

MALİYE ÇALIŞMALARI

Editör: Doç.Dr. Şahin Karabulut

MALİYE ÇALIŞMALARI

Editör

Doç.Dr. Şahin Karabulut

yaz
yayınları

2024

MALİYE ÇALIŞMALARI

Editor: Doç.Dr. Şahin Karabulut

© YAZ Yayınları

Bu kitabın her türlü yayın hakkı Yaz Yayınları'na aittir, tüm hakları saklıdır. Kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 sayılı Kanun'un hükümlerine göre, kitabı yayınlayan firmanın önceden izni alınmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, yayınlanamaz, depolanamaz.

E_ISBN 978-625-6104-11-2

Temmuz 2024 – Afyonkarahisar

Dizgi/Mizanpaj: YAZ Yayınları

Kapak Tasarım: YAZ Yayınları

YAZ Yayınları. Yayıncı Sertifika No: 73086

M.İhtisas OSB Mah. 4A Cad. No:3/3

İscehisar/AFYONKARAHİSAR

www.yazyayinlari.com

yazyayinlari@gmail.com

info@yazyayinlari.com

İÇİNDEKİLER

Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçesi Vergi Gelirleri: Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Ayrışma ve Değişim (2018-2022)	1
<i>Nesrin CANDAN</i>	
Vergi Uyumunun Sağlanmasında Duygulara Yönelik Bir Araştırma	16
<i>Cihan KAYACIK, Onur EROĞLU</i>	
Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi: Harcama-Gelir Değişim Oranı ile Esneklik İlişkisi ve Farklı Bir Etki (2018- 2022)	44
<i>Nesrin CANDAN</i>	
Türk Vergi Ceza Hukukunun Non Bis In Idem Kuralı Açısından Değerlendirilmesi	67
<i>Kübra EROĞLU, Onur EROĞLU</i>	

"Bu kitapta yer alan bölümlerde kullanılan kaynakların, görüşlerin, bulguların, sonuçların, tablo, şekil, resim ve her türlü içeriğin sorumluluğu yazar veya yazarlarına ait olup ulusal ve uluslararası telif haklarına konu olabilecek mali ve hukuki sorumluluk da yazarlara aittir."

TÜRKİYE’DE MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİ VERGİ GELİRLERİ: DOLAYSIZ VERGİLERDEN DOLAYLI VERGİLERE AYRIMLAŞMA VE DEĞİŞİM (2018-2022)

Nesrin CANDAN¹

1. GİRİŞ

Türkiye’de merkezi yönetim bütçesi, gelir ve harcamalardan oluşmaktadır. Merkezi yönetim bütçe gelirleri, genel bütçe gelirleri, özel bütçe gelirleri ve düzenleyici ve denetleyici bütçe gelirleri toplamı olmaktadır. Genel bütçe içinde bulunan vergi gelirleri temel bir önem göstermektedir. Vergilerin, dolaysız ve dolaylı vergi sınıflandırması içinde görülen değişimi vergi adaleti kavramı ile açıklanabilmektedir. *“Vergide adalet ilkesi, verginin adil olması, mükelleflerden vergi alınırken eşit durumda olanlara eşit, farklı durumlarda olanlara ise farklı işlem yapılması gerektiğini ifade eder (Öner, 2020:64)”* olarak tanımlanmaktadır. Vergilemede adaletin sağlanmasında, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere olan oransal değişimi önemlidir. Türkiye’de merkezi yönetim bütçesi içinde bulunan genel bütçe vergi gelirlerinin dolaysız vergilerden dolaylı vergilere ayrımlaşma ve değişiminde dolaysız vergiler dolaylı vergilerden daha az gerçekleşmektedir. Bu, değerler farkının genel olarak değişmemesi ile birlikte; oransal olarak artış ve azalış olarak görülmektedir. Bu çerçevede, dolaysız vergi gelirlerinin dolaylı vergi gelirlerine oranlanması ile dolaysız vergi gelirlerinin değişiminin dolaylı vergiler değişimine

¹ Öğr. Gör. Dr., Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, nesrincandan@trakya.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9234-0042.

oranlanması ilişkisi kurularak, değişim nedenleri ile açıklanmaktadır. Çalışmada, 2018-2022 döneminde, merkezi yönetim bütçesi vergi gelirlerinin, dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler arasındaki ilişkisi bu temelde analiz edilmektedir.

2. ETKİ: YÖNTEM VE ANALİZ

2.1. Kavramsal Temel Çerçeve

Merkezi yönetim bütçesi, genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinden oluşmaktadır (KMKK,10.12.2003). Merkezi yönetim bütçesi gelirleri, genel bütçe gelirleri, özel bütçe gelirleri, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinin gelirler toplamıdır. Genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri bulunmaktadır. Vergi gelirleri, oran ve bileşim olarak temel bir değerdedir.

Bu çerçevede, konu açısından bazı kavramların açıklanması gerekli olmaktadır.

“Bütçe kanunu veya özel kanunları gereğince bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilatlar, muhasebe sisteminde bütçe gelirleri hesabında takip edilmektedir (www.hmb.gov.tr)” olarak belirtilen merkezi yönetim bütçe gelirlerinin gelir tablosu açısındanadır.

Merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri genel bütçe içinde bulunmakta, vergiler bütçe harcamalarının sağlanmasında temel bir öneme sahip olmaktadır.

Vergiler, “kamusal hizmetlerin finansmanına zorunlu katılma payları” olarak tanımlanabilmektedir. Bu zorunlu katılım paylarının belirlenmesinde bazı temel teorik yaklaşımlar kullanılmaktadır. Bunlar, fayda yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımıdır (Eker ve Bülbül, 2017: 119-120).

“Vergi, kamusal hizmetlerin yapılabilmesi için devletin egemenlik gücüne dayalı olarak fert ve kurumlardan cebren aldığı iktisadi değer (Eker ve Bülbül, 2017: 397)” olarak tanımlanmaktadır.

Bir başka ifade ile, “Vergi, devletin gerçek ve tüzel kişilerden hukuki cebirle karşılıksız ve kesin olarak aldığı paralardır (Öner, 2021: 23)”.

Buna ilişkin olarak, “Vergi politikası; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşabilmek, ekonomide ortaya çıkan dengesizlikleri giderebilmek için, vergilerin miktar, oran ve bileşimlerinde yapılan ayarlamaların tümüne verilen addır (Eğilmez, 2019: 223) olarak tanımlanmaktadır.

Bu açıdan, verginin mali, iktisadi ve sosyal amaçları bulunmaktadır (Öner, 2021: 24). Vergilemede adaletin sağlanması, bu amaçların gerçekleştirilmesinde önemli olmaktadır.

Vergide adalet denildiğinde, yatay adalet ve dikey adalet kavramları ile tanımlanmaktadır. Yatay adalet, aynı ödeme gücüne sahip kişilerin aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmaları; dikey adalet ise, daha fazla ödeme gücüne sahip kişilerin, daha az vergi ödeme gücüne sahip olanlardan daha çok vergi ödemeleri gerektiği şeklinde ifade edilmektedir (vergidosyasi.com).

Vergilerin, vergilemede adalet ilkesine uygun olup olmadığını gösteren en önemli ayrım, vergilerin türlerine göre yapılan dolaysız/dolaylı vergi sınıflandırmasıdır (Çelik, 2016: 256).

Esas olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalar üzerinden (mal ve hizmetler üzerinden) alınan vergiler ise dolaylı vergiler olarak sınıflandırılmaktadır.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin farklılıklarını belirleyen; yansıma, ödeme gücü ve belirlilik kriterleridir (TÜSİAD, 2012:17).

2.2. Kurumsal Veri Edinimi

Çalışmada, 2018-2022 yıl verilerinin kurumsal olarak edinimi Tablo 1’de bulunmaktadır.

Tablo 1. Veri Serisi Yayınları

Veriler	Açıklama	Kurumsal
Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi ve Finansmanı	Ocak-Aralık Toplam 2018-2022	T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
Metaveri	Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı

2.3. Değişim Oranı ve Ortalama Oran

Değişim oranı, fonksiyonun değerindeki değişimin bağımsız değişkendeki değişime oranıdır. Matematiksel olarak değişim oranı şu şekilde ifade edilir: (AÖFY, 2018: 8)

$$\text{Değişim Oranı} = \frac{f(X_0 + \Delta x) - f(X_0)}{\Delta x} = \frac{f(X_1) - f(X_0)}{X_1 - X_0} = \frac{Y_1 - Y_0}{X_1 - X_0} = \frac{\Delta Y}{\Delta X}$$

$$\text{Ortalama Oran} = \frac{Y}{X}$$

2.4. Analiz

Çalışma, temel konusunu oluşturan, Merkezi Yönetim Bütçesi Vergi Gelirleri: Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Ayrılma ve Değişim (2018-2022) olarak, analiz edilmektedir. Çalışmada, bütçede vergi gelirleri, I. durum olarak, $\frac{\text{Dolaysız Vergiler}}{\text{Dolaylı Vergiler}}$ ve $\frac{\text{Dolaysız Vergilerde Değişim}}{\text{Dolaylı Vergilerde Değişim}}$ oranları hesaplanmaktadır. Bu veriler, 1’den büyük ve 1’den küçük olarak farklılık göstermektedir. Çalışmada iki veri arasındaki ilişkide, II. durumda, vergi bileşenleri olarak, dolaysız vergi ve dolaylı vergilerin bütçe gelirlerine oranları ile dolaysız vergi değişimi ve dolaylı vergi değişiminin bütçe gelirlerine oranları aynı doğrultudadır. III. durum ise, dolaysız vergi-dolaylı vergi

farklarının ve dolaysız vergi değişimi-dolaylı vergi değişim farklarının bütçe gelirleri içindeki yerinin değerlendirilmesini sağlamaktadır.

3. SÜREÇ

Merkezi yönetim bütçe gelirleri, genel bütçe gelirleri, özel bütçeli idarelerin gelirleri ve düzenleyici ve denetleyici kurumların gelirlerinden oluşmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi vergi gelirleri, dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler açısından değişim göstermektedir.

Vergi konusu, vergilemede yasallık ilkesi gereği hukuksal olarak Anayasa’da bulunmaktadır. Bu çerçevede,

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 4.Bölüm Siyasi Hak ve Ödevler başlığının 73. Md.de Vergi Ödevi başlığı ile (mevzuat.gov.tr);

“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 ve 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” olmaktadır.

Bu açıdan, genellik, mali güç esası, vergi yükünün adil dağılımı ve diğer amaçlar yasal olarak belirlenmektedir. Bu durumda, vergilemede adalet kavramı önem göstermektedir.

Maliye biliminin zaman içindeki gelişimine bağlı olarak kamu gelirlerinin fonksiyonu ve önemi de değişim göstermektedir (Tokatlıoğlu ve Selen, 2021 :36).

Vergi politikası devletin iktisadi, mali ve sosyal alanlardaki faaliyetlerine ilişkin düzenlemelerde kullanılan bir araçtır. Mali amaç olarak, kamu harcamalarının finanse edecek gelir sağlamak; ekonomik amaç olarak, iktisadi istikrar ve kalkınmayı sağlamak; sosyal amaç olarak da gelir ve servet dağılımında adil dağılımı gerçekleştirmek öncelikli hedefler olmaktadır (Öner, 2020: 157).

Vergilerin çeşitliliğinde uygulanacak politikalar farklı olmaktadır. Dolaylı (harcama) vergiler ve dolaysız (gelir ve servet) vergiler aracılığıyla birtakım selektif uygulamalar yapılarak adaletsiz dağılımının olumlu yönde iyileştirilmesi söz konusudur (Öner, 2021: 155).

Türkiye’de merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde vergilerin dağılımında dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler önem göstermektedir. Bu çerçevede, merkezi yönetim bütçe gelirleri Tablo 2’den görülmektedir.

Tablo 2. Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2018-2022)

Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Toplam (Ocak-Aralık) Milyon TL	2018	2019	2020	2021	2022
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	757.996	875.280	1.028.446	1.402.038	2.800.088
I.Genel Bütçe Gelirleri	729.063	847.692	999.147	1.364.107	2.738.809
Vergi Gelirleri	621.536	673.860	833.251	1.164.988	2.353.438
Dolaysız Vergiler	231.431	257.140	281.179	418.743	890.471
Dolaylı Vergiler	390.105	416.720	552.071	746.245	1.462.966
Diğer	107.526	173.833	165.896	199.119	385.371
II.Özel Bütçeli İdarelerin Gelirleri	23.761	20.925	21.536	28.958	48.430
III.Düzenleyici Denetleyici Kurum Gelirleri	5.173	6.663	7.762	8.972	12.849

Kaynak: www.hmb.gov.tr

Türkiye’de merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde genel bütçe gelirleri daha fazla oranda bulunmaktadır. Bu çerçevede, merkezi yönetim bütçesinde genel bütçe içinde olan ve önem

gösteren vergi gelirlerinde, dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha fazla olduğu görülmektedir.

4. KARŞILAŞTIRMA: BULGULAR

Türkiye’de merkezi yönetim bütçe gelirlerinin dağılımında oransal olarak farklılık görülmektedir. Bu, vergi dağılımında önemli bir gösterge olan dolaysız vergiler dolaylı vergiler ayrımı temelinde değişmektedir. Bu, Tablo 3’ten görülmektedir.

Tablo 3. Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Yüzdesel Dağılımı (2018-2022)

Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Toplam (Ocak-Aralık) %	2018	2019	2020	2021	2022
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	100	100	100	100	100
I.Genel Bütçe Gelirleri	96	97	97	97	98
Vergi Gelirleri	82	77	81	83	84
Dolaysız Vergiler	31	29	27	30	32
Dolaylı Vergiler	51	48	54	53	52
Diğer	14	20	16	14	14
II.Özel Bütçeli İdarelerin Gelirleri	3	2	2	2	2
III.Düzenleyici Denetleyici Kurum Gelirleri	1	1	1	1	0

Kaynak: www.hmb.gov.tr’den verileriyle tarafımızdan hesaplanmaktadır

Merkezi yönetim bütçe gelirleri dağılımına göre, vergi gelirlerinde dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha büyük bir orana sahip olduğu görülmektedir. Bu açıdan, dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler arasındaki yüzdesel fark sırasıyla 20, 19, 27, 23 ve 20 olmaktadır. Tersinden bu oran farkları (-) olmaktadır. Bu durumda, vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir gösterge olan dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler ayrımında, bu yüzdesel farkın azalması anlamına gelen dolaysız vergilerin artması gerekli olmaktadır.

Merkezi yönetim bütçesinde, vergi gelirleri dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler olarak oran ve değişim ortalamasına

göre, 1'den büyük ve 1'den küçüktür. Bu, Tablo 4'ten görülmektedir.

Tablo 4. Dolaysız Vergiler ve Dolaylı Vergilere Göre Oran ve Değişim Ortalaması (2018-2022)

Dolaysız Vergiler-Dolaylı Vergiler	2018	2019	2020	2021	2022
Dolaysız Vergiler/Dolaylı Vergiler	0.59	0.62	0.51	0.56	0.61
Dolaysız Vergilerde Değişim/Dolaylı Vergilerde Değişim	1.80	0.97	0.18	0.71	0.66

Kaynak: www.hmb.gov.tr'den verileriyle tarafımızdan hesaplanmaktadır.

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranları 1'den küçük, dolaysız vergilerdeki değişimin dolaylı vergilerdeki değişime oranı 2018 yılı dışında 1'den küçük ve 2018 yılında 1'den büyüktür.

Dolaysız vergilerde değişimin dolaylı vergilerdeki değişime oranından büyük olması, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere olan oranlarının artması açısından önemli olmaktadır.

Vergi gelirlerinin dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler olarak oran ve değişim ortalamasına göre, 1'den büyük ve 1'den küçük olduğunda vergi bileşenlerinin bütçe gelirleri içindeki oranı arasındaki ilişki Tablo 5'ten görülmektedir.

Tablo 5. Dolaysız Vergiler ve Dolaylı Vergilerde Bütçe Gelirlerine Göre Oran ve Değişim Ortalaması (2018-2022)²

	2018	2019	2020	2021	2022
Dolaysız Vergiler/MYB Gelirleri	0.31	0.29	0.27	0.30	0.32
Dolaylı Vergiler/MYB Gelirleri	0.51	0.48	0.54	0.53	0.52
Dolaysız Vergilerde Değişim/MYB Gelirlerinde Değişim	0.43	0.22	0.16	0.37	0.34
Dolaylı Vergilerde Değişim/MYB Gelirlerinde Değişim	0.24	0.23	0.88	0.52	0.51
Dolaysız Vergiler/GB Gelirleri	0.32	0.30	0.28	0.31	0.33

² Dolaysız vergilerde değişim/GB gelirlerinde değişim, dolaylı vergilerde değişim/GB gelirlerinde değişim oranından ondalık olarak daha küçük olmakta, yuvarlandığında her ikisi de 0.22'dir.

Dolaylı Vergiler/GB Gelirleri	0.54	0.49	0.55	0.55	0.53
Dolaysız Vergilerde Değişim/GB Gelirlerinde Değişim	0.45	0.22	0.16	0.38	0.34
Dolaylı Vergilerde Değişim/GB Gelirlerinde Değişim	0.25	0.22	0.89	0.53	0.52
Dolaysız Vergiler/Toplam Vergi Gelirleri	0.37	0.38	0.34	0.36	0.38
Dolaylı Vergiler/Toplam Vergi Gelirleri	0.63	0.62	0.66	0.64	0.62
Dolaysız Vergilerde Değişim/Toplam Vergi Gelirlerinde Değişim	0.64	0.49	0.15	0.41	0.40
Dolaylı Vergilerde Değişim/Toplam Vergi Gelirlerinde Değişim	0.36	0.51	0.85	0.59	0.60

Kaynak: www.hmb.gov.tr'den verileriyle tarafımızdan hesaplanmaktadır.

Çalışmada, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranları 1'den küçük, dolaysız vergilerdeki değişimin dolaylı vergilerdeki değişime oranı 1'den büyük ve 1'den küçük olmaktadır.

Dolaysız vergilerin bütçe gelirleri içindeki oranı dolaylı vergilerin bütçe gelirleri içindeki oranından küçük olduğunda, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranı 1'den küçük olmaktadır. Bu durumda, dolaysız ve dolaylı vergilerin değişiminin bütçe gelirlerindeki değişime oranından küçük/büyük olduğunda, dolaysız vergilerde değişimin dolaylı vergilerde değişime oranı da 1'den küçük/büyüktür.

Bu açıdan, merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki oransal farklılık, genel bütçe gelirleri ve toplam vergi gelirlerinde de paralellik göstermektedir.

Dolaysız vergiler oransal olarak dolaylı vergilere göre daha az olmaktadır. Buna göre, dolaysız vergi ve dolaylı vergi farklarının ve değişim farklarının bütçe gelirleri içindeki oranları Tablo 6'dan görülmektedir.

Tablo 6. Dolaysız Vergi ve Dolaylı Vergi Farklarının ve Değişim Farklarının Bütçe Gelirlerine Göre Ortalaması (2018-2022)³

	2018	2019	2020	2021	2022
Dolaysız V.-Dolaylı V./MYBG	-0.21	-0.18	-0.26	-0.23	-0.20
Dolaysız V. D.-Dolaylı V.D./MYBGD	0.19	-0.01	-0.73	-0.15	-0.18
Dolaysız V.-Dolaylı V./GBG	-0.22	-0.19	-0.27	-0.24	-0.21
Dolaysız V. D.-Dolaylı V.D./GBGD	0.20	-0.01	-0.74	-0.16	-0.18
Dolaysız V.-Dolaylı V./TVG	-0.26	-0.24	-0.33	-0.28	-0.24
Dolaysız V. D.-Dolaylı V.D./TVGD	0.29	-0.02	-0.70	-0.17	-0.21

Kaynak: www.hmb.gov.tr'den verileriyle tarafımızdan hesaplanmaktadır.

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilerden farkının bütçe gelirleri içindeki oranları değişmektedir. Bu, 2018-2022 yıllarında (-) değerde olup; değişim farklarında ise 2018 yılında (+), 2019-2022 yıllarında da (-) değerdedir. Tabloda 6'da belirtilen (-) değerler, vergide adaletsizliğin olduğu anlamına gelmekte iken, 2018 yılındaki değişim oranlarının (+) olması ise önemli fakat yeterli olmamaktadır.

Bu durumda, dolaysız vergiler ve dolaylı vergilerin fark ve değişiminin bütçe gelirlerine göre oranları dönemsel olarak Tablo 7'den görülmektedir.

Tablo 7. Dolaysız Vergi ve Dolaylı Vergi Farklarının ve Değişim Farklarının Bütçe Gelirlerine Göre Dönem Ortalaması (2018-2022)

	2018-2022 Dönem Ortalaması	Açıklama: Fark Hangi Yönde Değişmeli
DolaysızV.-Dolaylı V./MYBG	-0.22	+
DolaysızV. D.-Dolaylı V.D./MYBGD	-0.18	+
Dolaysız V.-Dolaylı V./GBG	-0.22	+
Dolaysız V. D.-Dolaylı V.D./GBD	-0.18	+
Dolaysız V.-Dolaylı V./TVG	-0.26	+
Dolaysız V. D.-Dolaylı V.D./TVGD	-0.21	+

Kaynak: www.hmb.gov.tr'den verileriyle tarafımızdan hesaplanmaktadır.

³ MYBG, merkezi yönetim bütçe gelirleri; GBG, genel bütçe gelirleri TVG, toplam vergi gelirleri; MYBD, GBGD ve TVGD ise değişim olarak.

2018-2022 yılları dönem ortalaması (-) değerinde olup; bu, dolaysız vergilerin oranının dolaylı vergilerden az olması olarak açıklanmaktadır. Bu açıdan, değişimin (+) yönlü olması demek, dolaysız vergilerin oranının dolaylı vergilerden daha fazla olması anlamına gelmektedir.

Bu çerçevede, dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler farkının ve değişiminin bütçe gelirlerine göre ortalamasının dönem ortalamasından farkları Tablo 8’den görülmektedir.

Tablo 8. Dolaysız Vergi ve Dolaylı Vergi Farklarının ve Değişim Farklarının Bütçe Gelirlerine Göre Dönem Ortalamasından Farkları (2018-2022)

Dönem Ortalamasından Farklar	2018	2019	2020	2021	2022
Dolaysız V.-Dolaylı V./MYBG	0.01	0.04	-0.04	-0.01	0.02
Dolaysız V. D.-Dolaylı V.D./MYBGD	0.37	0.17	-0.55	0.03	0
Dolaysız V.-Dolaylı V./GBG	0	0.03	-0.05	-0.02	0.01
Dolaysız V. D.-Dolaylı V.D./GBGD	0.38	0.17	-0.56	0.02	0
Dolaysız V.-Dolaylı V./T.V.G.	0	0.02	-0.07	-0.02	0.02
Dolaysız V. D.-Dolaylı V.D./TVGD	0.50	0.19	-0.49	0.04	0

Kaynak: www.hmb.gov.tr’den verileriyle tarafımızdan hesaplanmaktadır.

Dönem ortalamasından farklar (+) ve (-) değere sahip olmaktadır. Ancak her iki durumda da, çalışmada, dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre oransal olarak daha az olmaktadır. Bu, Merkezi yönetim bütçe gelirleri ve içinde bulunan genel bütçe gelirleri ve de toplam vergi gelirleri içindeki oranlarından görülmektedir. Bu sonuçlar, dolaysız vergi ve dolaylı vergi farklarının bütçe gelirleri içindeki oranlarının tüm yıllarda (-) olmasına göre belirlenmekte iken; değişim farklarında ise 2018 dışında (-) olmasına göredir. 2018-2022 dönem ortalamasına göre ise tüm değerler (-) dir. Bu açıdan, Tablo 8’deki değerlerin (+) ve (-) olması, değişimin yönünü göstermektedir. Ancak, vergi adaletinin sağlanması açısından, dolaysız vergilerin dolaylı vergilerden fazla olması önemlidir. Bu durumda ise Tablo 6’daki değerlerin (+) olmasına göre sonuçların farklı değerlendirilmesi gerekli olmaktadır.

5. SONUÇ

Türkiye’de merkezi yönetim bütçe gelirleri, genel bütçe gelirleri, özel bütçeli idarelerin gelirleri ve düzenleyici ve denetleyici kurumların gelirlerinden oluşmaktadır. Merkezi yönetim bütçesinde genel bütçede bulunan vergi gelirleri, dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler açısından önem göstermektedir.

Merkezi yönetim bütçe gelirlerinin dağılımında oransal olarak farklılık görülmektedir. Merkezi yönetim bütçesinde en yüksek oranda olan genel bütçe gelirleri içinde bulunan vergiler %76-%85 oranlarına sahip olmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi vergi gelirleri, dolaysız ve dolaylı vergiler olarak ayrılmışmakta; dolaysız vergiler %26-%33 oranları arasında iken; dolaylı vergiler %47-%55 arasında değişmektedir.

Çalışmada, dolaysız vergilerin dolaylı vergilerden daha küçük bir orana sahip olduğu görülmektedir. Bu açıdan, dolaysız vergi değişim oranları ise 2018 yılı dışında dolaylı vergi değişim oranlarından daha küçüktür.

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oran ve değişim ortalaması 1’den büyük ve 1’den küçük değerdedir. Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranları 1’den küçük; dolaysız vergilerdeki değişimin dolaylı vergilerdeki değişime oranı ise 2018 yılında 1’den büyük, 2018 yılı dışında 1’den küçüktür.

Bu açıdan, dolaysız ve dolaylı vergilerin oran ve değişim ortalaması sonucuna göre, bileşenlerin bütçe gelirleri içindeki oranı olarak da aynı doğrultuda olduğu görülmektedir. Merkezi yönetim bütçe gelirleri içindeki oransal farklılık, genel bütçe gelirleri ve toplam vergi gelirlerinde de paralel bir değişim göstermektedir.

Dolaysız vergilerin, dolaylı vergilerden daha küçük bir orana sahip olduğu, dolaysız vergi-dolaylı vergi farklarının ve

değişim farklarının bütçe gelirleri içindeki oranlarından görülmektedir. Bu, 2018-2022 yıllarında (-) değerde olup; değişim farklarında ise 2018 yılında (+), 2019-2022 yıllarında da (-) değerdedir. Bu değerler, dönem ortalamasından farkları açısından önem göstermektedir.

2018-2022 yıllarında dolaysız vergiler ve dolaylı vergiler fark ve değişim farklarının bütçe gelirlerine göre dönem ortalaması (-) değerdedir. Bu yıllarda dönem ortalamasından farklar (-) ve (+) yönlü olmakta, bu ise değişimin yönünü göstermektedir. Çalışmada, dolaylı vergiler miktar ve oran olarak dolaysız vergilerden daha fazladır. Bu açıdan, temel değerlerin değişiminde, dolaysız vergiler vergi adaletini sağlamada önemli olmaktadır. Bu, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre oransal olarak artış göstermesi gerekliliğine ilişkindir.

KAYNAKÇA

- Çelik, B. S. (2016), “Vergilemede Adalet Açısından Türkiye’nin Dolaysız ve Dolaylı Vergileme Politikası”, <https://avekon.org/papers/1564.pdf>, (10.04.2014).
- Eğilmez, M. (2019), Ekonominin Temelleri Kavramlar ve Kurumlar, Remzi Kitabevi, 1.Basım, İstanbul.
- Eker, A. Ve Bülbül, D. (2017), Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi Kitabevi, 3.Basım, Ankara.
- KMYKK,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf>,
(1.04.2024).
- Öner, E. (2020), Maliye Teorisi ve Politikası, Nobel Yayınları, 2.Basım, Ankara.
- TÜSİAD, <http://tusiad.org>,
[file:///C:/Users/PC/Downloads/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI%20\(10\).pdf](file:///C:/Users/PC/Downloads/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI%20(10).pdf), (10.04.2024).
- T.C. Anayasası,
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf>
(1.04.2024).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı,
<https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>,
(1.04.2024).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Metaveri,
<https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>,
(1.04.2024).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Denge Tablosu,
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/03/METAVE RI-Merkezi-Yönetim-Bütçe-Denge-Tablosu-5.pdf>,
(1.04.2024).

Tokatlıoğlu, M. Ve Selen, U. (2021), Maliye Politikası, Ekin Yayınevi, Bursa.

Vergi Dosyası, [ttps://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-adalet-ilkesi/](https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-adalet-ilkesi/) (10.04.2024).

VERGİ UYUMUNUN SAĞLANMASINDA DUYGULARA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA¹

Cihan KAYACIK²

Onur EROĞLU³

1. GİRİŞ

Vergiler devletlerin önemli gelir kaynakları arasında olması, hükümetin amaçlarını gerçekleştirmek için bir politika aracı olması nedeniyle kamu gelirleri arasında önemli bir yere sahiptir. Mükelleflerin ödemeleri gereken vergiden sonra harcanabilir gelirlerinde bir azalma meydana gelmekte ve bu durum vergiye karşı tutum ve davranış üzerinde önemli bir etki oluşturmaktadır.

