



ÜRETİLEN PETROLDEN ALINAN DEVLET HİSSESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ANAYASAL KANUNİLİK İLKESİNE UYGUNLUĞU

İlhami ÖZTÜRK *

ÖZ

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi zorunludur. Buna göre, keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer alması ve mali yükümlerinin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanunla yapılması gerekir. Söz konusu mali yükümlerinin kanunilik ilkesine uygun düzenlenmiş sayılabilmesi için tarh, tahakkuk ve tahsil gibi temel unsurlarının da kanunla kurala bağlanması şarttır. Üretilen petrolden alınan ve mali yüküm niteliği taşıyan Devlet hissesinin kanunilik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinden kaynaklanan anayasal bir zorunluluktur. Buna ilave olarak bir tabii kaynak olan petrolün, arama ve işletme faaliyetlerinin doğrudan gerçek ve tüzelkişiler eliyle yapılmasının şartları Anayasa'nın 168'inci maddesi uyarınca kanunla belirlenmektedir. Bir başka ifadeyle, üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin kanunla düzenlenmesi mecburiyeti Anayasa'nın hem 73'üncü maddesine hem de 168'inci maddesine dayanmaktadır. Kanunilik ilkesi ile amaçlanan ise hukuk devletinin doğal sonucu olarak bir hukuki güven sağlamaktır. Bu çalışmada, Devlet hissesi adı altında üretilen petrol üzerinden devlete verilen payın hukuki niteliği ile tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin düzenlemelerin anayasal kanunilik ilkesine uygunluğu irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Hissesi, Kanunilik İlkesi, Tarh, Tahakkuk, Tahsil

LEGAL NATURE OF STATE SHARE LEVIED ON PETROLEUM PRODUCTION AND ITS COMPLIANCE WITH THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF LEGALITY

ABSTRACT

The regulation of taxes, duties, fees and similar financial duties by law is a constitutional requirement. Accordingly, the restrictions preventing arbitrary practices shall be specified by law and the adoption, revision and abrogation of financial duties shall be enacted by law. In order for these financial duties to be construed as obligations regulated in conformity with the principle of legality, their main elements such as levy, accrual and collection shall also be enacted by law. The regulation according to the principle of legality of state share which represents all the characteristics of a financial duty is a constitutional requisite arising from article 73 of the Constitution. In addition, pursuant to article 168 of the Constitution, the conditions of exploration and exploitation directly by real and moral entities of petroleum considered as natural resource shall be enacted by law. In other words, the requirement according to which state share levied on petroleum production shall be enacted by law is based on both articles 73 and 168 of the Constitution and the purpose of principle of legality is to provide legal certainty as a direct result of constitutional state. This study analyzes the legal nature of the portion that is being paid to the state on the basis of petroleum production called state share and the compliance of the regulation regarding its levy, accrual and collection with the constitutional principle of legality.

Key Words: State Share, Principle of Legality, Levy, Accrual, Collection

*. Yrd. Doç. Dr., Ufuk Üniversitesi MYO Yönetim ve Organizasyon Bölümü Başkanı, Sermaye Piyasası Kurulu (E) Üyesi., ilhami.ozturk@ufuk.edu.tr

GİRİŞ

Üretilen petrol üzerinden Devlete verilen pay Devlet hissesi olarak adlandırılmaktadır. Vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki Devlet hissesinin tarh ve tahakkuku, diğer mali yükümlülükler gibi Anayasal kanunilik ilkesine tabidir.

Bu çalışmanın konusunu üretilen petrol üzerinden hesaplanan devlet hissesinin hukuki niteliği ile devlet hissesinin tarh ve tahakkukuna ilişkin düzenlemelerin anayasal kanunilik ilkesine uygunluğu teşkil etmektedir.

1. Üretilen Petrolden Alınan Devlet Hissesi

6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (i) bendinde Devlet hissesi üretilen petrol üzerinden Devlete verilecek pay⁶ olarak tanımlanmıştır.

Anılan Kanun'un "Devlet hissesi" başlıklı 9'uncu maddesinde ise bir arayıcı veya işletmecinin ürettiği petrolün sekizde birini Devlet hissesi olarak ödemekle yükümlü olduğu, arama veya işletme ruhsatları ile ilgili olarak yapılan petrol işlemlerinde kullanılan petrolden Devlet hissesi alınmayacağı, yer altı deposu olarak kullanılacak petrol rezervuarlarının, fiilen veya hesaben boşaltılmadan ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nün uygun görüşü alınmadan yer altı deposu olarak kullanılamayacağı, depolama için gerekli olduğu belirlenen sahada üretilmeyecek petrolden Devlet hissesi alınmayacağı, bu petrolün ancak Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nün izni alınarak ve Devlet hissesi ödenerek üretilebileceği, petrol üreticisinin ödeyeceği Devlet hissesinin, bir petrol birimi üzerinden üretilen ham petrolde varil başına 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 10'uncu maddesinde düzenlenen yerli ham petrolün piyasa fiyatı,⁷ doğal gazda ise dağıtım şirketlerine veya serbest tüketicilere yapılan satış fiyatı

⁶ 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 27'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılan 6326 sayılı Petrol Kanunu'nun 56'ncı maddesinde arayıcının her arama sahası için hektar başına belirlenen Devlet hakkı ödemekle yükümlü olduğu, 69'uncu maddesinde de işletmecilerin her işletme sahası için hektar başına belirlenen Devlet hakkı ödemekle mükellef oldukları hükme bağlanmıştır. Mülga Kanun ile Devlet hakkı üretilen petrol miktarından bağımsız olarak arama ve üretime konu sahanın büyüklüğüne göre belirlenmiştir.

⁷ Petrol alım satımında fiyatlar en yakın erişilebilir dünya serbest piyasa koşullarına göre oluşur. Yerli ham petrol için, teslim yeri olan en yakın liman veya rafineride teşekkül eden "Piyasa Fiyatı" fiyat olarak kabul edilir. Bu piyasa fiyatı, Türkiye'de üretilen ham petrolün Türkiye içinde veya dışında en yakın erişilebilir dünya piyasasında, evsaf ve izafi ağırlık bakımından normal olarak mutad ayarlamalara göre tespit edilmiş emsal petrolün belirlenen serbest rekabet fiyatına, aynı evsafta ham petrolün dünya piyasasından Türkiye'de teslim yeri olan limana veya rafineriye kadar getirilmesi için gerekli bütün giderlerin yarısının eklenmesi ve fakat Süveyş Kanalı geçişi ile Batman veya civarında üretilen ham petrolün Batman rafinerisinde oluşan piyasa fiyatına Batman-Dörtyol Boru Hattı geçiş ücreti hariç oluşan fiyat veya erişilebilir dünya piyasası mevcut olmadığı takdirde üretici tarafından Türkiye'de teslim edildiği yerde vergiler hariç fiilen uygulanan satış fiyatı olarak kabul edilir. Üretimi yapılan yerli ham petrole emsal olarak, 26 API ve daha hafif petroller için Arab Medium (31 API) petrolünün, 26 API den daha ağır petroller için Ras Gharib (21.5 API) petrolünün otuz gün vadeli fiyatları esas alınır ve yerli ham petrol ile emsal alınan petrol arasındaki gravite farkının fiyat bakımından değerlendirilmesinde; Emsal petrol ile yerli petrol arasındaki her bir 0.1 API gravite farkı için 2 ABD cent emsal petrolün varil fiyatına ilâve edilir veya çıkarılır. Ancak bir alt gravite grubunun fiyatı üst grubun fiyatından yüksek olamaz. Emsal ham petrolün Türkiye'ye getirilmesi için gerekli bütün giderlerin hesaplanmasında, "Worldscale" de ilân edilen nominal navlun baz alınır, LR-2 sınıfı tankerler için tespit edilen AFRA yüzdesinin

üzerinden hesaplanacağı,⁸ petrol işlemini birleştiren işletmecilerin tek bir Devlet hissesi ödeyebilecekleri, Devlet hissesinin, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın talebi üzerine aynı olarak da ödenebileceği hükme bağlanmıştır.

