayıt ve işlemleri sahte faturalarla ilgili olarak sınırlı incelemeye alınmakta ve bu çerçevede hakkında vergi inceleme raporu düzenlenmektedir.

Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönerge'nin 12.maddesi uyarınca, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporları, giriş, usul ve hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar

[13] 20.02.2015 tarihli 53065925-612.99-219 sayılı Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge.

ile sonuç bölümlerinden oluşmaktadır[14]. Örneğin vergi inceleme raporunda; ABC mükellefine (sahte fatura kullanma fiili nedeniyle) Vergi Usul Kanunu'nun 30.maddesi uyarınca (KDV açısından) re'sen vergi tarhı öngörülmekte ve sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan katma değer vergilerinin, indirilecek KDV hesaplarından çıkartılması gerektiği ifade edilmekte olup 341. ve 344.maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyaı cezası (sahte belgeleri bilmeden kullanan) ve 353.maddesinin 1.fıkrasına göre özel usulsüzlük cezası kesildiği belirtilmektedir. Söz konusu faturaları mükelleflerin bilerek kullanmaları halinde Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesi uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmekte olup Vergi Usul Kanunu'nun 367.maddesi uyarınca Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmaktadır. Ayrıca mükellef, sahte belgede yer alan mal ve hizmeti gerçekten almamış ise, gelir ve kurumlar vergileri hesap edilerek, mükellefin giderleri kabul edilmemektedir (Darıcı, 2017: s.n.y.; Aykın, 2018: 2).

4.1.2.3.2. Vergi Tekniği Raporunun Gerekçe Kuralı İle İlişkilendirilmesi

Vergi tarhı ve ceza kesme işleminin sebeplerinin ortaya konulması, ispatlanması vergi incelemesi ve bunun neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporu ve bu rapora dayanak teşkil eden vergi tekniği raporu ile ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme raporu ve bu rapora dayanak teşkil eden ve eki niteliğinde olan vergi tekniği raporu vergi tarhı ve ceza kesme işleminin gerekçesidir. Gerekçe, idari işlemin yapılmasına sebep olan maddi ve hukuki sebeplerin (Gözübüyük & Tan, 2019: 372; Gözler & Kaplan, 2013: 330; Atay, 2018: 503) ilgili kişiye tebliğ edilen işlem metninde açık ve anlaşılabilir bir şekilde gösterilmesidir (Atay, 2018: 503; Gözler & Kaplan, 2013: 330). Gerekçe, işlemin muhatabına, idarenin neden tasarrufta bulunduğunu veya idareyi önleme almaya götüren sebebin ne olduğunu yani idarenin hukuki sebepten ne sonuca vardığının işlem metninde gösterilmesidir (Erkal, 2009: s.132). Gerekçe yani vergi inceleme raporu ve bu raporun dayanağı olan vergi tekniği raporu, idareyi vergi tarhı ve/veya ceza kesme işlemi yapmaya sevk eden hususların gösterildiği ve idareyi vergi tarhı ve/veya ceza kesme işlemi yapmaya götüren sebeplerin ne olduğunun, idarenin niçin, nasıl, hangi şartlarda vergi tarhı ve veya ceza kesme işlemi yaptığını, neden başka bir içerikte

[14] Bu çerçevede düzenlenen vergi inceleme raporlarının eleştirilen hususlar bölümünde, *"tarhiyat nedenleri, kullanılan sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelere ilişkin bilgiler ile bu belgelerin yasal defter kayıt bilgileri, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan tutarların ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmadığı ve beyannamelere dahil edilip edilmediği,* ***kullanılan belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğunu tespit eden Vergi Tekniği Raporundaki bilgi, belge ve değerlendirmelere yer verilmesi*** *ile yetkili makamlarca talep edilmesi halinde söz konusu raporun ilgili vergi dairesi müdürlüğünden temin edilebileceği, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin muhteviyatında yer alan mal/hizmetlerin, mükellefin faaliyet konusuyla ilgisinin değerlendirilmesi, mükellefin/yasal temsilcisinin inceleme sürecinde ileri sürdüğü hususlar ve buna ilişkin değerlendirme, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan tutarların gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak kabul edilip edilmeyeceğinin delilleriyle değerlendirilmesi, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan katma değer vergilerinin indiriminin mümkün olmadığına veya bu belgelerde yer alan tutarların gider veya maliyet olarak dikkate alınamayacağına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde yer alan katma değer vergilerinin indiriminin reddi veya belgelerde yer alan tutarların gider veya maliyet olarak dikkate alınamaması sonucu, mükellefin düzeltilmiş beyannamelerinin özeti, ilgili mevzuatta yer alan düzenlemelere göre, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili nedeniyle Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulup bulunulmayacağına dair tespit ve değerlendirmeler"* den oluşmaktadır. 20.02.2015 tarihli 53065925-612.99-219 sayılı Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge.

işlem yapmadığının (Erkal, 2009: s.132) delilleriyle birlikte açık, anlaşılabilir (Atay, 2018: 503; Akyılmaz vd., 2019: 528; Erkal, 2009: 144; Can, 2015: 265) ve tatmin edici (Kaya, 2005: 235) bir şekilde işlem metninde gösterilmesi gerekir. Gerekçe, idari işlemin sebeplerinin taşıyıcısıdır, idari işlemin sebebi değildir (Gözler, 2019: 952). Dolayısıyla vergi inceleme raporu ile bu raporun dayanağı olan vergi tekniği raporu, tarh ve/veya ceza kesme işleminin sebeplerinin taşıyıcısıdır (Gözler, 2019: 952) yani gerekçesidir.

Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönerge'nin 12.maddesi uyarınca vergi inceleme raporunun eleştirilen hususlar bölümünde; kullanılan belgelerin, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu vergi tekniği raporuyla tespit edildiği hallerde sadece vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere yer verilmesiyle yetinilmesi, vergi tekniği raporunun bir örneğinin vergi inceleme raporuna eklenmemesi öngörülmektedir. Aslında sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporunda re'sen tarhiyat sebebini içeren ilgili kanun maddesi, sahte belge kullanan mükelleflere kesilecek cezalar, KDV indirimlerinin kabul edilmediği, mükellefin düzeltilmiş beyannamelerinin özeti ve duruma göre gelir ve kurumlar vergileri yönünden mükellefin giderlerinin kabul edilip edilmediğine ilişkin hususlara yer verildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, sahte belge kullanma fiiline ilişkin düzenlenen vergi inceleme raporunda idarenin tam olarak neden böyle bir işlem tesis ettiği, idareyi bu işlemi yapmaya sevk eden hususların neler olduğu delilleriyle birlikte ortaya konulması gereğine işaret eden bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu durumda, idari işlemin gerekçeleri, sahte belge düzenleme fiilline ilişkin düzenlenen vergi tekniği raporunda belirtilmiş olmaktadır. Vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesi sahte belge düzenleyicisi konumundaki mükellefler hakkında yazılan vergi tekniği raporu ve bu rapora dayanarak oluşturulan vergi inceleme raporu olmaktadır. Çünkü idare vergi tarhı ve ceza kesme işleminin gerekçelerini vergi tekniği raporunda ifade etmiştir. Bu nedenle, vergi tekniği raporunun ve bu rapora dayanarak oluşturulan vergi inceleme raporunun birlikte hüküm ifade ettiği ve bu iki raporun vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesini oluşturduğu kanaatindeyiz. Ancak Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 4.fıkrası uyarınca sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporları vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilirken, vergi tekniği raporu eklenmemesinin öngörülmesi kanaatimizce yerinde değildir.

Sahte belge kullanıcısına, sahte belge düzenleyicisi hakkında hazırlanmış vergi tekniği raporuna atıfla vergi inceleme raporu hazırlanabilmektedir. Bu durumda sahte belge düzenleyicisi olan mükellef nezdinde düzenlenen vergi tekniği raporundaki sahte belge kullanıcısı olduğu iddia edilen mükellefin kendisini ilgilendirdiği kısımlarının (vergi tarhı/ceza kesme işleminin gerekçesini öğrenebileceği şekilde) vergi inceleme raporunda belirtilerek ihbarnameye eklenmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz (Şenyüz & Kaplan, 2021: 131)[15]. Bu çerçevede vergi mahremiyeti ihlal edilmeyecek (Şenyüz & Kaplan, 2021: 131) ve söz konusu mükellef de idari işlemin gerekçesini öğrenebilecek ve savunmasını gerektiği gibi yapabilecektir.

Sahte fatura veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili nedeniyle düzenlenen vergi tekniği raporlarının düzenleme fiilini işleyen mükelleflere de tebliğ

[15] Benzer yönde görüş için bknz. Doğrusöz, 2015: s.n.y. Bakmaz, 2021: 273.

edilmediği yargı kararlarından anlaşılmaktadır[16]. Konuyla ilgili bir kararda Danıştay, mükellefin hangi suç ile isnad edildiğini öğrenemediğini ve savunma hakkını kullanamadığını, kendisine ait bilgilerin verilmemesinin Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir[17].

İdare edilenlerin (mükelleflerin) idare karşısında daha güçsüz olduklarını düşündüğümüzde savunma hakkıyla doğrudan bağlantılı olan gerekçe ilkesinin önemi daha da artmaktadır. Mükellefler kendileri hakkında yapılan işlemin gerekçesini öğrendikleri takdirde, yargı yoluna başvurma konusunda bir karara varmaları ve haklarında yapılan işleme karşı savunma geliştirmeleri mümkün hale gelebilmektedir. Mükellefler tarh ve/veya ceza kesme işleminin gerekçelerinden ikna ve tatmin oldukları takdirde dava yoluna başvurmaktan vazgeçebilirler (Akyılmaz, 2005: 23). Bu durumda belki de kendileri için daha avantajlı olduklarını düşündükleri uzlaşma veya cezalarda indirim yolunu tercih edebileceklerdir.

Açık, anlaşılabilinir, tatmin edici bir gerekçe mükelleflerin ikna olmasını da kolaylaştıracaktır (Akyılmaz, 2005: 23). Bu durumda mükellefin dava açma-açmama, idari aşamadaki haklarını kullanıp kullanmama konusunda karar vermesini sağlar. Aslında mükellefler haklarında yapılan işlemi yargı yoluna taşımaya karar vermiş olsa bile, tatmin edici bir gerekçe idarenin kendilerine karşı yapılan bir işlemi tesis ederken özenli davrandığını ve kendilerine karşı saygılı davrandığının bir göstergesidir (Akıllıoğlu, 1982: 19: Akyılmaz, 2005: 23).

4.1.2.3.3. Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenen Unsurlar Kapsamında Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366. maddeleri gereğince vergi/ceza ihbarnamesine vergi inceleme raporunun bir örneğinin eklenmesi gerekmektedir. Ancak vergi tekniği raporunun vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi gerektiği konusunda Vergi Usul Kanununda açık bir hüküm bulunmamaktadır (Candan, 2021: s.n.y.)[18]. Vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesi sahte belge düzenleme fiiline ilişkin düzenlenen vergi tekniği raporudur ve bu rapora dayanarak oluşturulan vergi inceleme raporudur. Çünkü idare, sahte belge kullanma fiili nedeniyle yapılan vergi tarhı ve ceza kesme işleminin temel gerekçelerini vergi tekniği raporunda ifade etmiştir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanununda vergi tekniği raporunun vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi konusunda açık bir düzenleme olmamasına rağmen vergi tarhı/ceza kesme işleminin gerekçesi vergi inceleme raporu ve bu rapora dayanak teşkil eden vergi tekniği raporu olduğundan (vergi tekniği raporu da bir inceleme raporu

[16] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Esas Sayısı:2014/304 Karar Sayısı:2014/563 Karar Tarihi:18.06.2014 Benzer yönde görüş için bknz. Danıştay Yedinci Dairesi Esas Sayısı:2016/2220 Karar Sayısı:2016/4758 Karar Tarihi:25/05/2016.

[17] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Esas Sayısı:2014/304 Karar Sayısı:2014/563 Karar Tarihi:18.06.2014.

[18] Danıştay konuyla ilgili olarak verdiği bir kararda,*"…Her ne kadar VUK'un 35.maddesi vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesini öngörmemiş ise de, sözü edilen maddedeki kuralın amacı, ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. İhbarnameye yalnızca davacıyı, adına yapılan tarhiyat hakkında yeteri kadar bilgilendirmeyen vergi inceleme raporunun eklenmesi, bu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirmez.."* demiştir. Danıştay Üçüncü Dairesi Esas Sayısı: 2000/1150 Karar Sayısı:2001/2696 Karar Tarihi:05.07.2001.

olduğundan) bu iki raporu birbirinden ayrı düşünmemek gerekir. Yani vergi inceleme raporu ve bu raporun dayanağı olan vergi tekniği raporu bir bütündür (Candan, 2021: s.n.y.) ve hukuk âleminde birlikte bir hüküm ifade etmektedir. Mükellefe sadece vergi inceleme raporunun tebliğ edilmesi tek başına bir anlam ifade etmemektedir. Çünkü mükellef, kendisine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine eklenen vergi inceleme raporuyla, vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesini öğrenememektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366. maddelerinde ifade edilen re'sen takdiri ve/veya cezayı gerektiren "inceleme raporunun" birer suretinin ihbarnameye eklenmesi gerektiği konusundaki yasal düzenlemenin vergi tekniği raporunu da kapsadığını (Candan, 2021: s.n.y.; Bakmaz, 2021: 271) düşünmekteyiz. İdari işlemin gerekçesinin işlem metninde bulunması kanuni bir zorunluluk olarak düzenlendiği durumlarda bu hususa uyulmaması idari işlemi şekil unsuru açısından hukuka aykırı hale getirecektir (Günday, 2017:145; Atay, 2018: 502). Dolayısıyla vergi tekniği raporunun vergi ve/veya ceza ihbarnamesine eklenmemesi halinde, tarh ve/veya ceza kesme işlemi şekil unsuru açısından hukuka aykırı olacaktır. Ayrıca Kanunda bu konuda net bir düzenleme olmasa bile (Kanaatimizce var) vergi tekniği raporunun, vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi (yani idari işlemin gerekçesinin gösterilmesi) hukukun genel ilkeleri ve hukuk devleti ilkesinin (Akyılmaz, 2005: 20) bir sonucudur.

4.2. Vergi Tarhı Ve Ceza Kesme İşleminin Sebep Unsuru

İdari işlemin sebep unsuru, idari işlemden önce gelen ve idareyi işlem yapmaya sevk eden (Özay, 2017: 454; Günday, 2017: 152; Akyılmaz vd., 2019: 398) ve nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş etkenlerdir (Özay, 2017: 454; Günday, 2017: 152). İdareyi işlem yapmaya yönelten (Akıllıoğlu, 1982: 7) hususlar hukuki sebepler (hukuk kuralı) (Ulusoy, 2019: 395), maddi olaylar veya hukuki işlemler (Kalabalık, 2019: 78; Özay, 2017: 455; Akyılmaz vd., 2019: 398) olduğunu yukarıda ifade etmiştik. Bu çerçevede vergi tarhı işleminin sebebi vergi kanunlarındaki nesnel hukuk kurallarına uygun bir şekilde meydana gelen (Özay, 2017: 454; Günday, 2017: 152) vergiyi doğuran olaydır (Öncel vd., 2005: 92). Vergi tarhı işleminin hukuki sebebi; ilgili vergi kanunu hükmü, maddi sebebi ise; vergiyi doğuran olaydır (Öncel vd., 2005: 92; Karakoç, 2012: 280; Saban, 2005: 124). Örneğin Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 sayılı tabloda damga vergisine tabi kâğıtlardan olan paket tur sözleşmesinin imzalanması maddi olaydır. Hukuki sebep ise, Damga Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olayın Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yer alan kâğıtların imzalanmasına, düzenlenmesine bağlanmış olmasıdır.

Vergi tarh işleminin sebep unsuru açısından hukuka aykırı olmaması için somut olayın (maddi olay/vergiyi doğuran olay) soyut olaya (kanun hükmüne) uygun olması gerekir (Öncel vd., 2005: 92). Yani vergi tarhı işleminin sebep unsurunun hukuka uygun olması için maddi olay ile hukuki sebep arasındaki illiyet bağının doğru bir şekilde kurulması zorunludur (Karakoç, 2012: 280). Vergiyi doğuran olayın vergi kanunlarındaki nesnel hukuk kuralına uygun bir şekilde gerçekleşmiş olması gerekir.

Ceza kesme işleminin sebebi, vergi kanunundaki nesnel hukuk kuralına uygun bir şekilde meydana gelen (Özay, 2017: 454; Günday, 2017: 152) ceza kesilmesini gerektiren olaydır/fiildir (Şenyüz, 2013: 68). Ceza kesme işleminin hukuki sebebi; ilgili kanun maddesi hükmü, fiili sebebi ise (vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri) ceza

kesilmesini gerektiren olay olacaktır (Şenyüz, 2013: 68). Yukarıda ifade edilen illiyet bağı ile ilgili hususlar ceza kesme işlemi için de geçerli olacaktır.

Vergi idaresi, tarh işlemini yaparken dayandığı maddi ve hukuki sebeplerini göstermek ve bu sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu da ispatlamak zorundadır. Vergi dairesi tarh işleminin maddi sebeplerini usulüne uygun şekilde düzenlenecek yoklama fişi veya inceleme tutanağı veya kanunda belirtilen geçerli bir belge ile kanıtlayabilir (Candan, 2006: 24; Karakoç, 2012: 280).

Vergi tarhı işleminin dayandığı maddi sebebin gerçek olmaması, hukuka aykırı olması, vergi tarh işlemini sebep unsuru yönünden hukuka aykırı kılar ve tarh işleminin iptalini gerektirir[19](Candan, 2006: 24-25). Yukarıdaki örnekte bahsedilen damga vergisine tabi bir kağıt olan paket tur sözleşmesinin imzalanmamış olması yani maddi fiil mevcut değilken vergi tarh işleminin yapılmış olması halinde tarh işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır.

5. Vergi Tekniği Raporunun İhbarnameye Eklenmemesiyle İlgili Danıştay Kararının Değerlendirilmesi

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi ile Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2.Vergi Dava Dairesi'nin çeşitli kararları arasında aykırılığın giderilmesi hususunu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 19.02.2020 tarihinde karara bağlamıştır. Danıştay, söz konusu karar aykırılığının *"…davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde giderilmesine"*[20] karar vermiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarına atıfta bulunarak adil yargılanma hakkı çerçevesinde silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi boyutuyla konuyu değerlendirmiştir. Mahkeme, mükelleflerin idari işlemin hukuka aykırılığının etkili bir şekilde ileri sürebilme hakkının, idareyi işlem yapmaya sevk eden maddi ve hukuki sebeplerin mükellef tarafından bilenebilir olmasına bağlamıştır. Ancak adil yargılama hakkının, yargılama aşamasının tamamının hakkaniyete uygun bir şekilde yürütülmesini kapsadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla idari işlemin tesis edilme nedenin başlangıçta mükellef tarafından tam olarak bilinmemesi (idari işlemin gerekçesinin mükellefe tebliğ edilmemesi) ancak yargılama devam ederken bu sebebin öğrenilmiş olması ve davacıya etkili bir biçimde iddialarını ortaya koyma imkanının tanınmış olması durumunda adil yargılanma hakkını ihlal edilmeyeceği kararda ifade edilmiştir[21]. Yani söz konusu kararda, idari işlemin tesis edilme nedenlerinin dava açıldıktan sonra ortaya konulmuş olmasının adil yargılanma hakkının ihlal edildiği anlamına gelmeyeceği belirtilmiştir.

---

[19] Neden olarak gösterilen maddi olay gerçeğe uygun değilse, olayın hukuki nitelendirilmesinde yanlışlık yapıldıysa idari işlem sebep unsuru açısından hukuka aykırı hale gelir (Gözübüyük, 1998: 244).

[20] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165.

[21] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165.

Söz konusu kararda, mükelleflerin uyuşmazlığı dava konusu etmeleri durumunda uzlaşma, cezalarda indirim gibi tercihe bağlı haklarını kullanma haklarının kısıtlanmadığı ve bu durumun adil yargılanma hakkına engel teşkil etmediği ifade edilmiştir. Ancak kararda bu durum açıklanırken sadece mahkeme tarafından yerine getirilen yargılama faaliyetinin adil yargılanma hakkına uygun olup olmadığının istinaf, temyiz mercii ile Anayasa Mahkemesi/AİHM tarafından denetleneceği ve mükelleflerin uzlaşma veya cezalarda indirim gibi tercihli haklarını kullanma taleplerinin red edilmesi halinde, bu durumun yargı yoluna taşınabileceği hususlarına yer verilmiştir[22]. Kanaatimizce, idari işlemin gerekçesinin mükellefe bildirilmemesi hususunun, mükelleflerin dava açma, uzlaşma ve cezalarda indirime başvurma gibi tercihe bağlı haklarını kullanabilmelerinin neden/nasıl kısıtlamadığı konusunda kararda haklı bir gerekçe ortaya konulamamıştır.

Mükellefler, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarh ve ceza kesme işleminden vergi/ceza ihbarnamesi ile haberdar olmaktadırlar. İYUK'un 7.maddesi, VUK'un Ek 1.maddesi ve 376.maddesi uyarınca mükellefler, vergi/ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde dava açabilirler veya uzlaşmaya başvurabilir, cezalarda indirimden yararlanabilirler (Karakoç, 2012: 462-463). Ancak mükelleflerin bu haklarını kullanabilmeleri idari işlemin gerekçeleri hakkında yeterince bilgi sahibi olmalarına bağlıdır. Dolayısıyla mükelleflerin idari işlemin gerekçelerini öğrenebilmeleri, dava açma, savunma hakkı ve idari aşamada kullanabilecekleri uzlaşma ve cezalarda indirimden yararlanma gibi bir takım hakları (Doğrusöz, 2017: s.n.y.; Doğrusöz, 2015: s.n.y.) kullanabilmelerini sağlamaktadır. Mükelleflerin, haklarında yapılan vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçelerini öğrenememeleri, savunma hakkını gereğince kullanamamalarına neden olmaktadır. Mükellefin idari işlemin gerekçesini bilmemesi; vergi tarhı/ceza kesme işleminin hukuka uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini denetleyememesine ve bu çerçevede konuyu yargıya taşıyıp taşımamasının gerekli olup olmadığına karar verememesine (Akyılmaz, 2005: 20; Erkal, 2009: 130), dava açsa bile mükellefin savunma hakkını gerektiği gibi kullanamamasına, uzlaşma ve cezalarda indirimden yararlanma gibi haklarını kullanamamasına sebebiyet vermektedir. Mahkemenin, mükelleflerin uyuşmazlığı dava konusu etmeleri durumunda uzlaşma, cezalarda indirim gibi tercihe bağlı haklarını kullanma haklarının kısıtlanmadığı yönündeki kararına yukarıdaki ifade ettiğimiz nedenlerden dolayı katılmıyoruz.

Söz konusu kararda, Vergi Usul Kanunu'nun 108.maddesinde ihbarnameyi hükümsüz kılan hallerin sınırlı olarak sayıldığı ve vergi inceleme ile vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunun, söz konusu haller arasında olmadığı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 35.maddesinde vergi inceleme raporunun (vergi tekniği raporunun da) ihbarname ekinde tebliğ edilmesi gerektiği ifade edilmiş olsa bile VUK'un 108.maddesinde belirtilen hususlardan biri olmadığı için ihbarnameyi hükümsüz kılacak esasa etkili bir şekil hatası olmadığı ifade edilmiştir[23]. Mahkemenin görüşüne şu sebeplerle katılmıyoruz:

İdare hukuku doktrininde ifade edildiği üzere kanunla zorunlu bir unsur olarak getirilen idare edilenlerin hak ve menfaatlerinin korunmasına yönelik olan kurallar, asli şekil

[22] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165.

[23] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165.

kurallarıdır ve bu kuralların ihlali işlemin iptalini gerekli kılmaktadır (Can, 2015: 344). Gerekçe gösterilmesi, VUK'un 35 ve 366. maddeleriyle mükelleflerin hak ve menfaatlerinin korunmasına yönelik getirilen asli bir şekil kuralıdır. Dolayısıyla vergi tekniği raporunun birer suretinin vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesi asli şekil sakatlığıdır ve işlemin iptaline yol açmaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanun'un 108.maddesinin lafzından esasa etkili şekil hatalarının sınırlı olarak sayıldığı izlenimi edinilmekteyse de bu ilk izlenim yanıltıcıdır. Çünkü söz konusu madde hükmü sistematik yorum çerçevesinde yani VUK'un 35. ve 366.maddeleriyle (VUK'un 108.maddesinin bu maddelerle olan bağlantısına bakıldığında) birlikte değerlendirildiğinde, esasa etkili şekil hatalarının VUK'un 108.maddesinde sayılanlarla sınırlı olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Zira, VUK'un 35. ve 366.maddeleri uyarınca, "re'sen takdiri/cezayı gerektiren inceleme raporunun birer suretinin" vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi gerekmektedir. Bu hükümler sistematik yorumla değerlendirildiğinde re'sen takdiri/cezayı gerektiren inceleme raporunun birer suretinin, vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesi kanaatimizce, esasa etkili bir şekil hatasıdır.

Kararda, vergi tekniği raporunun mükellefe vergi/ceza ihbarnamesiyle tebliğ edilmediği durumlarda İYUK'un 16.maddesinin 5.fıkrası uyarınca vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin nedeninin ortaya konulabilmesi amacıyla vergi tekniği raporunun işlem dosyasının içinde idarenin savunması ile birlikte yargı merciine gönderileceği belirtilmiştir[24]. Ancak söz konusu madde hükmünde davaya ilişkin işlem dosyalarının aslı veya örneğinin davacı mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği konusunda bir düzenleme yoktur (Aslan, 2019: 180).

Söz konusu kararda, *"hakkaniyete uygun yargılanma hakkının idare tarafından idari işlemin tebliği aşamasında sağlanamadığı gerekçesine dayanılarak hüküm kurulamayacağı"*[25] ifade edilmiştir. Tarhiyatın dayanağını oluşturan vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmediği durumda İYUK'un 20.maddesi kapsamında hakimin re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporunu idareden isteyebileceği ve ayrıca İYUK'un 21. maddesine göre de idarece dava dosyasına sunulabileceği ve bu şekilde elde edilen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilerek adil yargılanma hakkının korunabileceği ifade edilmiştir. İdari işlemin sebep unsurunun bildirimine yönelik usule ilişkin eksikliğin hakim tarafından yargılama aşamasında bu şekilde giderilebileceği belirtmiştir[26]. Mahkemenin görüşüne aşağıdaki sebeplerle katılmıyoruz;

İdari işlemin gerekçesi ve sebep unsurunun birbirinden farklı kavramlar olduğunu yukarıda detaylıca ifade etmiştik. Re'sen araştırma ilkesine göre mahkeme, idareden idari işlemin sebebinin ortaya konulmasını talep edebilir (Gözler, 2019: 956). Bu çerçevede, re'sen araştırma ilkesi uyarınca mahkeme idareden vergi tekniği raporunu mahkemeye sunmasını isteyebilir, idare de vergi tekniği raporunu mahkemeye sunmak zorundadır. Ancak yargılama aşamasındaki bu durum daha çok hakime yöneliktir (Akıllıoğlu, 1982: 9), mükellefe yönelik değildir. Doktrinde ifade edilen ve bizim de katıldığımız görüşe göre idari işlemin gerekçesinin işlem metninde gösterilmesi gereken (kanunda gerekçenin gösterilme

[24] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165.

[25] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165

[26] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165.

zorunluluğu düzenlenmiş ise) bir husus olması hasebiyle (gerekçenin idari işlemin şekil unsuruyla ilgili olmasından dolayı) buradan doğan şekil eksikliğinin yargılama aşamasında tamamlanamayacağı (Gözler, 2019: 956) kanaatindeyiz. Re'sen araştırma ilkesine göre mahkeme idareden idari işlemin gerekçesini talep edemez. İdarenin bu çerçevede yapacağı açıklamalar idari işlemin şekil unsuruyla ilgili olmayacaktır (Gözler, 2019: 956). Dolayısıyla, re'sen araştırma ilkesi, gerekçenin bildirilmemesinden (vergi/ceza ihbarnamesiyle bildirilmesi gereken vergi tekniği raporunun) kaynaklı şekil eksikliğinin yargılama aşamasında mahkemece tamamlanması hususunu kanaatimizce içermemektedir (Doğrusöz, 2015: s.n.y.; Gözler, 2019: 956).

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen hakkın ihlali kararları idari yargı organlarınca yapılan hukukilik denetiminde önemli bir ölçüttür. Ancak hakkın ihlal edilmediğine ilişkin verilen kararlar idari yargı mercilerince iptal davalarının red işleminin gerekçesini oluşturmamalıdır. Keza iptal davalarında idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu, amaç unsurları açısından hukuka uygunluk denetimi yapılmaktadır. Yani işlem, hak ihlaline neden olmayabilir ancak bu durum, işlemin hukuka uygun olduğu anlamına gelmeyebilir (Sarıaslan, 2020: 324-325). Kararda idari aşamada tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporuna mükellefin, yargılama aşamasında edinmesinin sağlanması ile adil yargılanma hakkının korunduğu ifade edilmişti[27]. (Mükellefin vergi tekniği raporundan yargılama aşamasında haberdar olması savunma hakkını tam olarak sağlamadığını düşünsek de) Kararda ifade edildiği üzere, yargılama aşamasında söz konusu eksikliklerin giderilmesi ile adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğini veri kabul etsek dahi bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366.maddelerinde vergi inceleme raporlarının vergi ceza/ihbarnamesine eklenmesi gerektiği yönündeki hükmün uygulanmamasının hukuka uygun olduğu anlamına gelmemektedir[28].

Vergi Usul Kanunu'nun 35 ve 366.maddelerindeki hükümlerin bireyin temel haklarının korunması hususunda Anayasadaki asgari güvencelerden daha üst bir koruma sağladığı açıktır. Anayasadaki asgari güvencelerin, kanunlarda daha yüksek güvenceler ile korunduğu durumlarda yargı mercilerinin söz konusu kanun hükmünü ihmal ederek doğrudan Anayasadaki asgari güvencelere atıfta bulunarak uyuşmazlığı çözmesi hukuk devleti ilkesine de uygun düşmemektedir (Şenyüz & Kaplan, 2021: 142). Zira hakkın korunması Anayasa Mahkemesi'nin yetki ve sorumluluğunda olmakla birlikte, hakkın korunması (bireysel başvuruların ikinciliği gereği) ve sınırlarının genişletilmesi hukuk devleti ilkesi gereğince idari ve yargı mercilerinin görevidir (Sarıaslan, 2020: 325).

Kararda karşı oy ise; Vergi Usul Kanunu'nun 35.maddesi uyarınca takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemenin mükellefin dava açma, uzlaşmaya başvuru gibi yasal haklarını kullanabilmelerini amaçladığını ifade etmiştir. Vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunda mükellefler hangi suç ile isnad edildiğini öğrenememekte ve bu durum da savunma haklarını kullanamamalarına sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla, vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunun, tarh ve/veya ceza kesme

[27] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165.

[28] Benzer yönde görüş için bknz. Sarıaslan, 2020: 323.; Şenyüz & Kaplan, 2021: s.132.

işlemini hükümsüz kılacak şekilde esasa etkili bir şekil hatası olduğunu ifade edilmiştir[29]. Vergi tekniği raporunun ihbarnameyle tebliğ edilmemesi durumunda mükelleflerin neyle suçlandığını öğrenememelerine ve bu durumunda mükelleflerin tercihli haklarını kullanamamalarına sebebiyet vermesi yönünden karşı oyun görüşüne katılmaktayız.

6. Vergi Tekniği Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Adil Yargılama Hakkı Açısından Değerlendirilmesi

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere vergi inceleme raporu ve ona dayanak olan vergi tekniği raporu, vergi tarhı/ceza kesme işleminin gerekçesini oluşturur. Gerekçe ilkesi bilgi edinme hakkı, dinlenilme hakkı gibi diğer idari usul ilkeleri ile dava hakkı, savunma hakkı, adil yargılanma hakkı gibi anayasal haklar (Akyılmaz, 2005: 33) ile AİHS'den kaynaklanan haklarla doğrudan ilgilidir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.maddesi Adil Yargılanma Hakkı başlığıyla düzenlenmiştir. Sözleşmenin 6.maddesinin 1.fıkrasına göre; "*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir…*". AİHS'nin 6.maddesine göre hakkaniyete uygun yargılanmanın yapılabilmesi için yargılamanın yürütülmesi sırasında alınan önlemlerin, **savunma hakkının yeterince ve tam olarak kullanılması ile uyumlu olması** gerekir. Silahların eşitliği, çelişmeli yargılama ilkesi, yargılamaya etkili katılım ve duruşmada hazır bulunma, susma hakkı, gerekçeli karar hakkı ile hakkaniyete uygun bir yargılamanın gerçekleşmesi amaçlanmaktadır (İnceoğlu, 2013: 238).

1982 Anayasası'nın 36. maddesi uyarınca "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*". 1982 Anayasası'nın 36.maddesi silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerini zımnen kapsamaktadır (İnceoğlu, 2013: 252). Konumuz gereği sadece silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri ve suçla isnad edilen kişinin asgari hakları üzerinde durulacaktır.

Silahların eşitliği ilkesi[30] ile yargılamadaki taraflar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin sağlanması amaçlanmakta olup, bu ilke, mahkeme önünde tarafların sahip olduğu hak ve yükümlülükler açısından taraflar arasında eşitliğin sağlanması ve bu dengenin yargılamanın her aşamasında korunmasını içermektedir (İnceoğlu, 2013: 239). Silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarının usuli haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulmasını, taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf duruma düşürülmeden iddia ve savunmaları ile

[29] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165. Diğer bir karşı oy görüşünde vergi tekniği raporu ifadesine hiç yer verilmemiş olup, tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin, ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu ve bu nedenle de ihbarnameye vergi inceleme raporunun eklenmemesinin şekil yönünden hukuka aykırılık oluşturulacağı ifade edilmiştir.

[30] "*İlke; mitolojide, Justitia'nın dengede duran terazisi ile ifade edilmektedir. Dengede duran ve taraflara eşit imkânlar sunan bu terazi sayesinde davacı ve davalının eşit silahlarla savaşması,* ***eşit olarak davaya başlanılabilmesi*** *ve eşit şanslara sahip olunması, kısaca hakim önünde eşit olunması sağlanır"* (Demircioğlu, 2007: 132).

savunmalarının temel dayanağı olan delillerini (Çelik, 2014: 112-113; Gerçek & Uygun, 2018: 110) mahkemeye sunabilme imkanının sağlanmasını ifade etmektedir (Yaltı, 2006: 125).

Silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılanma hakkı, kural olarak bir hukuk ya da ceza davasında tüm taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkânı vermektedir (Çelik, 2014: 121). Çelişmeli yargılama ilkesi sunulan delil, görüş, mütalaa hakkında taraflara bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüşlerini bildirme/yorum yapma olanağını vermektedir (İnceoğlu, 2013: 242; Gümüşkaya, 2015: 529).

İYUK'un 3.maddesinin 2.fıkrasının b bendine göre *davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller* dava dilekçesinde gösterilmelidir (Şenyüz & Kaplan, 2021: 117; Aslan, 2019: 74). Vergi tekniği raporu (vergi inceleme raporlarının dayanağı olan), mükellefe tebliğ edilmediğinde, mükellefler idari işlemin gerekçesini öğrenememektedirler. Yani mükellefler, idareyi vergi tarhı ve/veya ceza kesme işlemi yapmaya götüren sebeplerin ne olduğunun, idarenin niçin, nasıl, hangi şartlarda vergi tarhı ve veya ceza kesme işlemi yaptığını, neden başka bir içerikte işlem yapmadığını (Erkal, 2009: 132) delilleriyle birlikte açık, anlaşılabilir (Atay, 2018: 503; Akyılmaz vd., 2019: 528; Erkal, 2009: 144; Can, 2015: 265) ve tatmin edici (Kaya, 2005: 235) bir şekilde işlem metninden öğrenememektedirler. Dolayısıyla mükellefler, dava dilekçesini hazırlarken söz konusu madde hükmünde belirtilen delilleri ortaya koyamamaktadırlar. Mükellefler, idari işlemin gerekçesini öğrenemediklerinden dolayı verilen dava dilekçesi ile istenilen sonuca ulaşamamaktadırlar. Hak arama özürlüğünü, savunma hakkını gerektiği gibi kullanamamaktadırlar[31] (Şenyüz & Kaplan, 2021: 117-120). Oysa bilgi ve belgelerden bilgi sahibi olunması, hak arama özgürlüğünün ve savunma hakkının etkin bir şekilde kullanılması için gereklidir (Gümüşkaya, 2015: 527). Mükellefler, idari işlemin gerekçesini bilmedikleri için davalı idare karşısında kendi aleyhine bir eşitsizlik ile dava dosyasını hazırlamak durumunda kalmaktadır[32] (Aslan, 2019: 184) Bu çerçevede eşit olarak davaya başlanılabilmesi (Demircioğlu, 2007: 132) mümkün olamamaktadır.

Silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin ortaya çıkardığı en önemli hususlardan biri layihalar safhasıdır. Layihalar safhası ile tarafların iddia ve savunmalarını içeren tebliğ evraklarının taraflara bildirilmesi ve bu şekilde karşılıklı olarak iddia ve savunma imkanının kendilerine tanınması söz konusu olabilmektedir (Demircioğlu, 2007: 140). İYUK'un 16.maddesi uyarınca davacının dava dilekçesi ve savunmaya cevap dilekçesi verebileceği, davalının (idarenin) savunma ve savunmaya cevaba cevap dilekçesini mahkemeye sunacağı belirtilmiştir (Aslan, 2019: 179; Şenyüz & Kaplan, 2021: 119). Ancak vergi tekniği raporuna dayalı olarak hazırlanan vergi inceleme raporlarında, vergi tekniği raporu tebliğ edilmediğinde, mükellefler gerekçeyi öğrenmeden dava dilekçesini hazırladıklarından (Şenyüz & Kaplan, 2021: 120) (dava dilekçesinde kendi lehlerine argüman geliştiremeyip, delil sunamadıklarından (Danıştay Dördüncü Dairesi Esas Sayısı:2015/497 Karar Sayısı:2015/3174 Karar Tarihi:10/06/2015) dolayı dilekçeleşme hakkı zedelenmiş olmaktadır (Doğrusöz, 2017: s.n.y.). Mükellefin vergi tekniği raporundan yargılama aşamasında haberinin olması hukuka aykırılık iddialarını ancak vereceği ikinci dilekçe ile ileri

[31] Danıştay konuyla ilgili bir kararında VUK'un 35.maddesinin 2.fıkrasındaki düzenlemenin mükelleflerin talep ve dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçladığını ifade etmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E.2014/304 K. 2014/563 T.18/06/2014.

[32] Ayrıca bu konuda bknz. Şenyüz & Kaplan, 2021: 119.

sürebilme imkanı olabilecektir (Akyılmaz, 2005: 33). Bu durum da savunma hakkını gerektiği gibi kullanamaması anlamına gelmektedir. Silahların eşitliği ilkesi delil, görüş, mütalaa hakkında taraflara bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüşlerini bildirme/yorum yapma açısından tarafların eşit olmalarını ifade etmektedir (Gümüşkaya, 2015: 530). Yani tarafların, ileri sürdükleri delillerle, iddialarla, savunmalarla eşit ölçüde teraziyi harekete geçirme imkânına sahip olmalarını (Demircioğlu, 2007: 132) ifade eden silahların eşitliği ilkesinin bu çerçevede önemi daha da artmaktadır.

Sözleşmenin 6.maddesinin 3.fıkrasının a bendi, kendisi bir suç ile itham edilen kişi, kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede ayrıntılı olarak, anladığı dilde haberdar olmayı kapsamaktadır. Söz konusu maddedeki koruma kişinin savunmasını hazırlayabilmesi için bir güvencedir (İnceoğlu, 2013: 261). "*Kendisine isnat edilen suçun nedeninden yani iddianın dayandığı maddi olgulardan haberdar edilmesi zorunludur*" (İnceoğlu, 2013: 262). Sözleşmenin 6.maddesinin 3.fıkrasının b bendi uyarınca kendisi bir suç ile itham edilen kişi, "*savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olma"* hakkını kapsamaktadır. Bu hakkın ihlal edilmesi silahların eşitliği ilkesinin de ihlaline neden olacaktır. Gerekli zaman kavramından savunma için gerekli hazırlıkları yapabilecek süre anlaşılmaktadır (İnceoğlu, 2013: 263).

İhbarnamenin tebliğ edilmesi ile mükellef bir isnada muhatap olduğunu öğrenmekle birlikte vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesi nedeniyle suçlamanın niteliği, içeriği ve sebebinden ayrıntılı olarak haberdar olamamaktadır. Bu da mükellefin etkili ve yeterli bir savunma hazırlamasını engellemektedir (Şenyüz & Kaplan, 2021: 126-128). Örneğin sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak fiilinden suçlanan mükellef tebligat ile suçlamanın varlığından haberdar olmakla birlikte vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi nedeniyle mükellefin almış olduğu belgelerin hangi tespitlere dayanılarak sahte belge kabul edildiğinden yani suçlamanın niteliğinden ve içeriğinden ayrıntılı olarak bilgi sahibi olamamaktadır (Çelik, 2011: s.n.y.). Oysaki etkili bir savunmanın yapılabilmesi, suçlamanın niteliği, içeriği ve sebebinden ayrıntılı olarak bilgi sahibi olunması, iddia olunan fiile ilişkin delillerin bilinmesi, buna bağlı olarak mükellefin lehine olacak argümanların geliştirilmesi ve aksi yöndeki delillerin sunulmasıyla mümkün olabilmektedir (Danıştay Dördüncü Dairesi Esas Sayısı:2015/497 Karar Sayısı:2015/3174 Karar Tarihi:10/06/2015). Dolayısıyla mükellefe vergi tekniği raporu tebliğ edilmiş olsaydı mükellefin lehine olan argümanların geliştirilmesi ve delillerin sunulmasıyla etkili bir dava dilekçesi hazırlaması mümkün hale gelebilecekti. Bu bağlamda mükellefin lehine olan argümanların geliştirilmesi karşı delil sunulabilmesi etkili ve yeterli bir savunma yapılabilmesi için vergi tekniği raporunun (en kısa zamanda) davadan önce yani vergi/ceza ihbarnamesinin ekinde bildirilmesi gerekir[33] (Şenyüz & Kaplan, 2021: 125; Baykara, 2014: 68). Böylelikle mükellef, kendisine yöneltilen suçlamanın içeriğinden, sebebinden en kısa zamanda haberi olacak ve savunmasını hazırlayabilmesi için gerekli zaman ile kolaylıklara da sahip olabilecektir.

[33] Vergi tekniği raporunun yargılama aşamasında mükellefle tebliğ edilmesi AİHS'nin 6/3/b'de belirtilen savunmasını hazırlayabilmesi için gerekli kolaylıklara sahip olma hakkının da yerine getirildiği anlamına gelmeyecektir (Şenyüz & Kaplan, 2021: 129).

7. Sonuç

Mükellefler ikmalen, re'sen yapılan tarh işleminden vergi ihbarnamesi, ceza kesme işleminden ise ceza ihbarnamesi ile haberdar olmaktadırlar. Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366. maddeleri uyarınca vergi inceleme raporunun bir örneğinin vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesinin yani vergi inceleme raporunun mükellefe ihbarname ile bildirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53.maddesinin 3.ve 4.fıkraları uyarınca vergi tekniği raporu düzenlenmekte ve bu rapora dayanarak vergi inceleme raporu oluşturulmaktadır. Mükellef hakkında neden böyle bir işlem yapıldığı, mükellef ile ilgili hangi bilgilerin incelendiği, hangi tespitler yapılarak bu sonuca (vergi tarhı/ceza kesme işlemi) varıldığı delillerle birlikte ilgili kanun maddelerinin yer alacağı şekilde vergi tekniği raporunda gösterilmektedir. Vergi tekniği raporunda yapılan bu tespitlere dayanılarak vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Dolayısıyla vergi tekniği raporunun ve bu rapora dayanarak oluşturulan vergi inceleme raporunun birlikte hüküm ifade ettiği kanaatindeyiz. Vergi tekniği raporunun ve bu rapora dayanarak oluşturulan vergi inceleme raporunun vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesi olduğunu düşünmekteyiz. Yani vergi tarhı/ceza kesme işleminin gerekçesi olan vergi tekniği raporunun ve bu rapora dayanarak oluşturulan vergi inceleme raporunun vergi/ceza ihbarnamesi ile mükelleflere bildirilmesi gerekmektedir. Vergi tarhı/ceza kesme işleminde gerekçe gösterilmesinin zorunlu bir unsur olarak düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366. maddelerinden anlaşılmaktadır. Bu kurala uyulmaması vergi tarhı/ceza kesme işlemini şekil unsuru açısından hukuka aykırı olmasına sebep olmaktadır.

Uygulamada vergi tekniği raporuna dayanılarak oluşturulan vergi inceleme raporlarına dayalı tarhiyat ve/ceza kesme işlemi yapıldığında vergi tekniği raporu mükellefe tebliğ edilmemektedir. Bu durumda, mükellefler kendileri hakkında yapılan işlemin gerekçesini öğrenememektedirler. Dolayısıyla mükellefin vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesini bilmemesi; vergi tarhı/ceza kesme işleminin hukuka uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini denetleyememesine ve bu çerçevede konuyu yargıya taşıyıp taşımamasının gerekli olup olmadığına (Akyılmaz, 2005: 20; Erkal, 2009: 130) karar verememesine, dava açsa bile mükellefin savunma hakkını gerektiği gibi kullanamamasına, uzlaşma ve cezalarda indirimden yararlanma haklarını kullanamamasına sebebiyet vermektedir. Örneğin vergi tarhı ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesini öğrenen mükellef, hukuka uygun olduğunu düşündüğü işlemi yargı yoluna taşımaya gerek olmadığına karar verebilecek böylece uzlaşma veya cezalarda indirim hakkına başvurma yolunu tercih edebilecektir. İdare edilenlerin (mükelleflerin) idare karşısında daha güçsüz olduklarını düşündüğümüzde savunma hakkıyla doğrudan bağlantılı olan gerekçe ilkesinin önemi daha da artmaktadır. Mükelleflerin hem savunma haklarını gerektiği gibi kullanabilmeleri hem de idari aşamadaki hakları arasında tercih yapabilmeleri için idari işlemin gerekçesinin mükellefe vergi/ceza ihbarnamesiyle bildirilmesi önem arz etmektedir.

Her ne kadar sistematik yorum çerçevesinde (VUK'un 108.maddesinin VUK'un 35. ve 366.maddeleriyle olan bağlantısına bakıldığında) değerlendirildiğinde re'sen takdiri/cezayı gerektiren inceleme raporunun birer suretinin, vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesi esasa etkili bir şekil hatası olduğu sonucuna varılsa da uygulamada bu hususun sıklıkla uyuşmazlık konusu haline geldiği görülmektedir. Belirlilik ilkesi gereğince Vergi Usul Kanunu'nun 108.maddesinin daha net ve anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesi ve Vergi Usul Kanunu'nun

108. maddesi ile 35. ve 366. maddeleri arasındaki paralelliğin sağlanması gerektiği kanaatindeyiz.

Bu çerçevede "re'sen veya ikmalen tarhiyat sonucunu doğuran/cezayı gerektiren hallerde "inceleme raporunun ve eklerinin birer suretinin" ihbarnameye eklenmemesinin esasa etkili şekil hatalarının sayılacağı" hükmünün Vergi Usul Kanunu'nun 108.maddesine (yani esasa etkili şekil hatalarının sayıldığı cümleye) eklenmesi kanaatimizce uygun olacaktır (Çelik & Yüce, 2020: 144; Bakmaz, 2021: 285).

Gerekçe gösterilmesi, VUK'un 35 ve 366. maddeleriyle mükelleflerin hak ve menfaatlerinin korunmasına yönelik getirilen asli şekil kuralıdır. Dolayısıyla vergi tekniği raporunun birer suretinin vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesi asli şekil sakatlığıdır ve işlemin iptalini gerekli kılar.

Kaynakça

Akıllıoğlu, T. (1982). "Yönetsel İşlemlerde Gerekçe İlkesi", *Amme İdaresi Dergisi*, No:15 (2), ss. 7-19.

Akyılmaz, A. (2005). "İdari İşlemlerde Gerekçe Yükümlülüğü", *Prof. Dr. A.Şeref Gözübüyük'e Armağan*, Mayıs 2005, Ankara, Turhan Kitabevi, s.15-33.

Akyılmaz, B., Sezginer, M. & Kaya, C. (2019). *Türk İdare Hukuku*, 11.Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

Aslan, Z. (Ed.). (2019). *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara, Seçkin.

Aslan, Z. (Ekim 2000-Mart 2001)."Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", İ.*Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:23-24, ss. 53-58.

Atay, E.E., (2018). *İdare Hukuku*, 6. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Aykın, H. (2018). "Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler", https://vergidosyasi.com/ (02.12.2020), ss. 1-7.

Bakmaz, Z. (2021). "Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, No:12 (45), ss. 265-287.

Başaran Yavaşlar, F. (2010). "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi", *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, (Ed.) Öztürk. B., Başaran Yavaşlar, F., Ankara, Seçkin, ss. 394-424.

Baykara, B. (2014). "Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının Bireysel Başvuru Hakkı Bakımından İncelenmesi", *Vergi Dünyası*, No: 398, ss. 63-726.

Can, E. (2015). "İdari İşlemin Şekil Unsuru", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (*Yayınlanmamış Doktora Tezi*), Ankara.

Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

Candan, T. (2021). "Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?", [s.n.y.] https://turgutcandan.com/ (01.04.2021).

Çelik, A. (2014) *Adil Yargılanma Hakkı Rehberi*, 1. Baskı, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları.

Çelik, B. (2011). "Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı", *Yaklaşım*, No: 221, [s.n.y.] http://www.yaklasim.com/ (02.12.2020).

Çelik, M., Yüce, M. (2020). "Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, No:8(16), ss. 139-162.

Darıcı, H. (2017). "VTR'ler Üzerine", *Yaklaşım*, No:299, [s.n.y.] http://www.yaklasim.com/ (02.12.2020).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Esas Sayısı:2014/304 Karar Sayısı:2014/563 Karar Tarihi:18.06.2014 http://www.kazanci.com/ (20.02.2021).

Danıştay Yedinci Dairesi Esas Sayısı:2016/2220 Karar Sayısı:2016/4758 Karar Tarihi:25/05/2016 http://www.kazanci.com/ (01.03.2021).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Esas Sayısı:2014/304 Karar Sayısı:2014/563 Karar Tarihi:18.06.2014 http://www.kazanci.com/ (20.02.2021).

Danıştay Üçüncü Dairesi Esas Sayısı: 2000/1150 Karar Sayısı:2001/2696 Karar Tarihi:05.07.2001 http://www.kazanci.com/ (20.02.2021).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararı, Esas Sayısı:2020/9 Karar Sayısı:2020/2 Karar Tarihi.19.02.2020, Resmi Gazete Tarihi:24.06.2020 Resmi Gazete Sayısı:31165.

Danıştay Dördüncü Dairesi Esas Sayısı:2015/497 Karar Sayısı:2015/3174 Karar Tarihi:10/06/2015 http://www.kazanci.com/ (20.02.2021).

Demircioğlu, Y. (2007). *Medeni Usul Hukukunda İnsan Hakları ve Adil Yargılanma Güvenceleri*, Ankara, Yetkin Yayınları.

Doğrusöz, A.B. (16.04.2015). "Vergi Tekniği Raporu", *Dünya Gazetesi*, [s.n.y.] https://www.dunya.com/ (03.11.2020).

Doğrusöz, A.B. (18.07.2017). "Vergi Tekniği Raporunun Sonradan Tebliği", *Dünya Gazetesi*, [s.n.y.] https://www.dunya.com/ (03.11.2020).

Erdem, T. (2006). "İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (*Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi*), İstanbul.

Erdem, T. (2011). *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Erkal, A. (2009). "Türk ve Alman Hukukunda Gerekçe Yükümlülüğü", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, No: 17(1), ss. 119-150.

Eroğlu, H. (1984). *İdare Hukuku*, 4. Baskı, Ankara, Feryal Matbacılık.

Gerçek, A., Uygun, E. (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Bursa, Ekin.

Gözler, K. (2019). *İdare Hukuku Cilt I*, 3.Baskı, Bursa, Ekin.

Gözler, K., Kaplan, G. (2013). *İdare Hukuku Dersleri*, 14. Baskı, Bursa, Ekin.

Gözübüyük, A.Ş. (1998). *Yönetsel Yargı*, 12.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Gözübüyük, A.Ş., Tan, T. (2019). *İdare Hukuku Cilt I*, 13. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Gözübüyük, A.Ş., Tan, T. (2017). *İdare Hukuku Cilt II*, Güncelleştirilmiş 9.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Gümüşkaya, G. (2015). "Vergi Hukukunda İspat", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (*Yayınlanmamış Doktora Tezi*), İstanbul.

Günday, M. (2017). *İdare Hukuku*, 11.Baskı, Ankara, İmaj.

"İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577 S.K.)", Resmi Gazete, 17580; 20 Ocak 1982.

İnceoğlu, S. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, 3. Baskı, İstanbul, Beta.

Kalabalık, H. (2019). *İdare Hukuku Dersleri Cilt I*, 4.Basım, İstanbul, Seçkin.

Kaneti, S**. (**1989). *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Karakoç, Y. (2012). *Genel Vergi Hukuku*, 6.Baskı, Ankara, Yetkin.

Kaya, C. (2004). "Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, No: 9 (1,2), ss. 253-284.

Kaya, C. (2005). "İngiliz İdare Hukukunda Gerekçe Belirtme Yükümlülüğü İlkesi", *Prof. Dr. Şeref Gözübüyük'e Armağan*, Ankara, 2005, ss. 215-244.

Oğurlu, Y. (1998). "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi", *A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, No:2(1), ss. 120-133, https://hukukdergi.ebyu.edu.tr/?p=718, (01.01.2021).

Öncel, M., Kumrulu, A & Çağan, N. (2005). *Vergi Hukuku*, 12.Baskı, Ankara, Turhan.

Öner, E. (2012). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 1. Baskı, Ankara, Seçkin.

Özay, İ. (2017). *Günışığında Yönetim*, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

"Polis Vazife Ve Salâhiyet Kanunu (2559 S.K.)", *Resmi Gazete***,** 2751, 14 Temmuz 1934.

Saban, N. (2005). *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, İstanbul, Der Yayınları,

"Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge". S. 53065925-612.99-219, T. 20.02.2015.

Sancakdar, O., Önüt, L.B., Doğan, E.U., Turhan, M. & Seyhan, S. (2019). *İdare Hukuku*, 8.Baskı, Ankara, Seçkin.

Sarıaslan, O. (2020). "Bireysel Başvuru Süreciyle Birlikte İptal Davalarında Ortaya Çıkan Hukukilikten Hak İhlaline Yorum Riski: Vergi İnceleme Raporlarının Tebliğ Edilmemesi Örneği", *Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I*, (Ed.) Gemalmaz, B., Öncü, A.Ö., İstanbul, Beta, ss. 301-326.

Soydan, B. (2015). "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (*Yayınlanmamış Doktora Tezi*), İstanbul.

Şeker, H. N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi incelemesi*, 1.Baskı, İstanbul, Beta.

Şenyüz, D. (2013). *Vergi Ceza Hukuku*, 7. Baskı, Bursa, Ekin.

Şenyüz, D. (1997). *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, 2. Baskı, Bursa, Yaklaşım Yayınları.

Şenyüz, D.,Yüce, M. & Gerçek A. (2021). *Vergi Hukuku*, 12.Baskı, Bursa, Ekin.

Şenyüz, D., Kaplan, R. (2021). "Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, No: 155, ss. 79-145.

Ulusoy, A. D. (2019). *Yeni Türk İdare Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları.

"Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği", *Resmi Gazete*, 31447; 7 Nisan 2021.

"Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", *Resmi Gazete*, 28101;31 Ekim 2011.

"Vergi Usul Kanunu (213 S.K.)", *Resmi Gazete*, 10703; 10 Ocak 1961.

Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, 1.Baskı, İstanbul, Beta.

Yıldırım, T., Yasin, M., Kaman, N., Özdemir, H.E., Üstün, G. & Okay Tekinsoy, Ö. (2018). İdare Hukuku, 7. Baskı, İstanbul, Onikilevha.

Vergi Ödevi ile İlgili Hükmün Anayasadaki Konumu Üzerine Bir Değerlendirme

An Assessment on the Position of the Tax Article in the Constituon

Ercan SARICAOĞLU[1]

Abstract

In giving meaning to a provision in the Constitution, its position is as important as the content of the provision. For this reason, the analysis of the constitutional position of the tax is to reveal the value of the tax beyond a design evaluation. Thus, the examination to be made requires that taxation be handled with its connection to human rights and the understanding of the state through the constructed constitutional order. Although it is widely accepted that a provision on taxation should be included in the constitutions, the issue of how, in what way and where it will take place in the constitution is a phenomenon that can differ from country to country by analyzing many variables. Because this determination, which will reflect the basic values of taxation to positive texts as a constitutional principle, is also a problem of countries' economic, social, political and human rights preferences. In our study, the position of Article 73 of the 1982 Constitution, in which the tax-related value phenomenon is legally embodied, is examined, categorization evaluation is made, and in this context, the form-content compatibility or incompatibility is discussed, and the aspect of the current situation that includes or does not write a successful constitution compatible with the infrastructure values. In this direction, with a determination covering the value and content of taxation with the identity of the constitutional norm, the correct systematic integration of the article 73 of the 1982 Constitution with the heading where the Constitution is regulated in the Rights and Duties of the Individual or the Political Rights and Duties section of the Fundamental Rights and Duties or in the Financial and Economic Provisions section and expression is discussed.

Keywords: Taxation, Constitution, Human Rights, Sovereignty.
JEL Codes: K34, H20.

Özet

Anayasada yer alan bir hükmün anlamlandırılmasında hüküm içeriği kadar bulunduğu yerin de önemi vardır. Bu nedenle verginin anayasal konumunun tahlili bir tasarım değerlendirmesinin ötesinde verginin değer olgusunun açığa çıkartılmasıdır. Böylece yapılacak inceleme, vergilendirmenin inşa edilen anayasal düzen üzerinden insan haklarına ve devlet anlayışına olan bağı ile ele alınmasını gerektirmektedir. Anayasalarda vergilendirmeye ilişkin bir hükmün bulunması gerekliliği genele yaygın bir kabule dayanmakla birlikte nasıl, ne şekilde ve anayasanın neresinde yer alacağı hususu çokça değişkenin tahlil edilmesiyle ülkeden ülkeye farklılık gösterebilen bir olgudur. Zira vergiye dair temel değerleri pozitif metinlere anayasal ilke olarak yansıtacak bu belirleme aynı zamanda ülkelerin ekonomik, sosyal, siyasi ve insan hakları tercihi sorunudur. Çalışmamızda, vergiye dair değer olgusunun hukuki olarak somutlaştığı 1982 Anayasası madde 73 hükmünün konumu incelenerek, kategori değerlendirmesi yapılmakta ve bu kapsamda biçim-içerik uyumu veya uyumsuzluğu ele alınarak, mevcut halin altyapı değerlerine uygun başarılı bir anayasa yazımı ihtiva eden veya etmeyen yönü irdelenmektedir. Bu doğrultuda vergilendirmenin anayasal norm kimliğiyle taşıdığı değeri ve içeriğini kapsayan bir belirlemeyle 1982

[1] Dr. Öğr. Üyesi., Trabzon Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, ORCID: 0000-0002-7065-3977, esaricaoglu@trabzon.edu.tr

Anayasası madde 73 hükmünün Anayasanın, Temel Haklar ve Ödevler kısmı içinde Kişinin Hakları ve Ödevleri veya Siyasi Haklar ve Ödevleri bölümünde veyahut Mali ve Ekonomik Hükümler kısmında düzenlenmiş olunması hallerinin kenar başlığıyla bütünleşen doğru sistematik ve yazım durumu tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, Anayasa, İnsan Hakları, Egemenlik.
JEL Kodları: K34, H20.

1. Giriş

Anayasacılığın ilk adımı olarak kabul edilen 1215 tarihli Magna Carta Libertatum ve sonrası İngiliz, Fransız ve Amerikan aydınlanmasıyla kitle hareketlerine dönüşen keyfi devlet yönetimini engelleme çabası sınırlı devlet ile güvence altına alınmış temel hak ve hürriyetlere odaklanmaktadır (Aktan, 2020:276-277). Vergilendirmenin anayasal gelişmelerin somut hareket noktası olması (Öncel vd., 2021:4), anayasalarda vergiye dair hüküm bulundurma nedeniyle örtüşen değere sahiptir. Ancak vergi hükmü içeriği herkesçe kabul edilen anayasal bir tipte değildir. Tarihi birikim vergi yükünün milletin rızasına dayalı bir meclis onayına bağlı olmasına yönelik kanunilik ilkesine dair gereksinimi ortaya koymaktadır. Bununla birlikte gelişen ihtiyaç ve beklentilerle beslenen farklı anayasal vergileme ilkeleri de vardır.