Verginin amacının gerçekleştirilebilmesi ve vergi uyumunun sağlanabilmesi için mükelleflerin vergilere gösterdiği tepkilerinin nedenlerinin araştırılması ve çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Çalışmada literatürde yer alan çalışmalardan faydalanılarak vergi uyumunda duyguların rolü incelenecektir. Mali psikoloji, mali olayların insanların tutum ve davranışları üzerindeki etkisini araştırmaktadır. Vergi psikolojisi ise mali psikolojinin altında yer almakta ve vergi ile ilgili olayları toplum genelinde ve birey özelinde ele alıp araştırmaktadır.

¹ Çalışma doktora tezinden türetilmiştir.

² Öğr. Gör., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Devrek Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, chnkyck@gmail.com, ORCID: 0000-0001-6373-953X.

³ Prof. Dr. Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye, onur_eroglu@beun.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0387-9431.

Vergi, devletlerinin ekonomik, siyasi, sosyal vb. amaçlarını yerine getirebilmek amacıyla kullandığı önemli araçlardan biridir. Vergi ödendikten sonra mükellefin ödeme gücünde azalma meydana gelmekte ve verginin etkisi mükellef tarafından doğrudan hissedilebilmektedir. Bundan dolayı mükelleflerin vergi uyumlarının tespit edilebilmesi ve vergiye karşı gösterilen tepkilerin tespiti için mükelleflerin psikolojisi ve bu psikolojiden kaynaklanan davranışların üzerinde durulması önem arz etmektedir.

Verginin zora dayanan bir yükümlülük olması ve mükellefin kullanılabilir gelirinde azalmaya neden olması vb. nedenler vergiye karşı tepkinin artmasına sebep olabilmektedir. Yürürlüğe giren yeni bir vergi sonucu veya var olan vergilerin istisna, muafiyet ve oranlarında değişiklik olabilmekte ve bu durum mükelleflerin vergi yükü artırabilmektedir (Öz Yalama ve Gümüş, 2013:77). Vergi uygulandıktan sonra mükelleflerin vergiye karşı tepkisi birtakım psikolojik faktörlere bağlı olarak verginin algılanış şekline göre farklılık gösterebilir.

G. Schmölders vergi ile insan psikolojisi arasındaki bağlantıyı inceleyen maliyecilerin ilki olarak ifade edilebilir. Avrupa ya da Amerika’ da 1970’ li yıllardan sonra vergi psikolojisine ilişkin çalışmaların sayısı artmıştır (Aktan, 2012; 14). Vergi psikolojisi vergiyle ilgili psikolojik olayları birey özelinde ve toplum genelinde incelemekte ve araştırmaktadır. Mükellefler vergi karşısında vergi kaçırma veya vergiden kaçınma davranışında bulunabilmektedir (Şenyüz, 1995:5).

Kamu harcamaları için ihtiyaç duyulan finansal kaynağın sağlanması ve kamu gelir gider dengesinin sağlanabilmesi için verginin tahsili önem arz etmektedir. Toplumun vergiye karşı yeteri kadar duyarlı olmaması vergilerle ilgili görevlerin yetersiz olması veya hiç yapılmaması vergi uyumsuzluğuna neden olmaktadır. Vergi uyumu insanların üzerine düşen vergiyi

eksiksiz ve zamanında kendi isteğiyle yerine getirmesi şeklinde tanımlanabilir. Vergi ödeme konusunda gönüllü olmaya ilişkin içsel motivasyonun sağlanması ve bu motivasyonun ülke kültürüne yerleşmesi insanların vergi algısına bağlı olarak değişmektedir. Vergi uyumunun sağlanabilmesi için vergiye karşı olumlu bir algının oluşması bunun için de iyi duyguların hissedilmesi gerekmektedir.

2. VERGİ UYUMU

Mükelleflerin, vergiyle ilgili sorumluluklarını tam ve eksiksiz olarak yerine getirmesi vergi uyumu şeklinde ifade edilmektedir. Bunu gerçekleştirmek için vergi hukukunda belirtilen yasalar, mevzuatlar, yönetmelikler ve mevcut yargı kararları çerçevesinde tam ve zamanında hareket edilmesi gerekmektedir (Özpehriz, 2005:90). Başka bir ifadeyle bireylerin kendilerine herhangi bir zorlayıcı faaliyet uygulanmaksızın vergi yasasında belirtilen hususlara aynen uyacak şekilde hareket etme konusundaki isteklilikleri olarak ifade edilebilir (James ve Alley, 2002:32).

Vergi uyumu kavramını ve vergi uyumunu etkileyen faktörlere ilişkin pek çok araştırma yapılmıştır (Allingham ve Sandmo, 1972; Roth vd. 1989; Cullis ve Lewis, 1997; Andreoni vd., 1998; Torgler, 2003). Yapılan çalışmalar neticesinde vergi uyumu üzerinde bir veya birden çok faktörün etkili olduğu kanıtlanmış ve bu faktörlere ilişkin olumsuzlukların vergi uyumsuzluğunu ortaya çıkarttığı tespit edilmiştir. Vergi uyumsuzluğunun sebeplerine ilişkin araştırmalar yapılırken farklı disiplinlerden faydalanılmıştır. Çünkü vergi uyumu birçok faktörü barındırdığı için disiplinler arası incelenmesi gerekmektedir. Örneğin, birey özelinde vergi uyumunu araştırmak için psikolojiden faydalanılırken, toplumların vergi uyumunun araştırılması için sosyolojiden faydalanılması

gerekmektedir. Ayrıca mükellef hakları-devlet ilişkisinin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için hukuk disiplininin yararlanılmaktadır. Bu kapsamda, vergi uyumuna ilişkin araştırmaları iki kategoriye ayırmak mümkündür. İlk olarak ekonomik yaklaşımda bireylerin rasyonel olduğu varsayımına dayalı analizler yapılarak vergi uyumuna ilişkin davranışlar açıklanmaya çalışılmaktadır(Becker, 1968; Allingham ve Sandmo, 1972). İkinci yaklaşım olan davranışsal yaklaşımda ise mükellefin vergi uyumu davranışını açıklamada psikoloji ve sosyoloji gibi disiplinlerden yararlanılmıştır (Schmölders, 1959, Song ve Yarbrough, 1978).

Vergi uyumunun geliştirilmesi için birçok araştırma yapılmış ve vergi uyumunu etkileyen birçok faktör tespit edilmiştir. Vergi uyumunu etkileyen faktörler ekonomik, sosyal ve idareden kaynaklanan faktörler olmak üzere birçok sınıflandırmaya tabi tutulabilir (Tunçer, 2006; Aktan ve Çoban, 2006; Schnelllenbach, 2007). Denetim, ceza, gelir ve vergi oranı gibi unsurlar ekonomik faktörleri oluşturmaktadır. Vergi bilinci, din, güven, ahlak gibi faktörler sosyal faktörleri oluşturmaktadır. Vergi idaresinin etkinliği, af uygulamaları, vergi sisteminin basit ve şeffaf olması vergi uyumunu etkileyen idareden kaynaklı faktörler olarak gösterilebilir. Tüm bunlara ek olarak duyguların vergi uyum kararları üzerindeki etkisini araştıran çalışmalar da yer almaktadır (Coricelli ve diğerleri (2010) Drouvelis ve Grosskopf (2016); Olsen ve diğerlerinin (2018) Enachescu vd., 2019; Enachescu vd. 2019a;)

3. VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi uyumunu etkileyen faktörlere ilişkin birçok araştırma yapılmıştır (Allingham ve Sandmo, 1972; Roth vd. 1989; Cullis ve Lewis, 1997; Andreoni vd., 1998; Torgler, 2003). Vergi uyumuna ilişkin çalışmalar farklı disiplinler tarafından

araştırılmıştır. Vergi uyumunu etkileyen faktörleri ekonomik ve idari faktörler, demografik faktörler ve sosyal- psikolojik faktörler olmak üzere 3 gruba ayırmak mümkündür.

3.1. Ekonomik ve İdari Faktörler

Ekonomik faktörlerin vergi uyumu üzerindeki etkisi doğrudan veya dolaylı olarak meydana gelebilmektedir. Bu faktörleri gelir, vergi oranı, vergi cezaları ve vergi denetimi, vergi idaresi, vergi mükelleflerinin kamu harcamalarını algılama düzeyleri olarak ifade etmek mümkündür.

Yazındaki öncü çalışmalarda araştırmacılar bireylerin uyum kararlarını gelir, vergi cezaları ve vergi denetimleri çerçevesinde incelemiştir. Gelirin elde edildiği unsur vergi uyum kararını etkilemektedir. Şöyle ki bireylerin geliri elde etmek için harcadıkları efor arttıkça daha çok vergi kaçırma eğiliminde olduğu kanıtlanmıştır (Collins ve Plumlee, 1990). Gelirin kaynağının vergi uyumu üzerindeki etkisine ilişkin literatürde görüş birliği olmamaktadır. Durham vd (2014) yaptıkları deneysel çalışmada gelirin kaynağının vergi uyumu üzerinde etkisi olmazken gelir seviyesinin vergi uyumunu etkilediğine ilişkin bulgular elde edilmiştir. Alt gelir düzeyinde olanlar gelirleriyle genellikle zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabildikleri için vergi vermeme eğilimindeyken (Yurdakul, 2003), yüksek gelir seviyesine sahip olanlar vergi ödemeyi gereklilik olarak görmektedir (McGee ve Smith, 2007).

ABD ve altı Latin Amerika ülkesinde karşılaştırmalı olarak yapılan çalışmada ise yüksek gelir seviyesinde yer alanların daha çok vergi kaçırma eğiliminde oldukları görülmüştür (McGee ve Gelman, 2009). Das- Gupta vd (2004, 575) üst gelir seviyesinde yer alan mükelleflerin gelirlerini daha düşük seviyede göstererek vergi kaçırma eğiliminde olduklarını tespit etmiştir. Alm vd (2006) Rusya’ daki 90 bölgeyi kapsayan çalışmalarında fakir bölgelerin daha çok vergi kaçırma eğiliminde

olduğunu tespit etmiştir. İlgili araştırmalar doğrultusunda gelir düzeyinin vergi uyumu üzerindeki etkisine ilişkin net bir tespit yapmak mümkün değildir.

Vergi oranları vergi uyumunu etkileyen diğer faktörlerden birisidir. Vergi oranı arttıkça vergi ahlakı artmaktadır (Friedland vd., 1978). Bununla birlikte vergi oranı arttıkça vergi ödeme eğilimi azalmaktadır (Clotfelter, 1983). Gashi ve Kukaj (2016) yaptıkları anket çalışmasında vergi oranı arttıkça vergi uyumunun azaldığını ve vergi hasılatının azaldığını tespit etmiştir. Vergi oranlarının yüksek olduğu vergi cezalarının ise düşük olduğu durumda vergi uyumu artmaktadır (Collins ve Plumlee, 1990). Yüksek vergi oranının olduğu durumda kadınların erkeklerden daha fazla vergi kaçırma eğiliminde olduğu deneysel çalışmayla tespit edilmiştir (Graetz vd, 1986). Vergi oranlarının düşürülmesi sonucunda vergi uyumu artmakta bu durum da vergi hasılatını artırmaktadır (Papps ve Takats, 2008).

Vergi cezaları arttıkça vergi kaçırma ihtimali azalmaktadır (Allingham ve Sandmo ,1972). Vergi cezaları arttıkça vergi kaçırma ihtimalinin azaldığı (Friedland vd, 1978), mükelleflerin beyannamelerini daha dürüst hazırladığı tespit edilmiştir (Collins ve Plumlee, 1990). Vergi cezalarıyla birlikte gelirin kaynağı, denetim gibi faktörler de vergi uyumunu etkilemektedir (Durham vd., 2014). Vergi cezalarının vergi uyumuna etkisine ilişkin görüş birliği yoktur. Şöyle ki Frey ve Stutzer (2021) tarafından yapılan çalışmada beklenen ceza miktarının doğrudan vergi uyumunu etkilediğine dair kanıt bulunamamıştır. Bununla birlikte vergi cezalarının vergi uyumunu pozitif etkilemekle birlikte bu etkinin çok küçük olduğu tespit edilmiştir (Oladipupo ve Obazee, 2016).

Ekonomik ve idari faktörler kategorisindeki diğer faktör ise vergi denetimleri olarak ifade edilebilir. Mükelleflerin vergi denetiminden geçmeleri daha sonraki davranışlarına yansıyacak ve vergi denetiminden geçmeyen mükelleflere göre daha dikkatli

davranacaklardır (Feld ve Frey, 2007). Vergi denetimlerinin yüksek olduğu durumda vergi kaçığının daha düşük olduğu tespit edilmiştir (Andreoni vd., 1998). Slemrod ve Yitzhaki (2002) de benzer sonuca ulaşmıştır. Vergi denetimleri vergi uyum kararını etkilemekte ancak bu etkinin olabilmesi için vergi denetiminin etkili bir şekilde yapılması gerekmektedir (Alm ve McKee, 2006). Vergi uyumunda denetimin etkisi olmakla birlikte denetimler genellikle kısa zamanda yapılmadığı ve vergi ödendikten sonra yapıldığı için vergi uyumunun artmasında doğrudan denetimin etkisini saptamak mümkün değildir (Kogler vd., 2016). Yapılan çalışmalar neticesinde vergi uyumu ve vergi denetimi arasındaki ilişkinin belirsiz olduğu görülmektedir.

Vergi idaresi ile mükelleflerin karşılıklı etkileşimi vergi uyumu üzerinde etkili bir faktördür. Vergi uyumu ve vergi idaresi arasındaki ilişki olduğu tespit edilmiştir (Cadsby vd, 2006). Vergi idaresi ile vergi uyumu ilişkisi genellikle mükellefin vergi dairesine duyduğu güven ve vergi idaresinin gücüne yönelik olmaktadır. Vergi idaresi vergi mükellefine karşı caydırıcı uygulamalar yerine mükellefle iletişim kurmayı öncelik haline getirdiğinde vergi uyumu artacaktır (Feld ve Frey, 2002). Vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişki karşılıklı saygı ve anlayış doğrultusunda olduğunda vergi uyumunun artacağı tespit edilmiştir (Braithwaite, 2003). Bununla birlikte vergi dairesine karşı güven arttığında vergi uyumu artmaktadır (Durham vd, 2014). Literatürde vergi idaresinin vergi uyumu üzerinde etkisinin olmadığına ilişkin çalışmalar da mevcuttur. Hindistan’da yapılan çalışmada vergi idaresinin tutumunun vergi uyumu üzerinde etkisinin olmadığı tespit edilmiştir (Das Gupta vd, 2004).

Vergi afları da vergi uyumunu etkilemektedir. Mükelleflerin çoğu vergi affına karşı gelmekte ve mükellefin yaşı ilerledikçe vergi affına karşı tepki artmaktadır (Çelikkaya ve Gürbüz, 2008). Sık sık vergi affının olması mükelleflerin elde

ettiği geliri az beyan etmesine neden olmaktadır. Dürüst vergi mükellefleri vergi aflarını adaletsiz olarak nitelendirmekte ve bu durum vergi kaçırma neden olmaktadır (Hasseldine, 1998).

3.2. Demografik Faktörler

Bireylerin ırk, cinsiyet, medeni durum vb. özellikleri demografik faktörleri yansıtmaktadır. Vergi uyumunu etkileyen demografik faktörlerden biri yaştır. Yaş arttıkça vergi uyumunun arttığı tespit edilmiştir (Torgler, 2003a). Yaşlı bireyler korku duygusuyla hareket ederek vergi uyumu davranışı sergilemektedir. Vergi kaçırmanın tespit edilmesi halinde karşılaşacakları cezadan korktukları için daha az vergi kaçırma eğilimindedirler (Oriska ve Hudson, 2002). Yapılan araştırmalarda yaş arttıkça vergi uyumunun arttığı yönünde sonuçlarla karşılaşılırken tam tersi sonuçlara rastlamak da mümkündür. Yaş ilerledikçe sistem hakkında daha fazla bilgiye sahip olunmakta bu durum vergi idaresinin tavrının daha iyi analiz edilmesine neden olmakta ve gençlere nazaran daha fazla uyumsuzluk olarak gerçekleşmektedir (Wallschutzky, 1984). Yapılan çalışmalar neticesinde yaşın vergi uyumu üzerindeki olumlu veya olumsuz etkisine ilişkin net bir şey söylemek mümkün değildir.

Cinsiyet, vergi uyumunu etkileyen diğer bir faktördür. Erkekler kadınlara göre daha düşük vergi uyumu göstermektedir (Saruç ve Sağbaş, 2003). Kadınlar erkeklere göre vergi kaçırmaktan ve yolsuzluktan daha fazla rahatsız olmaktadır (Torgler ve VAlev, 2010). Cinsiyet konusunda yapılan çalışmalarda da net bir çıkarım yapmak mümkün değildir. Şöyle ki bazı çalışmalarda da kadınların erkeklere göre daha fazla vergi kaçırma eğiliminde olduğu tespit edilmiştir (Barnett ve Karson, 1978; Weeks vd., 1999).

Vergi uyumunda mükellefin medeni durumunun belirleyici olduğu yönünde çalışmalara rastlamak mümkündür.

İsviçre ve ABD’ de bekarların vergiye daha fazla uyum sağladığı tespit edilmiştir (Torgler, 2003b). Bununla birlikte ABD ve Avrupa için gerçekleştirilen çalışmalarda evlilerin bekarlara göre daha fazla vergi uyumu gösterdiği tespit edilmiştir. Yazarlar bu durumun sebebini evlilerin bekarlara kıyasla daha fazla vergisel avantaja sahip olması olarak açıklamıştır (Alm ve Torgler, 2006). Medeni durum ve vergi uyumu arasındaki ilişki hakkında literatürde tam bir uzlaşmaya varılamamaktadır.

Eğitim düzeyinin de vergi uyumu üzerindeki etkisi vardır. Eğitimli bireylerin vergi farkındalığının yüksek olduğu ve vergi uyumunun daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (Torgler, 2007). Eğitim düzeyi arttıkça vergi kaçakçılığı azalmaktadır (Richardson, 2006). Eğitim seviyesi yüksek olanlar mali konuları daha iyi bilmekte ve vergi kaçakçılığından kaygı duymaktadır (Lewis, 1982).

3.3. Sosyal- Psikolojik Faktörler

Her toplumun farklı kültürel dinamikler üzerinde şekillenmesi vergi kültürünün de farklılaşmasına neden olmaktadır. Vergi kültürü vergi uyumu üzerinde etkili olmakta ve farklılaşan vergi kültürüne bağlı olarak vergi uyum süreci farklılaşmaktadır (Alm ve Torgler, 2006. 326). Kültürel faktörler vergi uyumunu etkilemektedir. İtalya, Yunanistan gibi ülkelerde vergi ahlakı düşük olduğundan dolayı kayıt dışı ekonomi oldukça yüksektir. Buna bağlı olarak da vergi uyumu azalmaktadır (Schenider, 2005).

Vergi mükelleflerinin vergileme karşısında takındığı tavır sosyal bir problemdir (Wenzel, 2003). Brewer & Schenider’e (1990) göre toplumu oluşturan bir grup da vergi mükellefleridir ve vergi mükellefleri davranışlarını belirlemeden önce diğer insanların nasıl davrandığını değerlendirmektedir. Toplumun davranışlarına göre vergi ödeyip ödememe kararını vermektedir. Bu nedenle kanun yapıcıların vergi politikalarında istenilen

hedeflere ulaşabilmek için sosyal eğilimlerin doğru tespit edilmesi gerekmektedir (Sunstein, 1996). Toplumdaki bireylerin çoğu dürüst davrandığında vergi mükellefleri de dürüst davranış sergileyecektir (Weigel vd, 1987). Vergi kaçakçılığının toplumda önemli bir suç olarak değerlendirilmesi durumunda vergi mükellefleri de vergiye karşı daha dikkatli davranış sergileyecektir (Kirchler vd. 2008).

Suçluluk duygusu, itibar kaybı, saygınlığı yitirme korkusu bireyin vergileme kararı üzerinde etkili olan kişisel normlar kapsamındadır (Grasmick ve Bursick, 1990). Kamu kurumlarına ve vergi dairesine olan güven vergi uyumunu artırmaktadır. Şöyle ki vatandaşta politik sürecin işleyişine ilişkin adalet, eşitlik ve güven algısı varsa bu durum vergi uyumunu artırmaktadır (Torgler, 2003a). Vergi dairesinin mükelleflere karşı cömert tavır sergilemesi durumunda mükellefler üzerine düşen sorumluluğu gönüllü bir şekilde gerçekleştirmektedir (Kirchler vd, 2008).

4. VERGİ UYUMU TEORİLERİ

İktisadi, sosyal, psikolojik, mali ve kültürel yönlerinin olmasından dolayı vergileme sürecini çok boyutlu olarak değerlendirmek gerekmektedir. Vergi oranları, vergi kanunları, mükellef davranışları, vergi denetimleri, vergi cezaları, vergi ahlakı ve sosyal normlar gibi pek çok bileşen vergi uyumunu etkilemektedir (Feld ve Frey, 2007; 115-116).

Tahsil edilmesi gereken verginin herhangi bir kayba neden olmadan tahsilatının gerçekleştirilmesi vergi uyumunun amacını gerçekleştirmektedir. Yapılan çalışmalarda vergi uyumu yaklaşımlarını iki gruba ayırmak mümkündür. Tarihsel süreçte ilk ortaya çıkan “Allingham- Sandmo Yaklaşımı(ASY)” yerleşik iktisat teorisi olarak yazında kabul görmüştür. 1972’ de ortaya çıkan ve Yitzhaki’ nin katkılarıyla geliştirilen model rasyonel beklentiler hipotezi çerçevesinde şekillenmiştir. ASY

yaklaşımında mükelleflerin vergilerini tam olarak ödemeleri için vergi kanunlarına ilişkin nasıl düzenlemelerin yapılması gerektiği; vergi kayıp ve kaçığının nasıl azaltılacağına ilişkin araştırmalar yapılmıştır (Allingham ve Sandmo 1972; Yitzhaki 1974).

Sosyal ve psikolojik faktörler vergi uyumuna ilişkin ikinci yaklaşımı ifade etmektedir. Davranışsal iktisat perspektifinde geliştirilen bu araştırmalar 1980' li yıllardan sonra hız kazanmış ve vergi uyum literatürüne katkı sağlamıştır. Bu yaklaşım doğrultusunda yapılan araştırmalar daha çok sosyo- psikolojik bileşenleri araştırmakta ve deneysel yöntemlere başvurabilmektedir. Bu kategorideki araştırmalar literatürde Sosyal Psikolojik Yaklaşım adı altında toplulaştırılmış ve takip eden bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

4.1. Allingham-Sandmo Yaklaşımı

Rasyonel beklentiler veya ekonomik yaklaşım olarak da adlandırılan bu modelin temelini Becker (1968), Allingham – Sandmo'nun (1972) çalışmaları oluşturmaktadır. Yakalanma, mahkum olma, para ve hapis cezası gibi unsurların yüksek olması suç işlenmesini önleyici niteliktedir (Becker, 1968: 170-171).

Allingham- Sandmo yaklaşımına göre vergi denetim ve cezaları vergi kaçakçılığı üzerinde etkilidir. Şöyle ki vergi denetim ve cezalarının artması durumunda vergi kaçakçılığı azalmaktadır. Rasyonel beklentiler çerçevesinde mükellefler rasyonel davranış sergilemektedir. Bundan dolayı da vergileme işlemlerine karşı çıkarları doğrultusunda hareket etmektedir. Mükellefin davranışlarında sosyal psikolojik faktörlerin etkisi aranmamaktadır (Kitapçı, 2015:41-43).

Vergi uyumu literatüründeki araştırmalar incelendiğinde cezalarla birlikte mükellefin gelir düzeyi, vergi oranı, vergi denetimi, para cezalarının vergi uyumu üzerindeki etkisi kanıtlanmıştır (Barbutamişu, 2011:70-72, Baelli, 2021:87).

Bununla birlikte vergi denetim ve cezasının düşük olmasına rağmen vergi uyumunun yüksek olduğu da tespit edilmiştir. Bundan dolayı vergi ödeme davranışının altında başka unsurların olduğunu da söylemek mümkündür (Posner, 2000: 178). Vergi uyumu bu çerçeveden incelendiğinde adalet, empati, sempati, güven, suçluluk, utanç, ahlak, vatanseverlik gibi birçok kavram tarafından etkilenmektedir (Alm, 2019:357-358). Allingham-Sandmo yaklaşımı verginin psikolojik ve sosyal yönlerinin araştırılmasını ihmal etmektedir. Bundan sonraki kısımda vergi uyumuna psikolojik faktörleri de ekleyen sosyal – psikolojik yaklaşım açıklanacaktır.

4.2. Sosyal-Psikolojik Yaklaşım

Vergi uyumuna ilişkin sosyo-psikolojik faktörler değerlendirildiğinde vergi uyumunda kültürel ve ahlaki öğelerin ağırlık kazandığı görülmektedir. Vergi kültürü, vergi bilinci ve vergi ahlakı vergi uyumunun etkileyen sosyo psikolojik faktörler arasında yer almaktadır. Vergi bilincine sahip olan bireylerde vergi kültür ve ahlakının var olduğu ve bu kapsamda vergi uyumunun da yüksek olduğunu tespit edilmiştir (Togler ve Schnieder, 2004).

Sosyal- psikolojik yaklaşım (SPY) çerçevesinde ekonomik, sosyal ve psikolojik faktörlerin vergi uyumu üzerindeki etkisi değerlendirilmektedir. Allingham- Sandmo Yaklaşımı (ASY)’nın vergi uyumuna ilişkin psikolojik faktörleri eklememesi sosyal psikolojik yaklaşımın gelişmesine neden olmuştur. SPY, ahlaki duygular teorisi üzerine şekillenmiş ve rasyonel beklentiler teorisinin değerlendirmeye dahil ettiği ekonomik faktörlere ek olarak sosyolojik, psikolojik demografik vb. faktörleri de eklemiştir. Klasik ASY de insanların rasyonel davrandığı kabul edilmektedir (Cullis vd, 2007; 2).

Vergi uyumuna sosyo- psikolojik faktörleri dahil eden pek çok çalışmaya rastlamak mümkündür (Alm ve Torgler, 2006;

Anderson ve Tollison, 1992; Brewer ve Schenider,1990; Cialdini ve Trost,1998; Erard ve Feinstein, 1994; Bobek vd., 2013; Grasmick ve Bursick, 1990; Kirchler, 2007). Spicer (1986) ASY'deki unsurlar ile psikolojik unsurları birlikte değerlendirmiştir. Değerlendirmeye göre insanların dürüst davrandığı düşünüldüğünde vergi uyumu beklenen vergi kazancı, beklenen ceza miktarı ve psikolojik maliyetlerin bir fonksiyonudur. Modelde insanlar karar verirken toplumdaki diğer insanların tutumları ve devletin kendisine ve diğer vatandaşlarına uyguladığı davranışları değerlendirmektedir Hashimzade vd, 2012).

Vergi uyumu üzerinde etkili olan vergi ahlakının tutumsal ve davranışsal olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Tutumsal boyutunun belirleyicisi bireylerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeye olan ahlakı yatkınlığını ifade etmektedir. Mükelleflerin vergi idaresinin adil işlediğine ilişkin olumlu algısı vergi uyumunu artırmaktadır. Vergi mükellefinin hukuki düzenlemeler karşısında sergilediği tavır ise vergi ahlakının davranışsal boyutunu oluşturmaktadır (Song ve Yarbrough, 1978).

Sosyal etkileri oluşturan şeyler psikolojik maliyetler, prestije atfedilen değer, adalet algısı, normlar vb olarak sıralanabilir (Weber vd. 2014). Hashimzade vd. (2012) göre vergi uyum davranışını açıklamada sosyal etkiler daha etkili olmaktadır. Kişisel değerler, sosyal normlar ve rasyonel olmayan bilişsel süreçler vergi uyum davranışı üzerinde önemli etkiye sahiptir.