Mezkûr Kanun'un 24'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında Devlet hissesinin bir yıl içinde üst üste iki, toplamda üç defa ilgili vergi dairesine ödenmediğinin tespiti hâlinde arama veya işletme ruhsatının iptal edileceği hüküm altına alınmıştır.

2. Petrolden Alınan Devlet Hisselinin Hukuki Niteliği

Söz konusu Devlet hissesi vergi dairesine ödenmesi, belli bir amaca tahsis edilmemesi, belli bir kurumun geliri olmaması, zora dayalı olarak alınması, kanunla düzenlenmiş olması özellikleriyle vergiye benzemektedir. Ancak, Devlet hissesinin petrol arama ve işletme ruhsatı⁹ karşılığında alındığı kabul edilirse, vergilerin karşılıksız alınması nedeniyle vergi olarak nitelendirilmesi mümkün olmayacaktır. Nitekim, Devlet hissesinin bir yıl içinde üst üste iki, toplamda üç defa ilgili vergi dairesine ödenmediğinin tespiti hâlinde arama veya işletme ruhsatı iptal edilmektedir. Bu durumda, bir karşılığa dayalı olarak alınan devlet payının vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi mümkündür.

Öte yandan, Devlet hissesinin, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın talebi üzerine aynı olarak ödendiği durumda ise bir "mali" yükümden söz etmeye imkan bulunmamaktadır.

uygulanması ile nakliye maliyeti hesaplanır. Gravite ayarlaması ve nakliyenin eklenmesi suretiyle bulunan fiyata (C+F) yürürlükteki sigorta mevzuatı ve primleri uygulanır. Tehlike ve harp hali sigorta primi uygulaması Bakanlığın değerlendirmesine tâbidir. İkinci bir değişikliğe kadar uygulanacak sigorta primi miktarı yüzde 0.075'i aşamaz. İthalde alınan gümrük vergi ve resimlerin ilâve edilmesiyle yerli ham petrolün piyasa fiyatı bulunur (5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu, md.10).

⁸ "Devlet hissesi miktarının ne kadar olacağı ve nasıl hesaplanacağı sorunu teknik bir tercihten ibarettir. Kanun koyucu, bu şekilde teknik tercihlerde bulunulması gereken konularda, ülkenin gereksinimlerini ve uluslararası uygulamaları dikkate alarak kural koyar. Bunu yaparken de farklı usuller arasında, mevcut koşullar çerçevesinde en uygun olanını tercih eder. 6491 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan 6326 sayılı Petrol Kanunu'nda yine sekizde bir olarak belirlenen Devlet hissesi miktarının hesaplanmasında "*kuyubaşı fiyatı*" esas alınmaktayken, dava konusu kurallarla "*piyasa fiyatı*" ve "*satış fiyatı*" yöntemleri kabul edilmiştir. Kanun'un genel gerekçesinde, "*Devlet hissesinde hesaplanması karmaşık olan kuyubaşı fiyatı yerine herkes tarafından bilinebilen; ham petrolde piyasa fiyatı, doğal gazda ise toptan satış fiyatının esas alınmasının daha uygun bir yöntem olduğu*" hususu vurgulanmaktadır. Bu konuda kanun koyucu için dayanılacak en önemli ölçütler, hukuk devleti ilkesinin gereklerinden olan "*kuralın belirli olması*" ve "*kuralın kamu yararını sağlamak üzere kabul edilmesi*"dir. Dava konusu kurallarla Devlet hissesi miktarının sekizde bir oranında olacağı açık bir şekilde belirlenmiş, bu miktarın hesaplanması için de petrol ve doğalgaz üretiminde ve satışında genel uygulama imkânına sahip, herkes tarafından bilinebilecek oranları içeren iki yöntem kabul edilmiştir (Anayasa Mahkemesi, 3.7.2014, E.2013/96, K.2014/118).

⁹ Türk Petrol Kanunu'nun "*Arama ruhsatı*" başlıklı 6'ncı maddesinde, bu Kanun hükümlerine göre arama ruhsatının, arama ruhsatı alanı içinde arama yapmak, arama ruhsatı alanı çevresinde araştırmada bulunmak, bulunan petrollü alanları geliştirerek bu sahadan petrol üretmek ve keşif başvurusunda bulunmak üzere verileceği, "*İşletme ruhsatı*" başlıklı 8'inci maddesinde de arama faaliyeti kapsamında keşif yapılması hâlinde, ruhsat süresince arama ve üretim yapılması ile üretilen petrolün satılması için işletme ruhsatı düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Bir mali yükümün hukuki vasfının belirlenmesinde tek başına kanun koyucunun o mali yüküme verdiği isim belirleyici değildir.¹⁰ Hukuki vasıf tayininde bu ödemelerin gerçek mahiyetlerinin esas alınması gerekir. Bu itibarla verilen bir "izin" ya da "ruhsat"¹¹ karşılığı olarak alınan Devlet hissesinin, Anayasa Mahkemesi'nin vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin kararlarında da kullanılan ifade ile benzeri mali yükümlülüklerin bir alt türü olan "resim benzeri mali yükümlülük" olarak nitelendirilmesi mümkündür. Nitekim Anayasa Mahkemesi muhtelif kararlarında¹² benzeri mali yükümün en çok benzediği ögeyi baz alarak isimlendirme yapmıştır.

Vergi benzeri mali yükümlerle elde edilen gelirler çoğu kez genel bütçeye değil, özel fonlara aktarılıp, kamusal harcamaların genel bir kaynağını oluşturmak yerine belirli özel ihtiyaçların finansmanına tahsis edilmişlerdir.¹³ Ancak, üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin genel bütçeye gelir kaydedilmesi¹⁴ vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesine tek başına engel teşkil etmez. Zira, Türk hukukunda, çok sayıda vergi benzeri mali yükümlülük genel bütçeye gelir kaydedilmektedir.¹⁵

¹⁰ İhtilaf konusu mali yükümün adının değil gerçek mahiyeti esastır (Anayasa Mahkemesi'nin 31.3.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı ile 3.4.2013 tarih ve E.2011/142, K.2013/52 sayılı kararları). Amerikan Yüksek Mahkemesi (Supreme Court) de kararlarında "*we must regard things rather than names*" şeklinde anlamca benzer ifadelerle mali yükümün adından ziyade mahiyetinin esas olduğunu belirtmiştir (Supreme Court of The United States, No. 97-372, United States, Petitioner v. United States Shoe Corporation On Writ of Certiorari to the United States Court of Appeals for the Federal Circuit, March 31, 1998.) Avrupa Adalet Divanı da uyuşmazlık konusu herhangi bir mali yükümün adından ziyade mahiyetini ve etkilerini irdelemek suretiyle karar vermiştir (**Judgment of the Court of 26 February 1975. - W. Cadsky SpA v Istituto nazionale per il Commercio Estero. - Reference for a preliminary ruling: Tribunale civile e penale di Bolzano - Italy. - Case 63-74.**). Örneğin, bir ödemenin düzenlendiği kanunda harç olarak isimlendirilmiş olması onun gerçek mahiyetinin harç olduğunu söylemeye yetmez. 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu'nun 2'nci maddesinin 20.6.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile değişmeden önce yürürlükte olan, 1.7.1992 tarih 3827 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik şekilde yurt dışı çıkışları üzerine konulan fon yükümlülüğünün "harç" olarak isimlendirmiş olmasının onun hukuki niteliğini etkilemeyeceği yönündeki görüş için bkz. Nami Çağan, "Anayasa Yönünden Fonlar", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:3, 1986, s.114-115.