Vergi ile ilgili anayasal norm devletin vergilendirmeye bakışının somutlaşan ifadesidir. Bu normu anayasayla ortaya konan devlet yapısı ve insan hakları tercihine dair uyumu destekleyen bir bütünün anlamlı parçası olarak görmek gerekir. Anayasadaki vergi hükmünün içeriği anayasal konumun da belirleyicisidir. Bu noktada içerik ve konumu şekillendiren temelde iki altyapı unsuru bulunmaktadır. Bunlar; anayasa-ekonomi ilişkisi yönünden devlet anlayışı ve anayasanın temel haklar ve ödevler yaklaşımıdır. Bu kapsamda içerik kazanan vergilendirme anayasada nasıl düzenlenmeli sorusunun cevabı, nerede yer almalı sorusunun cevabını doğrular ve ona dayanak veya gerekçe olur halde olmalıdır. Böylece her iki yaklaşımının sağladığı temel değerlerle içeriği belirginleşen vergilendirmenin biçimsel olarak doğru yazımla, doğru sistematiğe sahip olduğu ifade edilmelidir. Maddenin ifade tarzı ve yeri, normun içeriğinde yer alan hükümlerle anlam kazanan vergilendirme yaklaşımı sistematik tutarlılık arz ettiği ölçüde başarılı bir anayasa yazımı vardır.

1982 Anayasasında vergiyle ilgili doğrudan ve dolaylı çokça hüküm bulunmakla birlikte anayasal vergilendirme ilkelerinin yer aldığı başlıca hüküm madde 73'tedir. Anayasa m.73 "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısım, "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümü içerisinde "Vergi ödevi" kenar başlığı altında düzenlenmiştir. Anayasal vergi normunun bu sistematik yapısı, hüküm içeriğinde yer alan ilkeler ile kenar başlığı, madde bütünü ve ifade tazının altyapı değerlerine olan uyumunun sorgulanması gerekmektedir.

2. Türk Anayasalarında Vergilendirmeye İlişkin Hükmün Konumu

2.1. Genel Olarak

Türk Anayasaları olarak bilinen 1876, 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında doğrudan vergilendirmeye yönelik hükümler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (1921 Anayasasında ayrıca bir hüküm yoktur).

Tablo 1. Anayasalardaki Vergilendirme Hükümlerinin Düzenlenme Yeri ve İçeriği

Vergilendirmeye İlişkin Hüküm	1876	1924	1961	1982
Anayasadaki Konum	Tebaai Devleti Osmaniyenin Hukuku Umumiyesi (Kenar başlığı yok)	Beşinci Fasıl, "Türklerin Hukuku-Ammesi" (Kenar başlığı yok)	İkinci Kısım "Temel Haklar ve Ödevler", Dördüncü Bölüm "Siyasî Haklar ve Ödevler" (Kenar başlığı: Vergi ödevi)	İkinci Kısım "Temel Haklar ve Ödevler", Dördüncü Bölüm "Siyasî Haklar ve Ödevler" (Kenar başlığı: Vergi ödevi)
Hüküm İçeriği	Tekalifi mukarrere nizamatı mahsusasına tevfikan kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetince tarh ve tevzi olunur. (m.20). Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz. (m.25).	Vergi, Devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir olarak hakikî veya hükmî şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, âşar ve sair tekâlif alınması memnudur. (m.84). Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devlet, vilâyet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekâlifin kanunları tanzim edilinciye kadar kemakân cibayete devam olunabilir. (m.85).	Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. (Değişik: 20/9/1971-1488 S. Kanun/md. 1) Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartiyle, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalariyle nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir. (m.61).	Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir. (m.73).

Genel itibariyle norm içeriğini; vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması, mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi ve mali güce göre vergileme ilkelerinin oluşturduğunu ifade etmek mümkündür (Karakoç, 2012:86). 1876 Anayasasında "Tebaai Devleti Osmaniyenin Hukuku Umumiyesi" ve 1924 Anayasasında "Türklerin Hukûk-u Âmmesi" konum olarak tercih edilmiştir. Her iki Anayasa sistematik yapısı içerisinde ayrıca "Umuru Maliye" başlıklı bir bölüm de bulunmaktadır. 1961 Anayasasında vergilendirme "Vergi ödevi" kenar başlığıyla "Temel Haklar ve Ödevler" kısmı "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde düzenlenmiş, 1982 Anayasasında da bu sistematik takip edilmiştir.

Bu çerçevede vergilendirme hükmünün bugün ki konumunu belirginleştiren olgu olarak 1961 ve 1982 Anayasalarının yapım çalışmalarını ele almak gerekir. Burada açığa çıkan

tartışmalardan vergilendirme hükmüne yönelik konum tercihinin gelişigüzel bir belirleme olmadığı anlaşılmaktadır. Bu noktada vergilendirme olgusunu anayasada şekillendiren alt yapı çalışmaları olarak Temsilciler Meclisi ve Danışma Meclisindeki görüşlere dikkat çekmek gerekir.

2.2. Anayasa Yapım Süreçlerinde Konum Tartışması

2.2.1. 1961 Anayasasındaki Süreç

1961 Anayasasının yapım süreci[2] incelendiğinde Temsilciler Meclisine sunulan Tasarı[3] ile kabul edilen Anayasa metninin sistematik olarak vergilendirmeye aynı konumda yer verdiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte Temsilciler Meclisinde vergi normunun "İktisadi ve Mali Hükümler"' içinde bulunması gerektiği yolundaki görüşler tartışılmış ve Bedi Feyzioğlu'nun şu ifadeleri tutanağa geçirilmiştir; *"… Seçme ve seçilime yeterliği, siyasî partiye girme ve çıkma ve kamu hizmetleri alma hakları keza bu bölümde daha mütekâmil bir şekilde tanzim edilmiştir. Millî savunma mükellefiyeti de kısa ve özlü bir madde ile hem hak ve ödev olarak belirtilmiş bulunmaktadır. Vergi ödevine de bu bölümde yer verilmiştir. Filhakika vergi ödeme aslında siyasî ödevler arasına girmektedir. Fakat siyasî vasfı kadar mâlî ve iktisadî vasfı da bulunan bu hükmün iktisadî ve malî hükümler arasında ve onları da yürütme yetkisinin içinde değil ayrı bir kısım ve bunu da yürütme yetkisinin içinde değil, ayrı bir kısımda toplanarak, mali vasfı galip bulunan bu hükme, Anayasanın «iktisadî ve malî hükümler» paragrafında yer verilmesinin daha isabetli olacağı mütalaasındayım…" "… Daha evvel belirttiğimiz gibi, iktisadî ve malî konuları münhasıran yürütme işi şekline mütalâa etmek caiz ve mümkün değildir. Bu itibarla gerek Bütçe, gerek Kesin hesap Kanununun kabulü ve buna mütaallik hükümler ayrı bir bölümde yer vermek lâzımdır. Zira bu meseleler yasama organı ve yürütme organını aynı zamanda ilgilendiren konulardır. Bu bakımdan ayrı bir kısım veya bölüm şeklinde mütalâa ve vergiye mütedair hükmün de bu kısma alınmasını arz ve teklif etmek istiyorum*" (Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi 36. Birleşim, 1961:484-486). Buna göre Feyzioğlu, görüşülen Anayasa Tasarısında "Yürütme" kısmı içinde düzenlenmiş olan "İktisadi ve Mali Hükümler" için ayrı bir kısım oluşuturulmasını ve vergi hükmünün de buraya alınmasının daha isabetli olacağını ileri sürmüştür.

Konum tartışmasının ayrıntılı ele alındığı Temsilciler Meclisi 47. Birleşimde Salih Türkmen; *"… 14 ncü bölümün başındaki siyasi hak ve ödevler kelimesinin bu bölümün bütün mefhumlarını ifade etmediği kanaatindeyim. Meselâ 59 ncu maddede vergi ödevi vardır. Bu ödev «siyasi hak ve ödevler» mefhumuna girmez. Bu malî ödevdir. 59 ncu. maddenin bu itibarla bu bölüme girmemesi lâzımdı. Aynı zamanda vergi siyasi hak ve ödev değildir. Siyasi*

---

[2] 13 Aralık 1960 tarih ve 157 sayılı Kanun ile kurulan ve Milli Birlik Komitesi ile Temsilciler Meclisinden oluşan Kurucu Meclis, 6 Ocak 1961'de toplanarak Anayasa Komisyonunu seçmiştir. Komisyon İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi ile Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi çıkışlı iki ön tasarı ile yabancı anayasalar; Fransa, İtalya ve Federal Almanya Anayasalarından yararlanarak bir Tasarı hazırlamıştır. Söz konusu Tasarı 9 Mart 1961'de Temsilciler Meclisi Başkanlığına sunulduktan sonra öncelikle Temsilciler Meclisinde ve sonrasında Millî Birlik Komitesinde görüşülmüştür. Nihayetinde Karma Kurulca, uyuşmazlık çıkan maddeler hususunun yeni bir metin düzenlenerek giderilmesiyle Anayasa Tasarısının son hali 27 Mayıs 1961'de yapılan Kurucu Meclis birleşik toplantısında 260 kabul ve 2 çekimser oyla kabul edilmiştir (Gözler, 2018:104-106).

[3] Anayasa m.59: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergiler ancak kanunla konulur." (Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi 34. Birleşim, 1961: 66).

haklar daha ziyade Türklere, Türk vatandaşlarına mahsustur. Halbuki vergi ödevi Türkiye'deki yabancı mükellefler de şâmildir…" demiştir (Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi 47. Birleşim, 1961:344). Aynı Birleşimde Feyzioğlu; *"… Bir de maddenin yeri hakkında daha önce arz etmiş olduğum bir husus vardı. Bu bölümün görüşülmesine başlanırken bir arkadaşımızda ifade etti, vergi ödevi siyasi bir ödev telâkki edilebilirse de umumiyetle malîdir. Anayasanın 3 ncü bölümünün (D) paragrafında iktisadi ve malî hükümler yer almıştır, iktisadi ve malî hükümler, adliye ve icra gücü arasında zikredilmiştir. Tetkik edildiği takdirde görülecektir: Burada icra kuvvetini ilgilendiren bir hüküm vardır. Vergi mevzuu içinde olan malî ve iktisadi hükümlerin bir bölüm haline getirmek, sistematiği daha sarih hale getirir…*" derken, Necip Bilge: *"… Bendeniz de aynı şekilde 59 ncu maddenin yerinde bulunmadığına kaaniim. Bedî Feyzioğlu arkadaşımızla ayrıldığımız bir nokta vardır. Kanaatimce madde daha ziyade iktisadi paragrafa konabilir. Maddenin ifade tarzı, bu görüşe uygundur. Bundan evvelki maddeler (Her Türk'e ait) şeklinde idi, burada ifade, hakkın şahıslara aid olduğunu göstermektedir. Bundan evvelki bölümlerde (herkes) tâbiri olduğu gibi geçmekte burada da «kimse» tâbiri bulunmaktadır. Yerinin siyasi değil, iktisadi ve sosyal haklar ve ödevler bölümü olacağı düşüncesindeyim. Bunun için de bir takrir veriyorum…*" demiş, bu doğrultuda Ferid Melen; *"… Bir defa verginin, Ödevler arasında zikredilmiş olması hakikaten maddenin kısır olarak geçmesini zaruri kılmaktadır. Bu metin herkese mükellefiyet yüklemektedir. Halbuki sosyal devlet, sosyal adalet ilkelerine dayanan bir devlette herkesin vergi vermesi. icabetmiyebilir. Yergi ancak, iktidar nispetinde Devlet masraflarına iştirak demektir, öyle vatandaş vardır ki, bir kuruş vergi vermeye takati olmaz. Bu durumda herkes vergi vermekle mükelleftir, prensibini istisnasız olarak vaz'etmek hatalı olabilir…*" ifadelerinde bulunmuştur (Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi 47. Birleşim, 1961:355).

Bu görüşlerin karşlığında Anayasa Komisyonu adına Muammer Aksoy'un cevabı; *"… Maddenin yeri burası değildir. Bu bir takdir meselesidir. Kanaatimize göre yeri burasıdır. Çünkü, bu hüküm vatandaşın temel hak ve vazifeleri ile ilgilidir. Nitekim, eski Anayasanın vergilerle ilgili 84 üncü ve 85 nci maddeleri de, «Türklerin hukuku âmmesi» faslında yer almaktadır. Siyasal Bilgiler Fakültesi tasarısının 21 nci ve İstanbul Anayasa Komisyonu tasarısının 58 nci maddelerinde de, yine bu 'bölüme konulmuştur. Sistem bakımından mükemmel bir anayasa olan İtalyan Anayasasında da, bu yolda hareket edilmiştir. Esasen çok cepheli olan bâzı hükümlerin, tıpatıp yerini bulmak mümkün değildir. Mesele tercih ve takdire kalmaktadır. Biz, «vergi yükümü» esasını, en uygun yere koyduğumuza kaaniiz …*" olmuştur. Bunun üzerine Necip Bilge mükellefiyete yabancıların dahil olup olmadığını sormuş ve cevaben yabancıların da bu mükellefiyete tabi olduğunu ifade eden Muammer Aksoy'a; *"… böyle olduğuna göre sosyal, iktisadi haklar, temel haklar olduğuna göre oraya girmesi münasip olmaz mı?*" sorusunu yöneltmiştir. Anayasa Komisyonunu temsilen cevap veren Aksoy; *"… Fakat vergi yükümü daha ziyade siyasi bir mahiyet taşımaktadır. Nitekim İtalyan Anayasasında da, iktisadi münasebetler bölümüne değil, siyasi münasebetler bölümüne konulmuştur…*" demiştir (Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi 47. Birleşim, 1961:356).

Temsilciler Meclisindeki görüşmelerin akabinde Milli Birlik Komitesi vergi hükmünü Anayasa Komisyonu tarafından sunulan sistematikte m.61'de kabul etmiştir (Milli Birlik Komitesi Genel Kurul Toplantısı 82. Birleşim, 1961:22).

2.2.2. 1982 Anayasasındaki Süreç

1982 Anayasasının yapım sürecinde[4] Anayasa Komisyonu tarafından Danışma Meclisinde görüşülmek üzere sunulan Taslakta 1961 Anayasasından farklı bir konum tercih edilmiştir. Buna göre vergiye dair hüküm; "Cumhuriyetin Temel Organları" üçüncü kısım, "Yürütme" başlıklı ikinci bölüm içinde "V. Malî hükümler", "A. Kamu harcamalarının finansmanı ve T.C. Merkez Bankası" başlığı altında "1. Vergi ve benzeri malî yükümlülükler" kenar başlığıyla m.139'da[5] yer almaktadır (Danışma Meclisi Tutanak Dergisi S. Sayısı 166, 1982: 35). Ayrıca "Temel Haklar ve Ödevler" kısmı, "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde "XIII. Kanunların geriye yürümemesi" kenar başlıklı m.38'de "Tarh ve tahakkuk ettirilen vergi sonra çıkarılan kanunla ağırlaştırılamaz" hükmü de bulunmaktadır.

1961 Anayasasından farklı sistematik ile hüküm içeriği, ciddi bir paradigma değişimidir. Hele ki 1961 Anayasasının yapım çalışmalarında tartışılmış bir konunun belirli bir amaca yönelik nihai yer tespiti yapıldıktan sonra Taslaktaki değişikliğin anlamlandırılması gerekmektedir. Bu konuda Danışma Meclisindeki görüşler dikkat çekerken, verginin düzenlenme yerinin önemini de belirginleştirmektedir. Akif Erginay şu ifadelerde bulunmuştur; *"… 139 uncu madde ve müteakip bir kısım maddeleri biz, Sayın Komisyon Üyesi Feridun Ergin ve yine Senvar Doğu arkadaşımızla beraber hazırladık. Ben, içinde bazı hükümlere karşı olduğum gibi, zaten verdiğimiz metin de Anayasa Komisyonunda bazı değişikliklere uğratılmış bulunuyor. 139 uncu maddede, eski, ilk anayasalarda gözüken şekil konulmuştu. Bir yergi ödevi görevi söz konusu değil, memleketin bütün harcamalarına, fertlerin iştirakini gerekli kılan bir hüküm konmuştur; fakat zamanımızda «Vergi, adil olmalıdır» deriz. Adalet nedir vergide? Vergide adalet, herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesidir. Peki, vergi ödeme gücü nedir?. Bunda bir ittifak yok. İtalyan Anayasasında var, bizim 1961 Anayasasında da vardı, biz bunu çıkardık; fakat, başka hususlar koymuştuk; müterakkilik, ayırma nazariyesi gibi, geçim indirimi gibi... Onları çıkarmış Komisyon; ama vergi adaleti bunu sağlamak görevindedir. Yani, vergi adaletinin anlamı budur. Bunları buradan ifade etmek istiyorum. Tutanaklarda yarın ne manaya geldiklerini hiç olmazsa ilgililer görmüş olurlar…*" (Danışma Meclisi Tutanak Dergisi 124. Birleşim, 1982:365)

Danışma Meclisinin 138. Birleşimde hükme yönelik değişiklik önergesi verilerek, m.82'de düzenlenme gereği ileri sürülmüştür. Önerge sahiplerinden İsmail Şengün; *"… Biraz önce alkışlarınızla bu bölümde Vatan 'hizmeti konusunda Türk Vatandaşlarına düşen ulvî ve kutsal göreve değindik. Bütün bunlardan sonra akla hemen gelen diğer bir kutsal görev; bütün Türkler için askerlik görevi gibi kutsal, hayatları boyunca yerine getirilmesi gerekli olan*

[4] 29 Haziran 1981 tarih ve 2485 sayılı Kanun ile yeni bir anayasa hazırlamakla görevli olarak kurulan ve Millî Güvenlik Konseyi ile Danışma Meclisinden oluşan Kurucu Meclis çalışmalarında, önce Danışma Meclisi "Anayasa Komisyonu" seçmiş, Komisyon 23 Kasım 1981 tarihinde çalışmaya başlayarak Taslak hazırlamış ve hazırladığı Anayasa taslağını 17 Temmuz 1982 tarihinde Danışma Meclisine sunmuştur. Danışma Meclisi görüşmelerinden sonra 23 Eylül 1982 tarihinde kabul edilen Tasarı, Milli Güvenlik Konseyine sunulmuştur. 18 Ekim 1982 tarihinde Milli Güvenlik Konseyi tarafından kabul edilen Tasarı halkoyuna sunulmak üzere 20 Ekim 1982 tarih ve 17844 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Anayasa Tasarısı 7 Kasım 1982 Pazar günü yapılan halkoylaması sonucu kabul edilerek, 2709 sayılı Kanun olarak 9 Kasım 1982 tarih ve 17863 mükerrer sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır (Gözler, 2018: 118-119).

[5] Anayasa m.139: "Vergi, herkesin kamu giderlerine katılma payıdır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağlımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık ve istisnalarıyla oran ve miktarlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

vergi ödevi konusu maalesef bu bölümde yer almamaktadır. Vergi ödevi nerede yer almaktadır?.. Malî hükümlerle ilgili 139, 140 inci maddelerde yer almaktadır ve yürütmenin içinde söz konusudur. Şu halde değerli arkadaşlarım; vergi ödevi, aynı şekilde siyasî halklar ve ödevler meyanında ele alınması gereken bir ödev kabul edilirse ve Devletin hükümranlık haklarından doğan bir ödev, kutsal bir görev olarak kabul edilirse, vergi ödevinin de bu bölümde mütalaasının ve ele alınmasının yerinde olacağı kanısına varılır. Değerli arkadaşlarım; Anayasa Komisyonumuz, bütün malî hükümleri 'bir arada mütalaa etme, ele alma düşüncesinden hareketle vergi ödevine «Malî Hükümler» konusunda yer vermiştir. Değerli arkadaşlarım; Bu düşünceye temelde katılmakla beraber, bir ülkede vergi ödevinin diğer malî hükümlerden ayrılarak, «Siyasal Haklar ve Ödevler», bölümünde yer almasının daha uygun olacağı kanısındayım. Kaldı ki, 1924 ve 1961 Anayasalarında vergi ödevine bu kısımda, yani siyasî haklar ve ödevlerde yer verilmiştir. Şimdi bana diyebilirsiniz ki, «Biz 1982'de vergi ödevine başka bir yerde yer veriyoruz.», Arkadaşlarım; bu görüşe katılmakla beraber, 1924 ve 1961 'de Anayasa sistematiğine siyasal haklar ve ödevler bölümünde yer verilmiş olan vergi ödevinin sanıyorum kutsallığı, bir vatan hizmeti görmek kadar kutsallığı söz konusudur. O nedenle vergi ödevinin öncelikle, eğer Başkanlıkta uygun bulursa, şekil bakımından 139 uncu maddeden alınıp, 81 inci madde «Vatan hizmeti» nden sonra görüşülmesini tasviplerinize arz etmek isterim. Böylece, Türkiye'de yıllardan beri devam ede gelen, «Vergi kutsaldır. Vergi ödemek her vatandaşın boynunun borcudur» şeklindeki slogana da bir ölçüde siyasal haklar ve ödevler bölümünde yer vermiş olacağız…" demiş, lehe görüş beyan eden Fuat Azgur'un; *"… Komisyonumuz vergi görevini «Yürütme Bölümünde»! ele almış bulunuyor. Yürütme bölümünde âdeta yürütmeye verilen bir görev olarak belirtmenin kâfi olduğu görüşünde imiş gibi bir izlenim bırakıyor. Halbuki vergi aslında vatandaşa hitap eden bir hükürflı olmak icap eder. Vergi dairelerinin kapılarında güzel 'bir yazı vardır: «Kendi kendisini vergilendiren topluluk millettir» diye. Bu yazıda maksat, vatandaşın doğrudan doğruya vergi mükellefi olduğunu içinden duyması ve 'bir millet görevi yaptığını anlayabilmesi'dir…*" ifadeleri tutanaklarda tespit edilmektedir (Danışma Meclisi Tutanak Dergisi 138. Birleşim, 1982:118-119).

Bu itirazların karşılığında Anayasa Komisyonu adına görüş beyan eden Kemal Dal; *"… Vergiyi 'biz burada düzenlemedik. 1961 Anayasasında vergi siyasî haklar arasında düzenlenmiş bulunuyor. 1924 Anayasasında hakların ayrımı yapılmamıştır, hepsi beraber bir bölüm olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Verginin mahiyetinde bir siyasî hak karakteri görmediğimiz için burada düzenlemedik. Siyasî hak vatandaşın Devlet idaresine katılması ile ilgili haklardır ve bununla 'ilgili ödevlerdir ve siyasî haklar sadece vatandaşlarla ilgilidir. Vergi bu özellikleri taşımaz. Bu nedenle malî hükümler arasında düzenlemiş bulunuyoruz. Vergiyi sadece Türk vatandaşları değil, yabancılar da ödemektedir…*" demiş, cevap üzerine İsmail Şengün; *"… Komisyonumuz sözcüsü Sayın Dal dediler ki, «Vergi siyasî hak değildir.» Kendisiyle yüzde yüz hemfikirim. Sayın Dal, vergi siyasî ödevdir, hak değil ve bu bölümün başlığı «Siyasî Haklar ve Ödevler» dir. Sayın Başkanım, değerli arkadaşlarım; Sayın Dal, buyurdular ki, «1924 Anayasasında ayrım yoktur, vergi ödevi genel içkide mütalaa edilmiştir.». Sayın Dal, 1924 Anayasası önümde. 1924 Anayasasında «Umur-u Maliye» diye bir bölüm var ve vergi orada değil Sayın Dal, Sizin şimdi hazırladığımız Tasarıda vergi «Malî işler», de. 1924 Anayasasında da «Malî İşler» de değil vergi. Vergi orada «Hukuk-u Amme» kısmında. O nedenle, ileri sürdüğünüz iki itirazı da yerinde görmek mümkün değil. Kaldı ki, (Tekrar ediyorum) 1961 Anayasasında da 1924 Anayasasında olduğu gibi vergi ödevi kutsallığı, siyasî ödev olması bakımından...*" derken, buna karşı Kemal Dal; *"… Sayın Şengün, 1924 Anayasasında, biz,*

hakların 1961 Anayasasındaki gibi bir ayrımı yapılmamıştır dedik. 1961 Anayasası bu ayrımı yapmıştır; kişinin hakları ve ödevleri, sosyal ve ekonomik haklar ve siyasî haklar olarak ve vergiyi «Siyasî haklar ve ödevler», arasına almıştır. 1961 Anayasasının kabulünde geçen 'müzakerelere göz atsınlar, orada bu mesele tartışılmıştır. Birçok üyeler verginin mahiyet itibariyle bir siyasî hak ve ödev olmadığı üzerinde durmuştur. Zannediyorum, burada bugün Meclisimizin üyesi olan Sayın Profesör Necip Bilge de bunlar arasındadır. Biz de yıllarca bu dersi okuttuk. Biz, siyasî niteliğinden daha çök malî niteliği olduğu düşüncesindeyiz. Kendisi de daha başka bir oturumda bu düzenlemeye katkıda bulundular. O zaman bu görüşü pek ileri sürmediler…" ifadelerinde bulunmuştur (Danışma Meclisi Tutanak Dergisi 138. Birleşim, 1982:120).

Danışma Meclisinde 142. Birleşimdeki önergeler üzerine konum değişikliği önerisi dikkate alınmıştır. Aydemir Aşkın şu ifadelerde bulunmuştur; *"… Tabîî, «Vergi, bir ödev olarak siyasal hak ve ödevler arasına alınsın» teklifi görünüşte haklıdır; ama esasında büyük bir yanlışlık içermektedir. Zira, siyasal hak ve ödevlerde verilen bir hakkın karşılığında bir ödev doğmaktadır, halbuki vergi zorunludur, tek yönlüdür ve bir ödevdir. Devletin yegâne özelliği de bu compellede, bu mecburiyete sahip olabilmesidir. Dolayısıyla, ikisini bir mütalaa etmekte bir hata olabilir kanısındayım…*" (Danışma Meclisi Tutanak Dergisi 142. Birleşim, 1982:530).

Danışma Meclisi Genel Kurulu 23 Eylül 1982 tarihli 156'ncı Birleşimde görüşülerek açık oy ile kabul edilen Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısı 24 Eylül 1982'de Milli Güvenlik Konseyi Genel Sekreterliğine sunulmuştur. Danışma Meclisince kabul edilen metinde vergilendirme; "Mali ve İktisadi Hükümler" dördüncü kısım, "Mali Hükümler" başlıklı birinci bölüm içinde "I. Kamu harcamalarının finansmanı ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası" başlığı altında "A. Vergi ve benzeri malî yükümlülükler" kenar başlığıyla m.173'te[6] yer almaktadır (Danışma Meclisi Tutanak Dergisi 156. Birleşim, 1982:42). Böylece Danışma Meclisindeki tartışmalar sonrasında kabul edilen hükmün içeriği ile konumu, Anayasa Komisyonu tarafından Danışma Meclisine sunulan ilk halden farklıdır. "Yürütme" içerisinde yer alan "Mali Hükümler" buradan çıkartılarak "Dördüncü Kısım" olarak yeni bir "Mali ve İktisadi Hükümler" başlıklı kısım oluşturulmuş ve vergilendirme "Vergi ve benzeri mali yükümlülükler" kenar başlığı ile burada "Mali Hükümler" içerisinde düzenlenmiştir. Ayrıca vergi kanunlarının geçmişe yürümemesine ilişkin hüküm Tasarıdan çıkartılmıştır.

Danışma Meclisince Milli Güvenlik Konseyine sunulan Tasarıyla ilgili Milli Güvenlik Konseyinde değişiklikler yapılmıştır. Vergilendirme "Vergi ödevi" kenar başlığıyla yeniden düzenlenmiş ve 1961 Anayasasında olduğu gibi "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümüne alınmıştır. Bu konuda yapılan açıklamada; "*Danışma Meclisince, Dördüncü Kısımda Malî ve İktisadî Hükümler arasında kabul edilmiş bulunan vergi ve benzeri malî yükümlülükler kenar başlıklı 173 üncü madde, verginin bir ödev olması nedeniyle, vergi ödevi kenar başlıklı 73 üncü madde olarak yeniden düzenlenmiştir*" ifadelerine yer verilmekle yetinilmiştir (Milli Güvenlik Konseyi S. Sayısı 450, 1982:77). Bununla birlikte tercihin asıl gerekçeleri için Danışma Meclisinde yapılan tartışmalar ile açığa çıkan görüşlere işaret etmek gerekir.

[6] Anayasa m.173: "Vergi, herkesin kamu giderlerine katılma payıdır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Aylık ve ücret gelirlerinden asgarî ücrete tekabül eden miktarı vergilendirilmez. Vergi ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oran ve miktarlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

3. Vergilendirmenin Anayasal Konumuna Yönelik Ölçütler

3.1. Anayasa-Ekonomi İlişkisi Yönünden Devlet Anlayışı

Anayasalar, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alındığı, bu amaçla siyasal iktidarı sınırlandırarak kurumsallaştıran ve devletin hukuki ve siyasi temel düzenini belirleyen toplum sözleşmeleri olarak belirginleşmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2012:33). Biçimselliğin ötesine geçebilen bir anayasa sadece siyasal değil aynı zamanda sosyal ve ekonomik karaktere sahip olandır (Tunaya, 1982:191). Zira sosyal ve ekonomik yaşam altyapı kurumu olarak, siyasi ve hukuki yapıyı yönlendirmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2012:34). Bu nedenle anayasaların anlaşılması sosyal ve ekonomik unsurların da incelenmesine bağlıdır (Azrak, 2012:21).

Devletin ekonomik yaşama müdahalesinin gerekli olup olmadığı, olası bir müdahalenin amaç ve araçları sorunu anayasa-ekonomi ilişkisini belirleyen ana unsurdur (Savaş, 1989:177). Anayasa koyucunun tercihleri devletin görev ve yetkilerini anayasal düzeyde norm hüviyetine kavuştururken devlet anlayışını pozitif metinlere yansıtmaktadır. Anayasaların muhtevasında yer alan bu nitelik ve işlev sınıfsal mücadelelerin de etkisinin olduğu tarihi birikimin ürünüdür (Yüzbaşıoğlu, 1982:33; Fendoğlu, 2015:36). Devletin ekonomik anlayışının nitelendirilmesinde genel kabul gören ayrıma göre; liberal devlet, sosyal devlet veya refah devleti ve neo-liberal devlet yaklaşımları bulunmaktadır (Savaş, 1989:177; Devrim & Altay, 2000:31-37). Liberal devlet bireyi ve soyut olarak bireyin özgürlüğünü her şeyin üstünde tutarak devletin ekonomik alana müdahale etmemesi gerekliliğini ifade ederken, siyasal liberalizm veya iktisadi liberalizm olarak iki boyutlu ele alınabilmekte ve her noktada bireycilikle özdeşleşmektedir (Kaboğlu, 1994:239; Dericiler, 2014:27-28). Bu anlayışın burjuva demokratik devrim ürünü birinci kuşak anayasaların alt yapısı olduğu kabul görmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2012:38). Ancak 1929 ekonomik buhranı ve dünya savaşları maliyetleri, sanayileşmiş ülkelerdeki iflaslar piyasa başarısızlığını gündeme taşırken (Savaş, 1989:177), görünmeyen elin tılsımına olan inanç zayıflamış ve 18. yüzyılda oldukça ilgi gören liberal devlet etki alanını kaybederken, krizlerdeki çaresizliğe karşı yeni bir umut olarak sosyal devlet anlayışı gündeme gelmiştir. Bireyi önceleyen baskın liberalizm etkisine karşı kaçınılmaz sınıfsal tepki özgürlük ve eşitlik kavramlarına dair beklentileri de farklılaştırmıştır. Bu kapsamda bireysel çıkar maksimizasyonu fikrine karşı "toplumun bireye karşı sorumluluğu" düşüncesi doğmuştur (Yüzbaşıoğlu, 2012:38). Liberal devlet anlayışının öne çıktığı 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinin özgürlük, eşitlik ve kardeşlik odaklı yapısında ekonomik anlamda bireycilik fikri varken, 1848 Fransa Anayasasında toplum içinde yerleşmiş insan hedef alınmış ve siyasi, sosyal ve ekonomik içeriklerle devlete vatandaşın refahını artırma görevi verilmeye başlanmıştır (Korucu, 2005:57). Sosyal ve ekonomik hakların anayasalara girişi ve bu bağlamda sosyal devlet niteliğinin gelişimini yansıtan ilk anayasal örnekler 1917 Meksika Anayasası, 1919 Almanya Anayasası ve 1924 Sovyetler Birliği Anayasası olmuştur (Kaboğlu, 1994:241).

Bu anlayış çerçevesinde şekillenen Anayasa kurguları devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahalesini kaçınılmaz kılarken, buna yönelen hukuki alanı ve araçları da içermektedir. Bu doğrultuda pratik bir sorun giderici olarak dikkat çeken kamu harcamaları ve Keynes modeli üzerine inşa edilen ekonomi politikaları, sosyal adalet ve sosyal dengeleme amacına da uyumlu sonuçlar vermiştir (Devrim & Altay, 2000:36-37). Ancak diğer taraftan Keynes modeliyle beslenen sosyal devlet uygulamalarının kaynak dağılımını ve etkinliği bozduğu, bütçe açıklarına, iç ve dış borca, kaynakların keyfi kullanılmasına neden olduğu

düşüncesi 1970 yıllardaki krizin odağı enflasyon ve işsizlik sorunlarıyla tartışılır hale gelmiştir (Korucu, 2006:60). Liberal anlayışın olumsuz sonuçları karşısında tutunulan devlet müdahalesine dayalı Keynes modelinin açığa çıkardığı yeni sorunların çözümü için piyasa ekonomisi temel dinamiklerine bağlı neo-liberal devlet anlayışı gündeme gelmiştir. Böylece ekonomik liberalizm yeniden canlanmış ve krizin faturası sosyal devlet anlayışına kesilmiştir (Karagedik, 2021:166). Kendiliğinden oluşan düzene ve bireysel çıkara yönelen, sosyal amaçtan yoksun bir anlayışla devlete sadece adalet, savunma, diploması gibi görevler yükleyen liberal anlayışın geliştirilmiş bir modeli olan neo-liberal düşünce, Friedman ve Hayek'in temsilcisi olduğu Chicago Okulu önderliğinde şekillenmektedir (Dericiler, 2014:33). Bu kapsamdaki "Anayasal iktisat/ekonomik anayasa" görüşü; hem serbest piyasa düzenini etkin ve sürekli işletecek hem de bunu destekleyici toplumsal politikaları uygulamaya sokacak hukuk kurallarının siyasi iktidarın belli amaçlara yönelik takdir ve tercihlerine değil piyasa kurallarına uygun olmasını ve bu amaçla siyasal iktidarın iktisadi konulardaki düzenleme yetkisinin sınırlandırılmasını içermektedir (Yüzbaşıoğlu, 2012:43; Erdoğan, 2017:35).

Ekonomik sistemler arasındaki çatışma ve çarpışma aynı zamanda siyasal ve sosyal çatışma olup (Tunaya, 1982:12), anayasa-ekonomi ilişkisi yönünden devlet anlayışının tarihsel süreçte bir sarmal döngüde olduğunu ifade etmek mümkündür. Ortaçağ Avrupası'nda feodal sistemden 16. yüzyılda merkantilizme geçilirken, kapitalizm değerleriyle olgunlaşan liberal devlet anlayışının hakim olduğu dönem, 1970'lere kadar Keynes politikalarının desteklediği sosyal devlet anlayışı, 2008 öncesine kadar ilgi gören neo-liberal devlet anlayışı ve 2008 sonrasında yeniden bağ kurulan sosyal devlet anlayışında, günün sosyal ve ekonomik dinamikleriyle yön alan, öncesi sistemin zıtlıklarıyla tedrici olarak gelişen ve ilave değerlerle yeniden canlanma eğilimi gösteren bir seyir izlendiği görülebilmektedir. Anayasacılık hareketleri bu süreçlere kayıtsız kalmamış, sosyal ve ekonomik sorunların çözümü için belirginleşen devlet anlayışı, anayasa yapımlarına veya anayasaların yapımında esas alınan temel değerlerin şekillenmesine etki etmiştir. Örneğin 1970'lerde liberal toplum, ekonomi ve siyaset felsefenin yeniden canlanması, Batı Avrupa'daki kimi otoriter rejimlerin yıkılmasına ve demokrasi görüşüyle anayasacılık hareketlerine yeni anlamlar kazandırmıştır (Erdoğan, 2017: 31). Bununla birlikte anayasaların ekonomik sistemler kurmadığına, kurulan sistemlere meşruiyet verdiğine dikkat çekmek gerekir (Önder, 2012:12).

Vergiye dair anayasal normun anayasa-ekonomi ilişkisinden bağımsız ele alınması mümkün değildir. Zira vergilendirme, devlet anlayışının şekillenmesinde etkin olan ve ona göre biçim ile içerik kazanan bir olgudur. Devletin varlık koşulu olarak görülebilen kamusal ihtiyaçların giderilmesi işlevi devletin mali alandaki egemenliğinin göstergesi olan vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla karşılanmaktadır (Palamut, 2002:221). Devletin kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkin müdahalelerden birisinin vergilendirme olması, bu müdahalenin sınır ve koşullarının kişilere güvence verecek surette anayasalarda kurallara bağlanmasını gerektirmektedir (Çağan, 1984:171). Vergilendirme bir yönüyle kamusal üretimle toplumsal genel refahı artıran diğer yönüyle mükellefin satın alma gücünü daraltarak, kişisel özgürlükleri sınırlandıran bir süreçtir (Palamut, 2002:219). Magna Charta, Golden Bull (Rady, 2014:92), Fransız İhtilali ve Boston Çay Partisi vb. örneklerde görüldüğü gibi vergilendirmenin sosyal ve ekonomik sorunlar ile temel hak ve hürriyetlere olan sıkı bağı, her iki temel konuyu biçimlendiren eşdeğer bir birikim sunmaktadır. Ayrıca sosyal ve ekonomik sorunlarla olgunlaşan sınıfsal mücadeleler de vergi hükmünün belirleyici

unsurudur. Zira vergi yükünün nasıl paylaştırılacağı sorunu anayasal bir içerik ihtiva ettiğinden, sınıfsal gerilime dengeli bir çözüm üretilmesi anayasal bir meşruiyeti gerektirmekte ve bu durum bizatihi anayasaya meşruiyet vermektedir.

Bu kapsamda anayasal vergi normu anayasa-ekonomi ilişkisinin gerçekliğine ve buna bağlı devlet anlayışına dair emare taşırken, aynı zamanda onun yansımasıdır. Anayasa koyucunun belirlediği değerler üzerine kurgulanan devlet ile ekonomik ve mali yapı, vergiye dair anayasal sistematikle uyumlu olmalıdır. Anayasal vergi normunun içeriği, konumu, ifade tarzı ve üslubu, her ülkenin kendine özgü bu ölçüte olan uyumu başarılı bir anayasa yazımını ifade etmektedir.

3.2. İnsan Haklarına Dair Anayasal Yaklaşım

İnsanların hukuk düzeni tarafından korunan hürriyetleri hak olarak kavramsallaşmaktadır (Gözler, 2020:28; Kalabalık, 2013:28). İnsan hakları, felsefi ve ahlaki temellerle siyasal işleve sahip devletin sınırlanmasını amaçlayan, insan değeriyle çerçevelemiş en üstün ahlaki talepleri ihtiva etmektedir (Erdoğan, 2017:154; Kalabalık, 2013:29). Devlet iktidarının sınırını çizen anayasa aynı zamanda hak ve özgürlüklerin de güvencesini oluşturmaktadır (Kaboğlu, 1994:238). İnsan haklarının pozitif hukuka geçişinin 1787 ABD Anayasası yoluyla olduğunu ifade etmek mümkünse de öncesinde anayasal nitelikteki belgelerde hak ve özgürlüklerin bulunduğunu ve 20. yüzyıl itibariyle de yaygın bir anayasallaşma eğilimini ifade etmek mümkündür (Dericiler, 2014:23).

Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinin vurgusuyla insan onurundan kaynaklanan ve kişinin sırf insan olması sebebiyle sahip olduğu devredilmez ve vazgeçilmez olan insan hakları içerik, işlev ve sınırlama bakımından farklılıklar taşıyabilmektedir (Anayurt, 2000:47; Dericiler, 2014:11). Anayasal haklar 1982 Anayasasında “Temel Haklar ve Hürriyetler” terimi kullanılarak ifade edilmektedir (Gözler, 2020:273-275). Bununla birlikte ilgili kısım “Temel Haklar ve Ödevler” başlığı tercih edilerek düzenlenmiştir. Anayasalarda haklarla birlikte ödevlerin yer alması ve sistematik olarak insan hakları bölümündeki düzenlenme biçimi tartışılmakta olan bir meseledir. Bunun terimsel bir kullanımın ötesinde düşünülemeyeceği, hak ve hürriyetlerin başkalarına karşı sorumluluk ve ödevleri ortadan kaldırmadığını ifade eden görüş bulunmakla birlikte (Gözler, 2020:277), anayasalarda ödevlerin öngörülmesinin tehlikeli ve gereksiz olduğuna dair görüş de vardır (Kaboğlu, 1994:243).

Ödev bir hukuk kuralı gereğince yapılması veya yapılmaması zorunlu insan fiili olup, hak ile ödev arasında karşılıklılık, simetrik bir ilişki bulunmakta ve bunlar madalyonun iki yüzünü teşkil etmektedir (Gözler, 2020:273; Erdoğan, 2017:25). Zira bir hukuki ilişkinin bir tarafını hak, diğer tarafını ödev oluşturmakta, bir taraf için hak olan diğer taraf için ödev olmaktadır. “Ödevin olmadığı yerde hak da yoktur” ancak hak olmaksızın ödev olabilmektedir (Erdoğan, 2017:156). Hak sahibi olmak onu kullanma noktasında takdir yetkisini ifade ederken, bir ödevin yerine getirilmesinden yararlanabilmek her zaman hak sahibi olma anlamı taşımamaktadır (Erdoğan, 1993:25-26). Gözler’e göre, anayasalarda düzenlenen ödevlerin karşısında hak sahibinin devlet olduğu kabul edilmez ise diğer bir deyişle devletin vergi alma- asker alma gibi temel haklara sahip olduğu kabulünden hareket edilmezse bu tür ödevler bir hakkın karşılığı anlamında ödevler, yani hak kavramının simetriği olan ödevler değillerdir (Gözler, 2020:77). Gözler; vergi ödevi, vatan hizmeti gibi bu tür ödevleri bir hakkın karşılığı olan ödevler olarak değil “bağımsız ödevler” olarak nitelerken,

vatandaşlara başlı başına getirilen bu yükümlülüklerin anayasalarda temel hak ve hürriyetler kısmında düzenlenmesinin bir anlamının olmadığını ifade etmektedir (Gözler, 2020:77). Bu durumda Gözler, vergi ödevinin devletin vergi alma hakkına sahip olmasının karşılığı olarak kabulü halinde insan hakları bölümünde düzenlenmesinin uygun olacağını ancak böyle bir şey anayasacılık düşüncesiyle çelişkili olacağından vergi almanın bir hak olarak değil, yetki olarak ifade edilmesinin gerekli olduğunu belirtmektedir (Gözler, 2020:76). Ayrıca Kaboğlu, anayasalarda ödev olarak yer alanların esasında birer basit ödev olmayıp yükümlülük olduğunu belirtirken, siyasal haklar bölümünde yer alanları yükümlülük olarak tarif etmekte ve 1982 Anayasasında birinci kuşak özgürlüklerle ödevlerin aynı sistematikte yer almasını eleştirmektedir (Kaboğlu, 1994:252). Diğer taraftan anayasaların mevcut eğilimi incelendiğinde liberal rejim olarak bilinen ülke anayasaları ve çeşitli anayasa örneklerinde hak ve ödevlerin birlikte düzenlenmiş olduğu tespit olunabilmektedir (Gözler, 2020:78-80).

İnsan hakları anayasalarda farklı tasnifler altında bulunabilmektedir. Hak ve özgürlükler alanında iki büyük tanıma olayı anayasa hukukunda önemli olup siyasal liberalizmin yükseliş döneminde (18. ve 19. yüzyıllar) "klasik hak ve hürriyetler" ve 20. yüzyılda 1. Dünya Savaşının bitimini izleyen yıllarda ise yeni haklar anayasalara kazandırılmıştır (Tanör, 1978:44). Bu kapsamda hakların niteliğini olgunlaştıran ve kökeninde yatan değeri belirginleştiren tasnife dikkat çekmek gerekir.

İnsan haklarının anayasal metinlere dahil oluş sürecinde fikri altyapısı doğal hukuktan beslenen liberal görüşün etkisi vardır. Bu noktada liberal düşüncenin temel değeri 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi önemli bir yapı taşı olup, doğal haklar ve toplum sözleşmesi kuramıyla iktidarı sınırlandırma düşüncesi "I. Kuşak Haklar" veya "Klasik Haklar" olarak anılan hakların gelişimine kaynak olmuştur (Kaboğlu, 1994:238-239; Dericiler, 2014:23). Bu haklar liberalizm ve burjuva sınıfının çıkarlarına uygun olarak toplumdan soyutlanmış birey anlayışını odak alırken, asgari varlığını sağlayacak düzeyde verilen yetki dışında devlete "negatif" bir rol biçilmektedir (Algan, 2007:48). Diğer taraftan söz konusu hakların yetersizliğine dair sınıfsal tepkilerle belirginleşen tarihi seyir neticesinde "Sosyal ve Ekonomik Haklar" adıyla anılan yeni bir hak kategorisi ortaya çıkmış ve devlete karşı korunan haklar muhtevasından, devletin vatandaşların maddî ve manevî gelişimini sağlayacak görevleri üstlendiği haklar kavramına doğru bir evirilme olmuştur. Nihayetinde, herkese eşitlik sağlama iddiasıyla standartlaşmayı hedefleyen I. Kuşak Haklar ve sosyal eşitlik ile sosyal adaleti sağlama hususunda devletten talepte bulunma hakkını ihtiva eden II. Kuşak Haklar tasnifinden bahsetmek mümkündür (Algan, 2007:50-51). Bununla birlikte insan haklarının böyle bir sınıflandırmaya tabi tutulmasının gerekli olmadığı veya bu ayrımın niteliksel farka dayalı olduğu yönünde farklı görüşler de vardır (Erdoğan, 2017:183). Ayrıca bu sınıflandırma sistematiğinde üçüncü kuşak hakları olarak; kolektif haklar, grup hakları veya dayanışma hakları olarak belirginleşen ulusal sınırların ötesine çıkan çevre, barış hakkı gibi hakların bulunduğunu da ifade etmek gerekir (Kaboğlu, 1994:245; Algan, 2007:58-61).

1982 Anayasası "Temel Haklar ve Ödevler" kısmında yer alan "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümü altında somutlaşan haklar I. Kuşak Haklarını çağrıştırırken, "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" bölümündeki haklar II. Kuşak Haklarla ilgilidir. Ancak esasında I. Kuşak Hakları içinde olan (Kaboğlu, 1994:245; Algan, 2007:48) siyasi haklar, 1982 Anayasasında "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümü olarak ayrı kategoridedir. Zira 1961 ve 1982 Anayasaları insan hakları sınıflandırmasında genel olarak Jellinek tasnifini esas almıştır (Kaboğlu, 1994:244). Jellinek, devlet ile birey arasındaki ilişkinin durumuna bağlı olarak

devletin bu hakları gerçekleştirmesine ilişkin tutumuna dayalı sınıflandırma yapmış ve buna göre; kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanlarının sınırını çizen hak ve hürriyetleri "negatif statü", bireylere devletten olumlu bir davranış, hizmet, bir yardım isteme imkanı tanıyan hakları "pozitif statü", kişinin devlet yönetimine katılımını sağlayan hakları "aktif statü" olarak tarif etmiştir (Gözler, 2020:153-154).

İnsan haklarının konu, kullanış biçimi veya ortaya çıkış sırasına göre tasnif edilmesinin gerekliliği tartışmalı olup, esasında hiçbir sınıflandırmanın tek başına yeterli olmadığını ifade etmek gerekir (Gözler, 2020:152). Sınıflandırmalar her zaman tutarlı bir bütün de oluşturmayabilmektedir. Örneğin Jellinek tasnifini esas alan 1961 ve 1982 Anayasalarında mülkiyet hakkı farklı kategorilerdedir. Mülkiyet hakkı 1961 Anayasasında "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" bölümünde düzenlenmişken, 1982 Anayasasında "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde yer almaktadır. Bu doğrultuda insan hakları tasnifinde nispilik yaklaşımıyla (Anayurt, 2000:56-57), anayasaların tercihiyle ortaya çıkan gerçekliği esas görerek "hakların bölünmezliği ve karşılıklı bağımlılığını" (Anayurt, 2000:48) dikkate almak gerekir. Bu nedenle insan haklarının kategorik sınıflandırmasına anlam verilmesini hiyerarşik olarak değil, hakların somut duruma bağlı olarak neyi gerektirdiğinin tespit edilebilmesine imkân veren bir formül olarak nitelemek uygundur (Dericiler, 2014:65).

İnsan haklarının anayasadaki genel varlığı, konumu ve sınıflandırılma esası anayasal vergi normunun konumunu etkileyen bir ölçüttür. Anayasada ayrı insan hakları bölümünün bulunmaması, sınıflandırma olmaksızın tek bir bölüm halinde veya farklı sınıflandırma esasları kabul edilerek insan haklarına yer verilmesi konumu şekillendirmektedir. Vergilendirme anayasal haklar bölümüne hak veya ödev içerikli olarak alınabilmekte veya anayasal hakların tasnif edilerek düzenlendiği durumlarda farklı kategorilere yerleştirilmiş olabilmektedir. Bu noktada anayasal vergi normunun doğru konumu, insan haklarına dair anayasal yaklaşımla vergilendirmeye yönelik anayasal tercihlerin uyumuna bağlı olmaktadır.

4. Anayasa Sistematiğinde Vergilendirme Konumu ve 1982 Anayasası Tercihinin Değerlendirmesi

4.1. Doktrin

1982 Anayasası "Vergi ödevi" kenar başlıklı m.73 hükmünün bulunduğu yere dair doktrinde farklı görüşler ileri sürülmüştür. "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümü içindeki düzenlemenin doğru bir yaklaşım olduğunu belirtenler olduğu gibi "Mali ve Ekonomik Hükümler" kısmında veya "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde yer almasının daha isabetli olacağını ifade edenler de vardır.

Karakoç, Anayasa m.73 hükmü içeriğine yönelik düzenleme önerisi ileri sürerken, vergi ödevinin sadece vatandaşlarla ilgili olmadığı yabancıların da vergi ödevlisi olabildiği ve bu nedenle başka bölümde yer alması gerektiğine dair görüşleri, siyasi hakların vatandaşlara tanınmasına rağmen ödevin vatandaş yabancı ayrımı yapılmaksızın şartları taşıyan herkese şamil olduğu gerekçesiyle kabul etmeyerek, mevcut yerin uygun olduğunu ifade etmektedir. Ayrıca Karakoç, vergi ödevine ilişkin hükmün Kanun Hükmünde Kararname ile düzenleme yapılamayan bir bölümde yer almasının yükümlüler bakımından bir güvence oluşturduğunu da belirtmektedir (Karakoç, 2012:95-98).

Oktar, Anayasa m.73'de bulunan "… vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesi dışındaki diğer düzenlemelerin vergi ödevi ile ilgili olmadığını ve mükellef haklarıyla ilgili olan bu normun, sadece bir ödevi değil hakkı da içerdiğini belirtmektedir. Verginin tıpkı vatan hizmeti gibi ödev olmanın yanında aynı zamanda hak olduğuna ve bu değerlendirmelerin "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümü ile tutarlı olduğuna değinen Oktar, tümüyle bir siyasi hak olan bütçe hakkının da ona verilen önemin bir parçası olarak bu bölümde düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Oktar, Anayasada açıkça "vergi hakkı" kavramı tercih edilerek kenar başlığın "Vergi hak ve ödevi" olmasını ve mali egemenliğin iki bileşeni olarak vergi hakkı ve bütçe hakkının bu bölümde birlikte düzenlenmesini önermektedir (Oktar, 2012:195-199).

Üstün, vergi hakkı gibi tümüyle bir siyasi hak olan bütçe hakkının "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümü içinde düzenlenmesi gereğine değinirken, hem milletin vergi hakkını hem de mükelleflerin vergi ödevini vurgulaması bakımından daha kapsayıcı olan "Vergi hak ve ödevleri" kenar başlığı kullanılmasının uygun olacağını ifade etmektedir (Üstün, 2019:233-234).

Taylar, maddi hukuka ilişkin birçok özelliği bünyesinde barındıran vergi gelirine ilişkin düzenlemelerin "Yasama" veya "Mali ve Ekonomik Hükümler" gibi daha çok usule ilişkin hükümlerin yer aldığı kısımlarda yer almasının uygun olmayacağını, Anayasa'da bulunan temel hak ve hürriyetlerin birçoğu ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlantılı halde olan ve bazı temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması için sebep, bazılarının hayata geçirilebilmesi noktasında bir araç veya destek olarak kullanılan verginin, yoğun bir ilişki içinde olduğu "Temel Haklar ve Ödevler" kısmı içinde olması gerektiğini ifade etmektedir. Verginin "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde düzenlenmesi gerektiği yönündeki görüşlerin haklı yanlarının bulunduğunu ifade eden Taylar, ancak siyasal düzenin devamına katkı payı olarak "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde kalmasının daha doğru olacağını belirtmektedir (Taylar, 2014:4954-4955).

Çağan 1961 Anayasasındaki hükme yönelik olarak; başlığın sadece yükümlüler yönünü kapsadığını, malî güce göre vergilendirme, vergilerin kanuniliği ilkesi ve yetki devrine ilişkin düzenlemelerin madde başlığıyla uyumsuz olduğunu belirterek, kenar başlığının "Vergilendirme" olarak değiştirilmesini ve ilgili hükmün "Cumhuriyetin Temel Kuruluşu" üçüncü kısım, "İktisadî ve Malî Hükümler" bölümü içine alınması gereğini ifade etmiştir. Vergi ödevinin "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde bulunuyor olmasının, verginin salt vatandaşlık bağına dayalı olduğu yolundaki geleneksel ancak geçerliliğini kaybetmiş düşünceye ait olduğunu değinen Çağan, ekonomik ilişkinin vatandaşlık bağına göre vergilendirme için daha geçerli bir temel olduğunu ileri sürmüştür (Çağan, 1980:149).

Batırel, anayasanın yeniden yazım sürecinde vergi ödevine ilişkin hükmün bütçenin de yer aldığı mali hükümler bölümü içinde düzenlenmesi seçeneğinin değerlendirilmesini önermiştir. Vergi alma hakkı kavramını kullanan Batırel, AB Anayasaları üzerine yaptığı karşılaştırmalı inceleme neticesinde vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin çoğunlukla mali hükümler ve yasama yetkisine ilişkin bölümlerde bulunduğunu, insan hakları bölümünde yer veren anayasaların sınırlı olduğunu tespit etmiştir (Batırel, 2011:24-25).

Başaran Yavaşlar, verginin temel varlık nedeninin kamu giderlerini karşılamak üzere devlete mali kaynak oluşturmak olduğu gerekçesiyle, vergi ile ilgili anayasal normun "Mali ve Ekonomik Hükümler" kısmında yer almasının daha doğru olacağını ifade etmektedir;

vergiyi, asli işlevini dikkate alarak bu kısımda, sorunlu noktalarına (aynı konu üzerinden birden fazla vergi alınması, yürütmeye yasayla verilebilecek düzenleme yetkisinin sınırları, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı-dolaysız vergilerin payı gibi) bir çözüm sunacak şekilde düzenlemek, hukuki ve ekonomik açıdan çok daha fazla fayda sağlayacaktır. Buna karşılık, Başaran Yavaşlar'a göre, vergiyi kişinin hakları ve ödevleri bölümüne konumlandırmanın, şu an mevcut olmayan nasıl bir faydayı sağlayacağı belirsizdir. Anayasa m.13'deki sınırlama sınırları (her ne kadar AY md.13'ün şu anki hali tartışmaya açıksa da), temel hak ve özgürlüklere yönelik tüm sınırlamaları ve bu bağlamda vergi yoluyla sınırlamaları da kapsamına almaktadır. Verginin sınırladığı somut bir temel hak ve özgürlük söz konusu olduğunda, o temel hak ve özgürlüğe ilişkin Anayasal düzenleme ile Anayasa m.13 birlikte uygulanarak, başta Anayasa Mahkemesi olmak üzere yargı organları etkin bir koruma sağlamaktadır. Vergiyi sistematik gerekçelerle belli bir temel hak ve özgürlükle ilişkilendirerek düzenlemek, aksine, yarardan ziyade sorun yaratacaktır. Çünkü, vergi birden fazla temel hak ve özgürlüğü sınırlandırmaktadır. Bunu göz ardı edip vergiyi örneğin sadece mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ele almak, onun sınırladığı diğer temel hak ve özgürlükler bakımından tartışmalı durumlara yol açacaktır[7].

Yaltı, vergi ödevinin yücelik, kutsallık, vatandaşlık üzerine kurulu dini ve milli referanslardan arındırılmasının uygun olacağına değinirken, ulus devlet kuruluşunda gerçek bir vatandaş olarak siyasi hakların kullanılabilmesinin temel şartı olan vergi yükümlüsü olma gereğinin 19. yüzyıl başlarındaki bir yaklaşım olarak geçerliliğini kaybettiğini, bugün vergi ödeme yükümlüğünün, vatandaşlıkla değil mali egemenlikle açıklandığını ve vergi ödevinin demokrasinin bedeli, demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı olarak nitelendirildiğini belirterek, hak ve özgürlükleri tanıdığı için değil koruduğu için vergi ödendiğini ifade etmektedir (Yaltı, 2003:117; Yaltı, 2006:95).

Güneş, Anayasa m.73'ün herkes kavramını esas almak suretiyle yurtta yaşayan vatandaş ve yabancıları kapsadığını, belli koşulları taşımaları durumunda yabancı kişi ve kurumların da vergilendirildiğini ve bu nedenle vergi ödevinin siyasi haklar ve ödevlerle bağdaştırılmaya devam ettirilmesinin, anayasa açısından başarılı bir sistematiği ortaya koymadığını ifade etmektedir. Güneş'e göre "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde değerlendirilen vergi ödevi olgusunun biraz daha bireysel çıkışlı hale getirtilerek bu bölümden kopartılması ve Fransız devriminin eşitlik, özgürlük ve kardeşlik söylemi çerçevesinde kardeşliğin diğer bir deyişle yardımlaşmanın, yani sosyal devlet ilkesinin desteklediği ve tamamladığı biçimde, temel haklar ve özgürlükler altında düzenlemesi gerekmektedir. Bununla birlikte Güneş, ikinci bir ihtimal olarak mali ve ekonomik hükümlerin değerlendirilebileceğini ifade etmektedir (Güneş, 2012:269-282).

Saban, Jellinek'in insan hakları sınıflandırmasına bağlı olarak siyasi hakları devlet yönetimine katılım sağlayan haklar olarak nitelendirdikten sonra ödev niteliği taşıyan vergiyi, vatandaş-devlet arasında kurulan bir ilişki olmaması nedeniyle bu hak kategorisine ait görmemiştir. Ayrıca kişilerin ödediği vergiler karşılığında devlete talep hakkı ileri sürebileceğinden anayasamıza göre vergilerin karşılıksız olması nedeniyle "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" bölümünün de uygun olmadığını belirtmektedir. Saban, en nihayetinde vergi ödevine ilişkin hükmün "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünden

[7] Sayın Prof. Dr. Funda Başaran YAVAŞLAR'ın 35. Uluslararası Maliye Sempozyumunda -sorumuz üzerine- sözlü olarak ifade ettiği görüşleridir.

çıkartılarak, "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümüne konulmasının çağdaş bir yaklaşım olacağını ifade etmektedir. Buna gerekçe olarak vergilendirme yetkisinin mülkiyet hakkına müdahale ile okunması durumunda Anayasa düzleminde Kişinin Hakları ve Ödevlerinden Temel Haklar ve Ödevlere gelindiğini, burada kişi ve üyesi olduğu demokratik toplum kavramları bulunduğunu, bu kavramları vergilendirmede kişi-vergi mükellefi ve üyesi olduğu demokratik toplum-demokratik toplumun finansmanı kamu giderlerinin karşılanması ile eşleştirilebileceğini, kişi olarak hak var ise demokratik toplumda bu hakkın kullanılmasında ödevin oluşacağını, vergi ödevinin "Siyasi Haklar ve Ödevler" kısmında düzenlenerek ve sadece ödevleri olan bir kişi gibi değerlendirilmesinin doğru olmayacağını göstermektedir. Ayrıca katılma hakkı niteliğinde olan bu bölümde vergi ödevinin düzenlenmiş olmasının anlamlı olmadığını belirterek, öncelikli olarak kişi-birey düzleminin bulunduğunu mükellefiyetin sonra geldiğini ifade etmektedir (Saban, 2018:23-25). Bu doğrultudaki gerekçelerle Gedik de, aynı görüşe değinmektedir (Gedik, 2009: 146-147).