5. VERGİ UYUMUNDA DUYGULARIN ROLÜ

Vergi uyumunun sağlanması konusunda standart araçlar daha sık denetim ve daha caydırıcı para cezaları uygulamalarına odaklanmıştır. Vergi uyumuna belirsizlik altında karar verildiği

ilk model çalışması Allingham ve Sandmo (1972) tarafından yapılmıştır. Beyana dayalı vergileri hedef alan bu modelde mükellefler beyan ettikleri gelir üzerinden vergi ödemekte ve vergi dairesince denetim yapılmadıkça mükellefin gerçek geliri bilinmemektedir. Gerçek gelirin denetim yapılarak tespit edilebileceği ifade edilmiştir. Denetim neticesinde gelirin düşük beyan edildiği ortaya çıkması durumunda mükellef, vergi ziyasını ve vergi ziyası suçu sebebiyle kesilen cezayı ödemek ve hatta kaçakçılık suçuna temas etmiş ise bu suçun gerektirdiği hürriyeti bağlayıcı cezaya katlanmak zorundadır. Vergi kaçakçılığı denetim yapılmadığı takdirde ortaya çıkmamaktadır. Buna bağlı olarak mükellef gelirinin ne kadarını beyan edeceğine karar verirken vergi oranı, ceza oranı ve denetim olasılığı gibi faktörleri göz önünde bulundurmaktadır. Vergi oranları, denetlenme ihtimali, ceza miktarının vergi uyumu üzerindeki etkisi kanıtlanmıştır. Bunlara ek olarak Alm ve diğerleri (1995) , Spicer (1986), Baldry (1987) , Gordon (1989), Grasmick ve Bursik (1990) , Brekke ve diğerleri (2003), Coricelli ve diğerleri (2014), Calvet ve Alm (2014), Didinmez (2018), Enachescu vd. (2019) gibi araştırmacılar tarafından deneysel yöntemlerle yapılan ampirik araştırmalar vergi oranı, denetlenme olasılığı ve ceza miktarı gibi faktörlerin yanında psikolojik faktörlerin de bireylerin vergi ödeme davranışlarını etkilediğini göstermiş, vergi uyumu konusunda davranışsal etkilerin de göz önünde bulundurulması gerektiğini kanıtlamıştır.

Kültürel farklılıklar ve teknolojik gelişmelerin artması insanların birbiriyle etkileşimini artırmış ve ekonomik kararlarda insanların rasyonel kararlar almasına engel olmuştur. İnsan davranışlarını inceleyen psikoloji biliminin, ekonomi alanındaki analizleri tüm dünyada artmıştır. Ekonomik kararlara ilişkin bireylerin davranışlarının kontrollü bir şekilde incelenmesi son zamanlarda yaygın olarak kullanılan bir yöntem haline gelmiştir.

Duygulardan etkilenen bireysel kararlar yapılan araştırmalar neticesinde kanıtlanmıştır. Şöyle ki bireylerin seçim yapmasında pişmanlık duygusunun etkisi ispatlanmıştır. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte karar vermede beyin çalışması kanıtlanabilir hale gelmiş ve beyin görüntüleme yöntemlerinden elde edilen bulgulara göre orbitofrontal korteksin yani karar almada etkili olan bölgenin pişmanlık üzerindeki rolü kanıtlanmış durumdadır (Coricelli vd., 2007; 258).

Hukuki, ekonomik ve siyasal yaklaşımlar mali olayların değerlendirilmesinde yeterli olmayıp olayın psikolojik açıdan da değerlendirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin iç ve dış etkenler karşısındaki tepkilerinin incelenmesi psikoloji bilimi açısından önem taşımaktadır (Şenyüz, 1995, 3)

Devletler kamunun ihtiyaçlarını karşılamak için ihtiyaç duydukları finansmanın önemli bir kısmını vergilerle sağlamaktadır. Vergi idaresi ve mükellef açısından vergilemenin psikolojik yönünün de ele alınması gerekmektedir. Vergi mükellefinin vergiyi nasıl algıladığı ve vergiye karşı neden tepki gösterdiklerinin de incelenmesi gerekmektedir (Aktan, Dinleyici ve Saruç, 2006;159).

Birçok araştırmacı duyguların vergi uyum davranışı üzerindeki etkisini kabul etmiş olsa da ampirik olarak çok fazla test edilmemiştir. Coricelli ve diğerleri (2010) laboratuvar ortamında yaptıkları deneysel çalışmada gelir raporlama oyununda katılımcıların duygusal olarak uyarılmalarını ölçmeye çalışmıştır. Oyunda katılımcılara sabit gelir verilmiş ve bu geliri beyan etmeleri istenmiştir. Denetlenme ihtimaline ilişkin bilgi verilmemiş ve denetlenme durumunda eksik bildirdiğinin tespiti halinde para cezası ödemek durumunda kalmışlardır. Para cezasına ek olarak eksik bildirenlerin portresi halka açık bir şekilde sergilenmiştir. Böylece utanç duygusunun etkisi araştırılmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak da yaşanan duyguların

yoğunluğunun vergi kaçırma ile pozitif ilişkili olduğunu kanıtlamıştır.

Karar verme davranışı üzerinde tesadüfi duygular ve bütüncül duygular etkili olmaktadır. Şöyle ki tesadüfi duygular karar verme davranışının kendisiyle doğrudan ilgili değildir. Örneğin havanın güneşli olması tesadüfi olarak meydana gelmekte ve karar verme üzerinde etki oluşturmaktadır. Bununla birlikte bütüncül duygular karar durumunun kendisi tarafından meydana gelmekte ve nedensel olarak bağlantılı olmaktadır (Zeelenberg vd, 2008). Bütüncül duyguların karar verme davranışı üzerindeki etkisi bilinçli olarak ele alınabilir ve manipüle edilebilirken tesadüfi duyguların kontrol edilmesi mümkün olmamaktadır. Enachescu vd (2019) çalışmalarında duygulara bütüncül yaklaşmışlar ve katılımcıların duygularını manipüle ederek oluşan duygunun vergi uyum kararı üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışmalarında hangi özel duyguların yaşandığını ve bu duyguları hangi özel durumların ortaya çıkardığını araştırmıştır. Vergi beyannamesinin serbest meslek sahipleri ve çalışan kişiler için prosedürel adımlarının ne olduğunun saptanması ve bu durum karşısında hangi duyguların hissedildiğinin saptanmasına ilişkin nitel analiz yapılmıştır. Bununla birlikte vergiyle ilgili belirli durumlarda duyguların etkisini ölçmeyi amaçlayan anket çalışması yapılmıştır. Katılımcılar yetkililerle temas konusunda olumlu senaryoda olumsuz senaryoya göre daha fazla uyum niyeti belirtmiştir. Yani vergi idaresiyle iletişim sonucu olumlu duygu meydana gelmesi vergi uyumunu artırmaktadır. Vergi ödeme sürecinde olumlu duygularla birlikte öfke, korku ve kendini suçlama duyguları hissedilmiştir. Olumsuz duygular, özellikle öfkeyle ilgili duygular daha düşük uyum niyetiyle ilişkilidir.

Drouvelis ve Grosskopf (2016) duyguların işbirliği ve yaptırım davranışı üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Katılımcılarda olumlu (mutluluk) ve olumsuz (öfke) duygular uyandırmak

amacıyla katılımcılara video izlettirilmiş ve ardından kamu malına katkı oranları ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışmada duyguların ekonomik kararlar üzerindeki etkisi kanıtlanmış ve öfke durumunda mutluluk durumuna göre daha az kamu malına katkıda bulunulduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte öfkeli olanların ceza verirken de mutluluk durumuna göre daha sert cezalandırma eğiliminde olduklarını bulunmuştur.

Dulleck ve diğerleri (2016) de yaptığı laboratuvar çalışmasında kamu malı oyunu oynarken ahlaki duyguların bir göstergesi olarak kalp atış hızı değişkenliğini ölçmüştür. Katılımcılara gelirleri sabit olarak ya da bilişsel beceri görevindeki performanslarına göre para kazandırılmıştır. Elde edilen kazanç üzerinden vergi verirken kalp atış hızındaki değişiklik tespit edilmiştir. Uyarılma ve vergi uyumu arasında pozitif ilişkinin olduğu kanıtlanmıştır. Yanlış beyanda bulunma niyeti katılımcıların kaygı, suçluluk ya da öz saygısında bir azalmaya neden olduğu ve bu durumun vergi kaçakçılığının düzeyini azalttığı bulunmuştur.

Olsen ve diğerlerinin (2018) Türkiye’ de serbest meslek sahibi vergi mükellefleriyle yaptığı çalışmada mükelleflerin vergi idaresinin yaptırım stratejisine karşılık farklı duygular bildirdiklerini tespit etmiştir. Denetim ve para cezası gibi sert yaptırımlar olumsuz duyguların ortaya çıkmasıyla vergi kaçırma eğiliminin artmasına neden olmuştur. Bununla birlikte vergi idaresinin vergi ödemeyi kolaylaştıran hizmetlere ve vergi idaresi ile mükellef arasında güvene dayalı bir ilişki ön plana çıktığında olumsuz duyguların azaldığı ve vergi uyumunun arttığı tespit edilmiştir.

Yapılan çalışmalar vergi uyumunda duyguların etkili olduğuna ilişkin önemli kanıt niteliğindedir. Bunlara ek olarak vergiye karşı hissedilen duyguların belirlenmesi vergi ödeme sürecinde neler hissedildiğinin belirlenmesi hangi duygusal

tepkilerin vergi uyumu veya vergi kaçakçılığını etkilediğinin saptanması önem arz etmektedir. Vergiye karşı duygu durumunun tespiti geliştirilecek maliye politikası açısından da önem arz etmektedir.

6. SONUÇ

Bireylerin kararlarında tam anlamıyla rasyonel olmadığı artık kanıtlanmış durumdadır. Rasyonel davranış sergilememesinin sebeplerinden birisi de karar alma sürecinde duyguların da devreye girmesidir. Sosyal etiket, saygınlık, toplumdan dışlanma korkusu, vergi indirimleri gibi ödül mekanizmalarının varlığı vb. birçok faktör vergi uyumunu etkilemektedir. Vergi uyumuna ilişkin deneysel araştırmaların yapılabilmesi için deneysel modeller tasarlanıp ilgili manipölasyon yapılarak vergi uyumunu etkileyen faktörlerin etkisi daha gerçekçi test edilebilmektedir.

Karını artırmaya çalışan bireyin vergi ödeme kararında etkili olan ekonomik faktörlere ek olarak psikolojik faktörlerin de etkili olduğu kanıtlanmıştır. Ancak tam olarak hangi duygunun ne şekilde etki ettiği Türkiye’de tespit edilememiştir. Spesifik olarak hangi duygunun vergi uyumunu olumlu veya olumsuz olarak etkilediğinin tespiti maliye politikası yapıcı siyasi otoriteye önemli yol gösterici nitelikte olacaktır. Vergi uyumunun artmasıyla birlikte kamu harcamalarının finansmanı sağlanacak ve toplumsal refah artacaktır.

Duyguların vergi uyumu üzerindeki etkisine ilişkin ampirik çalışmalar olmasına karşın oldukça kısıtlı bir çerçevede ele alınmıştır. İlgili çalışmalar neticesinde öfke gibi olumsuz duyguların hissedilmesi durumunda kamu malına daha az katkıda bulunduğu ancak mutlu hissedildiğinde daha fazla katkıda bulunduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte öfke hissedildiğinde cezalandırma eğiliminin de arttığı tespit

edilmiştir. Yani olumlu duygular vergi uyumunu olumlu yönde etkilediği için mükelleflerin vergiye karşı olumlu algılarının olması olumlu duygular beslemesini sağlayacak bu durum da netice itibariyle vergi uyumunu etkileyecektir. Buna bağlı olarak mükelleflerin vergiye karşı olumlu duygular beslemesini sağlayacak politikalar geliştirilmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Aktan, C. C., & Çoban, H. (2006). “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler,” Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi,
- Aktan, C.C. (2012). “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”,
<http://www.ceis.org.tr/dergi/2012ocak/makale2.pdf>, 14-22.
- Aktan, Coşkun Can, Dinleyici, Dilek, Saraç, Özgür (2006). ‘Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlakı ve Sosyal-Psikolojik Sınırları, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayıncılık.
- Allingham, M. G. ve Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economic*, 1 (3-4), 323-338.
- Alm, J. (2019). What motivates tax compliance?. *Journal of economic surveys*, 33(2), 353-388.
- Alm, J. ve McKee, M. (2006). Audit Certainty, Audit Productivity, and Taxpayer Compliance. *National Tax Journal*, 59 (4), 801-816.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2006). Cultural Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27, 224-246.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. ve Torgler, B. (2006). Russian Attitudes Towards Paying Taxes Before, During and After the Transition. *International Journal of Social Economics*, 33 (12), 832-857.

- Alm, J., Sanchez, I. ve De Juan, A. (1995). Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance. *Kyklos*, 48 (1), 3-18.
- Anderson, G. M. ve Tollison, R. D. (1992). Morality and Monopoly: The Constitutional Political Economy of Religious Rules. *Cato Journal*, 12 (2), 373-391.
- Andreoni, J., Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, 36 (2), 818-860.
- Baldry, J. (1987). Income Tax Evasion and the Tax Schedule: Some Experimental Results. *Public Finance*, 42(3), 357-383.
- Barbuta-Misu, N. (2011). A review of factors for tax compliance. *Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati Fascicle I. Economics and Applied Informatics*
- Barnett, J. H. ve Karson, M. J. (1987). Personal Values and Business Decisions: An Exploratory Investigation. *Journal of Business Ethics*, 6 (5), 371-382.
- Becker, G. S. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy*, 76, 169-217.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M. ve Kelliher, C. F. (2013). Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior. *J Bus Ethics*, 115 (3), 451-468.
- Braithwaite, V. (2003). *Taxing Democracy*. England: Ashgate Publishing Ltd.
- Brewer, M. B. ve Schenider, S. K. (1990). Social Identity and Social Dilemmas. D. Abrams ve M. A. Hogg içinde, *Social Identity Theory: Constructive and Critical Advances* (s. 169- 184).
- Cadsby, C. B., Maynes, E. ve Trivedi, V. U. (2006). Tax Compliance and Obedience to Authority at Home and in

- the Lab: A New Experimental Approach. *Exp. Econ*, 9 (4), 343-359.
- Calvet Christian, Roberta & Alm, James, 2014. "Empathy, sympathy, and tax compliance," *Journal of Economic Psychology*, Elsevier, vol. 40(C), pages 62-82.
- Cialdini, R. ve Trost, M. R. (1998). *Social Influence: Social Norms Conformity, and Compliance*. D. T. Gilbert, S. T. Fiske ve G. Lindzey içinde, *The Handbook of Social Psychology*.
- Clotfelter, C. T. (1983). Tax Evasion with Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. *The Review of Economics and Statistics*, 65 (3), 363-373.
- Collins, J. H. ve Plumlee, R. D. (1990). The Taxpayer's Labor and Reporting of Decision: The Effect of Audit Schemes?" *The Accounting Review*, 66 (3), 559-576.
- Collins, J. H., & Plumlee, R. D. (1991). The taxpayer's labor and reporting decision: The effect of audit schemes. *Accounting Review*, 559-576.
- Coricelli, G. ve Dolan, R.J. ve Sırıgu, A. (2007). "Brain, Emotion and Decision Making: The Paradigmatic Example of Regret", *Trends in Cognitive Sciences*, Vol.11, No.6, 258-265.
- Coricelli G., Rusconi E., Villeval M. C. (2014). Tax evasion and emotions: An empirical test of re-integrative shaming theory, *Journal of Economic Psychology*, s. 49-61
- Coricelli, G., Joffily, M., Montmarquette, C., & Villeval, M. C. (2010). Cheating, emotions, and rationality: An experiment on tax evasion. *Experimental Economics*, 13, 226-247.

- Cullis, J. G. ve Lewis, A. (1997). Why People Pay Taxes: From a Convetional Economic Model to a Model of Social Convention. *The Journal of Economic Psychology*, 18, 305-321.
- Cullis, J., Jones, P. ve Lewis, A. (2007). Tax Compliance: Social Norms, Culture and Endogeneity. *International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University*.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2008). Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi. *Sosyoekonomi*, 8 (8), 23-54.
- Das-Gupta, A., Ghosh, S. ve Mookherjess, D. (2004). Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India. *International Tax and Public Finance*, 11, 575-600.
- Didinmez İ., (2018). Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi
- Drouvelis, M., & Grosskopf, B. (2016). The effects of induced emotions on pro-social behaviour. *Journal of Public Economics*, 134, 1–8.
- Dulleck, U., Fooker, J., Newton, C., Ristl, A., Schaffner, M. ve Torgler, B. (2016). Tax Compliance and Psychic Costs: Behavioral Experimental Evidence Using a Psychological Marker. *Journal of Public Economics*, 134, 9-18.
- Durham, Y., Manly, T. S. ve Ritsema, C. (2014). The Effects of Income Source, Context, and Income Level on Tax Compliance Decisions in a Dynamic Experiment. *Journal of Economic Psychology*, 40, 220-233.
- Enachescu J., Puklavac Z, Bauer C. M., Olsen J, Kirchler E., Alm J., (2019b). Incidental Emotions, Integral Emotions, and

Decisions to Pay Taxes, Tulane Economics Working Paper Series

- Enachescu J., Olsen J., Kogler C., Zeelenberg M., Breugelmans S. M., Kirchler E. (2019). The role of emotions in tax compliance behavior: A mixed-methods approach. *Journal of Economic Psychology*
- Erard, B. ve Feinstein, J. S. (1994). Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game. *The RAND Journal of Economics*, 25 (1), 1-19.
- Feld, L. P. ve Frey, B. (2007). Tax Complaine as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law and Policy*, 29 (1), 102-120.
- Feld, L. P. ve Frey, B. S. (2002). Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated. *Economics of Governence*, 3 (2), 87-99.
- Frey, B. S. ve Stutzer, A. (2001). Economics and Psychology: From Imperialistic to Inspired Economics. *Philosophie Economique*, 2001/2, 5-22
- Friedland, N., Maita, S. ve Rutenberg, A. (1978). A Simulation Study of Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, 10 (1), 107-116.
- Gashi, M. ve Kukaj, H. (2016). The Effect of Tax Rates on Fiscal Evasion and Avoidance. *European Journal of Sustainable Development*, 5 (1), 31-38.
- Gordon, J. P. (1989). Individual Morality and Reputation Costs as Deterrents to Tax Evasion. *European Economic Review*, 33 (4), 797-805.
- Graetz, M. J., Reingan, J. F. ve Wilde, L. L. (1986). The Tax Compliance Game: Toward an Interactive Theory of Law

- Enforcement. Journal of Law, Economics, & Organization, 2 (1), 1-32.
- Grasmick, H. G. ve Bursick, R. J. (1990). Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model. Law & Society Review, 24 (3), 837-861.
- Hashimzade, N., Myles, G. D. ve Tran-Nam, B. (2012). Application of Behavioural Economics to Tax Evasion. Journal of Economic Survey, 27 (5), 941-977.
- Hasseldine, J. (1998). Tax Amneties: An International Review. Bulletin for International Fiscal Documentation.
- James, S. ve Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-assesment and Tax Administration. Journal of Finance, and Management in Public Services, 2 (2), 27-72.
- Kirchler, E. (2007). The Economic Psychology of the Tax Behaviour. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kitapçı, İ. (2013). Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi. Ankara: Seçkin.
- Kogler, C., Mittone, L. ve Kirchler, E. (2016). Delayed Feedback on Tax Audits Affects Compliance and Fairness Perceptions. Journal of Economic Behavior & Organization, 124, 81-87.
- Lewis, A. (1982). The Social Psychology of Taxation. British Journal of Social Psychology, 21 (2), pp. 151-158.
- McGee, R. W. ve Gelman, W. (2009). Options on the Ethics of Tax Evasion: A Comparative Study of the USA and Six Latin American Countries. Akron Tax Journal, 24 (3), 69-91.
- McGee, R. W. ve Smith, S. R. (2007). Ethics, Tax Evasion, Gender and Age: An Empirical Study of Utah Opinion. Andreas School of Business Working Paper .

- Oladipupo, A. O. ve Obazee, U. (2016). Tax Knowledge, Penalties and Tax Compliance in Small and Medium Scale Enterprises in Nigeria. iBusiness. Published Online March 2016 in SciRes. <http://www.scirp.org/journal/ib>.
- Olsen, J., Kasper, M., Enachescu, J., Benk, S., Budak, T., & Kirchler, E. (2018). Emotions and tax compliance among small business owners: An experimental survey. *International Review of Law & Economics*, 56, 42–52.
- Olsen, J., Kasper, M., Enachescu, J., Benk, S., Budak, T., & Kirchler, E. (2018). Emotions and tax compliance among small business owners: An experimental survey. *International Review of Law & Economics*, 56, 42–52.
- Oriska, M. ve Hudson, J. (2002). Tax Evasion, Civic Duty and the Law Abiding Citizen. *European Journal of Political Economy*, 19, 82-103.
- Öz Yalama, G., & Gümüş, E. (2013). Vergi kaçırma eğilimini etkileyen faktörler: eskişehir’den bulgular. *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 9(20), 77-97. <https://doi.org/10.11122/ijmeh.2013.9.20.433>
- Papp, T. K. ve Takats, E. (2008). Tax Rates Cuts and Tax Compliance- The Laffer Curve Revisited. IMF Working Paper WP/08/7.
- Roth, J. A., Scholz, J. T. ve Witte, A. D. (1989). Taxpayer Compliance: An Agenda for Research . Philadelphia: University of Pensilvanya Press.
- Saruç, N. T. ve Sağbaş, İ. (2003). Vergi Etiğinin Ölçümü: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, V (1), 79-96.
- Schenider, F. (2005). Shadow Economies of 145 Countries All over the World: What Do We Really Know?. CREMA Working Paper 2006-01.

- Schmölders, G. (1960). Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft. Suhrkamp: Frankfurt am Main.
- Schnellenbach (2007). Public entrepreneurship and the economics of reform, Journal of Institutional Economics, Volume 3, Issue 2, August 2007, pp. 183-202 DOI: <https://doi.org/10.1017/S1744137407000641>
- Slemrod, J. ve Yitzhaki, S. (2002). Tax Avoidance, Evasion and Administration. A. J. Auerbach ve M. Feldstein içinde, Handbook of Public Finance (s. 1473-1470).
- Song, Y.D. ve Yarbrough, T.E. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitude: A Survey Public Administration Review, September-October, 442-452.
- Spicer, M. W. (1986). Civilization at a Discount: The Problem of Tax Evasion. National Tax Journal, 39 (1), 13-20.
- Sunstein, C. (1996). Social Norms and Social Roles. Columbia Law Review, 96, 903-968.
- Şenyüz, Doğan (1995) Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi.
- Torgler, B. (2003a). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. PhD Dissertation
- Torgler, B. (2003b). Tax Morale and Institutions: Evidence from Switzerland. CREMA Center for Research in Economics, Management and the Arts .
- Torgler, B. (2007). Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis. Cheltenham, UK & Northampton, MA, USA:Edward Elgar Publishing.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2009). The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy. Journal of Economic Psychology, 30 (2), 228-245.

- Torgler, B. ve Valev, N. T. (2010). Gender and Public Attitudes Toward Corruption and Tax Evasion. *Western Economic Association International*, 28 (4), 554-568.
- Tunçer, M. (2002). “Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 57(3), 107-128.
- Wallschutzky, I. G. (1984). Possible Causes of Tax Evasion. *Journal of Economic Psychology*, 5, 371-384.
- Weber, T. O., Fookien, J. ve Herrmann, B. (2014). Behavioural Economics and Taxation. *Taxation Papers Working Paper N. 41. European Commission*.
- Weeks, W. A., Moore, C. W., McKinney, J. A. ve Longenecker, J. G. (1999). The Effects of Gender and Career Stage on Ethical Judgement. *Journal of Business Ethics*, 20 (4), 301- 313.
- Weigel, R. H., Hessing, D. J. ve Elffers, H. (1987). Tax Evasion Research: A Critical Appraisal and a Theoretical Model. *Journal of Economic Psychology*, 8 (2), 215-235.
- Wenzel, M. (2003). Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field. V. Braithwaite içinde, *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*.
- Yurdakul, A. (2013). Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği. *Bursa: Dora Yayıncılık*.
- Zeelenberg, M., & Pieters, R. (2006). Feeling is for doing: A pragmatic approach to the study of emotions in economic behavior. In D. De Cremer, M. Zeelenberg, & K. Murnighan (Eds.), *Social psychology and economics* (pp. 117–137). New York: Psychology Press

TÜRKİYE’DE MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE DENGESİ: HARCAMA-GELİR DEĞİŞİMİ ORANI İLE ESNEKLİK İLİŞKİSİ VE FARKLI BİR ETKİ (2018-2022)

Nesrin CANDAN¹

1. GİRİŞ

Türkiye’de merkezi yönetim bütçesi, harcamalar, gelirler, bütçe dengesi ve faiz dışı dengeden oluşmaktadır. Merkezi yönetim bütçesinde, gelirler harcamalar farkı bütçe dengesi ile ifade edilmekte iken gelirler ile faiz hariç harcamalar farkı ise faiz dışı dengeyi göstermektedir. Bu açıdan, merkezi yönetim bütçe dengesi açık/fazla olarak ifade edilmektedir. Gelirler harcamalardan büyük olduğunda bütçe dengesinde fazla, harcamalar gelirlerden büyük olduğunda ise bütçe dengesinde açık olmaktadır. Diğer yandan, faiz dışı dengede, faiz hariç harcamalar ile gelirler farkında, faiz harcamaları dahil edilmemektedir. Bütçe dengesinde ve faiz dışı dengede görülen açık ve fazla bu açıdan değişmektedir.

Türkiye ekonomisinde GSYH’deki değişime karşın bütçe gelir ve harcamalarının duyarlılığı esneklik kavramı ile ifade edilmektedir. Bu, esneklik katsayısı ile gösterilmektedir. Esneklik katsayısı 1’den büyük ve 1’den küçük olmaktadır. Harcama esneklik katsayısı 1’den büyük olduğunda, harcamalardaki artışın GSYH’deki artıştan daha fazla olduğu ve 1’den küçük olduğunda harcama artış oranının GSYH’deki artıştan daha az olduğu anlamına gelmektedir. Diğer yandan, gelir esneklik katsayısı

¹ Öğr. Gör. Dr., Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, nesrincandan@trakya.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9234-0042.

1'den büyük olduğunda, gelirlerdeki artışın GSYH'deki artıştan daha fazla olduğu ve 1'den küçük olduğunda gelir artış oranının GSYH'deki artıştan daha az olduğu anlamına gelmektedir. Harcama esnekliği ve gelir esnekliği değerleri yıllara göre farklı oranlara sahip olmaktadır.

Çalışmada, 2018-2022 döneminde, merkezi yönetim bütçe harcama ve gelirlerinin GSYH'ye duyarlılığında esneklik ölçütü esas alınmaktadır. Bu çerçevede, bütçede harcama-gelir değişimi oranı ile harcama esnekliği ve gelir esnekliği büyüklük farkı arasındaki ilişki açıklanmaktadır. Bu ilişkisellik açısından, bütçede harcama-gelir değişimi oranında 1'e göre büyük ve küçük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden büyük ve küçük bir değerde olmaktadır. İlişkisellikte farklı bir durumda, harcamaların esnek olmaması etken olmaktadır. Bu açılardan bütçede harcama-gelir değişimi oranı ile esneklik ilişkisi analiz edilmektedir.

2. ETKİ: YÖNTEM VE ANALİZ

2.1. Teorik Çerçeve ve Temel Kavramlar

Türkiye'de merkezi yönetim bütçesinde kavramsal olarak, Bütçe dengesi, bütçeye konulan harcama yetkisi (ödenek) çerçevesinde kamu idarelerince nakden veya mahsuben olarak ödenen bütçe giderleri ile tahsil edilen bütçe gelirleri tutarları arasındaki farkı göstermektedir (ms.hmb.gov.tr).

Tablo 1. Bütçe Dengesi

Bütçe Gelirleri
-Bütçe Giderleri
Bütçe Dengesi Açık/Fazla

Kaynak: <http://www.ms.hmb.gov.tr>, (12.02.2024).

Çalışmada, tablodan görülen, bütçe giderleri ve gelirleri, gelirin ekonomik mahiyetine göre birinci düzeyde (Ekod 1)'e göredir.

Bütçe dengesinde, bazı kavramların ifade edilmesi, bütçede yapılacak hesaplamalara ilişkin olarak önemlidir. Bu ise, bütçe dengesinde faiz harcamaları dahil ve faiz harcamaları hariç olmak üzeredir.

Bu çerçevede; “Faiz Dışı Denge: Bütçe gelirleri toplamından faiz giderleri hariç bütçe giderlerinin çıkarılmasıyla bulunan dengeyi” (ms.hmb.gov.tr) tanımlamaktadır.

Bütçe dengesinde, gelir ve giderler, bütçe açık/fazlaları, GSYH'deki değişime olan duyarlılığın ölçülmesinde yararlanılacak olan esneklik ölçütü, çalışmada elde edilen sonuçlara göre değerlendirilecektir.

Buna ilişkin olarak, öncelikle matematiksel olarak esneklik kavramını tanımlamak gerekmektedir. Esneklik, iki değişken arasında bir değişkendeki değişimin diğerini etkileme gücünü ifade eder (AÖFY, 2012:27).

Esneklik, bağımsız değişkendeki %1 değişimin bağımlı değişkeni % kaç etkilediğini göstermektedir. Esneklik, bu duyarlılığı ölçmektedir (AÖFY, 2020: 53). Bu oran esneklik katsayısı ile ifade edilmektedir. Bu, çalışmada değişim oranı ile esneklik arasındaki ilişki açısından değerlendirilecektir.

2.2.Uygulamada Kurumsal Araştırma: Veri Serisi Yayınları

Çalışmada, 2018-2022 yıl verilerinin kurumsal olarak edinimi Tablo 2'de bulunmaktadır.