¹¹ Anayasa'nın "*Tabii servetlerin ve kaynakların aranması ve işletilmesi*" başlığını taşıyan 168'inci maddesinde yer alan "*Tabii servetler ve kaynaklar Devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Bunların aranması ve işletilmesi hakkı Devlete aittir. Devlet bu hakkını belli bir süre için, gerçek ve tüzelkişilere devredebilir. Hangi tabii servet ve kaynağın arama ve işletmesinin, Devletin gerçek ve tüzelkişilerle ortak olarak veya doğrudan gerçek ve tüzelkişiler eliyle yapılması, kanunun açık iznine bağlıdır. Bu durumda gerçek ve tüzelkişilerin uyması gereken şartlar ve Devletçe yapılacak gözetim, denetim usul ve esasları ve müeyyideler kanunda gösterilir.*" şeklindeki hüküm Devletçe verilen petrol arama ve işletme ruhsatının ve izninin anayasal dayanağını oluşturmaktadır.

¹² Benzeri malî yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da vergi, resim ve harcın ortak öğelerini taşıyabilir (Anayasa Mahkemesi'nin 28.9.1995 gün ve E.1995/24, K.1995/52 sayılı kararı). Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliklerini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da bunların unsurlarından bazılarını birlikte taşıyabilmektedir (Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararı).

¹³ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.7; Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2012, 298.

¹⁴ Petrolden Devlet Hissesi gelirleri, Petrolden Devlet Hakkı, Madenden Devlet Hakkı, GSM İşletmelerinden Alınan Hazine Payı, Evrensel Hizmet Gelirleri, Çevre Katkı Payı gibi vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki bazı gelirler ile birlikte merkezi yönetim bütçe kanunlarına bağlı merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından ilgili mevzuata göre tahsiline devam olunacak gelirleri gösteren (B) cetvelinde "*Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar*" başlığı altında yer almaktadır.

¹⁵ 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca alınan sisteme giriş payı, 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca alınan yetkilendirme

Vergi benzeri mali yükümlülük karşılığı olarak Amerikan hukukunda yer alan kullanıcı ücretlerine (user charges) ilişkin tanım ve özellikler¹⁶ dikkate alındığında üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi mümkündür.

Dört tip kullanıcı ücreti (user charges) vardır. Bunlar, kullanıcı harçları (user fees), düzenleyici harçlar (regulatory fees), yararlanıcı esaslı vergiler (beneficiary-based taxes) ve sorumluluk esaslı vergiler (liability-based tax) şeklinde sayılabilir.¹⁷ Bir izin karşılığında alınması hasebiyle üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin kullanıcı ücretlerinin (user charges) sayılan bu alt türlerinden düzenleyici harçlar (regulatory fees)¹⁸ sınıfına girdiğini söylemek mümkündür.

ücretleri, 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca alınan giriş aidatları ve yıllık aidatlar, 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca alınan ruhsat bedelinin %70'i ile 14'üncü maddesi uyarınca alınan madenden Devlet hakkının %50'si, 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'nun 65'inci maddesi uyarınca alınan katılma payları, 655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 21'inci maddesi uyarınca kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti vermekte olan kamu kurumu ve özel kuruluşlarca elde edilen gayrisafi hasıllardan yatırılacak payın %50'si, 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 49'uncu maddesi uyarınca alınan serbest bölgelerde faaliyet gösteren sağlık kurum ve kuruluşlarının aylık gayrisafi hâsılatı üzerinden hesaplanacak tutar, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca alınan lisans bedelleri, 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 7'nci maddesi uyarınca alınan kamu payları, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca alınan kullanım hakkı ücreti gibi çeşitli vergi benzeri mali yükümlülükler genel bütçeye gelir kaydedilmektedir.

¹⁶ Bazı federal hizmetler belli grupların yararlanmasına yöneliktir. Bu durumda ekonomik etkinlik ve adalet mülahazasıyla, bu hizmetlerden yararlananların karşılığında belli bir ödeme yapması gerektiğini söylemek mümkündür (Alice M. Rivlin, "Before the Committee on the Budget United States Senate", s.1. Web: <https://www.cbo.gov/sites/default/files/97th-congress-1981-1982/reports/82-cbo-022.pdf> Erişim:1.3.2017). Kullanıcı ücretleri (user charges), hükümet tarafından bir ücret ödenmeksizin kullanımı ya da yararlanılması engellenebilen özel mallara ve çeşitli yarı kamusal mal ve hizmetlere uygulanmaya müsaittir. Birçok vergiden farklı olarak kullanıcı ücretleri, belirli bir yarar ya da sorumluluk ile ilişkili olarak alınır. Kullanıcı ücretlerinin milli savunma gibi tam kamusal mallara uygulanması, birçok insanın aynı düzeyde ve herhangi bir ücret ödmeden bu hizmetlerden yararlanması ve bu ücretsiz yararlanmanın engellenmesinin çok güç hatta imkansız olması sebebiyle mümkün değildir. Buna karşılık, Hükümet hidroelektrik enerjisi gibi ticari bir mal ya da bir milli park imkanlarından yararlanmayı ücretlendirme ve ücretsiz kullanımları engelleme imkanına sahiptir. Sonuç olarak, hükümet, elde edilen yararlar veya toplumsal maliyetle bağlantılı olarak özel bir fona ya da güvence fonuna gelir kaydedilmek üzere bir mükellefiyet yükleyebilir. Ekonomik ve bütçesel etkileri bakımından kullanıcı ücretleri vergilerden farklıdır. Ekonomik bakış açısı ile kullanıcı ücretlerinin fonksiyonu; kaynakların tahsisi ve maliyetlerin dağılımında, Hükümet tarafından sağlanan yararlar veya bazı faaliyetlerin topluma yüklediği maliyetler arasında bağlantı kurmaktır. Bunun aksine vergiler insanların kamu hizmetlerinden yararlanma ve kullanma düzeyleri ile doğrudan bir bağlantı taşımazlar (Congressional Budget Office, **The Growth of Federal User Charges**, 1993, s.3. Web: https://www.cbo.gov/sites/default/files/103rd-congress-1993-1994/reports/1993_08_growthofuserchargesa%29taxes.pdf Erişim:12.3.2017.)

¹⁷ Pearl Richardson, User charges, federal. **The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy**, 2. Baskı, (Ed. J. J. Cordes, R. D. Ebel, J. G. Gravelle). Washington, D.C., The Urban Institute, 2005, s.457.