Adnan GERÇEK/Feride BAKAR/Fulya MERCİMEK/Erdem Utku ÇAKIR/Semih ASA vergi ödevi kenar başlığının terminolojik uygunluk açısından "Vergilendirme" şeklinde yeniden isimlendirilmesini ve demokrasinin bedeli ile kişilerin mülkiyet hakkına yapılan müdahale anlamına gelen vergileme karşısında, mükellef haklarını koruyan ve güvence altına alan vergileme ilkelerinin "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümü içinde "Mülkiyet hakkı" maddesinden sonra gelecek şekilde düzenlenmesinin daha doğru olacağını ifade etmektedi (Gerçek vd., 2014:113-114).

4.2. Çeşitli Ülkelerdeki Düzenleme Biçimleri

Çeşitli ülke anayasalarında; vergilemede kanunilik, geriye yürümezlik, ödeme gücü, eşitlik, adalet, genellik, karşılıklılık ve vergilendirme yetkisinin devriyle ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır (Gerçek vd., 2014:81). Söz konusu anayasal normlar "Temel Haklar ve Ödevler", "Mali ve Ekonomik Hükümler" veya "Yasama Yetkisi" bölümlerinde yer almaktadır (Batırel, 2011:24; Gerçek vd., 2014:113).

1961 Anayasasının konum tercihinde yabancı ülke anayasası olarak 1947 İtalya Anayasasının tesiri vardır (Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi 47. Birleşim, 1961:356). Genel olarak Anayasanın yapımında yararlanılan 1946 Fransa, 1947 İtalya ve 1949 Almanya Anayasaları (Gözler, 2018:105) içerisinde vergi hükmüne siyasi haklar ve ödevler bölümünde yer veren tek örnek olan 1947 İtalya Anayasası; 1922-1945 Mussolini faşist yönetimi sonrası liberal devlete geçiş özelliği taşıyan, dönemin tüm anayasalarında baskın eğilim olan sosyal devlet niteliğiyle, sosyal ve ekonomik haklara bağ kuran ve insan haklarını anayasaya aktararak, sınıflandırma yapan ilk anayasalardandır (Yüzbaşıoğlu, 2012:46; Gözler, 2020:79). Bu noktada anayasal vergi normuna yönelik 1961 Anayasası sistematiğinde örnek alınması ve 1982 Anayasasında da aynı konumun devam ettirilmiş olması önemli bir tercihtir.

Her ülkenin Anayasal sitematiği kendine özgü değerlerle kurgulanmış bir yapı ihtiva eder. Bununla birlikte karşılaştırma yapılabilmesi bakımından çeşitli ülke anayasalarında verginin bulunduğu konum şu şekilde tespit edilmiştir:

Tablo 2. Çeşitli Ülkelerdeki Anayasal Düzenlemeler

	Anayasadaki Konum	Hüküm İçeriği
Almanya	1949 Almanya Anayasası 11 bölümden oluşurken vergiye ilişkin hüküm "I. Temel Haklar" da değil, "X. Mali Rejim" bölümü içinde "Vergide yasama yetkisi" kenar başlıklı m.105'te yer almaktadır.	(1) Gümrük ve mali tekeller konusunda inhisari yasama yetkisi Federasyona aittir. (2) Vergilerin gelirlerinin tamamen veya kısmen kendisine ait olması veya 72. maddenin 2. fıkrasındaki koşulların bulunması halinde, işbu vergiler konusunda Federasyonun yarışan yasama yetkisi vardır. (2a) Eyaletler, bölgesel federal yasayla düzenlenen vergilerle aynı cinsten olmayan tüketim ve sarf vergileri konusunda yasama yetkisine sahiptirler. Aynı şekilde gayrimenkul alım vergisinde vergi oranını belirleme yetkisine sahiptirler. (3) Gelirleri tamamen veya kısmen eyaletlere ve belediye ile köylere (belediye ile köy birliklerine) ait olan vergiler konusundaki federal yasalar, Federal Konseyin onayına bağlıdır.
İtalya	1947 İtalya Anayasasında vergiye ilişkin hüküm, "Kısım I. Vatandaşların Hakları ve Görevleri", "Bölüm IV. Siyasi Haklar ve Ödevler" içinde m.53'te yer almaktadır.	Herkes kendi imkânı ölçüsünde kamu harcamalarına katkıda bulunur. Vergi sistemi aşamalı olma ilkesine dayalıdır.
Fransa	1958 Fransa Anayasasında ayrı bir temel haklar bölümü bulunmamakta, vergiye ilişkin hüküm "Başlık V. Parlamento ve Hükümet Arasındaki İlişkiler" içinde m.34'te yer almaktadır.	Aşağıda belirtilen konulara ilişkin kurallar yasalarla belirlenir; … − Her türlü vergilerin matrah, oran ve tahsil biçimleri,
İspanya	1978 İspanya Anayasası "Başlık I" içerisinde; İspanyol ve yabancılar hakkında, haklar ve özgürlükler, ekonomik ve sosyal politikanın temel ilkeleri, temel hak ve özgürlüklerin teminatı, hak ve özgürlüklerin askıya alınması olmak üzere 5 bölüm bulunmaktadır. Vergiye ilişkin hüküm "Haklar ve Özgürlükler" başlığı altındaki, "Vatandaşların Hakları ve Ödevleri" başlıklı 2. Bölüm içinde m.31'de yer almaktadır. Bununla birlikte "7. Başlık Ekonomi ve Maliye" bölümü içinde m.133'te vergileme ilkeleri ihtiva eden hüküm de vardır.	Madde 31: 1. Herkes, hiçbir durumda müsadere niteliğinde olmayan, eşitlik ilkelerine dayalı, adil ve artan oranlı bir vergilendirme sistemi aracılığıyla, mali gücüne göre kamu giderlerine katkıda bulunmalıdır. 2. Kamu giderleri, kamu kaynaklarının hakkaniyetli dağılımını sağlayacak şekilde yapılır ve planlanması ve yürütülmesi verimlilik ve ekonomiklik kriterlerine uygun olur. 3. Kamusal amaçlara yönelik şahsa veya eşyaya bağlı katkı payları sadece kanunla konulabilir. Madde 133: 1.Vergileri artırmaya ilişkin birincil yetki, yasayla münhasıran Devlete aittir. 2. Özerk Topluluklar ve yerel Gruplar, Anayasa ve yasalara uygun olarak vergi koyabilir ve tahsil edebilir. 3. Devlet vergilerini etkileyen herhangi bir mali faydalandırmalar kanunla belirlenmelidir, 4. Kamu İdareleri, sadece kanuna uygun olarak mali yükümlülükleri uygulayabilir ve harcama yapabilir
Rusya	1993 Rusya Federasyonu Anayasasında vergiye ilişkin hüküm, 1. Kısım içinde sınıflandırma olmaksızın tek bölüm halinde bulunan "İnsan ve Vatandaş Hakları ve Özgürlükleri" başlıklı 2. Bölüm m.57'de yer almaktadır.	Herkes kanunla konulan vergi ve mali yükümlülükleri ödemekle yükümlüdür. Yeni vergiler koyan veya mükelleflerinin durumunu ağırlaştıran kanunlar geçmişe yürütülemez.
Çin	1982 Çin Anayasasında vergiye ilişkin hüküm, sınıflandırma olmaksızın tek bölüm halinde bulunan "Bölüm II Vatandaşların Temel Hakları ve Ödevleri" başlığı içinde m.56'da yer almaktadır.	Yasaya uygun olarak vergi ödemek Çin Halk Cumhuriyeti vatandaşlarının görevidir.

ABD	1787 ABD Anayasasında vergiye ilişkin hüküm Madde I, Bölüm 8'de yer almakta olup, bu bölümde yasama yetkisi olarak Kongrenin yetkileri sıralanmaktadır.	Kongre, aşağıdaki yetkilere sahip olacaktır: Vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirlemek ve toplamak, kamu borçlarını ödemek ve Birleşik Devletlerin ortak savunmasını ve genel refahını sağlamak; ancak Birleşik Devletler'in tümünde aynı gümrük, üretim ve tüketim vergisi uygulanacaktır.

Kaynak: Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası, https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf; Çin Halk Cumhuriyeti Anayasası, http://en.people.cn/constitution/constitution.html; Amerika Birleşik Devletleri Anayasası, https://tr.usembassy.gov/wp-content/uploads/sites/91/abd-anayasasi.pdf; İtalya Cumhuriyeti Anayasası, Fransa Anayasası, İspanya Anayasası, Rusya Federasyonu Anayasası, http://codices.coe.int/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm (01.10.2021).

İtalya, Rusya, Çin ve İspanya Anayasalarında vergi düzenlemeleri insan haklarıyla ilgili olan bölümdedir. İnsan hakları sınıflandırması bulunmayan Rusya ve Çin Anayasalarında ayrı bir mali ve ekonomik hükümler bölümü de yoktur. İtalya ve İspanya Anayasaları 1982 Anayasamızla aynı sistematikte vergiyi konumlandırmıştır. Ancak bütçe ile ilgili hükümlerin "Cumhuriyet Düzeni", "Parlamento" kısmında "Yasama Süreci" içinde düzenlendiği İtalya Anayasasında ayrı bir mali ve ekonomik hükümler bölümünün bulunmadığını, İspanya Anayasasında ise mali ve ekonomik hükümler bölümünde vergileme ilkelerinin yer aldığını ifade etmek gerekir. İspanya Anayasası ile 1982 Anayasası arasında benzer paralellikler vardır (Şirin, 2012:299). ABD Anayasasında vergileme, yasama bölümünde meclise verilen yetki olarak ele alınmıştır. Almanya Anayasasında ayrı bir temel haklar bölümü bulunmasına rağmen "Vergide yasama yetkisi" kenar başlığı içindeki hükümler "Mali Rejim" bölümündedir. Ayrı bir temel haklar bölümü bulunmayan 1958 Fransa Anayasasında ise vergi "Parlamento ve Hükümet Arasındaki İlişkiler" bölümündedir. 1958 Fransa Anayasası öncesinde yürürlükte olan 1946 Fransa Anayasasında ise "Cumhuriyetin Müesseseleri", "2. Başlık Parlamento" bölümü m.16'da "Bütçe tasarısı milli meclise verilir. Bu kanun ancak münhasıran mali hükümler taşıyabilir" (Esen, 1948:4) hükmünden çıkartılabilecek içerik dışında, vergileme ilkesi olarak kabul edilebilecek başkaca bir düzenleme bulunmadığına tarihsel süreç bakımından dikkat çekmek gerekir.

4.3. Vergilendirme Hükmüne Uygun Konum Tasarımı

Keynes modeline dair eğilimin ağırlıkta olduğu bir dönemde hazırlanmış olan 1961 Anayasası ve neo-liberal tartışmaların güçlendiği tarihlerde yapılan 1982 Anayasası, devletin sosyal ve ekonomik alanlarda aktif rolünü düzenleyen hükümler içermektedir (Azrak, 2012:22). Bununla birlikte tercih edilen ekonomik düzen Almanya'da kabul edilen "sosyal piyasa ekonomisine" (Tan, 1990:166) benzer bir taraftan devlet müdahalesine yer veren diğer taraftan özel girişimin ülke ekonomisine katkısını kabul ve teşvik eden karma bir yapıdır (Azrak, 2012:27). Her iki Anayasada "anayasa ilkeleri ile kayıtlı ekonomik model yokluğu tezi" esas alındığından anayasal ilkelere ters düşmemek üzere iktidarların müdahaleci veya liberal bir politika izlemelerine engel bulunmamaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2012:55; Tan, 1990:165). Diğer taraftan serbest piyasa ekonomisi karakterinin ülkemizdeki gelişimi ve yaygınlaşan uygulamaları dikkate değerdir. Bu doğrultuda anayasalarda özellikle sosyal devletle kurulan bağ, tarafsız vergileme veya vergilerin iktisadi ve sosyal haklar için bir vasıta olarak kullanılması ikilemine yönelik basit bir seçim yapıldığı anlamı taşımamaktadır. Dengeleyici rolün baskın olduğunu ifade etmek mümkündür.

Her iki anayasanın yapım sürecinde anayasa-ekonomi ilişkisine ve özgürlük felsefesine dair farklılık iddiaları (Soysal, 1982:18; Kili, 1982:28) ileri sürülebilse de vergi hükmüne dair sistematik konum aynıdır. 1947 İtalya Anayasası sistematiği tercih edilerek yapılan 1961 Anayasası konumlandırması 1982 Anayasasında da takip edilmiş ve kamu otoritesi lehine bir kurgu söz konusu olmuştur. Bu doğrultuda vergilendirmenin sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşabilmek için kullanılan etkin bir araç oluşu ve sosyal devleti kapsayıcı işlev,1971 Anayasa değişikliklerinden günümüze kadar ki süreçte yürütme erkinin güç kazanan trendiyle çerçevelenmekte ve bireysel özgürlüklerle birlikte mana kazanmaktadır

1982 Anayasası 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinin özgürlük, eşitlik ve kardeşlik temel değerleriyle uyumlu olmakla birlikte, bireysel özgürlüğü önceleyen Kuzey-Amerikan anlayışın aksine kıta Avrupası Anayasalarında olduğu gibi özgürlük haklarını kamu yararıyla ilişkilendiren yapıdadır (Güneş, 2008:163). Doğal hukuk ile pozitif hukuk anlayışını yansıtır düzenlemeler içeren, insan haklarına saygılı, sosyal devletle kendine görev yükleyen ve bunun sınırlarını (m.65) çizen bir hukuk devleti anlayışı vardır (Gözler, 2020:284-289). Anayasa içinde sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler sayılmakta, bireylerin hak ve ödevlerine karşılık devletin görevlerinin bulunduğu kabul görmektedir (Saban, 2016:22). Böylece ayrı bir temel haklar ve ödevler kısmına sahip olan Anayasada hak-ödev ilişkisi birlikte düzenlenmekte ve m.12 hükmüyle kişinin yaşanılan topluma, aileye ve diğer kişilere olan ödev ve sorumlulukları perçinlenmektedir.

Bu kapsamda 1982 Anayasası içinde vergilendirme ödev biçimiyle konumlandırılmıştır. Buna göre devletin işlevlerini yerine getirebilmesi için vergi alması onun görevini ifade ederken bireyler açısından kamu finansmanına katılmak teknik bir zorunluluk ve bireye yüklenen bir ödev olmaktadır (Öncel vd., 2021:4). Bireye yüklenen bu ödevin dayanağı ise devlet egemenliğidir. Zira vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman içinde devlet anlayışı ve biçimine göre değişiklik göstermiş, Jandarma devlet anlayışında egemenlik gibi mutlak ve sınırsız bir yetki kabul edilmişken, 19. yüzyılda ortaya çıkan kolektivist devlet anlayışında fedakârlık ve ulusal görev ve nihayetinde çağdaş anlayışında devlet egemenliğine dayandırılmıştır (Öncel vd., 2021:39).

Egemenlik kavramı 16. yüzyılda feodaliteden ulus devlete geçiş sürecinde ortaya çıkarken, J. Bodin ve T. Hobbes'un düşünceleriyle ifade bulan klasik egemenlik anlayışı o döneme hâkim olmuştur. Bodin'e göre dönemin monarşileri mutlak, süreklilik, bölünmezlik ve devredilmezlik unsurlarıyla gerçek anlamda egemen olarak kabul görmektedir (Dericiler, 2014:21). Avrupa'da Otuz Yıl savaşlarının ardından yapılan Westphalia Antlaşması (1648) dünyanın egemen devletlerden oluştuğunu kabul ederken o tarihe kadar etki sürdüren devlet üstü otorite kilise güç kaybetmiştir (Uygun, 2011:237). 17. ve 18. yüzyıllarda burjuvazinin feodaliteye karşı verdiği mücadeleler insan hakları kavramının doğumuna tanıklık ederken, feodalitenin çözülerek merkeziyetçiliğin hâkim olduğu dönemlerde egemenlik ile özgürlük kavramlarını kullanarak yükselişe geçen burjuvazi, millet egemenliği anahtarıyla toplumun diğer katmanlarının da desteğini alarak güç kazanmıştır (Tanör, 1978:44-45). Bu haliyle Westphalia antlaşması sonrasında 2. Dünya savaşına kadar olan dönemde değer gören ve aydınlanma çağı görüşleriyle de içerik kazanan bir egemen devlet anlayışından bahsetmek mümkündür. Ancak dünya savaşlarının ortaya çıkardığı sorunlar karşısında bu anlayış yetersiz kalmış ve ulus üstü kuruluşların özellikle insan hakları odaklı çalışmaları devlet egemenliklerini daralan bir seyre itmiştir (Uygun, 2011:237-238; Dericiler, 2014:114-115). Devlet üstü otorite olarak egemen devletleri sınırlandıran bir yapı arz eden

ulus üstü kuruluşlar Joseph E. Stiglitz'e göre küreselleşmenin aktörü olarak çok uluslu şirketlerin karlarını maksimize etme çabasının önünü açmış ve Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası, Dünya Ticaret Örgütü gibi bu kuruluşlar sayesinde küreselleşmeye yardım eden bir düzen oluşturulmuştur (Karagedik, 2021:165). Devletin ticari ve ekonomik faaliyetleri genişletmesiyle yükselen değer olan burjuvazi, ulus üstü kuruluşlarla egemenliğin dönüşümünün akabinde küreselleşme muhtevasında varlığını devam ettirirken, çok uluslu şirketlerin daha az vergi ödeme çabası devletlerin vergilendirme rejimlerini tehdit eder hale evirilmiştir. Burjuvazinin ortaya çıkmasıyla kapitalist üretim biçiminin liberal görüşün etkisi altında iktidar ve özgürlük mücadelesinin odağına vergilendirmeyi alması karşısında bu süreç, tarih sahnesine yabancı olmayan bir tekrardan ibarettir.

Anayasa ekonomi ilişkisi çerçevesinde devlet anlayışı, devlet egemenliğinin sınır ve etkinliğinin belirleyicisi olmaktadır. Bu halde vergi yapısı ekonomik alt-yapıda oluşan güç ilişkilerine göre şekillenmektedir (Önder, 2012:18). Burada küresel sermaye ile devlet egemenliği arasında hiç olmadığı kadar belirginleşen kutuplaşmanın daha da ayrışan bir hale evirildiğine dikkat çekmek gerekir. Küreselleşmenin etki alanının genişlemesiyle sermayenin hareketliliği vergilendirmeyi etkileyen, zorlaştıran bir unsurdur (İyidiker, 2001:69-70). Serbest piyasa dinamikleriyle bireycilik akımının değerlerini sahiplenen çok uluslu şirketlerin devlet ile olan vergi ödememe mücadelesi gelir kaybı kadar egemenlik sorunudur.

Bu noktada dikkatle ifade etmek gerekir ki vergilendirme, harcama, para basma, borçlanma gibi unsurlar ihtiva eden mali egemenlik devlet egemenliğinin mali alandaki görünümü olup, onun ayrılmaz bir parçası ve ön koşuludur (Çağan, 1982:2-3). 1982 Anayasası m.6 "Egemenlik, kayıtsız şartsız milletindir" hükmüne göre egemenin bizatihi kendisi olan millet vergilendirme konusunda yetkili kıldığı devlet organlarına (Üstün, 2019:5-6), anayasal vergi normuyla ilkesel sınırlar çizmektedir. Esasında anayasacılık da kendi kendini yöneten halkın tercihlerine sınırlar getirilmesini sağlamaktadır (Erdoğan, 2017:38). Buna göre anayasal vergi normu, bir taraftan devletin kamu hizmetlerini yürütebilmesi için gerek duyduğu gelirin sağlanmasında yetkili kılınan devlet organlarına meşru bir zemin sunan, diğer taraftan insan hakları güvencelerini teminat altına alan bir kalıbı ifade etmelidir. Böylece millete ait olan ve millet rızasına dayalı vergilendirme yetkisini devlet adına kimin, nasıl ve hangi anayasal ilkeler çerçevesinde gerçekleştireceği belirli olurken, verginin hukuki ve fiili olarak toplanabilmesinin hukuki amaç ve araçları anayasal temele sahip olmaktadır. Bu durum toplum sözleşmesi niteliği gereği tüm bireylere katılım ve itaat mecburiyeti yüklemekte ve mali egemenliği sarsılmaz kılabilmektedir.

Bu kapsamda millet egemenliğine dayalı devlet organları vasıtasıyla kullanılan vergilendirme yetkisini temel haklar ve ödevler kısmında düzenlenmiş bir ödev olarak değil, bireyin toplum giderlerine katılım yükümlülüğü olarak görmek gerekir. Ancak 1982 Anayasasında Anayasa koyucunun vergiyi egemenlik unsuru olarak düzenleme iradesi anlaşılabiliyor olsa da anayasal vergi normunun biçim kurgusu egemenliğin devlet organları ile kullanılan bir yetki oluşunu yansıtmamatkadır. Diğer bir deyişle devlet egemenliğini vurgulamak için tercih edilen siyasi ödev muhtevalı anayasal yazım, bu iradeyi gösteren bir biçim değildir. Zira vergilendirme temel haklar ve ödevler sistematiğinde yer alması gereken sıradan bir ödev olmayıp Gözler'in ifade ettiği üzere bağımsız bir ödevdir (Gözler, 2020:77). Verginin anayasada temel haklar ve hürriyetler kısmında ödev olarak öngörülmesi, devletin vergi alma hakkına sahip bir özne olarak ele alınmasını gerektirmekte ve bu hal, kişi ile devleti hak-ödev simetrisine sokma anlamı taşımaktadır. Bu anlayış devleti bir hakkın sahibi

olarak, bunun karşılığında ve oranında somut talep doğurucu nitelikte bir ödev sorumlusu kılmak demektedir. Demokratik bir anayasal sistemde devlet bir hak ve hürriyetin ödevlisi olabilmekte ancak bu, seçme-seçilme, siyasi parti kurma gibi örneklerde olduğu gibi siyasi hakların tanınması ile bunlara müdahale edilmemesi ve bu hakların kullanılması için gerekli düzenlemelerin yapılması, teşkilatın kurulması anlamı ihtiva etmektedir (Gözler, 2020:186). Anayasal vergi normundaki ödev yaklaşımı verginin egemenlik unsuruna bağlı olmasına tezat sonuçların çıkarılmasına neden olurken karşılıklılık ve mübadele niteliğini öne çıkarmaktadır. Ayrıca bir hakka sahip olmak, hakkı kullanıp kullanmama noktasında seçim imkânı verdiğinden devletin vergi alma hakkına sahip olduğunu düşünmek mümkün değildir. Doğrudan veya ödev simetrisi olarak devlet hakkı nitelemesiyle vergilendirmenin Anayasada yer alması anayasacılığın varlık sebebiyle ve tarihi birikimle de çelişir bir durumdur.

Buna göre vergilendirmenin 1982 Anayasasında "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde yer alması devlet egemenliğini ön plana çıkarmayı arzulayan bir istek olsa da sistematik konum bu önermeyi doğrulayan bir yazım değildir. Vergi ödevi kenar başlığı altındaki düzenleme içeriğinde; birinci fıkrada genellik, verginin kamu giderlerini karşılamayı amaçlaması ve malî güce göre vergilendirme ilkeleri, ikinci fıkrada verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, üçüncü fıkrada vergilerin kanuniliği ilkesi yer almakta, dördüncü fıkrada ise yürütme lehine yetki alanını genişleten bir yaklaşımla kanunilik ilkesinin istisnası bulunmaktadır. 1982 Anayasasına dair genel anlayışın değer kattığı vergi hükmü içeriği bir taraftan ekonomik liberalizmi çerçeveleyen diğer taraftan sosyal devlete olan bağı kuvvetlendiren devlet egemenliğini ihtiva etmektedir. Ayrıca bu norm, vergilendirme yetkisinin sınırları olarak belirginleşen ve "mükellef hakları" içeriğine sahip bir düzenlemedir. Vergilendirmeye ilişkin hüküm içeriğinin yeterliliği tartışmaya açıkken halihazırdaki bu içeriğin kenar başlığıyla ve bulunulan yerle uyumlu olmadığını vurgulamak gerekir.

Bu noktada uygun konumu belirleme adına doktrinde ifade edilen ihtimaller değerlendirilmelidir. Anayasal vergi normunun sadece mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin sınırını ortaya koyan bir kapsamda ele alınması "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümüne işaret eder. Buna göre vergilendirme, anayasanın temel hak ve ödevler kısmında bireysel özgürlüklere yapılacak müdahalelerin sınırını belirleyen "negatif haklar" ile sınırlı bir alanda tutulmalıdır. Bu açıdan toplumun bir parçası olmak yerine tüketici kimliği ön planda tutulan, liberal bir yaklaşımla toplumdan soyutlanan birey ve vergi ödemeyi kabul iradesini başka dayanaklara bağlayan anayasal bir tercih söz konusu olmaktadır. Ancak vergilendirmeyle temel hak ve hürriyetlere yapılacak müdahalelerin tek temas noktası mülkiyet hakkı değildir. Her ne kadar yakın bağı ve ilişkisi olsa da anayasal vergi normunun mülkiyet hakkını korumakla sınırlı bir işlevi yoktur. Mülkiyet hakkı yoluyla bireysel özgürlüklerin korunmasının eşleştirilmesi de tek yönlü bir yaklaşımdır. Klasik liberal özgürlük anlayışı çerçevesinde bakıldığında özgürlüğün devlet ile kişi arasında ortaya çıkan bir ilişki olduğu ve özgürlük karşısında tehlikenin devlet olduğu fikri vardır (Tanör, 1978:55). İnsan haklarının ortaya çıkışında devlet iktidarını sınırlandırma odaklı süreç bu önermeyi doğrulamakta ve insanlık tarihinin en önemli kazanımları da buradan doğmaktadır. Ancak egemenlik anlayışındaki değişim ve küreselleşmenin devlet üstü bir olgu olarak devlet egemenliğini daraltan eğilimi, bireyin özgürlük beklentilerinin daha geniş ele alınmasını gerektirmektedir. Kamusal finansman toplumu oluşturan tüm bireylerin ortak sorunu olup sınıfsal mücadelelerle belirginleşen paylaşım sorununun çözümlenmesi için devlet vergilendirme bakışıyla anayasa düzeyinde sorumluluk üstlenmelidir. Bu nedenle 18. yüzyılda anayasacılık hareketlerine köken veren ve burjuvazi taleplerinin temel değeri olan mülklere

yapılacak müdahaleleri azaltacağı düşüncesiyle yükümlülük ihdas edecek kararlara katılımı hedefleyen hak içeriği, 2. Dünya Savaşı sonrası hazırlanan anayasalardaki kazanımlarla birlikte okunmalıdır. Tarih içinde aynı kalan bir hürriyet görüşünden bahsetmek mümkün değildir (Tunaya, 1982:188). Devletin insan haklarını koruma ve geliştirme rolüyle özgürleştirilen bireyi sağlayabilmesi adına devlet-birey ekseni korunmalıdır. Buna bağlı olarak vergilendirmenin devletin egemenlik alanının bir parçası olması ve bireye dönen tüm özgürlük tehditlerine karşı tüm işlevleriyle toplum bilincini temin eden, gerçek anlamda sosyal devleti ihtiva eder bir hukuk üstünlüğüyle ele alınması gereklidir. Bu doğrultuda anayasanın varlık amacına uygun vergilendirme sadece mülkiyet hakkına veyahut bireysel özgürlüklere yapılacak müdahalelerin ilkesel sınırlarını belirleme olarak değil aynı zamanda, anayasa-ekonomi ilişkisini tamamlayan vergilendirme yaklaşımıyla mali egemenliği yansıtan bir devlet anlayışını da ihtiva ediyor olmalıdır. Doğru sistematik ve yazım her iki olguyu çerçeveleyen görünüm arz etmelidir. Bu nedenle devletin vergiler yoluyla hak ve özgürlüklere yaptığı müdahalelerin sınırının çizilmesi amacıyla anayasal vergi normunun "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde konumlandırılması, tüm bireylerin özgürlüklerini koruma ve geliştirme adına tek başına yeterli olan bir düzenleme değildir. Bu noktada vergilendirme yetkisinin keyfi kullanım itirazlarının temelindeki sorunun altında, devlet iktidarının örgütlü ve teşkilatlı bir surette hukuka uygun kurumsallaşmamış olmasının yattığını ifade etmek gerekir. Böylece hukuk devleti ile sosyal devlet arasındaki uyum tartışması (Dericiler, 2014:119) sosyal hukuk devletinin yapıtaşı olan vergilendirmenin gerçek değerinin açığa çıkmasıyla önemini kaybetmek durumundadır.

Diğer taraftan vergilendirmenin tamamen "Mali ve Ekonomik Hükümler" kısmında düzenlenme önerisinin de uygun olmadığı düşünülmektedir. Zira her ne kadar vergi işlevini ortaya koyabilecek nitelikte olsa da bu konum, verginin anayasal norm hüviyeti kazanmasını sağlayan tarihi süreci ve önemini göz ardı eden sonuçlara neden olabilmektedir. Böyle bir sistematik anayasal ilkelerin temel hak ve hürriyetlere olan bağı dolayısıyla konumu aşar bir metne sebebiyet veren ve yeterli olmayan bir kurgudur. Anayasal vergi normunun, egemenlik sahibi milletin yetkili kıldığı devlet organı olarak (ABD Anayasası örneği gibi) yasamaya verilen yetki ile sınırlı ele alınması da verginin mali olmayan diğer amaçlarını dışlayan ve tek yönlü bir anayasal ilkeyi ifade eden yazım olacağından doğru bir konum değildir.

Bu haliyle anayasa ekonomi ilişkisi yönünden devlet anlayışına ve anayasanın temel hak ve ödev yaklaşımına uyan bir belirlemeyle 1982 Anayasası m.73 hüküm içeriğiyle uyumlu, vergilendirmenin tüm yönlerini ihtiva eden tek bir konumun bulunmadığını ifade etmek gerekir. 1982 Anayasasında yer alan vergi normunun içeriğinde yer alan ilkelerin insan haklarını ilgilendiren yönünün "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünü çağrıştırırdığı, devlet egemenliğine dair ekonomik altyapı kurgusunun "Mali ve Ekonomik Hükümler" kısmına dair bütünleyici parça ihtiva ettiği düşünülmektedir.

4. Sonuç

1982 Anayasası m.73 hükmünün sistematik olarak başarılı bir konumlandırma ihtiva edip etmediği hususu hüküm içeriğini karşılayan, konumu destekleyen ölçütlerin Anayasa kurgusuyla olan uyumuna bağlıdır. Vergilendirme ekonomik, sosyal ve siyasi bir tercih olarak devlet anlayışı ve insan haklarıyla doğrudan ilgili bir egemenlik unsurudur. Böylece Anayasa sistematiğinde anayasal norm kimliğiyle konumlandırılan vergilendirme, sadece mülkiyet

hakkı veya bireysel özgürlüklere yapılacak müdahalelere sınır getirtilmesi, mükellef hakları veyahut ekonomik-mali-iktisadi işlevi olan bir araç olarak sınırlı bir manaya sahip değildir. Bu içeriklerin hepsini kapsayıcı varlığı tespit edilen anayasal vergi normunun doğru sistematiğe ve içeriğe bağlı olarak uygun konuma yerleştirilmesi, Anayasanın anlamlı bir bütün oluşturması kadar vergilendirmenin gerçek değerini de belirginleştirecek olan bir gerekliliktir. 1982 Anayasasının mevcut kurgusunun devam ettirildiği ihtimalde her içerik ait olduğu yerde düzenlenmeli ve burayı yansıtan kenar başlığıyla konumlanmalıdır. Buna göre anayasal vergi normunda yer alan hak eksenli içeriğin "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde ve vergi işlevini ortaya koyan vergilendirme ilkelerinin "Mali ve Ekonomik Hükümler" kısmında düzenlenmesinin isabetli olacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

Aktan, Coşkun C. (2020). *Vergi Cilt-1: Vergi teorisi, Vergi Politikası, Normatif Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin.

Algan, B. (2007). *Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hakların Korunması,* 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Anayurt, Ö. (2000). "Hakların Bütünlüğü İlkesi Açısından İnsan Haklarına İlişkin Sınıflandırmaların Değerlendirilmesi", *Türkiye'de İnsan Hakları*, 1.Basım, TODAİE, Ankara, ss.47-58.

Azrak, A. Ülkü. (2012). "Anayasada Ekonomik ve Mali Tercihler Sorunu*", Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed.) Yenisey F., Güneş, G. & Şirin, Z.E., XII Levha, İstanbul, ss. 21-31.

Batırel, Ö. (2011). "Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (2), ss.13-25.

Çağan, N. (1980). "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), ss. 129-151.

Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk.

Çağan, N. (1984). "Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1(1), ss.171-182.

Danışma Meclisi Tutanak Dergisi 124. Birleşim. (1982). https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM__/d02/c007/dm__02007124.pdf (01.10.2021).

Danışma Meclisi Tutanak Dergisi 138. Birleşim. (1982). https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM__/d02/c009/dm__02009138.pdf (01.10.2021).

Danışma Meclisi Tutanak Dergisi 156. Birleşim. (1982). https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM__/d02/c010/dm__02010156.pdf (01.10.2021).

Danışma Meclisi Tutanak Dergisi S. Sayısı 166. (1982). https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM__/d02/c007/dm__02007120ss0166.pdf (01.10.2021).

Dericiler Y., Ö. (2014). *Sosyal Haklar ve İnsan Hakları Hukuku Çerçevesinde Devletin Yükümlülükleri Refah Devletinin Krizi Ekseninde Bir İnceleme*, İstanbul: XII Levha.

Devrim, F. & Altay, A. (2000). "Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi", *15. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 15-17 Mayıs 2000, Antalya.

Erdoğan, M. (1993). "İnsan Hakları Öğretisine Giriş", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11, ss.23-40.

Erdoğan, M. (2017). *Anayasal Demokrasi*, Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.

Esen, B.N. (1948). "Fransa Cumhuriyeti Anayasası", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), ss. 1-17.

Fendoğlu, Hasan T. (2015). *Anayasa Hukuku*, Ankara: Yetkin.

Gedik. G. (2009). ""Çağdaş Anayasa" Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması", *Vergi Dünyası*, 334, ss. 142-151.

Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F. Çakır, E.U. & Asa, S. (2014). "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), ss. 81-130.

Gözler, K. (2018). *Türk Anayasa Hukuku*, 2. Baskı, Bursa: Ekin.

Gözler, K. (2020). *İnsan Hakları Hukuku*, Güncellenmiş 3. Baskı, Bursa: Ekin.

Güneş, G. (2012). "Anayasadan Sistematik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed.) Yenisey F., Güneş, G. & Şirin, Z.E., XII Levha, İstanbul, ss. 267- 283.

Güneş, G., (2008). "Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, 237, ss. 163-178.

İyidiker, H. (2001). "Küreselleşme Sürecinin Ekonomi Üzerindeki Etkileri ve Kamu Harcamaları:1980-2000", *16. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 28-21 Mayıs 2001, Antalya.

Kaboğlu, İ. (1994). "Hak ve Özgürlükler Anlayışındaki Gelişmelerin Anayasa'ya Yansıtılması Sorunu", *Anayasa Yargısı Dergisi (Anayasa Mahkemesi'nin 32. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler)*, 11(1), ss. 237-252.

Kalabalık, H. (2013). *İnsan Hakları Hukuku Kavram-Uygulama-Hak ve Ödevler*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara: Seçkin.

Karagedik, B. (2021). "Joseph E. Stiglitz ve Küreselleşen Hukuk "Çok Uluslu Şirket Bey Ne Yapıyorsunuz"", *Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi 29. Kitap*, (Ed.) İspir Z., Kaya, F. & Şimşek, E., İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, ss.165-174.

Karakoç, Y. (2012). "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed.) Yenisey F., Güneş, G. & Şirin, Z.E., XII Levha, İstanbul, ss. 83-98.

Kili, S. (1984). "Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden 1961 ve 1982 Anayasaları", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18(1), ss.23-28.

Korucu, S. (2005). *1982 Anayasasına Göre Ekonomik Düzenin Anayasal Çerçevesi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.

Milli Birlik Komitesi Genel Kurul Toplantısı 82. Birleşim. (1961). https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c006/mbk_00006082.pdf (01.10.2021).

Milli Güvenlik Konseyi S. Sayısı 450. (1982). https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c007/mgk_01007118ss0450.pdf (01.10.2021).

Oktar, S. A. (2012). "Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed.) Yenisey F., Güneş, G. & Şirin, Z.E., XII Levha, İstanbul, ss. 189-200.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. & Göker. C. (2021). *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş 30. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

Önder, İ. (2012). "Ekonomik, Mali ve Vergisel Tercihlerin Anayasadaki Yeri", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed.) Yenisey F., Güneş, G. & Şirin, Z.E., XII Levha, İstanbul, ss.7-19.

Palamut, M. (2002). "Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu", *17. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 22-25 Mayıs 2002, Fethiye.

Rady, M. (2014). *Hungary and The Golden Bull*, https://discovery.ucl.ac.uk/id/eprint/1457439/6/II.087-108.pdf (01.10.2021).

Saban, N. (2016). *Vergi Hukuku*, İstanbul:Beta.

Savaş, V. (1989). "Anayasalarda Ekonomik Hak ve Özgürlükler: T.C. Anayasaları Örneği", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 6(1), ss.175-203.

Soysal, M. (1984). "Temel Nitelikleriyle 1961 Ve 1982 Anayasalar (Karşılaştırmalı", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18(1), ss.11-20.

Şirin, Z.E. (2012). "Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırılmalı Hukuk Açısından Değerlendirlmesi", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed.) Yenisey F., Güneş, G. & Şirin, Z.E., XII Levha, İstanbul, ss. 285- 305.

Tan, T. (1990). "Anayasal Ekonomik Düzen", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 7 (1), ss.161-178.

Tanör, B. (1978). *Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar*. 1. Basım, İstanbul: May Yayınları.

Tunaya, T.Z. (1982). *Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku*, İstanbul: Ekin Yayınları.

Taylar, Y. (2014). "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük Ve Ödevlerine Etkisi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan*, 16 (Ö.S), ss. 4943-4987.

Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi 34. Birleşim. (1961). https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TM__/d00/c002/tm__00002034.pdf (01.10.2021).

Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi 36. Birleşim. (1961). https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TM__/d00/c002/tm__00002036.pdf (01.10.2021).

Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi 47. Birleşim. (1961). https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TM__/d00/c003/tm__00003047.pdf (01.10.2021).

Uygun, O. (2011). *Kamu Hukuku İncelemeleri İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik*, İstanbul: XII Levha.

Üstün, Ü.S. (2019). *Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Yaltı, B. (2003). ""1923'ten 2003'e Kazandıklarımız": Cumhuriyet Hukuku" Kazanamadıklarımız: "Hukukun Cumhuriyeti" Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panaromik Bir Çalışma", *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.535*, Ankara, ss. 93-117.

Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta.

Yüzbaşıoğlu, N. (2012). "Anayasa ve Ekonomi", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed.) Yenisey F., Güneş, G. & Şirin, Z.E., XII Levha, İstanbul, ss. 33-58.

http://codices.coe.int/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm (01.10.2021).

https://tr.usembassy.gov/wp-content/uploads/sites/91/abd-anayasasi.pdf (01.10.2021).

http://en.people.cn/constitution/constitution.html (01.10.2021).

https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf (01.10.2021).

COVID-19 Kısıtlamaları ve İdari Para Cezalarının Hukuka Aykırılığı

Illegality of Prohibitions and Administrative Fines Imposed Due to COVID-19

Elif SONSUZOĞLU[1]

Abstract

Restrictions due to Covid19 In violation of the Constitution and European Convention on Human Rights (ECHR), fundamental rights and freedoms were restricted and administrative fines were imposed on those who did not comply with these restrictions, based on different laws. Fundamental rights and freedoms may be restricted only by law and for the legitimate purpose contained in the relevant article in accordance with article 13 of the constitution during the ordinary period. General health is not shown as a reason in the restricted fundamental rights, and since the restrictions are not made by law, it is against the Constitution. On the one hand, the imposition of penalties based on a different law in each region is contrary to the principles of equality, legal guarantee and predetermination.

In addition, any law that is the basis of punishment is not available to those who do not comply with the covid restrictions.

Law number 1593 (Public Health Law) stated that those who do not comply with the prohibitions in the law, and mentioned that the restrictions in the law can be applied for the diseases listed in Article 57. There is no Covid-19 in the 1930 IHS law. In addition, the restrictions are not for everyone, but for those who are sick or suspected of illness. In accordance with the Law on Provincial Administration, the governor may impose a ban not everywhere and constantly, but in certain places and for those who are sick or suspected of illness. Certain age groups, certain hours or all regional practices are illegal in this respect. In addition, the measure must be announced and the enforcement authority is the civil authority. None of these criteria were complied with and penalties were imposed by law enforcement measures. When the order is against the law, it is illegal to punish those who do not comply with the Law on Misdemeanors.

In Article 22 of the Misdemeanor Law, the decision of administrative sanction can be given by the highest superior, and article 32 regulates a penalty for violating a lawful order. Since fundamental rights and freedoms cannot be restricted due to general health, even by law, in ordinary periods, those who do not comply with the illegal order cannot be punished according to the Law. Regardless of the law, unlawful penalties should be canceled by the magistrate's court, otherwise it will be annulled by the constitutional court

Keywords: Amendment, Appeal, Restriction of constituional fundemental rights and freedoms,
JEL Classification Codes: K10,K14,K34,K41

Özet

Covid19 nedeniyle getirilen kısıtlamalar AY ve AİHS'ne aykırı olarak, temel hak ve özgürlükler kısıtlanmış ve bu kısıtlamalara uymayanlara da farklı yasalara dayanarak idari para cezaları uygulanmıştır.

[1] Prof. Dr. İlim Üniversitesi Hukuk Fakültesi, ORCID: 0000-0002-9624-3765, esonsuzoglu@gmail.com

Temel hak ve özgürlükler olağan dönemde AY madde 13 gereğince sadece kanunla ve ilgili maddede yer alan meşru amaçla kısıtlanabilecektir. Kısıtlanan temel haklarda genel sağlık gerekçe olarak gösterilmemiş olduğu gibi kısıtlamalar da kanunla yapılmadığı için AY'ya aykırıdır.

Cezaların ise her bölgede farklı bir yasaya dayanarak kesilmesi bir yandan eşitlik, hukuki güvence ve önceden belirlilik ilkelerine aykırı bulunmaktadır. Ayrıca cezaya dayanak olan hiç bir yasa, COVID-19 kısıtlamalarına uymayanlara uygulamaya müsait değildir.

UHSK, bu yasada yer alan yasaklara uymayana, ibaresine yer vermiş ve 57. maddesinde sayılan hastalıklar için yasadaki ıısıtlamaların uygulanabileceğinden bahsetmiştir. 1930 tarihli UHS yasasında COVID -19 yer almamaktadır. Ayrıca kısıtlamalar herkese değil, hasta olan veya hastalık şüphesi olan içindir.

İİK gereğince vali her yerde ve sürekli olarak değil, belirli yerlerde ve hasta yada hastalık şüphesi bulunanlara yasak getirebilir. Belli yaş grupları, belli saatler veya bütün bölge uygulamaları bu açıdan hukuka aykırıdır. Ayrıca tedbirin ilanı gerekir uygulama makamı ise mülki amirdir. Bu kriterlerin hiç birine uyulmamış ve kolluk tedbirlerince ceza uygulanmıştır. Emir hukuka aykırı olunca uymayana da KK gereğince ceza verilmesi hukuka aykırıdır.

KKda 22 de idari yaptırım kararının en üst amirce verilebileceğini, 32 madde hukuka uygun emre aykırılık için ceza düzenlemiştir. Olağan dönemlerde temel hak ve özgürlükler kanunla bile olsa, genel sağlık nedeniyle kısıtlanamayacağından, KK'na göre de hukuka aykırı emre uymayana ceza verilemez.

Hangi yasaya dayanmış olursa olsun hukuka aykırı ceza Sulh Ceza Hakimliğince iptal edilmeli bu mümkün olmazsa AY ya aykırılık nedeniyle bireysel başvuru yapılmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanması, idari para cezaları, itiraz yolu
JEL Kodları: K10,K14,K34,K41

1. Giriş

Covid-19'la mücadele kapsamında alınan tedbir ve yasaklarla, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, İçişleri Bakanlığı Genelgeleri veya Valilik kararları ile pek çok temel hak ve özgürlük anayasaya aykırı olarak kısıtlanmış ve uymayanlara da hukuka aykırı şekilde idari para cezaları getirilmiştir.

Anayasada temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmış olup, 13. madde olağan 15. madde ise olağanüstü dönemde temel hak ve özgürlüklerin nasıl sınırlandırılabileceğinin çerçevesini çizmiştir. Çalışmada öncelikle getirilen yasak ve kısıtlamaların Anayasaya aykırılığı incelenecek, daha sonra da anayasaya aykırı olarak getirilen kısıtlama ve yasaklara uymayanlara uygulanan idari para cezalarının, anayasaya, hukukun genel ilkelerine ve uluslararası sözleşmelere aykırı oluşları tespit edilecektir. Çalışmanın amacı bu aykırılıkların tespiti ve giderilmesi hususudur.

Çalışmada, pandemiyle mücadele için getirilen yasaklar ve uymayanlara uygulanan para cezaları, ilgili AY ve Yasa maddeleri incelenip, yargı kararları ile desteklenerek hukuka aykırılıklar ayrıntılı olarak tespit edilecektir.

Çalışmanın amacı bu yasakların gerekliliğini tartışmaksızın, bu düzenlemelerin hukuka uygunluğunun incelenmesi ve hukuka aykırı müdahalelerin tespiti ile hukuka aykırı yasaklara uymayanlara verilen cezaların da hukuka aykırı olduklarının tespiti ile yargıya başvurulması halinde iptal koşullarının incelenmesidir.

2. COVID-19 Kısıtlamaları ve İdari Para Cezalarının Anayasaya Aykırılığı

Covid19 nedeniyle, seyahat, eğitim öğretim, çalışma, sosyal güvenlik, toplantı gösteri, vücut bütünlüğü ve maddi manevi varlığı geliştirme gibi pek çok hak kısıtlanmıştır. Ayrıca kısıtlamalara aykırı dayananlara da pek çok idari para cezası getirilmiştir.

Sadece Covid-19 nedeniyle kesilen idari para cezaları değil, cezanın dayandığı temel hak ve özgürlükleri kısıtlayan düzenlemeler de Anayasal dayanaktan yoksundur. Zira Anayasa olağan ve olağan üstü dönemlerde temel hak ve özgürlük kısıtlamalarının nasıl yapılacağını belirlemiştir. Avrupa Konseyi ve BM İnsan Hakları Komiserliği de, olağan üstü hal ilan edilse dahi temel hakların AİHS uygun olmayan şekilde kısıtlanmamasını vurgulamıştır.

Covid cezaları, hem AY m.38, hem AİHS m. 7 ve Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Hakları İlişkin Uluslararası sözleşme m.15'de yer alan suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırıdır. (İHD., 12.8.2020, s.3) Üstelik bu ilkeden olağanüstü durumlarda bile taviz verilemez. (İHAS. m. 15)

2.1. Temel Hak ve Özgürlüklerin Kısıtlanmasının Hukuki Koşulları

Anayasada temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmış olup, istisnai olarak kısıtlamaların ne şekilde yapılacağı olağan ve olağan üstü dönemler için ayrı ayrı düzenlenmiştir.

2.1.1 Olağan Dönemde

Olağan dönemlere ilişkin olarak AY m. 13. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması başlığı altında

"*Temel hak ve hürriyetler, <u>özlerine dokunulmaksızın</u> yalnızca Anayasanın ilgili <u>maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olar</u>ak ve ancak <u>kanunla</u> sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."* Hükmüne yer vermiş olup, kısıtlama aracı ve kısıtlamanın meşru gerekçesi için ölçüt belirlemiştir.

Demek oluyor ki, sınırlama kanunla yapılmadıysa, sınırlama aracı meşru olmadığından diğer aykırılıklar açısından inceleme yapmaya gerek olmayacaktır. Olağan dönemde hangi temel hak sınırlanacaksa, sadece ve sadece kanunla ve anayasanın ilgili maddesinde belirtilen sebebe bağlı olarak sınırlandırılabilecektir. Ülkemizde bir olağan üstü hal ilan edilmediğine göre, edilmiş genel sağlık sınırlama nedeni olmadığından, sınırlama kanunla yapılmış olsa dahi anayasaya aykırı olacaktır. Kaldı ki, bu sınırlamaların pek çoğu kanunla değil, yürütmenin düzenleyici işlemleri ile getirilmiştir[2]. Çalışma konumuz olan tüm kısıtlamalar yürütmenin düzenleyici işlemleri ile getirilmiştir. (Gözler, 2020-a ; Gözler 2020-b) Ayrıca kanunla yapılmış olsaydı dahi, ilgili maddelerde genel sağlık sınırlama nedeni olarak yer almadığından sınırlamalar anayasaya aykırılık oluşturmaktadır.

Sadece toplantı gösteri yürüyüşüne ilişkin 34. maddede *"… genel sağlığın…veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla ve kanunla sınırlanabilir"* hükmüne

[2] Sadece 7226 ve 7244 sayılı kanunlarda, yargıya ilişkin sürelerin durdurulması ile çalışma alanını ilgilendiren düzenlemeler yapılmıştır.

yer vererek, genel sağlık nedeniyle sınırlama imkânı tanımıştır. Diğer tüm hak ve özgürlükler açısından genel sağlık sınırlama nedeni değildir.

Ülkemizde olağanüstü hâl ilan edilmiş olmadığı halde; yürütmenin kararları ile Covid19'la mücadele için, pek çok temel hak ve özgürlük sınırlandırılmış olup, bunlardan sokağa çıkma yasağı ve karantina uygulamaları, AY m.19'da yer alan, kişi hürriyeti hakkını, maske takma zorunluluğu, AY m. 17'deki kişi dokunulmazlığı ile maddi manevi varlığı hakkını sınırlandırmış olup bu haklar genel sağlık nedeniyle sınırlandırılamayan haklardandır. Şehirlerarası seyahat yasakları, m.23'de yer alan yerleşme seyahat hürrriyetini, camilerde namaz kılma yasağı m. 24'deki ibadet hürriyetini, işyerlerinin kapatılması m.35'deki mülkiyet hakkı (*kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabilir*) ile birlikte m. 48-49'deki çalışma ve sözleşme hürriyetini, icra takiplerinin ertelenmesi m. 36'daki hak arama hürriyetini, okulların tatil edilmesi m.42'deki eğitim ve öğretim hakkını, işçi çıkarma yasakları m. 48'deki sözleşme hürriyetini olmak üzere, pek çok temel hak ile sosyal hakları ihlal etmektedir.(Gözler2019, 400) Üstelik tüm bu tedbirlerin kanuni dayanağı yoktur. Yukarıda belirtildiği gibi olağanüstü hâl ilan edilmediğine göre, temel hak ve hürriyetler ancak kanunla ve Anayasada gösterilen sebeplerle sınırlı olarak sınırlandırılabilir. Kanunla yapılması gereken sınırlandırmalar, kararname ile yapılınca veya kanunla dahi yapılsa, anayasadaki sınırlama nedenine dayanmadığı için AY'ya aykırıdır. Dolayısıyla, bunlara dayanılarak verilen idari para cezaları da hukuka aykırı olacağı için, iadesi gereceği gibi, ayrıca idari kolluğun, tedbirlere uymayanlar hakkında zor kullanmayı içeren yetkiye sahip olması için, yetkinin ve sınırlarının belirgin ve açık şekilde kanunda düzenlenmesi gerekir. Bu yapılmadıkça kamu sağlığını koruma amaçlı da olsa, kanundan almadığı bir yetkiyi kullanamaz.[3] (İnsan Hakları Derneği, 2020, 3-5) Temel hak ve özgürlük sınırlaması, AY'nın ilgili maddesindeki meşru amaçla ve kanunla yapıldıktan ve çerçevesi esasları kanunla belirtildikten sonra ancak kullanımla ilgi şekli hususlar idareye bırakılabilir, yani idare sınırlamayı genişletmez ancak uygulanmasını gerçekleştirici tedbirleri uygulayabilir (Tanör ve Yüzbaşığoğlu, 2019: 158).

2.1.2. Olağan Üstü Dönemde

Temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulması başlığı altında, 15. maddede,

"*Savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlâl edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı önlemler alınabilir.*

Birinci fıkrada belirlenen durumlarda da savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddî ve manevî varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez, suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz."

[3] İHD, "*COVID-19 ile Mücadele Kapsamında Alınan Tedbirlerin Yasallığı ve İdari Para Cezaları Özel Rapor*," 12.8.2020, Erişim Adresi: https://www.ihd.org.tr/covid-19-ile-mucadele-kapsaminda-alinan-tedbirlerin-yasalligi-ve-idari-para-cezalari/, (Erişim Tarihi: 10.4.2021)

Ülkemizde olağanüstü hâl ilan edilmediği halde olağanüstü hâl yöntemine göre kısıtlamalar yasaklar getirilmiştir. Hatta olağanüstü hâl ilan edilseydi dahi dokunulamayacak haklar da sınırlandırılmıştır. Hukuki değil ama fiili bir olağanüstü hâl durumu yaratılmıştır.

Olağanüstü hâl yönetimine ilişkin 119. maddede, Cumhurbaşkanına tehlikeli salgın hastalık nedeniyle olağanüstü hâl ilan etme yetkisi verilmiştir.

"… Olağanüstü hallerde vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ile 15'inci maddedeki ilkeler doğrultusunda temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlanacağı veya geçici olarak durdurulacağı, hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği kanunla düzenlenir.

Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104'üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir.

AY m.104/17-1-2 Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.

Ülkemizde olağan üstü hal ilan edilmeden, sokağa çıkma yasakları fiili bir olağanüstü hâl yaratmaktadır. Olağanüstü hâl Kanununda, m.1'de salgın hastalık nedeniyle olağanüstü hal ilan edilebileceği, m.9'da ise, belirli bölgelere giriş çıkışların engellenmesine izin verilmiştir. Sokağa Çıkma Yasağı Kanununu, m.11'de ise, Milli Güvenlik Kurulunun görüşü alınarak, temel hakları ortadan kaldırmaya yönelik, yaygın şiddet olayları nedeniyle, kamu düzeninin bozulması halinde uygulanabilecektir. Bu düzenlemeler karşısında kanunla değil de yürütme işlemleriyle getirilen kısıtlamalar hukuka aykırıdır. Yasama yetkisinin yürütmece kullanılması kuvvetler ayrılığı ilkesine ve yasama yetkisinin devredilmezliğine aykırıdır (İHB, 2019: 10).

2.1.3. Sınırlamaların Hukuka Aykırılığı

Covid-19 döneminde, pandemiyle mücadele kapsamında pek çok tedbir alınmış olup, bu tedbirlere aykırı davrananlara idari para cezaları verilmektedir. Kendisi hukuka aykırı olan bu tedbirler kapsamında olmak üzere, ilk orta eğitim 1 hafta, yüksek öğretim 3 hafta tatil edilmiş daha sonra 1,5 yıl boyunca uzaktan eğitim yapılmış, yurtdışına çıkışlar, uçuşlar, yolcu girişleri durduruldu. Lokanta, sinema vb kapatıldı. Bilimsel. Kültürel, sanatsal etkinlik, vb işyerleri kapatıldı, Kimi zaman genel kimi zaman 20 yaş altı 65 yaş üstü için sokağa çıkma yasakları ve seyahat yasakları getirildi. Üstelik bunlar, AY'ya aykırı olarak, Kanunla değil, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, İçişleri Bakanlığı Genelgesi ve hatta bir bölümü basın bildirileriyle duyuruldu[4] Bu genelgelerin Resmî Gazetede yayınlanmamış oluşu, sayı ve sıra no. larının bilinmemesi, dolayısıyla haber olarak öğrenilmesi, yasakların bilinmesini zorlaştırmaktadır. Bu durum, Hukuki güvence, önceden belirlilik ilkelerini de ihlal etmektedir. Ayrıca yaşa bağlı yasakların da ayrımcılık yarattığı söylenmelidir.

[4] Ayrıntılı liste için bakınız, www.istanbulbarosu.org.tr/files/docs/IHM-COVİD-19.pdf

Covid19 döneminde seyahat özgürlüğü, çalışma ve sözleşme hürriyeti, vücut bütünlüğü, maddi ve manevi varlığını geliştirme özgürlüğü, toplantı gösteri hürriyeti buna bağlı olarak ibadet hürriyeti, gibi temel haklar sınırlandırılmıştır.

Ayrımcılık yasağına da aykırı olarak, kimi günler herkes için, kimi zaman yaşa bağlı olarak sokağa çıkma yasakları, iş yeri kapatmaları, hekimler için emeklilik veya işi bırakma yasakları, maske takma zorunluluğu gibi uygulamalar getirilmiş ve bunlara uymayanlara da para cezaları uygulanmaya başlamıştır. AY'da yer alan temel hak ve özgürlükler kural kısıtlamalar istisna olduğundan mümkün olduğunca dar yorumlanması gerekir. (Gözler AYH Genel Teorisi 2011 302; Sağlam, 2013; 300)

3. Kısıtlamalara Uymayanlara Getirilen İdari Para Cezalarına Dayanak Gösterilen Yasalar ve Cezaların Hukuka Aykırılığı

COVID-19'la mücadele amacıyla getirilen yasaklara uymayanlara idari para cezaları verilmektedir. Bu yasaklardan en sık olarak, maske takma mecburiyeti, yaşa bağlı veya genel sokağa çıkma yasakları, mesafeye uymama, şehirlerarası seyahat yasağı, toplanma yasaklarının ihlali nedeniyle cezalar verilmiştir. Uygulanan bu cezalar hukuki güvenlik, kanunilik, eşitlik ilkelerine aykırı düşmektedir. Zira aynı eylem farklı illerde farklı yasalara dayanarak, farklı miktarda cezalandırılmıştır. Kimi zaman emre aykırılıktan Kabahatler Kanununa göre 392 tl, kimi zaman UHSK'na aykırılıktan 3.150 tl kimi zaman da, İİK'na muhalefetten yine KK gereğince ceza verilmiştir

Aynı fiil için farklı yasalara dayanarak, farklı miktar ceza verilmesi yanında, ceza uygulanmasında yetki açısından da hukuka aykırılıklar göze çarpmaktadır. Söz konusu aykırılıkları cezaya dayanak olduğu ileri sürülen yasalar açısından incelemekte yarar vardır.

3.1. İl İdaresi Kanunu'na Göre Kesilen Cezalar

7145 s. İl İdaresi Kanunu'na dayanarak yasak ve ceza uygulanabileceğini ileri sürenlere karşın, anılan yasanın hukuka aykırılığı m.11-C/2 maddesi, incelendiğinde, ortaya çıkmaktadır. Zira,

"Vali, kamu düzeni veya güvenliğinin olağan hayatı durduracak veya kesintiye uğratacak şekilde bozulduğu ya da bozulacağına ilişkin ciddi belirtilerin bulunduğu hâllerde on beş günü geçmemek üzere ildeki belirli yerlere girişi ve çıkışı kamu düzeni ya da kamu güvenliğini bozabileceği şüphesi bulunan kişiler için sınırlayabilir; belli yerlerde veya saatlerde kişilerin dolaşmalarını, toplanmalarını, araçların seyirlerini düzenleyebilir veya kısıtlayabilir ve ruhsatlı da olsa her çeşit silah ve merminin taşınması ve naklini yasaklayabilir."

Valilere kamu düzeni sağlamak için geniş yetki verilmiş olsa da bu yetki herkes için ve sınırsız süreli olmadığı ilgili maddede gözükmektedir. Genelgelerle İİK'na dayanarak yapılan uygulamalar da hukuka uygun değildir.

İllerde vali olağan dönemde kanunla düzenlemiş olan ve kanunda gösterilen tedbirleri uygular. Kanunla verilmesi gereken yetkiler idarenin takdir yetkisine bırakılmayacak kadar

açık, belirli, öngörülebilir şekilde kanunda yer almalıdır. Ancak kanunda yer almak kaydıyla, valilik kararı ile işyeri kapatma, sokağa çıkma yasakları, maske vb. uygulanabilir. (Hekimoğlu, 2021:203) AY m.13 olağan dönemde temel hak kısıtlanmasının ancak kanunla yapılabileceğini düzenlemiştir. Anılan İİK'nunda böyle bir yetki düzenlenmemiştir. Vali ancak, emniyet sağlama tedbiri alır ancak yasaklayıcı tedbir alamaz, Maske, seyahat hürriyeti sınırlamaları <u>için valiye açık yetki veren kanun gerekir.</u>

Valilik kanunla kendisine yetki verilmemiş bir para cezası uygulayamaz, yerleşme seyahat hürriyeti, maske, karantina sokağa çıkma yasağı, çalışma hürriyeti, din özgürlüğünü sınırlayamaz. Bu işler ne valilik emri ne İçişleri Bakanlığı genelgeleriyle yapılamaz, Verilen emir hukuka aykırı olunca ona bağlı cezalar da, hukuka aykırı olacaktır.