Tablo 2. Veri Serisi Yayınları

Veriler	Açıklama	Kurumsal
Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi	Ekod 1 sınıflandırılması	T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
Meta Veri	Merkezi Yönetim Bütçe Denge Tablosu	T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
GSYH Değer, Değişim Oranı	A21 Düzeyinde (2009 bazlı)	TÜİK

2.3. Değişim Oranı Hesaplaması

Bütçede, harcamalar ve gelirler olarak matematiksel değişim oranı uygulanmaktadır.

Matematiksel olarak değişim oranı şu şekilde ifade edilir: (AÖFY, 2018: 8)

$$\text{Değişim Oranı} = \frac{f(X_0 + \Delta x) - f(X_0)}{\Delta x} = \frac{f(X_1) - f(X_0)}{X_1 - X_0} = \frac{Y_1 - Y_0}{X_1 - X_0} = \frac{\Delta Y}{\Delta X}$$

Çalışmaya uyarlandığında; $\frac{\Delta BH}{\Delta BG}$ ve $\frac{\Delta FDH}{\Delta BG}$ ile gösterilmektedir. Bu durumda, bütçede harcama-gelir değişimi oranı ile harcama esnekliği ve gelir esneklik oranı arasındaki ilişki açıklanmaktadır. Bu ilişkide, farklılık ise, harcamaların esnek olmaması konusu açısından açıklanmaktadır.

2.4. Analiz

Çalışma, temel konusunu oluşturan, Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi: Harcama-Gelir Değişimi Oranı ile Esneklik İlişkisi ve Farklı Bir Etki (2018-2022) olarak, analiz edilmektedir. Çalışmada, veri serileriyle bütçe harcamaları ve bütçe gelirleri esnekliği hesaplanmaktadır. Bütçede harcama ve gelire göre, değişim oranı uygulanmaktadır. Bu çalışmanın üç açıdan değerlendirilmesini sağlamaktadır. Birincisi, bütçe harcamalarının GSYH'ye duyarlılığı $\frac{\Delta G/G1}{\Delta Y/Y1}$ esneklik formülü ile ölçülmektedir. İkincisi, bütçe gelirlerinin GSYH'ye duyarlılığını

ölçmede $\frac{\Delta T/T_0}{\Delta Y/Y_0}$ esneklik formülü esas alınmaktadır. Üçüncü olarak da, bütçede harcama-gelir ilişkisinde $\frac{\Delta BH}{\Delta BG}$ ve $\frac{\Delta FDH}{\Delta BG}$ ² değişimi oranı uygulanmak suretiyle, ilk iki durum sonuçlarıyla karşılaştırma yapılmakta; bu durum, bütçede, harcama-gelir değişimi oranı ve esneklik ilişkisini göstermekte iken farklı bir durum ise harcamaların esnek olmaması açısından görülmektedir.

3. SÜREÇ

Türkiye’de 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun 12. Maddesinde, “*Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz*”, şeklindedir.

Kanun’un 12. Maddesine göre, Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri Tablo 3’ten görülmektedir.

² Bütçe kısıtı altında maliye ve para politikalarında, saf maliye politikası, denk bütçedeki değişme (kamu harcamalarının vergilerle finanse edilmesi)dir. Değişen Araçlar $\Delta G = \Delta T$, Sabit Araçlar $\Delta B/r = \Delta M = 0$ ’dır (Akt.Pınar, 2006:105). Ekonomide bütçe denklığı takip edilmek isteniyorsa gelir ya da giderlerdeki artışın birbirine eşit olması $\Delta G = \Delta T$ olarak ifade edilmektedir (Öner, 2020:162). Çalışmada, bütçe açık/fazlanın olduğu durumda, $\Delta BH/\Delta BG$ ve $\Delta FDH/\Delta BG$ olarak 1’den büyük ve 1’den küçüktür.

Tablo 3. Kamu İdare Bütçeleri

Genel Yönetim		
Merkezi Yönetim Bütçesi	Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi	Mahalli İdare Bütçesi
(I)Genel Bütçe (II)Özel Bütçe (III)Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi	(IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.	Mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.

Kaynak: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf>, (9.02.2024).

Kanun’da, “*Merkezi yönetim bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir*” olmaktadır.

Bu çerçevede, Kanun’da 12/f, “*Bütçe: Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi ifade eder*” olarak tanımlanmaktadır.

Kanun’un 15. Maddesinde, “*Merkezi yönetim bütçe kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur*” olarak belirtilmektedir.

Çalışmada, merkezi yönetim bütçesi esas alınacaktır. Merkezi yönetim bütçesi, harcamalar, gelirler, bütçe dengesi ve faiz dışı dengeden oluşmaktadır.

Merkezi yönetim bütçesinde, gelirler toplamından harcamalar toplamının çıkarılması sonucu bütçe açık/fazlası olarak bütçe dengesi görülmektedir. Toplam gelirlerden, faiz hariç harcamaların çıkarılması sonucu ise açık/fazla olarak faiz dışı dengeye ulaşılmaktadır.

Bütçe dengesi (BD), teknik olarak kamu gelirleri (T) ile kamu harcamaları (G) arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır.

Matematiksel olarak (Pınar, A., 2006: 122-123; Tokathoğlu ve Selen, 2021: 161-162);

Bütçe Dengesi (BD) = Kamu Gelirleri (T) – Kamu Harcamaları (G)

şeklinde ifade edilebilir. Harcamaların gelirleri aşması durumunda bütçe açığı, gelirlerin harcamaları aşması durumunda bütçe fazlası görülür. Bütçede denge durumları;

Bütçe Denkliği, $BD = 0$

Bütçe Açığı, $BD < 0$

Bütçe Fazlası, $BD > 0$ 'dır.

Bütçe açığı politikası ile bütçe fazlası politikası birbirinin tersi politikalar olmakla birlikte, içerisinde yer alan kamu harcamaları ya da kamu gelirleri araçlarından birisi ortak biçim taşıyabilir. Buna ilişkin olarak, hem bütçe açığı hem de bütçe fazlası politikasında kamu gelirleri önceki yıla göre belli bir oranda azaltılabilir. Diğer açıdan, bütçe açığı politikasında harcamalar kısmında değişiklik yapılmayabilir ya da harcamalar artırılabilir. Ancak, bütçe fazlası politikasında, harcamalar kısmındaki değişiklik harcamaların gelirlerden daha fazla azaltılması şeklindedir (Eker ve Bülbül, 2017: 321).

Bütçe dengesinde, harcama ve gelir arasındaki farkta, harcama ve gelir türleri açısından bütçedeki oransal ağırlıklarına göre değişiklik göstermektedir. Bu durumda, toplamda ve harcamaların her biri için ve aynı zamanda gelirler olarak da farklılaşmaktadır. Gelirler olarak, genel bütçede bulunan vergi gelirleri önem göstermektedir. Harcamalar içinde de cari transferler önemli bir orana sahip olmaktadır.

Kamu harcamalarının çeşitli temel makro hedefler için etkili bir politika olarak kullanılması iktisadi yönünü gösterirken; giderler kamu hizmetlerine bağlı olup, hizmetlerin onaylanması bütçe aracılığıyla yasama organınca yapıldığı için, bu durum aynı

zamanda giderlerin de onayını gerektirmekte ve hizmet-gider işlemleri yasama organının siyasi güç ve yönünü göstermektedir (Öner, 2020: 85).

Anayasa'nın 73. Maddesine göre, “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü verginin kamu harcamalarını karşılamak üzere, vergilendirme yetkisine sahip devlet tarafından kanun çerçevesinde alınacağını belirtmektedir (Öner, 2020: 23).

Devlet bütçesi belirli bir dönemdeki kamu mal ve hizmet üretiminin finansmanını göstermesi ve uygulanacak olan iktisat politikalarının çerçevesini çizmesi açısından önemli bir mali-iktisadi işleve sahiptir. Her mali yıl başında uygulamaya başlanan bütçe yasası, en genel biçimiyle devletin gider, gelir ve ikisi arasındaki fark olan bütçe dengesine ilişkin olmaktadır (Pınar, 2006:122).

Bütçenin ekonomideki etkileri, kamu harcamalarının yapılması ve gelirlerinin toplanması ile ilgili olarak işlemsel süreçte ortaya çıkabileceği gibi bütçenin meclis tarafından kabulü ile birlikte yönlendirici olarak ortaya çıkabilmektedir (Tokathıoğlu ve Selen, 2021: 173).

Bu çerçevede, bütçe, yasama organının yürütme organına, belirli bir dönemdeki (önümüzdeki bir yıl için) gelirleri toplamasına ve giderleri yapmasına yetki ve izin verilen, gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi ifade eder (Öner, 2020: 99).

Bütçede, harcamalar ve gelirler olarak farkı bütçe dengesinde açık/fazla olabilmektedir. Bu durumda, harcamaların ve gelirlerin büyüklüğü ve bileşimi de önemli olmaktadır.

Merkezi Yönetim Bütçe Dengesinde, Harcamalar (1)Faiz Hariç Harcama (Personel Giderleri, Sosyal Güv. Kur. Devlet Primi, Mal ve Hizmet Alımları, Cari Transferler, Sermaye Giderleri, Sermaye Transferler, Borç Verme, Yedek Ödenekler) ve (2)Faiz Harcamaları; Gelirler (1)Genel Bütçe Gelirleri (Vergi Gelirleri, Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri, Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler, Faizler, Paylar ve Cezalar, Sermaye Gelirleri, Alacaklardan Tahsilat) (2)Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri (3)Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelirleri olarak. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi verileri Tablo 4'ten görülmektedir.

Tablo 4. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (2018-2022)

Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (Bin TL)	2018	2019	2020	2021	2022
Harcamalar	830.809.401	1.000.026.856	1.203.737.135	1.603.545.136	2.942.747.715
1-Faiz Hariç Harcama	756.848.189	900.087.216	1.069.774.826	1.422.692.866	2.631.844.515
Personel Giderleri	200.903.304	249.892.167	287.784.715	346.278.626	615.295.567
Sosyal Güv. Kur. Devlet Primi	34.379.008	43.045.248	48.293.803	57.379.725	96.863.517
Mal ve Hizmet Alımları	71.946.003	84.362.536	96.971.299	133.454.891	257.659.975
Cari Transferler	322.878.869	400.315.617	498.062.711	626.828.024	1.126.363.152
Sermaye Giderleri	88.323.551	80.717.069	93.741.919	131.281.630	276.895.822
Sermaye Transferler	16.745.533	16.316.461	15.170.591	25.492.079	48.822.370
Borç Verme	21.671.921	25.438.118	29.749.788	101.977.891	209.944.112
Yedek Ödenekler	0	0	0	0	0
2-Faiz Harcamaları	73.961.212	99.939.640	133.962.309	180.852.270	310.903.199
Gelirler	757.996.435	875.279.586	1.028.445.527	1.402.038.111	2.800.087.704
1-Genel Bütçe Gelirleri	729.062.720	847.692.224	999.146.756	1.364.107.382	2.738.808.766
Vergi Gelirleri	621.536.356	673.859.718	833.250.502	1.164.988.132	2.353.437.651
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	26.128.462	93.717.969	60.216.247	55.543.223	104.704.584
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	1.190.266	6.993.442	8.346.154	11.293.422	27.999.932
Faizler, Paylar ve Cezalar	71.847.656	64.488.378	88.629.733	122.106.647	237.726.992
Sermaye Gelirleri	7.809.275	7.107.366	7.535.094	8.814.197	12.356.725
Alacaklardan Tahsilat	550.705	1.525.351	1.169.026	1.361.761	2.582.882

2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	23.760.620	20.924.633	21.536.369	28.958.269	48.430.264
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	5.173.095	6.662.729	7.762.402	8.972.460	12.848.674
Bütçe Dengesi	-72.812.966	-124.747.270	-175.291.608	-201.507.025	-142.660.010
Faiz Dışı Denge	1.148.246	-24.807.630	-41.329.299	-20.654.755	168.243.189

Kaynak: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, (12.02.2024).

Merkezi yönetim bütçe dengesinde, harcama ve gelir farkında, 2018-2022 yıllarında bütçe açıkları görülmektedir. Faiz dışı dengede ise 2018 ve 2022 yıllarında fazla, 2019-2021 yıllarında ise açık olarak görülmektedir.

Merkezi yönetim bütçe dengesinde, GSYH’de görülen değişimlere karşın duyarlılıkta esas alınacak olan Gelir yöntemi ile GSYH’dır. Bu, tablo 5’ten görülmektedir.

Tablo 5. Gelir Yöntemi ile GSYH (2009 bazlı) ve Değişim Oranı (2018-2022)

Yıllar	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (Bin TL)	Değişim Oranı
2018	3.761.165.557	20
2019	4.317.809.824	14.8
2020	5.048.567.945	16.9
2021	7.256.141.737	43.7
2022	15.011.775.979	106.9

Kaynak: <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Ulusal-Hesaplar-113>, (13.02.2024).

Gelir yöntemi ile GSYH’de yıllar itibariyle görülen değişim, Merkezi yönetim bütçesinde gelirler, harcamalar, bütçe dengesi ve faiz dışı dengede önem göstermektedir. Bu dağılımın, GSYH içindeki oransal farklılığında değişim oranları artış etkisi de görülmektedir. 2018-2022 yıllarında, GSYH artmakta ancak yıllara göre farklı artış oranlarına sahip olmaktadır.

GSYH değişim oranı, GSYH’nin yüzde olarak artış oranıdır. Zincirleme hacim endeksleriyle hesaplanan değerlerin birbirine oranı gerçek büyüme hızını vermektedir (tüik.gov.tr). Bu durumda, GSYH değişim oranının, zincirleme hacim

endeksiyle hesaplanan değişim oranına göre gerçekleşen farkı önem göstermektedir. Bu çalışma, Gelir yöntemi ile GSYH verileri ile analiz edilmekte; gelir ve harcamaların GSYH'ye duyarlılığı ölçütü olarak esneklik kavramı ile ifade edilmektedir. Bu açıdan, bütçede harcama gelir değişimi oranı ile esneklik arasındaki ilişki temelinde konu açıklanmaktadır.

4. KARŞILAŞTIRMA: BULGULAR

Merkezi yönetim bütçe dengesinde harcama ve gelir bileşenlerinin toplama göre oransal olarak farklılık göstermektedir. Bütçe dengesinde ise bu oranlar -1 ve 1 olarak ifade edilmektedir. Bu durum tablo 6'dan görülmektedir.

**Tablo 6. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesinde3 Yüzdesel Dağılım4
(2018-2022)**

Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (%)	2018	2019	2020	2021	2022
Harcamalar	100	100	100	100	100
1-Faiz Hariç Harcama/Harcamalar	91	90	89	89	89
Personel Giderleri/Harcamalar	24	25	24	22	21
Sosyal Güv. Kur. Devlet Primi/Harcamalar	4	4	4	4	3
Mal ve Hizmet Alımları/Harcamalar	9	8	8	8	9
Cari Transferler/Harcamalar	39	40	41	39	38
Sermaye Giderleri/Harcamalar	11	8	8	8	9
Sermaye Transferler/Harcamalar	2	2	1	2	2
Borç Verme/Harcamalar	3	3	2	6	7
Yedek Ödenekler/Harcamalar	0	0	0	0	0
2-Faiz Harcamaları/Harcamalar	9	10	11	11	11
Gelirler	100	100	100	100	100
1-Genel Bütçe Gelirleri/Gelirler	96	97	97	97	98
Vergi Gelirleri/Gelirleri	82	77	81	83	84
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri/Gelirleri	3	11	6	4	4
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler/Gelirleri	0	1	1	1	1

³ Faiz Hariç Harcamaların her birinin, Toplam oranlanmasında %100 tam sayıya göre ve bileşenler olarak, 2018'de %1 fazla ve 2020'de %1 az olması ve Genel Bütçe Gelirleri olarak da 2018'de %1 az, 2020'de %1 fazla, 2021'de %1 fazla, 2022'de %1 az ondalık kısmın tamamlanmasına göredir.

⁴ Harcama ve gelir 100 üzerinden oranlanmakta ancak bütçe dengesi ve faiz dışı denge değerleri harcama ve gelire göre oranlanmakta ve bulunan oran farkları alınmaktadır.

Faizler, Paylar ve Cezalar/Gelirleri	9	7	9	9	8
Sermaye Gelirleri/Gelirleri	1	1	1	1	0
Alacaklardan Tahsilat/Gelirleri	0	0	0	0	0
2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri/Gelirler	3	2	2	2	2
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri/Gelirler	1	1	1	1	0
Bütçe Dengesinde Harcama Gelir Oran Farkı	-1	-1	-1	-1	-1
Faiz Dışı Denge Harcama Gelir Oran Farkı	1	-1	-1	-1	1

Kaynak: muhasebat.hmb.gov.tr verilerine göre tarafımızdan hesaplanmaktadır.

Merkezi yönetim bütçe dengesinde, harcamalar, faiz hariç harcama ve faiz harcamalarından oluşmaktadır. Bu durumda, faiz hariç harcama bileşenleri sadece toplam faiz hariç harcamalarına göre oranlanmaktadır. Gelirler ise, Genel bütçe gelirleri, özel bütçeli idarelerin öz gelirleri ve düzenleyici ve denetleyici kurumların gelirlerinden oluşmaktadır. Bu durumda, genel bütçe gelirleri bileşenleri sadece toplam genel bütçe gelirlerine göre oranlanmaktadır. Hem harcama hem de gelir açısından ağırlıklı olan bileşenin görülmesi önem göstermektedir. Genel bütçe gelirleri içinde en büyük orana sahip olan vergi gelirleri iken buna göre faiz hariç harcamalarda ise bu bileşen cari transferlerdir.

Bütçede, harcama ve gelir farkı ile ifade edilen iki denge durumu vardır. Bunlardan birincisi, gelirler toplamından harcamalar toplamının çıkarılması ile bulunan bütçe dengesidir. İkincisi, toplam gelirlerden faiz hariç harcamalar toplamının çıkarılması ile bulunan faiz dışı dengedir. Birinci oran farkında, bütçe dengesi değeri, harcama ve gelire göre oranlanmakta; bulunan oranlar farkı alınmaktadır. Bu oranlar, tabloda -1 ile ifade edilen oranda bütçe dengesinde açık olduğunu göstermektedir. İkinci oran farkında ise, faiz dışı denge değeri, faiz hariç harcama ve gelire göre oranlanmakta; bulunan oranlar farkı alınarak elde edilen sonuçlarda +1 ile ifade edilen bütçe dengesinde fazla, diğer açıdan -1 ile ifade edilen bütçe dengesinde açık olduğunu göstermektedir.

Merkezi yönetim bütçe dengesi içinde, yüzdesel dağılıma bakıldığında; faiz hariç harcamalar içinde cari transferleri takiben oransal olarak personel giderleri, sermaye giderleri ve mal ve hizmet alımları en büyük oranlara sahiptir. Bu sıralamada, diğer kalemler ise sonraki bir değerlere sahip olmaktadır. Bu durumda, faiz hariç harcamaları %88-%92 arasında değişmekte iken; faiz harcamaları ise %8-%12 arasındadır. Bütçenin gelirleri içinde ise en büyük oranı genel bütçe gelirleri oluşturmaktadır. Bu oran %95-%99 arasında değişmektedir. Genel bütçede ise en büyük orana sahip olan vergilerdir. Vergilerin, genel bütçe içindeki oranı ise %76-%85 arasında olmaktadır.

Bütçe dengesinde, harcama gelir oran farkı ise tüm yıllarda -1 iken; faiz dışı dengede 2019-2021 yıllarında -1, 2018 ve 2022 yıllarında +1 olmaktadır. Bu ise, 2018 ve 2022 yıllarında faiz dışı dengede fazla olduğu anlamına gelmektedir.

Bu çerçevede, Merkezi yönetim bütçesinin GSYH içindeki oranları, Tablo 7’den görülmektedir.

Tablo 7. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesinin GSYH’ye Oranı⁵

Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi/GSYH (%)	2018	2019	2020	2021	2022
Harcamalar	22.08	23.16	23.84	22.09	19.60
1-Faiz Hariç Harcama	20.12	20.84	21.18	19.60	17.53
Personel Giderleri	5.34	5.78	5.70	4.77	4.09
Sosyal Güv. Kur. Devlet Primi	0.91	1	0.95	0.79	0.65
Mal ve Hizmet Alımları	1.91	1.95	1.92	1.84	1.72
Cari Transferler	8.58	9.27	9.86	8.63	7.50
Sermaye Giderleri	2.35	1.87	1.86	1.81	1.84
Sermaye Transferler	0.45	0.38	0.30	0.35	0.33
Borç Verme	0.58	0.59	0.59	1.41	1.40
Yedek Ödenekler	0	0	0	0	0
2-Faiz Harcamaları	1.96	2.31	2.65	2.49	2.07
Gelirler	20.15	20.27	20.37	19.32	18.65
1-Genel Bütçe Gelirleri	19.38	19.63	19.79	18.79	18.24
Vergi Gelirleri	16.53	15.61	16.50	16.05	15.67

⁵ 2019 ve 2020 yıllarında, harcama toplamından harcama bileşenlerinin 0.01 az olması ve 2021 yılında da gelirler toplamından, gelir bileşenlerinin 0.01 az olması ondalık dönüşümüne ilişkin olmaktadır.

Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	0.69	2.17	1.19	0.76	0.70
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	0.03	0.16	0.17	0.16	0.19
Faizler, Paylar ve Cezalar	1.91	1.49	1.76	1.68	1.58
Sermaye Gelirleri	0.21	0.16	0.15	0.12	0.08
Alacaklardan Tahsilat	0.01	0.04	0.02	0.02	0.02
2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	0.63	0.49	0.43	0.40	0.32
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	0.14	0.15	0.15	0.12	0.09
Bütçe Dengesi	-1.93	-2.89	-3.47	-2.77	-0.95
Faiz Dışı Denge	0.03	-0.57	-0.81	-0.28	1.12

Kaynak: muhasebat.hmb.gov.tr ve tüik.gov.tr verileri ile tarafımızdan hesaplanmaktadır.

Merkezi yönetim bütçe harcamalarının GSYH'ye oranı %19-%24 arasında değişmekte iken; faiz hariç harcamaların GSYH'ye oranı %17-%22 arasındadır. Merkezi yönetim bütçe gelirlerinin GSYH'ye oranı ise %18-%21 olmaktadır. Bütçe dengesi ve faiz dışı denge olarak bakıldığında ise; bütçe dengesinde bu oran açıklık olarak gösterilmektedir. Faiz dışı dengede ise 2019-2021 yıllarında açıklık, 2018 ve 2022 yıllarında fazla olmaktadır.

Merkezi yönetim bütçesi, harcamalar, gelirler, bütçe dengesi ve faiz dışı dengeden oluşmaktadır. Bu çerçevede, bütçe dengesinde harcamalar ve gelirlerin, faiz dışı dengede de faiz hariç harcamaların ve gelirlerin GSYH'ye duyarlılığının ölçülmesi önem göstermektedir.

Bütçe dengesinde harcamalar ve gelirler olarak değişimin GSYH'deki değişmeye karşın görülen duyarlılığını ölçen esneklik kavramı, harcama ve gelir arasındaki ilişkinin karşılaştırılmasında da önemli bir ölçüt olmaktadır.

Kamu harcamalarının GSYH'ye duyarlılığını ölçmede, esneklik kavramı önemlidir. Esneklik, kamu harcamalarının tümü için ve ayrı olarak da hesaplanabilmektedir (Akgül Yılmaz, 2012: 32).

Kamu harcamalarının esnekliği, kamu harcamalarındaki nispi değişikliğin GSYH'deki nispi değişikliğe oranı şeklinde

hesaplanmaktadır. Kamu harcamaları esneklik formülü şu şekildedir: (Akgül Yılmaz, 2012: 34)

$$(1) \frac{\Delta G/G1}{\Delta Y/Y1} = \frac{G2-G1/G1}{Y2-Y1/Y1}$$

Vergi gelirindeki değişiklik hakkında bilgi edinebilmek için gelir esnekliğinin yanı sıra, vergi esnekliği hesaplanmaktadır: (Turhan, 2020: 319-320).

$$(1) \frac{\Delta T/T0}{\Delta Y/Y0} \quad (2) \frac{\Delta T}{\Delta Y}$$

(1) Bir verginin gelir elastikiyeti, vergi gelirindeki nispi değişiklik ile milli gelirdeki nispi değişiklik arasındaki oranı,

(2) Bir vergi (vergi sistemi) gelirinde meydana gelen mutlak değişikliklerin, aynı dönemde milli gelirde meydana gelen mutlak değişikliklere oranını ifade eder.

Bu açıdan iki tür esneklik ölçütü, farklı değerlere sahip olmaktadır. (1). ifadede, bu tür esneklik hesabının anlamlı olabilmesi için vergi sisteminde matrahlar, oranlar, muaflık, istisnalar vd. ile ilgili değişiklikler yapılmadığı kabul edilmelidir. Eğer dönem içinde bu unsurlarda (önemlice) bir değişiklik meydana gelmişse sağlanan vergi hasılatı yalnız esnekliğin değil bu iradi değişikliklerin de sonucu olacaktır (Uluatam, 1981: 58).

Merkezi yönetim bütçe dengesinde esneklik değerlerinde, kamu harcamaları esneklik formülü ve vergilerin gelir esnekliği formülü esas alınmaktadır. Bu açıdan, bütçe harcamaları ve bütçe gelirleri esnekliği bu formüller vasıtasıyla hesaplanmaktadır. Esneklik değerleri, Tablo 8'den görülmektedir.

Tablo 8. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi Esneklik Değerleri⁶

Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi	2018	2019	2020	2021	2022
Harcamalar	1,12	1,38	1,20	0,76	0,78
1-Faiz Hariç Harcama	1,09	1,28	1,11	0,75	0,80
Personel Giderleri	1.19	1.65	0.90	0.46	0.73
Sosyal Gv. Kur. Devlet Primi	1.30	1.70	0.72	0.43	0.64
Mal ve Hizmet Alımları	0.66	1.17	0.88	0.86	0.87
Cari Transferler	0.96	1.62	1.44	0.59	0.74
Sermaye Giderleri	1.22	-0.58	0.95	0.92	1.04
Sermaye Transferler	1.27	-0.17	-0.41	1.56	0.86
Borç Verme	3.15	1.17	1	5.55	1
Yedek Ödenekler	0	0	0	0	0
2-Faiz Harcamaları	1,52	2,37	2,01	0,80	0,67
Gelirler	1,01	1,05	1,03	0,83	0,93
1-Genel Bütçe Gelirleri	1	1,10	1,06	0,84	0,94
Vergi Gelirleri	0.79	0.57	1.40	0.91	0.95
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	1.61	17.48	-2.11	-0.18	0.83
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	-0.67	32.94	1.14	0.81	1.38
Faizler, Paylar ve Cezalar	5.10	-0.69	2.21	0.86	0.89
Sermaye Gelirleri	-1.66	-0.61	0.36	0.39	0.38
Alacaklardan Tahsilat	-3.71	11.96	-1.38	0.38	0.84
2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	1,20	-0,81	0,17	0,79	0,63
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	1,15	1,95	0,98	0,36	0,40
Bütçe Dengesinde Esneklik Farkı	-0,11	-0,33	-0,17	0,07	0,15
Faiz Dışı Dengele Esneklik Farkı	-0,08	-0,23	-0,08	0,08	0,13

Kaynak: muhasebat.hmb.gov.tr ve tük.gov.tr verileri ile tarafımızdan hesaplanmaktadır.

Merkezi yönetim bütçe dengesinde esneklik değerleri harcamalar ve gelirler olarak yıllara göre farklılık göstermektedir. Bu çerçevede, harcama esnekliği ve gelir esnekliği 1'den büyük ve 1'den küçük değerlere sahiptir. 2018-2020 yıllarında harcama esnekliği ve gelir esnekliği 1'den büyük iken 2021-2022 yıllarında ise 1'den küçüktür. Faiz dışı harcamalarda, harcama esnekliği için de bu durum aynı olmaktadır. Tablodan, harcama esnekliğinin gelir esnekliğinden büyük olduğu yıllarda bütçe dengesi ve faiz dışı dengede esneklik farkının (-) değerinde, harcama esnekliğinin gelir esnekliğinden küçük olduğu yıllarda ise (+) değerinde olduğu görülmektedir. Bunun temel nedeni, 2018-2020 yıllarında harcama esnekliğinin gelir esnekliğinden büyük

⁶ Bütçe dengesinde esneklik farkı ve faiz dışı dengede esneklik farkı hesaplamasında, gelir esnekliğinden harcama esnekliği çıkarılmaktadır. Faiz dışı dengede, 2022 yılında, -0.137 olan ondalık -0.13'e dönüştürülmekte, faiz hariç harcama ve gelir esnekliği farkındaki denkleme ilişkin olmaktadır.

olması iken; 2021-2022 yıllarında gelir esnekliğinin harcama esnekliğinden büyük olmasıdır.

Merkezi yönetim bütçe dengesinde, bütçe harcamaları ve bütçe gelirleri değişim oranı ile bütçede esneklikler ilişkisine göre uyulanmaktadır. Bu, tablo 9'dan görülmektedir.