¹⁸ Düzenleyici harçlar (regulatory fees), hükümet gücüyle belirli iş ve faaliyetlerin düzenlenmiş olması temeline dayanılarak alınır. Bu ödemeler, düzenleyici ve yargısal hizmetleri; göç, pasaport ve konsolosluk harçlarını; Gümrük İdaresi düzenleyici ücretlerini, deneme, muayene ve derecelendirme harçlarını; patent, marka ve telif harçlarını; kayıt, düzenleyici programlarla bağlantılı dosyalama, izin ve lisans harçlarını içerir. Genellikle, bu ücretler geleneksel olarak Hükümet tarafından yerine getirilen görevler karşılığında alınmakta olup nadiren özel sektör tarafından yerine getirilen bir görev karşılığında ödenme söz konusudur. Düzenleyici harçların kaynağı, egemen bir devlet olarak yerine getirilen vergi salma, ticareti düzenleme gücünün kullanılması gibi hükümet icraatlarıdır. Düzenleyici harçlar, bir ticari faaliyet için hükümet izni gerektiren lisanslar için ödenen ücretleri de içerir. Bunun yanı sıra, düzenleyici harçlar, harç ödeyicisinin yararına olan ya da harç ödeyicisine yüklenen maliyet ya da riskin diğer kişiler ya da toplum üzerindeki etkisinden daha az olan faaliyetlerin denetimi gibi

Üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi yapılırken konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi kararlarının tetkikinde de yarar görmekteyiz. Anayasa Mahkemesi kararları uyarınca bir ödemenin mali yüküm sayılabilmesi için "*zorunluluk*" unsuru taşınması gerekmektedir.¹⁹ Vergi yasaları dışında bir yasa ile düzenlenmiş olma vergi benzeri mali yükümlerinin bir diğer özelliği olarak belirtilmiştir.²⁰ Buna paralel olarak, Devlet hissesi zorunlu olarak tek taraflı kamu iradesiyle alındığı ve düzenlenmiş olduğu 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu bir vergi kanunu niteliği taşımadığından vergi benzeri mali yükümlülük olarak tavrıhi mümkündür.

Üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin vergi benzeri mali yükümlülük niteliği taşıdığı sonucuna ulaşılmış olmakla birlikte bu ödemenin vergi benzeri mali yüküm dışında "vergi" "harç" ya da "resim" olarak nitelendirilmiş olması durumunda da tarh, tahakkuk ve tahsil unsurları açısından kanunilik ilkesine uygun olarak düzenlenmesinin zorunlu olduğu tartışmasızdır. Zira, Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca kanunilik ilkesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tümü için geçerlidir.

3. Kanunilik İlkesi

Latince "nullum tributum sine lege" şeklinde ifade edilen kanunsuz vergi olmaz²¹ ilkesi, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine yasama organının sahip olması demektir. Halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan parlamento, bu ilke uyarınca vergilendirme yetkisini kanun adı verilen yasama tasarrufu aracılığı ile kullanabilmektedir.²² İlk olarak 1215 yılında, İngiltere'de vergi salma yetkisi (Magna Carta ile) kraldan alınıp parlamentoya verilmiştir. Bu şekilde, "verginin kanuniliği" yönünde ilk adım atılmıştır. Günümüzde "kanunilik ilkesi" verginin alınmasında temel ilkelerden biri haline gelmiştir.²³ Verginin kanuniliği ilkesi, tarih

hizmetler karşılığı alınan ücretleri de içerir. Üstlenilen faaliyetler nedeniyle yapılan bu ödemeler, şirketlerin kamu sağlığına ve güvenliğine yönelik çevresel ya da diğer zararları önlemeye yönelik olarak getirilen tedbirlere uymalarını sağlamak amacıyla da hizmet ederler. Hükümet sık sık belli tip endüstriyel faaliyetler için güvenlik standartları getirmekte ve endüstriyel tesislerin bu kurallara uygun olarak faaliyetlerini sürdürmelerini sağlamak için yapılması gerekli denetimlerin maliyetlerini bu firmalara yüklemektedir. Düzenlenen taraf açısından bu tür hizmetler, yükümlülere çok az yarar sağladığı için yapılan ödemeler hizmet bedelinden daha çok vergi gibi algılanmaktadır. Federal Hükümet açısından ise bu tür ödemeler kamu kaynaklarının kirletilmesi ya da ayrıca zarar görmesi halinde işletmelere yükletilecek ya da topluma yükletilebilecek maliyetleri telafi edici, azaltıcı niteliktedir. Bir karşılaştırma yapılacak olursa, Hükümetin bir pasaport çıkarması ya da bir patent vermesi durumunda bunun yararının belli özel bir kişiye ait olduğu açıktır. Buna karşılık, Hükümetin egemenlik gücünden kaynaklanan tüm düzenleyici harçlarda, getirilen düzenlemenin kimin yararına olduğu açık değildir (Congressional Budget Office, a.g.e., s.4-5).

¹⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 24.3.1970 tarih ve E.1969/65, K.1970/16 sayılı; 27.1.1981 tarih ve E.1980/27, K.1981/9 sayılı ile 19.4.1988 tarih ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı kararları.

²⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 gün ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararı.

²¹ Şaban Küçük, "Türk Anayasalarında Vergilendirme İlkeleri", **Yaklaşım**, Sayı:230, Şubat 2012, s.51.

²² Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.369-370; Şükrü Kızılot, M. Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.34; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s.998; Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Ankara, Agon, 2014, s. 24.

²³ Nurettin Bilici ve Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Seçkin, 2011, s.139.

boyunca, bazen eylemsel olarak, bazen sözleşmelerde, bazen fermanlarda, bazen de anayasalarda yer alarak ortaya çıkmıştır.²⁴

Kanunilik ilkesi, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 14'üncü maddesinde; bütün yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla, zorunlu vergileri belirlemek, buna özgürce rıza göstermek, kullanımını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hakkına sahip oldukları şeklinde düzenlenmiştir. İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek 1 Nolu Protokol'ün 1'inci maddesinde yer alan "*Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasalara uygulama konusunda sahip oldukları hakka hanel getirmez*" hükmü de vergilerin kanuniliği ilkesinin dayanağı bir başka düzenlemedir.²⁵

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü ile vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir.

Buna göre, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer alması ve vergi konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılması gerekir.²⁶ Bu ilkeye aykırılık durumu, özdeş veya benzer durumda olanlardan farklı işlemlerle farklı vergi alınması sonucunu doğuracağından vergilemede eşitlik ilkesi de yara alacaktır.²⁷

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesi vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerlidir.

Anayasa koyucunun, her çeşit mali yükümün yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını buyururken, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önleyecek

²⁴ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2008, s.5.

²⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 1 Nolu Protokol'ün 1'inci maddesinin ilk ve en önemli gerekliliğinin, malvarlığına yapılacak bir kamu müdahalesinin kanunla yapılmasının zorunluluğu olduğunu hükme bağlamıştır. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında malvarlığından yoksun bırakmanın sadece "hukukun aradığı koşullar" ile yapılabileceği ve ikinci fıkrada, devletlerin yürürlüğe koyduğu "**kanunlar**" ile mülkiyeti kullanmayı kontrol edebilme hakkına sahip olduğu düzenlenmiştir. 1 Nolu Protokol'ün 1'inci maddesinde ifade edilen "**kanun**" kavramı sözleşmenin diğer maddelerinde yer alan kavramla aynı anlamdadır (bkz. *Špaček s.r.o. v. the Czech Republic*, no.26449/95, § 54, 9 Kasım 1999). Bu kavram, öncelikle, uygulamaların iç mevzuatta bir temelini (a basis in domestic law) bulunmasını gerektirir. Bunun anlamı uygulamanın ilgili kişilerce ulaşılabilir (accessible), belirli (precise) ve öngörülebilir (foreseeable) olmasıdır (bkz. *Beyeler v. Italy [GC]*, no.33202/96, § 109, ECHR 2000-I). Öngörülebilirlik kavramının kapsamı, kuralın içeriği, uygulanacak kişilerin sayısı ve statüsüne bağlıdır. Ancak, bir yasa kuralı için birden fazla yorumun yapılabilmesi tek başına kuralın sözleşmenin aradığı anlamda "öngörülebilirlik" şartını sağlamada başarısız olduğu anlamına gelmez. (*Serhov v.Ukraine*, no.39766/05, § 33-35, 7 Temmuz 2011).

²⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 23.6.2004 tarih ve E.2004/14, K.2004/84 sayılı kararı; İlhami Öztürk, **Sermaye Azaltımı ve Vergisel Sonuçları**, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:213, 2012, s.205-207.