İçişleri Bakanlığı, tüm valiliklere gönderdiği iki genelge ile ülkedeki tüm eğlence yerleri ile tiyatro, sinema, gösteri merkezi, konser salonu, nişan/düğün salonu, çalgılı/müzikli lokanta/kafe, gazino, kıraathane, kır bahçesi, nargile salonu, internet kafe, vbleri, AVM, dernek lokalleri, lunapark, yüzme havuzu, hamam, masaj salonu, SPA ve spor merkezleri vb faaliyetlerinin durdurulduğunu duyurdu. Bu genelgelerin gerek bu iş yerlerini işleten esnaf ve ticaret erbabını gerek bu yerlerden hizmet alan kişileri doğrudan etkilediği tartışmasızdır. Yani Anayasa ve kanunlarla güvenceye alınmış çalışma sözleşme özgürlüğü, seyahat özgürlüğü, vücut bütünlüğü vb temel hakları açıkça sınırladığı çok barizdir ve bu sınırlamalar kanunla yapılmamıştır. Kendisi hukuka aykırı olan bu düzenlemelere uymayanlara da idari para cezaları verilmiştir. Doğal olarak bu yaptırımlar da hukuka aykırıdır.

Ayrıca İİK m.66'ya göre, ancak, tebliğ ve ilan edilen karar ve tedbirlere uymayanlar KK m.32"ye göre cezalandırılır. Başka deyişle tebliğ ve ilan edilmiş olmayan yani önceden belirlilik ilkelerini yerine getirmeden uygulanan cezalar da hukuka aykırı düşmektedir.

Para cezasının kendisi hukuka uygun olsaydı dahi, bir diğer hukuka aykırılık ise, uygulayan açısındandır. Zira, İİK m.66;

" … İl genel kurulu veya idare kurulları yahut en büyük mülkiye amirleri tarafından kanunların verdiği yetkiye istinaden ittihaz ve usulen tebliğ veya ilan olunan karar ve tedbirlerin tatbik ve icrasına muhalefet eden veya müşkülat gösterenler veya riayet etmeyenler, mahallî mülkî amir tarafından Kabahatler Kanununun 32'nci maddesi hükmü uyarınca cezalandırılır." Cezalar en büyük mülki amirce değil, pek çok kez kolluk kuvvetince uygulanmıştır. Yetki yönünden yine hukuka aykırıdır.[5]

[5] Hem İİK hem de, UHSK'nun 294/2 maddesinde anılı kanunda yazılı olan idari para cezalarının mahalli mülki amir tarafından verileceği belirtilmiştir. Yetki devri ile ilgili olarak **Danıştay 8. Dairesi'nin 27 Şubat 2020 tarih ve E. 2016/2843 K. 2020/1329** sayılı kararında 'Yetkili bir makamın, yetkilerinin bir kısmını başka bir makama devretmesi halinde; anılan devrin; kanunilik yani devre ilişkin yasal hükmün bulunması, aynı tüzel kişilik içinde yapılması, devredilen yetkinin kısmi olması, bir başka anlatımla Kanun'da yetkili kılınan makamın tüm yetkilerini devretmesinin mümkün olmaması, devredilen yetkinin hangi konuya ilişkin olduğu ve sınırlarının ne olduğunun açıkça belirlenmesi, yazılılık, yasaklanmamış olma ve ilgililere duyurulması gibi geçerlilik şartlarını taşıması gerekmektedir' denilmiştir.

3.2. Umumi Hıfzı Sıhha Kanunua Göre Kesilen Cezalar

UHSK'nda yer alan yasaklar ve uymayanlara uygulanacak para cezaları da yine Covid19 önlemleri için uygulanamaz. Zira 1930 tarihli UHSK, m.282;

"*Bu Kanunda yazılı olan yasaklara aykırı hareket edenler veya zorunluluklara uymayanlara, fiilleri ayrıca suç oluşturmadığı takdirde, ikiyüzelli Türk Lirasından bin Türk Lirasına kadar [6] idarî para cezası verilir*." Şeklinde olup, Covid19 yasakları UHSK'nda yer almamaktadır. UHSK m72 ise,

"57nci maddede zikredilen hastalıklardan biri zuhur ettiği veya zuhurundan şüphelenildiği takdirde aşağıda gösterilen tedbirler tatbik olunur:

1 - Hasta olanların veya hasta olduğundan şüphe edilenlerin ve hastalığı neşrü tamim eylediği tetkikatı fenniye ile tebeyyün edenlerin fennen icap eden müddet zarfında ve sıhhat memurlarınca hanelerinde veya sıhhi ve fenni şartları haiz mahallerde tecrit ve müşahede altına vaz'ı…"

Hükümlerine yer verilmiş olup, bu düzenleme Covid-19 yasak ve cezalarına kaynak oluşturmaz. Zira düzenlemede herkes değil, hasta olan veya hasta olduğundan şüphe edilenlere alınacak tecrit tedbirinden bahsedilmiştir. Ayrıca m. 57'de sayılan hastalıklar[7] için uygulanacak bir düzenlemedir. 57. madde yasak ve cezaların uygulanacağı hastalıklar için sayma methodu kullanmış olup, sayılan hastalıklar arasında Covid-19 yer almayacağı aşikardır. Ayrıca 17-65 yaş dışındakilere uygulanan tecrit hükmü de bu kanunda yer almamaktadır. Tedbirler sadece hasta olan ve hastalığı yayma tehlikesi bulunanlar içindir.

Ayrıca uygulamada yasaya aykırı olarak, en büyük mülki amir dışındaki kişilerce verilen cezalarla gerçekleşmekte olup, bu hususta mahkemeler cezayı yetki yönünden iptal etmektedir. Zira, UHSK m.294/2, "*Bu Kanunda yazılı olan idarî para cezaları mahallî mülkî amir tarafından verilir."* Şeklinde olsa da, İİK en büyük mülkiye amiri, KK ise en üst amir yetkili kılmıştır. Ancak hiçbiri kolluk kuvetlerini yetkili kılmamıştır.

3.3. Kabahatler Kanununa Dayanarak Kesilen Cezalar

KK m.22, yasada açıkça gösterilen kurul makam veya kamu görevlilerince ceza verilebileceğini açıklar. Ancak yasada açıkça gösterilmemişse, o kurumun en üst amiri idari yaptırım kararı vermeye yetkilidir**.** KK m. 32;

---

[6] Bu rakam her yıl güncellenmektedir.

[7] Memleket dahilinde sari ve salgın hastalıklarla mücadele başlıklı m.57 *" Kolera, veba (Bübon veya zatürree şekli), lekeli humma, karahumma (hummayi tiroidi) daimi surette basil çıkaran mikrop hamilleri dahi - paratifoit humması veya her nevi gıda maddeleri tesemmümatı, çiçek, difteri (Kuşpalazı) - bütün tevkiatı dahi sari beyinhumması (İltihabı sahayai dimağii şevkii müstevli), uyku hastalığı (İltihabı dimağii sari), dizanteri (Basilli ve amipli), lohusa humması (Hummai nifası) ruam, kızıl, şarbon, felci tıfli (İltihabı nuhai kuddamii sincabii haddı tifli), kızamık, cüzam (Miskin), hummai racia ve malta humması hastalıklarından biri*

1) Yetkili makamlar tarafından … genel sağlığın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak verilen emre aykırı hareket eden kişiye yüz Türk Lirası idarî para cezası verilir. Bu cezaya emri veren makam tarafından karar verilir.

2) Bu madde, ancak ilgili kanunda açıkça hüküm bulunan hallerde uygulanabilir."

Hükmü gereğince Anayasaya aykırı olarak olağan dönemlerde temel hak ve özgürlükleri kısıtlayan emir verilemeyeceğinden, hukuka uygun emir şartı gerçekleşmez dolayısıyla, bu cezalar da hukuka aykırıdır.

Ceza uygulanabilmesi için verilen emrin hukuka uygun olması gerekir ki, bu şart da sağlanamamaktadır. Hukuka aykırı emri yerine getirmeme dolayısıyla ceza verilemeyeceği herkesçe malumdur. Bu madde, ancak ilgili kanunda açıkça hüküm bulunan hallerde uygulanabilir. Covid19 tedbirleri yasa ile düzenlenmediği için m.32 uygulanamaz. Aksi halde yasallık ilkesine aykırılık oluşturur. İdarenin kabahat tanımlama yetkisi sınırsız olmayıp, bu düzenlemeler keyfi uygulamaların güvencesini oluşturmaktadır.

Çeşitli yasalarda kabahat teşkil eden eylemler için idari para cezaları düzenlenmiş olsa da, KK m.3'e göre, KK'nun kanun yoluna ilişkin hükümleri diğer kanunda aksine hüküm olmadıkça ve diğer genel hükümleri idari para cezası gerektiren tüm kanunlar için uygulanacaktır. KK m. 17 gereğince, her yıl yeniden değerleme oranında arttırılmaktadır. Yasalarda yaptırımı doğrudan doğruya idari para cezası olarak düzenlenmiş olan, kabahatlerin hesaplanmasında bu yöntem kullanılacaktır. [8]

4. İdari Para Cezalarının İptali Usulü

Ülke genelince farklı illerde aynı fiillere farklı yasalara dayanarak ceza kesilmiş oluşu, önceden belirlilik, hukuki güvence ve eşitlik ilkelerine aykırı düşmektedir. Ayrıca idari para cezasının idari işlem olması nedeniyle, İdari işlemde olması gereken yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından herhangi birine aykırılık olduğunda da iptali mümkün olacaktır. (Özgül 2020)

Covid19 idari para cezalarının düzenlenmesinde yetki ihlal edildiği gibi, cezanın uygulanmasında da yetki açısından da hukuka aykırılık bulunmaktadır.

İHD'nin tavsiyesi de, yasallık ilkesine aykırı olarak CB kararları ve genelgelerle düzenlenmiş olan tedbirlere aykırı davranışlara uygulanan cezaların da yasallık ilkesine aykırı olması nedeniyle, KK ve UHSK'na dayanılarak kesilen cezaların iptalidir.

Ceza kesmeye yetkili kişi, mülki amirdir. Ancak, KK m. 22-23 ve 24'e göre, Henüz yargıya intikal etmemiş kabahatler için Cumhuriyet savcısı[9] kamu kurum ve kuruluşları,

[8] Acaba diğer yasalarda yer alan hafif hapis cezalarının paraya çevrilmesinde de böyle bir indeksleme yapılmalı mıdır sorusu, Yargıtay 7. C.Dairesince7.CD. 16.7.2008 2008/10320 E ve 2008/16919 K olumsuz değerlendirilmiş, Yargıtay CGKda bu kararı yerinde bulmuştur. CGK. 14.4.2009, 2008/7-222 E ve 2009/99 K. (Hüsamettin Ugur, KK s. 212-213) Zira burada söz konusu edilen idari para cezası değil hapisten çevrilen bir adli cezadır.

[9] Bu düzenleme mutlak bir görev hükmü olmayıp, henüz yargıya intikal etmemiş kabahatlere ilişkindir.(Uğur 2009;214)

kovuşturma konusunun kabahat olduğunun anlaşılması üzerine mahkemeler idari para cezasına hükmedecektir. Yargıtay CGK kararları bu yöndedir. 7. CD, 1.4.2009, 2006/10419E ve 2009/3817 K. Bunlar dışında kolluk kuvvetleri ceza vermişse yetki yönünden iptali mümkündür.

Şekil acısından, tutanak gerekli olup, tutanakta bulunması gerekli unsurlar: muhatabın kimlik ve adresi, idari yaptırım kararı verinin kimlik ve imzası, kabahati oluşturan fiilin ne olduğu, bunu ispata yarayan deliller, karar tarihi, fiilin işlendiği yer ve zaman açıkça gösterilmelidir.

Sebep, açısından hukuka uygunluk nedeni varsa, (sağlık, meşru müdafa vb) sokağa zorunlu nedenle çıkmış olmak yine ceza iptal edilebilecektir (Delener, 2020; Özgül 2020).

UHSK, KK'dan daha yüksek ceza öngörmektedir. Ayrıca İİK'na göre de ceza kesilmektedir. UHSK'na göre ceza, ancak hasta ya da hastalık yayabilecek kişi için uygulanabileceğinden, PCR testinin pozitif çıkması gerekir. Zira İdari işlemin amaç yönünden hukuka uygunluğu bu surette sağlanır. Herkese yönelik olarak yapılan yasaklar hukuka uygun değildir. UHSK'nda m.294/2 de, "Bu kanunda yazılı olan idarî para cezaları mahallî mülkî amir tarafından verilir."

KK m. 27.'de **başvuru yolu** düzenlenmiş olup,

" (1) İdarî para cezası. kararına karşı[10] kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde idarî yaptırım kararı kesinleşir."

2014 yılında 5340 sayılı yasa ile Sulh Ceza Mahkemeleri, Sulh Ceza Hakimliği'ne dönüşmüş olduğu için, bundan böyle başvuru Sulh Ceza Hakimliğine yapılacaktır.

KK madde 288'e göre,

"Mahkeme, son karar olarak idarî yaptırım kararının;

(1) a) Hukuka uygun olması nedeniyle, "başvurunun reddine",

b) Hukuka aykırı olması nedeniyle, "idarî yaptırım kararının kaldırılmasına", karar verir,

(10) Üçbin Türk Lirası dahil idarî para cezalarına karşı başvuru üzerine verilen kararlar kesindir."

---

[10] KK m.27-7*" (5) (İdarî yaptırım kararının mahkeme tarafından verilmesi halinde, bu karara karşı ancak itiraz yoluna gidilebilir.*
(6) ***(Ek: 6/12/2006-5560/34 md.)*** *Soruşturma konusu fiilin suç değil de kabahat oluşturduğu gerekçesiyle idarî yaptırım kararı verilmesi halinde; kovuşturmaya yer olmadığı kararına itiraz edildiği takdirde, idarî yaptırım kararına karşı başvuru da bu itiraz merciinde incelenir.*
(7) ***(Ek: 6/12/2006-5560/34 md.)*** *Kovuşturma konusu fiilin suç değil de kabahat oluşturduğu gerekçesiyle idarî yaptırım kararı verilmesi halinde; fiilin suç oluşturmaması nedeniyle verilen beraat kararına karşı kanun yoluna gidildiği takdirde, idarî yaptırım kararına karşı itiraz da bu kanun yolu merciinde incelenir.*
(8) ***(Ek: 6/12/2006-5560/34 md.)*** *İdarî yaptırım kararının verildiği işlem kapsamında aynı kişi ile ilgili olarak idarî yargının görev alanına giren kararların da verilmiş olması halinde; idarî yaptırım kararına ilişkin hukuka aykırılık iddiaları bu işlemin iptali talebiyle birlikte idarî yargı merciinde görülür."*

Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, yaygın olarak ceza mülki amir tarafından verilecektir, verilen cezaya karşı 15 gün içinde Sulh Ceza Hakimliğine başvurulur.[11] Sulh CH bir karar verir. Bu karara karşı ise, KK m.28--/10'a göre,

"Üçbin Türk Lirası dahil idarî para cezalarına karşı başvuru üzerine verilen kararlar kesindir" hükmü gereği, bu karar ile ceza kesinleşir. Ancak, yukarıda belirtildiği üzere, bir suç soruşturması sırasında suç yok kabahat varsa cezayı özel koşullar dahilinde Cumhuriyet savcısı veya suç kovuşturması sırasında Mahkemeler de verebilmektedir. Ceza mahkemece verilmişse bu durumda, CMK'na göre itiraz imkânı mümkündür. Burada aynı fiilin farklı mercilerce cezalandırılmasında itiraz imkânı farklı olmaktadır.

*KK m.29/1"*e göre, *"Mahkemenin verdiği son karara karşı ceza 3000 tl üzerinde ise CMK göre itiraz edilebilir." Bu itiraz kararın tebliği tarihinden itibaren en çok 7 gün içinde yapılır.* KK m29 ve 28 birlikte değerlendirildiğinde 3000 tl'yi aşmayan idari para cezaları kesindir.

Ceza 3000 TL üzerinde ise, CMK'ya göre itiraz yapılabileceğine göre, CMK m. 267 uyarınca, "*Hakim kararları ile kanunun gösterdiği hallerde mahkeme kararlarına karşı itiraz edilebilir.*

CMK m269/1 "İtiraz, idarece verilen cezanın yerine getirilmesini durdurmaz. CMK m.271 İtiraz üzerine verilen karar kesindir. İtiraz, zaruret görülmeyen hâllerde evrak üzerinde inceleme yapılarak en kısa sürede sonuçlandırılır. Bu Kanuna göre verilen idarî para cezaları 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil olunur."

268/1 *"Hakim … kararlarına karşı itiraz … ilgililerin kararı öğrendiği günden itibaren 7 gün içinde … yapılır….*

2. … itirazı yerinde görürse kararı düzeltir yerinde görmezse en çok 3 gün içinde itirazı incelemeye yetkili olan mercie gönderir.

3 .. yetkili merci.,bir diğer sulh ceza hakimliğidir." Yani inceleme yatay olarak yapılmakta ve dikey inceleme yapılmamaktadır.[12] Demek oluyor ki, 3000 tl'yi aşmayan idari para cezalarına ilişkin bu düzenleme iki dereceli yargının istisnasını oluşturmaktadır.[13] Bu hususun AY'ya aykırılığı iddia edildiğinde, Mahkeme bu tür eylemlerin ceza hukuku anlamında suç oluşturmadığını ve AY aykırı olmadığına[14] karar vermiştir. (Koçak s. 493-4)

---

[11] Aynı 15 gün içinde, henüz SCH başvurmadan cezanın ¾ ü ödenebilir. Yada ilk taksidi peşin ödemek kaydıyla taksitlendirme isteyebilir. İmdat Türkay (24.12.2020)

[12] CMK 268-3 "*Sulh ceza hâkimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, o yerde birden fazla sulh ceza hâkimliğinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen hâkimliğe; son numaralı hâkimlik için bir numaralı hâkimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine aittir."*

[13] Y14cd, 22.12.2011/-1023/5656 KK m. 32 uyarınca verilen idari para cezasının KK.29 gereğince temyizi mümkün olmayıp ancak itirazı mümkündür.

[14] AYM, 1.3.2006 t ve E2005/108 K.2006/35 sk.

AİHS ne ek 7 nolu protokolün 2. maddesinde yer alan 2 derece yargılama hakkına aykırı olup olmadığı hususu da ayrı bir mesele oluşturmaktadır. (Büyüktavşan, 2018; 287, 301,202) Bu kararlar adli para cezaları için olsa da, ek protokolün 2. maddesinin 2 cümlesi hafif nitelikteki suçlar bakımından istisna getirebileceğini belirtmiş olup aykırılık oluşturmadığı söylenebilecektir. Buna rağmen, idari yaptırımın idari işlem olduğu göz önüne alındığında, hukuk devletinde, iki dereceli yargılamaya imkân veren düzenleme yapılmalıdır.

AYM bir diğer kararında hapisten çevrili suçlara ilişkin 1412 s. CMUK m.305'deki temyiz edilemeyecek miktarı, hapisten çevrili suçlarda önemsiz veya hafif nitelendirmesi yapılamayacağını belirterek iptal etse de[15], doğrudan verilen para cezalarında temyiz sınırının adalet duygusunu aşındırmayacak sınırlarda AY'ya aykırılık oluşturmayacağını belirtmiştir.[16]

Bu noktada sulh ceza mahkemelerinin hakimliğe dönüşmesi sonrası uygulamada, hakimliklerin verdiği cezalar kesin hüküm oluşturmakta istinaf ve temyiz yolu kapalı olmaktadır. Aynı kabahat mülki amir değil de, 4. bölüm 4. paragrafta belirtildiği şekilde, KK m.22-23-24 uyarınca mahkeme tarafından para cezasına çarptırılmışsa, aynı kabahat için, istinaf ve temyiz kanun yolu açık olmaktadır.

3000 tlyi aşmayan ve mülki amirce verilen cezalarına karşı başvuru üzerine SCH tarafından verilen kararın kesin oluşu hususunda dikkat çekilmesi gereken bir diğer çelişki ise, KK m.17'de tüm para cezalarının her yıl yeniden değerleme oranında arttırılacağına ilişkin düzenlemeye karşın, temyiz limiti olan 3000 tlnin değişmemiş oluşudur. Enflasyonun yüksek olduğu ülkemizde, yeniden değerleme oranları [17] yüzdeleri, 2018'de 23.73, 2019'da 22.58 2020'de 9.11 2021'de Eylül ayında 18:14 olmuştur. Bu ortalamaya bakarsak 5 yılda para cezaları iki katına çıkmaktadır. Tarihi ve amaçsal yorum yapıldığında kanun koyucunun itiraz yolunu kapalı tuttuğu para cezaları enflasyon etkisiyle itiraz yolu limitini tek yönlü olarak aşmaktadır. Bu hususun dengelenmesinde yarar bulunmaktadır.

5. Yargı Kararları

Adana 5. Sulh Ceza Hakimliği polis tarafından sokağa çıkma yasağına uymayan kişiye verilen cezayı, kolluk kuvvetlerince ceza verilemeyeceğini ileri sürerek iptal etmiştir.[18] Polis ancak tutanak tutar ve cezayı valilik ya da kaymakamlık verebilir. Kolluk kuvvetleri ancak tutanak düzenleyebilir. Ankara 3.SCH 31.12.2020 UHS ya göre ceza verilmiş m.72 tedbirler sınırlı sayılı diyerek iptal edilmişti.

29.06.2020 tarih ve 2020/1604 değişik iş kararı ile Bolu Sulh Ceza Hakimliği, maskesiz dolaşan kişiye verilen idari para cezasını, hem AY m.13 deki sınırlama şartlarına uyulmadığı

[15] http://www.kararlar.anayasa.gov.tr/kararYeni.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2768&content= (Erişim Tarihi: 11.11.2013)

[16] http://www.kararlar.anayasa.gov.tr/kararYeni.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2768&content= (Erişim Tarihi: 11.11.2013)

[17] htps://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/2007_Degerleme_Oranlari.html

[18] https://t24.cüm.tr//haber/mahkemeden-sokaga-cıikma-yasagı-karari-polis-ceza-kesemez,888584, (Erişim Tarihi, 1.05.2020); www.covid19legalturkey.com/covid-19-tedbirlerinin-ihlali-nedeniyle-verilen-para-cezalarinin-.ukuki-mahiyeti- v-e iptal-edilebilirliği/, Erişim Tarihii (14.10.2020); https://www.ntv.com.tr/turkiye/adanada-mahkeme-sokaga-cikma-kisitlamasi-ihlali-cezasini-iptal-etti,7UJWs3pjhkSYkIWzpQGs_g

hem de m.73 e göre kişiye mali külfet getirilmesinin ancak kanunla mümkün olacağını belirtmiş ve sosyal devletin her gün kişi başı 3 maske sağlama zorunluluğuna vurgu yaparak, cezanın kaldırılmasına karar vermiştir. [19] Ayrıca kararda, yaptırımın ancak emri çıkaran tarafından uygulanabileceği, 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nda sokağa çıkma yasağı ve maske tedbirine ilişkin açıkça düzenlenen bir zorunluluk bulunmadığı gibi bu tedbire aykırı hareket edilmesi de kanunda sayılan bir yasak veya zorunluluk olmadığından; sokağa çıkma yasağına aykırılık eylemi nedeniyle 1593 sayılı UHSK'nun 282'nci maddesinin uygulanması hukuken mümkün görülmediğinden, başvurunun 5326 sayılı KK'nun 28/8-b maddesi gereğince kabulüne karar vermek gerekmiştir."[20] Ancak daha sonra kanun yararına bozma istemi ile dosya Yargıtay önüne gelmiş, sınırlı sayıda (numerus clausus) şeklinde sayılan hastalıklar ve tedbirler arasında Covid-19 sayılmadığı ve maske takma zorunluluğu bulunmadığından ceza uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmiş olsa da Valinin tedbir alabileceği ve fakat usulüne uygun ilan etmesi gerektiği bu şart sağlanmadığında cezanın kaldırılması, ilan edilmişse cezanın vali tarafında uygulanma zorunluluğu bulunması nedeniyle, kolluk tarafından uygulanamayacağı ancak tutanak tutabilecekleri belirtilmiş ve yetki incelemesi yapılmadığı için karar Yargıtay 19. Ceza dairesince, 9.11.2020 t ve 2020-4354 E ve 2020/14250 sk ile bozulmuştur. Bu kararda UHSK 282 uygulanamaz ancak emre aykırılıktan KK 32 uygulanabilir denilmiştir. Yargıtay'ın aynı dairesinin 14.12.2020. t ve E.2020/5700 K. 2020/19580 nolu aynı yönde bir kararı da var. Ancak son kararda bundan dönüyor ve 282nin önünü açıyor. Şöyle ki, Bolu'da maske takmayan bir kişiye UHSK 282 ye göre para cezası verildi itiraz üzerine SCM cezayı kaldırdı. Yargıtay CD.19. incelemesinde 14.12.2020 kararlında UHSK nda maske takma yükümlülüğü bulunmadığı belirtilmiş UHSK M.282 de maske tedbiri bulunmadığından buna göre ceza verilemeyeceğini söylemiş ve KK m.32'ye göre, emre aykırılıktan ceza verilmesine hükmedilmişti, Kanun yararına bozma üzerine Yargıtay 12.1.2021 de, önceki kararı kaldırarak, maske takmayanlara UHSK m.282'ye göre ceza verilebileceği değerlendirmesini yaparak önceki kararları kaldırdı.[21] Buna göre, Yargıtay 25.1.2021 t ve 19.c.Da. E.2021/627 ve K.2021/467 25.01.2021 tk: UHSK 282'ye göre değerlendirilmesi uygundur, idarenin kolluk tutanağını değerlendirmesi takdir yetkisindedir, 282'ye göre işlem yapılmalıdır dedi.

Katıldığımız muhalefet şerhinde ise, Erdoğan İshakoğlu, hiçbir yasada maske takma mecburiyeti olmaması nedeniyle cezanın hukuki dayanağı bulunmamaktadır. Ayrıca hukuka uygun emir de bulunmamaktadır. Valiye verilen tedbir alma yetkisi AY 13'e aykırı şekilde temel hak ve özgürlükleri kısıtlayacak şekilde kullanılamaz. Dolayısıyla ceza hukuki dayanaktan yoksundur.

Sokağa çıkma yasaklarının dayandırıldığı İİK'nda yasaktan önce uygulanabilecek koruyucu tedbirlere, yasakların sınırlarına ve orantılı olmasına ilişkin hüküm yer almamıştır. Dolayısıyla bu yasa hem AY hem de taraf olunan sözleşmelerde yer alan yasallık ilkesinin, önceden belirlilik ilkesini karşılamamaktadır (İHD,11).

[19] https:www.dw.ccom.tr/mahkeme-maske-cezasini-iptal-etti/a-54161583
[20] https:www.dw.ccom.tr/mahkeme-maske-cezasini-iptal-etti/a-54161583
[21] https://www.trthaber.com/haber/gundem/yargitaydan-maske-cezasi-karari-556915.html

AYM B: 2020/13969 K.9.6.202 no.lu Senih Özay başvurusunda, 65 yaş üstü için uygulanan kısıtlamayı, çalışma hakkı, seyahat özgürlüğü güvencelere aykırı ölçüsüz bulsa da, başvuru yolları tüketilmediği için kabul edilmez bulmuş ve İdari yargıda iptal davası açmanın etkili başvuru yolu olacağını kararında belirtmiştir. (9.6.2020 t., B.202/13969 ve 12.6.2020 t ve 31153 s. RG)

6. Anayasa Yolu

Cezaların iptali için açılacak bir davanın başarı şansı yüksektir. İç hukuk yollarının tüketilmesi halinde AYM'ne bireysel başvuru yapılarak, temel hak ve özgürlükleri kısıtlanma şeklinin AY'ya aykırı olduğu AY ve AİHS tarafından korunan kişi hakları, mülkiyet hakkı, çalışma hakkı gibi pek çok temel hakkın kararname hatta genelge ile ihlal edildiği ileri sürülerek, bu ihlallerin hukuka aykırılığı ileri sürülebilir. Olağan dönemde bu kısıtlamalardan kanunla yapılmamış olanlar iptal edilecektir. Temel yasak hukuka aykırı olunca buna bağlı cezalar da aynı şekilde iptal edilecektir. İdari yaptırımlar şüphe duyulmayacak bir belirlilik ve kesinlik şartlarını ancak yasallık ilkesiyle sağlar. (Güler; 183) Ayrıca cezalar da kanunilik ilkesine aykırıdır. Kanunla yapılmış olsaydı dahi AY'da yer alan meşru amaca dayanmadığı için yine iptali mümkündür zira genel sağlık, ilgili maddelerde kısıtlama nedeni olarak yer almamaktadır.

AYM önüne gelecek bir başvuru durumunda, olağan dönemde, kanunla yapılmadığı için, kanunla yapılmış olsa bile, genel sağlık meşru amaç sayılamayacağından, gereklilik, elverişlilik, orantılılık gibi ölçülülük incelemelerine gerek olmaksızın aykırılığı tespit edecektir. Ayrıca günlük değişkenlik gösteren uygulamalar öngörülebilir ve erişilebilir de değildir.

8. Sonuç

Temel hak ve özgürlükler Anayasaya aykırı şekilde, kısıtlanmış olunca bu kısıtlamalara uymayanlara verilen cezalar da hukuka aykırı olmaktadır. Olağan dönemlerde, temel hak ve özgürlükler sadece kanunla ve AY'nın ilgili maddesindeki gerekçeyle kısıtlanabilir.

Hem kısıtlama hem de cezalar kanunilik ilkesine aykırıdır. Kısıtlamaların olağan dönemde ilgili maddedeki meşru amaçla ve kanunla yapılması gerekirken, kararname ve genelgelerle yapılmıştır.

Öncelikle, sokağa çıkma, maske, seyahat, çalışma ibadet hürriyetlerini düzenleyen maddede genel sağlık meşru amaç olmadığından kısıtlamalar hangi araçla yapılırsa yapılsın anayasaya aykırıdır.

Genel sağlık ilgili maddede kısıtlama nedeni olsaydı hukuka uygun kısıtlama kanunla yapılabilecekti. Kanun yerine kararname ve genelgeler kullanılmış olup, genelgeler sadece idarenin memuruna verdiği emirdir. Genelgeyle vatandaşa kısıtlama veya ceza verilmesi mümkün değildir. Covid 19 para cezaları bu yönüyle hem şekil hem esastan sakattır zira, şekil

olarak genelge ile vatandaşa hitap edilemez, üstelik bu genelgelerin çoğu ilan edilmemiştir. Esas olarak ise, genelge ile temel hak ve hürriyetler sınırlanamaz.

5326 sayılı KK'nun**,** "Emre aykırı davranış" başlıklı **32** nci maddesinde "*.., genel sağlığın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak verilen emre aykırı hareket eden kişiye*" … idarî para cezası verilebileceğini düzenlemiştir. Emirler de hukuka aykırıdır.

Kolluk kuvvetlerinin kestiği cezalarda, mülki amirin yetkisinin aşıldığı, KK ve UHSK gereğince idari yaptırm kararlarında hukuka uygunluk ve UHSK 282 de yer alma şartlarının yokluğunda hem yetki, hem konu unsuru bakımından sakatlık için Sulh Ceza Hakimliğine başvurularak iptali mümkündür.

AY m. 13 olağan dönemde ancak kanunla ve ilgili maddede yer alan sınırlama sebebine dayanarak temel hakların kısıtlanabileceğini düzenlemesi karşısında emir hukuka uygun olmadığından, cezalar da hukuka aykırıdır.. Henüz bir olağanüstü hal ilan edilmediğine göre bütün kısıtlamalar AY'ya ve hukuka aykırıdır. Kendisi hukuka aykırı olan düzenlemelere uymayanlar için öngörülen idari yaptırımlar da aynı sebeple hukuka aykırıdır.

Cumhurbaşkanı Kararnameleri yasaklama ve cezaların getirilebilmesi için olağan üstü hal ilan edilmesi gerekmektedir. Cumhurbaşkanının içinde bulunduğumuz durumu olağan üstü hal olarak görüp görmemesi tamamen takdir hakkında olup, bir yerindelik sorunudur. Ancak olağan üstü hal olmaksızın CBK ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılıp yasaklara uymayanlara ceza uygulanması hukukilik sorunu oluşturmaktadır.

Kısıtlama ve cezaların hukuka uygun şekilde yapılması için, ya olağan üstü hal ilan edilmesi ya da anayasanın temel hakları düzenleyen maddelerine kısıtlama meşru amacı olarak, "genel sağlık" ibaresinin eklenmesi ve kıstılamaların meşru amaca uygun şekilde kanunla yapılması gerekir.

Kaynakça

Dergiler:

Arslan Volkan., "Covit-19 Salgını Sebebiyle Uygulanan Sokağa Çıkma Kısıtlamalarının 1982 Anayasasına Uygunluğu", *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 2020, ss.809-835.

Büyüktavşan Muhammed Taha, Kesinlik Sınırı Altındaki İdari Para Cezalarına karşı İtiraz Yoluna Başvurulamamasının Cezai Konularda İki Dereceli Yargılanma Hakkı Bakımından İncelenmesi, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2018 Yıl 6 Sayı 12, ss. 279-312.

Güler Betül, İdarenenin Covid 19 Pandemisinde İlişkin Sokağa Çıkma Yasağı Kararlarının Kanuni İdare İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal*

Bilimler Dergisi Covid-19 Hukuk Özel Sayısı, Yıl:19 Sayı:38 Yaz 2020/2 (Covid-19 Özel Ek) ss.180-201.

Koçak Nazım Taha Kabahatler Kanunu Uyarınca Verilen Para Cezalarında İki Dereceli Yargılama Sorunu, Ankara Barosu Dergisi, 2014/2, s.489-499.

Hüsamettin Uğur, Kabahatler Kanunu ve 5552 Sayılı Kanuna Göre İdari Para Cezası ve Yargıtay Uygulaması, TBB Dergisi, S85, 2009. s. 189-219.

Kitaplar;

Gözler Kemal 2019, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 2019.

Gözler Kemal, Anayasa Hukuku Genel Teorisi, C1, Bursa 2021.

Sağlam Fazıl, Anayasa Hukuk Ders Notları, İstanbul 2013.

Tanör Bülent ve Yüzbaşıoğlu Necmi, *"1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku",* 19. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2019.

Editörlü Kitap;

Hekimoğlu Merdan Mehmet., "Covid-19 Pandemisi Kapsamında Alının Tedbirlere Anayasa ve İdare Hukuku Açısından Bir Bakış," Bir Küresel *Salgın ve Hukuk Covid-19, Ed.Batı M., &Çağlayan S.,* Ankara 2021, .ss.203-224.

Sonsuzoğlu Elif, "*Olası Aşı Pasaportunun Hukukiliği",* Bir Küresel Salgın ve Hukuk Covid-19, *Ed.Batı M., &Çağlayan S.,*Seçkin Ankara 2021, ss.109-144.

Raporlar:

Human Right Assosiation, (İHD) "COVİD-19 ile Mücadele Kapsamında Alınan Tedbirlerin Yasallığı ve İdari Para Cezaları Özel Rapor," Ankara 2020, Erişim Adresi, https://www.ihd.org.tr/covid-19-ile-mucadele-kapsaminda-alinan-tedbirlerin-yasalligi-ve-idari-para-cezalari/, (10.4.2021)

İnsan Hakları Derneği, Enkaz Kaldırma Çalışmaları, Covid19 ile Mücadele Kapsamında Alınan Tedbirlerin Yasallığı ve İdari Para Cezaları, 12.Ağustos.2020 Avrupa Konseyi, Respecting Democracy, Rule of Law and Human Rights in the Framework of the Covid19 Sanitary Crisis: A Roolkit for Mmember States, Erişim Adresi, https://rm.coe.int/sg-inf-2020-11-respecting-democrasy-rule-of-law-human-rigths-in-th-6809e1d91

İnternet Kaynakları;

Gözler Kemal, 2020- a) Korona Virüs Salgınıyla Mücadele İçin Alınan Tedbirler Hukuka Uygun Mu? (1), Erişim Adresi https//www.anayasa.gen.tr/korona.htm, (25.2.2021)

Gözler 2020- b), "Korona Virüs Salgınıyla Mücadele İçin Alınan Tedbirler Hukuka Uygun Mu?(2)", Erişim Adresi.,www.anayasa.gen.tr/korona-2.htm, (4.3.2021)

Delener Mehmet Erdem, Sokağa Çıkma Yasağı Nedeniyle İdari Para Cezası Uygulananlar Ne Yapabilir= Erişim Adresi https://vergialgi.net/sokaga-cikma-yasagi-nedeniyle-idari-para-cezasi-uygulananlar-ne-yapabilir? (29,5,2020)

Mehmet Merdan Hekimoğlu, "Covid 19 pandemisi Yasaklarının Hukuki Boyutları," 5 Nisan 2020, Final Hukuk Klübü, E- Hukuki Sohbet, Canlı yayın, Erişim Adresi, finalhukukklübü@finaluniversity.

Özgül Ahmet, Avukat Ahmet Özgül ileKoronavirüs Önlemleri Kapsamında Uygulanan İdari Yaptırımları Konuştuk. İstanbul Hukuk danışmanlık. Erişim Adresi,

https://www.istanbulhukukdanismanlik.net/avukat-ahmet-ozgul-ile-koronavirüs-onlemleri-kapsaminda-uygulanan-idari-yaptirimlari-konustuk/, (6.5.2020)

İmdat Türkay, 2020, Maske Takmama Cezasına İltiraz/Erken Ödeme indirimi/taksitlendirme ve Cebri Tahsilat Süreçlerinin Değerlendirilmesi, Erişim Adresi,

http://naziligundem.com/tr/yayinlar/maske-takmama-cezasina-itirazerken-ödeme-indirimitakistelendirme-ve-cebri-tahsilat-suserclerinin-degerlendirilmesi?onlyTm=&= (8.05.2021)

Vergiden Kaynaklı Rücuen Alacak Hakkı

Right of Recourse Due to Tax

Doğan ŞENYÜZ[1]

Abstract

The right of recourse is a right of recourse that allows the person who partially or fully fulfills the debt instead of the main debtor to apply to the main debtor. It is an institution that takes place in almost all branches of law, especially in the law of obligations. This right has been expressed in different contexts in Articles 40 and 129 even in the Constitution.

Tax law regulates relations between the state and the taxpayer regarding the period from the birth of the tax debt to its termination. Although it is essential that the tax obligation is fulfilled by its obligator, it is possible to terminate this debt with payment by third parties. In the case of tax obligation is terminated by third parties - under certain conditions- the third party's right of recourse to the taxpayer arises. Within this context right to recourse originating from taxation is encountered as a field of tax law reflected onto private law.

As it is in other recourse the recourse creditor is the person who pays the tax debt of the taxpayer (third party), and the recourse debtor is the taxpayer in the tax-based recourse relation. Recourse debtor is liable to the third party that is the recourse creditor with their attachable assets as compensation for the tax obligation fulfilled by the third party. it is not possible as a rule for one of the parties to the recourse relationship to be the state. For this reason, the principles of simple recourse (not strengthened by subrogation) are valid in the recourse relationship.

Third parties paying the obligator's tax obligation can arise from tax laws within the scope of tax obligation, contracts, unjust enrichment and acting without authority. Regardless of the reason for payment, tax obligation relationship between the state and the obligator terminates. Instead of this relationship, a recourse relationship emerges between the taxpayer and the third person who pays the debt within the scope of private law provisions. Therefore, conflicts between the recourse debtor and the recourse creditor are resolved not in administrative jurisdiction but in accordance with the rules of judicial, and judicial courts.

Keywords: tax obligation, right of recourse, tax liability, tax payment
JEL Classification Codes: K11, K12, K34.

Özet

Rücu hakkı asıl borçlu yerine borcu kısmen veya tamamen ifa eden kişinin asıl borçluya başvurabilmesine olanak sağlayan bir alacak hakkı olup, başta borçlar hukuku olmak üzere hemen hemen tüm hukuk dallarında yer verilen bir müessesedir. Öyle ki bu hak Anayasa'da dahi 40. ve 129. maddelerde farklı bağlamlarda ifadesini bulmuştur.

Vergi hukuku devletle mükellef arasındaki vergi borcunun doğumundan sonlanmasına kadar geçen süreye ilişkin ilişkileri düzenler. Vergi borcunun mükellefi tarafından ödenmesi asıl olmakla birlikte bazı durumlarda bu

[1] Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, ORCID: 0000-0002-3337-4485, dsenyuz@uludag.edu.tr

borcun üçüncü kişilerce ödenerek sonlandırılması da mümkündür. Vergi borcunun üçüncü kişilerce sonlandırılması halinde -belirli şartlar altında- üçüncü kişinin mükellefe rücu hakkı ortaya çıkar. Bu kapsamda vergi hukukunun özel hukuka yansıyan bir alanı olarak vergi kaynaklı rücuen alacak hakkıyla karşı karşıya kalınır.

Diğer rücu ilişkilerinde olduğu gibi vergi kaynaklı rücu ilişkinde de rücu alacaklısı mükellefin vergi borcunu ödeyen kişi (üçüncü kişi) ve rücu borçlusu ise vergi mükellefi konumundaki kişidir. Rücu borçlusu üçüncü kişi tarafından ödenen vergi borcunun karşılığı olmak üzere rücu alacaklısı olan üçüncü kişiye karşı haczedilebilir malvarlığıyla sorumludur. Vergi alacaklısı devlet olsa da rücu ilişkisinde ilişkinin taraflarından birinin devlet olması kural olarak mümkün değildir. Bu nedenle rücu ilişkisinde basit rücu (halefiyetle güçlendirilmemiş rücu) esasları geçerlidir.

Üçüncü kişinin mükellefin vergi borcunu ödemesi vergi sorumluluğu kapsamında vergi kanunlarından, sözleşmelerden, sebepsiz zenginleşmeden, vekaletsiz işgörme ya da kefaletten kaynaklanabilir. Hangi sebeple ödenmiş olursa olsun devletle mükellef arasındaki vergi borcu ilişkisi sonlanır. Bu ilişki yerine bu defa özel hukuk hükümleri kapsamında mükellefle borcu ödeyen üçüncü kişi arasında esas alan rücu ilişkisi ortaya çıkar. Bu nedenle rücu borçlusu ile rücu alacaklısı arasındaki uyuşmazlıklar idari yargıda değil, adli yargı ve adli yargının kurallarına göre çözülür.

Anahtar kelimeler: vergi borcu, rücü hakkı, vergiden sorumluluk, verginin ödenmesi
JEL Kodları: K11, K12, K34

1. Giriş

Rücu ilişkisi genel olarak bir kimsenin başkalarına ait olan bir borcu ödemesiyle ortaya çıkar. Rücu hakkının özünde başkasına ait borcu ifa eden kişinin malvarlığında meydana gelen azalmanın giderilmesi amacı yatar. Vergi hukukunda özellikle verginin ödenmesinden sorumlu olanlar bakımından geniş ve yaygın bir uygulama alanı tanınmıştır. Vergi borcunun bir başkası tarafından ödenmesi rücu hakkının kullanımına yol açan bir sebep olarak kabul edilmekle birlikte bu hakkın kapsamı, şartları ve nasıl kullanılacağına dair kurallara vergi mevzuatında yer verilmemiştir. Bu alanlar özel hukuka göre çözülmesi gereken alanlar olarak karşımıza çıkar. Bunun sebebi, rücu ilişkisinin verginin ödenmesinden sonraki aşamaya ilişkin olmasına bağlıdır. Vergi kim tarafından olursa olsun ödendikten sonra ortaya çıkan rücu ilişkisinde devletin yeri ve taraf sıfatı bulunmaz.

Bununla beraber, rücu alacaklısı ile borçlusu arasındaki ilişki her ne kadar vergi ödeme kaynaklı olsa da kusur, ispat, delil, def'i ve temerrüt faizi gibi unsurlar yönünden özel hukuktaki hükümler geçerlidir. Bu çalışmada öncelikle rücunun özel hukuktaki diğer müesseselerle fark ve benzerlikleri belirli ölçülerde ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bununla birlikte bu bağlamda yapılacak değerlendirmeler ayrı ve daha kapsamlı çalışmaların konusu olabilecek önem ve genişlikte olduğunu belirtmek gerekir. Dolayısıyla vergide rücuen alacağın genel bir çerçevesinin çizilmesinin amaçlandığı bu çalışma değişik yönlerden geliştirilmeye açıktır.

2. Rücu İlişkisine İlişkin Genel Açıklamalar

2.1. Rücu İlişkisinin Niteliği

Rücu, başkasına ait borcu ifa eden kimsenin, malvarlığındaki eksilmeyi asıl borçluya dönerek istemesine ve bu suretle malvarlığındaki eksilmeyi gidermeye yönelik tazminat niteliğinde bir haktır (Koçano Rodoslu, 2016:7). Bu nedenle rücu başkasına ait borcu ödeyen üçüncü kişiyle asıl borçlu arasındaki ilişkiyi ifade eder. Dolayısıyla rücu hakkını tazminat hukukunun bir parçası olarak görmek yanlış olmaz. Örneğin, bir kimsenin kamu alacağına kefil

olması nedeniyle vergi borcunu ödemek zorunda kalması halinde, borçluya rücu ederken talep ettiği miktar niteliği itibarıyla vergi borcu değil, fakat tazminat niteliğindeki bir alacak olacaktır Reisoğlu, 2013:269). Kendi payından fazla ödemede bulunarak başkasının borcunu yerine getiren kişi de asıl borçlulara ileri sürebileceği tazminat hakkı elde eder. Rücu bu haliyle hakkaniyet ilkesine uygun olarak kendine ait olmayan bir borcu ödemek suretiyle zarar gören tarafla borcun başkası tarafından ödenmesi nedeniyle o kişinin malvarlığında azalmaya yol açan zarar veren taraf arasındaki bozulan menfaat dengesinin sağlanması konusunda düzeltici rol üstlenir. Böylelikle asıl borçlunun borcunu ödeyen (rücu alacaklısı) ile asıl borçlunun (rücu borçlusunun) malvarlıkları arasında borcu ödeyen aleyhine bozulan dengenin yeniden kurulması amaçlanır.

Rücu hakkının sosyal güvenlik hukuku bakımından geniş bir uygulama alanı bulunduğunu ifade etmek gerekir (Bkz, Gültaş,2010). Rücunun ticari bir işletmeyle ilgili olması halinde gider ve gelir yönüyle ayrı değerlendirmeler yapılmasına ve bu bağlamda vergi hukukuyla ilgili sonuçlarının doğacağına dikkat çekmek gerekir. Örneğin tacir olan rücu alacaklısının yaptığı ödemeyle ilişkili temerrüt faizi tahsil etmesi gelir (veya kurumlar) vergisi ile ve alacaklının ticari işletme olması halinde katma değer vergisi bakımından ayrı sonuçları olur. Rücu alacaklısı tacir olmayan gerçek kişi olduğunda elde ettiği temerrüt faizi menkul sermaye iradı olarak nitelendirilir. Diğer taraftan rücu alacaklısının yaptığı ödemeyi bir karşılık gözetmeksizin yapılması borçlunun aktifinin mal varlığının azalmasının önüne geçmesine bağlı artışın Veraset ve İntikal Vergisi m. 2/b kapsamında borcu ödenen bakımından sonuçları doğar.

2.2. Rücu Çeşitleri

Rücu hakkının, biri basit (halefiyete dayanmayan) diğeri halefiyetle güçlendirilmiş (halefiyete dayanan) rolmak üzere iki çeşidi bulunur. Esasen rücu ve halefiyetin her ikisinde de başkalarına ait borcu yerine getiren kişinin, asıl borçluya karşı bir alacak elde ederek istemde bulunması söz konusudur. Rücu hakkının basit veya halefiyetle güçlendirilmiş olup olmaması ayrımı vergi kaynaklı rücunun sınırlarını belirlenmesinde de özel bir öneme sahiptir.

2.2.1. Basit Rücu (Halefiyetle Desteklenmemiş Rücu)

Kanunda rücu hakkı öngörülmekle birlikte bu hak halefiyetle desteklenmiş olmayabilir. Bu durumda basit (adi, alelade) rücu söz konusu olur. Basit rücuda, bir kişinin bir başkasına ait borcu ifa etmesiyle kural olarak borç sona erer (Koçano Rodoslu,2016:12). Borcun ifasıyla rücu alacaklısı borçlu üzerinde alacaklının borçlu üzerinde bağımsız yeni bir alacak hakkı elde eder. Bu yönüyle basit rücu alacaklının haklarının borçluya intikal etmesini içermez.

2.2.2. Halefiyetle Desteklenmiş Rücu

Borcu ifa edene daha fazla güvence sağlanabilmesi amacıyla rücu hakkının halefiyetle güçlendirilmesi söz konusu olabilir. Rücu hakkının halefiyetle güçlendirilmesi sadece kanunun

öngördüğü durumlar için geçerli olup, kanunla düzenlenmiş olması şarttır (Koçano Rodoslu,2016:15). Halefiyetle güçlendirilmiş rücu sadece kanunlarda açıkça belirlenen hallerde gerçekleşir ve kanunda açık bir hükmün varlığına bağlanmıştır. Kanunda rücu hakkının halefiyetle güçlendirildiği veya desteklendiğine dair bir hüküm mevcut olmadığında basit rücunun var olduğu kabul edilir.

Basit rücu ile halefiyetle güçlendirilmiş rücu arasındaki temel fark; basit rücuda alacaklının, asıl borçlu üzerindeki hakları rücu alacaklısına geçmezken, halefiyetle güçlendirilmiş rücuda ise alacaklının asıl borçlu üzerinde sahip olduğu tüm haklar rücu alacaklısına geçer. Halefiyete ilişkin hükümler istisnai nitelikte olup genişletici yoruma tabi tutulamayacağı gibi kıyasa dahi esas olamazlar. Yani halef, halef olunanın sahip olduğu haklardan daha fazlası kullanılamayacağı gibi ondan halef olunanın sahip olduğu haklardan daha azı ile yetinmesi de istenemez.

Basit rücuda yeni bir borç ilişkisi ortaya çıkarken, halefiyete dayanan rücuda borç devam eder ve borcun alacaklı tarafının değişmesi suretiyle rücu alacaklısı nezdinde varlığını sürdürür. Çünkü halefiyet bir kişiye ait mal varlığı unsurlarından; alacaklar, borçlar, sözleşme ilişkileri, açılmış davalar ile takipler gibi durumlar için kanunda öngörülmüş özel devir şekillerine uyulmaksızın bu unsurların kendiliğinden (ipso iure) bir bütün halinde başkasına geçmesidir. O halde halefiyette alacaklı olan kişinin hukuksal statüsü yerine halef olan geçer. Bu kapsamda alacağa bağlı feri haklar, yenilik doğuran haklar (muacceliyet ihbarı, seçim hakkı, temerrüt ihtarı, hapis hakkı, rehin hakkı, zarar tazminini isteme ya da takas talep etme hakkı vs.) ve alacaklının şahsına bağlı olmayan öncelik hakları ile dava ve icra takibi hakları halefe geçer. Kanun koyucu, asıl borçlu yerine borcu ödeyene tanıdığı halefiyetle alacaklının borçlu üzerindeki tüm hak ve güvencelerini borcu ödeyene geçirerek ödeyen kişinin bu hak ve güvencelerden yararlandırılmasını amaçlamıştır. Örneğin dava devam ederken ölüm nedenine bağlı halefiyet gerçekleşmişse, halef olan kişi bu davaya davanın kaldığı yerden taraf olarak devam edebilir.

2.3. Rücu Sebepleri

Rücu ilişkisinin ortaya çıkması taraflar arasındaki hukuki ilişkiye göre farklılık gösterir. Rücu hakkı doğrudan kanunlardaki düzenlemelerden doğabileceği gibi sözleşme, sebepsiz zenginleşme, vekâletsiz iş görme ve kefaletten de doğması mümkündür.

3. Vergi Hukukunda Rücu İlişkisi

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 19. maddesinde "vergi alacağının, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte ortaya çıkacağı" hüküm altına alınmıştır. Her bir vergiye ilişkin vergiyi doğuran olay, o vergiye ilişkin kanunda belirtilir (Karakoç,1996:167). Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olay çoğunlukla özel hukuk ilişkisine dayanmakta yani vergi doğurucu olaya sebebiyet veren işlem, özel hukuk kurallarına göre şekillenmektedir (şenyüz,2002:2). Görüleceği üzere vergi idaresi vergiyi doğuran olayda taraf değildir (Karakoç,1997:41). Vergiyi doğuran olay, kişilerin kendi aralarındaki ilişkilerden doğduğu için

çoğunlukla bir özel hukuk olgusudur (Kaneti vd., 2019:132). Vergiyi doğuran olay niteliğindeki işlemler özel hukuk işlemi olarak vergi idaresinin iradesi dışında özel hukuk alanında çoğunlukla da piyasada gerçekleşir. Hukuka uygun veya aykırı olsun sözleşmelerin sonuçlarının vergiyi doğuran olay niteliği arz etmesine bağlı vergisel sonuçlar ortaya çıkar Şenyüz vd.,2019:110)

Özel hukuktaki işlemler vergiyi doğuran olay üzerinden vergi hukukunda sonuçlar doğururken vergiden kaynaklı rücu vergi borcunun sonlanması işleminin özel hukuktaki sonucudur. Bu yönüyle vergiden kaynaklı rücu hakkı özel hukuk kapsamında ortaya çıkan ve niteliği itibarıyla bir alacak hakkıdır. Vergiden kaynaklı rücu ilişkisinin vergiyi doğuran olayla bir ilişkisi olmayıp rücu ilişkisi vergi borcunu mükellef yerine bir başkasının ödemesiyle ortaya çıkar. Vergi borcunun başkası tarafından ödenmiş olmasının sözleşme serbestisi ve irade özgürlüğü ilkesine uygun olup olmamasının rücu hakkı üzerinde etkisi olmaz. Yeter ki vergi kanunlarına göre ortaya çıkan bir vergi borcu mükellefi dışındaki biri tarafından ödenmiş olsun. Üçüncü kişi vergi borcuna ilişkin olarak mükellef veya işleme yönelik def'i sebeplerini (hataların varlığı, zamanaşımı vb.) biliyorsa, bilmesi gerekiyorsa veya bilebilecek durumdaysa bu durumda iyiniyetli sayılmaz ve rücu hakkı ortaya çıkmaz. Ödenmemesi gerektiğini bilmek rücu hakkına engel olur.

Özel hukukta borç ve sorumluluk iç içe geçmiş kavramlar olup borcun bulunduğu her durumda sorumluluk da vardır. Vergi hukukunda ise özel hukuktan farklı olarak borç ve sorumluluk birbirinden ayrılabilmekte "vergi borçlusu" ve "sorumluluk borçlusu" olmak üzere iki türlü borçluluk bulunmaktadır (Akkaya,1997:187). Rücu mükellef ile ödeme yapan üçüncü kişi arasındaki ilişkiye dayanması nedeniyle ödeyene karşı mükellefin sorumluluğunu ifade eder. Üçüncü kişi rücu alacaklısı olarak mükellefe (rücu borçlusuna) "*senin vergini ben ödedim ödediğim vergiyi bana öde"* demektedir (Candan, 1998:132). Vergiden kaynaklı rücu ilişkisinde vergi idaresinin bir yeri yoktur.

3.1. Vergi Ödemelerinde Geçerli Rücu Çeşidi

Vergi borcunun üçüncü kişi tarafından ödenmesi halinde ortaya çıkan rücunun öncelikle basit rücu mu, yoksa halefiyetle güçlendirilmiş rücu mu olduğunun belirlenmesi önem arz eder. Vergi, kanundan kaynaklanan alacak olması nedeniyle devletin kamu hukukunun üstünlüklerinden yararlandığı alandır. Rızaen ödenmediğinde verginin AATUHK'ya göre yapılan işlemlerle cebri icra yoluna gidilir.

Halefiyetle güçlendirilmiş rücu hali kanunda açıkça öngörülmediği sürece doğmaz. Halefiyet alacaklının tüm haklarının borcu ödeyen üçüncü kişiye geçmesini sağlayan bir müessese olmakla beraber başkasının vergisini ödeyen bakımından bu sonuçları doğurmaz. Çünkü, vergiden kaynaklı rücu ilişkisinde özel bir kişinin halefiyet kapsamında alacaklı devletin yerine geçip onun tüm haklarına sahip olması düşünülemez. Devletin üstün gücünün özel bir kişiye geçişi ve onun tarafından kullanılabilmesi özel kişiye devletin sahip olduğu kamu hukuku ayrıcalıklarının tanınması gerekir. TBK m.596 ve AATUHK m.11'deki şartlara uygun kefalet her ne kadar halefiyetle güçlendirilmiş bir kefalet ise de vergi idaresinin üstün güç kullanmaktan kaynaklı usul ve esasa ilişkin yetkilerinin geçeceğine ilişkin halefiyeti içeren bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle vergide halefiyete dayanan rücu hali değil, basit rücu hali söz konusu olur.

3.2. Vergi Kaynaklı Rücuen Alacak İlişkisinde Taraflar

3.2.1. Genel Olarak

Vergi borçlusu mükellef, vergi alacaklısı devlet ve vergiyi mükellef adına devlete ödeyen üçüncü kişi arasındaki ilişkide rücu hakkı, rücu alacaklısı olan üçüncü kişinin rücu borçlusu olan mükellefe başvurma hakkıdır. Vergi kaynaklı ilişkide rücu alacaklısı mükellefin vergisini kanunen ödemek zorunda kalan vergiden sorumlu veya böyle zorunluluk bulunmamakla birlikte mükellefle aralarındaki bir sebebe dayalı veya değil vergi borcunu ödeyen kişidir. Mükellefin vergi borcunu ödeyenin borcu hangi sebeple ödediğinin önemi yoktur. Yeter ki vergi borcu bağış iradesiyle ödenmemiş veya ödedikten sonra ibra edilmemiş olsun. Bir başka ifadeyle, rücu hakkı için borcu ödeyen üçüncü kişi ile mükellef arasında önceden kurulmuş bir hukuki ilişkinin varlığı şart olmadığı gibi alacaklı vergi dairesi ile üçüncü kişi arasında önceden kurulmuş bir ilişkinin varlığı da şart değildir. Verginin vadesinden önce veya sonra ödenmesinin de önemi yoktur. Sadece vergi borcunun üçüncü kişi tarafından ödenmiş olması yeterlidir.

3.2.2. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküller

Medeni hukuk anlamında tüzel kişiliği olanların vergi borçları için rücu alacaklısı ve rücu borçlusu kolayca belirlenir. Ancak vergi hukukunda tüzel kişiliği olmayanlara bazı oluşumlara da vergisel kişilik tanınmıştır. Adi ortaklıklar bunlardan biridir. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği bulunmamasına karşın KDV uygulamasında bağımsız işletme birimleri olarak vergi mükellefi kılınmışlardır. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklarından ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın KDV ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir. Adi ortaklığın borçlu olduğu durumda ortaklarının her biri vergi idaresine karşı adeta tek borçluymuş gibi borcun tümünden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Bu çerçevede iki farklı görüş ileri sürülebilir.

İlk görüş, vergi dairesine ödeme yapan bir ortak iç ilişki nedeniyle diğer ortaklara karşı rücu alacaklısı olur. Çünkü TBK'nin 627. maddesine göre; ortaklardan birinin ortaklık işleri için yaptığı giderlerden veya üstlendiği borçlardan dolayı diğer ortaklar, ona karşı sorumlu olurlar. TBK'nın 621. maddesine göre de sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak zorundadır. Bu bağlamda, ortakların her biri kendi hissesini aşan tutar bakımından diğer ortaklardan rucüen alacaklı hale gelir. Ortakların vergi idaresine karşı müteselsilen sorumlu olmaları kendi iç ilişkilerine göre diğer ortaklara başvurmasına engel oluşturmaz. İkinci görüşe göre rücu ilişkisinin söz konusu olması için bir kişinin kendisine ait olmayan bir borcu ödemiş olması gerekir. Halbuki adi şirket ortağının ödediği vergi borcu başkasının değil, kendisinin borcudur. Nitekim adi ortaklığın borçlu olduğu durumda ortaklarının her biri vergi idaresine karşı adeta tek borçluymuş gibi borcun tümünden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Vergi idaresine olan borcu kendi borcuymuş gibi ödeyen ortak diğer ortaklardan varsa ortaklık ilişkisinden kaynaklanan nedenlerle bir alacak hakkına sahip olabilir. Kanaatimizce ortaklar arası ilişkileri dikkate alan ilk görüş isabetlidir.

3.2.3. Taraf Değişikliği (Rücu Borçlusunun veya Alacaklısının Ölümü)

3.2.3.1. Mirasçıların Tereke Borçlarından Vergi Sorumluluklarının Sınırları

Ölüm halinde ölenin hem alacakları hem borçları külli halefiyet kuralı gereğince başkaca bir işleme gerek kalmaksızın mirasçılara geçer. Dolayısıyla ölenin alacakları ve borçları kül olarak mirasçılara ait olur. TMK'nın 641 ve 681. maddelerine göre mirasçılar tereke borçlarının tamamından **müteselsilen** sorumlu tutulmuşlardır. Mirasçılardan payından fazla ödeyenin payını aşan kısım için diğer mirasçılara rücu edebilmesi mümkün olmakla beraber bu husus vergi hukukuyla değil miras hukukuyla açıklanır.