Tablo 9. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesinde Harcama-Gelir Değişimi Oranı^{7,8} ile Esneklik⁹ İlişkisi ve Farklı Bir Etki

Bütçe Dengesinde ve Faiz Hariç Dengele Harcama-Gelir Değişimi Oranı ¹⁰		Esneklik	E	Bütçede Gelir Esnekliği	Bütçede Harcama Esnekliği	Bütçede Faiz Hariç Harcama Esnekliği	Yıllar
1 $\frac{\Delta BH}{\Delta BG}$	2 $\frac{\Delta FDH}{\Delta BG}$						
1.20	1.06	Esnek	E>1	1.01	1.12	1.09	2018
1.44	1.22	Esnek	E>1	1.05	1.38	1.28	2019
1.33	1.11	Esnek	E>1	1.03	1.20	1.11	2020
1.07	0.94	Esnek değil	0< E<1	0.83	0.76	0.75	2021
0.96	0.86	Esnek değil	0< E<1	0.93	0.78	0.80	2022

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmaktadır.

Bütçe dengesinde harcama-gelir değişimi oranı ve harcama-gelir esnekliği ilişkisi, iki durum açısından değerlendirilmektedir. Birincisi, bütçe dengesinde, gelirler ve harcamalardır. İkincisi, faiz dışı dengede, gelirler ve faiz hariç harcamalar açısından. Bütçe dengesinde, değişim oranının 1 olması, harcama değişiminin gelir değişimine oranının 1 olduğu anlamına gelmektedir. Bu noktada, harcama esnekliği ile gelir esnekliği büyüklükleri değişebilmektedir. Çalışmada, dengede değişim oranı olarak 1'den farklıdır. Buna göre, harcama-gelir

⁷ Bütçe Harcamaları BH, bütçede faiz hariç/dışı harcamalar FDH, bütçe gelirleri BG olarak kısaltma ile ifade edilmektedir.

⁸ Bütçe dengesinde ve faiz hariç dengede, bütçe açığı ve bütçe fazlası olarak; harcama-gelir değişimi oranı, çalışmada, 1'den büyük ve 1'den küçük olmaktadır.

⁹ Esneklik türleri, gelir esnekliği ve harcama esnekliği değerlerine göre düzenlenmiştir.

¹⁰ Bütçede harcama-gelir değişimi oranı olarak ifade edilen formüller 1 ve 2 olarak. Veriler, tarafımızdan hesaplanmaktadır.

değişimi oranı ile harcama esnekliği ve gelir esnekliği oranı arasındaki ilişki açıklanmaktadır.

1.Durumda, bütçe dengesinde, dengede değişim oranında harcama artışının gelir artışına oranı 1'den büyük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden büyük; diğer durumda ise dengede değişim oranında harcama artışının gelir artışına oranı 1'den küçük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden küçüktür. Belirtilen ilişkisellik, 2021 yılı dışında 2018-2022 yıllarında görülmektedir. 2018-2020 yıllarında değişim oranı 1'den büyük olduğunda harcama esnekliği gelir esnekliğinden büyüktür. Bu durumda, 2021 yılında görülen farklılığın 2022 yılı ile karşılaştırılması önem göstermektedir. 2021-2022 yıllarında gelir ve harcama esnek değildir. Ancak, 2021 yılında dengede değişim oranı 1'den büyük ve 2022 yılında ise 1'den küçüktür. 2021 yılında, dengede değişim oranı 1'den büyük olduğunda, harcama esneklik oranı gelir esneklik oranından daha küçük olmaktadır. Buradaki farklılığın nedeni ise harcamaların esnek olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu açıdan, sermaye transferleri ve borç verme dışındaki bütün harcamalar esnek değildir. Faiz harcamalarının da esnek olmamasının etkisi görülmektedir. Bir önceki yıla göre esneklik değerlerinin azalması da bu etkinin açıklanmasında önemlidir. 2022 yılında dengede değişim oranı 1'den küçük olduğunda ise harcama esneklik oranı gelir esneklik oranından daha küçük olmaktadır. Bu açıdan, gelir esnekliğinin harcama esnekliğine göre artışı bir önceki yıldan fazla ve 1'den küçük bir değerde olmaktadır.

2021 yılında bütçe dengesinde değişim değerinin 1'den büyük olduğu halde harcama esnekliğinin gelir esnekliğinden küçük olması tablo 10 ve 11'den açıklanabilmektedir.

Tablo 10. Bütçe Harcamalarının Esneklik Değerleri

Esneklik	E	Harcamalar	Faiz Hariç Harcamalar	Faiz Harcamaları	Yıllar
Esnek değil	$0 < E < 1$	0.76	0.75	0.80	2021

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Bu açıdan, harcamaların esnek olmaması, faiz hariç harcama ve faiz harcamaları kalemlerinden görülmektedir. Harcama esnekliği değerinin bir önceki yıla göre azalması ve esnek olmamasında, faiz hariç harcamalar ve faiz harcamalarının esneklik değerleri esas olmaktadır.

Tablo 11. Bütçede Faiz Hariç Harcamaların Esneklik Değerleri

Esneklik	E	Faiz Hariç Harcamalar	Esneklik	Yıllar
Esnek değil	$0 < E < 1$	Personel Giderleri	0.46	2021
Esnek değil	$0 < E < 1$	Sosyal Güv. Kur. Devlet Primi	0.43	
Esnek değil	$0 < E < 1$	Mal ve Hizmet Alımları	0.86	
Esnek değil	$0 < E < 1$	Cari Transferler	0.59	
Esnek değil	$0 < E < 1$	Sermaye Giderleri	0.92	
Esnek	$E > 1$	Sermaye Transferleri	1.56	
Esnek	$E > 1$	Borç Verme	5.55	
		Yedek Ödenekleri	-	

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Faiz hariç harcamalarda, borç verme ve sermaye transferleri dışındaki faiz hariç harcamalar, 2021 yılında esnek değildir. Bu kalemlerin esneklik değerlerinin 1'den küçük olması, harcama esnekliğini etkileyen unsurlardan olmaktadır.

2.Durumda, faiz dışı dengede, dengede değişim oranında harcama artışının gelir artışına oranı 1'den büyük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden büyük; diğer durumda ise dengede değişim oranında harcama artışının gelir artışına oranı 1'den küçük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden küçük olmaktadır. 2018-2020 yıllarında, bu oran 1'den büyük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden büyüktür. Bu, 1.durum ile de aynı olmaktadır. 2021-2022 yıllarında, dengede değişim oranlarının her ikisi de 1'den küçüktür. Bu açıdan, faiz

hariç harcamada, harcama esnekliği de gelir esnekliğinden daha küçük olmaktadır. 1.durumda ise, 2021 yılında görülen etki farklılığı, harcama artışının gelir artışına oranının 1'den büyük olduğunda, harcama esnekliğinin gelir esnekliğinden küçük olması, harcamaların esnek olmaması açısından görülmektedir.

5. SONUÇ

Türkiye’de 2018-2022 döneminde merkezi yönetim bütçesi, gelirler, harcamalar ve arasındaki farkı gösteren bütçe dengesi ile faiz dışı dengeden oluşmaktadır. Merkezi yönetim bütçe dengesinde, bu yıllarda bütçe açıkları görülmektedir. Diğer yandan, faiz dışı dengede 2019-2021 yıllarında açık, 2018 ve 2022 yıllarında fazla olmaktadır.

Bu açıdan, merkezi yönetim bütçesinde gelir ve harcamaların ağırlıkları önem taşımaktadır. Bütçe gelirlerinde, genel bütçe gelirleri içinde bulunan vergiler toplam gelirler içinde en büyük orana sahip olmaktadır. Harcamalar boyutuyla da cari transferler ve sonrasında diğer kalemler toplam harcamalar içinde önem göstermektedir.

Merkezi yönetim bütçesinde, harcama ve gelirlerin GSYH’de değişimi oransal olarak görülmektedir. Merkezi yönetim bütçe harcamalarının GSYH’ye oranı %19-%24 arasında değişmekte iken; faiz hariç harcamaların GSYH’ye oranı %17-%22 arasındadır. Merkezi yönetim bütçe gelirlerinin GSYH’ye oranı ise %18-%21 olmaktadır. Bu çerçevede, bütçe dengesi açıklarının GSYH’de oranı – değerde iken; faiz dışı dengede açıkların GSYH’de oranı - ve faiz dışı dengede fazlaların oranı + değerdedir.

Merkezi yönetim bütçe dengesinde esneklik değerleri harcama ve gelirlerin GSYH’deki değişime duyarlılığını göstermektedir. Bu çerçevede, harcama esnekliği ve gelir

esnekliği 1'den büyük ve 1'den küçük değerlere sahiptir. Esneklik 1'den büyük olduğunda gelirler ve harcamalar esnek iken, esneklik 1'den küçük olduğunda ise esnek değildir.

Merkezi yönetim bütçe dengesinde, harcamalar ve gelirler olarak değişimin oranlanması ile harcama esnekliği ve gelir esnekliği arasındaki ilişkinin karşılaştırılması önemli olmaktadır.

Merkezi yönetim bütçe dengesinde harcama artışının gelir artışına oranı 1'den büyük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden büyük; diğer durumda ise 1'den küçük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden küçük olmaktadır. Belirtilen ilişkisellik, bütçe dengesinde, 2021 yılı dışında 2018-2022 yıllarında; faiz dışı dengede ise tüm yıllarda görülmektedir.

Bu durumda bütçe dengesinde, 2018-2020 yıllarında harcama-gelir değişimi oranı 1'den büyük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden büyük olmakta iken 2022 yılında harcama-gelir değişimi oranı 1'den küçük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden küçük olmaktadır. 2021 yılında farklı bir etki ise, faiz hariç harcamaların ve faiz harcamalarının esnek olmaması nedeniyle harcama esnekliği gelir esnekliğinden küçük olmaktadır. Faiz dışı dengede ise, 2018-2020 yıllarında harcama-gelir değişimi oranı 1'den büyük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden büyük olmakta diğer yandan 2021-2022 yıllarında harcama-gelir değişimi oranı 1'den küçük olduğunda, harcama esnekliği gelir esnekliğinden küçük olmaktadır. Bu durumda, 2018-2022 yıllarını kapsayan çalışma, bütçede harcama-gelir değişimi oranı ile esneklik ilişkisi ve farklı bir etkide önem göstermektedir.

KAYNAKÇA

- Akgül Yılmaz, G. (2013), Türkiye’de Kamu Harcamaları Esnekliği: 2000 Sonrası Dönem Tahlili, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları I, 57.Seri-2012, İstanbul.
- Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını (2018), Matematiksel İktisat, Eskişehir, <https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/IKT303U/ebook/IKT303U-12V2S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf>, (16.02.2024).
- Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını (2020), Genel Ekonomi, Eskişehir, <https://www.siirt.edu.tr/dosya/personel/genel-ekonomi-siirt-2023325143330880.pdf>, (16.02.2024).
- Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını (2012), İktisada Giriş, Erzurum, <https://www.mku.edu.tr/files/1020-252d2894-f998-411c-9950-959c3c250aa7.pdf>, (16.02.2024).
- Eker, A. Ve Bülbül, D. (2017), Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.
- KMYKK, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf>, (9.02.2024).
- Öner, E. (2020), Maliye Teorisi ve Politikası, Nobel Akademik Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- Pınar, A. (2006), Maliye Politikası Teori ve Uygulama, Naturel Yayıncılık, Ankara.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2018), <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/12/METAVE RI-Merkezi-Yönetim-Bütçe-Denge-Tablosu-1.pdf>, (10.02.2024).

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı,
<https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, (10.02.2024).
- Tokatlıoğlu, M. Ve Selen, U. (2021), Maliye Politikası, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Turhan, S. (2020), Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜBA, Mikro İktisat, (Hazırlayan: Doç. Dr. Murat Donduran),
<https://acikders.tuba.gov.tr/course/view.php?id=62>,
(16.02.2024).
- TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Ulusal-Hesaplar-113>, (13.02.2024).
- Uluatam, Ö. (1981), Enflasyon ve Devlet Gelirleri (1963-1978), Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan No.5, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:462, Ankara.

TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNUN NON BIS IN IDEM KURALI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ¹

Kübra EROĞLU²

Onur EROĞLU³

1. GİRİŞ

Anayasa'nın 90'ıncı maddesine göre şekli hükümlere riayet edilerek konulan milletlerarası antlaşmalar kanun hükmünde olup bunlara yönelik Anayasa'ya aykırı oldukları iddiasına dayanarak yargı denetimi yapılmamaktadır. Anayasal düzenleme gereği temel hak ve özgürlüklere ilişkin aynı konuda milletlerarası antlaşmalarla Türk kanunlarının farklı hükümler içermesi sebebiyle çıkan uyuşmazlıklarda esas olarak milletlerarası andlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir ⁴.

Aynı suç sebebiyle iki kez yargılanma ve/veya cezalandırma yapılmasını önleyen non bis in idem kuralının uluslararası hukukta bazı hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin oluşturulan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine ek 7 nolu protokolün 4'üncü maddesinde “*aynı suçtan iki kez*

¹ Çalışma yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

² Yüksek Lisans Öğrencisi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Maliye Bölümü, Maliye ABD kubaeroglu6706006@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3952-5635.

³ Prof. Dr., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, SBE, Maliye Bölümü, Mali Hukuk ABD, onur_eroglu@beun.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0387-9431.

⁴ 18/10/1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 9/11/1982-17863.Ek cümle:7/5/2004-5170.7.md.) 14.02.2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı.

yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı” olarak güvence altına alındığı bilinmektedir (Candan, 2022: 90).

AİHS’ne Ek 7 No’lu Protokol’ün Türkiye’de 01 Ağustos 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdiği, böylelikle “*aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının*” Anayasa ve Sözleşme’nin ortak koruma alanına dahil olduğu ve iç hukukta uygulanabilir hale geldiği görülmektedir. Anayasanın normatif niteliğine göre üstünlüğü ve bağlayıcılığı gereği “*aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı*” olarakta ifade edilen non bis in idem kuralı artık uygulamada korunması icap eden bir değer haline gelmiştir⁵.

AİHS’nin 1’inci maddesinde sözleşmeye Taraf devletlerin insan hakları boyutunda yükümlülükleri işaret edilmiş olup 46’ncı maddede ise Sözleşme hükümlerinin Taraf devletler için bağlayıcılığı ve infazına yönelik yükümlülükleri “*Yüksek Sözleşmeci Taraflar, taraf oldukları davalarda Mahkeme’nin verdiği kesinleşmiş kararlara uymayı taahhüt ederler*” şeklinde düzenlenmiştir. Sözleşmenin 19’uncu maddesinde ise Taraf Devletlere yüklenen sözleşme ve protokollere ilişkin taahhütlere uyulmasını sağlayacak bir denetim mekanizması olarak sürekli görev yapması öngörülen İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin (İHAM)⁶ kuruluş gerekçesine yer verilmiştir⁷.

Bu hususta işlevini “*Avrupa kamu düzeninin anayasal enstrümanı olmak*” şeklinde tanımlayan İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihatları, AİHS’nde güvence altına alınan hakların uygulama kapsamı ve işlevlerini göstermesi açısından önemlidir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin non bis in idem kuralına

⁵ 12.3.2022 tarihinde <https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/tr/content/57-avrupa-insan-haklar-sozlesmesine-ek-7-numaral-protokol/> adresinden alındı.

⁶ Doktrinde “*Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi*” olarak da ifade edildiği görülmektedir.

⁷ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 14.02.2024 tarihinde https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur adresinden alınmıştır.

ilişkin temel yaklaşımını, yorumlarını ve incelemeye yönelik kıstaslarını içtihatları vasıtasıyla takip etmek ve değerlendirmek mümkündür.

Mükellef, vergi sorumlusu ve ilgili diğer kişilerin vergisel konularda ödevlerini yerine getirmeleri, vergilendirme sürecinin düzenli ve istikrarlı olarak seyrinin sağlanması, vergi kanunlarına aykırı fiillerin önlenmesi için gerekli nizamla ilişkin hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda⁸ düzenlenmektedir. Kanunun dördüncü kitabında vergi hukukuna aykırı fiillerin yol açtığı kabahatler ve suçlar ile bu fiillere yönelik öngörülen ceza hükümleri yer almaktadır.

Anayasal düzenleme gereği Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Taraf devlet olarak Vergi ceza hukukunda kabahatler ve suçlara ilişkin hükümlerin insan hakları boyutunda Sözleşme hükümlerine uyumlu olması gerekmektedir. Ayrıca İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin içtihatlarının; iç hukukta ne derece benimsediği Sözleşme yükümlülüklerinin getirilmesi açısından da önem arz etmektedir.

Vergi ceza hukuku açısından İHAM'ın Glantz V. Finlandiya ve A ve B V. Norveç kararlarında non bis in idem kuralına ilişkin değerlendirme şartlarını ve bağlantı testi kriterlerini önceki kararlarına nazaran daha somut ve kesin bir tutumla ele aldığı bilinmekte, son yıllarda iç hukukta da verilen bu kararlara uyumun gözetildiği yeni yasal düzenlemeler yapıldığı bunun yanısıra çelişkili hükümlerin ise iptal edildiği görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi son olarak 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin son fıkrasında bulunan “*Ceza mahkemesi kararları,*

⁸ 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10/1/1961-10703) 14.02.2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> adresinden alındı.

bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz” hükmünü iptal edilmiştir. Böylelikle iç hukukta vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi süreçlerinin bağlantılı yürütülmesine yönelik yasal engel ortadan kalkmıştır. İptal kararı neticesinde her ne kadar adli ve idari yargılama ve/veya cezalandırma süreçlerinin bağlantılı yürütülmesine ilişkin bir engel kalmamış ve A ve B V. Norveç kararında gösterilen bağlantı testi kriterlerinin uygulanmasına imkân sağlanmış olsa da gerek doktrinde gerekse uygulamada yargılamaların bağlantılı yürütülmesi için, mahkemeler arası etkileşimin nasıl sağlanacağı ve bu yönde gerekli mekanizmaların ne şekilde kurulacağı yönünde henüz bir fikir birliği oluşmadığı ve literatürde bu konunun sıklıkla tartışıldığı görülmektedir.

Çalışmada ile İHAM kararları doğrultusunda non bis in idem kuralının kapsam ve işlevlerinin açıklanması, Türk vergi ceza hukuku hükümlerine ilişkin mevzuatın non bis in idem kuralı bağlamında incelenmesi ve kuralın Türk hukukundaki gelişiminin yargı kararları ışığında değerlendirilmesi planlanmaktadır. Çalışmanın amacı; Türk vergi ceza hukukunu non bis in idem kuralı bağlamında değerlendirmek ve Anayasa Mahkemesinin 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı sonrası yargılamaların bağlantılı yürütülmesi açısından etkileşimin önemine değinerek, bu yönde gerekli mekanizmaların ne şekilde kurulacağına ilişkin gerek yargısal gerekse doktrinel görüşler ışığında yeni çözüm önerileri sunmaktır.

Hukuk metodolojisi kapsamında doktrinel hukuki araştırma yöntemi kullanılarak yapılan çalışmada; öncelikle non bis in idem kuralına yönelik kavramsal ve tarihsel özellikler açıklanmış, non bis in idem kuralının hukuki niteliği doküman analizi yöntemi kullanılarak taranmış ve kurala ilişkin bilgi içeren

kurumsal dokümanlar, yazılı kaynak ve materyaller ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Non bis in idem kuralının kapsam ve işlevlerini açıklamak ve okuyucuya yargılama ve/veya cezalandırma sürecinde non bis in idem kuralının ihlal edilip edilmediğine yönelik temel yaklaşımları göstermek amacıyla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları ayrı ayrı açıklanmıştır. Mahkemenin incelenen bu kararlarına nazaran maddi olayları daha açık, anlaşılır ve kesin bir tutum ile yorumladığı Zolotukhin V. Rusya, Glantz V. Finlandiya, A ve B V. Norveç gibi güncel içtihatları case analiz yöntemi kullanılarak daha detaylı bir şekilde incelenmiştir. Böylelikle non bis in idem kuralına yönelik İHAM kararları toplu bir şekilde ele alınarak non bis in idem kuralının uluslararası boyuttaki gelişimi yargı kararları ışığında değerlendirilmiştir.

Non bis in idem kuralının Türk hukukundaki yeri yasal düzenlemeler çerçevesinde ele alınarak her ne kadar doğrudan Anayasa’da yer almasa da konuya ilişkin yasal teminat oluşturan 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu non bis in idem kuralı bağlamında incelenmiştir. Vergi ceza hukukunda; kabahatler ve vergi suçlarına idari ve adli cezalar öngörülmekte olup suçun özel görünüş biçimi olarak konu ile yakından ilgili içtima müessesesi tartışılarak vergi ceza hukukunda içtima yasağı bulunan hükümler açıklanmıştır. Vergi ceza hukukunda non bis in idem kuralının ne derece benimsendiğini göstermek amacıyla yasal mevzuat, doküman analizi yöntemi ile incelenmiştir. Yapılan belge incelemelerinde; ulusal ve uluslararası mevzuat, yargı kararları ve öğretilerdeki görüşler bilimsel esaslara uygun olarak değerlendirilmiştir.

Non bis in idem kuralının Türk hukukundaki gelişimini yargı kararları ışığında değerlendirmek amacıyla Anayasa Mahkemesi somut norm denetimi ve bireysel başvuru kararları dava analizi (case analysis) yöntemi kullanılarak tetkik edilmiştir. Ardından konu ile yakından ilgili Anayasa Mahkemesinin 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı incelenerek itiraz konusu kurallardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 367’nci maddesinin son fıkrasının iptaline yönelik; adli ve idari yargılamaların bağlantılı yürütülmesine ilişkin gerekçeler Anayasa Mahkemesi’nin A ve B V. Norveç kararına yaptığı atıfa dayanarak açıklanmıştır.

Çalışma boyunca yapılan dava incelemesinde; her bir mahkeme kararında dava konusu maddi olay kısa ve öz bir şekilde açıklanmış, hukuki sebepler ve itiraz konusu kurala ilişkin bilgi verilmiş ve karara yönelik gerekçeler ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Yargı kararları, İHAM içtihatları, Anayasa Mahkemesi Somut Norm Denetimi Kararları ve Bireysel Başvuru kararları şeklinde sınıflandırılarak incelenmiş böylelikle mali hukuka ilişkin oldukça teknik olan bu konu hakkında verilen kararların çalışma kapsamında topluca görülmesi sağlanarak, konunun daha anlaşılır kılınacağı düşünülmüştür. Ayrıca çalışma vergi ceza hukukunun teknik ayrıntılarını barındırdığı için çalışmanın anlaşılabilir olması, konu bütünlüğünün bozulmaması ve akıcılığın kaybedilmemesi sebebiyle kararların çoğunlukla verilip verilmediği, karşı oyların olup olmadığı ya da karşı oy gerekçelerine yer verilmemiştir.

Çalışma sürecinde eleştirel bir yaklaşımla yapılan değerlendirmeler ile mevcut ya da olası problem ve çelişkilerin tespit edilmesi, uygulamaya yönelik yasal mevzuat, doktrinel görüşler ve yargı kararları ışığında yeni çözüm önerileri geliştirilmesi beklenerek, çalışmanın bu yönde literatüre katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

2. NON BIS İN İDEM KURALI

Non bis in idem⁹ kişinin aynı fiilden dolayı iki kez yargılanamayacağı ve/veya cezalandırılmayacağını ifade eden evrensel bir ceza hukuku kuralıdır (Oğurlu, 2003: 103). Non Bis İn İdem kuralı kavramsal çerçevede analiz edildiğinde Latince kökenli olduğu ve buradaki “non” (ne) ifadesinin olumsuzluk anlamına geldiği bilinmektedir (Jauchen, 2005: 376). “Bis” kelimesi; tekrar, yeniden, mükerrerlik anlamlarına gelirken; “idem” ise aynı, aynılık, ayniyet manasında kullanılmaktadır (Bahçeci, 2018: 254). Görüldüğü üzere non bis in idem kuralı Latince atasözüne atıfla en öz anlamı ile “aynı, benzer bir şeyin iki kez olmayacağı” şeklinde ifade edilmektedir (Cabanellas, 1992: 175).

Kurala yönelik felsefi boyuta değinmek gerekirse, bir kişinin aynı suçtan dolayı devamlı olarak cezalandırılma tehdidi altında yaşaması, Demokles’in üzerinde asılı duran kılıç metaforu ile özdeşleştirilmekte olup bu keskin kılıç, ceza tehdidine bağlı bilinmezliğin insana yaşattığı belirsizliğin ve bu doğrultuda hissedilen tarifsiz ızdırabın gücünü tasvir etmektedir (Özen, 2010: 390). O halde Demokles’in üzerinde asılı duran kılıcın hissettirdiği sürekli cezalandırılma kaygısı ve buna bağlı yaşanan ızdırabın non bis in idem kuralı ile önleneceğini söylemek mümkündür. Non bis in idem kuralın hukuka yansımaları bir kişinin aynı suçtan dolayı iki kez yargılanması ve/veya cezalandırılmasının önlenmesi yönünde oluşmuş ve tarihsel süreçte non bis in idem kuralı yargılama sürecine yönelik bir güvence haline gelmiştir.

Bilinen en eski yazılı hukuk kuralları Hammurabi Kanunlarıdır¹⁰. Babil Devleti hükümdarlarından Hammurabi,

⁹ Doktrinde “*Ne Bis In Idem Kuralı*” olarak da ifade edildiği görülmektedir.

¹⁰ Detaylı bilgi için bkz. Tahsin Saygılı, “*Babil Hukuku ve Hammurabi Kanunları*”, Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi, C. 2, S. 2, Antalya 2015 s. 1-22.

M.Ö. 2123-2081 yılları arasında kırk iki yıl boyunca hükümdarlık yapmış olup iktidar olduğu dönemde güçlü bir Devlet yapısı inşa etmek, bireylerin ve toplumun refahını temin etmek amacıyla adaletin hakimiyetini esas kılacak hukuk çalışmalarına öncelik vermiştir. Hammurabi, kendine verilen adaleti sağlama görevini kendinden sonra gelen hükümdarlarında uygulamalarını istemiş ve onlara kanunları değiştirmemelerini öğütlemiştir (Okandan, 1951: 122). Tarihte non bis in idem ilkesi ilk kez “res judicata pro veritate habetur” olarak Hammurabi Kanunlarında (MÖ 2.500) yer almıştır¹¹.

Non bis in idem kuralının Roma hukukunda gelişimi önem arz etmektedir¹². İmparator Justinianus; Roma hukukunu zirve olarak görülen klasik hukuk dönemine benzer bir etkiye kavuşturmak amacıyla eski Roma Hukukuna ait eserler ve emirnamelerin derlenmesi için aktif çaba göstermiştir. Böylelikle M.S.528-534 tarihleri arasında İmparator Justinianus öncülüğünde klasik dönem hukuk kaynakları derlenerek “*Corpus Iuris Civilis*” (Vatandaşlar Hukuk Derlemesi) ¹³ altında toplanmıştır (Ceylan, 2004: 5). Derlemenin klasik dönem Roma hukuku kaynaklarını bir araya getirdiği düşünüldüğünde *Corpus Iuris Civilis*’in *Digesta* bölümünde yer bulan “*Vali, bir suçtan*

¹¹ E. Molcut, D. Oancea, Romanian Law, Publishing House and Press Sanga SRL, Bucharest, 1993, p. 2 8 et seq.

¹² Jay, A. Sigler, A. History of Double Jeopardy, American Journal of Legal History, Volume 7, Issue 4, October 1963, Pages 283–309. 02.02.2024 tarihinde <https://www.jstor.org/stable/844041> adresinden alındı.

¹³ *Corpus Iuris Civilis* (C.I.C.), “İmparator Justinianus’un isteği üzerine dönemin araştırmacısı Tribonian’ın öncülüğünde çeşitli bölümlerden oluşan bir derlemedir. Bu eser *Institutiones*, *Digesta*, *Codex* ve *Novellae* gibi dört bölümden oluşmaktadır. *Institutiones*, uygulanan hukuk hakkında genel bilgi vermekte olup *Digesta* ise derlemenin hukuk bilimi ve hukuk tarihi açısından en değerli bölümüydü. İçinde, Klasik Hukuk Dönemi hukukçularının eserleri ele alınarak işlenmişti. Burada toplanan parçalar, belli olaylar için verilmiş somut hükümleri kapsıyordu. *Codex*, imparator emirnamelerini içermekteydi. İmparator Hadrianus’tan (M.S.117-138) Justinianus’a kadar olan dönemde çıkarılan emirnameler belli bir sistem içinde toplanmıştı. *Novellae*, orta çağda derlemeye eklenmişti. Justinianus’un 534 yılından 565 yılına kadar çıkardığı kanun ve emirnameleri içermekteydi”. 02.02.2024 tarihinde <https://droitromain.univ-grenoble-alpes.fr/> adresinden alındı.

beraat etmiş kişinin tekrar aynı suçtan yargılanmasına izin vermemelidir”¹⁴ hükmü non bis in idem kuralının İmparator Justinianus’tan çok daha eski olan Klasik Roma Hukuku döneminde dahi uygulandığını işaret etmekte olup bu durum non bis in idem kuralının oldukça köklü bir geçmişi olduğunu göstermektedir. Anglo-Sakson hukukunda non bis in idem kuralının ilk izlerine 1201 tarihlerinde rastlanmasına rağmen öğretilerde gelişimi daha geç olmuş bu süreçte non bis in idem kuralı modern hakların temelini oluşturan Magna Carta ve 1689 tarihli İngiliz Haklar Bildirgesinde yer almıştır. Non bis in idem kuralı İngiliz hukukunda “*The double jeopardy bar*” (çifte yargılama yasağı) olarak düzenlendiği bilinmektedir¹⁵. Amerika Birleşik Devletleri Anayasası’nın Haklar Bildirgesi altında teklif ve kabul edilen 1791 tarihli 5. Değişikliği¹⁶ incelendiğinde ise non bis in idem kuralının ilk kez anayasal düzeyde bir metinde yer aldığı görülmektedir¹⁷.