²⁷ Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:1-4, XXXVI, Yıl: 1979, s.145.

ilkelerin yasada yer alması amacını güttüğünde kuşku yoktur. Yasa koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun, yasayla konulmuş sayılması ve Anayasa'ya uygunluğun kabulü için yeterli değildir.²⁸ Nitekim, Anayasa Mahkemesi de çeşitli kararlarında mali yükümlerin sadece isim olarak kanunda zikredilmiş olmasını yeterli görmemiş, vergiyi doğuran olay, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin de yasalarla belirlenmesinin zorunlu olduğunu hükme bağlamıştır.²⁹ Bir mali yüküm, yukarıda belirtilen yönleriyle, yasada yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan yükümlerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri zorunludur.³⁰

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Mükelleflere güven veren bu ilke; idareye de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.³¹

Kanunilik ilkesi kapsamında vergi, resim ve harç düzenlemelerinin taşımaları gerektiği belirtilen nitelikler, vergi benzeri mali yükümler için de aranmaktadır. Bu itibarla vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğu sonucuna ulaştığımız üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin kanunilik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi Anayasa'nın 73'üncü maddesinden kaynaklanan anayasal bir zorunluluktur. Buna ilave olarak bir tabii servet ve kaynak olan petrolün Anayasa'nın 168'inci maddesi uyarınca; Devletin hüküm ve tasarrufu altında olması, aranması ve işletilmesi hakkının Devlete ait olması, Devlet'in bu hakkını belli bir süre için gerçek ve tüzelkişilere devredebilmesi, arama ve işletmesinin doğrudan gerçek ve tüzelkişiler eliyle yapılmasının **kanunun** açık iznine bağlı olması, bu durumda gerçek ve tüzelkişilerin uyması gereken şartlar ve Devletçe yapılacak gözetim ve denetimin usul ve esasları ile müeyyidelerinin **kanunda** gösterilmesi gerektiği hükmü uyarınca da Devlet hissesinin kanunla düzenlenmesi zorunludur.

Bu itibarla üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin "kanunilik" ilkesi muvacehesinde "çifte güvence"ye kavuşturulduğunu söylemek mümkündür. Anayasa koyucu tarafından Anayasa'nın 73'üncü maddesi kaldırılarak ya da değiştirilerek vergi benzeri mali yüküm

²⁸ Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin, 2010, s.147.

²⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 26.1.2011 tarih ve E.2009/42, K.2011/26 sayılı; 15.10.2009 tarih ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı; 30.11.2007 tarih ve E.2006/61, K.2006/91 sayılı; 21.2.2008 tarih ve E.2005/73, K.2008/59 sayılı; 23.6.2004 tarih ve E.2004/14, K.2004/84 sayılı ile 15.7.2004 tarih ve E.2003/33, K.2004/101 sayılı kararları. Anayasa Mahkemesi 3.2.1977 tarih ve E.1976/54, K.1977/8 sayılı kararında; uyuşmazlık konusu yasanın, sadece malî yükümün konusunu ve yükümlülerini göstermiş, bunların matrah ve oranlarını, tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemlerini göstermemiş olmasını; tarh ve tahakkuktan tahsile değin bir malî yükümün yöntemleri ve miktarının ancak yasalarla belirleneceği, Anayasa'da yer alan "*Kanunla konulur*" deyiminin amacı ve içeriğinin bunu gerektirdiği, malî yükümlülük konusunda sınırları belirsiz yetki tanınmasının Anayasa Koyucunun gerçek amacını aşan ve kimi sakıncaların doğmasına yol açan bir sonucu oluşturacağı gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir.

³⁰ Gerek, Aydın, a.g.e., 147.

³¹ Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42 sayılı kararı.

niteliğindeki petrolden alınan Devlet hissesi bakımından kanunilik ilkesi bu maddede hayat bulan anayasal dayanağını yitirse de kanunla düzenlenme güvencesi Anayasa'nın 168'inci maddesi temelinde varlığını sürdürecektir.

4. Petrolden Alınan Devlet Hisselinin Kanunilik İlkesine Uygunluğu

Kanunilik ilkesine uygunluktan söz edilebilmesi için öncelikle bir mali yükümlüğün tarh, tahakkuk ve tahsil öğelerinin kanunda düzenlenmiş olması şarttır.

4.1. Tarh ve Tahakkuk Bakımından

6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9'uncu maddesinde Devlet hissesinin, üretimin yapıldığı ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'ne beyan edilerek tahakkuk ettirileceği ve ayın sonuna kadar ilgilinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ödeneceği, Devlet hissesinin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi hâlinde, maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit olunan farklar üzerinden Devlet hissesi tarh edileceği, tarh edilen Devlet hissesinin yüzde 100 fazlasıyla alınacağı, ancak, ilgili tarafından eksik beyan edilen Devlet hissesinin beyan edilmesi gereken tarihi takip eden iki ay içinde kendiliğinden beyan edilmesi durumunda Devlet hissesinin yüzde 50 fazlasıyla tarh edileceği, süresinde beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nün tespiti ya da ilgilinin kendiliğinden beyanı üzerine artırılarak tarh edilen Devlet hissesinin ilgisine tebliğ edileceği ve tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödeneceği, süresinde beyan edilmeyen Devlet hissesine beyan edilmesi gereken son günden tahakkuk ettirildiği tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı oranında faiz uygulanacağı, Devlet hissesine ilişkin beyan, tarh, tahakkuk, ödeme ile tarhiyata dair usul ve esasların yönetmelikle³² düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

³² Devlet hissesine ilişkin "beyan", "tarh", "tahakkuk" ve "ödeme" unsurları kanunda yeterince açıklığa kavuşturulup, sınırları belli edilmeksizin yapılacak bir yönetmelik düzenlemesinin kanunilik ilkesine uygunluk sağlamayacağı açıktır. Anayasa Mahkemesi'nin 25.5.1993 tarih ve E.1993/3, K.1993/20 sayılı kararına konu itiraz başvurusunu yapan Danıştay Dördüncü Dairesi'nin itiraz gerekçesinde de belirtildiği üzere kanunla düzenlenmiş alanda, idari düzenlemenin konusu, ancak bu kanunun uygulanmasını sağlamak üzere gerekli teknik konulara ve teferruata ilişkin olabilir. Ayrıca yürütme organına verilecek teferruatı düzenleme yetkisinin, Anayasa ile mutlak surette kanun konusu sayılmış hususlara ilişkin olmaması gerekir. Vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari usulün kanunla düzenlenmiş olması tesadüfi değildir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler, vergi ve benzeri mali yükümlerle ilgili kanunlardaki hükümler gibi, kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından ilgili, onu sınırlayan ve belirleyen kuralları ifade etmektedir. Temel hak ve hürriyetlerin kanunla düzenlenip sınırlanabileceğine ilişkin Anayasa kuralı, bu hususların kanun dışındaki bir düzenlemeye konu edilmelerine engeldir. En azından vergiyle olan ilişkisi, hatta ondan ayrılamaz nitelikte bulunuşu, vergi usulüne ilişkin kuralların Anayasa'nın 73'üncü maddesi gereğince kanunla konulup kaldırılması ve değiştirilmesini zorunlu kılmaktadır. 22.01.2014 tarih ve 28890 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliği ile Devlet hissesine ilişkin olarak düzenlenen usul ve esaslar ancak kanunla düzenlenmiş olan hususların uygulanmasını sağlamak üzere gerekli teknik konulara ve teferruata ilişkin olabilecektir. Kanunda düzenlenmemiş bir hususun yönetmelik ile ihdası ise hukuken muteber kabul edilmeyecektir.

Hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından biri olan "*hukuk güvenliği*" ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Vergi mükelleflerinin ve sorumlularının ne kadar vergi ödeyeceğini, sorumluluklarının kapsam ve sınırını önceden bilmesi, bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan hukuk güvenliğinin ön koşuludur. Herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi için hukuk güvenliği ve belirlilik gerekir. Zira, dinamik olan ve yeni gelişmelerden çabukça etkilenen ekonomik yaşam belirlilik ve kararlılık ister. Hukuki güvenlik ilkesi vergilemenin "*belirliliğini*" de içerir. Anayasa'nın "*Siyasi Haklar ve Ödevler*" bölümünde yer alan vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak kamu giderlerini karşılayabilmek için en önemli gelir kaynağı olan vergilerin toplanabilmesi için kaçınılmazdır. Ancak, vergideki "*yasallık ilkesi*" ile amaçlanan unsur belirlilik olduğuna göre, verginin "*tarh*", "*tahakkuk*" ve "*tahsil*" aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler, hukuk devletinin doğal sonucu olarak bir hukuki güven sağlamaktadır. Vatandaşların, devlete güven duyabilmeleri, maddi ve manevi varlıklarını özgürce geliştirebilmeleri için bu hukuki güvenliğin sağlanması gerekir.³³

Üretilen petrolden alınan Devlet hissesini düzenleyen kanunlarda tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına ilişkin bir takım eksiklik ve belirsizlikler bulunması durumunda Devlet hissesini ödemekle yükümlü olan kişilerin hukuki güvenliklerinin sarsılacağı açıktır. Ayrıca bu tür eksiklikler ödemenin yapılacağı vergi dairesinin de kararlılık içinde herkese eşit biçimde işlem yapmasını güçleştirecek, uygulamada tereddüt, duraksama ve ihtilafların yaşanmasına sebebiyet verebilecektir.

Yukarıda yer verilen Anayasa Mahkemesi kararları uyarınca bir mali yükümün kanunla düzenlenmiş sayılması için "*zamanaşımı*",³⁴ "*uygulanacak yaptırımlar*" gibi vergilendirmeye ilişkin temel öğelerin de yasalarla açıklığa kavuşturulmuş olması gerekir. Ancak, üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin düzenlendiği 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile tarh zamanaşımı, düzeltme zamanaşımı ve uygulanacak yaptırımlar konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Benzer şekilde yersiz ya da fazla ödenmiş olan Devlet hissesinin nasıl iade edileceği ve iade edilirken faiz uygulanıp uygulanmayacağı hususunda da bir düzenleme bulunmamaktadır. Üretilen petrolden alınacak Devlet hissesine ilişkin hesap ve işlemlerde yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik bedel alınması suretiyle meydana gelen hataların hangi usul ve esaslara göre düzeltileceği, bu düzeltme işlemini

³³ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine, 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle eklenen beşinci ve altıncı fıkraların Anayasa'nın 2'nci maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne yaptığı itiraz başvurusu gerekçesi (Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.2015 tarih ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararı).

³⁴ Vergi hukukunda zamanaşımı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ankara, Seçkin, 2017, s. 115-119.

yapmaya kimlerin yetkili olduğu, düzeltme işlemine ilişkin zamanaşımı süresi de yasal düzenlemeye sahip değildir.

Vergi benzeri mali yükümlülükleri düzenleyen çeşitli kanunlarda "*inceleme*" konusunda mevcut özel düzenlemelere³⁵ benzer şekilde ödenmesi gereken Devlet hissesinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla vergi incelemesine³⁶ benzer bir işlemin yapılacağı hususu 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9'uncu maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre, Devlet hissesinin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi hâlinde maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit olunan farklar üzerinden Devlet hissesi tarh edilecek ve tarh edilen Devlet hissesi yüzde 100 fazlasıyla alınacaktır. Vergi Usul Kanunu'na dolayısıyla bu Kanun'da düzenlenen vergi incelemesi hükümlerine tabi olmayan vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki Devlet hissesinin doğruluğunun tespitine ilişkin olarak inceleme yapılabilmesi söz konusu hüküm ile yetki verilmesi sayesinde mümkün kılınmıştır.³⁷ Ancak, incelemeye ilişkin mevcut hüküm incelemeye yetkili olanları, inceleme usul ve esaslarını belirlemediğinden eksiktir.

Devlet hissesinin Vergi Usul Kanunu'na tabi olmaması nedeniyle bu kanunla düzenlenen ve vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında büyük önem taşıyan; mücbir sebepler (md.13,15), tebliğ (md.93 vd.), özel ödeme zamanı, red ve iade faizi (md.112), terkin (md.115) gibi hükümlerin de üretilen petrolden alınan Devlet hissesine uygulanamayacağı ortadadır. Benzer şekilde Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kabahatleri ve cezalarına³⁸ ilişkin hükümlerin bir başka ifade ile müeyyidelerin de üretilen petrolden alınan Devlet hissesine uygulanması söz konusu değildir.

³⁵ 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun'un 41'inci maddesinde; medya hizmet sağlayıcılarının program destekleme gelirleri hariç aylık brüt ticarî iletişim gelirlerinden ayrılacak yüzde üç paylar Radyo ve Televizyon Üst Kurulu'nun gelirleri arasında sayılmış, 42'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında medya hizmet sağlayıcıları ile ticarî iletişim gelirinin elde edilmesine aracılık yapanların, yasal defter kayıtlarını, Üst Kurul payının hesaplanmasına esas teşkil eden ticarî iletişim gelirlerinin doğru tespit edilmesini sağlayacak şekilde düzenleyecekleri, bunların Üst Kurul payının hesaplanmasına esas teşkil eden ticarî iletişim gelirlerinin tespitine ilişkin olarak Üst Kurul tarafından veya Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi incelemesine yetkili elemanlar tarafından incelendikleri hallerde, incelemeyi yapanlarca istenilen bilgileri vermeye ve bunlarla ilgili defter ve belgeleri ibraz etmeye mecbur oldukları, bilgilerin yazı ile istenmesi durumunda cevap için kendilerine on beş günlük süre verileceği, zor durumda bulunmaları sebebiyle bilgi verme ve ibraz ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, sürenin bitmesinden önce yazı ile istemde bulunulması ve istemde belirtilen mazeretin kabule layık görülmesi kaydıyla kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebileceği hükme bağlanmıştır. 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 46'ncı maddesinde yer alan hüküm uyarınca ticaret borsaları üyelerinin alım satımlarının tamamını tescil ettirip ettirmediklerini denetlemeye yetkili olup bu amaçla hâkim kararıyla üyelerinin defter ve evrakını inceleyebileceklerdir.

³⁶ Vergi incelemesinin, eş anlamlı olarak kullanılan "revizyon", "kontrol", "teftiş" ve "murakabe" kavramları ile arasındaki fark için bkz. Fazıl Tekin ve Ali Çetinkaya, **Vergi Denetimi**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin, 2009, s. 155-157.

³⁷ İlhami Öztürk, **Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler**, Ankara, Yetkin, 2016, s.425-430.

³⁸ Geniş ve dar anlamda vergi suç ve cezalarına ilişkin bkz. Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar-Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta, 2004, s.39-41. Vergi ceza hukukunun kapsamına sadece vergileri düzenleyen kurallara aykırılıklardan kaynaklanan kabahat ve/ya da suçlar ile bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımlar değil, ayrıca resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin kurallara aykırılıklardan kaynaklanan kabahat ve/ya da suçlar ile bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımların da dahil olduğu yönündeki görüş için bkz. Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2016, s.41.