Vergi mükellefinin ölümü halinde murisin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılarına geçer. Sorumluluk mükellefin ölümünden önceki vergi borçlarını kapsar. Mirasçılar miras bırakanın vergiler dahil olmak üzere borçlarından kişisel malvarlıkları ile sorumlu olurlar (TMK m.599/2). Murisin tereke borçlarından dolayı mirasçıların müteselsil sorumluğuna (TMK m.641/1) karşın VUK m.12'de bu kuraldan ayrılınmış ve mirasçılardan herbiri murisin vergi borçlarından **miras hisseleri** nispetinde sorumlu tutumuştur. VUK'la getirilen farklılık ölenin borcunun mirasçılara geçme tipi değil, sadece sorumluluğun miras payları bakımındandır. VUK'taki vergilere ilişkin hüküm her bir mirasçının TMK'daki düzenlemeden farklı olarak *müteselsil* değil sadece VUK m.12'de belirtildiği üzere *miras payları* ile sorumlu olmasıdır. Miras paylarıyla sorumluluk murisin vergi borçlarından mirasçıların vergi idaresine karşı sorumluluk payını daraltıcılıktan başka bir anlamı olmaz. Kanaatimizce mirasçıların durumu vergi hukukunun "vergi sorumluluğu" kavramıyla örtüşmez ve bu kavramla açıklamak mümkün değildir. Mirasçıların murisin borçlarından dolayı mirasçıların borcu haline dönüşen borç VUK m.8 anlamında ortaya çıkan bir sorumluluk değil, doğrudan mirasçılara borçlu sıfatını kazandıran borç geçişidir. Ölümle tereke külli halefiyet kuralı gereğince mirasçılara geçeceğinden vergi borcu da başkaca bir işleme gerek kalmaksızın doğrudan mirasçıların borcu haline gelir ki bu durum geniş anlamıyla mirasçıların halefiyet sorumluluğuna işaret eder. Sonuçta külli halefiyete dayanan intikalde mirasçıların murisin vergi borç ve fer'ilerinden sorumluluğu vergi hukuku anlamında "vergi sorumluluğu" olarak değerlendirilemez. Külli halefiyet kuralı murisin nezdinde meydana gelen geçmişteki olguların (hak ve borçlara sebebiyet veren tüm olaylar dahil) meydana geldikleri halleriyle mirasçılara geçeceğini öngörmesi nedeniyle mirasçıların sorumluluğu ölenin değil, mirasçıların kendi borçlarından sorumluluk haline gelir. Her ne kadar vergiyi doğuran olayın mirasçıların kendi kişiliklerinde meydana gelmemesi nedeniyle mükellef olarak borçlu sayılmaları mümkün değilmiş gibi gelse de terekenin halefiyet kuralının öngördüğü biçimindeki geçiş hükümleri karşısında bunu savunmak zordur. Çünkü murise ait tüm hak ve borçlar olduğu gibi kendiliğinden mirasçılara geçmektedir.

Teknik (dar) anlamda vergi sorumluluğunda, vergi borcu ilişkisine üçüncü kişilerin başkasının vergi borcu için vergi idaresine muhatap tutulmaları söz konusudur (Akkaya,1997:187). Oysa mirasçı, halefiyet kuralı gereği murisin vergi borcunun kendi borcuna dönüşmüş halinden sorumludur. Ölümle murisin borçluluk sıfatı ortadan kalkar ve artık mirasçılar borçlu olur. VUK'taki hüküm özel hüküm olması nedeniyle mirasçıların sorumluluğunda miras payı dikkate alınır. O halde mirasçının vergi dairesine murisin borcundan dolayı sorumluluğu vergi hukukundaki dar anlamdaki sorumluluk müessesesi kapsamında bir sebeple açıklanamaz. VUK'un vergiler bakımından ölenin borçlarından sorumluluk payı dışında borcun sebebine yönelik bir belirleme yaptığı söylenemez.

Borcun ödenmesi sırasında borçlu taraf olarak mirasçı vardır, üçüncü kişi yoktur. Murisin vergi borçlarından mirasçılardan biri, VUK'ta belirlenen miras payını aşan şekilde ödeme yaparsa müteselsil borçluluğun gereği, aşan kısım için diğerlerine-aralarında aksine bir anlaşma yoksa- miras payları dikkate alınarak iç ilişki kapsamında rücu edebilir. Nitekim, TMK m.682'de, paylaşma sözleşmesinde ödenmesi kendisine yükletilmemiş olan bir tereke borcunu veya üzerine aldığı miktardan fazlasını ödeyen mirasçının diğerlerine rücu edebileceği hüküm altına alınmıştır. O halde bir mirasçının başka bir mirasçının vergisini ödemesi halinde rücu hakkına sahip olacağı açıktır.

Miras payı oranında sorumluluk sadece vergi idaresine karşı VUK kapsamındaki borçlar için geçerlidir. VUK kapsamı dışında kalan vergiler için Kanunda bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle VUK kapsamı dışında kalan vergiler bakımından (örneğin, gümrük vergilerinde) mirasçılar ödedikleri vergilerden dolayı, VUK'a göre değil TMK'daki müteselsil sorumluluk hükümlerine tabi olur. Dolayısıyla VUK dışındaki vergiler için vergi idaresi müteselsil sorumluluk kapsamında tüm mirasçılara başvurabilir. Aksi kararlaştırılmamışsa mirasçılar da kendi aralarındaki geçerli iç ilişkide yukarıda açıklandığı üzere miras paylarına göre birbirine rücu edebilirler. Kanuni mirasçılar murisin ölümünü öğrendikleri, atanmış mirasçılar murisin tasarrufunun kendilerine bildirildiği tarihten itibaren 3 ay içinde sulh hukuk mahkemesine başvurarak mirası reddettiklerini beyan ederler. Yasal mirasçılardan biri mirası reddederse onun payı, miras açıldığı zaman kendisi sağ değilmiş gibi, hak sahiplerine geçer. Mirasın reddi 3 ay içerisinde yapılmaması durumunda ise mirasçılar mirası kabul etmiş sayılırlar. Fakat mirasın borca batık olduğu anlaşılırsa mirasın hükmen reddi söz konusu olabilmektedir. Medeni Kanun'un 605. maddesi mirasın hükmen reddi ile ilgili hükmü içermektedir. Miras bırakan kişinin borca batıklığı açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise miras otomatik olarak reddedilmiş olacaktır. Mirasın hükmen reddi herhangi bir süreye bağlanmamıştır. Mirasın hükmen reddinin koşulu, murisin ölümü tarihindeki borçlarının, alacakları ve tüm hakları da dahil olmak üzere malvarlığından fazla olmasıdır.

Böyle bir beyan yoksa, miras kabul edilmiş sayılır. Mirasın hükmen reddi dava yoluyla kullanılır. Davaya bakmakla görevli mahkeme asliye hukuk mahkemesidir. Mirasın hükmen reddi için açılacak davalarda davanın tarafı, tereke alacaklısıdır.

Rücu alacaklısı ve/veya borçlusunun ölümü halinde rücu ilişkisinin tarafları yine külli halefiyet kuralı gereği kişi olarak değişir. Şüphesiz, mirastan kaynaklanan hak ve borçların mirasçılara geçebilmesi her şeyden önce mirasçıların reddi mirasta bulunmamış olmalarına bağlıdır. Reddi miras halinde Devletin mirasçı olması durumunda vergi alacaklısı olan Devlet aynı zamanda vergi borçlusu sıfatı kazanacağından bu sıfatların birleşmesi neticesinde vergi borcu sona erer.

3.2.3.2. Rücu Alacaklısının Ölümü

Rücu hakkı bir malvarlığı hakkıdır. Bu nedenle miras yoluyla mirasçılara intikal eder (Koçano Rodoslu, 2016:83). Rücu alacaklısının ölümü halinde onun mirasçıları yeni rücu alacaklısı haline gelir. Rücu hakkı için ölümden önce rücu alacaklısı takibe başlamış ve sonra ölmüşse mirasçıları takibin tarafı haline gelir. Rücu alacaklısının mirasçısı rücu borçlusunu takip eder.

Yeni rücu alacaklısı mirası reddetmemiş mirasçılardır. Rücu hakkı sahibinin ölümünün rücu davasından önce veya dava esnasında veyahut sonra meydana gelmesinin önemi yoktur. Ölümden sonra alacak elbirliği mülkiyeti şeklinde mirasçılara geçeceğinden rücu hakkı doğrudan mirasçılarla mükellef arasında doğar. Rücu hakkının mal varlığı hakkı olması dolayısıyla bir başkasına da devri mümkün olan bir hak olduğunun kabulü gerekir.

Davadan önce ölüm gerçekleşirse doğal olarak davayı rücu alacaklısının mirasçıları açar. Rücu hakkı alacaklısı mirasçının da ölmesi halinde hak ölen mirasçının mirasçılarına geçer.

3.2.3.3. Rücu Borçlusunun Ölümü

Rücu borçlusu ölürse, rücu borcu tereke borcu olarak mirasçılarına geçer. Kanuni mirasçıların yokluğu veya tümünün mirası reddetmesi halinde devletin mirasçılığı söz konusu olur. Bu durumda rücu alacaklısı alacağını devlete yöneltmek durumunda kalır. Ancak ölenin pasifinin aktifini aşması halinde devlet borçtan ancak aktif mevcudu kadar sorumlu olur (TMK m.631). Yani, devletin borçtan sorumluluğu ölenin terekedeki malvarlığını aşmamak üzere sınırlandırılmıştır.

4. Vergi Kaynaklı Rücuen Alacak Hakkının Şartları

Rücuen alacak hakkı ödemede bulunan kişinin şahsında doğan bağımsız bir talebi içerir. Şüphesiz her hak gibi rücuen alacak hakkı sahibi de bu hakkını kullanıp kullanmamakta serbesttir. Dolayısıyla rücuen alacak hakkının kullanımı öncelikle rücu alacaklısının bu konudaki talebini hukuk önüne getirmesine bağlıdır.

Vergiden kaynaklı rücu ilişkisinin özelliği ve uygunluğu dikkate alınarak şartları aşağıda açıklanmıştır.

4.1. Borçlu Mükellef ile Alacaklı Vergi İdaresi Arasında Borç İlişkisi Bulunması

Vergi borcunun varlığı ve geçerliliği kanunla belirlenmiş vergilendirme süreci içinde yer alan idari işlemlerle gerçekleşmektedir. Vergi borcu kanundan kaynaklanan bir borç olduğundan hukuka uygunluğu konusundaki değerlendirmeler vergi hukukunun maddi ve usule ilişkin hükümlerine göre yapılır. Rücunun ödemeye bağlı olması vergilendirmenin tahsil aşamasına ayrı bir önem ve özellik kazandırmıştır. Bu aşama ve öncesine ait sorunlar rücu hakkı üzerinde dolaylı etkisi olur.

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı kural olarak- iki istisna (VUK m.116 hataların varlığı ile İYUK m.27/4) dışında dava açamazlar (VUK m.378/2). Beyan edilen matrah üzerinden tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmesi beklenir. Vadesinde ödenmediğinde AATUHK m.55 hükümlerine göre borçluya ödeme emri gönderilerek cebri icra yoluna gidilir. Tahsilat aşamasındaki bir vergi için mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece tahsilatına devam edilir (İYUK m.27/4).

İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler ve/veya kesilen cezalara karşı mükellefler vergi mahkemesinde dava açabilirler (VUK m. 377/1). Dava yoluna gidilmesi

tahakkuka engel olduğundan tahsilat aşamasına geçilmez. İYUK m. 27/4 gereği dava sonuna kadar tarhiyat ve cezalara ilişkin idari işlemlerin yürütmesi kendiliğinden durur. Dava sonucunda ret kararı verilirse dava konusu vergi tahakkuk eder ve tahsil edilebilir (İYUK m.28/5). İlk derece mahkemesinde kararının retle sonuçlanması verginin tahakkuku anlamına gelmekle birlikte kesinleşmeyi ifade etmez. Kesinleşme mükellefin gidebileceği dereceli yargı içinde hukuk yollarının tüketilmesi anlamına gelir. Verginin tahakkuk etmesi kesinleşmesi olmamakla birlikte İYUK m.28/5 gereği tahsilata engel oluşturmaz. Mahkeme kararı üzerine tahakkuk eden vergi borcu iradi olarak ödenmediğinde AATUHK'ya göre cebri icra yoluna gidilir. Yukarıdaki şekillerle tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş vergi borcunun üçüncü kişi konumundaki kişi tarafından ödenmesi rücuen alacağın doğması için yeterlidir.

4.2. Borcun Sonlandırılması

Vergi borcu mükellef veya üçüncü kişi tarafından ödenirse ödensin sona erer. Ödemenin üçüncü kişi tarafından yapılması halinde sona eren vergi borcu ilişkisi yerine şartları çerçevesinde özel hukuk hükümlerine bağlı rücu geçer. Rücu alacağı, vergi borcunun üçüncü kişi tarafından ödenmesi sonucuna bağlı işleyen bir müessese olması nedeniyle ödeme yoksa rücu da olmaz. Vergi borcunun kısmen ödenmesi halinde rücu hakkının bu kısım bakımından doğacağı açıktır.

Borcun ödenmesi ifadesinden genel olarak vergi dairesine nakden ödenme anlaşılmakla birlikte ödeme usullerine Tahsilat Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Borçların nakit dışında takas yoluyla da sonlandırılması da mümkündür (Oğuzman ve Öz, 2013:476). Bu tür sonlandırma vergiler bakımından da geçerlidir (Kaplan,2019:194).

Vergilerde takas yoluyla ödeme AATUHK m. 23'te yer verilmiştir. Takas (ödeşme), vergi dairesine borçlu bulunan birinin aynı zamanda vergi dairesinden alacaklı olması durumunda başvurulabilecek karşılıklı ve iki yönlü sonuç doğuran bir işlemdir. Rücuen alacakta idarenin tahsilatı rızaya dayalı veya cebri icra ile yapmış olmasının önemi olmadığı gibi borcun takas yoluyla sonlanmasının da önemi yoktur.

AATUHK m 10'da teminat olarak "Para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat" sayılmıştır. Vergi borçları için borca karşılık üçüncü kişiler tarafından teminat olarak verilebilen AATUHK m. 10'da sayılan değerler çözdürülerek borca mahsup edilebilir. Çözülerek borca mahsup edilen tutar da ödeme sonucunu doğuran bir çeşit ödemedir. Satış bedelinden mahsuptan sonra kalan olursa üçüncü kişiye iade edilir. Satış bedelinin borcu karşılamaya yetmemesi halinde kalan kısım bakımından bu defa mükellefin sorumluluğu devam eder. Çünkü, verilen teminat borç için sınırlı sorumluluk oluşturur. Üçüncü kişinin vergi borcu için teminat verilmesi veya kefil olunması borcu ortadan kaldıran veya sona erdiren hallerden değildir. Bu haller borcun ifası bakımından sadece güvenceyi artıran hallerdir. Borca karşılık bono veya poliçe verilmesi de ödeme sayılmaz (Reisoğlu, 2013:275). Rücu hakkının doğması için rücu alacaklısının vergi borcunu ödemiş olmasının gerekmesi nedeniyle aleyhine icra takibine başlamış olması rücu hakkının kullanılması için yeterli değildir.

Rücu hakkının kullanılabilmesi her şeyden önce ifanın geçerli şekilde yapılmasına bağlıdır. Bu husus vergi borçları bakımından da geçerlidir. Bu kapsamda rücu alacaklısının

ödeme yaparken hukuki işlem ehliyetine sahip olması gerekir. Fiil ehliyeti bulunmayan kişinin ödemesine sonuç bağlanamayacağından geçerli bir ödeme yapıldığı söylenemez. Bu durumda ödeyenin asıl borçluya başvurma hakkı olmaz. Borç mükellef nezdinde varlığını sürdürmeye devam eder. Ehliyetsizlik nedeniyle geçersiz ödenen tutarın vergi dairesince sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre ehliyetsize iadesi gerekir.

Üçüncü kişi mükellefin borcundan fazlasını ödemişse bu kısım rücuya esas ödeme sayılmaz. Fazla ödeme sonucu idare sebepsiz zenginleştiğinden üçüncü kişiye iade etmesi gerekir. Buradaki sebepsiz zenginleşme ilişkisinin tarafları idare ve üçüncü kişi olup mükellef bu ilişkinin dışındadır.

4.3. Asıl Borçlu (Mükellef) ile Borcu Ödeyenin Farklı Kişiler Olması

Rücuen alacağın taraflarını rücu alacaklısı ve rücu borçlusu oluşturduğuna göre asıl borçlu ile borcu ödeyenin farklı kişiler olması gereği açıktır. Rücuen alacağın doğabilmesi borcun mükellef dışındaki üçüncü kişi tarafından ödenmiş olmasına ve bu şekilde rücu borçlusu ve rücu alacaklısı arasında geçerli borç ilişkisinin bulunmasına bağlıdır. Rücu alacaklısının vergi borcunu vergi kanunlarından kaynaklanan kanuni bir yükümlülüğe, sözleşmeye, sebepsiz zenginleşmeye veya vekaletsiz işgörmeye göre ödemiş olması sonucu değiştirmez.

Üçüncü kişi vergi sorumluluğu kapsamında ödeme yapmak zorundaysa şahsi sorumluluğu kapsamında vergi idaresince kendisine uygulanacak yaptırımlar farklılık arz eder. Nitekim vergi sorumlusu borcu ödemediğinde AATUHK hükümlerine göre cebri icraya tabi tutulur. Oysa üçüncü kişi vergi sorumlusu değilse, vergi borcu ile bir bağı olmadığından ve hukuken ödemeye zorlanamayacağından bu kişinin cebri icra yoluyla takibe alınmasından bahsedilemez.

4.4. Ödemenin Üçüncü Kişinin Kendi Malvarlığından Yapılması

Rücuen alacaklı konumundaki üçüncü kişi mükellefin borcu için vergi idaresine yaptığı ödemeyi kendi şahsi mal varlığında azalış meydana getirecek şekilde yapmış olmalıdır. Ödeme kim tarafından yapılırsa yapılsın mükellefin, adına ve hesabına olacak şekilde, mal varlığında eksilmeye yol açacak şekilde yapılırsa rücuya konu alacaktan bahsedilemez. Örneğin borcu ödeyen ödeme işlemini mükellefin kanuni veya iradi temsilcisi sıfatıyla yapıyorsa bu ilişkide ödemede yapan kişi üçüncü kişi konumunda olmayacağından rücu hakkı doğmaz. Temsilci kendi malvarlığında azalma yaratacak şekilde ödeme yaparsa aynı miktar için rücu hakkı doğar.

4.5. Üçüncü Kişi Ödemesinin Mükellefin Borçlandırma Sonucunu Doğurması

Vergi dairesine yapılan ödeme mükellefi üçüncü kişiye borçlu hale getirme sonucu doğurmalıdır. Borcu ödeyen kişi borcu öderken rücu borçlusunu yükümlendirme iradesi içinde olmalıdır. Ödemeyle ortaya çıkan rücu alacağı ödemeden sonraki dönemde mükellefe karşı ibra, takas, yenileme veya başka bir yolla sonlandırılmış olmamalıdır. Bir başka ifadeyle rücu alacağı talep edileceği sırada rücu alacaklısının aktifinde var olmalıdır. Yani rücu talebinde bulunabilmek için rücu alacağı var ve devam ediyor olmalıdır.

Ödeyen kişinin sırf bağışlama amacıyla yaptığı bir ödemede mükelleften alacaklı olma iradesini içeren bir ödemede bulunmamış olacağından rücu alacağından bahsedilemez Koçano Rodoslu, 2016:27). Mükellef, ödeyenin kendisine karşı kişisel borcuna karşılık ödeme yaptığını ileri sürüyor ve bunu da ispat ediyorsa rücu hakkı doğmaz. Örneğin mükellef, ödeme yapan kişinin bağış kastıyla ödeme yaptığını iddia ediyorsa bunu geçerli şekilde ispat etmek durumundadır. Üçüncü kişi tarafından yapılan ödemenin bağışlama amacıyla yapılması halinde borçlu mükellefin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu m. 2/b ve d bentleri kapsamında ayrıca değerlendirilmesi gerekir.

5. Vergiden Kaynaklı Rücu Sebepleri

Hukukta kapsam açısından borçtan sorumluluk söz konusu olduğunda, ne ile sorumlu olunduğuna ilişkin *"….ile sorumluluk "* , hangi sebeple sorumlu olunduğuna ilişkin *"….den sorumluluk"* ayrım yapılmaktadır. Rücudan kaynaklanan sorumluluğun hukuki sebebi makale konusu bakımından "vergi kanunlarından" ve "özel hukuktan" kaynaklanan sebepler olarak ikili ayrıma tabi tutulabilir.

Hukukumuzda kişiler ile sorumlukla ilgili şu açıklamalar yapılabilir. Borçlular şahıs varlığı ile değil, malvarlığıyla sorumlu tutulmuşlardır. Malvarlığı ile sorumluluk da sınırsız ve sınırlı sorumluluk olarak ayrılabilir. Malvarlığıyla sınırsız sorumluk, borçlunun alacaklıya karşı sahip olduğu tüm malvarlığı ile sorumlu olmasıdır. Yani alacaklı, borçlunun tüm malvarlığına el atabilecektir. Ancak İİK m. 82 ve 83'te birtakım malların -sınırsız sorumluluk olsa dahi- haczedilemeyeceği öngörülmüştür. Borçlunun hacizden önceki bir dönemde, haczi mümkün olmayan bir mal veya hakkın haczedilebileceğine dair alacaklı ile yapmış olduğu anlaşma geçerli değildir. Bu anlaşma ancak ya haciz sırasında ya da haciz işleminin gerçekleşmesinden sonra yapılırsa geçerli sayılır. Malvarlığıyla sınırlı sorumluluk, borçlunun alacaklıya karşı ya konu itibariyle ya da miktar olarak sınırlandırılmış olması demektir. Miktar itibarıyla sınırlı sorumluluk, borçlu alacaklıya karşı önceden belirlenmiş tutara kadar sorumludur. Örneğin kefilin sözleşmede belirtilen tutar kadar sorumluluğu, anonim şirketlerde ortağın şirketin borçlarından sorumluluğu koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarı kadardır. Ama bu sorumluluk aksi belirtilmediği sürece ortağın tüm malvarlığı ile sorumluluktur. Konu itibarıyla sınırlı sorumluluk, borçlu, alacaklıya karşı sadece önceden belirlenmiş birtakım mallarla sorumludur. Tahsis edilmiş (örneğin rehin verilen mal) mal veya malların karşılamadığı kısım için borçlunun sorumluluğu yoktur.

5.1. Vergi Kanunlarından Kaynaklanan Sebepler

Vergi kanunlarında mükelleften ayrı olarak üçüncü kişileri hedef alan teknik (dar) anlamdaki vergi sorumluluğuna yaygın şekilde yer verilmiştir. Dar anlamda vergi sorumluluğu ile vergi borcu ilişkisine yabancı üçüncü kişiler başkasının vergi borcu için vergi idaresine muhatap tutulurlar (Akkaya,1997:187). Vergi sorumlusu, VUK m.8/2'de, *verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi* olarak tanımlanmıştır. Bu anlamıyla vergi sorumluluğu vergi kanunlarından kaynaklanan bir yükümlülük olarak karşımıza çıkar. Vergi sorumluluğu bir başka açıdan tahsilat tekniğini ifade eder.

Devletin vergi alacağını doğru bir şekilde tespit etmesi ve buna bağlı olarak vergi alacağını hukuka uygun şekilde tahsil edebilmesi için vergi mükellefi ve sorumlu dışında

başka vergi ödevlileri de düzenlenmiştir. Üçüncü kişi konumunda olan bu kişilere bir takım ödev ve sorumluluklar yüklenmesi nedeniyle vergi ödevlisi denir (Başaran Yavaşlar vd., 2018: 103; Şenyüz vd., 2019:107). Vergi ödevinin görünüm şekillerinden biri de mükellef dışındaki bazı kişilerin sorumlu tutulabilmesidir. Bu kapsamda vergi sorumluluğunu doğuran olayın gerçekleşmesiyle, vergi idaresinin vergiyi üçüncü kişilerden talep hakkı doğar (Akkaya,1997:188). Vergi sorumluğunun öngörüldüğü durumda mükellefe ait borcu ödemediğinde AATUHK kapsamında sorumlu takip edilir.

Vergi kanunlarında asıl mükellefin vergisinin ödenmesinden üçüncü kişilerin sorumlu tutulduğu maddi ilişkilere vergi kanunlarında dağınık şekilde yer verilmiştir. Kimlerin vergiden sorumlu olacağı vergi kanunlarında belirtilmiş olmakla birlikte bazılarında rücu hakkının varlığı özel olarak belirtilmiş, bazılarında ise belirtilmemiştir. Bu nedenle sebepler "rücu hakkının özel olarak belirtildiği haller" ve "rücu hakkının özel olarak belirtilmediği haller" olarak ayrıma tabi tutularak ele alınacaktır.

5.1.1. Kanunlarda Rücunun Özel Olarak Belirtildiği Haller

Kanunlarda rücu hakkının özel olarak belirtildiği haller "…rücu edebilirler",…"rücu etme hakkına sahiptirler", "…rücu hakkını kaldırmaz" denmek suretiyle ortaya konmuştur. Rücu hakkının açıkça belirtildiği hallerin açıkça belirtilmeyen hallere göre farkı rücu edilebilirlik gücünde değil, rücu alacaklısına rücu hakkını ispat bakımından sağladığı imkânda yatar. Bir başka ifadeyle rücu şartları meydana gelmişse kanunda rücu hakkının özel olarak var olduğunun belirtilmemesi rücuya engel olmaz. Vergi kanunlarında rücunun özel olarak belirtildiği hallerde tarafları arasında kanundan doğan bir rücu ilişkisi kurulmuş olur. Bu biçimdeki ilişkide, diğer rücu hakkı doğuran ilişkilere göre, rücu alacaklısının lehine ispat ve kusur farklılıklar arz eder.

5.1.1.1. Vergi Kesenlerin Rücu Hakkı

Kanuna göre vergi kesmek (stopaj, tevkifat) durumunda olanlar, vergiyi doğuran olay nezdinde meydana gelen hak sahiplerine (mükelleflere), yapacakları ödemelerden vergiyi tam olarak kesmek ve devlete eksiksiz yatırmak zorundadırlar. Verginin doğru hesaplanması, muhtasar beyanname verilmesi, verginin mükellefin hak edişinden kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi sorumluluk kapsamındadır. Vergi kesintisi yapıp vergi dairesine yatırması gerekirken bunu yapmayan sorumlu vergi idaresine karşı kendisi mal varlığıyla sorumludur. Dolayısıyla vergi kesen kişilerin kesmedikleri veya kesmekle birlikte devlete yatırmadıkları vergilerden dolayı devletin mükellefe başvurması mümkün değildir. Devlet vergi kesmekten sorumlu olanların kesinti tutarlarını vergi dairesine beyan etmemeleri halinde ayrıca vergi ziyaı cezalı tarhiyat yapar.

Vergi kesmekten sorumlu olan kişinin hak sahiplerinden kesinti yapması gerekirken yapmadan vergi idaresine ödeme yapması söz konusu olabilir. Bu durum vergiyi kesmek durumunda olanın fakirleşmesini, mükellefin ise mal varlığında bir zenginleşmesini ifade eder. Vergi kesenin rücu hakkı da bu aşamada ortaya çıkar. Kesintiyi yapmak durumunda olan önce mükelleften kesintiyi yapıp vergi dairesine ödeseydi kendi mal varlığında değişiklik meydana gelmeyecek ve dolayısıyla rücu söz konusu olmayacaktır.

Rücuen alacak ilişkisi vergi sorumlusunun vergiyi kendi mal varlığından idareye ödemek zorunda kalması sonucu mükellefle arasında ortaya çıkan ilişkidir. Bu şekildeki ilişkide vergi sorumlusu alacaklı vergi mükellefi borçlu durumdadır. VUK m.11/2'de "bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmaz." hükmü ile rücu hakkının varlığını açıkça ortaya konmuştur. Rücunun kapsamı mükelleften kesilmeyen ancak sorumluca ödenen vergi için sorumlu bu defa mükellefe dönerek kesmediği tutarı istemektedir. Bir başka ifadeyle rücu, mükellefe ödeme yapılırken hak edişten mahsup edilmemiş vergi için vergi sorumlusunun asıl mükellefe başvurma hakkı olarak karşımıza çıkar (Doğrusöz,1992:52).

Sonuçta vergi kesintisi yapmaktan sorumlu olan, kesinti tutarı kadar olan kısım için mükelleften rücu alacaklısı haline gelir. Ödevlerini zamanında yerine getirmemiş olmasından dolayı sorumluya uygulanan ceza varsa bunlar için mükellefe rücu hakkı yoktur. Zira buradaki ceza vergi kesmekle yükümlü olanların şahsi kusurlarından doğmaktadır.

5.1.1.2. Kanuni Temsilcilerin Rücu Hakkı

Mükelleflerin vergi kanunlarına göre üzerine düşen ödevleri onun adına ve hesabına temsilcileri tarafından yerine getirilebilir. Bu durumda temsilcilerin mükellef adına ve hesabına yaptıkları işlemlerin sonuçları doğrudan temsil edilenler üzerine doğar. Temsilin türlerinden olan "kanuni temsil" kanun gereği, "iradi temsil" ise temsil edilenin iradesiyle ortaya çıkar. Mükelleflerin kanuni temsilcilerin ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle kanunen ödemek zorunda kaldıkları cezalar varsa bu defa karşı temsil veya hizmet ilişkisi kapsamında tazminat için kanuni temsilciye başvurmalarına engel yoktur. Vergide "iradi temsil" ilişkisi hiçbir şekilde vergi idaresini bağlamaz. İradi temsil uygulamada en geniş şekilde vekalet sözleşmesi şeklinde karşımıza çıkar. İradi temsil söz konusu olduğunda temsil ilişkisinin mükellefle temsilci arasındaki özel ilişki olması nedeniyle vergi idaresine karşı iradi temsilcinin hiçbir sorumluluğu doğmaz. İdare iradi temsil ilişkisini dikkate almaksızın veya böyle bir ilişki yokmuş mükellefe vergi tarh ve ceza kesme işlemlerini yapar. Bununla beraber mükelleflerin iradi temsilcinin vergi idaresine karşı yerine getirmediği yükümlülüklerinden dolayı uğradığı zararlar için özel hukuk hükümlerine göre temsilciye başvurmalarına engel yoktur.

Kanuni temsilcilerin temsil ettikleri mükelleflere ilişkin vergi ödevlerini yerine getirmeleri kanun hükmü gereğidir (VUK m.10). Kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle mükelleflerin mal varlığından kısmen veya tamamen alınamayan alacaklar kanuni temsilcilerden alınır. Kanuni temsilcinin sorumluluk hali mal varlığı ile sınırsız sorumluluktur (Saban, 2019:118 ve Gerçek, 2020:22). Mükellefin borçlarından kanuni temsilcinin sorumlu tutulması kamu alacaklarının güvence altına alınması amacına yöneliktir (Öztürk, 2016:311). Nihayetinde rücu ilişkisi kanuni temsilci ile asıl mükellef arasındaki iç ilişki mahiyetindedir. Bu ilişkide vergi idaresi taraf değildir.

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun kapsamı temsil edilenin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre farklılığına bağlı olarak ayrı ele alınması gerekir. Kanuni temsilcilerin temsil yetkisinden kaynaklanan rücu hakkına VUK'un 10'ncu maddesinin dışında bir de AATUHK'nın mük. 35'nci maddesinde yer verilmiştir. VUK kapsamındaki rücu VUK kapsamındaki vergilerle ilgili iken AATUHK'da düzenlenen rücu tüm kamu alacakları için geçerlidir. İki kanundaki hükümlerin çatıştığı görülmektedir. Bu durumda vergiler için hangisinin özel, hangisinin genel hüküm olduğuna karar vermek gerekir. Bir hükmün genellik ve özellik niteliğinin nisbi olduğu

dikkate alındığında tahsilat hukuku bakımından VUK'un özel, AATUHK'nın genel düzenleme olduğu görülür. Özel kanun olması nedeniyle VUK kapsamındaki vergilerin tahsil süreç ve sorumluluklarının bu kanundaki hükümlere göre çözülmesi gerekir. Sonuç olarak VUK kapsamındaki vergiler itibarıyla kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kanuni dayanağının VUK'un 10'ncu maddesi olduğu görülmektedir. O halde, AATUHK mük.m.35'de kanuni temsilcilerin ödediği tüm amme alacakları için asıl amme borçlusuna vergi ve/veya ceza ayırımı belirtilmeksizin rücu edebileceği belirtilmişse de kanuni temsilciler için VUK'daki hükmün özel, AATUHK daki hükmün genel olduğu düşünüldüğünde vergi cezaları için kanuni temsilcilere rücu hakkının kanunla verildiği söylenemez

Gerçek kişilerde kanuni temsilci, üzerine düşen ödevleri yerine getirmemesine bağlı olarak mükellefin ödememesi halinde *vergilerden* sorumlu tutulmasına karşın cezalardan doğrudan doğruya sorumlu tutulmuştur (VUK m.332). Gerçek kişilerin ödevleri yerine getirmemesine bağlı sorumluluğu nedeniyle idareye karşı "kusur sorumluluğu" olarak düzenlenmiştir. Şüphesiz bu konuda bir zorunluluk olmamakla beraber mükellef rızasına bağlı olarak temsilciye cezaları da ödeyebilir.

Tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin yerine getirmedikleri ödevlerden dolayı hem vergi hem de cezalar için ilk muhatap tüzel kişidir. Vergi ve cezaların tüzel kişiden alınamaması halinde hem vergi ve hem de ceza için kanuni temsilciye gidilmektedir. Kanuni temsilciler bu suretle ödemek zorunda kaldığı *vergiler* için tüzel kişiden rücuen alacak hakkına sahiptir. VUK m.10'da vergi ve cezanın tüzel kişinin "malvarlığından alınamaması" halinde tüzel kişiye gidileceği belirtilmesine karşın Danıştay VDDK, E:2019/696, K: 2020/1068 sayılı kararında VUK m.10'un kanuni temsilcilerin sorumluluğunun tespiti bakımından uygulanacağını, aynı maddede "tahsil edilemeyeceği anlaşılan" lafzına açıkça yer verilmemiş ise de değinilen kararlarda söz konusu kavramın da "kısmen veya tamamen alınamayan" kuralı içerisinde yorumlanması gerektiği yönünde karar vermiştir.

Kanuni temsilcilerin ödedikleri vergiler konusunda mükellefe rücu edilebileceği doktrinde belirtilmesine karşın cezalar için rücu edilebileceği üzerinde pek durulmamıştır (Barlas,2006:167, 375 nolu dipnot). Kanuni temsilcinin ödemek durumunda kaldığı **cezalar** için rücu hakkının doğup doğmayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. görüşlerden biri cezaların nereden bakılırsa bakılsın nihayetinde kanuni temsilcinin kusuruna bağlı olarak ortaya çıkması nedeniyle cezalar için rücu hakkı bulunmadığı yönündedir (Candan,1998:133) VUK m.10'da vergi ve cezanın tüzel kişinin "malvarlığından alınamaması" halinde tüzel kişiye gidileceği belirtilmesine karşın Danıştay VDDK, E:2019/696, K: 2020/1068 sayılı kararında VUK m.10'un kanuni temsilcilerin sorumluluğunun tespiti bakımından uygulanacağını, aynı maddede "tahsil edilemeyeceği anlaşılan" lafzına açıkça yer verilmemiş ise de değinilen kararlarda söz konusu kavramın da "kısmen veya tamamen alınamayan" kuralı içerisinde yorumlanması gerektiği yönünde karar vermiştir. Aksi yöndeki görüş, cezaların özel hukuk kuralları çerçevesinde rücu talebine konu yapılabileceği yönündedir (Barlass, 2006:166). Kanaatimizce kanuni temsilcilerin cezalardan sorumluluğunun tespitinde VUK'un 333. maddesinin ve anılan maddenin atıf yaptığı VUK'un 10. maddesinin birlikte ele alınması gerekir. VUK 333. madde cezaların öncelikle tüzel kişiden alınacağını ancak alınamaması halinde kanuni temsilciye başvurulacağı düzenlemiştir. Burada bir önceliğe yer verilmiştir. VUK m. 10'da kanuni temsilcinin idareye karşı kusura dayalı sorumluluğunu; AATUHK'nun mükerrer 35. maddesinde ise vergi ve buna bağlı alacaklar dışında kalan kamu alacakları yönünden kusursuz sorumluluğun düzenlendiği anlaşılmaktadır. Cezalar bakımından VUK

m.10'a yapılan atıf dikkate alındığında kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından kusurluluk halinin cezalar için de aranacağı anlaşılmaktadır. Nitekim, Anayasa Mahkemesi, Danıştay 4. Dairesinin itiraz başvurusu üzerine verdiği 19.03.2015 tarih ve E:2014/144, K: 2015/29 sayılı kararı VUK'un 10'ncu maddesinde düzenlenen sorumluluğun kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeyi içeren *kusur (sübjektif) sorumluluğu*, AATUHK mük m.35'nci maddesindeki sorumluluğun kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın *kusursuz (objektif) sorumluluk* olduğu vurgulamıştır. VUK m.10'dan farklı olarak AATUHK bakımından alacaklı kamu idaresinin VUK kapsamına girmeyen bir kamu alacağı için kanuni temsilciye başvurabilmesinde kusur aranmaz. Ancak, VUK 10. madde özel hüküm olduğundan AATUHK'nın mük. 35. maddesinden önce bu hüküm uygulanmalıdır. İdarenin vergi cezaları için kanuni temsilciye başvurulabilmesinin kusurlu olması halinde mümkün olduğu, kusursuz olduğunda ise başvurulamayacağı sonucuna ulaşılır. Vergi cezası tüzel kişilik adına kesildiğinden kanuni temsilci, kanun gereği ödediği vergi asılları ve vergi cezaları için tüzel kişiye rücu edebilir (Ağar, 2009:67).

Kanuni temsilcinin rücu hakkının varlığı özel olarak belirtilmediği durumlarda da genel hükümlere göre rücu hakkının ortadan kalkacağı söylenemez. Rücu hakkının kanuni temsilci ile mükellef arasında özel hukuk kurallarına göre kullanılan bir hak olduğu ve bu hakkın kullanım şartlarının vergi hukuku kurallarından farklı bulunduğu düşünüldüğünde, özel hukuk şartlarının sağlanması halinde, kanuni temsilcinin cezalar için de rücu hakkını kullanılabileceği kanaatindeyiz. Şüphesiz kanuni temsilcinin kusuru nedeniyle cezaları ödemek durumunda kalan tüzel kişi kanuni temsilciden tazminat talebinde bulunabilir. Ancak bu tazminatın rücu ile ilişkisi yoktur. Çünkü, tüzel kişi kendisinin borçlu olduğu cezayı ödemektedir.

Temsilcinin temsil ilişkisinden dolayı yüklendiği masrafları mükelleften isteyebilmesi noktasını rücu hakkı ile karıştırmamak gerekir. Temsilci temsil nedeniyle yaptığı masraflar için, vergi borcundan bağımsız olarak, mükelleften doğrudan alacaklı olur.

5.1.1.3. ÖTV'nin Ödendiğini Aramadan İşlem Yapanların Rücu Hakkı

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun, (II) sayılı listesindeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu mecburiyete uymayarak gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları, ziyaına uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Ancak bunlar, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler. (ÖTVK m.13/3). Kanun vergi yanında, ceza ve faizler için de mükellefe rücu hakkını vermiştir.

5.1.1.4. Tasfiye Memurlarının Rücu Hakkı

Tasfiye bir işletmenin herhangi bir nedenle kurumun faaliyetine son verilmesi, hesaplarının kapatılması ve buna bağlı olarak kayıtlı olduğu sicilden silinmesidir. Bununla beraber tasfiyenin durumuna bağlı VUK, KVK ve AATUHK'da özel düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi hukuku bakımından sonuçları olan tasfiye (alacakların tahsili ve mevcutların paraya çevrilmesi ile borçların ödenmesiyle sonlandırılan işletmenin sicilden silinmesi) belirli

usul takip edilerek tasfiye memurlarınca yürütülür. *Tasfiye memurları her şeyden önce tasfiye dönemi boyunca tasfiye ile sınırlı işler bakımından kanuni temsilci konumundadırlar.* Bu nedenle kanuni temsilcilerin sahip olduğu rücu haklarına sahip oldukları kabul edilmelidir.

Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Bu sorumluluk yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur (AATUHK m.33/2). Kanuna göre tasfiye sonunda devlete olan vergi veya ceza her türlü borçların da ödenmiş olması gerekir. Tasfiye sonucu devlete olan borçlar ödenmeden tasfiye artığı dağıtılamaz. Aksi takdirde tasfiye sonucu dağıtılan (tasfiye artığı) tutarla sınırlı tasfiye memurları sorumlu olur. Nitekim VUK m.10/5'de, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlem tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağını belirtmiştir. Bu durumda tasfiye memurları devlete şahsen ödemek durumunda kaldıkları tutarlar için mükelleflere rücu edebileceklerdir.

5.1.1.5. Damga Vergisinde Rücu Hakkı

Geniş bir alana yayılan bir mükellefiyet oluşturması nedeniyle damga vergisi kontrolü güç olan bir vergidir. Bu nedenle verginin kendi içinde bazı kontrol hükümlerine bağlanması, damga vergisine tabi kağıtlarla ilgili olarak işlem yapacak kuruluşlara sorumluluk ve bazı mecburiyetlerin konmasında gereklilik vardır (Özbalcı, 2005: 258).

Sözleşme özgürlüğüne de müdahale olan verginin bu yapısı rücu hakkının damga vergisinde geniş bir uygulama alanı bulmasına sebep olmuştur.

i-Kağıtları ibraz edenlerin rücu hakkı

Damga vergisinde mükellef verginin konusuna giren kağıtları imzalayanlardır (DV m. 3). Damga vergisine giren kâğıt tek bir imza ile olabileceği gibi sözleşmeler gibi birden fazla imza ile de düzenlenebilir. Birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtların ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Mükellefleri dışında damga vergisine tabi kâğıtlar çeşitli hukuki işlemlerde kullanılmak üzere ibraz edilmeleri halinde ibraz edenler için vergiden sorumluluk esası benimsenmiştir. İbrazdan kasıt kâğıdın düzenlenmesi amacı doğrultusunda, o amacın elde edilmesi için ibraz edilmesidir (Özbalcı, 2005:263). Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumlu tutulmuştur (DV m.24/1). Burada kağıtların ibrazından kaynaklanan vergiden sorumlulukta, kâğıdı ibraz eden kişiler kâğıdın damga vergisine tabi olup olmadığını ve eğer damga vergisine tabi ise, kâğıda ilişkin damga vergisini hesaplamakla ve tespit edilen bu verginin tam olarak ödenip ödenmediğini araştırmakla yükümlü tutulmuşlardır (Değer, 2006:199).

İbraz eden ödemek durumunda kaldığı vergi ve cezadan dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkına sahiptir. Burada vergi hususu açık olmakla beraber cezalar için rücu tereddüt

yaratacak niteliktedir. Kâğıdı ibraz edenin kâğıda ilişkin işlemde taraf olamaması, mükellef dışında biri olması ceza kesmeyi gerektiren durumun kendisi dışında meydana gelmesi nedeniyle ödeyenin cezalar için de rücu hakkı doğar. İbraz edilen kâğıdı birden fazla kişi imzalamışsa imzalayanların ödemediği vergiyi, ibraz eden ödemek zorunda kaldıkları için imza sahiplerine (mükelleflere) hisselerine göre rücu edebilir (Özbalcı, 2005:259).

ii-Damga vergisinde işlem tarafının rücu hakkı

Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkrada belirtilen kişilerden alınır (DV m.24/3). Bakanlık genelde bilanço usulüne göre vergilendiren mükellefleri içine alan bir belirleme yapmıştır (Şenyüz vd.,2020:367).

iii-Damga vergisinde resmi daire ve noterlerin rücu hakkı

Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası ise düzenleyenlere aittir. Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır. (DVK m.24/4 ve 5).

Noterlik işlemleri, 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nda açıklanmış olup "düzenleme"(m.84) ve "onaylama tasdik" (m.90) işlemleri olmak üzere iki gruptan oluşmaktadır. Düzenleme şeklindeki işlemler, hukuki işlemlerin noter tarafından düzenlenerek bir tutanağa geçirilmesi, onaylama tasdik işlemleri hukuki işlemin altındaki imzanın, ilgili kişilere ait olduğunun şerhinin düşütüp onaylanması seklinde yapılmaktadır.

Noterlerin düzenleme şeklindeki işlemlere ilişkin damga vergisiyle ilgili vergi sorumluluğu, DVK'nın 24. maddesinde düzenlenmişken onaylama işlemleri ile sorumlulukları ise, DVK'nın 27. maddesinde hükme bağlanmıştır. Noterlerin 24. madde kapsamında yaptıkları düzenleyici işlemlerden dolayı damga vergisi alınmayan veya eksik alınan kağıtların hem vergisi ve hem de cezası sorumlu olan noterden tahsil edilecektir. Noter daha sonra ödemiş olduğu vergi aslı için asıl mükellefe rücu edecektir. Vergi cezası, vergi zıyaı ve/veya özel usulsüzlük ise, yaptığı düzenleme işlemindeki eksik vergi alması dolayısıyla noterin üzerinde kalacaktır (Üstün, 2017:107). DVK'ya göre notere tanınan rücu hakkı mükellefe isabet eden vergi aslı içindir

iv-Yabancı elçilik ve konsolosluklarca düzenlenen kağıtların hamillerinin rücu hakkı

Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve mütedavil (tedavülde veya dolaşımda bulunan) kağıtların damga vergisi ve cezası, mükelleflerine rücu hakkı saklı bulunmak üzere hamillerinden alınır (DV m.25).

5.1.1.6. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Rücu Hakkı

Hizmet erbapları vergi karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olmasına rağmen bunların zamanında ödememiş oldukları vergi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tesbit edilen iş verenden tahsil olunur. İş verenler, yukarıki hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere (hizmet erbaplarına) rücu edebilirler (VUK m.251/b).

5.1.1.7. Taşıtların Satış ve Devir ile Fenni Muayenesini Yapanların Rücu Hakkı

Motorlu taşıtlar vergisinin ödendiği aranmadan işlemler yapılması halinde işlemleri yapanlar mükelleflere başvuru hakkı olmak üzere ödenmeyen motorlu taşıtlar vergisinden sorumlu tutulmuşlardır. Sorumluluk işlem ve işlemlere göre farklılaştırılmıştır. Aşağıda belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak, bunlar sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergiler dolayısıyla mükelleflere rücu hakkına sahiptirler (MTVK-m.13/e).

i-Satış ve devirden sorumluluk

Taşıtlarla ilgili fenni muayene yapma yetkisi verilenler taşıtlara ilişkin MTV'lerin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadır. Noterler trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi, taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar (MTVK-m.13/c).

ii-Fenni muayeneden sorumluluk

Taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü taşıtların fenni muayenelerini yapmadan, uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadırlar. Vergisi ödenmemiş veya takside bağlanmamış taşıtlara ait fenni muayene yapılamaz, uçuşa elverişli belgesi verilemez (MTVK-m.13/d).

5.1.1.8. Emlak Devralanların Rücu Hakkı

Devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden devralan birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Devir veya ferağın satış, bağış, trampa suretiyle yapılmış olmasının önemi yoktur. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır (EVK m.31/son). Yeni malik, eski malikin dönemlerine ilişkin vergilerle sınırlı olarak devredene rücu edebilecektir.

5.1.2. Kanunlarda Rücunun Özel Olarak Belirtilmediği Haller

"Vergiden sorumluluk" kapsamında yapılmak zorunda kalınan bir ödeme için açıkça rücu hakkı doğurduğu belirtilmemiş olsa da yukarıda açıklanan şartlar çerçevesinde, rücu edilebilir. Vergi Kanunlarında borçtan birden fazla kişiyi sorumlu tutmak amacıyla **müteselsil sorumluluğa** yer verilmiştir. Vergi hukukunda vergi idaresine karşı müteselsil sorumluluk sadece kanundan doğan bir sorumluluktur (Karakoç, 201:183). Müteselsil sorumluluk müteselsil borçluluktan daha geniş bir kavramdır. Buradaki müteselsil sorumluluk her ne kadar müteselsil borçluluk gibi sonuç doğursa da hukuki ilişkinin kurulmasında müteselsil borçluluk değil, müteselsil sorumluluk esası geçerlidir.

Vergi kanunlarında yer alan müteselsil sorumluluğun genişletilmesi veya daraltılması mümkün değildir. Vergi kanunlarında müteselsil sorumluluk halleri "birlikte müteselsilen sorumlu" ve "müteselsilen sorumlu" kavramlarıyla ortaya konmuştur. Oysa bir borcun

müteselsil olması kendi içinde birlikte olmayı da içerir. Bu nedenle "müteselsil" dendikten sonra "birlikte" denmesine kanun dili bakımından gerek yoktur.

Vergide müteselsil sorumluluk, her ne kadar özel hukuktaki "müteselsil borçluluğa" benzese ve hatta aynı sonuçları doğursa da farklıdır. Müteselsil borçluluk sözleşmeyle ortaya çıkan bir durum olmasına karşın müteselsil sorumluluk kanundan kaynaklanır. Müteselsil borçluluk sözleşmeye dayalı olarak birden fazla kişinin her birinin aynı borcun asıl borçlusu olmasını içerir.

Verginin idareye ödenmesi bakımından yaygın biçimde müteselsil sorumluluğa yer verilmiştir. Vergi borcundan mükelleften ayrı olarak bir veya birden fazla kişi mükellefle aynı düzeyde vergi borcundan şahsen sorumlu tutulur. Vergi idaresinin önce mükellefe gitmesine gerek olmaksızın doğrudan vergiden sorumluya gidebiliyorsa bu durumdaki sorumluluk müteselsil olup vergi dairesine tüm sorumlulara öncelik sırası gözetmeksizin başvurabilme imkânı verir. Hiç şüphesiz müteselsilen sorumlulukta birden fazla kişinin bulunması vergi dairesini alacağın elde edilmesi bakımından güçlü kılar. Alacağının daha geniş bir malvarlığına yönelmesi alacaklı vergi idaresinin güvencesini artırır. Sonuç olarak müteselsil sorumluluk bir tek kişiye dayanan tahsilat risklerini azaltıcı rol üstlenir.

Rücu hakkı bakımından ele alındığında ödeme yapmak durumunda kalan müteselsil sorumlu ödedikleri için sadece borçlu mükellefe rücu edebilir. Çünkü vergideki müteselsillik "sözleşmeyle oluşturulan bir müteselsil borçluluk" değil idareye karşı "kanunla oluşturulmuş bir müteselsil sorumluluk" halidir. Oysa, rücu ilişkisi müteselsil sorumlular arasında bir iç ilişkinin varlığını gerektirir. Vergide müteselsil sorumluluk vergi idaresine karşı kanunla oluşturulmuş bir ilişki olduğundan müteselsil sorumluların kendi arasında (iç) ilişki doğurmaz. Bu nedenle müteselsil sorumlulardan borcu ödeyen her biri mükellefe rücu edebilir, sorumluların birbirlerine başvurmaları söz konusu olmaz.

Vergi mevzuatında müteselsil sorumluluk hallerine ve kapsamlarına çeşitli vergilerde dağınık şekilde yer verilmiştir. Bu bakımdan gümrük vergileri özellik arz eden kapsama sahiptir. Gümrük vergisinde duruma göre aynı borçtan birden fazla kişinin sorumlu olması şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Nitekim VUK m. 8'de "vergi mükellefi/yükümlüsü" ve "vergi sorumlusu" olarak farklı iki anlam içeren kavram ile ele alınmakla birlikte Gümrük Kanunu'nda gümrük rejimlerine bağlı ödevleri yerine getirme sorumluluğu altında bulunan kişiler 4'ncü maddesinde muhatap kavramıyla açıklanmış olup, *"Gümrük idareleriyle muhatap olan kişiler bu Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idarelerinin gerek bu Kanunda gerek diğer mevzuat hükümlerine göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunların teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar*" hükmüyle sorumluya geniş bir çerçeve çizilmiştir. Bu muhatap kişiler Gümrük rejimleri eşyaların Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giriş ve /veya çıkışlarında hareketlerini belirleyen işlem süreçleridir. Süreçlerin her aşamasının bir tek kişi tarafından yerine getirilmesi çoğu zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle, asıl yükümlü başta olmak üzere, idarenin karşısına bu yükümlülükleri taşıyan kişi ya da kişiler *"yükümlü"*, *"sorumlu*", "*beyan sahibi*", "*muhatap olan*" "*borçlu*", "*eşya sahibi*", "*rejim hakkı sahibi*" "*adına beyanda bulunulan*", *ilgili kişi*", *"bilen kişi", "bilmesi gereken kişi", dolaylı temsilci* olmak üzere farklı konumdaki kişileri kapsar

Vergi kanunlarında müteselsil sorumluluğa dayanan bazı haller aşağıda açıklanmıştır.

5.1.2.1. Tam ve Kısmı Bölünmede Devralanların Rücu Hakkı

Kurumlar vergisinde tam bölünme halinde bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler (KVK m.20 (2)-b). Devralan kurumlar asıl borçlu olan bölünen kuruma karşı rücu hakkına sahip olan kurumlardır

Kurumlar vergisinde kısmı bölünme halinde bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar (KVK m. 20- (3)). Devralan kurumlar asıl borçlu olan bölünen kuruma karşı rücu hakkına sahip olan kurumlardır.

5.1.2.2. Tasfiye Memurlarının Rücu Hakkı

VUK m.10/5'e göre, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır.

VUK m.10/6 "Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenlerden (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.

Asıl borçlu şirket tasfiye edilmiş, sicilden silinmiş yani hukuk aleminde yok ise kusursuz kanuni temsilci veya tasfiye memurunun rucü edeceği kişi kanaatimizce tasfiyeden pay alanlardır. Bunların sorumluluğu da azami olarak tasfiyeden aldıkları pay tutarında olacaktır.

5.1.2.3. İşlemlere Taraf Olanların Rücu Hakkı

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır (VUK m.11/3). Asıl borçlu kanuna göre vergi kesintisi yapması gerekendir. Bunların ödemedikleri vergilerden kanunda öngörülen ve asıl borçlu ile belirli düzeyde ilişkili olanlar sorumluluk kapsamında yapacakları ödemeler için asıl borçluya rücu edebilir.

KDVK m.9/1'e göre mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Sorumluluğun müteselsil olduğu belirtilmemesine karşın kanunun yazımından bu yönde olduğu sonucu çıkmaktadır.

5.1.2.4. Meslek Mensuplarının Rücu Hakkı

Meslek mensuplarının rücu hakkı ifa ettikleri mesleki görev ve yetki çerçevesinde müteselsil sorumlulukları kapsamında mükellefin borcunu ödemekten kaynaklanır (VUK mük. m.227/3). 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 mükellefe vergi ziyaına bağlı olarak salınacak *vergi, ceza, gecikme faizlerinden* mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar (Bkz, Yerlikaya, 2021).

Sorumluluğun esas kaynağını borçlunun mesleki özen yükümlülüğü oluşturur. Bu durum meslek mensuplarının mesleki sorumlulukları kapsamında doğrudan kendilerinin muhatap olduğu vergi ve cezaları içermez.

Asıl borçlu meslek mensubunun hizmet verdiği mükelleftir. Serbest muhasebeci ve mali müşavir beyannameyi imzalaması nedeniyle kayıtların "uygunluğundan", yeminli mali müşavir ise düzenlediği tasdik konusu işlemlerin "doğruluğundan" sorumlu tutulmuştur. Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları onay işlemleri idarece yapılan "vergi denetimi" olarak değerlendirilemez (Taş, 2007: 27).

Meslek mensuplarının mükellefe ait vergi idaresine ödedikleri vergi, gecikme faizleri için mükellefe rücu edebilir. Şüphesiz rücunun meslek mensubunun mükellefle ilgili işlemlerinde mesleki gereklere ilişkin eksiklik ve kusurluluğunun bulunup bulunmaması önem arz eder. Meslek mensubu özen yükümlülüğünü tam olarak yerine getirmişse dahi meslek mensubunun sorumluluğunu ortadan kaldıran iç ilişkiyi içeren bir sözleşme yapmalarının hukukun emredici hükümlerine aykırılık oluşturmayacağını düşünmekteyiz. Bu kapsamda kanunların emredici hükümlerine aykırı olmamak üzere mükellefle meslek mensubunun iç ilişki kapsamında yapılan bir sözleşme varsa durumun buna göre de değerlendirilmesi gerekir.

Meslek mensuplarının iş görmeyi savsaklamaları ya da iş gördükleri sırada gereken mesleki özen ve titizliği göstermemeleri kusurlu (ağır kusur, hafi kusur) olduklarını ve mesleki sözleşmenin ihlalini gösterir. (Özel, 2005:217). Kusurlu hareketi sonucu mükellef nezdinde mal varlığındaki azalma veya artışın önlenmesi şeklinde bir zarara sebebiyet verilmişse meslek mensubu vekalet sözleşmesi kapsamında sunduğu hizmetten kaynaklanan zarardan sorumlu olur. Ancak meslek mensubunun mükellefe ödemek durumunda olduğu zararın rücuen alacakla bir ilgisi yoktur.

5.1.2.5. Rafineri Şirketinin Rücu Hakkı

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye'deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen (I) sayılı listedeki malların tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle

birlikte, ilgili rafineri şirketi müteselsilen sorumludur (ÖTV m.13/1). Mükellef ham petrol ithalatını gerçekleştirip bunları işlettikten sonra teslim edenlerdir. Rafineri şirketleri mükelleflerin ödemediği vergiyi ödemek durumunda kaldıklarında mükelleflere rücu edebileceklerdir.

5.1.2.6. Limited Şirket Ortaklarının Rücu Hakkı

Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından *sermaye hisseleri oranında* doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve AATUHK hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar (AATUHK m.35/1). Burada vergi idaresine karşı asıl borçlu olan kişi limited şirkettir. Şirketin vergi borcundan dolayı ortaklar objektif sorumlu tutulmuşlardır. Borçların şirket ortaklardan tahsili durumunda ortakların limited şirkete rücu hakları vardır.

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden sermaye hisseleri oranında müteselsilen sorumlu tutulur (AATUHK m.35/2). Ortağın sermaye payını devretmesinden önceki borç limited şirketin borcudur. Asıl borçlu limited şirkettir. Vergi idaresine limited şirketin borcunu ödemek zorunda kalan devreden veya devralan ortak ödedikleri için şirkete rücu etme hakkına sahip olur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur (AATUHK m.35/3). Bu halde de vergiyi hangi durumdaki ortak ödemiş olursa olsun limited şirkete rücu edebilir.

5.1.2.7. Damga Vergisinde Kâğıdı İmza Edenin Rücu Hakkı

Birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez (DVK m. 24). DVK'nın 3. maddesinde damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu düşünüldüğünde müteselsilen sorumlu tutulanların mükellef sıfatıyla kendi borçlarından sorumlu tutulduğu görülmektedir. Bu nedenle mükellefin vergisinin üçüncü kişi tarafından ödenmesine dayanan bir rücudan bahsetmek mümkün değildir. Ancak iç ilişki olarak imza edenler arasında bir anlaşma varsa buna göre alacak hakkı mümkündür. Kendi aralarında yapılan paylaşım anlaşmasının vergi idaresini ilgilendiren yanı olmaz. Böyle bir anlaşma yoksa imza edenler arasında bir alacak hakkı da olmayacaktır.

Damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar (DV 24/2). Kişiler verginin asıl borçlusudur. Verginin müteselsil sorumluluk kapsamında damga vergisinden muaf kuruluşlarca ödenmesi halinde kişilere rücu hakları vardır.

5.1.2.8. Emlakların Elbirliği Mülkiyetinde Rücu Hakkı

Bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükellef tutulmuşken elbirliği mülkiyet şeklinde malik olanlar vergiden müteselsilen sorumlu olurlar (EVK m.3). TMK m.701'de elbirliği ile mülkiyetin niteliği "*Kanun veya kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla mallara birlikte malik olanların mülkiyeti, elbirliği mülkiyetidir. Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yaygındır*" şeklinde ortaya konmuştur. Bu durumda elbirliği mülkiyetinde ortaklar ortaklıkları sebebiyle emlake birlikte malik olur ve ortaklar malın bir kısmına değil tamamına maliktirler. Malda tek mülkiyet söz konusudur. Bu nedenle emlak vergilerinden de tüm ortaklar mükellef sıfatıyla sorumlu olacaklardır. Birbirlerinden alacak hali ancak kendi arlarındaki iç ilişkiyi düzenleyen bir sözleşme yapmaları halinde söz konusu olabilir. Böyle bir iç ilişkiyi içeren sözleşme vergi idaresini bağlamaz. Paylı mülkiyette bir ortağın diğerinin payına düşen payı ödemek zorunda olmamasına rağmen ödemesi durumunda ortaklar arasında müteselsil sorumluluk öngörülmediğinden ancak özel hukuk hükümlerine göre rücu söz konusu olabilir.

EVK m.13'deki arazilerin vergisel sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler binalarla aynı olduğundan yukarıdaki açıklamalar burada aynen geçerlidir.