Mecelle; Osmanlı Devleti’nin son zamanlarında Ahmet Cevdet Paşa tarafından kaleme alınan medenî kanundur (Şimşirgil & Ekinci, 2008: 49). Osmanlı hukuku non bis in idem kuralı yönünden incelendiğinde Mecelle’de düzenlenen “*Bir*

¹⁴ Digest 48.2.7.2.: “*Vali, bir suçtan beraat etmiş kişinin tekrar aynı suçtan yargılanmasına izin vermemelidir*”. 02.02.2024 tarihinde https://droitromain.upmfgrenoble.fr/Anglica/D48_Scott.htm#II adresinden alındı.

¹⁵ Kenneth G. Coffin: Double Take: Evaluating Double Jeopardy Reform, 85 Notre Dame Law Review (2010): p.776.

¹⁶ Amerika Birleşik Devletleri Haklar Bildirgesi,

“5. Değişiklik Ceza Davalarında Haklar;Kara ve deniz kuvvetlerinde, ya da savaş veya kamuya yönelik tehdit sırasında görevde bulunan milis kuvvetlerinde ortaya çıkacak davalar dışında, hiç kimse büyük jüri tarafından hazırlanan suç duyurusu veya iddianamesi olmadan ölüm cezasını gerektiren veya yüz kızartıcı başka bir suçtan sorumlu tutulmayacak; hiç kimse, aynı suç nedeniyle iki kere, idam cezası veya bir organını yitirme tehlikesi ile karşı karşıya bırakılmayacak; herhangi bir ceza davasında kendi aleyhinde tanıklık yapmaya zorlanmayacak; ve yasal gerekler yerine getirilmeden, yaşamı, özgürlüğü, veya malından yoksun bırakılmayacak; özel mülk, hakça bir tazminat ödenmeden kamulaştırılmayacaktır”.

¹⁷ Amerika Hakkında Amerika Birleşik Devletleri Anayasası Açıklamalı, 03.02.2024 tarihinde <https://tr.usembassy.gov/wp-content/uploads/sites/91/abd-anayasasi.pdf> adresinden alındı.

kimse diğer kimesneyi cemi 'da' vadan ibra ettikten sonra kendisi için andan bir mal da'va etse sahih olmaz; amma başkası için bilvekâle yahut bilvesaye da'va edebilir" hükmü ile kıyasen ceza yargılaması sürecinde konusu, sebebi ve tarafları aynı olan ikinci bir dava açılmayacağı görülmektedir. Bu konuda Osmanlı Devleti'nin Şeriye sicillerinde kayıtlar bulunduğu bilinmekte olup non bis in idem kuralının Osmanlı ceza yargılaması hukukunda da benimsendiği görülmektedir (Atalay, 2007: 267-268). Non bis in idem kuralını koruyan milletlerarası antlaşmalardan bir diğeri Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmedir. Türkiye Sözleşme'yi 15 Ağustos 2000 tarihinde imzalamış olup Sözleşme 2003 yılında yürürlüğe girmiştir. Sözleşmenin 14'üncü maddesinin 7'nci fıkrasında bizzati non bis in idem kuralının güvence altına alındığı görülmektedir (Sevindik, 2019: 571).

Aynı suç sebebiyle iki kez yargılanma ve/veya cezalandırma yapılmasını önleyen non bis in idem kuralının uluslararası hukukta bazı hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin oluşturulan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine ek 7 nolu protokolün 4'üncü maddesinde "*aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı*" başlıklı bölümde güvence altına alındığı görülmektedir (Candan, 2022: 90). Sözleşme 01 Ağustos 2016 tarihi sonrası iç hukukta uygulanabilir hale geldiği gelmiştir.

Türk hukukunda kurala ilişkin ilk gelişme mülga Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda yapılan 1973 tarihli değişiklik ile gerçekleşmiş olup ilgili CMUK 253/3'üncü madde hükmü ile kanun koyucunun non bis in idem kuralını benimsediği görülmektedir¹⁸. Aynı şekilde 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi

¹⁸ 4/4/1929 tarihli ve 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, (RG. 20/4/1929-1172) 05.05.2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.1412.pdf> adresinden alındı

Kanunu (CMK) 172'nci maddesi 2'nci fıkrası ve 223'üncü maddesinin 7'nci fıkrası non bis in idem kuralına ilişkindir¹⁹.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) *fikri içtima* başlığı non bis in idem ilkesini gözeten müesseselerden bir diğeridir²⁰. TCK 44/1 *“İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır”*. Non bis in idem ilkesini benimseyen bir diğer düzenleme ise 5326 Sayılı Kabahatler Kanunudur. Kabahatler Kanunun'da bulunan 15'inci maddenin 1'inci, 2'nci ve 3'üncü fıkrasının non bis in idem kuralına ilişkin olduğu görülmektedir²¹.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 114'üncü madde hükümleri incelendiğinde hukuk muhakemesinde dava şartları arasında görülen; aynı davanın, daha önceden açılmış ve hâlen görülmekte olmaması hükmü kısacası derdestlik hali²² ve aynı davanın daha önceden kesin hükme bağlanmamış olması şartı non bis in idem kuralına ilişkindir²³.

¹⁹ 4/12/2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, (RG. 17/12/2004-25673) 04.04.2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5271.pdf> adresinden alındı

²⁰ 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG.12/10/2004-25611) 29.03.2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı.

²¹ 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, (RG. 31/3/2005-25772 m.8, m.43/A) 14.03.2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5326&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı

²² Derdestlik: Görülmekte (incelenmekte olan), davanın görülmekte olması. Yarmalı E. & Türkmen.

²³ 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, (RG. 4/2/2011-27836) 25.05.2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6100&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı.

Non bis in idem kuralı, ceza hükümleri gereği kişinin beraat ya da mahkûm edildiği suça dayanarak ikinci kez yargılanmasını ve aynı suçtan dolayı yeniden cezalandırılmasını yasaklamaktadır. Non bis in idem kuralı; adaletin tecelli etmesi yönünde hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesini destekleyerek, adil yargılanma hakkı ve kesin hüküm otoritesinin²⁴ korunduğu bir yargılama usulünün gerçekleşmesini sağlamaktadır (Demirel, 1952: 314). İlk yargılama sürecinin *cezaî* bir nitelik gösterdiği, her iki yargılamadaki fiilin aynı olduğu, mükerrer olarak ceza ile ilgili bir yargılama sürecinin işletildiği, önceki yargılamanın kesinleşmiş bir mahkûmiyet veya beraat hükmü ile sonuçlandığı maddi bir olayda; söz konusu bu dört şartın birlikte bulunması, non bis in idem kuralının ihlal edildiğini göstermektedir.

Maddi bir olayda yargılama ve cezalandırma sürecinde non bis in idem kuralının ihlal edildiğine yönelik bu şartlar gerçekleşmiş olsa bile belli koşullar altında birtakım istisnai hallerde non bis in idem kuralının ihlal edilmediği görülmektedir. 7 Nolu Protokol'ün 4'üncü maddesi 2'nci fıkrasına göre henüz yeni ya da yakın zamanda meydana çıkan deliller ya da davanın sonucunu etkileyecek esaslı bir kusurun olması halinde ilgili devletin ceza yargılama usulü ve yasasına uygun olarak dava yeniden açılabilir. Bu durum non bis in idem kuralına aykırı değildir²⁵.

²⁴ “Her davanın amacı, taraflar arasındaki bir ihtilâfın karara bağlanması ve böylelikle nihai olarak ortadan kaldırılmasıdır. Maddî anlamda kesin hüküm müessesesinin temelinde yatan düşünce budur. Kesin hüküm denilen ve artık kanun yollarından hiçbirine müracaatla kaldırılamayan bir hüküm, verdiği yargı ile tarafların müşahhas hukukî durumlarını o şekilde tesbit edecektir ki, bu yargı artık müteakip dâvalarda tereddüdü mucip olamasın. Hukuk tekniği bakımından bu, mahkemenin taraflar arasındaki müteakip bir dâvada önceki dâvaya bakan mahkemenin kesinleşen hükmüyle bağlı olmasında tecelli eder” Arvved Bloomeyer, 1968, s. 225.

²⁵ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 29.02.2024 tarihinde https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur adresinden alındı.

İçtihat gereği kabul edilen diğer bir istisnai durum ise paralel yargılamalarda süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmesi ve kişiye birden fazla cezanın uygulanması non bis in idem kuralına aykırı bulunmamaktadır²⁶. Farklı hukuki rejimlere yönelik yargılama ve cezalandırma söz konusu olsa da her iki davanın bağlantılı yürütüldüğü, mükerrere dayalı esaslı bir hata yapılmadığı gerek delillerin toplanması gerekse yetkili makamlar arasında yeterli düzeyde etkileşim kurulduğu takdirde söz konusu sürecin 7 nolu protokolün 4'üncü maddesine aykırı bulunmadığı görülmektedir.

Ez cümle non bis in idem kuralının ihlaline ilişkin yapılan değerlendirmede kuralın ihlaline ilişkin dört şartın oluştuğu ve ihlal durumunun mevcut görüldüğü durumda yukarıda belirtilen istisnai hallerden birinin bulunması halinde non bis in idem kuralının ihlal edilmesi söz konusu olmayacaktır.

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Çalışmasının bu bölümünde non bis in idem kuralı ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin son fıkrasının iptal kararına ilişkin çalışmaları kapsayan konu ile ilgili literatürün sunulması planlanmıştır. Literatür incelemesinde konuyla ilgili akademik yayınlardan ve makalelerden yararlanılmıştır.

Geçer (2022) yapmış olduğu “*Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78.K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde Yapılan Değişiklikler*” adlı çalışmasında Anayasa Mahkemesinin kararı ile 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359'uncu maddesine eklenen

²⁶ İHAM, A ve B / Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve B. No: 29758/11, 15/11/2016, § 130.

düzenlemeleri incelemektedir. Geçer öncelikle non bis in idem kuralının tanımı, unsurları ve AİHS’in 7 Nolu Protokolünün 4’üncü maddesine yönelik genel özelliklere değinmekte ve ceza hukukuna ilişkin ulusal kanuni düzenlemeleri değerlendirmektedir. Ardından vergi ceza hukukuna ilişkin İHAM’ın önemli içtihatlarından Glantz v. Finlandiya ve A ve B v. Norveç kararlarını tetkik ederek özellikle her iki karar arasındaki farklılıklara değinmiştir. Geçer çalışmasında VUK hükümlerini non bis in idem kuralı bağlamında değerlendirerek içtima yasağı bulunan fiillere ilişkin bilgiler vermiştir. Anayasa Mahkemesinin 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı ile iptal edilen karşı bağlamazlık kuralı sonrası adli ve idari süreçlerin bağlantılı yürütülmesi ile mahkemelerce verilen kararların birbiri üzerindeki etkisini incelemiştir. Vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasında etkileşim sağlanabilecek mi? İHAM’ın A ve B v. Norveç kararında belirtilen ölçütler dikkate alınabilecek mi? gibi araştırma sorularını cevaplamaya çalışmıştır. Çalışmada yargılamaların bağlantılı yürütülmesinde etkileşimin sağlanması için İHAM içtihatları ışığında vergi kabahatleri ve suçlarına yönelik yürütülen süreçlerde birbirini tamamlayıcı bütünleştirici mekanizmalara olan ihtiyaçlara dikkat çekmektedir. 7394 Sayılı kanun ile VUK’un 359’uncu maddesine eklenen etkin pişmanlık müessesesini ayrı olarak değerlendirmektedir. Yazarın araştırmasında karşı bağlamazlık kuralının iptali sonrası uygulamada karşılaşılmaması muhtemel sorunlara değindiği, VUK’un non bis in idem kuralına uyumu için çeşitli önerilerde bulunduğu görülmektedir (Geçer, 2022).

Yılmazoğlu’nun (2022) yapmış olduğu “*Anayasa Mahkemesi’nin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan İdari Davalara Etkileri*” adlı çalışmasında Anayasa Mahkemesinin iptal kararının vergi ihtilaflarının çözümünde idari yargıda derdest olan davalara

etkilerini incelemeyi amaçladığı görülmektedir. Yılmazoğlu'na göre idari ve adli yargılama süreçlerin bağlantılı yürütülmesinde kanuni düzenleme şart görülmemekle birlikte 2577 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen “*ara karar*” bu vasıfla kullanılabilecek önemli bir fırsat olarak görülmektedir (Yılmazoğlu, 2022: 275). Bu hususta yargılamaların bağlantılı yürütülmesine ilişkin en etkili yöntem vergi mahkemesinin ara kararıyla ceza soruşturma ve kovuşturma makamlarından bilgi ve belge istemesidir (Yılmazoğlu, 2022: 322). Yılmazoğlu; vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinde alınan kararların UYAP vasıtası ile eş zamanlı olarak birbirlerine bildirilebileceği yeni düzenlemeler yapılabileceği görüşündedir (Yılmazoğlu, 2022: 275). Yılmazoğlu; yargılama süreçleri arasında gerek delillerin toplanmasında eşgüdümün sağlanması gerekse cezalandırmada kişinin aşırı külfette cezaya maruz kalmaması için mahkemeler arası esasa ilişkin yeterli düzeyde etkileşim kurulmasının önemine dikkat çekerek, bağlantının kopmaması için yargılama süreleri açısından da gerekli uyumun sağlanması ve yargılamaların makul sürede tamamlanması kanaatindedir (Yılmazoğlu, 2022: 323).

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmada ile İHAM kararları doğrultusunda non bis in idem kuralının kapsam ve işlevlerinin açıklanması, Türk vergi ceza hukuku hükümlerine ilişkin mevzuatın non bis in idem kuralı bağlamında incelenmesi ve kuralın Türk hukukundaki gelişiminin yargı kararları ışığında değerlendirilmesi planlanmaktadır. Çalışmanın amacı; Türk vergi ceza hukukunu non bis in idem kuralı bağlamında değerlendirmek ve Anayasa Mahkemesinin 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı iptal kararı sonrası yargılamaların bağlantılı yürütülmesi açısından etkileşimin önemine değinerek, bu yönde gerekli mekanizmaların ne şekilde kurulacağına ilişkin

gerek yargısal gerekse doktrinel görüşler ışığında yeni çözüm önerileri sunmaktır.

Hukuk metodolojisi kapsamında doktrinel hukuki araştırma yöntemi kullanılarak yapılan çalışmada; öncelikle non bis in idem kuralına yönelik kavramsal ve kuramsal çerçeve ve non bis in idem kuralının hukuki niteliği doküman analizi yöntemi kullanılarak taranmış ve kurala ilişkin bilgi içeren kurumsal dokümanlar ve yazılı kaynak ile materyaller ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Non bis in idem kuralının kapsam ve işlevlerini açıklamak ve okuyucuya yargılama ve/veya cezalandırma sürecinde non bis in idem kuralının ihlal edilip edilmediğine yönelik temel yaklaşımları göstermek amacıyla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları anlatılmıştır. Mahkemenin bu kararlarına nazaran maddi olayları daha açık, anlaşılır ve kesin bir tutum ile yorumladığı Zolotukhin V. Rusya, Glantz V. Finlandiya, A ve B V. Norveç gibi güncel içtihatları case analiz yöntemi kullanılarak daha detaylı bir şekilde incelenmiştir. Böylelikle non bis in idem kuralına yönelik İHAM kararları toplu bir şekilde ele alınarak non bis in idem kuralının uluslararası boyuttaki gelişimi yargı kararları ışığında değerlendirilmiştir.

Non bis in idem kuralının Türk hukukundaki yeri yasal düzenlemeler çerçevesinde ele alınarak her ne kadar doğrudan Anayasa’da yer almasa da kurala ilişkin yasal teminat oluşturan 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu non bis in idem kuralı bağlamında incelenmiştir. Ardından vergi ceza hukuku; kabahatler ve vergi suçları bağlamında incelenerek bunlara yönelik öngörülen idari ve adli cezalara yer verilmiş, suçun özel görünüş biçimi olarak konu ile yakından ilgili içtima müessesesi ele alınmış ve bu doğrultuda vergi ceza hukukunda içtima yasağı bulunan hükümler

anlatılmıştır. Türk vergi ceza hukukunda non bis in idem kuralının ne derece benimsendiğini göstermek amacıyla yasal mevzuat mevzuat doküman analizi yöntemi ile incelenmiştir. Yapılan belge incelemelerinde; ulusal ve uluslararası mevzuat, yargı kararları ve öğretideki görüşler bilimsel esaslara uygun olarak değerlendirilmiştir.

Non bis in idem kuralının Türk hukukundaki gelişimini yargı kararları ışığında değerlendirmek amacıyla Anayasa Mahkemesi somut norm denetimi ve bireysel başvuru kararları dava analizi (case analysis) yöntemi kullanılarak tetkik edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı incelenerek itiraz konusu kurallardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 367.maddesinin son fıkrasının iptaline yönelik; adli ve idari yargılamaların bağlantılı yürütülmesine ilişkin gerekçeleri Anayasa Mahkemesinin A ve B V. Norveç kararına yaptığı atıfa dayanarak açıklanmıştır

Çalışmada dava incelemesinde her bir mahkeme kararında dava konusu maddi olay kısa ve öz bir şekilde açıklanmış, hukuki sebepler ve itiraz konusu kurala ilişkin bilgi verilmiş ve karara yönelik gerekçe ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Mahkeme kararları İHAM kararları, Anayasa Mahkemesi Somut Norm Denetimi ve Bireysel Başvuru şeklinde sınıflandırılarak incelenmiş böylelikle mali hukuka ilişkin oldukça teknik olan bu konu hakkında verilen kararların çalışma kapsamında topluca görülmesi sağlanarak daha anlaşılır kılınması sağlanmıştır.

Çalışma ceza hukukunun teknik ayrıntılarını barındırdığı için çalışmanın anlaşılabilir olması, konu bütünlüğünün bozulmaması ve acıcılığın kaybedilmemesi sebebiyle kararların çoğunlukla verilir verilmeyeceği, karşı oyların olup olmadığı ya da karşı oy gerekçelerine yer verilmemiştir.

Çalışma sürecinde eleştirel bir yaklaşımla yapılan değerlendirmeler ile mevcut ya da olası problem ve çelişkilerin tespit edilmesi, uygulamaya yönelik yasal mevzuat, doktrinel görüşler ve yargı kararları ışığında yeni çözüm önerileri geliştirilmesi beklenerek, çalışmanın bu yönde literatüre katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

5. BULGULAR

Bu bölümde çalışma kapsamında doküman analizi ve dava analizi yöntemleri kullanılarak elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

5.1.Non Bis İn Idem Kuralına İlişkin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) Kararlarının İncelenmesi

Non bis in idem kuralının kapsam ve işlevlerini açıklamak ve okuyucuya yargılama ve/veya cezalandırma sürecinde non bis in idem kuralının ihlal edilip edilmediğine yönelik temel yaklaşımları göstermek amacıyla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları toplu bir şekilde ele alınarak ardından bu kararlara nazaran maddi olayları daha açık, anlaşılır ve kesin bir tutum ile yorumladığı Zolotukhin V. Rusya, Glantz V. Finlandiya, A ve B V. Norveç gibi güncel içtihatları case analiz yöntemi kullanılarak detaylı bir şekilde incelenmiştir.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi *Nikitin/Rusya* kararında, Sözleşme’de güvence altına alınan non bis in idem kuralının amacı; nihai kararlar sonucunda ceza yargılamasının mükerrerliğinin önlenmesi olarak ifade etmekte olup non bis in idem kuralının adil yargılanma hakkıyla bağlantılı özel bir güvence olduğunu kabul ettiği görülmektedir²⁷.

²⁷ İHAM, Nikitin / Rusya, B. No: 50178/99, 20/07/2004, § 35.

İHAM'ın non bis in idem kuralına ilişkin **Pirttimaki/Finlandiya** kararı incelendiğinde; başvurucunun aynı fiili sebebiyle şahsen ve şirket yetkilisi olarak cezai sorumluluğu değerlendirilerek, kişi hakkında şirket adına verdiği gerçek dışı beyanlar nedeniyle ceza davası açılması, aynı kişinin şirket yetkilisi olarak verdiği beyanlar nedeniyle şirkete yönelik mali yaptırımlar uygulanması, non bis in idem kuralının ihlal edilip edilmediği hususunda incelenmiş olup mahkemece kişisel vergilendirmede vergi beyannamesi verme ile şirket yetkilisi olarak vergi beyannamesi verme durumu aynı fiil unsuru olarak görülmemiştir. Mahkeme gerekçesinde aynı kişinin yaptığı bu işlemlerde farklı beyan şekilleri, değişik zaman dilimleri ve 3. kişilerin mevcut olabileceğini vurgulayarak bunların farklı hukuksal işlemler olduğuna, bu nedenle verilen cezaların gerçek ve tüzel olarak farklı kişiliklere uygulanacağına dikkat çekerek başvurunun Sözleşme' ye Ek 7 No lu Protokol'ün 4'üncü maddesini ihlal etmediğine yönelik karar vermiştir²⁸ (Bahçeci, 2018: 265).

Mihalache/Romanya kararında non bis in idem kuralının üç ana unsuru belirlendiği görülmektedir. Bunlar;

- 1- Her iki yargılama sürecinin “cezai” bir nitelik gösterip göstermediği,
- 2- Her iki yargılama sürecindeki suçun “aynı” olup olmadığı,
- 3- Mükerrer bir yargılama sürecinin işletilip işletilmediği,

Mükerrer bir yargılamanın mevcut olup olmadığı hali **Mihalache/ Romanya** kararında üç alt gruba indirgenmiş olup bunlar;

- 1- Yeni bir yargılama sürecinin olup olmadığı,

²⁸ İHAM, Pirttimaki/Finlandiya, B. No. 35232/11, 20/05/2014, § 51,52.

- 2- Şayet yeni bir yargılama süreci varsa, önceki yargılamanın kesinleşmiş bir mahkûmiyet veya beraat hükmü ile sonuçlanıp sonuçlanmadığı,
- 3- AİHS 7 nolu protokole ek 4'üncü maddenin ikinci fıkrasında söz edilen istisnai hallerden birinin mevcut olup olmadığı, şeklindedir ²⁹.

Non bis in idem kuralında yaptırımların cezai niteliklerinin değerlendirilmesi ve hangi yaptırımın ceza olarak kabul edileceği hususunda devletlerin iç hukuku farklılık gösterdiği için kuralının işletilmesi güçleşmiş bu sebepten ötürü İHAM ceza kavramını özerk şekilde yorumlayarak devletler iç hukukundan bağımsız değerlendirmeye başlamıştır. İHAM tarafından verilen **Engel/Hollanda** kararında özerk yorum için 3 ölçüt geliştirilmiştir.

Bunlar;

- 1- İsnat edilen suçun iç hukukta nasıl sınıflandırıldığını,
- 2- Suçun niteliğini,
- 3- İlgili kişinin maruz kaldığı cezanın ağırlık derecesini, sorgulamasıdır.

İsnat edilen suç iç hukukta ceza hukuku kapsamında değerlendiriliyorsa non bis in idem kuralı yönünden değerlendirilmeye açıktır fakat disiplin suçu ya da idari yaptırımlar söz konusu olduğunda bunların cezai nitelikleri diğer ölçütler ile incelenmektedir. Kabahate yönelik verilen idari bir yaptırım Engel Kriterlerine göre ceza olarak görülüyorsa, yargılama süreci ve yaptırım “*cezai*” olarak kabul edilmektedir³⁰.

Öztürk/Almanya kararında suçun niteliğinin değerlendirilmesi, takdiri manada daha büyük bir faktörü temsil ettiği ön plana çıkartılarak tazminden ziyade para cezaları ya da

²⁹ İHAM, Mihalache / Romanya [BD], B. No:54012/10, 8/7/2019

³⁰ İHAM, Engel ve Diğerleri / Hollanda, 8/6/1976, Seri A no. 22

kişiyi özgürlüğünden yoksun bırakan yaptırımların daha caydırıcı ve cezalandırıcı bir karaktere sahip olduğu kanısına varılmış olup suçun niteliği; cezalandırmadaki amaç ve korunan hukuki menfaat kavramları ile bağdaştırılmıştır³¹.

Bendenoun/Fransa kararında ise vergi kabahati ile vergi suçları cezai yönden değerlendirilmiş olup ilgili devletin iç hukukunda vergi ek ücretleri söz konusu zarara karşılık tazminat bedeli değil cezalandırıcı ve yeniden suç işlenmesini önleyici yani caydırıcı karakterde tasarlanmış olduğu, vergisel ek ücretlerin idare mahkemelerinin denetimi altında bulunduğu, bu ek ücretlerin vergisel kayıpla eşdeğer ve orantılı olduğu, bunun hürriyeti bağlayıcı ceza ile ikame edilemeyeceği kanaatine varılarak böylelikle vergide idari para cezalarının cezai nitelikte olduğuna dikkat çekilmiş ve her iki cezanın niteliği ve ağırlık derecesinde herhangi bir aykırılık görülmemiştir³².

İHAM'ın **Ponsetti ve Chesnel/Fransa** ve **Rosenquist/İsveç** kararlarında idari para cezası verilen vergi suçunun taksirle de işlenebileceği, hürriyet bağlayıcı cezaya tabi vergi kaçakçılığı suçunda ise manevi unsur olarak kastın şart olduğuna dikkat çekerek, suçun bütün maddi ve manevi unsurlarının aynı olması gerektiğini vurgulamıştır. Bu doğrultuda Mahkeme söz konusu başvuruları non bis in idem kuralı yönünden incelerken, suçların amaç ve manevi unsurlarının farklı olduğu gerekçesiyle aynı suç kabul edilmeyeceğine karar vererek, başvuruların non bis in idem kuralını ihlal etmediği kanatine varmıştır³³.

İHAM'ın **Zolotukhin/Rusya** kararı öncesi “aynı suç” unsuruna ilişkin verdiği kararlar incelendiğinde bu kararların bir bölümünde olaylara odaklandığı, bir bölümünde aynı fiil farklı

³¹ İHAM, Öztürk / Almanya, 21/02/1984, Seri A no. 73.

³² İHAM, Bendenoun/Fransa 24/02/1994

³³ İHAM, Ponsetti ve Chesnel/Fransa, B. No: 36855.97, 41731.98; 14/09/1999, İHAM, Rosenquist / İsveç (k.k.), no. 60619.00, 14/09/2004.

suçları oluşturacağı için hukuki nitelendirmeye önem verdiği ya da suçun unsurları arasından birebir ayniyeti aradığı görülmektedir. Bu gerekçelere dayanarak İHAM, Sergey Zolotukhin başvurusu öncesi verdiği kararlarda mahkemenin kesin olmayan tutumu ile çelişkilerden kaynaklı yorumsal dağınıklığı hukuki güvensizlik ilkesine aykırı bularak Sergey Zolotukhin Kararı ile artık aynı suçtan ne anlaşılması gerektiğine ilişkin tutumunu netleştirerek aynı suçtan bahsedilmesi için eylemlerin “*aynı fil*” ve “*özünde aynı fil*” olacak şekilde benzer olmasının yeterli olduğuna dikkat çekmiştir. Ayrıca Sergey Zolotukhin Kararı ile Mahkemenin 7 no’lu Protokol’ün 4’üncü maddesinde düzenlenen non bis in idem kuralının, “*aynı suçtan dolayı iki defa yargılanmama ve cezalandırılmama yanı sıra iki defa kovuşturulmamayı da*” koruma altında kabul ettiği görülmektedir³⁴.