Vergi hukukunun temel yasası olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, "*Kanunun Şimulü*" hususunu düzenleyen 1, 2 ve 3'üncü maddelerinde yer alan hükümler uyarınca özel kanunlarında aksi yönde bir düzenleme olmadığı müddetçe vergi benzeri mali yükümlülükleri kapsamamaktadır. Buna göre, vergi benzeri mali yükümler harç ve resimlerden farklı olarak vergilerle aynı yasal düzenlemeye bağlanmamıştır.³⁹

Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca bu kanun hükümleri, ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarla il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Üretilen petrolden alınan Devlet hissesi genel bütçeye gelir kaydedilmekle birlikte "vergi", "resim" ya da "harç" niteliğinde olmadığından Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına dahil değildir.

Bu sebeple 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile ihdas edilen ve mahiyeti itibariyle vergi benzeri mali yükümlülük niteliği taşıyan Devlet hissesi düzenlendiği kanun ile özel bir atıf yapılmadığı sürece Vergi Usul Kanunu kapsamına dahil değildir. Vergi Usul Kanunu'na tabi olmamanın neticesinde, "düzeltme", "düzeltme zamanaşımı", "inceleme", "cezalar" gibi hususlarda da Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmasına olanak yoktur.

Vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında, zamanaşımı ve yaptırımlar başta olmak üzere üretilen petrolden alınan Devlet payına ilişkin kanunilik ilkesine uyum konusunda yukarıda belirtilen eksikliklerin gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması suretiyle giderilmesinde yarar vardır.

Bu eksiklikler 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nda düzenleme yapılması suretiyle giderilebileceği gibi Vergi Usul Kanunu'na atıf yapılarak Devlet hissesinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi kılınması yoluyla da giderilebilir. Böylece, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan kanunilik ilkesinin gerektirdiği tüm unsurlar, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nda ayrıca düzenlenmesine gerek kalmadan petrolden alınan Devlet hissesine de teşmil edilebilir. Yıllardır uygulanan, yargı kararları ve ikincil mevzuat düzenlemeleri ile geniş hacimli bir kaynak niteliği taşıyan vergi usul hukuku birikim ve tecrübesi vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki Devlet hissesi için de geçerli kılınabilir. Devlet hissesinin kendine has nitelikleri dikkate alınarak Vergi Usul Kanunu'nun tümüne değil de belli hükümlerine tabi olması isteniliyor ise bu durumda sınırlı yollama yapılarak, tarh, tahakkuk, zamanaşımı gibi belirli hususlarda Vergi Usul Kanunu ile irtibat sağlanılabilir.⁴⁰

³⁹ Kaneti, a.g.e., 8-9.

⁴⁰ 6023 sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanunu'nun 8'inci maddesinde Birliğin gelirleri arasında sayılan ve vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki odaya kayıt ücreti ve yıllık aidat miktarının, 30-TL'den az, 150-TL'den fazla olmamak kaydıyla Büyük Kongrece tespit edileceği, bu miktarların her yıl Vergi Usul Kanunu'nun 298'inci maddesi uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranına göre artırılacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere Vergi Usul Kanunu'na yapılan atıf, sadece aidat miktarına yeniden değerlendirme oranının uygulanması ile sınırlıdır.

4.2. Tahsil Usulü

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde bu yasanın devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlara uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca gümrük vergileri de dahil olmak üzere yürürlükteki vergi, resim ve harçların bu Kanun kapsamına girdiği hususunda kuşku yoktur.

İl özel idareleri ve belediye alacaklarında aidiyetin tespiti bakımından sorun yoktur. "Devlete ait alacak" kavramına ise genel bütçeye dahil bütün kamu kuruluşlarının alacakları girer.⁴¹

Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait olup vergi, resim ve harç dışında kalan mali yükümlülüklerin Kanun kapsamına girip girmediği hususu ise tartışmaya açıktır.⁴²

Anılan madde uyarınca aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında da 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

6183 sayılı Kanun'da belirtilen kamu hizmeti kavramı, kamu hukukuna mahsus usullerin kullanılması ve kamu hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanılarak faaliyette bulunulması şeklinde dar anlamda kullanılmış, bu idarelerin gözetimi altında yapılan

⁴¹ Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2000, s.48.

⁴² 6183 sayılı Kanun'un "Kanunun şümülü" başlıklı 1'nci maddesinin ilk fıkrasında bu Kanun'a tabi asli nitelikteki kamu alacakları sayılırken "*vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafi, vergi cezası, para cezası gibi asli... amme alacakları*" ibaresi kullanılmıştır. Tancı, Arıkan, Yalçınar ve Akmansu fıkrada geçen "*gibi*" ibaresinin asli amme alacaklarının çeşitlerini çoğaltmak için değil, bu alacakların tadadi olduğuna işaret etmek amacıyla "cümle tekniği ve lisan zarureti" dolayısıyla kullanıldığı görüşünü öne sürmüşler, Candan ise "*gibi*" sözcüğünün böyle yorumlanmasının, "vergi" sözcüğünün geniş anlamına dayanılmak suretiyle vergi benzeri mali yükümlerin vergi terimi kapsamına dahil edilmesine ve vergi benzeri mali yükümlülükler hakkında da 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği yönünde görüş beyan etmiştir. Uygulamada, vergi benzeri mali yükümlerin takip ve tahsilinin 6183 sayılı Kanun hükümleri kapsamında gerçekleştiriliyor olmasını da bu görüşe dayanak göstermiştir (Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.12). Kanaatimizce, vergi benzeri mali yükümlülüklerin geniş anlamdaki "vergi" kavramı içinde yer aldığından hareketle 6183 sayılı Kanun'a tabi olduğu sonucuna varmak yerine, mezkûr madde metninde yer alan "*gibi*" edatından hareketle madde metninde "*vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafi, vergi cezası, para cezası*" şeklinde sayılanlara ilave bir asli amme alacağı çeşidi olarak değerlendirilmesi suretiyle 6183 sayılı Kanun'a tabi olduğu sonucuna varılması daha isabetli olacaktır. Ancak, vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğunu düşündüğümüz üretilen petrolden alınan Devlet hissesine ilişkin olarak 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında yer alan süresinde ödenmeyen Devlet hissesinin Genel Müdürlüğün bildirim üzerine ilgili vergi dairelerince 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği şeklindeki hüküm ile 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılmış olmasını; kanun koyucunun "vergi", "resim", "harç" niteliğinde olmayan bir mali yükümlün -6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan idarelere ait olsa bile- "gibi" edatı vasıtasıyla madde metninde sayılan mali yükümlere eklenmesi suretiyle Kanun kapsamına dahil edilmesini uygun görmediği şeklinde yorumlamak mümkündür. Kanun koyucu aksi yönde bir kanaat taşıyor olsa idi söz konusu atfın yapılmasına gerek kalmaksızın, 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi hükmüne istinaden Devlete ait bir mali yüküm olan Devlet hissesi hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin tatbik olunacağı görüşü kabul edilirdi. Bu noktada, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile atıf yapılmak suretiyle süresinde ödenmeyen Devlet hissesinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceğinin hükme bağlanmış olmasında hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik kapsamında isabet bulunduğunu belirtmekte yarar vardır.

faaliyetlerden bahsedilmemiştir. Kanun, kamu hizmeti uygulamasından doğan kamu alacaklarını, istisnalarını da göstererek belirtmiştir. Bu istisnalar akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklardır.⁴³ Üretilen petrolden alınan Devlet hissesi Devlete (genel bütçeye) ait olmakla birlikte bir kamu hizmeti karşılığında alınmadığından "*kamu hizmeti uygulamasından doğan kamu alacağı*" sıfatıyla 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi kapsamına girmemektedir.