5.1.2.9. Tapu Memurlarının Rücu Hakkı

Tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirilmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve ferağı yapılamaz ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilemez. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar (VİVK m.19/2). VİVK'ya göre asıl mükellef kendisine mal intikal eden kişidir. Mükelleflerin kendilerine intikal eden taşınmazları VİV ödendiği aramadan devir ve ferağ yapan tapu memurları ödenmeyen VİV'den sorumlu tutulmuştur. Tapu memuru vergi idaresine ödemek durumunda kaldığı VİV nedeniyle verginin mükellefi mirasçılara rücu edebilir.

5.1.2.10. İlan ve Reklam İşletmelerinin Rücu Hakkı

İlan ve reklam vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerdir (BGK m.13). İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar. İlan ve reklam işinin bu işi mutat meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir. Yukarıdaki şekilde ilan ve reklam vergisini belediyeye ödeyenler vergiyi kendi varlıklarından ödemeleri halinde mükellefe rücu edebileceklerdir.

5.1.2.11. Harç Almadan İşlem Yapan Memurların Rücu Hakkı

Gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükellefler ile müteselsilen sorumludurlar (HK m.128). Harçlar (yargı harçları, noter harçları, konsolosluk harçları, trafik harçları, gemi ve liman harçları vb.) belirli bir kamu hizmetinden yararlanma karşılığı alınan bedellerdir. Harcın mükellefi genel olarak harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerdir (HK m.11). Hizmetten yararlanmak harcın ödenmesine bağlı olması nedeniyle mükellefin harcı ödemeden kamu hizmetinden yararlandırılması söz konusu edilemez. Mükellefin harcı ödediği aramadan kamu hizmetinden yararlandırılması halinde vergi buna sebep olan memurdan alınır. Memur ödediği harç nedeniyle mükellefe rücu edebilir.

5.2. Özel Hukuktan Kaynaklanan Sebepler

Özel hukuktan kaynaklanan rücu sebepleri sözleşme, kefalet, sebepsiz zenginleşme, vekaletsiz işgörme olarak ortaya konulabilir. Belirtilen sebepler vergilere özel sebepler değildir. Genel karakterde rücu sebebi oluşturmaları nedeniyle vergiler bakımından da uygulama alanı bulur.

5.2.1. Sözleşmelerden Doğan Rücu Hakkı

Rücu hakkı üçüncü kişi ile **borçlu ile arasındaki sözleşmeye dayandırılmış** olabilir (Koçano Rodoslu, 2016:21). Vergi borcunun ödenmesine bağlı sözleşmelerle ortaya çıkan rücu hakkı kefalet, adi ortaklık, vekalet ve kontrgaranti sözleşmeleri, borcun iç üstlenmesi ve borca katılma sözleşmeleri olarak karşımıza çıkar. Belirtilen ilişkilerin vergi ilişkisine dayanan sonuçlarının rücu hakkının yapısına uygun düştüğü ölçüde vergi borçları için uygulanmasına engel yoktur.

5.2.1.1. Kefalet Sözleşmesi

Kefalet, asıl borçlunun borcunu ödememesi veya ödeyememesi ihtimaline karşı alacaklı ile kefil arasında alacağı güvence altına almak ve bu kapsamda alacağı korumak üzere yapılan bir sözleşmedir. Kefalet, alacaklı ile kefil arasında doğan sözleşmesel bir ilişkiye dayanır. Kefil borç altına girilen tutar itibarıyla tüm malvarlığı ile sorumlu olması nedeniyle şahsi güvence oluşturur. Kefil alacaklıyı tatmin ettikten sonra asıl borçluya aralarındaki vekalet sözleşmesine dayanarak rücu hakkı ileri sürebilir. Kefilin rücuen alacaklı olarak borçluya başvuracağı tutar borcun sınırını aşmamak üzere ödeme yaptığı kadar olur. Kefilin alacaklıya, kefalet sözleşmesinde belirlenen miktarı aşan bir ifada bulunması durumunda bile rücu hakkı sözleşmedeki azami miktarı aşamaz. Kefilin vergi dairesine ödeme yapması halinde bu defa mükellef ödenen miktarla sınırlı olmak üzere kefile karşı tüm şahsi malvarlığı ile sorumlu olur.

TBK m. 596'da *"Kefil alacaklıya ifada bulunduğu ölçüde, onun haklarına halef olur"* denmekle kefile kanundan doğan halefiyetle güçlendirilmiş rücu hakkı tanınmıştır. Kanun koyucu kefil ile asıl borçlu arasındaki ilişkiyi rücuyu aşan şekilde halefiyetle desteklemiştir. TBK hükümlerine göre kefil, kefalet sözleşmesinden doğan borcu ifa ettiği oranda alacaklının haklarına halef olarak asıl borçluya rücu edebilecektir (Koçano Rodoslu, 2016:145).

AATUHK m.11'de şahsi teminat olarak kefil gösterilebilmesi kabul edilmiştir. Kanaatimize göre aynı borca birden fazla kişinin birlikte kefil olabilmesini engelleyen bir hüküm yoktur. Birden fazla kişinin kefil olabilmesi alacağın güvencesini daha fazla artıracağından "bir şahsın müteselsil kefil …gösterebilirler" ifadesinin kefilin bir kişi olacağı şeklinde yorumlanamaz. Kefalet müessesesinde kanun koyucunun amacının alacaklıyı korumak olduğu düşünüldüğünde birden fazla kişinin aynı borca kefil olması amaca uygun yorum olur. Nitekim TBK m.587'de aynı borca birden fazla kişinin kefil olabileceği açıkça düzenlenmiştir.

Vergi borçları için verilen kefalete bağlı rücu ilişkisinin halefiyetle güçlendirildiğine yer verilmemiştir. Bu nedenle vergi borçları için basit rücu halinin geçerli olacağı kanaatindeyiz. Çünkü, alacaklı vergi dairesinin kamu hukukundan kaynaklanan yetkilerinin kül olarak kefile geçmesi ve kefil tarafından kullanılması düşünülemez. Bununla beraber vergi borcu için kefalette AATUHK'daki kefaletin özel hükümlerine ilaveten TBK'daki kefalete ilişkin hükümler de geçerli olacağını düşünmekteyiz. Amme alacakları için alacaklı tahsil dairesi ile kefil arasında yapılan sözleşmenin geçerliliği bakımından TBK m. 582 ve AATUHK m.11'deki şartlar birlikte düşünülerek sözleşmenin geçerli olacağı sonuca varılmalıdır. Kefalet sözleşmesi geçersizse kefilin kefalet sözleşmesine dayanarak değil, vekaletsiz işgörme, sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre rücu hakkı ortaya çıkar.

Kefalet ilişkisinin doğması her şeyden önce bu konudaki sözleşmenin geçerliliğine bağlıdır. Şimdi sözleşmenin geçerlilik şartları açıklanacaktır.

-TBK'daki şartlar;

-Asıl borç ilişkisinin bulunması

-Kefalet sözleşmesinin yazılı yapılması

-Kefilin fiil ehliyetine sahip olması

-Eşin rızasının varlığı

-Kefil olunan borç para cinsinden olması ve tutarının belirtilmesi

-Kefalet tarihinin belirtilmesi

-Kefalet sözleşmesinin bazı kısımlarını (kefil olunan azamî parasal miktar, kefalet tarihi, kefaletin müteselsil olması durumunda müteselsil kefil olma iradesinin yer alması) kefilin bizzat eliyle yazması

-AATUHK'daki şartlar:

ATUHK m.11'de "10 uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil gösterebilirler. Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur. Damga Vergisi Kanununa ekli, 2 Sayılı Tablo'nun I-C/16'ya göre, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 11'inci maddesi gereğince noterde düzenlenen şahsi kefaletle ilgili kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır. Amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verilir" hükmünü haizdir. Bu hükümde kefalet için öngörülmüş dikkat çekici hususlar şöyledir:

-Borçlu AATUHK madde 10'da belirtilen türden teminat gösterememiş olmalıdır. Kanunda belirtilmemekle birlikte, kamu borçlusunun şahsi kefalet göstermesi sonrasında bir değeri teminat olarak göstermesi ve bunun kabul edilmesi halinde ilgili kişinin şahsi kefalet durumu ortadan kalkar (Yavuz, 2019:279).

-Kefil muteber görülecek bir kişi olmalıdır. Kefilin toplumda iyi ve güvenilir sayılması kadar bu durumun ekonomik güçle desteklenmesi aranmakla birlikte yine de önerilen kefili idare kabul etmek zorunda değildir. Kefil olarak kabul edilecek gerçek veya tüzel kişinin kabulü idarenin takdirine bırakılmıştır. Alacaklı tahsil dairesi bazı durumlarda kefaleti kabul etmekten çekinebileceği gibi tek bir kefille yetinmeyerek birden fazla kefil gösterilmesini isteyebilir (Gerçek, 2013: s.38). Tahsil dairesi kabul ettiği takdirde şahsi kefalette değişiklik yapılabilir.

-Sözleşme noter tasdikli (onaylı) olmalıdır. Yapılan sözleşmeye ilişkin ileride sürülebilecek irade sakatlık iddialarının önüne geçilmesi için noterde tasdik edilmesi öngörülmüştür. Kefaletnamenin düzenleme şeklinde yapılması söz konusu değildir.

-Sözleşme müteselsil kefalet türünde yapılmalıdır. Böylelikle vergi idaresi asıl borçlu hakkındaki takibin sonuçsuz kalmasını beklemeden aynen borçlu gibi kefili takip edilebilir. Kefaletin müteselsil olarak kurulması nedeniyle vergi dairesi kefil veya kefillerden herhangi birisinden sözleşmede belirtilen tutarla sınırlı olarak alacağı tahsil edebilir. Alacağın kefilden tahsil edilmesi halinde kendisine buna ilişkin bir belge verilir. Kefil verilen bu belgeye dayanarak, ödediği vergi borcu için mükellefe rücu edebilir (Gerçek, 2020: 38).

5.2.1.2. Adi Ortaklık Sözleşmesi

Adi ortaklıkların tüzel kişiliği yoktur. Kural olarak ortakların her biri şirketi tek başlarına temsil etme yetkisine sahiptir. TBK m. 620'de "*Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir"* şeklinde tanımlanmıştır.

Adi ortaklık bazı vergiler (KDV ve ÖTV) bakımından sanki tüzel kişiliğe sahipmiş gibi ortaklarından bağımsız vergi mükellefi kabul edilmiştir. Bu kapsamda ortaklığa isabet eden vergiyi rızaen veya cebri icra yoluyla ödemek durumunda kalan ortağın diğer ortak veya ortaklara rücu edebilmesi mümkündür. TBK'nın 627. maddesi "*ortaklardan birinin ortaklık işleri için yaptığı giderlerden veya üstlendiği borçlardan dolayı diğer ortaklar, ona karşı sorumlu olurlar; bu ortağın, yönetim işleri yüzünden doğrudan doğruya uğradığı zararlar ile ortaklığın yönetiminden kaynaklanan tehlikeler sonucunda doğan zararları, diğer ortaklar gidermekle yükümlüdürler"* şeklindedir. Anlaşılacağı üzere ortaklığa isabet eden vergiyi ödeyen ortak iç ilişkiye göre diğer ortaklara başvurma hakkına sahip olup bu hak alacaklı tatmin edildikten sonra rücu alacağı şeklinde ortaya çıkar.

Rücu kapsamında diğer ortakların hangi pay, tutar ve esaslara göre başvurulacağı TBK m. 167/1'deki "*Aksi kararlaştırılmadıkça veya borçlular arasındaki hukuki ilişkinin niteliğinden anlaşılmadıkça, borçlulardan her biri, alacaklıya yapılan ifadan, birbirlerine karşı eşit paylarla sorumludurlar"* hükmü dikkate alınarak belirlenir (Koçano Rodoslu:2016:21). Buna göre ortaklar arasında aksine bir anlaşma bulunmadıkça, alacaklıyı tatmin eden borçtan kendisine isabet eden payı aşan kısım için diğer borçlulara katılım payları oranında

başvurabilir. Adi ortaklıkta ortaklar arasındaki ilişkinin niteliğinin sermaye paylarına göre olması işlemin niteliğine uygun düşer.

5.2.1.3. Teminatlar İçin Kontrgaranti (Karşı Teminat) Sözleşmeleri

Alacaklıya alacağını korumak, güvence oluşturmak, garanti sağlamak ve borcun ifasını sağlamak amacıyla borçlu veya üçüncü kişilerce teminat verilebilir. Teminatın verilmesiyle temel borç ilişkisinden doğan bir edim yükümlülüğü güvence altına alınır. Teminat sağladığı güvencenin verdiği yetkiye göre şahsi ve ayni teminat olarak ayrılır. Kefalet sözleşmesi şahsi güvence oluştururken ayni teminatlarda kişi kendisiyle değil, güvence olarak verdiği eşya (taşınır veya taşınmaz) ile sorumlu olur.

Bir kişi kendi borcu için teminat verebileceği gibi aynı borca bir başka kişi de teminat verebilir. Teminat veren üçüncü kişi ile borçlu mükellef arasında risk gerçekleşmeden önceden **karşı garanti (kontrgaranti) sözleşmesi** yapılması halinde teminat veren de bu sözleşmeye dayanarak mükellefe rücu edebilir. O halde, rücu hakkına imkân veren sözleşme teminat veren üçüncü kişi (garantör) ile mükellef (kontrgarantör) arasında yapılan sözleşmedir.

Vergi borçları bakımından garanti sözleşmeleri kapsamında mükellefin vergi dairesine olan borcunun ödenmesi verilen teminatla sınırlı olur. Bu kapsamda vergi idaresiyle üçüncü kişiler arasında AATUHK m.10'da teminat sözleşmesi olarak ifade edilen güvence sözleşmeleri yapılabilmesi mümkündür. Vergi borçları için de nakdi ve/veya ayni değerler güvence olarak verilebilir. AATUHK m.10/1, 2, 3 ve 4.,'de; "para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilatlar" nakdi teminatlar arasında sayılmıştır. Yine aynı maddenin 5. bendinde de taşınır ve taşınmaz mallar ayni teminat olarak kabul edilmiştir.

Mükellef borcunu vadesinden ödemez veya eksik öderse bu tutarı karşılamak üzere kamu alacağının korunması amacıyla teminatların çözdürülmesi yoluna gidilir. Bu konudaki özel düzenlemeler AATUHK m.56'da yapılmıştır. Nakdi teminatlar çözdürülerek gelir kaydedilirken ayni teminatlar AATUHK'm. 74'de usule uygun şekilde satılarak paraya çevrilir. Vergi dairesi alacağını bu satış bedeli üzerinden tahsil eder. Mallarını teminat veren üçüncü kişinin teminattan kaynaklanan sorumluluğu mükellefin borcunu aşamaz. Nakdi teminatların mükellefin borç tutarı kadarlık kısmı çözülebilirken, ayni teminatlarda malın satış bedelinin mükellefin borcunu aşması halinde bu kısım teminatı veren üçüncü kişiye geri verilir[1]. Her ne kadar AATUHK m.74'de satış bedelinden takip masrafları düşüldükten sonraki "kalanı borçluya verilir" denmişse de aynı kanunun 3.maddesi kapsamında üçüncü kişi "amme borçlusu" olarak kabul edilmek durumundadır. Bir teminatın çözülmesi karşılığı ödenen borcun rücuya konu olabilmesi bakımından önemli olan teminatların üçüncü kişilere ait olmasıdır.

5.2.1.4. Borcun İç Üstlenme Sözleşmesi

TBK'nın 195. maddesi "iç üstlenme sözleşmesi" başlığını taşımaktadır. Anılan hükme göre "*Borçlu ile iç üstlenme sözleşmesi yapan kişi, borcu bizzat ifa ederek veya alacaklının rızasıyla borcu üstlenerek, borçluyu borcundan kurtarma yükümlülüğü altına girmiş olur.*

Borçlu, iç üstlenme sözleşmesinden doğan borçlarını ifa etmedikçe, diğer taraftan yükümlülüğünü yerine getirmesini isteyemez. Borçlu, borcundan kurtarılmamışsa, diğer taraftan güvence isteyebilir." Borcun iç üstlenilmesi, borçlu ile üçüncü kişi arasında yapılan ve alacaklının taraf olmadığı ve herhangi bir şekilde rızasının aranmadığı sözleşmedir. Bu sözleşmeyle üçüncü kişi sadece mükellefi vergi dairesine olan borcundan kurtarmayı üstlenmekte, fakat borcu devralmış olmamaktadır. Borcu üstlenen kişinin borcu ödemesi halinde ödenen borç kadarlık tutar için özel hukuk hükümlerine göre rücu hakkına sahip olur. Bu ilişkiyi vergiler açısından değerlendirirsek borcu üstlenen ödediği vergi kadarlık kısım için borçluya rücu edebilir.

5.2.1.5. Borca Katılma Sözleşmesi

Borç ilişkilerinde, mevcut bir edim için borçlunun yanında yer almak üzere üçüncü bir kişinin katılması şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Borca katılma, mevcut bir borçta borçlunun yanında yer almak üzere, katılan ile alacaklı arasında yapılan ve katılanın, borçlu ile birlikte borçtan sorumlu olması sonucunu doğuran bir sözleşmedir. Borca katılmada borçlu borcundan kurtulmamakta, katılan da borçlu ile birlikte aynı borçtan alacaklıya karşı müteselsilen sorumlu olmaktadır (BK m.201). Borca katılma belirli bir edim düzeyinde yapılan bir katılmadır.

Borcun iç üstlenilmesi ilişkisiyle borca katılma ilişkisi farklı durumları ifade eder. Borcun iç üstlenilmesinde vergi dairesi alacağını tahsil etmekte, sona erdirilen borcu ödeyen üçüncü kişi bu defa mükellefe başvurarak rücu hakkı elde eder. İç üstlenmede borcu üstlenen kişinin alacaklıya karşı sorumluluk altına girmesi söz konusu değildir.

AATUHK m.11'de müteselsil kefalete ilaveten üçüncü kişi bakımından meydana gelecek "müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler" denmekle müteselsil borçluluğa da yer verilmiştir. Bir amme alacağı olması nedeniyle müteselsil borçluluk vergiler için de geçerlidir. Müteselsil kefalet ve müteselsil borçluluk farklı hukuki durumları ifade eder.

Her ne kadar AATUHK m. 11 başlığı "Şahsi Kefalet" olsa da müteselsil kefaletten farklı olarak mükellefin aynı borcuna üçüncü kişi veya kişilerin katılması şeklindeki müteselsil borçluluğa yer verilmiştir. Borca katılmaya bağlı müteselsil borçlulukta daha önceden doğmuş bir vergi borcuna üçüncü kişinin müteselsil borçlu olarak katılır. Normalde müteselsil borçlulukta borçlular borcun doğumunda yer alırlarken katılma şeklindeki müteselsil borçlulukta doğmuş bir borca üçüncü kişinin katılması şeklinde müteselsil borçluluk ifade eder. Vergide borcun doğumunda oluşacak müteselsil borçluluk söz konusu olamayacağından doğmuş bir vergi borcuna müteselsil borçluluk "borca katılma" şeklinde meydana gelir. Bu şekilde borçlu hale gelen borca katılan vergi borcunun katıldığı kısmı bakımından vergi dairesine karşı doğrudan borçlu hale gelir. Katılma şeklinde oluşan müteselsil borçlulukta üçüncü kişi ile mükellef arasındaki rücu alacağı aralarında bir anlaşma varsa öncelikle ona göre sonuçlandırılır.

Sözleşmenin vergiler bakımından uygulanmasında müteselsillikten ayrı olarak kanunda öngörülen "müştereklilik" kavramı üzerinde durmak gerekir. Borçta müteselsillik aynı borçtan borçluların sorumluluk derecelerini gösterirken, müştereklik sorumluların birden fazla sayıda olmasını ifade eder. Müteselsillik aynı borçtan borçlu yanında en az bir kişinin varlığını da gerekli kıldığından müşterekliği içinde barındırır. Bu nedenle müteselsil

dendikten sonra "müşterek" ifadesine yer verilmesine gerek yoktur. Müştereklik kavramı müteselsil kefalette kefillerin birden fazla ve müteselsil borçlulukta katılanların birden fazla olmasını ifade eder. Ancak her müteselsillik aynı borçtan en az iki kişinin sorumluluğunu gerektirdiği için esasen müşterekliği de içinde barındırır. Bu nedenle müteselsil dendikten sonra ayrıca müşterek denmesine gerek yoktur. Müteselsil ilişki en az iki kişinin varlığını gerekli kılmakla birlikte sorumluların iki, üç, dört… kişiden ibaret olmasına engel oluşturmaz. Bu durumda "birlikte müteselsil" kavramı ortaya çıkar. AATUHK m.11'de "müteselsil kefalet" için müşterek ifadesi kullanılmamasına karşın "müteselsil borçluluk" için müşterek ifadesinin kullanılmış olması müteselsil borçluların sayısının birden fazla kişi olması zorunluluğunu doğurduğu konusunda tereddüt doğurucu mahiyettedir. Madde hükmünde kefillerin veya borçluların müteselsil olması her iki durumda da bunların birden fazla kişiden ibaret olmalarına engel oluşturmaz. Maddede müteselsil borçluluk ilişkisi için müşterek ifadesinin kullanılması müteselsil borçluların mutlaka birden fazla kişi olacağı şeklinde de yorumlanamaz. Kanaatimizce müteselsil borçluların birden fazla olabileceğine işaret edilmiştir. Esasen borca katılanların müteselsil borçlu olarak sayılarının fazla olması güvenceyi artıran bir unsurdur. Borca katılan bir kişi olsa bile mevcut borç için idareye ek bir şahsi güvence sağlar. Kanunu amacının kamu alacağının güvence düzeyinin artırılması olduğu düşünüldüğünde birden fazla kişinin müteselsil kefil veya borçlu olması mümkündür.

5.2.2. Sebepsiz Zenginleşmeden Doğan Rücu

Sebepsiz zenginleşme hukuken geçerli sebep yokken taraflardan birinin malvarlığında artış (zenginleşme), diğerinin malvarlığında azalış (fakirleşme) meydana gelmesi halidir. Mükellefin borcunun bir başkası tarafından ödenmesi borçluyu zenginleşen haline getirir.

Bir kişi edim yerine getirme amacı olmaksızın başka birinin vergi borcunu ifa ederse borcu ödenene karşı rücuen alacak hakkı elde eder. Fakirleşen edim yükümlülüğü yerine getirme düşüncesi olmaksızın ve borçlunun açık veya zımni izni bulunmaksızın alacaklıya ifada bulunan kişidir (Koçano Rodoslu: 2016:27). Ödeme amacı olmaksızın başkasına ait vergi borcunu hataen ödemiş olan kişi ödediği tutar için sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre mükellefe rücu edebilir. Ödemede herhangi bir hukuksal bağ olmadığı durumda pasifin azaltılması esastır. Pasifteki azalma borçlunun borçtan kurtulması şeklinde de ortaya çıkabilir. Örneğin, (B)'nin elektrik faturasını ya da bankaya olan tüketici kredi taksitini yanlışlıkla (A) ödemişse (B)'nin pasifinin azalması suretiyle zenginleşme olur (Kılıçoğlu, 2018:663). Benzer örneği vergiler için araç sicil numarasının (plaka numarasının) bir harfi veya numarasının yanlışlığı nedeniyle başkasının motorlu taşıtlar vergisini ödemesi şeklinde verebiliriz. Bu durumunda yanlışlıkla ödemeyi yapmış kişi araç sahibine karşı rücuen alacak hakkına sahip olur. Burada dikkat edilmesi gereken husus ödeyenin ödemeyi vergi borcunu ödediği kişiye bağışta bulunmak veya ona karşı ahlaki bir ödevi yerine getirmek amacıyla yapmamış olmasıdır. Şüphesiz taşıtın vergisini ödeyen üçüncü kişi mükelleften hiçbir karşılık beklemeksizin vergiyi ödemişse ödeme bağışlama sebebine dayanmış olacağından sebepsiz zenginleşmeden ve dolayısıyla rücu hakkından bahsedilemez. Kısaca ödeme amacı olmaksızın ödenmişse bu durumda sebepsiz zenginleşme sebebine bağlı rücu yoluna gidilir. Burada vergiler bakımından karşı karşıya kalınan temel problemlerden biri mükellefin vergi borcunu ödememe iradesi içinde olmasına karşın üçüncü kişinin ödemesi durumunda ortaya çıkar. Örneğin vergisini ödemeyi hiç düşünmeyen veya ileride çıkacağını düşündüğü vergi yapılandırması (affı) kapsamında ödemek isteyen bir mükellefin vergi borcunu bir başkası

hataen ödemişse sonradan da vergi yapılandırması çıkmışsa ödeyenin rücu edeceği miktarın belirlenmesi konusunun çözümünde ödeyenin iyiniyetli olmasının önemi büyüktür. Adli yargı gelecekte borcun ifasına yönelik borçlunun niyeti ve somut hukuksal imkanları dikkate alınarak hakkaniyeti dikkate alarak kararını vermek durumundadır.

5.2.3. Vekaletsiz İşgörme Sebebinden Doğan Rücu hakkı

Aralarında sözleşme (temsil veya vekalet) bulunmadığı halde bir kişinin başka bir kişi için bazı işler yapması söz konusu olabilir. Kişi vekâleti olmadan bir başkası hesabına iş yaparsa buna "vekâletsiz iş görme" denir. İşgören, işi yaparken vekâleti bulunmadığı (veya varsa da vekâlet sınırlarının aşılması) halde başkası adına işi görür.

İşgörenin borçlunun menfaatine ve onun varsayılan iradesine göre ifada bulunması halinde gerçek (caiz) vekaletsiz işgörme söz konusu olur. İşgören vekaleti olmaksızın iş sahibinin hesabına ve varsayılan iradesine uygun olarak vergiyi ödemesi aynı zamanda gerçek vekâletsiz iş görme halini ifade eder (BK m.526). İşgören o işi, işsahibinin yararına ve öngörülen amacına uygun yapmaktadır. Örneğin, yurtdışında bulunan mükellef (B)'nin kesinleşmiş vergi borcu için işyerine hacze gelindiğinde işyeri komşusu (A), (B)'ye gelen haczi engellemek amacıyla ileride (B)'den alacağı düşüncesiyle vergi borcunu ödemiş olabilir. Bu durumda gerçek vekaletsiz işgörme vardır. (A), (B)'nin vergi borcunu ödemesi nedeniyle vekaletsiz işgörme hükümlerine göre (B)'ye rücu edebilecektir. O halde, vekaletsiz işgören borçlunun çıkarına uygun olarak borcu ifa etmesi halinde ödediklerini rücu yoluyla isteyebilecektir. Vekâletsiz görülen işlem için işsahibi onay verirse veya işi uygun görürse vekâlet hükümleri uygulanır (TBK m.531).

Vekaletsiz iş görmenin bir çeşidi de "gerçek olmayan vekaletsiz iş görme" halidir. Gerçek olmayan vekaletsiz işgörme, işgörenin iş sahibinin menfaatine olmayan veya yasakladığı bir işi yapması halinde söz konusu olur. İşgören işi iş sahibinin menfaatine değil, kendi menfaatine yapar. Bu haliyle gerçek olmayan vekaletsiz iş görme aynı zamanda hukuka aykırı eylem niteliği taşır. Mükellefin vergi borcunun ödenmesinde menfaati olduğu ödemeyi yapan vekaletsiz görenin ise menfaatinin olmadığı düşünüldüğünde gerçek olmayan vekaletsiz iş görmenin rücu hakkının uygulanmasında söz edilemeyeceği kanaatindeyiz.

6. Vergide Rücuen Alacakta Özel Durumlar

Rücu ilişkisinde karşı karşıya kalınan bazı özel durumlar vardır. Konuyla ilişkisi ölçeğinde belirli konularda kısa açıklamalara yer verilecektir.

6.1. Rücu İlişkisinde Kusurluluk

Hukukta sorumluluğun unsurlarından biri de soyut bir kavram olan kusurdur. Bu nedenle rücu hakkının doğumunda da kusur önemli bir yer oluşturur. Kusurluluk hali her aklı başında insanın ortalama olarak göstermesi gereken davranışı göstermemesi hali olarak ifade edilir.

Bir özel hukuk ilişkisi olan rücu alacağı rücu talebinde bulunacak üçüncü kişinin mükellefin vergi borcunu kısmen veya tamamen ödemeyebileceğini (ileri sürebileceği

def'ileri) bilmesi veya bilebilecek durumda olması halinde rücu talebi reddedilir. Mükellefin ödemeden kurtulacağı ölçüde rücu hakkını ortadan kalkar. Örneğin mükellefin borcunun tahsil zamanaşımına uğramış borcunu ödeyen üçüncü kişinin talebi böyledir. Şüphesiz rücu üzerine mükellefin rücu alacaklısına ödeme yapması ihtiyarındadır.

Üçüncü kişi mükellefin borçluluğuna kusurlu bir davranışı ile sebep olmuşsa rücu talebi reddedilir. Örneğin, mali müşavir mesleki gerek, özen ve titizliği göstermemesine bağlı mükellefe kesilen cezayı müteselsil sorumluluk kapsamında ödemek durumunda kalması halinde ödediği cezalar için mükellefe karşı hukuken rücu hakkına sahip olacağı düşünülemez. Tersi durum olarak mali müşavirin kusuruyla illiyet içinde bulunan cezaları mükellef ödemişse mükellef vekalet hükümlerine göre mali müşavire başvurabilir.

Bununla beraber, özel hukuk bakımından, vergi idaresine karşı geçerli olmamak üzere, sözleşme serbestisi kapsamında rücu alacaklısının kusurluluğunun kaldırılması veya bir hukuki işlemle taahhütte bulunulması mümkündür. Hele rücu alacaklısı ile rücu borçlusu arasında rücuya ilişkin iç ilişkiyi içeren kusuru da ortadan kaldıran bir anlaşma varsa ödemek durumunda kalınan tüm tutarlar için rücu hakkı ortaya çıkar. Kusurluluk ortadan kaldırıldığında mükellefe başvurmasını engelleyen bir hüküm yoktur. Örneğin rücu alacaklısına özel sözleşmeyle rücu hakkı tanınmış olabilir. Bu durumda rücu hakkının kapsam ve varlığı kusurluluğu dikkate alan düzenlemelere göre tespiti gerekir.

Kanuni temsilcilerin kusurluluk durumu rücu hakkının kullanımında özel bir öneme sahiptir. Çünkü kanuni temsilciler tüzel kişinin vergisel ödevlerin yerine getirilip getirilmemesi üzerinde doğrudan hakimiyeti olan dolayısıyla kusur izafe edilecek kişilerdir. Konuyu vergi ve cezalar bakımından ayrı değerlendirmek gerekir.

Vergiler bakımından: Vergi, mükellefine kanunla getirilen bir yükümlülük olduğundan, kanuni temsilcinin ödediği vergi için mükellefe rücu edebilmesi, herhangi bir koşula bağlı değildir. Diğer bir anlatımla; kanuni temsilcinin mükellefin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmede kasıtlı davranmasının veya ihmalinin bulunmasının rücu olanağını ortadan kaldırıcı etkisi yoktur (Candan, 1998:132). Çünkü, kusurlu davranmasaydı da mükellef aynı vergiyi ödemek zorunda kalacaktı. Taraflar arasındaki aksine sözleşme olmadığında, VUK'un 10/3'e göre belirlenir. Vergi asıllarıyla birlikte ödenen fer'iler (gecikme faizi ve gecikme zammı) bakımından bir değerlendirilme yapıldığında şunlar söylenebilir. VUK m.10/3'de vergilerle ilgili rücu hakkına yer verilmiştir. Ancak, vergiye bağlı fer'i alacakların rücuen alacak kapsamına girip girmeyeceği ayrıca değerlendirilmesi gereken bir konudur. Gecikme faizi veya gecikme zammı verginin fer'ilerinden olması nedeniyle vergi kapsamında düşünülmeli ve rücuen alacağa konu edilebilmelidir. Danıştay VDDGK 12.01.1996 tarih ve E:1995/250, K:1996/14 sayılı kararı aynı yöndedir (karar için bkz, Candan, 1998:134). Fer'i alacaklar özel hukuk kuralları çerçevesinde bazı hallerin varlığında rücu talebine konu edilebilir (Barlass, 2006:166., aksi yöndeki görüş için bkz, Candan, 1998:133). Sonuçta rücuen alacak özel hukuk ilişkisi olduğu dikkate alındığında bu sonuca varmak mümkündür. Kanaatimizce gecikme faizi ve gecikme zammının vergi aslına yapışık fer'i niteliği rücu hakkının içinde değerlendirilmesinin dayanağını oluşturur. Rücu edilebilecekler arasında sadece vergilerden bahsedilmiş olması fer'ilerini dışarıda bıraktığı şeklinde yorumlanmamalıdır. Çünkü fer'iler asıl borcun ayrılmazı olarak aynı hukuki akıbete konu olur. Ancak, kanuni temsilcinin kusuru sonucu gecikme faiz ve zammı söz konusu olur ve bu tutar piyasa faiz oranlarından (örneğin banka faizi) yüksek olursa aşan kısma mükellef katlanmak zorunda olmadığının kabulü

gerekir. Kanuni temsilci mükellefin vergiyi vadesinde ödeyemeyeceğini ispat ederse katlandığı faizin tamamı için rücu edebilir.

Cezalar bakımından: Kanuni düzenlemede vergiler bakımından ortaya konan çözümün vergiler için geçerli olup olmadığı kanuni temsilcinin hareketinin kusurlu olup olmadığı çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. VUK'da kanuni temsilcilerin belirtilen şekilde ödediği vergiler için mükellefe rücu edebileceği belirtilirken, cezalar için rücu edilebileceğine değinilmemiştir (Barlass, 2006: 167'deki 375 nolu dipnot).

Kanuni temsilci kusursuz ise ödemek durumunda kalacağı başkasına ait borçları asıl borçluya rücu olanağının bulunması tabidir. Bunun için, ayrı bir yasal düzenlemeye gerek yoktur (Candan, 1998:133). Mükellefe isabet eden ödevleri yerine getirmemesi (kusur) sebebine bağlı olan cezalar için rücu hakkı ortaya çıkmaz. Ancak, bu durum bile, taraflar arasında aksine bir anlaşma varsa, ödeyenin rücu talebinde bulunmasına engel değildir. Çünkü bu yöndeki bir anlaşma rücu edebilmenin sınırlarını ortadan kaldırır. Kanuni temsilci vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde kusurlu ise ödemek zorunda kalacağı cezalar için rücu hakkı ortaya çıkmaz. Taraflar aralarında aksini kararlaştırmış olabilirler.

Konuyu vergiler ve cezalar bakımından genel bir örnek üzerinden açıklayalım: Tüzel kişi mükellef (T)'nin kanuni temsilcisi olan (K) defter kayıtlarına var olan bir amortismana tabi iktisadi kıymeti daha düşük bir amortisman oranına tabi olacak şekilde modifiye etmiştir. Bu durumu mali müşavirine bildirmemiş ve fazla amortisman miktarı ayrılmasına sebep olmuştur. (K) bu davranışında ödevli ve hakimiyeti altındaki konuda gereğini yerine getirmediğinden kusurludur. Sonuçta (T)'ye ikmalen vergi ziyaı cezalı vergi tarh edilmiş borç kesinleşmiştir. Borçlar mükellefin malvarlığından alınamaması nedeniyle (K)'dan tahsil edilmiştir. (K)'nın ödemek durumunda kaldığı vergi ve fer'ilerinden dolayı rücu hakkı doğacaktır. Ancak cezanın kesilmesi (K)'nın hakimiyetindeki kusurlu davranışıyla meydana geldiğinden cezalardan dolayı rücu hakkı doğmaz. Bununla beraber (T) ile (K) arasında (K)'nın kusur sorumluluğunu ortadan kaldıran bir anlaşma varsa (K) ödediği cezalar için de (T)'ye başvurabilecektir. Hatta mükellef temsil ilişkisi kapsamında rücu alacaklısına bir teminat vermişse rücu hakkı doğduğu takdirde kanuni temsilci rücu alacağını kolayca tahsil etme imkânı da elde eder. Şüphesiz alınacak teminatlar kanuni temsilcinin durumunu sağlamlaştırır. Teminatların kanuni temsilcinin vergi idaresine ödeme yapmasından önce veya sonra verilebilmesi mümkündür. Burada mükellefin durumu temsilciyi borçtan kurtarma vaadi olarak değerlendirilemez. Çünkü kanuni temsilci, alacaklı vergi dairesine yapacağı ödeme ile borç ortadan kalkmış ve kurtarılacak borç kalmamış olur.

Burada kanuni temsilciler birden fazla kişi olması halinde bunlar arasındaki rücu ilişkisi üzerinde ayrıca durulmasında yarar vardır. Rücuen alacaklı olan kanuni temsilcinin diğer kanuni temsilcilere başvurması da özel hukuk alanındadır. Vergi borcunu kendi malvarlığından ödeyen kanuni temsilcinin diğer kanuni temsilcilere rücuen alacağı genel hükümlere göre çözümlenmesi gerekir (Candan, 1998:134). Mükellefin borcunu ödeyen kanuni temsilcinin diğer kanuni temsilere ödediği vergi, fer'iler ve cezalar için başvurabilir. İspat külfeti rücu eden kanuni temsilciye aittir (Barlass, 2006:169). Rücuen alacaklının kanuni temsilcilere başvurması tamamen yönetim kurulu üyelerinin kendi aralarındaki iç ilişkiye göre şekillenir. Bu başvuruda aksine bir anlaşma varsa buna uyulur. Yoksa iç ilişkiyi belirleyen asli unsurlardan biri kusurluluk halidir (Barlass, 2006:169). Kanuni temsilcinin kusursuz sorumlu olması halinde diğerlerine rücu edebilmesi ödenenden kendisine isabet eden kısmından fazlası için diğer yönetim kurulu üyelerine hisseleri oranında rücu etmesi

teselsülün sonucudur. Buna karşılık; kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusurlu sorumluluk olduğunun kabulü halinde, bu rücu olanağı, yönetim kurulunun diğer üyelerinin kusurları ölçüsünde var olacaktır. Örneğin; tüzel kişinin vergi ödevinin eksik yerine getirilmesi sonucunu doğuran yönetim kurulu kararına muhalif olan ve bu muhalefetini karara geçiren üyeye rücu olanağı olmaz (Candan, 1998:135).

6.2. Alacak Tutarının Kapsamı

Üçüncü kişi vergi idaresine borcu ödemesiyle mükelleften alacaklı hale gelmesi kadar kapsamının belirlenmesi de önem arz eder. Rücu alacağının belirlenmesinde ödenen borç miktarının (fer'ileri olan gecikme faizi ve zammı dahil) alacaklıya (vergi dairesine) yapılan toplam ödeme tutarı esas alınır. Gecikme faizi ve gecikme zammı ceza olmadığından ölümle düşmez. Sonuçta rücu alacağı vergi dairesine ödenen vergi ile vergiye bağlı gecikme faizi ve zammı toplamı olur. Borcun ödenen asıl ve fer'ileri rücu alacağının aslı haline gelir. Danıştay VDDGK, 29.11.1991 tarih ve E:1991/305, K:1991/128.sayılı kararında "gecikme zammının fer'i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği taşıması itibariyle bir tür vergi alacağı şeklinde düşünmek gerektiğine" karar vermiştir (Candan, 2008:84).

Ödenen borcun içinde asıl borcun fer'ileri var ve ödenen tutarların içinde bu kısımların bulunması halinde bunlar da asıl alacakla birlikte rücuen alacak olarak işlem görecektir. Asıl bocun bir kısmı ödemişse rücu hakkı da o kısım için doğacağı tabiidir.

Rücu borcunun ödenmesinde borçlu temerrüde düşerse bu defa karşımıza özel hukuk hükümlerine rücu alacaklısının bu alacağına bağlı temerrüt faizi ortaya çıkar. Temerrüt faizinin konumu ödemenin ticari veya adi iş olarak sayılmasına akdi veya kanuni faiz oranına bağlı olarak farklılık arz eder. Bütün bunların sonucu olarak ilgisine ve tarafına göre gelir, kurumlar, katma değer banka sigorta muameleleri vergisi veya veraset ve intikal vergileri bakımından sonuçlarının doğması mümkündür. Rücu borçlusu borçtan şahsen sorumlu olup haczedilebilir mal varlığıyla sorumludur. Rücu alacaklısı İİK'ya göre takip yapar ki, alacak borçlunun mallarının mülkiyetinin alacaklıya devriyle değil, borçlunun mallarının satılarak paraya çevrilen tutarı üzerinden karşılanır. Bu şekildeki işlem aynı zamanda rücuya konu alacağın konusunun para borcu olmasını belirler.

Rücuen alacaklının uygulanan temerrüt faizinden fazla bir zararla karşı karşıya kalması halinde "aşkın zarar" talep edebileceğinin kabulü gerekir. Türk Borçlar Kanunu m.122'de ifadesini bulan aşkın (munzam) zararda, alacaklı, temerrüt faizini aşan bir zarara uğramış olursa, borçlu kendisinin hiçbir kusuru bulunmadığını ispat etmedikçe, bu zararı da gidermekle yükümlüdür. Temerrüt faizini aşan zarar miktarı görülmekte olan davada belirlenebiliyorsa, davacının istemi üzerine hâkim, esas hakkında karar verirken bu zararın miktarına da hükmeder. Munzam zarar alacaklısı, öncelikle temerrüde uğrayan asıl alacağın varlığını, bu alacağının geç ifa edilmesinden dolayı faizle karşılanamayan zararını ve miktarını, zarar ile borçlu temerrüdü arasındaki uygun illiyet bağını ispat etmek durumundadır.

Borcun geç ödenmesi sonucu alacaklının uğramış olduğu zarar kanuni faizden yüksek ise borçlu kendisine hiçbir kusur isnat edilemeyeceğini ispat etmedikçe bu zararı da ödemek zorunda kalır. Aşkın zarar rücu alacaklısının mal varlığının kazanacağı durum ile temerrüt sonucunda oluşan durum arasındaki fark olup temerrüt faizi ile karşılanamayan zarar olarak

tanımlanabilir. Vergi dairesine ödemenin, süresi içinde fakat vadeden önce yapılması durumunda rücu alacaklısı mükellefe ancak borcun muaccel olduğu yani vadesinde ödenmiş gibi rücu edebilir.

6.3. Rücu Borcunda Zamanaşımı

Rücu alacaklısı ödeme yapmasıyla vergi borcu sonlanır özel alacak haline dönüşür. Bu durumda alacak için özel hukukta öngörülen zamanaşımı süresi işlemeye başlar. Özel hukukta zamanaşımı alacak hakkının, kanunda öngörülen sürede kullanılmaması halinde borçlunun hukuken zorlanamamaması ve dava edilememesi demektir. Bu durumda borç eksik borç haline dönüşür. Burada mükellefin vergi idaresine olan vergi borcunun zamanaşımına uğraması ile rücu borçlusunun rücu alacaklısına olan borcunun zamanaşımına uğramasını birbirinden farklı hukuki durumları ifade eder. VUK'daki verginin tarhına (VUK m.113) ve vergi cezalarına (VUK m.374) ilişkin süreler esasen zamanaşımı olmayıp özel hukuktaki alacaklı idare bakımından hak düşürücü nitelikte olup idarenin vergi tarh ve ceza kesme yetkisini zaman bakımından ortadan kaldıran sürelerdir. Tahsil zamanaşımı süresi (AATUHK m.102) ise borcu ortadan kaldırıcı etki doğurmaz. Süresinden sonra işlem yapılmasına engel oluşturmaz. Borçlu isterse borcu öder, isterse zamanaşımı def'i ileri sürerek ödemekten imtina edebilir.

Rücu zamanaşımı süresi ise VUK'da yer alanlardan farklı olarak vergi borcunu ödeyen üçüncü kişinin ödemeden sonra ne kadar zaman içinde mükellefe başvuracağına ilişkin süredir. Bu süre de borcun sonlanma sebebine bağlı olarak farklılık arz eder.

-Vergi kesintisi yapmak durumunda olanların mükelleflerden olan alacakları için zamanaşımı süresi TBK'nın 140. maddesi gereği 10 yıl olarak dikkate alınmalıdır. Bu durumda vergi kesen vergi dairesine ödemede bulunduğu anda kendi alacağı haline gelen bu alacak için-kanunlarda aksine bir süre belirlenmediği için 10 yıllık genel zamanaşımı süresi geçerli olacaktır.

-Kefil alacaklıya ödemede bulunduğu an, asıl borçluya karşı kendi alacağı doğacak ve bu alacak için on yıllık zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır.

-Sebepsiz zenginleşmeye dayanan zamanaşımı, TBK'nın m.82. maddesi gereği hak sahibinin geri isteme hakkı olduğunu öğrendiği tarihten başlayarak iki yılın ve herhâlde ödemenin gerçekleştiği tarihten başlayarak on yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Bu sürenin rücu zamanaşımı süresi olarak kabulü gerekir. Görüldüğü üzere sebepsiz zenginleşmede biri kısa, biri uzun olmak üzere iki zamanaşımı süresi düzenlemiştir. İki yıllık kısa zamanaşımı süresi ancak iki şart birlikte gerçekleştiğinde işlemeye başlayacaktır.

-Vekaletsiz iş görme halinde özel bir zamanaşımı süresi öngörülmediğinden TBK'nın 146. maddesinde gösterilen genel zamanaşımı süresi olan 10 yıllık zaman aşımı süresi uygulanacaktır.

Mükellefin vergi dairesine karşı ileri sürebileceği bazı def'ilerden biri de zamanaşımıdır. Zamanaşımı definden başka temsilcinin önce asıl borçluya başvurulmasına ilişkin ödemezlik defi, borcun muaccel olmadığı defileri de bulunur.

Mükellef asıl borcun zamanaşımına uğradığını vergiden sorumluya bildirmez, sorumlu bu durumu bilmeden ve bilmesi gerekmeden ödeme yaparsa rücu hakkın kullanabilir. Aksi takdirde mükellefe karşı rücu imkânı ortadan kalkar. Buna karşılık, borçlu mükelleflerin kişisel

defilerini ileri sürmeden alacaklıya ifada bulunması rücu hakkını kaybettirmez (Koçano Rodoslu, 2016:83). Görüldüğü üzere zamanaşımı def'i borca yönelik olup ileri sürülmesi hem hak hem de başvuru bakımından yükümlülüktür. Buna karşılık, borçluların kişisel defilerini ileri sürmeden alacaklıya ifada bulunması rücu hakkını kaybettirmez.

6.4. Rücuen Alacaklılıkta İspat Yükü

İspat, bir davada ileri sürülen hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı olay ve olguların gerçekten bulunup bulunmadığı konusunda bir takım araçlar kullanmak suretiyle mahkemeye kanaat verme işlemidir (Kuru vd., 2011:367). TMK'nın 6. maddesinde, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça taraflardan her biri hakkını dayandırdığı olay ve olguların varlığını ispat ile yükümlü tutulmuştur. Genel kural, olgunun varlığını iddia edenin iddiasını ispat etmesidir. Bu kapsamda rücu alacaklısı rücu borçlusuna karşı hem vergi dairesine ödeme yaptığını hem de rücu sebebini açıklamak ve ispat etmek zorundadır. Rücu alacaklısı borcu kendi mal varlığından ifa ettiğini ödeme makbuzunun üzerine yazılmasını veya kendisine bu konuyu açıklayan belge verilmesini isteyebilir.

Rücu ilişkisinde taraflar arasında adli yargıdaki ispat kuralları ve deliller olduğu gibi geçerlidir. Rücu alacağının doğduğuna ilişkin yapılan savunmanın dayandığı olay ve olguların gerçekten bulunup bulunmadığı konusunda ispat yükü rücu alacaklısına düşer. Rücu alacaklısı ile borçlusu arasındaki ilişkide ispatta kullanılacak deliller vb. bakımından vergi kayıtları da önemli yer oluşturur. Örneğin ikmalen veya re'sen tarhiyatların hazırlık işlemleri kapsamındaki tespitler, vergi tekniği ve vergi inceleme raporları rücu ilişkisinde taraflar arasındaki ilişkisinin tespitinde kullanılabilir delillerdir.

Rücu hakkının kanunda özel olarak tanınıp tanınmamasının ispat yükünün tarafı üzerinde etkili olur. Ödeyenin "rücu edebileceği" özel olarak belirtilmiş ilişkilerde rücuen alacaklının ödemeyi kendi mal varlığından yaptığı konusunda ispat yükü alacaklıya düşer. Mükellefin, ödeme yapanın kişisel borcunu yerine getirmek için ödemede bulunduğu veya ödemenin bir karşı edim oluşturduğu yahut bağış kastıyla hareket ettiğini ileri sürülmesi hallerinde rücu hakkı doğmaz. Ödemenin belirtilen bu nedenlerle yapıldığının ispatı rücu borçlusu olan mükellefe düşer. Nitekim, kefalette kefilin kusurlu olduğunun ispat yükü borçluya yükletilmiştir (Reisoğlu,2013:279).

6.5. Rücu Borçlusunun Aciz veya İflas Halinde Bulunması

Mükellef iflas etmişse, iflastan önce doğan rücu alacağının iflas masasına yazdırılması gerekir. Bu durumda borçlu iflas masası olur. İflastan önce doğmakla birlikte masaya yazdırılmayan veya yazdırılmakla birlikte masadan karşılanmayan kısım için borçlunun mal varlığında ileride meydana gelebilecek artışlara yönelik iflas sonrası takip yoluna gidilir.

6.6. Rücuen Alacaklara İlişkin Uyuşmazlıklarında Görevli ve Yetkili Mahkeme

Rücu hakkı özel hukuka ait bir hakkın kullanılmasıdır. Rücu hakkı, bir alacak hakkı olduğundan, bu hakkın kullanılabilmesi için dava açılması şart değildir (Koçano Rodoslu, 2016:83). Ancak taraflar rücu alacağının sebebi, miktarı gibi çeşitli konularda anlaşamadıklarında ortaya çıkan uyuşmazlığın dava yoluna götürülmesinden başka çare

kalmaz. Rücu alacaklısının talebine rağmen asıl mükellef ödeme yapmazsa, rücu alacaklısı mahkemeye başvurarak asıl borçlunun iradesi yerine geçecek bir karar verilmesini isteyebilir.

Rücu talebinin borçlusu tarafından reddi bir idari işlem olmadığından vergi mahkemesinde dava açma hakkı vermez. Rücu alacaklısı ile asıl borçlu mükellef arasında ortaya çıkacak uyuşmazlıklar özel hukuk uyuşmazlığı niteliğinde olduğundan çözüm yeri adli yargı yerleridir. Uyuşmazlık mahkemesi 15.04.1985 tarih ve E:1985/3, K:1985/9 sayılı kararında "davalıya ait vergi borcunun, sorumlu sıfatıyla davacı tarafından ödenmesi nedeniyle, bu borcun rücuen davalıdan tahsili işlemiyle açılan davanın adli yargı yerinde görülmesine karar vermiştir" (karar için bkz, Candan,1998:132). Rücu alacağı için görevli mahkeme HMK m.2/ 2'ye göre Asliye Hukuk Mahkemesi'dir. Yetkili mahkeme ise HMK m. 6'daki genel kural gereği rücu borçlusunun (yani mükellefin) bulunduğu yer mahkemesidir. İlk derece mahkemesi kararına karşı (istinaf), istinaf kararına karşı temyiz yoluna gitmek mümkündür. Bir üst mahkemeye gidilebilmesi için önceki mahkeme kararının kesin karar niteliğinde olmaması gerekir.

7. Sonuç

Rücu ilişkisi vergi borcunun üçüncü kişilerce ifasıyla ortaya çıkar. Görüldüğü üzere vergide rücu; vergi ilişkisinin sonlandırılması üzerine oturmuş özel hukuk alanına ait bir sorumluluk ilişkisidir.

Özetle, vergi kaynaklı rücu, vergi borcunun mükellef dışındaki kişi tarafından ödenmesi durumunda ödenen miktarla sınırlı olarak borcu ödeyen üçüncü kişinin mükellefe başvurabilmesini ifade eder.

Mükellefin vergi borcu üçüncü bir kişi dahil kim tarafından ödenmiş olursa olsun devletle mükellef arasındaki vergi borcu ilişkisi sona erer. Sona eren vergi ilişkisi yerine borcu ödeyen üçüncü kişi (rücu alacaklısı) ile borcu ödenen mükellef (rücu borçlusu) arasında rücuen alacak ilişkisi başlar.

Vergi kanunlarında "vergiden sorumluluk" kapsamında rücuen alacak sebebine genişçe yer verilmesine karşın bunun dışında kalan rücuen alacak sebeplerine değinilmemiş olup bu konular genel hükümlere bırakılmıştır. Esasen vergi kanunlarında vergiden sorumluluk sebebine yer verilmeseydi de genel hükümlere göre rücu hakkının ortaya çıkmasına engel yoktu. Bu nedenle vergiden sorumluların dışındaki kişilerin başkasının vergilerini ödemeleri halinde hakkın doğumu, kullanımı ve uyuşmazlıkların çözümü genel hukuk hükümlerine göre sonuçlandırılır.

Vergi borçlusu mükellefin borcunun üçüncü kişi konumundaki kişilerce ödenmesi mümkündür. Üçüncü kişilerden bazıları bu ödemeyi kanunlarca sorumlu kılındıkları için bazıları da sorumlu olmadıkları halde yapmış olabilirler. Bu durumda üçüncü kişilerin belirli şartlar altında ödenen vergi borcu için özel hukuk hükümleri çerçevesinde ödediğini mükelleften tahsil hakkı ortaya çıkar. Alacak hakkının kullanımından ibaret olan bu hak "rücü hakkı" olarak ifade edilir. Üçüncü kişinin vergi borcunu ödemesi halinde devletin mükellef üzerindeki alacak hakkı üçüncü kişiye geçer. Asıl mükellefe ait vergi borcunun üçüncü kişi tarafından ödenmesiyle vergi hukuku ilişkisi de sonlandırmış olmaktadır.

Rücu hakkının kullanımı rücu eden ile rücu edilen arasında bütünüyle özel hukuk alanında gerçekleşir. Rücu ilişkisinde vergi idaresi taraf olmayıp, yeri yoktur. Taraflar arasındaki olası uyuşmazlıkların çözümü özel hukuk hükümleri çerçevesinde adli yargının görev alanına girer. Bu yönüyle rücu ilişkinin her iki tarafı da eşit durumdaki kişiler arasında meydana gelen bir ilişkidir.

Hukukta basit rücu yanında rücünun güçlendirilmiş hali olan halefiyete yer verilmişse de vergiler bakımından devletin borçlu üzerindeki kamu gücünün kullanımına bağlı haklarının üçüncü kişiye geçmesi düşünülemeyeceği için halefiyete dayanan rücu sebebi kabul edilmez. Vergiler için alacaklının tüm haklarının değil sadece alacak hakkının hak sahibine geçişini sağlayan basit rücu geçerlidir. Rücuen alacak hakkı, alacaklı ile asıl borçlu arasındaki asıl borç ilişkisinden doğan alacak hakkından bağımsız ve rücu eden ile edilen arasındaki hukuki ilişkiden doğan yeni bir haktır.

Vergide rücunun sebebi vergi kanunlarındaki belirtilmiş rücu hali ve müteselsil sorumluluğa dayanan sebepler yanında özel hukuktan kaynaklanan sebepler de olabilir. Vergi kanunlarından kaynaklanan rücu sebeplerine VUK başta olmak üzere pek çok vergi kanununa dağıtılmış şekilde yer verilmekle birlikte rücu ilişkisinin "vergiden sorumluluk" kurumunun üzerine inşa edildiği görülmektedir. Vergiden sorumluluk dışındaki rücunun hukuki sebebi genel hükümlere bırakılmıştır. Vergi kanunlarının dışında kalan özel hukukta yer alan sebepler; sözleşmeler (kefalet, adi ortaklık sözleşmesi, kontrgaranti sözleşmeleri, borcun iç üstlenilmesi), sebepsiz zenginleşme, vekaletsiz iş görme olarak ortaya çıkar. Hangi şekliyle olursa olsun rücuen alacak özel hukukta öngörülen şartlar kapsamında ele alınarak değerlendirilir. Nitekim vergi kanunlarında rücu şartlarına yer verilmediği görülmektedir.

Vergi kanunları veya özel hukuk kaynaklı olsun rücu hakkının doğumu belirli şartların sağlanmış olmasına bağlıdır. Bu şartlar; (i) mükellef ile vergi idaresi arasında geçerli bir borç ilişkisi olması, (ii) borcun ödenmesi suretiyle kısmen veya tamamen sonlandırılması, (iii) mükellef ile borcu ödeyenin farklı kişiler olması, (iv) ödemeyi üçüncü kişinin kendi mal varlığından yapması ve (v) Borcun ödenmesinin mükellefi borçlandırma sonucu doğurması ve sonrasında üçüncü kişinin alacaklılık halinin devam etmesidir.

Rücu hakkının kapsamı dayandığı hukuki ilişkinin niteliğine göre belirlenir olmakla beraber hakkın kullanımı belirli usul ve esaslara bağlanmıştır. Bu kapsamda mükelleflerin vergisel ödevlerini doğrudan yerine getirmekten sorumlu olan kanuni temsilcilerin özel bir yeri vardır. Rücu hakkının kullanımında rücu alacaklısının kusuru, rücuen alacak miktarının kapsamı, muacceliyet, temerrüt hali ve fer'ilerin durumu, zamanaşımı hükümleri, ispat yükü ve uyuşmazlıkların görüleceği yargı yeri gibi konular özel hukuka göre dikkate alınması gerekir.

Kaynakça

Ağar, S. (2009). *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Akkaya M. (1997). "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Dergisi Cilt 46, sayı 01*. (Erişim: 15.02 2020, https://kitaplar.ankara.edu.tr/xmlui/handle/20.500.12575/48504).

Barlass, İ (2006). *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu*, İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Başaran Yavaşlar, F., Karaçoban, T., Kapucu, G. &, Kocatepe, M. (2018). *Vergi hukuku ve Uygulama*, Ankara: Adalet Kitabevi.

Candan T. (1998). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Ankara: Tüze Yayıncılık.

Değer, N.(2006). *Damga Vergisi Uygulaması,* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Doğrusöz, B. (1992). *Türk Vergi sisteminde Kaynakta Vergilendirme "Stopaj"* İstanbul: İstanbul SMMMO Yayını No:1992.

Gerçek, A. *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 6.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.

Gerçek, A. (2013). *Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Gültaş, V. (2010). *SSK ve Bağkur ile Karayolları Trafik Kanunundan Kaynaklanan Rücu Davaları*, 2. Baskı, Ankara: Bilge Yayınevi.

Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G. & Kaşıkçı M. (2019). *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi,

Kaplan R. (2012). "*Takas Müessesesi ve Vergi Hukukundaki Yeri*", Vergi Dünyası, Sayı 368, Nisan 2012

Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (1997). *Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. Baskı, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.

Karakoç, Y. (1996). *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.

Kılıçoğlu, A. (2018). *Borçlar Hukuku*, 22. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Koçano Rodoslu, E. (2016). Rücu Hakkı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Kuru, B., Aslan R. & Yılmaz E. (2011). *Medeni Usul Hukuku*, 22.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.

Oğuzman, M. Kemal & / Öz T. (2013). *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)*, 10. Baskı, Cilt .2, İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Özbalcı, Y. (2005). *Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özel, S. (2005). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Öztürk, İ. (2016). *"Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu",* Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Ocak-2016, sayı-24, yıl –7.

Reisoğlu, S. (2013). *Türk Kefalet Hukuku*, Ankara.

Saban Nihal. (2019).Vergi Hukuku, 9.b., İstanbul: Beta Yayınları.

Şenyüz, D. (2002). *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Şenyüz D., Yüce M., & Gerçek A. (2020). *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ekin Yayıncılık.

Şenyüz D., Yüce M., & Gerçek A. (2019): *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık.

Taş, F. (2007). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sorumluluğu*, Ankara: yaklaşım Yayıncılık.

Üstün, S. (2017), *"Damga Vergisinde Noterlerin Sorumluluğu",* (Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından düzenleneni 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumunda sunulan bildiri).