Glantz / Finlandiya kararı ile maddi olayda mükerrer yargılamaya ilişkin yapılan değerlendirmede; Fin hukuk sisteminde idari ve cezai yaptırımların farklı mercilerce uygulandığı ve bu doğrultuda birbiri ile alakasız yargılama süreci işletildiği, her iki yargılamanın kendine mahsus ilkeler doğrultusunda birbirinden bağımsız olarak kesinleştiği, mahkemelerin cezalandırma konusunda herhangi bir etkileşimde bulunmadıkları ve birbirlerinin kararlarını dikkate almadıkları ezcümle Finlandiya sisteminde vergi ve ceza yargılamaları arasında zaman ve esas yönünden yakın bir ilişki sağlayacak mekanizma bulunmadığı tespit edilmiştir. İHAM; ilk yargılamanın 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleştiği, diğerinin 15 Aralık 2008 yılında başlatılarak ilk yargılama kesinleşede dek beraber devam etmiş olsa da ikinci davanın ilk davanın kesinleştiği 11 Ocak 2010 tarihinde düşürülmediği için kişinin aynı suçtan dolayı iki kez mahkûm edildiği kanaatine varmıştır³⁵.

³⁴ İHAM, Sergey Zolotukhin / Rusya [BD], B. No: 14939/03, 2009.

³⁵ İHAM, Glantz / Finlandiya, B. No: 37394/11, 20/5/ 2014, §62,64.

Böylelikle İHAM, Glantz/Finlandiya kararı ile idari ve adli usuller çerçevesinde yapılan yargılamalar arasında esas ve zaman yönünden yeterli seviyede bir bağlantı kurulmadığı takdirde yargılama sonucunda verilen cezaların Sözleşmenin 7 Nolu Protokolün 4'üncü maddesinde bulunan “*aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkını*” ihlal ettiği sonucuna ulaşmıştır³⁶.

A ve B V. Norveç kararında Mahkeme karar ile 7 nolu protokolün 4'üncü maddesinde düzenlenen aynı suçtan iki defa yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının birtakım şartlar olduğu takdirde mükerrer yargılamayı engellediğini vurgulamaktadır. Paralel yargılamalarda esas ve zaman yönünden yeterli miktarda yakın bağlantı olduğu takdirde mükerrer yargılama mümkündür. İzlenen amaçlarla bunlara ulaşmak için kullanılan araçların özünde tamamlayıcı ve zaman içinde bağlantılı olması gerektiği kadar aynı zamanda ilgili yasal düzenlemenin olası sonuçlarının etkilenen kişiler için orantılı ve öngörülebilir olması gerekmektedir³⁷.

Mahkemenin uyguladığı “*esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı testinin*” dört şartı şu şekildedir.

- 1- Yargılamalar birbirini tamamlayıcı amaçlar içeriyor ve haksızlığın farklı yönlerini ele alıyor mu?
- 2- Yargılamaların sonuçları hukukta ve uygulamada öngörülebilir mi?
- 3- Her iki yargılamada da delillerin toplanması ve değerlendirilmesi aşaması süreç mükerrerlikten sakınılarak ve yetkili makamlar arasında yeterli düzeyde etkileşim oluşturularak mı yürütüldü?

³⁶ İHAM, Glantz / Finlandiya, B. No: 37394/11, 20/5/ 2014, §61,62.

³⁷ İHAM, A ve B / Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve B. No: 29758/11, 15/11/2016, § 130.

- 4- İlk kesinleşen yargılama sonucunda uygulanan yaptırım kişinin ölçüsüz cezalandırılmasını önlemek amacıyla ikinci yargılamada göz önünde bulunduruldu mu?

Son olarak tüm bu hususlarla esas yönünden yakın bağlantı bulunması halinde yargılama ve cezalandırma süreci zaman yönünden de değerlendirildi mi?³⁸

Somut olayda öncelikle farklı hukuki rejimlerde birbirini tamamlayıcı amaçlar bulunduğu ve her iki yargılamada haksızlığın farklı yönlerinin ele alındığı kanaatindedir. İkinci olarak mahkeme yargılamaların ve cezaların hukukta ve uygulamada en başından beri bilinmesinin mümkün ve muhtemel olduğu yani öngörülebilir sonuçlar barındırdığını belirtmiştir. Üçüncü olarak her iki yargılamada da delillerin toplanması ve değerlendirilmesi aşamasında mükerrere dayalı hatalardan sakınılarak ve yetkili makamlar arasında yeterli düzeyde etkileşim oluşturularak yürütüldüğü özellikle ilk yargılamadaki maddi gerçeklerin ikinci yargılamada da aynen kullanıldığını ifade etmiştir. Dördüncü olarak kişinin ölçüsüz cezalandırılmasını önlemek amacıyla ilk kesinleşen yargılama sonucunda uygulanan yaptırımın ikinci yargılamada göz önünde bulundurulduğu yani başvurusular hakkında mahkûmiyet kararı verilirken daha önce kesilen vergi para cezalarının dikkate alındığı, böylelikle başvurusuların ölçüsüz ve adil olmayan cezai külfette maruz bırakılmadıklarını belirtmektedir.

Mahkeme, somut olaylarda farklı hukuki rejimlere dayalı iki farklı makam tarafından farklı yaptırımların uygulandığı yargılama ve cezalandırma mevcut olsa da idari ve adli yargılamalar birbirine paralel ilerlediği, birbirini tamamlayıcı özellikte olduğu, her iki yargılama arasında esas ve zaman

³⁸ İHAM, A ve B / Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve B. No: 29758/11, 15/11/2016, § 132.

bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı olduğu ve bu yakın bağlantının kurulmasında Norveç yasasının özelliklerinin genel olarak tatmin edici bulunduğu için 7 nolu protokolün 4'üncü maddesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir ³⁹ .

5.2.Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatlere Yönelik Cezaların Non Bis İn İdem Kuralı Yönünden İncelenmesi

Non bis in idem kuralının Türk hukukundaki yeri yasal düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilerek suçun özel görünüş biçimi olarak konu ile yakından ilgili içtima müessesesi ele alınmış ve bu doğrultuda vergi ceza hukukunda içtima yasağı bulunan hükümler anlatılmıştır. Türk vergi ceza hukukunda non bis in idem kuralının ne derece benimsendiğini göstermek amacıyla yasal mevzuat doküman analizi yöntemi ile incelenmiştir. Vergi ceza hukukunda içtima müessesesinin oldukça sınırlı bir alanda uygulandığı bilinmekte olup bu hükümler ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

Tek fiil ile oluşan farklı kabahatlere yönelik vergi cezaları kesilmesi halinde cezaların birleşmesi non bis in idem kuralı bağlamında incelendiğinde; VUK madde 336'ya göre; kişinin tek fiili sonucunda hem vergi ziyayı hem de genel usulsüzlük (1.derece veya 2.derece) oluşmuş ise her iki kabahate ait ceza miktarı karşılaştırılıp bunlardan en külfetli olan ceza uygulanmaktadır. Ceza hukuku öğretisinde bu durum hafif cezanın ağır cezanın içinde erimesi olarak ifade edilmektedir (Özbek ve Ark, 2020: 684). Fikri içtima (görünürde birleşme) hükümleri gereği hafif cezaya tabi kabahat varlığını sürdürmesine rağmen cezalandırılmamaktadır. VUK m.336/2 'ye göre *“Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyayına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş*

³⁹ İHAM, A ve B / Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve B. No: 29758/11, 15/11/2016, § 146,147.

olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmalina mâni değildir” olarak düzenlenmiştir.

VUK m. 336’ya göre vergi cezalarında tek fiil ile oluşan farklı kabahatlere yönelik vergi cezaları kesilmesi halinde, fikri içtima hükümleri gereği cezaların birleşmesi non bis in idem kuralına uygun olduğunu göstermektedir.

VUK 335 ‘inci madde uyarınca kişinin tek fiili sonucunda farklı vergi kayıpları olduğu takdirde her bir vergi ziyai için ayrı ayrı cezalandırma yapılmaktadır. Bu hususta; tek fiilden dolayı farklı vergi ziyai oluşması halinde bunların her biri için ayrı ayrı ceza kesilmektedir. VUK hükümleri uyarınca tek fiil sonucu birkaç vergi ziyaaının olduğu durumda içtima hükümleri öngörmemiştir.

Kişinin aynı eyleminden dolayı hem vergi ziyai hem de özel usulsüzlük kabahati olduğu takdirde kabahatlerin cezaları ayrı ayrı kesilmekte olup bu cezalarda fikri içtima hükümleri gereği birleşme öngörülmemektedir. Hukuka aykırı bu kabahatlerde içtima yasağı olmasının nedeni yeterli düzeyde caydırıcılık sağlamaktadır (Şenyüz, 2022: 246). 353’üncü maddede düzenlenen özel usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi sonucu vergi kaybı olduğu takdirde vergi ziyai cezası ayrı olarak kesilmekte ve bu cezalarda 336’ncı madde hükmü uygulanmamaktadır. Tek fiil sonucu oluşan vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezalarında içtima öngörülmemektedir.

Kabahatler Kanunu m.15/3’te içtima “*Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır*” olarak düzenlenmiş olup bunun tam tersi olarak VUK m.340 /1 uyarınca “*kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359’uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve*

tekerrür hükümleri yönünden birleştirilemez". Vergi Usul Kanunu tek fiil sonucu oluşan vergi kabahatleri ve suçlara yönelik cezaların içtima hükümleri gereği birleşmesine izin vermemektedir.

VUK m.340/2 ye göre *"Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359'uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmamaktadır"*. Bu doğrultuda VUK m.344/2 gereği *"vergi ziyanına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır"*. Tek fiil ile hem vergi kabahati hem de vergisel suçun işlenmesi durumunda kişi hakkında hem idari hem de adli usuller çerçevesinde yaptırımlar uygulanarak verilen cezalar içtima hükümleri gereği birleşmemektedir.

5.3.Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Non Bis İn Idem Kuralının İncelenmesi

Non bis in idem kuralının Türk hukukundaki gelişimini yargı kararları ışığında değerlendirmek amacıyla Anayasa Mahkemesi somut norm denetimi ve bireysel başvuru kararları dava analizi (case analysis) yöntemi kullanılarak tetkik edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı incelenerek itiraz konusu kurallardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 367.maddesinin son fıkrasının iptaline yönelik; adli ve idari yargılamaların bağlantılı yürütülmesine ilişkin gerekçeleri Anayasa Mahkemesinin A ve B V. Norveç kararına yaptığı atıfa dayanarak açıklanmıştır.

Diyarbakır Sıkıyönetim Askeri Mahkemesi, görülmekte olan dava esnasında uygulanacak *"Türk Ceza Yasasının 12/6/1979 günlü, 2248 sayılı yasa ile değişik 536'ncı maddesinin çeşitli fıkralarında yer alan "... eylem başka bir suçu oluştursa bile ayrıca..."* sözcüklerinin, esas bakımından Anayasa'nın eşitlik

ve cezaların kişiselliği ilkesine aykırı olduğunu ileri sürerek, itiraz konusu kuralın iptalini talep etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi tarafından esasa girilerek somut olay incelenmiştir. Mahkeme tarafından Türk Ceza Yasasının 79'uncu maddesinin içerdiği kuralın Anayasa'da düzenlenmeyen bir ceza hukuku kuralı olduğu, ceza hukuku ile ilgili kanun koyucunun düzenlemiş olduğu alanın dışında kalan konularda hangi tür eylemlerin suç kabul edileceği ve bu suçlara ne miktarda ve nasıl ceza verileceği gibi hususların belirlenmesinin yasa koyucunun takdirine bırakıldığı ifade edilmiştir. Bu doğrultuda 1980/1 E. 1980/25 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile Anayasa'da açıkça düzenlenmemiş ceza hukuku ilkelerinin yasa koyucunun takdir yetkisine bırakıldığı hususuna dikkat çekildiği görülmektedir⁴⁰.

Ankara Birinci İdare Mahkemesi, görülmekte olan dava esnasında uygulanacak *“16.5.2006 günlü, 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'nun 28'inci maddesinin ikinci fıkrasının son tümcesinde yer alan ” ve disiplin cezaları” ibaresinin*, esas bakımından Anayasa'nın 2'nci maddesine aykırı olduğunu ileri sürerek, itiraz konusu kuralın iptalini talep etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Bu hususta Mahkeme yapmış olduğu inceleme sonucunda itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi 2008/114 E., 2010/53 K. Sayılı Kararı ile non bis in idem ilkesini *“disiplin hukukunda da geçerli ve hukuk devletinin gereği olan”* şeklinde ifade ederek, ilkenin hukuk devleti kapsamında olduğuna dikkat çekmiştir⁴¹.

Antalya 8. Sulh Ceza Mahkemesi; görülmekte olan dava esnasında uygulanacak *“13.10.1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun, 24.5.2013 tarihli ve 6487 sayılı*

⁴⁰ AYM, 1980/1 E, 1980/25 K, 29/4/1980 (RG. 23.8.1980/17084).

⁴¹ AYM, 2008/114 E., 2010/53 K. 1/4/2010, (RG. 6/7/2010-27633).

Kanun'un 19'uncu maddesiyle değiştirilen 48'inci maddesinin altıncı fıkrasının” esas bakımından Anayasa’nın “2’nci, 5’inci ve 12’nci maddelerine aykırı olduğunu ileri sürerek”, itiraz konusu kuralın iptalini talep etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. İtiraz konusu kural Anayasa Mahkemesi tarafından esasa dayalı incelemede değerlendirilmiştir. Anayasa Mahkemesinin 2014/124 E., 2015/24 K. sayılı kararı ile non bis in idem ilkesinin mutlak olmadığı, konu bakımından birbirine benzeyen durumlarda dahi, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle aynı fiilin farklı hukuk disiplinleri kapsamında farklı şekillerde mütalaa edilmesinin mümkün olduğuna dikkat çektiği görülmektedir⁴².

Askeri Yargıtay 1. Dairesi, görülmekte olan dava esnasında uygulanacak, “22.5.1930 tarihli ve 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu’nun 22.3.2000 tarihli ve 4551 sayılı Kanun’un 31’inci maddesiyle değiştirilen 153’üncü maddesinin ikinci fıkrasının” esas bakımından “Anayasa’nın 2’nci, 10’uncu ve 20’nci maddelerine aykırı olduğunu ileri sürerek”, itiraz konusu kuralın iptalini talep etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Yapılan değerlendirme sonucunda 2015/68 E. 2017/166 sayılı kararı ile Anayasa Mahkemesi aynı fiilin farklı hukuk disiplinleri yönünden farklı şekilde mütalaa edilebileceği vurgulamıştır⁴³.

Burdur 1. Asliye Ceza Mahkemesi; görülmekte olan dava esnasında uygulanacak “13.12.2004 tarihli ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunu’nun 97’nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının”, esas bakımından “Anayasa’nın 13’üncü maddesine aykırı olduğunu ileri sürerek”, itiraz konusu kuralın iptalini talep etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. 2017/28 E. 2017/107 K. sayılı

⁴² AYM, 2014/124 E., 2015/24 K., 5/3/2015, (RG.12/6/2015-29384).

⁴³ AYM, 2015/68 E. 2017/166, 29/11/2017, (RG. 20/272018 – 30338).

Anayasa Mahkemesi kararın ile non bis in idem kuralına ilişkin hususların yalnızca ceza davalarına ilişkin olduğu, aynı fiilden dolayı ceza soruşturması yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına herhangi bir engel bulunmadığını vurgulamıştır⁴⁴.

Erzincan Sulh Ceza Hâkimliği; görülmekte olan dava esnasında uygulanacak, “13.10.1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu’nun, 25.6.2010 tarihli ve 6001 sayılı Kanun’un 36’ncı maddesiyle değiştirilen 65’inci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkralarının” esas bakımından “Anayasa’nın 2’nci ve 38’inci maddelerine aykırı olduğunu ileri sürerek”, itiraz konusu kuralın iptalini talep etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

Anayasa Mahkemesi 2017/95 E. 2017/119 sayılı kararı ile itiraz konusu kuralın oluşturduğu mükerrerliğin ne bis in idem kuralı yönünden değerlendirilmesinde bu unsurun “aynı fiil”den kaynaklanıp kaynaklanmadığının araştırılması gerektiğini vurgulayarak, hareketlerin ancak amaç, zaman ve mekân yönlerinden bir bütün olarak birbirine bağlı olduğu takdirde tek fiil olarak kabul edilmesinin mümkün olabileceğine dikkat çekmiştir⁴⁵.

Karşıyaka 6. Asliye Ceza Mahkemesi görülmekte olan dava esnasında uygulanacak, “ 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 142’inci maddesinin; (2) numaralı fıkrasına 18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanun’un 62’inci Maddesiyle eklenen (h) bendinde yer alan “...bina veya eklentileri içinde muhafaza altına alınmış olan eşya hakkında,” ibaresinin, (2) numaralı fıkrasının 6545 sayılı Kanun’un 62’inci maddesiyle değişiklik yapılan “İşlenmesi halinde, beş yıldan on yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” bölümünün, esas

⁴⁴ AYM, 2017/28 E., 2017/107 K., 31/5/2017, (RG. 23/6/2017-30105).

⁴⁵ AYM, 2017/95 E., 2017/119 K., 12/7/2017, (RG. 25/8/2017-30165).

bakımından Anayasa'nın 2'inci maddesine aykırı olduğunu ileri sürerek", itiraz konusu kuralın iptalini talep etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. 2017/169 E. 2018/42 K. sayılı kararı ile Anayasa Mahkemesi'nin nitelikli suçlarda daha ağır ceza öngörülmesinin mükerrer cezalandırma anlamına gelmediği ve ilkeye aykırılık teşkil etmediğine dikkat çektiği görülmektedir ⁴⁶

İstanbul 14. Vergi Mahkemesi, görülmekte olan dava esnasında uygulanacak *"31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 52'inci maddesiyle değiştirilen mükerrer 120'inci maddesinin dördüncü fıkrasının (11/8/1999 tarihli ve 4444 sayılı Kanun'un 2'inci Maddesiyle maddeye eklenen ikinci fıkra nedeniyle mevcut madde metninde dördüncü fıkra olarak yer almaktadır) ikinci cümlesinde yer alan "...ve ceza..." ibaresinin", esas bakımından "Anayasa'nın 10'ncu ve 38'inci maddelerine aykırı olduğunu ileri sürerek", itiraz konusu kuralın iptalini talep etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.*

Anayasa Mahkemesi'nin 2019/16 E. 2019/15 E. sayılı karar ile eksik beyan edilen geçici vergi, gelir ve kurumlar vergisinin iki farklı fiil olduğuna dikkat çektiği görülmektedir ⁴⁷.

Başvurucu ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti tarafından 3 Ocak 2014 tarihinde Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurunun konusu, ithalatta eşyaya ilişkin gümrük kıymetinin eksik beyan edilmesi suretiyle kesilen cezalı vergi tahakkukuna yönelik başvuru tarafından açılan davanın reddedilmesi sonucu *"aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkı"*nın ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

⁴⁶ AYM, 2017/169 E., 2018/42 K. 2/5/2018, (RG. 7/6/2018-30444).

⁴⁷ AYM, 2019/16 E. 2019/15 K. 14/3/2019, (RG.10/4/2019 – 30741).

Mahkeme somut olayda vergi ve ceza gibi iki farklı disipline ait davaların mevcut olduğunu, bu hususta ceza hukuku ve kabahatler hukukunda uygulanan yasak ve yaptırımların farklı hukuki yarar, konu ve unsurlara ilişkin olabileceğini, iki farklı disiplinde suçun koruduğu hukuksal değerler farklılık gösterdiği için bu durumda “*aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı*”nın ihlal edilmediğine dikkat çekerek, başvuruya konu derece mahkemesinin kararında bariz takdir hatası ya da açık keyfilik gibi şüpheli durumların bulunmadığı belirtmiştir.

Bu yönüyle Anayasa Mahkemesi tarafından, başvurunun iddialarının kanun yolu şikâyeti niteliği taşıdığını belirterek, söz konusu kararlar da bariz takdir hatası ya da açık keyfilik bulunmadığı anlaşıldığından, başvurunun diğer kabul edilebilirlik koşulları incelenmeksizin “*açıkça dayanaktan yoksun olması*” sebebiyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir⁴⁸.

Başvurucu Ünal Gökpınar tarafından 3 Nisan 2018 tarihinde Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurunun konusu, vergi incelemesi neticesinde “*aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı*”nın ihlal edildiği iddiasına yöneliktir.

Anayasa Mahkemesinin değerlendirmesinde;

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi gibi bazı uluslararası sözleşmelerde de non bis in idem kuralının adil yargılanma hakkının bir güvencesi olarak kabul edildiğine dikkat çekmektedir. Mahkeme İHAM’ın Nikitin/Rusya kararına atıf yaparak sözleşme’de güvence altına alınan non bis in idem kuralının amacını; nihai kararla sonuçlanan ceza yargılamasının mükerrerliğinin önlenmesi

⁴⁸ AYM, Abp Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti [GK] B. No: 2014/72, 25/3/2015.

olarak ifade etmekte olup non bis in idem kuralının adil yargılanma hakkıyla bağlantılı özel bir güvence olduğunu belirtmektedir.

Bu doğrultuda Anayasa mahkemesi non bis in idem kuralını Anayasa m.36’da güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında bularak, kuralın anayasal düzeyde korunduğu ve 7 No.lu Protokol ile ortak koruma alanı içinde olduğunu belirterek başvurunun mahkemenin inceleme yetkisi alanında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.

Mahkemenin; başvurucunun tek fiiline yönelik idari süreç sonunda vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve adli süreç sonunda *“sahte fatura kullanmak ve düzenlemek”* suçundan mahkumiyetine karar verilmesine ilişkin esasa yönelik incelemesinde idare tarafından verilen vergi cezalarının cezai nitelikte kabul edildiği görülmektedir.

Başvuru konusu somut olayda; hukuki güvenliğin sağlanması amacıyla non bis in idem ilkesi Anayasa’nın 36’ncı maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının bir unsuru kabul edilerek *“aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırmama ilkesinin ihlal edilmediğine”* karar verilmiştir⁴⁹.

Mehmet Turgay Özbekler tarafından 07 Nisan 2017 tarihinde Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurunun konusu, vergi incelemesi sonucunda aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (ne bis in idem) ilkesinin ve usule yönelik şartlar nedeniyle silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiği iddialara ilişkindir. Başvurucu Özbekler’in yetkili olduğu şirkete yönelik Vergi İdaresi tarafından yapılan denetimlerde 2008 ve 2012 yılları arasındaki dönemlere ait vergi incelemesi yapılmış, bu doğrultuda şirketin defter ve belgelerinin

⁴⁹ AYM, Ünal Gökpınar [GK], B. No: 2018/9115, 27/3/2019, § 55,56,57.

denetlenmesi sonucunda vergi tekniği, vergi inceleme ve vergi suçu raporları düzenlenmiştir.

Başvurucunun vergi incelemesi sonucu aynı fiil nedeniyle hem idari vergi cezası kesildiği hem de adli yargılama sonucunda hapis cezasına mahkûm edildiği süreçte “*aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin*” ihlal edildiğine ilişkin iddiaları Anayasa Mahkemesi tarafından değerlendirilmiştir.

Yapılan değerlendirmede Anayasa m.36/1 ‘*Hak Arama Hürriyetine “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”* ve 2017 /28 E., 2017/107 K. sayılı Anayasa Mahkemesi Kararına atıf yaptığı görülmektedir.

Ayrıca değerlendirmede ne bis in idem ilkesinin uygulanması için hukuka aykırı fiillere bağlanan iki farklı cezanın birlikte uygulanıp uygulanmadığı, aynı kişinin iki kere yaptırıma tabi tutulması sonucuna yol açılıp açılmadığının değerlendirilmesi özellikle ne bis in idem ilkesine uyumda söz konusu mükerrerliğin aynı fiilden kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunun da irdelenmesi gerektiğini vurgulayan 2017/95 E., 2017/119 K. sayılı Anayasa Mahkemesi kararına dikkat çekmiştir.

Mehmet Turgay Özbekler’in Anayasa Mahkemesine yapmış olduğu bireysel başvuruya ilişkin somut vakıda başvurucunun yetkili olduğu şirkete yönelik idare tarafından vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezalarının kesildiği, ayrıca başvurucuya sahte fatura düzenleme eylemi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na muhalefet suçundan açılan ceza davasına ilişkin yargılama sonucunda hürriyet bağlayıcı ceza verildiği görülmektedir.

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi; idari vergi cezalarının başvuru yetkilisi olduğu şirket aleyhine kesildiği, sahte fatura düzenleme eylemine ilişkin ceza yargılaması sonucu verilen mahkumiyetin ise başvuru aleyhine olduğu, bu nedenle somut olayın kısmının “*aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesi*” kapsamına girmediği ve söz konusu gerekçelere dayalı olarak başvurunun ne bis in idem ilkesine yönelik kısmının “*konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez olduğuna* ” karar vermiştir⁵⁰.

İstanbul 7. Vergi Mahkemesi ve Bursa 17. Asliye Ceza Mahkemesi, görülmekte olan dava esnasında uygulanacak “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 340’ıncı maddesinin, 359’uncu maddesinin (b) fıkrası ve son paragrafı ile 367’nci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarının (Anılan maddeye 29/04/2021 tarihli 7318 sayılı Kanun’un 5’inci maddesiyle eklenen dördüncü fıkra nedeniyle beşinci ve altıncı fıkralarının)” esas bakımından “Anayasa’nın 2’nci, 11’inci. ve 90’ıncı maddelerine aykırı olduğunu ileri sürerek”, itiraz konusu kuralın iptalini talep etmek üzere Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

Kanun’un 367’nci Maddesinin Beşinci Fıkrasının (Anılan Maddeye 7318 Sayılı Kanun’un 5’inci maddesiyle Eklenen Dördüncü Fıkra Nedeniyle Altıncı Fıkrasının) incelendiğinde; itiraz konusu kural “*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz*” şeklindedir.

Aynı fiil ile işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçuna ilişkin yargılama ve cezalandırma süreçlerinde birinin kesinleşmesi sonrası diğer yargılamanın başlaması şeklinde olabileceği gibi her iki yargılama eş zamanlı başlayıp ilk

⁵⁰ AYM, Mehmet Turgay Özbekler [GK] B. No: 2017/20779, T.11/3/2020.

yargılamanın kesinleşmesi sonrası ikinci yargılamanın devam etmesi durumunda söz konusu olabilir. Bu durumda süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı ilerlemesi durumunda aynı fiilden dolayı birden çok yargılama ve cezalandırma yapılması non bis in idem kuralına aykırılık oluşturmamaktadır. Şöyle ki süreçler arasında *esas yönünden yakın bağlantı* bulunması halinde *zaman yönünden de yakın bir bağlantı* içinde yürütölmeleri önem arz etmektedir⁵¹.

Anayasa Mahkemesince aynı fiil ile işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçuna ilişkin yargılama ve cezalandırma süreçleri “*esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı testine*” göre değerlendirilmiştir.

Yargılamalar birbirini tamamlayıcı amaçlar içeriyor ve haksızlığın farklı yönlerini ele alıyor mu? sorusuna ilişkin Mahkeme, aynı fiil ile işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçunda fiilin farklı yönlerine odaklanan hukuk disiplinlerine dayanarak farklı usuller çerçevesinde ilerleyen idari ve adli yargılamanın birbirini tamamlayıcı amaçlar taşıdığı kanaatinde⁵².

Aynı fiil ile işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçuna ilişkin yargılamaların ve cezaların sonuçları hukukta ve uygulamada öngörülebilir mi? sorusuna yönelik Anayasa Mahkemesi’nin değerlendirmesi; vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçuna yönelik 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen ilgili hükümler incelendiğinde gerek yargılama süreci gerekse cezalandırma açısından uygulamaların açık, anlaşılır ve öngörülebilir nitelikte olduğu şeklindedir⁵³.

Aynı fiil ile işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçuna ilişkin her iki yargılamada da delillerin toplanması ve

⁵¹ AYM, 2019/4 E., 2021/78 K., RG, 9/3/2022-31773 § 77

⁵² AYM, 2019/4 E., 2021/78 K., RG, 9/3/2022-31773 § 78.

⁵³ AYM, 2019/4 E., 2021/78 K., RG, 9/3/2022-31773 § 79.

değerlendirilmesi aşamasında süreçler mükerrerlikten sakınılarak ve yetkili makamlar arasında yeterli düzeyde etkileşim oluşturularak mı yürütüldü? sorusuna yönelik Mahkemenin değerlendirmesi şu şekildedir. Aynı fiile işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçuna yönelik delil durumu başlangıçta paralel ilerlemiş olsa da sonraki aşamalarda yargılamaların bağımsız ilerlemesi ve aralarındaki etkileşimsizlik zamansal açıdan da değişiklikler meydana getirmektedir⁵⁴.

Aynı fiil ile işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçuna ilişkin süreçlerde ilk kesinleşen yargılama sonucunda uygulanan yaptırım kişinin ölçsüz cezalandırılmasını önlemek amacıyla ikinci yargılamada göz önünde bulunduruldu mu? sorusuna yönelik Mahkemenin görüşü şöyledir. Bu hususta kişinin aşırı külfetli cezalara maruz kalmaması için ilk yargılamadaki cezanın ikinci yargılamada göz önünde tutulması, süreçler arası etkileşim sağlanması ve kişi aleyhine toplam cezanın ağır külfet oluşturma riskinin dengeleyici mekanizmalar ile önlenmesi gerekmektedir⁵⁵.