Yavuz, M. (2019). *"Kamu Alacaklarında Şahsi Kefalet",* Mali Çözüm Dergisi, İSMMO, Kasım/Aralık,2019,(Erişim:03.03.2021,https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/156malicozum/18.pdf)

Yerlikaya, G. K. (2021). *SMMM ve YMM Kanunu Şerhi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Türkiye'de Vergi Açığının Ölçümü*

Measurement of Tax Gap in Turkey

Esra UYGUN[1] **Adnan GERÇEK[2]**

Abstract

The tax gap is the difference between the tax revenues collected and the amount that should be collected if taxpayers comply with the tax laws. Country economies do not consider it necessary to struggle with tax losses and evasion as long as the level of the tax gap remains within the acceptable limits. Although there is no generally accepted tax gap rate in the literature, this rate has been expressed as 5% by some authors. Even if the tax gap exceeding this limit contributes to economic growth, it has a negative impact on possible sustainable development. The size of the tax gap is accepted as a sign that the socio-economic policy is wrong and needs to be corrected so that business activity can regain its economic and legal character. In addition, with the increase in the tax gap, there is an increase in the informal economy, which prevents the collection of public revenues and distorts the fair income distribution. Although the tax gap is an international problem, no tax administration has yet developed a universal calculation method that can be applied in other countries and will show that the countries are faulty in the formation of the tax gap in terms of fiscal and socio-economic conditions. In our country, there is currently no study on the measurement of the tax gap. The aim of this study is to seek answers to the questions of what is the level of the tax gap in Turkey and what are the causes of the tax gap. In this context, the study is organized in two parts. In the first part, the general tax gap rate was calculated by using the Gross Domestic Product amount, informal economy rates, and the total tax rates obtained from the World Bank database for the years 2005-2019, and it was found between 10.17% and 13.27%. In the second part, the tax gap was measured according to tax types as of 2005-2019, and tax expenditure rate, tax loss and evasion rate and total tax rates were used. It has been observed that there are fluctuations in tax gap rates according to tax types over the years. Especially as of 2012, as a result of the new structuring of the Tax Inspection Board Presidency, there have been significant changes in tax expenditure rates and tax loss evasion rates, with the increase of efficiency in tax audits and the increase in tax incentives applied in 2017 and the following years, and this has had a reducing effect on the rate of tax gap.

Keywords: Tax, tax gap, tax tax loss, tax expenditure, total tax rate.
JEL Codes: H20, H26, K10

Özet

Vergi açığı, toplanan vergi gelirleri ile vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyması durumunda toplanması gereken tutar arasındaki farktır. Ülke ekonomileri vergi açığının seviyesini kabul edilebilir sınırda kaldığı sürece vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmeyi gerekli görmemektedir. Literatürde genel kabul görmüş bir vergi açığı oranı olmamakla birlikte bazı yazarlar tarafından bu oran % 5 olarak ifade edilmiştir. Bu sınırı aşan vergi açığı, ekonomik büyümeye katkıda bulunsa bile olası sürdürülebilir kalkınma açısından olumsuz bir durumdur.

[1] Öğretim Görevlisi Dr., Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Zile MYO, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0001-5332-0831, esrauygun@gop.edu.tr

[2] Prof.Dr.,Bursa Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0002-9495-2429, agercek@uludag.edu.tr

* Bu çalışma, Esra Uygun tarafından hazırlanan ve danışmanlığını Prof. Dr. Adnan Gerçek'in yaptığı 2021 yılında Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde "Vergi Boşluğu Kavramı, Kapsamı ve Ölçülmesi: Çeşitli Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar" başlığı ile kabul edilen doktora tezinden türetilmiştir. 14-17 Ekim 2021'de 35. Maliye Sempozyumu'nda sunulan "Vergi Açığı Kavramı ve Türkiye'de Vergi Açığının Ölçülmesi" başlıklı bildirinin genişletilmiş halidir.

Vergi açığının büyüklüğü sosyo-ekonomik politikanın hatalı olduğunu, ticari faaliyetin ekonomik ve yasal karakterlerini tekrar kazanabilmesi için düzeltilmesi gerektiğinin bir işareti olarak kabul edilmektedir. Ayrıca vergi açığındaki artış ile kayıtdışı ekonomi de de artış yaşanmakta, kamu gelirlerinin toplanması engellenmekte ve adil gelir dağılımını bozulmaktadır. Vergi açığı uluslararası bir sorun olmasına rağmen henüz hiçbir vergi idaresi diğer ülkelerde uygulanabilecek, ülkelerin vergi açığının oluşumunda mali ve sosyo-ekonomik açıdan kusurlu olduğunu gösterecek evrensel bir hesaplama yöntemi geliştirememiştir. Ülkemizde de hâlihazırda vergi açığının ölçümüne yönelik bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışmanın amacı Türkiye'de vergi açığının düzeyi nedir, vergi açığının nedenleri nelerdir sorularına cevap aramaktır. Bu kapsamda çalışma iki bölüm halinde düzenlenmiştir. Birinci bölümde 2005-2019 yıllarında Gayri Safi Yurtiçi Hasıla tutarı, kayıtdışı ekonomi oranları, Dünya Bankası veri tabanından alınan toplam vergi oranlarından yararlanılarak genel vergi açığı oranı hesaplanmış olup bu oran % 10.17 ile %13.27 arasında bulunmuştur. İkinci bölümde ise 2005-2019 yılları itibariyle vergi türlerine göre vergi açığının ölçümü yapılmıştır. Ölçüm için vergi harcama oranı, vergi kayıp ve kaçak oranı ile toplam vergi oranlarından yararlanılmıştır. Vergi türlerine göre vergi açığı oranlarında yıllar itibariyle dalgalanmalar yaşandığı görülmüştür. Özellikle 2012 yılı itibariyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yeni yapılanmasıyla vergi denetimlerinde etkinliğin arttırılması, 2017 ve sonrasında uygulanan vergi teşviklerinin artması ile vergi harcama oranları ve vergi kayıp kaçak oranlarında önemli değişiklikler yaşanmış olup bu durum vergi açığının oranını azaltıcı etki göstermiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi açığı, vergi kaybı, vergi harcaması, toplam vergi oranı
JEL Kodları: H20, H26, K10

1. Giriş

Devletin etkin ve verimli bir şekilde çalışabilmesi için gelire ihtiyacı vardır. İhtiyaç duyduğu gelirlerinin büyük bir kısmını da toplumu oluşturan kişi ve kurumlardan almış olduğu vergiler yoluyla karşılamaktadır. Devletin asli amaçlarından birisi kamu gelirlerinin etkin ve verimli bir şekilde toplanmasını sağlamak olmakla birlikte, hemen hemen her devlet ekonomik büyümeyi engellemeyecek düzeyde vergi kayıp ve kaçaklarına izin vererek ticari faaliyetleri destekleyip sürdürülebilir ekonomik büyümeyi gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Bu durum mükelleflerin yüksek gelir ve kar elde etmelerini sağlarken devletin kamu gelirlerini azaltıcı etki yaratmakta ve ekonomik büyümeyi engelleyen bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca bir ekonomide vergilendirilebilir maksimum kaynak olarak ifade edilen vergi kapasitesinin verimli ve etkin olarak kullanılamamasına, vergi gayretinin düşük olmasına neden olmaktadır. İşte vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasındaki fark vergi açığı olarak ifade edilmektedir.

Ülke ekonomileri vergi açığının seviyesini kabul edilebilir sınırda kaldığı sürece vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmeyi gerekli görmemektedir. Ancak literatürde genel kabul görmüş bir vergi açığı oranı olmamakla birlikte bazı yazarlar tarafından bu oran % 5 olarak ifade etmiştir. Bu sınırı aşan vergi açığı, ekonomik büyümeye katkıda bulunsa bile olası sürdürülebilir kalkınmanın gereklilikleri ile uyumlu olmayan üretim faktörlerinin uygulanması üzerinde olumsuz etkisi olacağını ifade etmişlerdir.

Vergi açığının büyüklüğü sosyo-ekonomik politikanın hatalı olduğunu, ticari faaliyetin ekonomik ve yasal karakterlerini tekrar kazanabilmesi için düzeltilmesi gerektiğinin bir işareti olarak kabul edilmektedir. Ayrıca vergi açığındaki artış, kayıtdışı ekonomi de artış olduğunun göstergesi olmakta, bu durum kamu gelirlerinin toplanmasını engellemekte ve adil gelir dağılımını bozucu etki yaratmaktadır. Bu nedenle vergi açığının boyutunu bilmek kamu

yönetimi sürecinde, devlet hazinesinin mali çıkarlarını korumak amacıyla gerekli önlemleri alabilecek ve analiz yapabilecek bir sistem olarak hizmet etmektedir. Vergi açığının büyüklüğü ülkelerin kamu politikaları üzerinde çok boyutlu etkileri olan, kamu politikalarının etkinliği açısından oldukça önemlidir ve giderek artan bir sorun haline gelmiştir. Çünkü vergi açığının boyutunun bilinmesi vergi uyumunun ve vergi politikası üzerindeki etkilerinin daha iyi anlaşılması için gerekli bilgileri sağlamaktadır. Ayrıca vergi idaresinin vergi gelirlerinin tahsilinde etkinliğini ve vergi açığı oluşumunu ele almak için gerekli kaynak tahsisi hakkında bilgi vermektedir. Toplum açısından vergi açığı, uyumsuzluktan veya belirli vergi politikalarını benimsemekten kaynaklanan eşitsizlikler ve ekonomik verimsizlikler hakkında da şeffaflık sağladığı için önemlidir.

Vergi açığı, küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası bir sorun olmasına rağmen henüz hiçbir vergi idaresi diğer ülkelerde uygulanabilecek, ülkelerin vergi açığının oluşmasındaki mali ve sosyo-ekonomik açıdan kusurlu olduğunu gösterecek evrensel bir hesaplama yöntemi geliştirememiştir. Ancak son yıllarda vergi açığının ölçümüne yönelik çalışmalar önem kazanmaya başlamıştır. Ülkemizde de hâlihazırda vergi açığının ölçümüne yönelik bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışma literatürdeki boşluğu doldurmak amacıyla hazırlanmış olup Türkiye'de vergi açığının düzeyi nedir sorusuna cevap aramaktır. Çalışma iki bölüm halinde düzenlenmiştir. Birinci bölümde 2005-2019 yıllarında Gayri Safi Yurtiçi Hasıla tutarı, kayıtdışı ekonomi oranları, Dünya Bankası veri tabanından alınan toplam vergi oranlarından yararlanılarak genel vergi açığı oranı hesaplanmıştır. İkinci bölümde ise 2005-2019 yılları itibariyle vergi türlerine göre vergi açığının ölçümü yapılmıştır. Vergi türlerine göre vergi açığının hesaplanmasında vergi harcama oranı, vergi kayıp ve kaçak oranı ile toplam vergi oranlarından yararlanılmıştır. Vergi harcama oranı, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan "Vergi Harcama Raporları"ndan yararlanılarak, vergi kayıp ve kaçak oranı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından alınan vergi denetim sonuçları kullanılarak tarafımca hesaplanmıştır. Toplam vergi oranı ise Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan vergi türlerine göre tahsilat tutarlarının Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi beyan edilen kazanç tutarı toplamına bölünmesi ile elde edilmiştir. Vergi türlerine göre vergi açığı oranlarından yıllar itibariyle dalgalanmalar yaşandığı görülmüştür. Özellikle 2012 yılı itibariyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yeni yapılanması sonucunda vergi denetimlerinde etkinliğin arttırılması, 2017 ve sonraki yıllarda uygulanan vergi teşviklerinin artması ile vergi harcama oranları ve vergi kayıp kaçak oranlarında önemli değişiklikler yaşanmış olup bu durum vergi açığının oranı üzerinde azaltıcı yönde etki göstermiştir.

2. Vergi Açığı Kavramı

Vergi açığı, bir ekonomide belli bir dönemde mevcut vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasında kalan ve dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsil etme imkânı olmasına rağmen tahsil edilemeyen vergi gelirleri olarak da ifade edilebilmektedir. Vergi açığı, toplanan vergi gelirleri ile vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına tam olarak uyması durumunda toplanması gereken tutar arasındaki farktır (Brown & Mazur, 2003: 689-700; Mazur & Plumbey, 2007: 569-576; Toder, 2005: 367-378). Giles, vergi açığını, gizli ekonomi ve gizli gelir olarak ifade

etmiştir. Yasadışı yollardan elde edilen gelirlerin yasal vergi oranı ile çarpılması sonucu elde edilen değer, vergi açığını oluşturmaktadır (Giles (a), 1997: 97; Giles (b), 1997: 63-67). Gemmell ve Hasseldine ise vergi açığını, vergi mükelleflerinin belirli bir süre içinde ödemesi gereken vadesi geçmiş vergiler ile devlet bütçesine gerçekte katkıda bulunan vergi miktarı arasındaki fark olarak tanımlamıştır (Gemmell & Hasseldine, 2012: 1-31; George, 2012). Gökbel'e göre vergi açığı kavramı, vergiye uymama düzeyinin belirlenmesinde etkilidir ve vergiye tamamen uyum olması durumunda toplanacak gelir tutarı ile toplanan gelir tutarı arasındaki farkı temsil etmektedir (Gökbel, 2011: 22).

3. Türkiye'de Vergi Açığının Ölçümü

Türkiye'de genel ve vergi türleri bazında vergi açığının ölçümüne yönelik yapılmış herhangi bir çalışma bulunmamaktır. Bu çalışma literatürdeki eksikliğe ışık tutma amacındadır. Çalışmada 2005-2019 yılları vergi açıklarının ölçümüne yönelik hem genel hem de vergi türleri bazında ölçümler yer almaktadır.

3.1. Genel Vergi Açığının Ölçümü

Türkiye'de genel vergi açığı ölçümünde Raczkowski'nin 2015 yılında yayımladığı 28 AB üye ülke verileri kullanarak hazırlamış olduğu makaleden faydalanılmaktadır (Raczkowski, 2015: 58-70). GSYH rakamları TÜİK resmi sitesinden alınmıştır. Toplam vergi oranı ise Dünya Bankası veri tabanından alınmıştır. Türkiye'de toplam vergi oranları 2005-2019 yılları arasında % 39.7 ile % 46.1 arasında belirlenmiştir. 2019 yılındaki oran % 42.3 iken OECD ülkelerinin ortalaması % 41.2, AB ülkelerinde % 40.0, Dünya ortalaması ise % 40.4 olarak belirlenmiştir. Kayıtdışı ekonomi oranları Medina ve Scheneider'in 2019 yılında yayımlanmış olan MIMIC modeli kullanılarak 1991-2017 yıllarını kapsayan 157 ülkenin kayıtdışı ekonomi verilerinin yer aldığı çalışmasından elde edilen oranlar kullanılmıştır(Medina & Scheneider, 2019: 1-54). 2018 ve 2019 yılları kayıtdışı ekonomi oranları son üç yılın ortalaması alınarak hesaplanmıştır.

Söz konusu ölçüme yönelik kullanılan formülün detaylı ve basit hali aşağıdaki gibidir:

$$TG_n = \frac{SE(\%)_r}{100\%} \cdot GDP_n \cdot \frac{TTR(\%)}{GDP_n} = \frac{SE(\%)_r}{100\%} \cdot TTR(\%)$$

$$\boldsymbol{TG_n = TTR\% \cdot SE_n}$$

TGn: Tax Gap (nominal) – (Vergi boşluğu nominal değeri)

SEn: Shadow Economy (nominal) – Kayıtdışı ekonomi nominal değeri)

GDPn: GDP (nominal) – (Gayrisafi Yurtiçi Hasıla nominal değeri)

TTR: Total Tax Rate – (Toplam vergi oranı)

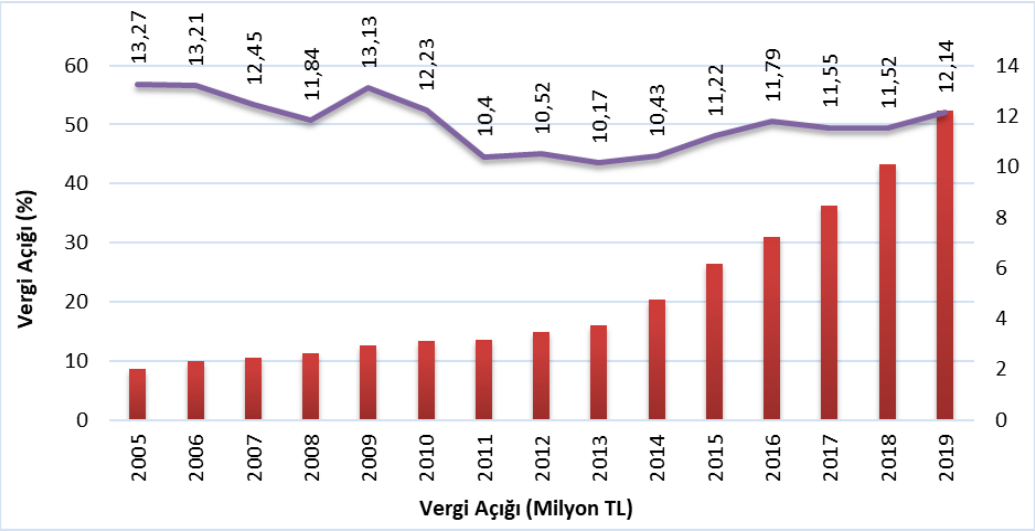
Tablo 1. 2005/2019 Yılları Türkiye'de Genel Vergi Açığı Ölçümü (Milyon TL)

	GSYH	Kayıtdışı Eko. GSYH %	Toplam Vergi Oranı %	Vergi Açığı (Milyon TL)	Vergi Açığı %
2005	648.931	28.8	46.1	8.611	13.27
2006	758.390	28.9	45.7	10.018	13.21
2007	843.178	28.1	44.3	10.498	12.45
2008	950.534	26.9	44	11.254	11.84
2009	952.558	30.6	42.9	12.507	13.13
2010	1.098.799	28.5	42.9	13.438	12.23
2011	1.297.713	26.2	39.7	13.496	10.40
2012	1.416.798	26.5	39.7	14.905	10.52
2013	1.567.289	25.8	39.4	15.939	10.17
2014	1.952.638	26.2	39.8	20.366	10.43
2015	2.350.941	27.7	40.5	26.378	11.22
2016	2.626.560	29.1	40.5	30.967	11.79
2017	3.133.704	28.6	40.4	36.194	11.55
2018	3.758.316	28.5	40.4	43.296	11.52
2019	4.320.191	28.7	42.3	52.447	12.14

Kaynak: TÜİK, Medina ve F. Schneider ve Dünya Bankası verileri esas alınarak hesaplanmıştır. Not: 2018 ve 2019 yılları kayıtdışı ekonomi oranları son 3 yılın ortalamaları alınarak hesaplanmıştır.

Grafik 1'de 2005-2019 yıllarında vergi açığı miktarlarına ve oranlarına yer verilmiştir. Vergi açığı oranı düzenli bir seyirde değildir. 2005 yılında % 13.27 olan oran, 2007'de % 12.45, 2009'da % 13.13, 2011'de %10.4, 2013'de % 10.17, 2015'de %11.22, 2016'da %11.79, 2017'de 11.55, 2018'de 11.52 ve 2019'da ise % 12.14 olarak hesaplanmıştır.

Grafik 1. 2005-2019 Yılları Genel Vergi Açığı (% / Milyon TL)



Kaynak: GSYH rakamları, toplam vergi oranları ve kayıtdışı ekonomi verileri esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

3.2. Vergi Türleri İtibariyle Vergi Açığının Ölçümü

Vergi türlerine göre vergi açığının ölçümünde kullanılan formül Raczkowski'nin çalışması dikkate alınarak oluşturulmuştur. Vergi açığı ölçümlerinde vergi türlerine göre vergi harcama oranları, vergi kayıp ve kaçak oranları ile toplam vergi oranları kullanılmaktadır.

VAO = VHO * VKKO * TVO

VAO: Vergi Açığı

VHO: Vergi Harcama Oranı

VKKK: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

TVO: Toplam Vergi Oranı

3.2.1. Vergi Türlerine Göre Vergi Açığının Ölçümünde Kullanılan Veriler

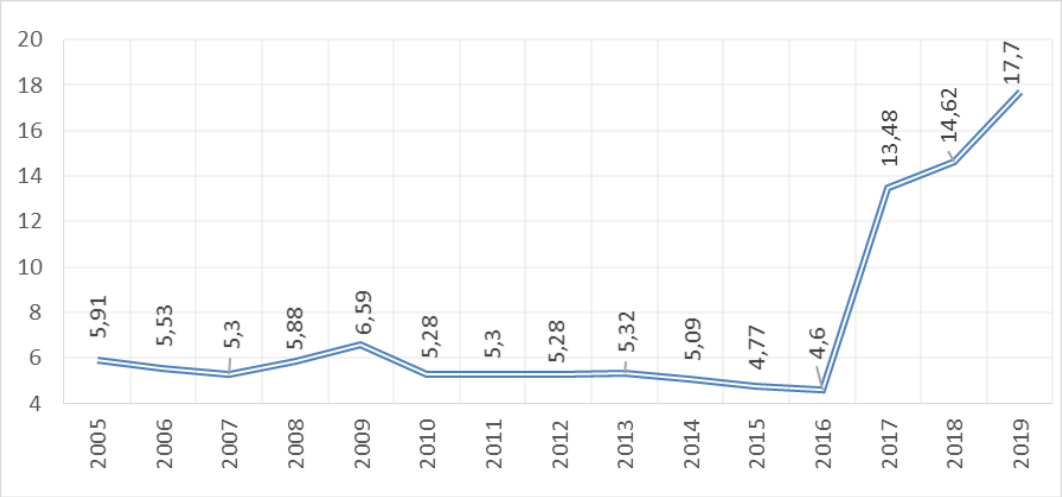
3.2.1.1. Vergi Harcama Oranı

Ülkemizde vergi harcama tahminleri yapılmaktadır. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yayımlanan "Vergi Harcama Raporları"nda gelecek yılları da kapsayan üçer yıllık vergi harcama tahminlerine yer verilmiştir. Ayrıca her yıl yayımlanan bütçe kanununda da 2006 yılından itibaren vergi harcama raporlarına yer verilmektedir. Bütçe kanununda yer alan tahminlerde içinde bulunan yıl ve gelecek iki yılda dâhil olmak üzere üçer yıllık tahminler yer almaktadır.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "Vergi Harcamaları Raporları" ile bütçe kanununda yer alan vergi harcama tahminleri incelenmiş olup rakamların birbiri ile uyuşmadığı görülmüştür. Vergi açığının ölçümüne yönelik yapacağımız çalışmalarda vergi harcama tahminlerinden yararlanılacak olup T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayımlanan bütçe kanununda yer alan tahminler dikkate alınacaktır. Vergi harcama tahminlerine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun uygulanması ile bütçe kanununda yer verilmeye başlanmıştır. 2008-2020 yılları vergi harcama tahminleri için merkezi yönetim bütçe kanununundan faydalanılmıştır. 2005-2007 yıllarında vergi harcama tahminlerine yönelik bilgi bulunmamaktadır. Ancak bu çalışmada 2005-2006 yılı vergi harcama tahminleri TÜFE oranları dikkate alınarak tarafımızca hesaplanmıştır. Vergi tahakkuk tutarlarında ise Gelir İdaresi Başkanlığı resmi web sitesi verileri kullanılmıştır.

Grafik 2'de 2005-2019 yılları vergi harcama tutarlarının vergi tahakkuk tutarlarına bölünmesi ile hesaplanmış olan toplam vergi harcama oranlarına yer verilmiştir. 2005-2019 yılları arasında toplam vergi harcama oranları dalgalı bir seyir izlemiştir. 2005'de % 5.91, 2006'de % 5.33, 2007'de % 5.3, 2008'de % 5.88, 2009'de % 6.59, 2010'da % 5.28, 2011'de % 5.3, 2012'de % 5.28, 2013'de 5.09, 2015'de 4.77, 2016'da % 4.6 olarak hesaplanmıştır. 2017 yılı itibariyle ise ciddi bir artış yaşandığı görülmüştür. Toplam vergi harcama oranı 2017'de % 13.48, 2018'de % 14.62, 2019'de ise % 17.7 gerçekleşmiştir.

Grafik 2. 2005-2019 Yılları Toplam Vergi Harcama Oranları (VHO)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunu vergi harcama rakamları esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur

3.2.1.2. Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

Ülkemizde kamu gelirleri içinde çok büyük bir paya sahip olan vergi gelirlerinin yeterli düzeye ulaştırılamamasının en önemli sebebi vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Vergi açığı ölçümlerinde vergi kayıp ve kaçak oranları da kullanılacaktır. Vergi kayıp ve kaçak oranlarının hesaplanmasında yıllar itibariyle vergi denetimi yapmaya yetkili kurumlar tarafından gerçekleştirilen denetim verileri esas alınmaktadır. Türkiye'de 2011 yılına kadar vergi denetim yapısında dörtlü bir ayrım bulunmaktaydı: Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri. 2011 yılı 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetiminin yapısında değişikliğe gidilmiştir. Yeni yapı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan oluşmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçak oranlarının hesaplanabilmesi için vergi denetimi yapmaya yetkili elemanlarca yapılan incelenen matrah tutarları ile bulunan matrah farklarına ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah farkı tutarının incelenen matrah tutarına bölünmesi ile vergi kayıp ve kaçak oranlarına ulaşılmaktadır.

Söz konusu hesaplama formül aşağıdaki gibidir:

VKKO = BMF / İM

VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

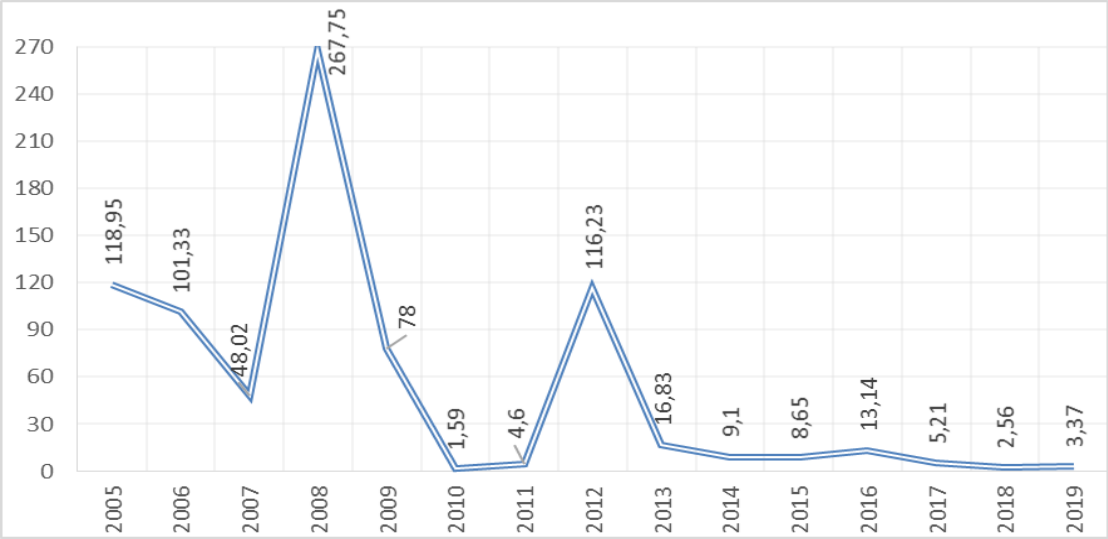
BMF: Bulunan Matrah Farkı

İM: İncelenen Matrah Tutarı

Grafik 3'de 2005-2019 yılları vergi kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmiştir. Vergi kayıp ve kaçak oranları, vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimleri sonucunda bulunan matrah farkının incelenen matraha bölünmesi ile elde edilmiştir. Tüm vergilerden elde edilen vergi kayıp ve kaçak oranları yıllar itibariyle belirgin değişiklikler

göstermiştir. 2008'de % 267.75, 2010'da % 5.35, 2012'de %116.23, 2014'de % 9.1, 2016'da 13.14, 2018'de 0.28, 2019'da ise %3.37 olarak hesaplanmıştır. Genel vergi kayıp ve kaçak oranlarına bakıldığında 2013 ve sonraki yıllarda istikrarlı azalmanın sağlandığı görülmektedir. Bu durum 2012 yılında yeni VDK yapılanmasının olumlu yansımaları olarak düşünülebilir.

Grafik 3. 2005-2019 Yılları Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (VKKO)



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

3.2.1.3. Toplam Vergi Oranı

Vergi açığının ölçümünde kullanılacak diğer bir oran ise vergilere göre toplam vergi oranıdır. Toplam vergi oranı, vergi tahsilat tutarlarının GV ve KV'de beyan edilen kazançlar toplamına bölünmesi ile bulunmaktadır.

Söz konusu hesaplama yöntemi aşağıdaki gibidir:

TVO = VTTT / BEKT

TVO: Toplam Vergi Oranı

VTTT: Vergi Türlerine Göre Tahsilat Tutarları

BEKT: GV ve KV Beyan Edilen Kazanç Tutarı Toplamı

Vergi tahsilat tutarlarında Gelir İdaresi Başkanlığı resmi web sitesinde yayımlanan istatistik verilerinden faydalanılmıştır. Beyan tutarı olarak verilen rakamlar ise GV ve KV beyan edilen kazanç tutarlarının toplamından oluşmakta olup Gelir İdaresi Başkanlığı resmi web sitesi istatistik verileri esas alınarak hesaplanmıştır.

Söz konusu hesaplama yöntemi aşağıdaki gibidir:

TGVB = GVB + GMSİB + GVH (1)

TGVB =Toplam Gelir Vergisi Beyan Tutarı

GVB = Gelir Vergisi Beyan Tutarı

GMSİB = Gayrimenkul Sermaye İradı Beyan Tutarı

GVH = Gelir Vergisi Harcama Tutarı

TKVB = KVB + KVH (2)

TKVB = Toplam Kurumlar Vergisi Beyan Tutarı

KVB = Kurumlar Vergisi Beyan Tutarı

KVH = Kurumlar Vergisi Harcama Tutarı

BEKT = (1) + (2)

BEKT = GV ve KV Beyan Edilen Kazanç Tutarı Toplamı

(1) = TGVB

(2) = TKVB

3.2.2. Vergi Türlerine Göre Vergi Açığının Ölçümü

Bu bölümde vergi türlerine göre vergi açığı ölçümlerine yer verilmiştir. Vergiler, vergi harcama raporlarında kriterlere göre düzenlenmiş olup GV, KV, KDV, ÖTV, diğer vergiler şeklinde sınıflandırma yapılmıştır. Vergi açığı ölçümünde ise vergi harcama oranları, vergi kayıp ve kaçak oranları ve toplam vergi oranlarından yararlanılmıştır. Vergi Denetim Kurulu'ndaki yeni yapılanma nedeniyle 2010 ve 2011 yıllarında vergi kayıp ve kaçak oranları hesaplanamadığı için vergi açığı ölçümü de yapılamamıştır.

3.2.2.1. Gelir Vergisi Açık Oranları

Gelir vergisi açığı 2005-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar Tablo 2'de yer almaktadır. GV açık oranı yıllar itibariyle inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir. 2005 yılında % 36.10, 2006'da % 59.64, 2007'de % 38.59, 2008'de ise büyük bir artış göstererek % 100.71, 2009'da ise % 148.774 olmuştur. 2008 ve 2009 yılındaki bu artış vergi kayıp ve kaçak oranlarındaki artıştan kaynaklanmaktadır. Bu yıllarda vergi denetimlerin yoğun ve etkin yapıldığı anlaşılmaktadır. 2010 yılında Vergi Denetim Kurulu yapılanması nedeniyle vergi denetim sonuçları açıklanmadığı için vergi açığı oranı hesaplanamamıştır. 2011 yılında ise sadece Vergi Dairesi Müdürlüklerince yapılan denetim sonuçlarına ulaşılmış olup bu veriler üzerinden hesaplama yapıldığı için oran düşük bulunmuştur (0,57 %).

2012 yılı ise Vergi Denetim Kurulu her yıl yayımladığı faaliyet raporlarında vergi denetim verilerine yer vermiştir. Vergi açığı oranı 2012'de % 34.08 olarak bulunmuştur. 2013'de büyük bir artış yaşanmış ve % 127.95 olarak hesaplanmıştır. Aynı yılda vergi kayıp ve kaçak oranının % 232.06 olması vergi açığı oranının yüksek bulunmasına neden olmuştur. Sonraki yıllarda ise vergi açık oranında düşüş yaşanmış olup 2014'de % 34.92, 2015'de % 17.46, 2016'da % 11.42, 2017'de % 48.05, 2018'de % 46.54, 2019' da % 6.32 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2. 2005-2019 Yılları Gelir Vergisi Açık Ölçümleri

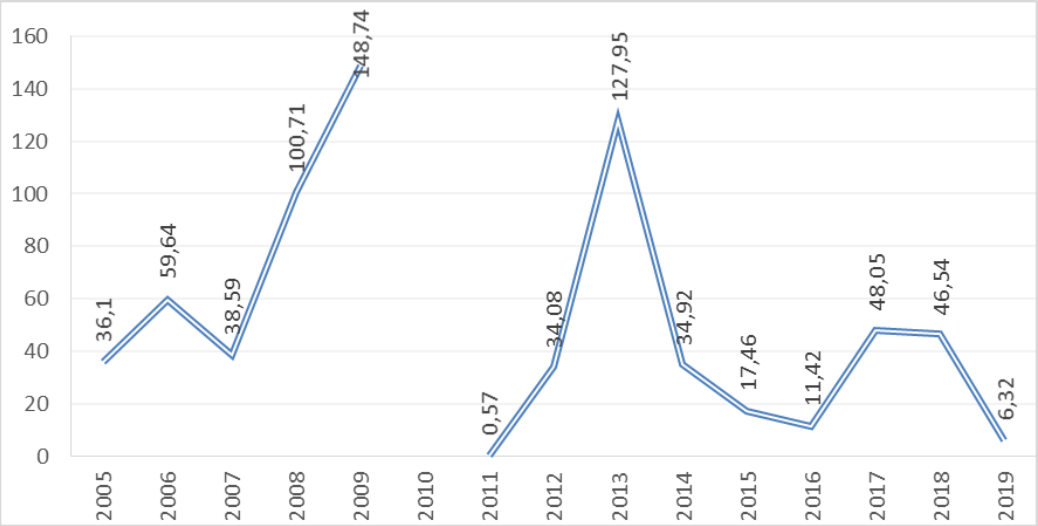
YIL	VHO	VKKO	TVO	VAO
2005	14.94 %	56.63 %	42.66 %	36.10 %
2006	13.40 %	119.48 %	37.25 %	59.64 %
2007	12.25 %	92.11 %	34.20 %	38.59 %
2008	15.21 %	177.51 %	37.30 %	100.71 %
2009	17.99 %	270.28 %	30.59 %	148.74 %
2010	15.37 %	-	29.49 %	-
2011	15.11 %	1.16 %	32.71 %	0,57 %
2012	14.53 %	73.08 %	32.09 %	34.08 %
2013	15.04 %	232.06 %	36.66 %	127.95 %
2014	14.92 %	69.52 %	33.67 %	34.92 %
2015	14.19 %	33.51 %	36.71 %	17.46 %
2016	13.38 %	23.98 %	35.59 %	11.42 %
2017	21.37 %	56.87 %	39.54 %	48.05 %
2018	25.22 %	71.52 %	25.80 %	46.54 %
2019	26.84 %	7.88 %	29.90 %	6.32 %

VHO: Vergi Harcama Oranı VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

TVO: Toplam Vergi Oranı VBO: Vergi Boşluğu Oranı

Grafik 4'de ise 2005-2019 yılları gelir vergisi açık oranlarının dağılımına yer verilmiştir.

Grafik 4. 2005-2019 Yılları Gelir Vergisi Açık Oranları



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

3.2.2.2. Kurumlar Vergisinde Açık Oranları

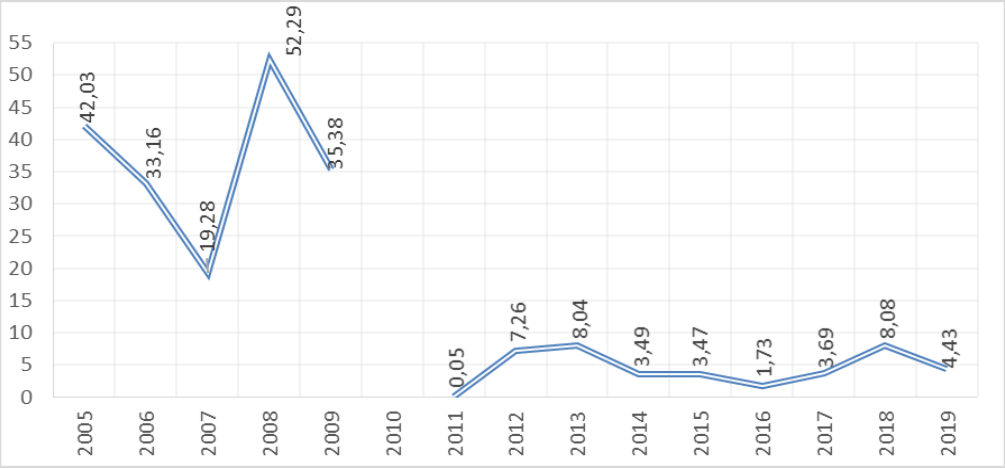
Kurumlar vergisi açığı 2005-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar tablo 3'de yer almaktadır. KV açık oranı 2005'de % 42.03, 2006'da % 33.16, 2007'de ise % 19.28 olarak hesaplanmıştır. Görüldüğü üzere 2007'deki KV açık oranında azalma yaşanmıştır ve bu azalma vergi kayıp ve kaçak oranındaki azalmadan kaynaklanmaktadır. Bu 2007'de vergi denetimlerin yetersiz yapılmasından kaynaklanabilir. 2008'de vergi açığı oranında tekrar artış yaşanmış olup % 52.29, 2009'da 35.28 olarak hesaplanmıştır. 2010'da veriye ulaşılamamasından dolayı hesaplama yapılamamıştır. 2011'de ise VDK'daki yeni yapılanma nedeniyle yeterli veriye ulaşılamamış olup vergi kayıp ve kaçak oranları sadece vergi dairesi müdürlüklerinden alınan veriler ile hesaplanmıştır (% 0.05). 2012'de KV açık oranı % 7.26, 2013'de % 8.04, 2014'de %3.49, 2015'de % 3.47, 2016'da 1.73, 2017'de % 3.69, 2018'de % 8.08, 2019'da 4.43 olarak hesaplanmıştır. 2012 ve sonrası yıllarda 2009 ve öncesine göre vergi kayıp ve kaçak oranlarında ve dolayısıyla KV açık oranlarında önemli azalma olduğu görülmektedir. Bu durum 2012 ve sonrasında vergi denetimlerinde etkinliğin ve caydırıcılığın sağlandığını düşündürebilir.

Tablo 3. 2005-2019 Yılları Kurumlar Vergisi Açığı Ölçümleri

YIL	VHO	VKKO	TVO	VAO
2005	16.19 %	120.29 %	21.58 %	42.03 %
2006	18.57 %	122.22 %	14.61 %	33.16 %
2007	15.77 %	86.57 %	14.12 %	19.28 %
2008	13.52 %	246.97 %	15.66 %	52.29 %
2009	9.93 %	258.95 %	13.76 %	35.38 %
2010	9.89 %	-	13.65 %	-
2011	10.58 %	0.4 %	15.97 %	0.05 %
2012	10.98 %	44.69 %	14.79 %	7.26 %
2013	12.60 %	43.58 %	14.64 %	8.04 %
2014	9.94 %	27.04 %	13.00 %	3.49 %
2015	8.86 %	30.34 %	12.89 %	3.47 %
2016	6.79 %	18.86 %	13.49 %	1.73 %
2017	19.88 %	11.69 %	15.89 %	3.69 %
2018	16.47 %	39.62 %	12.38 %	8.08 %
2019	25.08 %	14.03 %	12.59 %	4.43 %

VHO: Vergi Harcama Oranı VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı
TVO: Toplam Vergi Oranı VAO: Vergi Açık Oranı

Grafik 5'de 2005-2019 yılları kurumlar vergisi açık oranlarına yer verilmiştir.



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

3.2.2.3. Katma Değer Vergisinde Açık Oranları

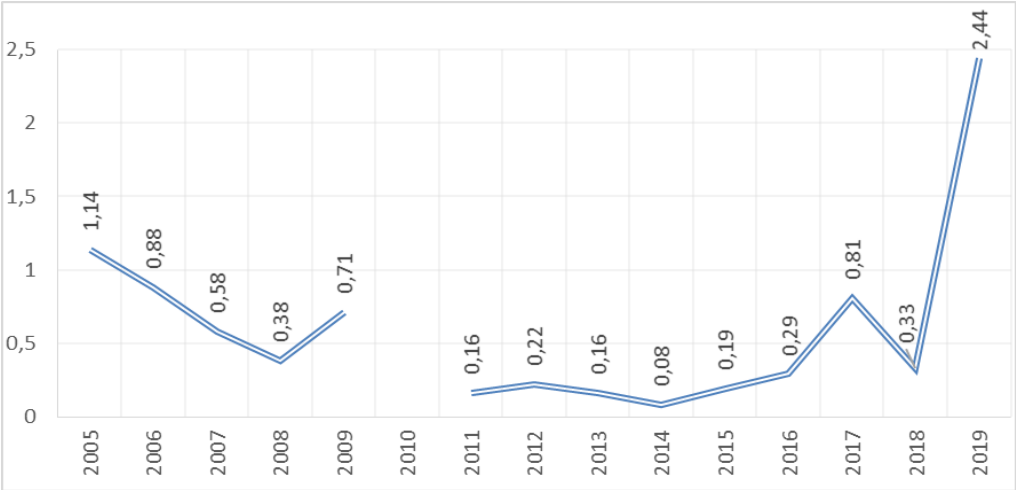
Katma değer vergisi açığı 2005-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar tablo 5'de yer almaktadır. KDV açık oranlarının yıllar itibariyle seyrine bakıldığında istikrarlı ve düşük oranda gerçekleştiği görülmektedir. KDV'nin harcamalar üzerinden alınması, vergi kaçırma ihtimalinin daha zor ve düşük olması vergi açığı oranının düşük olmasının temel nedenidir. KDV açığı 2005'de % 1.14 olan oran, 2006, 2007, 2008, 2009'da % 0.38 ile 0.88 arasında hesaplanmıştır. 2011 ile 2018 yıllarında açık oranı % 0.08 ile 0.81 arasında hesaplanmıştır. Ancak 2019 de ise artış yaşanmış olup % 2.44 olarak hesaplanmış olup bu artış vergi kayıp ve kaçak oranlarındaki artıştan kaynaklanmaktadır.

Tablo 4. 2005-2019 Yılları Katma Değer Vergisi Açık Ölçümleri

YIL	VHO	VKKO	TVO	VAO
2005	0.89 %	19 %	67.16 %	1.14 %
2006	0.81 %	18.17 %	59.56 %	0.88 %
2007	0.8 %	14.49 %	49.84 %	0.58 %
2008	0.63 %	12.05 %	50.42 %	0.38 %
2009	1.25 %	14.20 %	39.99 %	0.71 %
2010	0.91 %	-	45.18 %	-
2011	0.84 %	3.66 %	51.97 %	0.16 %
2012	0.87 %	5.24 %	47.51 %	0.22 %
2013	0.86 %	3.17 %	57.69 %	0.16 %
2014	0.79 %	1.96 %	48.27 %	0.08 %
2015	0.97 %	3.69 %	53.58 %	0.19 %
2016	1.04 %	5.67 %	48.57 %	0.29 %
2017	8.92 %	1.61 %	56.76 %	0.81 %
2018	10.12 %	0.89 %	36.87 %	0.33 %
2019	14.12 %	4.45 %	38.86 %	2.44 %

VHO: Vergi Harcama Oranı VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı
TVO: Toplam Vergi Oranı VAO: Vergi Açık Oranı

Grafik 6. 2005-2019 Yılları Katma Değer Vergisi Açık Oranları



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

3.2.2.4. Özel Tüketim Vergisinde Açık Oranları

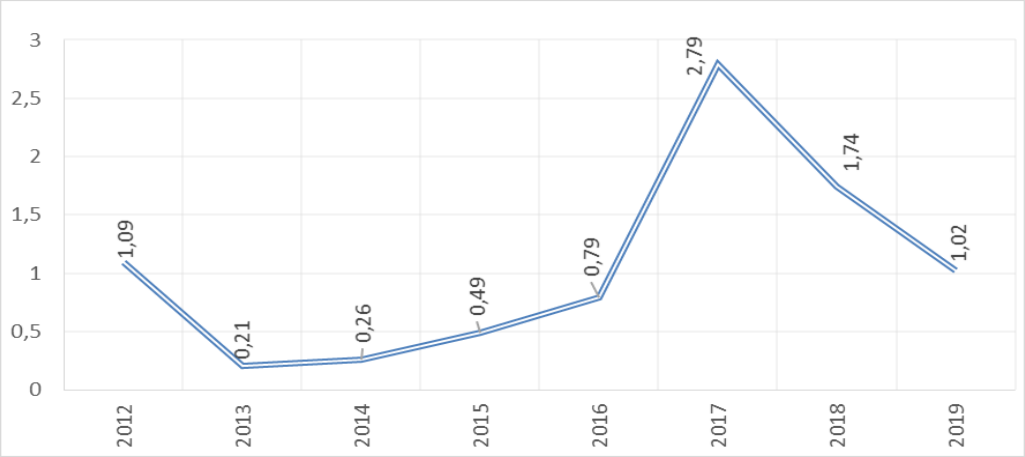
Özel tüketim vergisi açığı 2012-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar Tablo 6'de yer almaktadır. ÖTV, ülkemizde 2002 yılında uygulama girmiştir. Vergi denetim raporlarında 2012 yılına kadar ÖTV kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmemiştir. Bu yüzden 2011 ve öncesinde vergi açığı hesaplaması yapılamamıştır. ÖTV açığı 2012'de % 1.09, 2013'de % 0.21, 2014'de % 0.26, 2015'de % 0.49, 2016'da % 0.79, 2017'de % 2.79, 2018'de % 1.74, 2019'da % 1.02 olarak hesaplanmıştır. ÖTV açık oranların yıllar itibariyle düşük oranlarda gerçekleşmiş olup bir harcama vergisi olması nedeniyle kayıp kaçak ihtimalinin düşük olmasının etkisi büyüktür.

Tablo 5. 2012-2019 Yılları Özel Tüketim Vergisi Açığı Ölçümleri

YIL	VHO	VKKO	TVO	VAO
2012	0.43 %	76.58 %	33.07 %	1.09 %
2013	0.42 %	12.50 %	39.94 %	0.21 %
2014	0.42 %	18.45 %	33.89 %	0.26 %
2015	0.41 %	32.29 %	37.15 %	0.49 %
2016	0.40 %	56.25 %	34.88 %	0.79 %
2017	9.85 %	7.41 %	38.27 %	2.79 %
2018	12.79 %	6.83 %	19.88 %	1.74 %
2019	15.16 %	3.15 %	21.32 %	1.02 %

VHO: Vergi Harcama Oranı VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı
TVO: Toplam Vergi Oranı VAO: Vergi Açık Oranı

Grafik 7. 2012-2019 Yılları Özel Tüketim Vergisi Açık Oranları



Kaynak: VDK, GİB, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

3.2.2.5. Diğer Vergilerde Açık Oranları

GV, KV, KDV ve ÖTV dışında kalan vergiler diğer vergiler olarak sınıflandırılmış olup vergi açığı oranları 2005-2019 yılları itibariyle ölçülmüş olup sonuçlar tablo 7'de yer almaktadır. Bu oran 2005'de % 37.18, 2006'da % 20.57, 2007'de 22.24 olarak hesaplanmıştır. ÖTV ve KDV'ye nazaran açık oranlarının yüksek hesaplanması vergi kayıp ve kaçak oranlarının yüksekliğinden kaynaklanmaktadır. 2008'de oranda ciddi bir artış gerçekleşmiş olup % 118.41 olarak hesaplanmıştır aynı dönemde vergi kayıp ve kaçak oranı da oldukça yüksektir. 2009'da ise % 25.1 dir. 2017'de biraz düşüş yaşanıp % 1.76 olarak hesaplanmış 2018'de ise ciddi bir artış ile % 303.58 olarak hesaplanmıştır. 2013 ve sonraki yıllarda ise küçük oranlarda gerçekleşmiş olup dalgalı bir seyir izlemiş olup % 0.17 ile 4.31 arasında hesaplanmıştır.

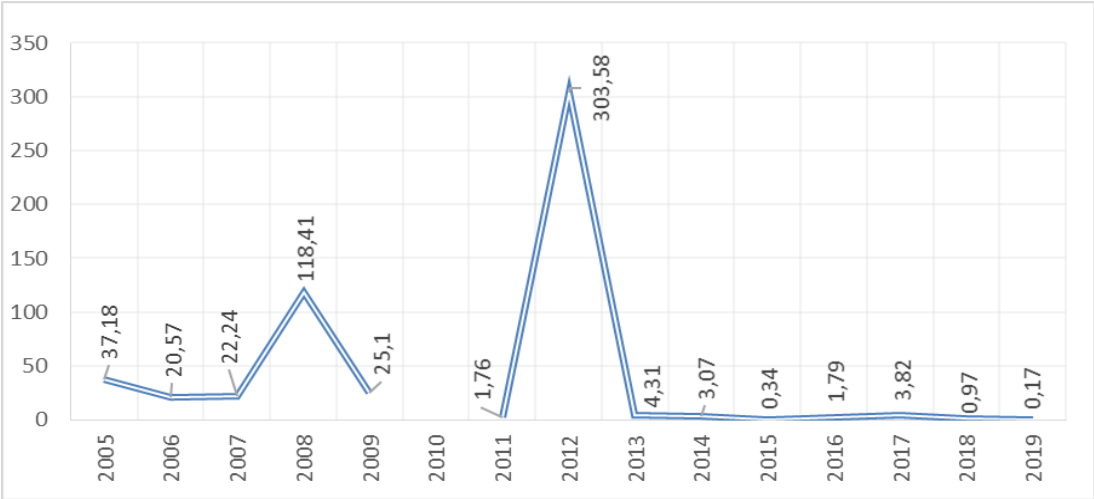
Tablo 6. 2005-2019 Yılları Diğer Vergilerde Açık Ölçümleri

YIL	VHO	VKKO	TVO	VAO
2005	5.24 %	287.73 %	24.66 %	37.18 %
2006	4.54 %	202.56 %	22.37 %	20.57 %
2007	4.14 %	266.83 %	20.13 %	22.24 %
2008	3.97 %	1434.69 %	20.79 %	118.41 %
2009	4.59 %	328.89 %	16.65 %	25.1 %
2010	3.67 %	-	17.37 %	-
2011	3.67 %	24.87 %	19.30 %	1.76 %
2012	3.59 %	4556.2 %	18.56 %	303.58 %
2013	3.61 %	54.15 %	22.04 %	4.31 %
2014	2.55 %	61.45 %	19.62 %	3.07 %
2015	2.19 %	7.07 %	21.63 %	0.34 %
2016	2.68 %	33.75 %	19.75 %	1.79 %
2017	12.0 %	14.93 %	21.33 %	3.82 %

2018	7.79 %	9.23 %	13.52 %	0.97 %
2019	6.08 %	1.86 %	15.20 %	0.17 %

VHO: Vergi Harcama Oranı VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı
TVO: Toplam Vergi Oranı VAO: Vergi Açık Oranı

Grafik 8. 2005-2019 Yılları Diğer Vergilerde Açık Oranları



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı, T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporları ve bütçe kanunları esas alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

4. Sonuç

Dünya'da vergi açığının ölçümü son yıllarda önem arz etmeye başlamış olup Türkiye'de vergi açığının ölçümüne yönelik yayımlanmış bir çalışma bulunmamaktadır. Literatürdeki bu açığın tamamlanması amaçlanmış olup vergi açığı, genel vergi açığı ve vergi türleri bazında vergi açığının ölçümü yapılmıştır. 2005-2019 yıllarını kapsayan genel vergi açığının ölçümünde GSYH değeri, kayıtdışı ekonominin GSYH içindeki oranı ve Dünya Bankası'ndan alınan toplam vergi oranlarından yararlanılmıştır. Genel vergi açığı oranı en düşük % 10.17 ile 2013 yılında, en yüksek % 13.27 ile 2005 yılında hesaplanmıştır. Kayıtdışı ekonominin vergi açığı oranı üzerindeki etkisi belirgin şekilde görülmekte olup kayıtdışı ekonominin arttığı yıllarda vergi açığı oranı da artış göstermiştir. Vergi türlerine göre vergi açığı ölçülmesinde ise tarafımızca hesaplanmış olan vergi harcama oranı, vergi kayıp ve kaçak oranı ve vergilere göre toplam vergi oranlarından yararlanılmıştır. Vergiler ise, GV, KV, KDV, ÖTV ve diğer vergiler olarak ayrılmıştır.

GV açığı oranlarının belirlenmesinde vergi kayıp ve kaçak oranlarının etkisinin hâkim olduğu görülmektedir. Özellikle vergi kayıp ve kaçak oranlarının yüksek olduğu 2008, 2009, 2013 yıllarında vergi açığı da yüksek ölçülmüştür. 2008 yılında ABD'de ortaya çıkıp kısa sürede tüm dünyayı etkisi altına küresel ekonomik krizin yansımalarının 2008 ve 2009 vergi kayıp ve kaçak oranlarında etkili olduğu düşünülebilir. Ekonomik durumu bozulan mükelleflerin vergi kaçırma/kaçınma, kayıtdışılık eğilimlerinin, de artış gösterdiği vergi açığı

oranındaki artıştan da anlaşılabilir. 2013 yılında yaşanan artışta ise Vergi Denetim Kurulu'nun yeni yapılanmasının etkisi olduğu düşünülebilir. Ayrıca 2010 ve 2011 yıllarında vergi denetimleri hakkında yeterli veri bulunmaması bunun 2013 yılına dâhil edildiğini de düşündürebilir. GV'nin beyana tabi bir vergi türü olduğu düşünüldüğünde vergi kayıp ve kaçaklar dolayısıyla vergi açık oranının yüksek çıkması muhtemel bir durumdur.

KV'deki açık GV'ne nazaran daha istikrarlı gerçekleşmiştir. KV açığında da vergi kayıp ve kaçak oranları belirleyici olmuştur. Nitekim 2005-2009 yıllarında vergi açığı oranı sonraki yıllara göre daha yüksek ölçülmüştür. KV açık oranı 2005 yılında % 42.03, 2006'da % 33.6, 2007'de 19.28, 2008'de 52.29, 2009'da %35.38 olarak hesaplanmıştır. 2012 ve sonrasında ise vergi harcama oranlarındaki artışa rağmen vergi kayıp ve kaçak oranlarındaki azalış sayesinde düşüş hissedilmeye başlamıştır. En düşük oran ise % 1.73 ile 2016 yılında gerçekleşmiştir.

KDV açık oranları ise 2005-2018 yıllarında % 0-1 civarında iken 2019 yılında bir artış (% 2.44) yaşanmıştır. Bu artışın sebebi vergi kayıp ve kaçak oranlarındaki artıştan kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda iki yılda bir çıkarılan af yasağı ve yapılandırma kanunları ile vergi kaçıranlara yönelik uygulanan matrah artırımlarının da bu yükselişte etkili olduğu düşünülebilir.

ÖTV ile ilgili 2005-2011 yıllarına ait vergi kayıp ve kaçak oranı bulunmadığı için hesaplamalar 2012 ve sonrasında yapılabilmiştir. ÖTV'de vergi açık oranları ise diğer vergilere nazaran daha istikrarlı ve düşük oranlardadır (% 0.21- % 2.79 arasında). ÖTV'nin af/yapılandırma kanunlarına dâhil edilmemesi ve oranlarının daha gerçekçi tespit edilmesinin etkisi olduğu düşünülebilir.

Diğer vergilerde ise vergi açığında belirgin artış 2008 ve 2012 yıllarında görülmüştür. Bu dönemde aynı zamanda vergi kayıp ve kaçak oranları da oldukça yüksektir. Söz konusu yıllarda damga vergisinde önemli incelemeler yapılmış olup vergi açığı oranının yüksekliğinin sebebi olarak düşünülebilir.

Kaynakça

Brown R.E., Mazur M.J. (2003). "IRS's Comprehensive Approach To Compliance Measurement." *National Tax Journal,* S.56 (3), ss. 689-700.

Gemmell N., Hasseldine J. (2012) "The Tax Gap: A Methodological Review*", Wellington, Working Paper In Public Finance Victoria Business School,* (09.2012), ss.1-31.; https://ideas.repec.org/p/vuw/vuwcpf/2435.html. (01.09.2019).

George J.R. (2012). "Testimony Of The Honorable J. Russell George Treasury Inspector General For Tax Administration: Closing The Tax Gap And Preventing Indentity Theft", *US House of Representatives,* Washington, DC.

Giles D.E.A. (a) (1997). "The Hidden Economy And The Tax Gap in New Zealand: A Latent Variable Analysis, New Zealand", *Working Paper 97-08. Department of Economics, University of Victoria,* https://ideas.repec.org/p/vic/vicewp/9807.html. (15.09.2019).

Giles D.E. A. (b) (1997)."Causality Between The Measured And Underground Economies In New Zealand," *New Zealand, Applied Economics Letters 4,* ss.63-67, DOI:10.1080/758521835. (10.09.2019).

Gökbel, D. (2011). *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Mazur M. J., Plumley A.H. (2007). "Understanding The Tax Gap." National Tax Journal, S.60 (3): ss.569-576.; DOI: 10.17310 / ntj.2007.3.14. (01.09.2019).

Medina ., F.Schneider (2019). "Shedding Light on the Shadow Economy: A Global Database and the Interaction with the Official One". Cesifo Working Paper No. 7981, ss.1-54.:https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3502028. (01.12.2019).

Toder E. (2005). "What is the Tax Gap?" *Tax Notes,* S.117 (4), ss.367-378.; https://www.urban.org/sites/default/files/publication/46126/1001112-What-is-the-Tax-Gap-.PDF. (10.11.2019).

GİB, İstatistikler, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (05.02.2021).

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları, https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/;(10.04.2021).

Total Tax Rate, https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS?locations=TR. (03.01.2020).

Total Tax and Contribution Rate (% of profit), https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&type=metadata&series=IC.TAX.TOTL.CP.Z.; (09.04.2021).

Vergi Harcamaları Raporu, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Ankara, 2018-2017-2016-2007.

World Bank, Doing Business Project, https://www.doingbusiness.org/en/doingbusiness. (10.04.2021).

Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Etkisi: Türkiye Örneği

Effect of Foreign Direct Capital Investments on Economic Growth: The Case of Turkey

UĞUR UYĞUN[1] **Furkan FAYDALI**[2]

Abstract

The aim of this study; To explain the relationship between foreign direct investment and economic growth econometrically. For this purpose, foreign capital investments (FDI) and economic growth (GDP) data of Turkey were analyzed for the period 1974-2019.

In the first part of the study, which consists of two parts, the effects of tax competition on basic taxes such as Income Tax and Corporate Tax in Turkey for the period 1986-2020 are revealed and the results are evaluated. In this study, in which the international comparative analysis method is used, the course of change in the Income Tax and Corporate Tax in the countries over the years has been examined with the help of tables and graphs. Then, it is explained how the changes in Income Tax and Corporate Tax affect foreign direct investment investments and, as a result, what kind of tax competition arises in the international sense.

In the second part, the relationship between foreign direct investment and economic growth in Turkey is analyzed with the help of Eviews program for the period 1974-2019. For this purpose, after the Augmented Dickey Fuller (ADF) and Phillips-Perron (PP) unit root tests were performed by creating time series over the annual data for the relevant period, the series were subjected to regression analysis. As a result of the tests, it is seen that a 1% increase in foreign direct investment between 1974 and 2019 does not have a positive effect on economic growth.

Keywords: Tax Competition, Foreign Direct Investment, Economic Growth, Regression Analysis

JEL Classification Codes: E22, F21, O47

Özet

Bu çalışmanın amacı; doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi ekonometrik olarak açıklamaktır. Bu amaçla Türkiye'ye ait yabancı sermaye yatırımları (FDI) ile ekonomik büyüme (GDP) verileri 1974-2019 dönemi için analiz edilmiştir.

İki bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde vergi rekabetinin 1986-2020 dönemi için Türkiye'deki Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi temel vergiler üzerindeki etkisinin boyutlarını ortaya koymak ve elde edilen sonuçları değerlendirmektir. Uluslararası karşılaştırmalı analiz yönteminin kullanıldığı bu çalışmada ülkelerdeki Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin yıllar itibariyle değişim seyri tablolar ve grafikler yardımıyla incelenmiştir. Daha sonra Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisindeki değişmelerin doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını nasıl etkilediği ve bunun sonucunda da uluslararası anlamda nasıl bir vergi rekabeti ortaya çıkardığı açıklanmıştır.

[1] Arş. Gör, Sakarya Üniversitesi SBF Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0002-6536-8477, uguruygun@sakarya.edu.tr.
[2] Arş. Gör, Sakarya Üniversitesi SBF Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0001-7462-3014, furkanfaydali@sakarya.edu.tr

İkinci bölümde ise Türkiye'de doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki 1974-2019 dönemi için Eviews programı yardımıyla analiz edilmektedir. Bu amaçla ilgili dönem için yıllık veriler üzerinden zaman serileri oluşturularak Genişletilmiş Dickey Fuller (ADF) ve Phillips-Perron (PP) birim kök testleri yapıldıktan sonra seriler regresyon analizine tabi tutulmuştur. Testler sonucunda görülmektedir ki 1974-2019 yılları arasında doğrudan yabancı sermaye yatırımlarındaki %1' lik bir artış ekonomik büyüme üzerinde pzitif bir etki göstermemektedir.

Anahtar kelimeler: Vergi Rekabeti, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları, Ekonomik Büyüme, Regresyon Analizi
JEL Kodları: E22, F21, O47

1. Giriş

Vergilerin ekonomiye olan etkilerinin yanında siyasi, sosyal ve mali etkileri de vardır. Aynı şekilde ekonomik, siyasi, sosyal ve mali durum da vergilerin bileşenini, miktarını ve oranını etkilemektedirler. Bu karşılıklı etkileşimin olumlu olması sonucunda makroekonomik anlamda istikrarı sağlayıcı unsurlardan birinin gerçekleşmiş olacağını söylemek mümkün olabilir.

Gerçek kişilerden alınan gelir vergisi yükümlülerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisi alınırken hem artan oranlı bir tarifenin uygulanması hem de kişisel ve ailevi durumların dikkate alınması ve bu yüzden bir takım indirim ve istisnaların geçerli olabilmesi sonucu herkesten aynı miktarda vergi alınmamaktadır. Gelir vergisinde gerçek ve safi gelir verginin konusunu oluşturduğu için gelirin elde edilmesi için yapılması mecburi giderler indirilmektedir, başka bir deyişle zorunlu giderler gelirlerden mahsup edildikten sonra gelir vergisi alınmaktadır. Tüzel kişilerden alınan Kurumlar Vergisi ise esas olarak sermaye şirketlerinin safi kurum gelirlerini vergilemeye yönelik olmakla beraber kar amaçlı çalışan dernek, vakıf, kooperatif ve kamu iktisadi teşebbüslerini de kapsamaktadır. Sabit oranlı bir vergi olan Kurumlar Vergisi eğer kurumların kazançları ortaklarına dağıtılıyorsa bu durumda dağıtılan kazançlar hem sabit oranlı Kurumlar Vergisine hem de artan oranlı Gelir Vergisine tabi olmaktadır.

Rekabeti, üstünlük sağlamak için rakiplere karşı yürütülen yarışma etkinliklerinin tamamı olarak tanımlamak mümkündür. Özellikle 1980 dönemi sonrasında hız kazanan küreselleşme olgusuyla beraber uluslararası ticari ve sınai hareketlilik artmış ve bu da beraberinde rekabeti getirmiştir. Devletlerin kendi vergi mevzuatı, sistemi ve politikalarında yaptıkları değişikliklerin diğer devletler üzerinde oluşturduğu etkilere vergi rekabeti denilmektedir. Devletlerin vergi rekabetine girişmelerinin en önemli amacı hem Gelir Vergisi hem de Kurumlar Vergisinde indirime giderek doğrudan yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmeyi sağlamaktır.

İki bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde vergi rekabetinin 1986-2020 dönemi için Türkiye'deki Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi temel vergiler üzerindeki etkisinin boyutlarını ortaya koymak ve elde edilen sonuçları değerlendirmektir. Uluslararası karşılaştırmalı analiz yönteminin kullanıldığı bu çalışmada ülkelerdeki Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin yıllar itibariyle değişim seyri tablolar ve grafikler yardımıyla incelenmiştir. Daha sonra Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisindeki değişmelerin doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını nasıl etkilediği ve bunun sonucunda da uluslararası anlamda nasıl bir vergi rekabeti ortaya çıkardığı açıklanmıştır. Vergi rekabetinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi üzerindeki etkisinin olumsuz yönlerini gidermek, olumlu yönlerini ise daha

verimli hale getirmek için gerekli olan sosyal, siyasal alanda kalıcı politikalar ve istikrar gibi unsurlar ön plana çıkarılarak öneriler verilmiştir.

İkinci bölümde ise Türkiye'de doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki 1974-2019 dönemi için Eviews programı yardımıyla analiz edilmektedir. Bu amaçla ilgili dönem için yıllık veriler üzerinden zaman serileri oluşturularak Genişletilmiş Dickey Fuller (ADF) ve Phillips-Perron (PP) birim kök testleri yapıldıktan sonra seriler regresyon analizine tabi tutulmuştur.

2. Vergi Rekabeti Kavramı ve Etkileri

Finansal serbestleşmenin etkisini iyice gösterdiği 1980 ve sonrası dönemde uluslararası sermaye hareketliliği kavramı önem kazanmaya başlamıştır. Liberal ekonomik piyasaların dünya çapında kabul görmesiyle beraber 1980 ve sonrası dönemde piyasa ekonomisi kavramı gelişerek uluslararası üretim artış göstermiştir. Bunun sonucunda da uluslararası doğrudan yabancı sermaye yatırımları hız kazanmaya başlamıştır. Küreselleşme diye isimlendirebileceğimiz bu oluşum sonucunda ülkeler ihtiyaçları olan sermayeyi doğrudan yabancı sermaye yatırımları kanalıyla karşılamaya başlamışlardır. Doğrudan yabancı sermaye yatırımı ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmeler bağlamında olumlu veya olumsuz bir seyir izleyebilmektedir. Bu noktada ekonomik ve sosyal hayatın doğrudan yabancı sermaye yatırımı üzerinde önemli bir etkisi olduğu söylenebilir. Önemle vurgulanması gereken bir başka nokta da doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının sadece bir sermaye olmadığı bununla birlikte teknolojik yenilik ve istihdam oluşumuna olumlu katkı yapan küresel bir olgu olduğudur (Ekinci, 2010: 72).

Küreselleşme kavramını ekonomik açıdan değerlendirecek olursak küreselleşmeyi "uluslararası ticaret, sermaye hareketleri ve teknolojideki hızlı değişimler ile ekonomilerin bütünleşmeleri ve tek bir pazarı oluşturmaları sürecidir" (Sarıaslan, 2010: 337) şeklinde tanımlamak mümkündür. Küreselleşme kavramının kendisini göstermesiyle beraber birtakım yeni oluşumlar ve kavramlarda bunun beraberinde ortaya çıkmıştır. Bu yeni oluşumlardan bir tanesi de "Vergi Rekabeti" kavramıdır. Vergi rekabetini eyaletler, yerel yönetimler, devletler gibi vergilendirme yetkisini elinde bulunduran idari birimlerin diğer idari birimler üzerindeki etkileri olarak tanımlamak mümkündür (Aktan ve Vural, 2004: 2). Farklı bir şekilde söylemek gerekirse vergi rekabeti, bir ülkede bulunan işletmelerin rekabet gücünü arttırmak ya da yabancı yatırımları ülkelerine çekebilmek amacıyla vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltmak suretiyle o ülkenin ulusal ekonomisini geliştirmesi olarak tanımlanabilmektedir (Giray, 2005: 94). Bir başka tanım ise vergi rekabetini "…vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri (özellikle kalifiye işgücü ve sermaye) için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabasıdır" (Aktan ve Vural, 2004: 2) şeklinde belirtmektedir.

Vergi Rekabeti için yapılan tanımlardan yola çıkarak vergi rekabetinin üç farklı unsurunun olduğu söylenebilir. Bu unsurlardan ilki, vergi rekabetinin birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücüne pozitif katkı yaparak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik bir uygulama olmasıdır. Bu bağlamda ülkeler vergi rekabetine katılmak amacıyla özellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerde vergi oranlarını indirim yoluna gitmektedirler. Vergi rekabetinin ikinci unsuru olarak vergi rekabetinin uluslararası anlamda bir rekabeti içerdiği söylenebilir. Uluslararası vergi rekabeti kavramı bir ülkenin bir başka ülke

veya ülkelerdeki vergi politikalarından etkilenmesi ve buna bağlı olarak bulunduğu durumun iyileşmesi ya da kötüleşmesi anlamına gelmektedir. Dışa açık bir ekonomide vergi rekabeti sonucunda yükümlüler (yatırımcı, şirket veya çalışanlar) kendileri için daha uygun bir vergi sisteminin olduğu ülkeye gideceklerdir. Yani vergi rekabeti sonucunda mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri kendileri için en avantajlı vergi sistemine sahip olan ülkede çalışmayı tercih edeceklerdir. Vergi rekabetinin üçüncü unsuru ise tarihin hemen her döneminde birçok ülkenin vergi sisteminde kendine yer bulmuş olan vergi teşvikleridir. Bu bağlamda vergi rekabetiyle sağlanabilecek vergi avantajlarının birbirinden farklı vergisel teşvikler yoluyla gerçekleştirilmesi vergi rekabetinin bir başka unsurunu oluşturmaktadır (Giray, 2005: 95).

Vergi rekabeti kavramı konusundaki ilk çalışmalar Charles M. Tiebout'un 1956 yılında yayınladığı "A Pure Theory of Local Expenditures" adlı kuramına dayanmaktadır. Tiebout bu kuramında yerel idareler arasında seçmenler (hane halkları) için yapılan rekabeti incelemektedir. Tiebout kuramına göre seçmenler yerel idarelerin sunduğu eğitim hizmetleri, güvenlik, ulaşım, otopark olanakları, park ve bahçe gibi ortak alanların yaygınlığına bağlı olarak seçimlerini yapmaktadırlar. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, seçmenler çok sayıdaki yerel idare arasında vergi ve kamu harcaması tercihlerine göre seçimlerini yapmaktadırlar. Yerel idare sayısı ve çeşitliliği fazla olduğundan dolayı seçmenler kendileri için en iyi imkanları sağlayan yerel yönetimleri seçme olanağına sahiptirler. Bu yüzden seçmenler tercihlerini yaparken kendileri için en uygun yerel idareyi seçerler ve oraya yerleşme kararı alırlar (Ferhatoğlu, 2006: 84-85).

Vergi rekabeti; federal devletler, ekonomik entegrasyonlar, merkezileşme ve yerelleşme gibi farklı boyutlarıyla incelendiğinde, yatay ve dikey vergi rekabeti kavramları ile bunların uygulanma biçimi ve ekonomik sonuçlarına göre, yararlı ve zararlı vergi rekabeti kavramlarından bahsetmek mümkün olacaktır. Yatay vergi rekabeti; aynı düzeydeki iki ülkenin veya yerel idarenin hareketli vergi kaynağı üzerinden aldıkları vergilerin birbirlerinin vergi gelirlerini etkilemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Buna karşın dikey vergi rekabeti; sermayenin ve diğer üretim faktörlerinin bölgesel hareketliliğine dayanmaz. Dikey vergi rekabetinde önemli olan husus, merkezi yönetim ve yerel yönetimin aynı vergi kaynağını birbirilerinden bağımsız şekilde belirledikleri vergi oranlarıyla vergi kapsamına alabilmeleridir. Yararlı vergi rekabeti kavramı teorik olarak refah düzeyini vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmek amacıyla vergi rejiminde gerçekleştirilen düzenlemelerdir. Zararlı vergi rekabeti ise bazı devletlerin diğer ülkelerin matrahlarını erozyona uğratma pahasına yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için gayrimeşru rekabet araçlarına başvurması ve diğer ülkelerin menfaatlerini zarara uğratma çabası olarak tanımlanmaktadır. (Armağan ve İçmen, 2012: 146-147).

Vergi rekabeti denildiğinde akla sadece dolaysız vergilerde yapılan vergi oranlarındaki indirimler gelmemelidir. Vergi rekabeti kavramı dolaysız vergilerin dışında başka yollarla da gerçekleştirilebilen bir uygulamadır. 1980 sonrası dönemde artan rekabet ile birlikte özellikle gelişmiş ülkeler gelişmekte olan rakip ülkeler karşısında rekabet güçlerini muhafaza edebilmek amacıyla vergi sistemlerini revize etme ve yeni vergi reformları uygulama yoluna gitmişlerdir. Bu bağlamda İskandinav ülkeleri mobilitesi yüksek olan faiz, kar payı ve sermaye kazançları gibi sermaye gelirlerinden daha düşük ve düz oranlı vergi alma yoluna giderken emek vergilerinden daha yüksek ve artan oranlı bir vergi almıştır. Bunun uygulamadaki adı

ikili gelir vergisi sistemi olarak literatüre geçmiştir. Örneğin Norveç 1992'de uygulamaya başladığı ikili gelir vergisi sistemi ile sermaye gelirlerine yüzde 28 üzerinden bir vergi oranı uygularken emek gelirlerine uygulanan en yüksek vergi oranını yüzde 50 olarak belirlemiş ve daha sonra 2000 yılına gelindiğinde bu oranı yüzde 56'ya çıkarmıştır (Van Den Noord, 2000: 8'den aktaran; Aktan ve Vural, 2004: 4-5).

Gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında bir karşılaştırma yapıldığında vergi rekabetinin gelişmekte olan ülkeler üzerinde daha fazla olumlu etki gösterdiği söylenebilir. Ulusal gelirdeki artış, teknoloji transferi ve doğrudan yabancı sermaye yatırımlarındaki artışla beraber istihdam artışı, kamu borçlanma gereğindeki azalış gibi sonuçların ortaya çıkması vergi rekabetinin olumlu etkileri arasında sayılabilir.

Vergi rekabetinin ekonomi üzerindeki etkileri iki türlüdür. Vergi rekabetinin olumlu etkileri;

- ✓ Vergi İndirimleri ve Yabancı Yatırımların Artması
- ✓ İstihdam Seviyesinin Yükselmesi
- ✓ Daha etkin kamu hizmeti sunulması şeklinde belirtilebilir.

Vergi rekabetinin olumsuz etkileri ise;

- ✓ Vergi gelirlerinde azalma ve mali bozulma
- ✓ Kamu harcamalarında azalma ve refah devletinin zarar görmesi
- ✓ Vergi yükünün göreceli olarak hareketsiz üretim faktörleri üzerine kayması
- ✓ Yatırım kararlarında çarpıklıklara neden olma şeklinde belirtilebilmektedir.

Kanuni düzenlemeler ve vergi sistemi dışındaki bazı idari düzenlemeler vergi rejimlerinin dayanağı olarak vergi rekabetinin uygulanmasında kullanılan araçlar arasında gösterilebilmektedir. Mükellefler üzerindeki vergi yükünü azaltmak amacıyla vergi tatili uygulaması, azalan bakiyeler yönteminde amortisman uygulaması, bazı vergilerin yürürlükten kaldırılması ve vergi oranında indirimler yapılması ile vergi muaflıkları ve istisnaları en sık başvurulan yöntemler arasındadır (Armağan ve İçmen, 2012: 150).

3. Vergi Oranlarındaki İndirimlerin Yabancı Sermaye Miktarına Etkisi

Vergi rekabetinin olumlu etkilerinin belki de en önemlilerinden bir tanesi arasında vergi indirimleriyle beraber gelir vergisinin daha efektif kullanılması ile birlikte ülkeye çekilen doğrudan yabancı sermaye yatırımlarındaki artış olarak belirtilebilir. 1980'li yıllarda başlayan ve 1990'lı yıllarda iyice hız kazanan uluslararası anlamdaki vergi reformları ile birlikte ülkeler özellikle kurumlar vergisi oranlarında indirim yoluna gitmişlerdir. Gelişmekte olan ülkeler gelişmiş ülkelere göre kurumlar vergisi oranlarında daha fazla indirim yaparak yabancı sermaye akışını ülkelerine yönlendirmeyi planlamışlardır. Tıpkı kurumlar vergisi gibi gelir vergisi oranlarında da indirim yapmak suretiyle doğrudan yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek isteyen ülkelerin 1986-2015 dönemi için uyguladıkları kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranları aşağıdaki tablolar aracılığıyla gösterilmektedir.

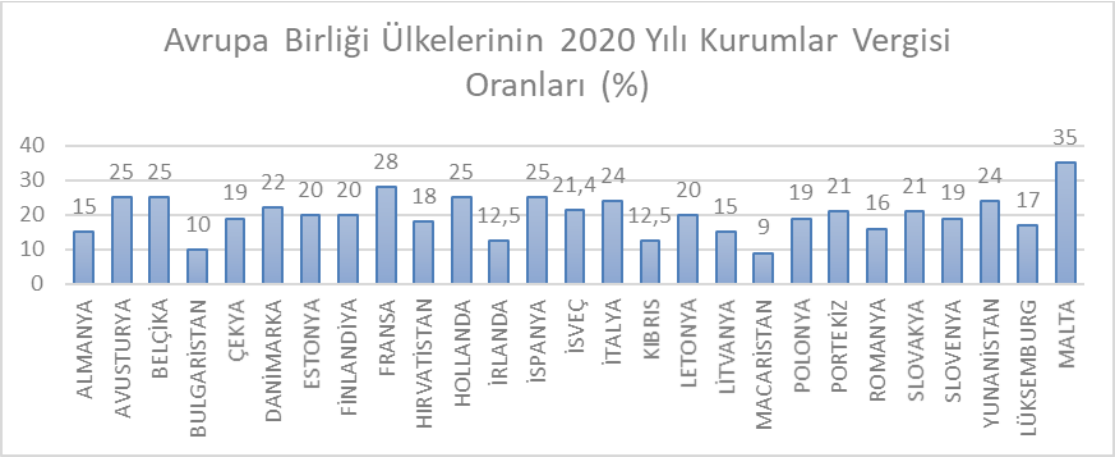
Tablo 1: 1986-2020 Dönemi İçin Bazı Ülkelerdeki Kurumlar Vergisi Oranları

Ülke	1986	1991	1995	2000	2007	2015	2016	2017	2018	2019	2020	1986-2020 Değişim
Belçika	45	39	39	39	33,99	33,9	33	33	29	29	25	-20
Kanada	36	29	29	28	19,5	15	15	15	15	15	15	-21
Danimarka	50	38	34	32	28	23,5	22	22	22	22	22	-28
Fransa	45	42	33	33	33,33	33,3	33,33	33,33	33,33	33,33	31	-14
Almanya	56	50	45	40	39,78	15	15	15	15	15	15	-41
Yunanistan	49	46	40	40	25	29	29	29	29	24	24	-25
İtalya	36	36	36	37	37,25	27,5	27,5	24	24	24	24	-12
Japonya	43	38	38	37	30	23,9	23,4	23,4	23,2	23,2	23,2	-19,8
Hollanda	43	35	35	35	25,5	25	25	25	25	25	25	-18
Norveç	28	27	19	28	28	27	25	24	23	22	22	-6
İspanya	35	35	35	35	32.5	28	25	25	25	25	25	-10
İsveç	52	30	28	28	28	22	22	22	22	21,4	21,4	-30,6
İsviçre	10	10	10	8	8	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	-1,5
Portekiz	47	36	36	32	25	21	21	21	21	21	21	-26
İngiltere	35	34	33	30	30	20	20	19	19	19	17	-18
Türkiye	46	49	25	33	20	20	20	20	22	22	22	-24

Kaynak: World Investment Report 2005, www.worldwide-tax.com ve Deloitte Corporate Tax Rates 2016-2020 adlı kaynaklardan derlenmiştir.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere 1986-2020 yılları arasında ülkelerdeki kurumlar vergisinde kayda değer bir düşüş gerçekleşmiştir. 1986-2020 dönemi için ülkelerin kurumlar vergilerini düşürerek doğrudan yabancı sermaye girişlerini ve yatırımlarını arttırmayı düşündükleri söylenebilir. 1986-2020 yılları arasında kurumlar vergisi oranını en fazla düşüren ilk üç ülke sırasıyla Almanya, İsveç ve Danimarka'dır. Türkiye'de ise 1986 yılında %35'lik bir orana sahip olan kurumlar vergisi 2020 yılında %22 seviyesine gerilemiş ve toplamda %24'lük bir düşüş göstermiştir.

Grafik 1: Avrupa Birliği Ülkelerinin 2020 Yılı Kurumlar Vergisi Oranları



Kaynak: Deloitte Corporate Tax Rates 2016-2020 ve KPMG Corporate Tax Rates for 2010-2020 adlı kaynaktan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki grafikte de görüldüğü üzere Avrupa Birliği ülkelerindeki 2020 yılı için geçerli olan kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında ise en düşük kurumlar vergisinin %9'luk oranla Macaristan'da; en yüksek kurumlar vergisinin ise %35'lik oranla Malta'da uygulandığı görülmektedir.

Tablo 2: Bazı Ülkelerdeki En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları

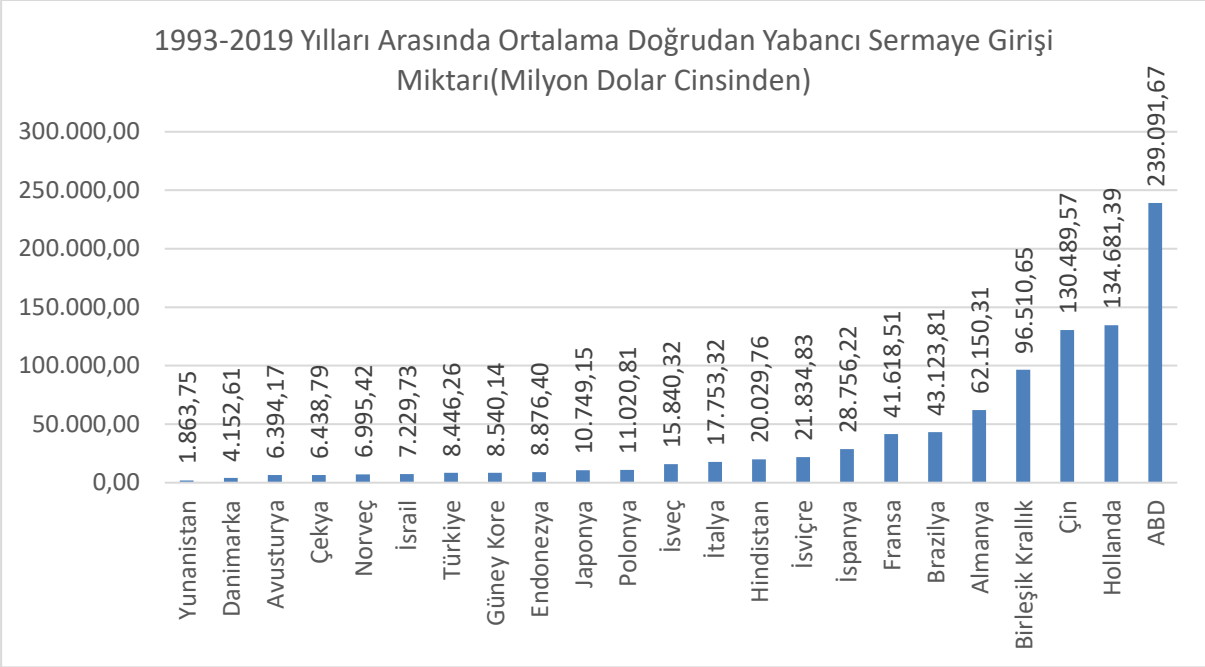
Ülke	1985	1990	1995	2000	2007	2015	2020	1985-2020 Değişme
Avusturya	62	50	50	50	50	50	55	-7
Belçika	76	55	58	58	50	50	50	-26
Kanada	50	44	44	44	29	29	33	-17
Danimarka	73	68	64	59	59	65	65	-8
Fransa	65	53	51	54	48.09	41	45	-20
Almanya	65	65	66	59	42	45	45	-20
Yunanistan	63	50	45	43	40	42	45	-18
İtalya	81	66	67	51	43	43	43	-38
Japonya	70	65	65	50	40	50	50	-20
Hollanda	72	72	60	52	52	52	52	-20
Portekiz	69	40	40	40	40	48	48	-21
İspanya	66	56	56	48	45	52	45	-21
İsveç	80	72	58	51	56	57	57	-23
İsviçre	33	33	35	31	31	11,5	11,5	-22
İngiltere	60	40	40	40	40	45	45	-15
Amerika	50	33	42	42	35	39.6	37	-13
Türkiye	55	50	55	45	35	35	35	-20

Kaynak: World Investment Report 2005, www.worldwide-tax.com ve Deloitte Corporate Tax Rates 2015 ve WORLD WIDE TAX adlı kaynaklardan derlenmiştir.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere 1985-2020 yılları arasında genel anlamda ülkelerdeki en yüksek kişisel gelir vergisi oranları düşüş göstermektedir. 1985-2020 yılları arasında en yüksek kişisel gelir vergisindeki en büyük düşüş %81'den %43'e gerileyen (%38'lik bir düşüş) İtalya'da gerçeklemiştir. Türkiye'de ise 1985 yılında %55 seviyesinde olan kişisel gelir vergisi 2020 yılına gelindiğinde %35 seviyesine gerilemiştir.

Aşağıdaki grafikte de görüldüğü üzere 1993-2019 yılları arasında milyon dolar cinsinden ortalama doğrudan yabancı sermaye girişi miktarı en fazla sırasıyla 239.091,67 dolar ile Amerika Birleşik Devletleri, 134.681,39 dolar ile Hollanda ve 130.489,57 dolar ile Çin'de gerçekleşmiştir. Türkiye'de ise 1993-2019 yılları ortalaması olarak 8.446,26 dolar değerinde bir yabancı sermaye girişi gerçekleşmiştir.

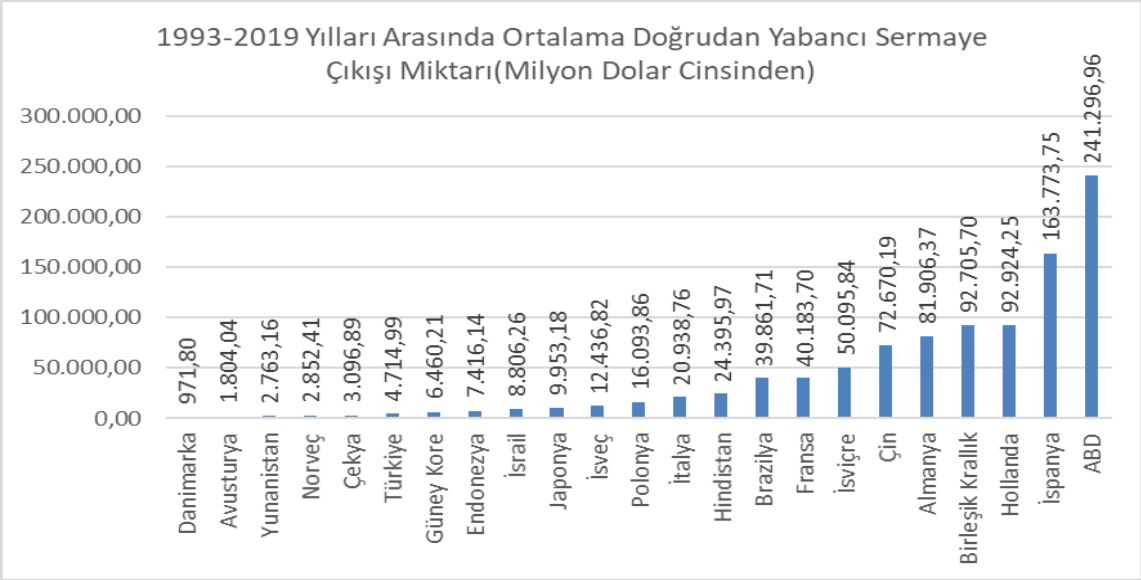
Grafik 2: 1993-2019 Yılları Arasında Ortalama Doğrudan Yabancı Sermaye Girişi Miktarı (Milyon Dolar Cinsinden)



Kaynak: World Development Indicators verilerinden yararlanarak oluşturulmuştur.

Aşağıdaki grafikte de görüldüğü üzere 1993-2019 yılları arasında milyon dolar cinsinden ortalama doğrudan yabancı sermaye çıkışı miktarı en fazla sırasıyla 241.296,96 dolar ile Amerika Birleşik Devletleri, 163.773,75 dolar ile İspanya ve 92.924,25 dolar ile Hollanda'da gerçekleşmiştir. Türkiye'de ise 1993-2019 yılları ortalaması olarak 4.714,99 dolar değerinde bir yabancı sermaye çıkışı gerçekleşmiştir.

Grafik 3: 1993-2019 Yılları Arasında Ortalama Doğrudan Yabancı Sermaye Çıkışı Miktarı (Milyon Dolar Cinsinden)



4. Doğrudan Yabancı Yatırımların Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi

4.1. Literatür İncelemesi

Edwards ve Keen (1996); hükümetin, vergi rekabetinin politika yapıcılar üzerinde yararlı bir kısıtlama olarak ortaya çıktığı bir Leviathan olarak görülmesi ve hükümetin, vatandaşlarının refahının iyiliksever bir maksimizasyonu olarak görüldüğü iki uç durumu sentezledikleri çalışmalarında vergi rekabetini ve vergi koordinasyonunu her iki bakış açısını da sentezleyen bir çerçevede ele alarak aralarındaki doğruluk dengesinin yön değiştirdiği koşulları belirlemeyi amaçlamaktadır.

Haufler ve Wooton (1998) ana merkezinden ihracat faaliyete gerçekleştirmek yerine doğrudan yabancı yatırımı tercih eden yabancı sermayeli bir şirketin, yatırım kararını alacağı ülkeyi seçerken nelerden etkilendiğini araştırdıkları çalışmalarında yabancı sermayeli bir tekelciyi etkilemeye çalışan farklı büyüklüğü sahip iki ülke arasındaki vergi rekabetini analiz etmektedirler.

Wilson (1999) çalışmasında vergi rekabetinin daha savurgan olarak kullanıldığı ilk dönem örneklerinden daha yakın tarihli örneklerine kadar vergi rekabeti literatürüne yapılan katkıları tartışmaktadır.

Zodrow (2003) rekabeti literatürünü incelediği ve vergi rekabetinin Avrupa Birliği içindeki kurumlar vergisi koordinasyonu konusundaki tartışmalara ilişkin etkilerini ortaya çıkarmaya çalıştığı çalışmasında vergi rekabetinden kaynaklı olarak Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında kurumlar vergisi oranı uyumlaştırılmasının gerekliliği argümanının ikna edici olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Aktan ve Vural (2004) çalışmalarında vergi rekabeti ile vergi uyumlaştırması arasındaki ilişkiyi ve vergi rekabetinin yararları ve zararları konusundaki görüşleri incelemişlerdir.

Winner (2005) 23 OECD Ülkesi' nin 1965-2000 yılları arasındaki faktör gelirleri üzerindeki vergi yükünden oluşan verileri kullandığı çalışmasında vergi rekabetinin kısa ve uzun vadede sermaye vergi yükü üzerinde olumsuz bir etkiye, emek vergi yükü üzerinde ise önemli ölçüde olumlu etkiye sahip olduğunu gözlemlemektedir.

Ferhatoğlu (2006) çalışmasında uluslararası vergi rekabetinin yoğunlaşan uluslararası ekonomik ilişkilerin vergi sistemleri üzerindeki diğer etkileri olarak nitelendirilen transfer fiyatlaması manipülasyonları, vergi idaresinin durumu ve elektronik ticaretle ilişkisini araştırmıştır.

Armağan (2007) çalışmasında Türkiye'de 2000'li yıllarda Katma Değer Vergisi oranlarında başlatılan indirim uygulamaları ve onu takiben 2006 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisinde de başlatılan vergi indirimi uygulamalarını Türk Vergi Sistemi açısından çeşitli yönleriyle incelemiştir.

Alagöz ve diğerleri (2008) çalışmalarında Türkiye'deki doğrudan yabancı sermaye yatırımları ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi 1992-2007 dönemi için nedensellik ve

regresyon analizi yardımıyla incelemişlerdir. Değişkenler arasında nedensellik ilişkisinin bulunamadığı çalışmada 2002-2007 dönemine ait regresyon analizine göre belirlenen esneklik katsayılarına göre göre doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ekonomik büyümeyi orta şiddette etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Göker (2008) çalışmasında ülkelerin daha fazla reel sermayenin kendi bölgelerine gelmesini sağlamak için vergi oranlarını düşürerek ve sermayenin verimliliğini artıran kamusal girdilere daha fazla harcama yaparak rekabet ettiklerini belirterek vergi rekabetinin kamu harcamalarına etkisini araştırmıştır.

Işık ve Kılınç (2009) çalışmalarında OECD ülkeleri ve Türkiye'nin vergi yükü ve vergi türlerini karşılaştırmışlardır ve sonuç olarak Türkiye'nin vergi hasılatı açısından OECD ülkeleri arasında arka sıralarda olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Görg ve diğerleri (2009) çalışmalarında 18 OECD ülkesi için panel veri analizi yönetimini kullanarak sosyal harcamalar ve kurumlar vergisi arasındaki etkileşimin doğrudan yabancı yatırımlar üzerindeki etkilerini inceleyerek yeniden dağıtılabilir sosyal refah politikalarının sosyal düzene olumlu katkı yapacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Asano (2010) çalışmasında yabancı şirketlerin yapacakları yabancı doğrudan yatırımların optimal zamanlarını ve bu yatırımların yapılacağı ülkelerin belirsizlik durumunda uygulayacakları optimal vergileme politikalarını araştırmıştır. Ülkedeki belirsizlik durumu hakim oldukça kurumlar vergisi oranının düşürülmesi gerektiği, artan risklerin optimal kurumlar vergisi oranını düşürmesini teşvik etmesi gerektiği sonucu ortaya konulmuştur.

Ersoy (2010) çalışmasında eğlence vergisinin tarihi gelişimine yer verdikten sonra teorik temelleri ve OECD ülkelerindeki uygulamalarını ortaya koyarak Türkiye'deki uygulamasını açıklamıştır ve bu verginin kaldırılması ya da kaldırılmaması için öne sürülen argümanları analiz etmiştir.

Tekin (2010) çalışmasında OECD ülkelerindeki vergi reformu sorununu inceleyerek vergi reformu gerçekleştiren ABD, Fransa, Japonya ve Türkiye gibi ülkeler üzerine odaklanmış bu ülkelerdeki vergi reformlarını analiz etmiştir.

Ekinci (2010) çalışmasında Türkiye için 1980-2010 döneminde doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme ve istihdam arasında uzun dönemli ilişki olup olmadığını granger nedensellik testi uygulayarak incelemiştir ve çalışmanın sonucunda doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli bir ilişki bulunurken, doğrudan yabancı yatırımlar ile istihdam arasında bir ilişki olmadığı ortaya konulmuştur.

Gedik (2011) çalışmasında OECD üyesi ülkelerin vergi rekabetine dayalı göreli performanslarını Veri Zarflama Analizi modellemesinden yararlanarak analiz etmiştir.

Arıkan ve Bahçe (2011) çalışmalarında oyun teorisinden elde edilen matrisler ve karar ağaçları yardımıyla OECD ve AB üyesi ülkelerin vergi stratejilerini açıklayarak 25 yıla ilişkin veri setiyle ülke örneklerini karşılaştırmışlardır ve her bir ülkenin vergi stratejilerinin başarılı sonuçlar elde edip etmediğinin analizini yapmışlardır.

Armağan ve İçmen (2012) çalışmalarında Türkiye'nin vergi rekabetine başvurup başvurmadığı, OECD'nin vergi rekabeti kriterleri ve vergi sisteminde meydana getirdiği değişiklikleri incelemişlerdir.

Çavdar (2012) çalışmasında çifte vergilendirme probleminden bahsederek OECD ülkelerinin çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak amacıyla yaptığı model vergi anlaşması ve yöntemlerini araştırmıştır.

İnaltong (2012) çalışmasında OECD ülkelerindeki vergi yükünün tespitine ve bileşimine dair değerlendirmeler yapmaktadır.

Aydın (2013) çalışmasında OECD ülkelerindeki vergisel yüklerin yüzdesini ortaya koyarak, ülkelerin bu yükü hafifletmek için ne gibi politikalar uyguladığını ve bu politikaların ülkeden ülkeye ne gibi farklılıklar arz ettiğini araştırmıştır.

Kolçak (2014) çalışmasında Türkiye ve OECD ülkelerinde vergi harcamalarını karşılaştırarak, kamu ekonomisinden özel ekonomiye örtülü bir transfer harcaması niteliği taşıyan vergi harcamalarının şeffaf bir yapıya kavuşturulmasının ve etkili bir araç olarak kullanılabilmesinin önemini vurgulamıştır.

Yavuz ve Beşel (2015) çalışmalarında Toda-Yamamoto Nedensellik Analizi ve Frekans Nedensellik Analizini kullanarak 1960-2012 dönemi itibarıyla Türkiye için uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasında bir ilişkinin olup olmadığı ve yönünü test etmişlerdir. Sonuç olarak ekonomik büyümeden uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergi gelirlerine doğru tek yönlü ve geçici nedensellik ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.

Villaverde ve Maza (2015) çalışmalarında 2000-2006 dönemi için Avrupa Bölgelerindeki doğrudan yabancı yatırımların etkilerini faktör analizi yöntemiyle incelemişlerdir ve ekonomik potansiyel, işçi piyasası karakteristiği, teknolojik gelişim ve rekabetin doğrudan yabancı yatırımlar üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bostan ve diğerleri (2016) çalışmalarında 6 Avrasya ülkesinin 1995 – 2012 dönemi verilerini kullanarak doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisini incelemişlerdir. Analiz sonucunda ekonomik büyümeden doğrudan yabancı sermayeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi saptanmıştır.

Benli ve Yenisu (2017) çalışmalarında Johansen Eşbütünleşme ve Granger Nedensellik İlişkileri yöntemlerini kullanarak doğrudan yabancı sermaye yatırımları ve büyüme test edilmiştir ve analizde 2005Q1 – 2015Q3 verileri dikkate alınmıştır. Analiz sonucunda; Johansen Eşbütünleşme analizine göre doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli bir ilişki olduğu, Granger Nedensellik analizine göre doğrudan yabancı sermaye yatırımları ve ekonomik büyüme arasında kısa dönemde çift yönlü bir sebep-sonuç ilişkisi olduğu saptanmıştır.

Dereli (2018) 1995 – 2017 döneminde Türkiye'de doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile büyüme arasında kısa ve uzun dönemdeki nedensellik ilişkisi ayrı ayrı incelenmiştir. Analiz sonucunda değişkenler arasında kısa dönemde nedensellik ilişkisinin

olmadığı, uzun dönemde ise doğrudan yabancı sermaye ekonomik büyümeye tek yönlü bir ilişkinin olduğu saptanmıştır.

Ağır ve Rutbil (2019) çalışmalarında 1971 – 2017 dönemi verilerini kullanarak Türkiye'deki doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi zaman serisi yöntemini kullanarak incelemiştir. Ekonomik büyümenin açıklanmasında yabancı sermaye yatırımlarının etkili olmadığı sonucuna varmışlardır.

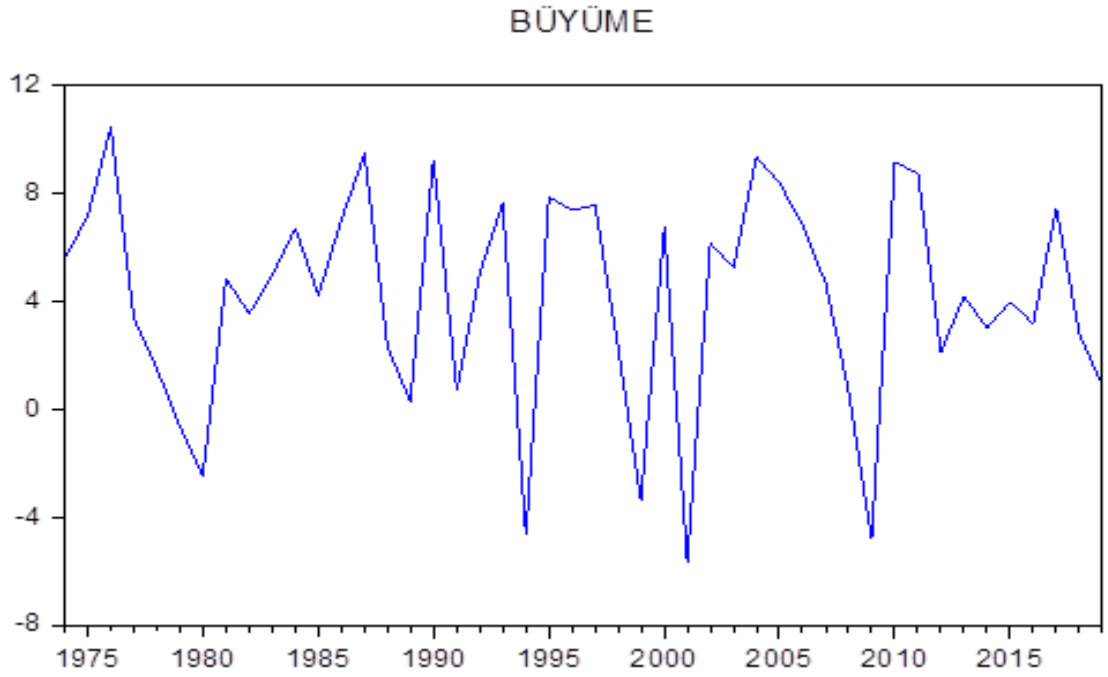
Balkanlı (2019) çalışmasında doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi test etmek için eşbütünleşme ve nedensellik testlerini kullanmışlardır. Çalışmanın sonucunda, uzun dönemde, yabancı sermaye yatırımlarının ekonomik büyüme üzerinde olumlu bir etkisi olduğu gözlenmiştir.

Oralbaykızı (2019) çalışmasında 1995 – 2017 dönemi verilerini ve Panel ARDL testini kullanarak Orta Asya ülkelerinde doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmanın bulgularına göre Orta Asya ülkelerinde doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile ekonomik büyüme arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

4.2. Veri Seti ve Yöntem

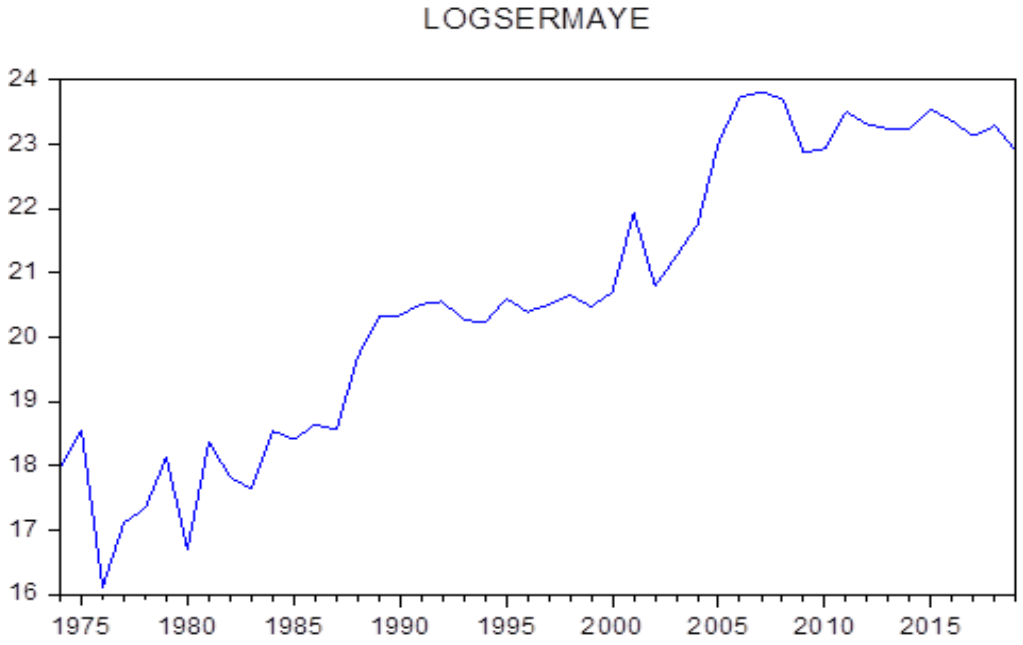
Çalışmada Türkiye'deki yabancı sermaye yatırımları (FDI) ile ekonomik büyüme (GDP) arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla 1974-2019 dönemine ait yıllık verilerden oluşan seriler yardımıyla analize tabi tutulmuştur. Değişkenlerin verileri World Development Indicators 2020 kaynağından elde edilmiştir. Türkiye'deki yabancı sermaye yatırım verileri miktar üzerinden iken; ekonomik büyüme verileri oransal düzeydedir. Bu yüzden serilerin daha verimli sonuçlar verebilmesi amacıyla analizlerde yabancı sermaye yatırımı değişkeninin verileri için logaritma alınmış ve bu şekilde çeşitli analizlere tabi tutulmuştur.

Grafik 4: Ekonomik Büyüme 1974-2019



Yukarıdaki grafikten de anlaşılacağı üzere Türkiye'nin ekonomik büyüme verileri 1974-2019 dönemi için genel anlamda inişli çıkışlı dalgalı bir görünüm sergilemektedir.

Grafik 5: Yabancı Sermaye Yatırımları 1974-2019



Yukarıdaki grafikten de görüldüğü üzere Türkiye'deki yabancı sermaye yatırımları 1974-2015 dönemi için genel anlamda pozitif bir trende sahiptir. Özellikle 1987-1988 yılları ile 2005-2006 yılları arasında Türkiye'deki yabancı sermaye yatırımlarının önemli bir artış gösterdiği görülmektedir.

4.3. Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) Birim Kök Testi

Zaman serileriyle yapılacak analizlere geçmeden önce özellikle verilerin durağan olup olmamasının incelenmesi gerekmektedir. Serilerin durağan olup olmamasının incelenmesinin ana sebebi verilere en uygun denklemi belirleyebilmektir. Bir başka ifadeyle, zaman serilerinin genel anlamda bir stokastik eğilime sahip olduğu ve dolayısıyla ortalamasının zaman içerisinde değişim gösterdiği bilinmektedir. Burdaki amaç bu sorunu ortadan kaldırarak yapılacak analizlerin güvenirliliğini en üst seviyeye taşımaktır (Takım, 2010: 9).

Genişletilmiş Dickey Fuller (ADF) testinin geçerli olabilmesi için öncelikle hata terimlerinin otokorelasyon içermemesi gerekmektedir. Bu sorunu çözebilmek amacıyla serilerin gecikmeli değerleri alınmaktadır. Bağımlı değişkenin gecikmeli değerlerini bağımsız değişken olarak modele entegre eden ve bu şekilde serilerin durağanlığını analiz eden Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) testi için önerilen modeller aşağıda belirtilmektedir:

$$\Delta Y_t = \gamma Y_{t-1} + \sum_{i=2}^{m} \beta_i \Delta Y_{t-i+1} + \varepsilon_t \quad (1)$$

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \gamma Y_{t-1} + \sum_{i=2}^{m} \beta_i \Delta Y_{t-i+1} + \varepsilon_t \quad (2)$$

$$\Delta Y_t = \alpha_0 + \gamma Y_{t-1} + \beta_t + \sum_{i=2}^{m} \beta_i \Delta Y_{t-i+1} + \varepsilon_t \quad (3)$$

Bu analizler sonucunda elde edilen değeri, MacKinnon tarafından belirlenen kritik değerlerle karşılaştırılarak hipotezi test edilmektedir. hipotezi serinin durağan olmadığını ve birim köke sahip olduğunu ileri sürerken alternatif hipotez, serinin durağan olduğunu yani birim kök içermediğini belirtmektedir (Uysal, Özer ve Mucuk, 2009: 6).

Yabancı sermaye yatırımları ve ekonomik büyüme değişkenlerinin verilerine uygulanan Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) testinin sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3: ADF Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	Sabitli ve Trendli Model				
	t-İstatistiği	%5 Seviyesi Kritik Değeri	Gecikme Uzunluğu	Bilgi Kriteri	Olasılık Değeri
FDI (düzey)	-3.636671	-3.513075*	9	schwarz	0.0378
GDP (düzey)	-6.651585	-3.513075*	9	schwarz	0.0000

* Seriler %5 anlamlılık düzeylerinde birim kök içermemektedir.

Yabancı sermaye yatırımları (FDI) ve ekonomik büyüme (GDP) düzey verilerinin, sabitli ve trendli modelde schwarz bilgi kriterine göre dokuz gecikme uzunluğu esas alınarak yapılan Genişletilmiş Dickey Fuller (ADF) testinin sonuçlarına Tablo 3'de yer verilmiştir. Yapılan analize göre serilerin düzeyde durağan olmadığını ve birim kök içerdiğini ileri süren hipotezi reddedilmektedir. Mac-Kinnon kritik değerleri esas alınarak yapılan analizde yabancı sermaye yatırımları ve ekonomik büyüme verilerine ait zaman serilerinin %5 anlamlılık düzeyinde durağan oldukları ve birim kök içermedikleri ortaya konulmuştur.

4.4. Phillips-Perron (PP) Birim Kök Testi

1988 yılında Phillips ve Perron tarafından yapılan analize göre hata terimlerindeki seri korelasyon ve değişen varyans dikkate alındığında parametrik olmayan bir birim kök testi ortaya çıkmaktadır. katsayısına ait t istatistiği, seri korelasyonun yanı sıra değişen varyans için de modifiye edilmesi durumunda ortaya çıkan testin formülize edilmiş şekli aşağıda verilmiştir.

$$\tau_\delta = t_\delta \left(\frac{\gamma_0}{f_0}\right)^{1/2} - \frac{T\left(f_0 - \gamma_0\right)\left(se\left(\hat{\delta}\right)\right)}{2 f_0^{1/2} s} \quad (4)$$

Bu denklemde katsayı tahmini, ’nın t değeri, katsayısının standart hatası ve s regresyon standart hatasını belirtmektedir. Denklemin hata varyans tahminini gösteren iken sıfır frekanstan spektral hata tahminini ifade etmektedir (Çiçek, Gözegir ve Çevik, 2010: 148).

Tablo 4: PP Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	Sabitli ve Trendli Model			
	t-İstatistiği	%5 Seviyesi Kritik Değeri	Tahmin Metodu	Olasılık Değeri
FDI (düzey)	-3.622366	-3.513075*	Barlett Kernel	0.0390
GDP (düzey)	-6.929152	-3.513075*	Barlett Kernel	0.0000

* Seriler %5 anlamlılık düzeylerinde birim kök içermemektedir.

Yabancı sermaye yatırımları (FDI) ve ekonomik büyüme (GDP) düzey verilerinin, sabitli ve trendli modelde Barlett Kernel tahmin metoduna göre yapılan Phillips-Perron (PP) testinin sonuçlarına Tablo 4’de yer verilmiştir. Mac-Kinnon kritik değerleri esas alınarak yapılan analizde yabancı sermaye yatırımları ve ekonomik büyüme verilerine ait zaman serilerinin %5 anlamlılık düzeyinde durağan oldukları ve birim kök içermedikleri ortaya konulmuştur.

Genişletilmiş Dickey Fuller (ADF) birim kök testini destekler nitelikte sonuçlar veren Phillips-Perron (PP) birim kök testine göre de seriler düzeyde birim kök içermemektedirler ve durağandırlar. Yapılan bu testler yabancı sermaye yatırımları ve ekonomik büyüme zaman serilerine regresyon analizinin yapılabileceğini göstermektedir.

4.5. Regresyon Analizi

Zaman serileriyle yapılan çalışmalarda analize geçilmeden önce serilerin durağan olup olmadıkları çeşitli birim kök testleriyle sınanmalıdır. Serilerin birim kök içermedikleri, dolayısıyla durağan oldukları sonucuna ulaşıldığında diğer analizler yapılabilmektedir. Aksi takdirde durağan olmayan yani birim kök içeren serilerle analiz yapıldığında düzmece regresyon problemiyle karşılaşılması olası bir durumdur. Böyle bir durumda regresyon analiziyle elde edilen sonuçlar gerçekten uzaktır. Ancak durağan olmayan zaman serileri kullanılarak yapılan regresyon analizleri bu seriler arasında eşbütünleşme olduğu takdirde gerçek ilişkiyi yansıtabilmektedir (Gujarati, 1999: 726; Aktaran: Karaca, 2003: 3). Bu çalışma için yabancı sermaye yatırımları ve ekonomik büyüme zaman serileri yapılan ADF ve PP birim kök testlerine göre seriler düzey seviyelerinde durağandırlar. Bu sebeple yapılan regresyon analizi gerçeği yansıtmaktadır. Yabancı sermaye yatırımlarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi aşağıdaki model yardımıyla araştırılmaktadır.

$$Y_t = a + bP_t + \varepsilon_t$$

Burada Y_t = büyüme oranı, P_t = yabancı sermaye yatırımları, t zaman, ε_t hata terimidir.

Tablo 5: Regresyon Analizi Sonuçları

Değişkenler	Katsayı
Sabit	5.584334
FDI	-0.068707
R^2	0.001458
DW	2.042085

Yukarıdaki tablo incelendiğinde Türkiye'de 1974-2019 dönemi için yabancı sermaye yatırımlarındaki %1'lik bir artışın ekonomik büyümeyi pozitif anlamda etkilemediği görülmektedir.[3] Analizin bu şekilde çıkmasındaki en büyük etkenlerden biri 2002 yılı Güçlü Ekonomiye Geçiş sürecine kadar yabancı sermaye hareketlerinde kayda değer bir gelişimin gerçekleşmemiş olmasıdır. Bu bağlamda Türkiye için yabancı sermaye girişi ve ekonomik büyüme ilişkisinin gelişmiş ülkelere göre farklı bir gelişim süreci geçirdiği ve bu nedenle iki değişken arası korelasyonun güçlü bir şekilde oluşmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca Türkiye'ye gelen yabancı sermaye yatırımlarının yeteri kadar istihdam ve gelişimi sağlayamaması çeşitli faktörlerle etkileşim halinde olması nedeniyle gerçekleşememiş olabilir. Bununla beraber, 2002 yılına kadar Türkiye'de görülen yüksek enflasyon, istihdamı olumsuz etkileyerek yabancı sermaye girişi olmasına rağmen yatırımların verimliliğini düşürdüğü söylenebilir. 2002 yılı sonrasında yabancı sermaye hareketlerindeki gerçekleşmenin olağan seviyeye çıktığı görülmektedir (Alagöz, Erdoğan ve Topallı, 2008: 86). Buna bağlı olarak da yabancı sermaye girişinin ekonomik büyümeye pozitif katkı yapma aşamasına geldiği ve bir bütün olarak ekonomiyi olumlu etkilediği belirtilebilir.

5. Sonuç

Özellikle 1980 sonrası dönemde küreselleşmenin etkisiyle beraber dünyada önemli bir yer edinen vergi rekabeti olgusu doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını kendi ülkelerine çekmek isteyen ülkeler için önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Uluslararası vergi rekabetini etkileyen çeşitli sosyal, siyasal, coğrafi, ekonomik koşullar ile ülkelerin gelişmişlik düzeyleri vergi rekabetinde ülkelerin ne derece başarılı olacaklarını belirlemede etkili olan ölçütler durumuna gelmiştir. 1980'li yıllarda hız kazanan ticaret serbestleşmesi ile beraber finansal serbestleşmenin de olması ülkelerin vergi sistemlerini tekrar gözden geçirmelerine ve gerekli vergi reformlarını yapma mecburiyetine itmiştir. Bu bağlamda vergi rekabetine dahil olmak isteyen ülkeler gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin oranlarında indirim yaparak uluslararası doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını ülkelerine çekme amacını gütmüşlerdir. Ancak vergi sisteminde yapılacak değişiklikler belli bir zemine oturtulmazsa ve ekonomik konjonktüre uygun esneklikte olmazsa başarılı bir vergi sisteminin oluşamayacağı açıktır. Bu yüzden ülkeler vergi rekabetini gerçekleştirebilecekleri vergi sistemi değişikliklerini yaparken sosyal, siyasal alanda sürekli politika değişikliklerinden kaçınmalı, bunun aksine kalıcı politikalara yer vermeli ve bu politikaların ekonomik konjonktüre uygun esneklikte olmasını sağlamaya yönelik olmasına dikkat etmelilerdir. Bu çalışmada Türkiye ekonomisine ait 1974-2019 dönemi için yabancı sermaye yatırımları ile ekonomik büyüme verileri yıllık olarak ele alınarak iki farklı zaman serisi oluşturulmuştur. Daha sonra bu serilere Genişletilmiş Dickey Fuller (ADF) ve Phillips-Perron (PP) birimkök testleri uygulanarak serilerin düzey seviyelerinde durağanlaştığı gözlemlenmiştir. Daha sonra yabancı sermaye yatırımları ve ekonomik büyüme zaman serilerine regresyon analizi yapılmıştır. Ancak Türkiye'deki yabancı sermaye yatırımlarının ancak 2002 yılından sonra olağan seviyeye ulaşmasından dolayı 1974-2019 dönemi genelinde yabancı sermaye yatırımlarının ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

[3] Ağır ve Rutbil (2019) çalışmalarında benzer sonuca ulaşarak 1974-2017 dönemi için Türkiye'de doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ekonomik büyüme üzerinde etkisi olmadığını ifade etmişlerdir.

Kaynakça

Ağır, H., & Rutbil, M. (2019). Türkiye'de Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Ekonomik Büyüme İlişkisi, Maliye Araştırmaları Dergisi, 5(3), 287-299.

Aktan, C., C., & Vural, İ, Y. (2004). Vergi Rekabeti, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,*22, 1-18.

Alagöz, M., Erdoğan, S., ve Topallı, N. (2008). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Ekonomik Büyüme: Türkiye Deneyimi 1992-2007, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 79-89.

Arıkan, Z., & Bahçe, A. (2011). OECD ve AB Üyesi Ülkelerde Vergi Sistemlerinin Stratejik Tasarımı: Karşılaştırmalı Ülke Analizi, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası,* 61(1), 27-80.

Armağan, R. (2007). Türkiye'de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 227-252.

Armağan, R., & İçmen, M. (2012). Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansıması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 17(2), 145-172.

Asano, T. (2010). Optimal Tax Policy and Foreign Direct Investment Under Ambiguity, *Journal of Macroeconomics*, 32, 185-200.

Aydın, S. (2013). OECD Ülkelerinde Çalışanların Sosyal Güvenlik Kesintileri ve Vergisel Yükümlülükleri, *ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi*, 1(1), 80-93.

Balkanlı, A. O. (2019). Türkiye'de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Gelişimi ve Ekonomik Büyümeye Etkisinin Ekonometrik Analizi (1985-2017). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22(1), 175-186.

Benli, Y. K., & Yenisu, E. (2017). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Etkisi: Türkiye İçin Eşbütünleşme ve Nedensellik Analizi. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 3(2), 49-71.

Çavdar, F. (2012). Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, 371, 51-56.

Çiçek, H., Gözegir, S., ve Çevik, E. (2010). Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Borçlanma ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği (1990-2009), *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 11(1), 141-156.

Dereli, D. D. (2018). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ile Ekonomik Büyüme İlişkisi Üzerine Bir Değerlendirme: Türkiye (1995-2017). *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19(2), 145-156.

Edwards, J., & Keen, M. (1996). Tax competition and Leviathan. *European Economic Review*, 40(1), 113-134.

Ekinci, A. (2010). Doğrudan Yabancı Yatırımların Ekonomik Büyüme ve İstihdama Etkisi: Türkiye Uygulaması (1980-2010), *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi,* 6(2), 71-96.

Ersoy, A., B. (2010). OECD Ülkelerinde Eğlence Vergisi Uygulamaları, *Yönetim ve Ekonomi,* 17(2), 1-11.

Ferhatoğlu, E. (2006). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 79-96.

Gedik, M., A. (2011). Vergi Rekabeti Etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi Uygulaması, *Maliye Dergisi*, 160, 328-350.

Giray, F. (2005). Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları, *Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9, 93-122.

Göker, Z. (2008). Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti, *Maliye Dergisi,* 154, 121-134.

Görg, H., Molana, H., & Montagna, C. (2009). Foreign Direct Investment, Tax Competition and Social Expenditure, *International Review of Economics and Finance,* 18, 31-37.

Gujarati, D., N. (1999). *Temel Ekonometri*, (Çev. Ü. Şenesen & G.G. Şenesen). İstanbul, Literatür Yayınları.

Haufler, A., & Wooton, I. (1999). Country size and tax competition for foreign direct investment. *Journal of Public Economics*, 71(1), 121-139.

Işık, N. & Kılınç, E., C. (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz, *KMU İİBF Dergisi*, 11(7), 147-173.

İnaltong, C. (2012). Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, *Vergi Dünyası Dergisi*, 369, 16-30.

Karaca, O. (2003). Türkiye'de Enflasyon-Büyüme İlişkisi: Zaman Serisi Analizi, *Doğuş Üniversitesi Dergisi,* 4(2), 247-255.

Kelleci, S. U., Bostan, A., & Yılmaz, A. (2016). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Avrasya Ekonomileri Örneği. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, *5*(5), 23-36.

Kolçak, M. (2014). Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi, *Azerbaycanın Vergi Jurnalı,* 3(117), 57-72.

Sarıaslan, O. (2010). Küreselleşmenin Temel Türk Vergi Kanunlarına Etkileri, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,* 1, 335-361.

Syzdykova, A. (2019). Doğrudan Yabancı Yatırımların Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Orta Asya Ülkeleri Örneği. *Uluslararası Kültürel ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (UKSAD)*, 5(1), 291-307.

Takım, A. (2010). Türkiye'de GSYİH ile İhracat Arasındaki İlişki: Granger Nedensellik Testi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 14 (2), 1-16.

Tekin, A. (2010). OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(26), 55-70.

Uysal, D., Özer, H., & Mucuk, M. (2009). Dış Borçlanma ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği (1965-2007), *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 161-178.

Villavarde, J., & Maza, A. (2015). The Determinants of Inward Foreign Direct Investment: Evidence From The European Regions, *International Business Review,* 24, 209-233.

Wilson, J. D. (1999). Theories of tax competition. *National tax journal*, 52(2), 269-304.

Winner, H. (2005). Has tax competition emerged in OECD countries? Evidence from panel data. *International Tax and Public Finance*, 12(5), 667-687.

Yavuz, H., & Beşel, F. (2015). Türkiye'de Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergi Gelirleri - Ekonomik Büyüme İlişkisi: Frekans Nedensellik Analizi, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi,* 3(1), 45-55.

Zodrow, G. R. (2003). Tax competition and tax coordination in the European Union. *International Tax and Public Finance*, 10(6), 651-671.