Mahkeme; bağlantılı fiillerle işlenebilen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçunda usul güvencelerine yönelik yargılama/cezalandırma süreçleri arasında yeterli miktarda bağlantı sağlanmasına engel olan itiraz konusu kuralı Anayasa'nın 36'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı güvencelerine uygun bulmadığı gerekçesiyle ilgili iptaline karar vermiştir⁵⁶.

Anayasa Mahkemesi “*aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama*” ilkesinin “belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamadığını

⁵⁴ AYM, 2019/4 E., 2021/78 K., RG, 9/3/2022-31773 § 80,81,82

⁵⁵ AYM, 2019/4 E., 2021/78 K., RG, 9/3/2022-31773 § 85.

⁵⁶ AYM, 2019/4 E., 2021/78 K., RG, 9/3/2022-31773 § 88,89.

vurgulayarak, süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütölmelerine ilişkin gerekli güvencelerin sağlanması durumunda birden fazla cezanın uygulanmasının kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğu görüşündedir”⁵⁷ .

6. TARTIŞMA

Vergi ceza hukukunda non bis in idem kuralının ne derece benimsendiğini göstermek amacıyla suçun özel görünüş biçimi olarak konu ile yakından ilgili içtima müessesesi doküman analizi yöntemi ile incelenmiş olup sonuç olarak vergi ceza hukukunda içtima müessesesinin oldukça sınırlı bir alanda uygulandığı, non bis in idem kuralın vergi ceza hukukunda çok sınırlı bir alana tezahür ettiğı tespit edilmiştir. Literatürde vergi ceza hukukunda istisnai düzenlemeler haricinde non bis in idem kuralının genel olarak benimsenmediğı düşünölmekte olup yapılan araştırma sonucu elde ettiğimiz bulguların literatürdeki bu görüşü desteklediğı görölmektedir (Geçer, 2017: 118).

İHAM içtihatlarına göre tek fiil sonucu oluşan kabahat ve suçlara ilişkin kişiye birden fazla ceza uygulanması, paralel yargılamalarda süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütöldüğü takdirde non bis in idem kuralına aykırı bulunmamaktadır ⁵⁸.

Literatüde iç hukukta paralel olarak devam eden yargılamalarda vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi arasında etkileşimin bulunmadığı, mahkemelerin aynı eyleme ilişkin birbirine zıt kararlar verdiğı, çelişkili bu durumun kesin hüküm otoritesini sarstığı belirtilmektedir (Geçer, 2022: 292). Geçer (2022), çalışmasında vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi

⁵⁷ AYM, 2019/4 E., 2021/78 K., RG, 9/3/2022-31773 § 58.

⁵⁸ İHAM, A ve B / Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve B. No: 29758/11, 15/11/2016, § 130.

arasında sağlanacak etkileşime yönelik bütünleştirici mekanizmaların kurulmadığına dikkat çekmektedir. Özellikle vergi kabahatleri ve suçlarına yönelik idari ve adli farklı yargılama usullerinin bulunduğunu vurgulamakta, süreçler arasında etkileşimin sağlanmasında birbirini tamamlar nitelikte bütüncül bir yargılama ve cezalandırma sistematığının kurulması için etkileşime engel içtima yasağı bulunan VUK hükümlerinin ilga edilmesi gerektiğini düşünmektedir (Geçer,2022: 313).

Geçer (2022), tek fiil neticesinde idari ve adli yargılamaya maruz kalınan süreçler arasında delillerin değerlendirilmesinde sırasında etkileşim kurulması gerektiğini düşünerek mahkemelere cezalarda indirim yetkisi tanınması halinde kişinin ölçüsüz cezalandırılma külfetinden korunacağı görüşündedir. Mahkemelerin hükümlerinin çelişmemesi için önce sonlanan yargılamanın sonraki yargılamada dikkate alınması gerektiği kanaatinde olup; çalışmasında mahkeme kararlarının gerekçelendirilmesinin önemine dikkat çekerek vergi ziyayı ve kaçakçılık suçlarında tek katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiğini belirtmektedir (Geçer, 2022: 314-315). Ayrıca kişinin ölçüsüz cezalandırma maruz kalmasını önlemek, idari ve adli yargılamalarda birbiri ile çelişen hükümlerin engellenmesi için vergi ceza hukukunda kabahat ve suç oluşturan eylemlerin tek bir yargılama sürecinde yürütülmesi gerektiğini savunmaktadır (Geçer, 2022: 316).

Candan (2022) çalışmasında aynı maddi olaya ilişkin mahkemelerce verilen farklı kararlara dikkat çekmiş ve bu farklılığın gerekçesi olarak vergi ziyayı kabahati ile 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık suçlarının unsurlarının farklı olmasını göstermiştir⁵⁹.

⁵⁹ Dan.4.D., 12.6.2017, E:2013/4119, K:2017/5169: “*Vergi Mahkemesince, ... Asliye 18. Ceza Mahkemesinin kararıyla davacının beraat ettiği belirtilmiş ise de vergi yasalarına aykırı davranışın, vergi kaybı doğurması ile suç teşkil etmesinin birbirinden bağımsız olarak düzenlenmesi ve vergi kaybı doğuran eylemlere iştirak*

Candan'a göre (2022) idarece verilen cezalandırmanın hukuka uygun bulunması yanı sıra aynı eyleme ilişkin ceza mahkemesince yasada düzenlenen tipe uygun gerçekleşmediği gerekçesiyle verilen kararın kesinleşmesi durumunda ortaya çıkan farklılık hukuki gerçeklikle çelişmektedir. İki ayrı yargı kolu olmasına rağmen ülkenin tek bir hukuk düzeni bulunmakta, bu hukuk düzeninde iki ayrı hukuki gerçeklik kabul edilebilir görülmemektedir. Candan (2022) böyle bir varsayımda düzenden değil düzensizlikten bahsedildiğine dikkat çekmektedir.

Akkaş'a göre aynı konuya ilişkin paralel yargılamalar sonucu birbiri ile çelişen kararların meydana gelmemesi için mahkemelerden biri diğerinin kararını bekleyebilir. Bu hususta sorulması gereken önemli soru mahkemelerin hangisinin diğerinin kararını bekleyeceği yönünde gelişmektedir. Her iki yargı kolu arasında mutlak bir etkileşimsizlik olmasını savunmak kadar hangi mahkemenin bekletici sorun kararı alacağını hususunda kesin bir uygulamadan söz etmek oldukça güçtür (Akkaş, 2016: 250). Akkaş, bu konuda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin ihtisas mahkemesi olduğu için öncelikli olarak uyuşmazlığı çözmesi, bu süreçte ceza

ile suça iştirakin birbirinden ayrı düzenlenmesi dikkate alındığında ve dosya kapsamı ve Dairelerindeki diğer dosyalarda bulunan bilgi ve belgelerin değerlendirilmesinden; YH ve TY'nın, gerek kendilerinin ortak ve yöneticisi oldukları, gerekse de aldıkları vekaletname ile AC'nın ortağı olduğu yukarıda adı geçen paravan şirketler üzerinden sahte fatura düzenleme faaliyetinde bulundukları, davacının bu organizasyona muhasebecilik hizmeti vererek dahil olduğu ve kaçakçılık suçuna iştirak ettiği, davacının bu şirketlerin işlerini yürütecek muhasebecileri bulup işi bırakan muhasebecilerin adı geçen şirketlere ait defterleri davacıya teslim etmeleri hususlarının da davacının bu organizasyona dahil olduğunu gösterdiği, ifadeleri alınan şahısların ve muhasebecilerin beyanlarının bu hususu doğrular nitelikte olduğu ...". Not: Daire, anılan kararında, suçla kabahatin unsurlarının farklı olması, yanında kabahata iştirakle suça iştirakin koşullarının da farklı olduğu görüşüyle hareket ederek, ceza mahkemesinin beraat kararını dikkate almamıştır. Bu gerekçe ile verilen bozma kararına vergi mahkemesince ısrar edilmesi üzerine de Vergi Dava Daireleri Kurulu, 19.9.2018 gün ve E:2018/392, K:2018/451 sayılı kararıyla, Danıştay Dördüncü Dairesinin kararı doğrultusunda ısrar kararını bozmuştur.

mahkemesinin bekletici sorun kararı vermesi gerektiği görüşündedir (Akkaş, 2016: 248).

Bu hususta idari yargıda verilen kararın, ceza yargılamasından önce kesinleştiği hallerde ilk kesinleşen mahkemede kullanılan delillerin ve yapılan maddi tespitlerin ceza mahkemesinde dikkate alınabileceği düşünülmektedir ⁶⁰.

Candan (2022), yargılamalarda hangi mahkemenin kararının dikkate alınması gerektiği yönünde ise kesin bir ifadeye bulunmayarak önce kesinleşen mahkeme kararının diğer yargılamada mutlaka dikkate alınması gerektiğini düşünmektedir. Candan'a göre idari yargı mercinin ceza mahkemesi kararı karşısında, olayı, suç ve kabahatin unsurlarını ve aralarındaki farklılığı, ceza mahkemesi kararının bu farklılıklara etkisini ve maddi gerçeğin adli gerçeklik dönüşüp dönüşmediğini dikkate alması gerekir. Şöyle ki ceza mahkemesi, eylemin sabit olduğu fakat kastın bulunmadığını tespit etmişse idari yargı, eylemin kasıtlı yapıldığına yönelik bir karar vermemelidir. Diğer bir örnekle; sanığın ibraz etme yükümlülüğünü yapmama eylemine gerekçe göstermek için kasten çıkarttığı yangına bağladığı bir durumda ceza mahkemesi yangını mücbir sebep hali olarak kabul etmediği karara karşılık idari yargı da mücbir sebep kararı vermemelidir. Böylelikle farklı yargı kolları tarafından verilen kararların çelişmesi mümkün olmayacak ve kesin hüküm otoritesi zedelenmeyecektir (Candan, 2022).

⁶⁰ Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi, kimi zaman, temyize konu mahkeme kararını, vergi mahkemesindeki dosya getirilerek karar verilmek üzere bozmaktadır. Ancak; Daire, vergi mahkemesince bakılan davaya ait dosyanın getirilmesine, dava hakkında verilen kararın bakılmakta olan ceza davasında değerlendirilmesi için değil, dosyada dava ile ilgili delillerin incelenmesi bakımından gerek görmektedir. Örnek: Yr.11.CD., 25.12.2018, E:2016/5831, K:2018/10938: "... Vergi Mahkemesi'nin 2012/124, 2012/123, 2012/122 esas sayılı davalarla ilgili dosyaların getirilerek incelenmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin çıkartılarak dosya içine konulması ...".

Yılmazoğlu'na göre idari ve adli yargılama süreçlerin bağlantılı yürütülmesinde kanuni düzenleme şart görülmemekle birlikte 2577 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen "*ara kararı*" bu vasıfla kullanılabilecek önemli bir fırsat olarak görülmektedir (Yılmazoğlu, 2022: 275). Bu hususta yargılamaların bağlantılı yürütülmesine ilişkin en etkili yöntem vergi mahkemesinin ara kararıyla ceza soruşturma ve kovuşturma makamlarından bilgi ve belge istemesidir. (Yılmazoğlu, 2022: 322). Yılmazoğlu; vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinde alınan kararların UYAP vasıtası ile eş zamanlı olarak birbirlerine bildirilebileceği yeni düzenlemelere yapılabileceği görüşündedir (Yılmazoğlu, 2022: 275). Ayrıca yargılama süreçleri arasında gerek delillerin toplanmasında eşgüdümün sağlanması gerekse cezalandırmada kişinin aşırı külfete maruz kalmaması için mahkemeler arası esasa ilişkin yeterli düzeyde etkileşim kurulmasının önemine dikkat çekerek, bağlantının kopmaması için yargılama süreleri açısından da gerekli uyumun sağlanması ve yargılamaların makul sürede tamamlanması kanaatinde (Yılmazoğlu, 2022: 323).

Etkin pişmanlık müessesesinden yararlanma koşulları kanun yollarına başvuru hakkını kullanmamak, vergi mahkemesine dava açmamak, açılmış bir dava bulunması halinde feragat etmektir. Doktrinde kişinin ceza indiriminden yararlanması için vergi yargısından vazgeçmesinin şart olarak sunulması Anayasal düzeyde güvence altına alınmış "*hak arama hürriyeti ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açıktır*" hükümlerine aykırı bulunmaktadır (Furtuna & Laloğlu, 2022: 365).

Geçer; etkin pişmanlık müessesesinin amacı, 2019/4 E. 2021/78 K. sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilen VUK.367'nci maddesi karşı bağlamazlık kuralı sonrası ceza ve vergi mahkemeleri arasında doğacak etkileşimin engellenmesi olarak görmektedir. Etkin pişmanlık müessesesi ile kişinin

ölçüsüz ceza alması önlenerek, cezada adalet sağlaması beklenmektedir. Vergi yargısına yönelik kanun yollarının kapatılarak ve yargılamanın aynı deliller ile yürütülerek, mahkemeler arasında çelişkili kararlar çıkmasını engellenmektedir (Geçer, 2022: 312).

Yılmazoğlu'na göre cezada indirimden yararlanmak için idari cezaya yönelik dava açılmaması, açılmış ise feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması, başvurulmuş ise vazgeçilmesi şartlarına uyulması ile idari yaptırımın kesinleşmesi sağlanmaktadır (Yılmazoğlu, 2022: 320).

Ek fıkra:8/4/2022-7394/4' de düzenlenen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartı Anayasa Mahkemesinin 2022/81 E., 2023/153 K. sayılı kararı⁶¹ ile iptal edildiği görülmektedir. Mahkemenin iptal kararı incelendiğinde gerekçelerin doktrin ile benzer olması dikkat çekicidir.

7. SONUÇ

AIHS'ne Ek 7 No'lu Protokolün Türkiye'de 01 Ağustos 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdiği, böylelikle *“aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının”* Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanına dahil olduğu ve iç hukukta uygulanabilir hale geldiği görülmektedir. Anayasanın normatif niteliğine göre üstünlüğü ve bağlayıcılığı gereği *“aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı”* olarak ifade edilen non bis in idem kuralı artık uygulamada korunması icap eden bir değer haline gelmiştir.

⁶¹ AYM, 2022/81 E., 2023/153 K.

Anayasal düzenleme gereği Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Taraf devlet olarak vergi ceza hukukunda kabahatler ve suçlara ilişkin hükümlerin insan hakları boyutunda sözleşme hükümlerine uyumlu olması gerekmektedir. Ayrıca İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin içtihatlarının; iç hukukta ne derece benimsediği Sözleşme yükümlülüklerinin getirilmesi açısından önem arz etmektedir.

Çalışmada öncelikle Non bis in idem kuralının kapsam ve işlevlerini açıklamak ve okuyucuya yargılama ve/veya cezalandırma sürecinde non bis in idem kuralının ihlal edilip edilmediğine yönelik temel yaklaşımları göstermek amacıyla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları toplu bir şekilde ele alınmış ardından mahkemenin bu kararlara nazaran maddi olayları daha açık, anlaşılır ve kesin bir tutum ile yorumladığı Zolotukhin V. Rusya, Glantz V. Finlandiya, A ve B V. Norveç gibi güncel içtihatları case analiz yöntemi kullanılarak detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Türk hukukunda non bis in idem kuralının ne derece benimsendiğini göstermek amacıyla Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu, Kabahatler Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu gibi maddi ve şekli kanunlar incelendiğinde ilgili yasal mevzuatın non bis in idem kuralına uyumlu olduğu görülmektedir. Vergi ceza hukukunda suçun özel görünüş biçimi olarak konu ile yakından ilgili içtima müessesesi doküman analizi yöntemi ile incelenmiş sonuç olarak vergi ceza hukukunda içtima müessesesinin oldukça sınırlı bir alanda uygulandığı ve non bis in idem kuralın vergi ceza hukukunda çok sınırlı bir alana tezahür ettiği tespit edilmiştir.

Non bis in idem kuralının Türk hukukundaki gelişimini yargı kararları ışığında değerlendirmek amacıyla Anayasa Mahkemesi somut norm denetimi ve bireysel başvuru kararları dava analizi (case analysis) yöntemi kullanılarak tetkik edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı incelenerek itiraz konusu kurallardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 367.maddesinin son fıkrasının iptaline yönelik; adli ve idari yargılamaların bağlantılı yürütülmesine ilişkin gerekçeleri Anayasa Mahkemesinin A ve B V. Norveç kararına yaptığı atıfa dayanarak açıklanmıştır. Araştırma sonucunda yargı kararlarının İHAM içtihatları dikkate alınarak verildiği, Anayasa Mahkemesinin İHAM içtihatlarına uyum sağlamaya yönelik bir çaba içinde olduğu saptanmıştır.

Anayasa Mahkemesi son olarak 2019/4 E., 2021/78 K. sayılı kararı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin son fıkrasında bulunan *“Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz”* hükmünü iptal edilmiştir. Böylelikle iç hukukta vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi süreçlerinin bağlantılı yürütülmesine yönelik yasal engel ortadan kalkmıştır. İptal kararı neticesinde her ne kadar adli ve idari yargılama ve/veya cezalandırma süreçlerinin bağlantılı yürütülmesine ilişkin bir engel kalmamış ve A ve B V. Norveç kararında gösterilen bağlantı testi kriterlerinin uygulanmasına imkân sağlanmış olsa da gerek doktrinde gerekse uygulamada yargılamaların bağlantılı yürütülmesi için, mahkemeler arası etkileşimin nasıl sağlanacağı ve bu yönde gerekli mekanizmaların ne şekilde kurulacağı yönünde henüz bir fikir birliği oluşmadığı ve literatürde bu sorunun sıklıkla tartışıldığı görülmektedir.

Bu doğrultuda çalışmada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 367. maddesinin son fıkrasının iptali sonrası mevcut durum değerlendirilerek Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi kararlarının birbirine etkisi incelenmiştir. Bu doğrultuda yeni yasal düzenlemelerin gerekliliği, etkin pişmanlık müessesesi gibi yapılar yasal mevzuat, doktrinel görüşler ve yargı kararları

ışığında incelenmiştir. Ardından uygulamada yargılamaların bağlantılı yürütülmesi için, mahkemeler arası etkileşimin nasıl sağlanacağı ve bu yönde gerekli mekanizmaların ne şekilde kurulacağı yönünde çözüm önerileri sunulmuştur.

Bu hususta çözüm önerilerimiz şu şekildedir.

Taraf devletlerce verilen yargı kararlarının İHAM içtihatları ile çelişmesinin önlenmesi için en başta yasal ve idari mevzuatın uyumlu olması ve yargılama süreçlerinde yapılan uygulamaların içtihatların icrasına elverişli olması gerekmektedir.

Bu hususta ilk kesinleşen yargılama sonucunda kesilen cezanın ikinci yargılamada göz önünde tutulup tutulmadığı ve idarede uygulanan süreç ile mahkemelerin etkileşime girip girmediği önem arz etmektedir. Kişinin aşırı külfetli cezalara maruz kalmaması için ilk yargılamadaki cezanın ikinci yargılamada göz önünde tutulması, süreçler arası etkileşim sağlanması ve kişi aleyhine toplam cezanın ağır külfet oluşturma riskinin dengeleyici mekanizmalar ile önlenmesi gerekmektedir. Mahkemece aynı fiil ile işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçunda yargılama ve cezalandırma süreçlerinin zaman yönünden bağlantılı ilerlemesi oldukça önemlidir.

Klon dava; tarafları farklı olmakla birlikte benzer, aynı tip, temelde hukuki uyumsuzluğu aynı olan seri davaları ifade etmek için kullanılan ve İHAM kararlarında “clone case” olarak geçen bir kavramdır. İç hukukumuzda gerek mevzuat gerekse yargı kararlarında bu ifadeye rastlanmamaktadır. Klon dava; İHAM’ın sözleşmenin ihlal edildiğine yönelik verdiği bir karar sonrası taraf devletin yapısal sorunları kaynaklı olarak Mahkemeye aynı tip ve benzer başvuruların gelmeye devam etmesidir. Clon davaların en tipik örneği; davaların uzun sürmesi sebebiyle sözleşmenin 6’ncı maddesinin ihlal edildiğine ilişkin şikayetlerdir. Yargılama süreci sonlandığında İHAM kararlarının infazında, kararların iç hukukta

icrası ve sürecin kontrol ve denetimi önem taşımaktadır. Mahkeme kararlarının yerine getirilmesi ve sürecin etkin olarak denetim altında tutulması; Mahkemeye benzer ve aynı tip (klon) yeni başvuruların yığılmasını önlemektedir. İHAM'ın aynı tip başvurularda yığılma olması nedeniyle yaşadığı 'clone case' probleminin, taraf devletin iç hukuktaki yapısal sorunlara yönelik sağlayacağı çözümler ve alacağı genel tedbirler (içtihadı ve normatif değişimler, İHAM kararlarının yorumlanması ve ilgili mercilere iletilmesi) ile önleneceği düşünülmektedir. Bu tedbirlerden en önemli ve köklü kabul edileni, ihlal kaynağı olan hukuki düzenlemenin İHAM içtihatlarına uyumlu hale getirilmesine yönelik yapılan normatif değişikliklerdir. İç hukukta yargı kararlarında her ne kadar İHAM kararlarına uyumlu, özünde insan haklarını korumaya yönelik çabalar içinde verildiği aşikâr olsa da vergi ceza hükümlerinde içtima yasağı bulunan hükümler non bis in idem kuralını tehdit eden kronikleşmiş bir engel olarak varlığını sürdürmeye devam etmektedir. Biz iç hukukta içtima yasağı bulunan vergi hükümlerinde yapılacak değişiklikler ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşme'sine Ek 7 No.lu Protokol'ün 4'üncü maddesinde koruma altına alınan "*aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının*" ihlaline ilişkin İHAM'a yapılan başvuruların azalacağı ve İHAM kararlarının iç hukukta icrası ve uyumuna yönelik köklü bir yenilik olacağı görüşündeyiz ⁶².

Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinde görülen davalarda delillerin toplanması ve değerlendirilmesi aşamasında sürecin mükerrerlikten sakınılarak ve yetkili makamlar arasında esas ve zaman yönünden yeterli düzeyde etkileşim oluşturularak yürütülmesi için ortak delil sistemi kurulması gerektiği düşünülmektedir.

⁶² Yargıtay Erişim Tarihi 10.06.2024
<https://www.anayasa.gov.tr/media/3656/unsalklondava.pdf> adresinden alındı.

Aynı fiil ile işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçuna ilişkin süreçlerde ilk kesinleşen yargılama sonucunda uygulanan yaptırım kişinin ölçüsüz cezalandırılmasını önlemek amacıyla ikinci yargılamada göz önünde bulundurulması ve toplam cezanın kişinin aleyhine yönelik ağır külfet oluşturmaması için ilk kesinleşen yargılama sonucunda uygulanan yaptırımın ikinci yargılamada göz önünde bulundurulmasını sağlayacak bildirim sistemi kurulması ve gerekçeli kararın “okundu”olarak görülmesi gerektiği görüşündeyiz.

Etkileşime yönelik dengeleyici mekanizmaların belirlenmesi için vergisel kabahat ve suça ilişkin cezai işlemleri uygulayan görevliler ve yargı mesuplarından oluşan bilimsel ve mesleki istişareler yapılması önem arz etmektedir.

Candan, vergi kabahat ve yaptırımları konusunda vergi idaresinin hem taraf hem savcı hem de yargıç konumunda olmasını; idarenin etkiye açık olabileceği ve tarafsız davranma yükümlülüğü uyulmaması halinde oldukça problemli görmektedir (Candan, 2022: 103).

Anayasa Mahkemesinin 2019/4 E. 2021/78 K. sayılı kararı ile idari ve adli merciler arasındaki karşı bağlamazlık kuralının iptal edilerek mahkemeler arası etkileşim ve bağlantı imkânı tanınması idarenin cezai işlemlerini ve adli mercilerin kararlarını daha mühim bir hale getirmiştir. Bu hususta hatalı işlem ve kararlara sebebiyet verecek tespitler yapılmaması gerekmektedir. Kişileri mağdur edecek uygulamaların yaşanmaması, adil ve ölçülü cezalar verilmesi açısından geri bildirimle dayalı yeni etkileşim ve denetim mekanizmaları oluşturulması önem taşımaktadır.

Vergi kabahatlerine yönelik işlemlerde yanlış tespitler sonucu hatalı cezalandırmalar yapılması yanı sıra idarenin tavrının taraflı olabileceğini ya da idaredeki kişilerin cezalandırmada yetkin olmamasından ötürü hatalı

değerlendirmeler yapıldığı üzerine görüşler mevcuttur. Özellikle vergi idaresinin yetkilerini kullanılmasında oluşan tarafsız davranmama, keyfilik, ölçüsüz cezalandırma gibi durumların varlığına dikkat çekildiği görülmektedir (Candan, 2022). Yine vergi hukukunda idarece kullanılan takdir yetkisinde görevlilere verilen yetkilerin sınır düzeyini aşarak ölçüsüz işlemler yapıldığına sık rastlanılmakta birlikte vatandaşların idare ile yaşadıkları ihtilaflarda yargı denetimine başvuru ihtiyaçlarının bulunduğu birçok somut olay mevcuttur.

Vergisel kabahatlerin yaptırım sürecinde uygulanan idari işlemler de idarenin keyfi davranışları, tarafsızlığı ihlal edilmesi, yanlış tespitler ya da değerlendirmeler yapması gerek bilim gerek yargı otoriteleri açısından son derece problemlili görülmekte ve sıklıkla eleştirilmektedir. Bu noktada vergisel kabahatleri cezalandırmada yetkili idarenin önemi idari ve adli yargıdaki etkileşim izni ile daha da artmış olup idarenin takdir yetkisinde suistimaller oluşmaması için denetim mekanizmalarının artırılması ve tedbirler alınması gerekmektedir. Bu hususta güncel yasal düzenlemelere ihtiyaç vardır. Aynı zamanda cezalandırmalara dayanak oluşturan suçların tespitindeki görevlilerin hatalı değerlendirmelerde bulunmamaları oldukça önemlidir.

İdari cezaların gerekçelerini oluşturan inceleme ile araştırmaların, görevli memurlarca dikkat ve hassasiyet ile yapılması, şüpheyi mahal bırakmayacak şekilde sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu noktada yapılan idari işlemlere yönelik denetimlerin çoğaltılması ve bu konuda verilen hizmet içi eğitimlerin artırılması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Akkaş, A. (2016). Ceza Muhakemesi Bağlamında Yargı Mercileri Kararlarının Birbirleri Üzerindeki Etkisi. Ankara.Adalet Yayınevi.
- Akkaya, M. Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 49(1), 85-96
- Atalay, İ. (2007). Osmanlı Ceza Yargılaması Usulü Hukuku Üzerine Bir Deneme Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, c. XI, 239-72.
- Bahçeci, B. (2018) İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında ‘Ne Bis İn İdem’. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 67 (2). 253-278.
- Blomeyer, A. (1968). Kesin Hüküm Tesiri ve Sınırları. (Yazman, İ. Çev.) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, cilt 25, sy 3-4, 225-238.
- Cabanellas, G. (1992) Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos. Buenos Aires: Heliasta S.R.L.
- Candan, T. (2022). Ceza Mahkemesinin Kararlarının Vergi Cezalarına Etkisi, Düşüncelerim.
- Candan, T. (2022). Vergisel Kabahatler ve Suçlar. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Ceylan, G. (2004). Roma Hukukunun Günümüz Hukuk Düzenlerine Etkisi. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8(2).
- Demirel, H. (1952). Yabancı Ceza İlamlarının Değeri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9(1), 300-316.

- Furtuna, E.& Laloğlu, A. (2022). 7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme. Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.5(2), 347-372
- Geçer, A. (2017). İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında “Non Bis İn İdem” İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri.” Vergi Sorunları Dergisi. (350).108-20.
- Geçer, A. (2022). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinde Yapılan Değişiklikler. İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 7(13), 273-324
- Jauchen, E. M. (2005) Derechos del Imputado. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni.
- Oğurlu, Y. (2003). “Ceza Muhakemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu “Non Bis İn İdem” Kuralı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 52(2), 102-124.
- Okandan, R. (1951). Galip, Umumi Hukuk Tarihi Dersleri, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları
- Özen, M. (2010). Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14(1), 389-417.
- Sevindik, H. (2019) Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Koruma Sistemleri, İzmir Barosu Dergisi. 84(3), 559- 589.
- Şimşirgil, A.& Ekinci, E.B. (2008) Ahmet Cevdet Paşa ve Mecelle. KTB Yayınları. İstanbul.

Yılmazoğlu, Y (2022). Anayasa Mahkemesi'nin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367.Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri. Ankara Barosu Dergisi 80, No. 3 255-328.

MALİYE ÇALIŞMALARI

yaz
yayınları

YAZ Yayınları
M.İhtisas OSB Mah. 4A Cad. No:3/3
İscehisar / AFYONKARAHİSAR
Tel : (0 531) 880 92 99
yazyayinlari@gmail.com • www.yazyayinlari.com