6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi kapsamına girmeyen mali yükümlülüklerin yapılacak bir atıfla bu Kanun hükümlerine tabi kılınması mümkündür. Nitekim, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında yer alan süresinde ödenmeyen Devlet hissesinin Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nün bildirim üzerine ilgili vergi dairelerince⁴⁴ 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği şeklindeki düzenleme ile Devlet hissesinin takip ve tahsilinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılması sağlanmıştır.

Bir mali yükümün takip ve tahsiline ilişkin usul ve esasların kanun ile belirlenmiş olması Anayasal kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında⁴⁵ da belirttiği üzere bir mali yükümün tahsil ve takip usulünün her zaman bu mali yükümü koyan kanunda düzenlenmesi zorunlu değildir. Söz konusu vergi benzeri mali yükümden doğan alacağın tahsili için tahsil usulünü belirleyen mevcut bir kanuna yapılacak yollama suretiyle de takip ve tahsil usulünün belirlenmesi mümkündür. Nitekim, mali yükümlülüklerle ilişkin birçok kanunda 6183 sayılı Kanun'a gönderme yapılmıştır. Örneğin, Elektronik Haberleşme Kanunu'nun 11'inci maddesinde zamanında ödenmeyen kullanım hakkı ücretlerinin 6183

⁴³ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2000, s.8-11.

⁴⁴ Süresinde ödenmeyen Devlet hissesine ilişkin takip ve tahsil işlemlerinin alacaklı amme idaresi tarafından değil de başvuru üzerine ilgili vergi daireleri tarafından yapılacağı yönünde açık hüküm bulunması "tahsil dairesi" konusunda oluşabilecek tereddütleri gidermesi açısından isabetli bir düzenlemedir. 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında yer Devlet hissesinin ilgilinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ödeneceği yönündeki hüküm ile birlikte değerlendirme yapıldığında ilgili vergi dairesinin hangi vergi dairesi olacağı kolayca tespit edilebilecektir. Buna karşılık, süresi içinde ödenmeyen vergi benzeri mali yükümler, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği yönünde çeşitli kanunlarda yer alan düzenlemeler ise 6183 sayılı Kanun hükümlerinin; vergi benzeri mali yükümün ait olduğu idare tarafından mı yoksa yapılacak bildirim üzerine ilgili vergi dairesi tarafından mı uygulanacağı hususunda belirsizlik taşımaktadır. Bu hususa ilişkin belirsizlikler yargı içtihatlarıyla çözümlenmiş, 6183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan alacaklı amme idareleri arasında yer almamakla birlikte, özel kanunlarla alacaklarının 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği belirtilmiş olan kamu tüzel kişileri de alacaklarının takibinde 6183 sayılı Kanun hükümlerini "tahsil dairesi" sıfatıyla kendilerinin uygulayabileceği yönünde içtihatlar oluşmuştur. Ancak, süresinde ödenmeyen mali yükümlerinin takip ve tahsilinin ilgili kamu kurumları yerine, takip ve tahsil konusunda ihtisaslaşmış vergi daireleri tarafından yapılması söz konusu kamu kurumlarının asli faaliyet konuları dışında zaman ve emek harcamalarını önleyecek, takip ve tahsil işlemlerinin etkinliğini artıracaktır.

⁴⁵ "Akçalı bir yükümün mutlaka özel bir tahsil usulüne bağlanması ve usulün yükümü getiren yasa da belirlenmesi zorunluluğu yoktur. O yükümden doğan alacağın tahsilinde uygulanmağa hukukça elverişli bir genel yasal düzenleme varsa yükümün tahsil usulünün de yasa ile belirtilmiş sayılması gerekir. Borçların yerine getirilmesi konusunda yasal düzenleme ile saptanan iki yol vardır. Bu yollardan birincisi genellikle Devlete il özel idarelerine ve belediyelere ait kamu alacaklarına ilişkindir; 6183 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsili Usulü" hakkındaki Kanunla düzenlenmiştir. Bu kanun başka yasaların gönderme yaptığı her çeşit alacaklar hakkında da uygulanır. 6183 sayılı Kanun kapsamına girmeyen, girmemesi nedeniyle de alelade bir alaktan doğmuş gibi olan ya da doğrudan doğruya özel hukuk alanı sınırları içinde kalan borçların ödetilmesi için de 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanununun düzenlediği yol bulunmaktadır." (Anayasa Mahkemesi'nin 26.12.1972 tarih ve E.1972/40, K.1972/61 sayılı kararı).

sayılı Kanun hükümleri uyarınca tahsil olunacağı hükme bağlanmıştır. Düzenlendikleri kanunlarda gönderme yapılması suretiyle 6183 sayılı Kanun hükümlerine tabi kılınmış olan mali yükümlülük örneklerinin sayısını çoğaltmak mümkün olup petrolden alınan Devlet hissesi de bu kapsamdadır.

6183 sayılı Kanun'a atıf yapılırken, 6183 sayılı Kanun'un tüm hükümlerini söz konusu vergi benzeri mali yüküm için geçerli kılacak genel nitelikli atıf yapılabileceği gibi 6183 sayılı Kanun'un belli hükümlerine yönelik sınırlı bir atıf yapılması da mümkündür. Bir mali yükümlülüğün 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği şeklinde gönderme yapılması da yalnızca bu Kanun'daki "takip" ve "tahsil" yöntemlerinin uygulanmasına yönelik olup 6183 sayılı Kanun'un tüm hükümlerini kapsamaz. Bu itibarla 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 7'inci fıkrasında yer alan süresinde ödenmeyen Devlet hissesinin Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nün bildirimine üzerine ilgili vergi dairelerince 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği şeklindeki atıf yalnızca 6183 sayılı Kanun'daki "takip" ve "tahsil" hükümleri ile sınırlı olup bu Kanun ile düzenlenen örneğin, ihtiyati tahakkuk (md.17-20) gibi diğer hususları⁴⁶ kapsamaz.

Özel hukukta borçların ödeme zamanlarının belirlenmesi tarafların iradesine bırakılmışken, vergi, resim harç ve benzeri mali yükümler yasalarda gösterilen süreler içinde ödenir, bu konuda yükümlünün iradesi rol oynamaz.⁴⁷ Her borç ve alacak ilişkisinde olduğu gibi ödeme, alacak ve borç ilişkisinin en tabii ortadan kalkma yoludur. Bir borç ve alacak ilişkisi doğurması nedeniyle vergi benzeri mali yükümlülükler de ödeme ile ortadan kalkar. Vergi Usul Kanunu'nun 111'inci maddesinde vergilerin kanunlarda gösterilen süreler içinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.⁴⁸ Bu kurala göre vergi, ilgili maddi vergi kanununda gösterilen süreler içinde ödenir. Bu sürenin son günü, verginin vadesi tarihidir. Vergilere ilişkin bu hükme paralel olarak kamu alacakları için de 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde; kamu alacaklarının özel kanunlarında belirtilen zamanlarda ödeneceği hükme bağlanarak genel kural ortaya konulmuştur.⁴⁹ Ödeme zamanının belirlenmiş olması, buna bağlı olarak gecikme zammı uygulaması, zamanaşımı süresinin başlangıcının tespiti ve ödeme emri tanzimi suretiyle takibata başlama bakımından önem arz eder. 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 7'inci fıkrası ile Devlet hissesinin üretimin yapıldığı ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'ne beyan edilerek tahakkuk ettirileceği ve ayın sonuna kadar ilgilinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ödeneceği hükmüyle ödeme süresi belirlenmiştir.

⁴⁶ Bu noktada "6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilir" şeklinde yapılan bir atfın 6183 sayılı Kanun'un 102, 103 ve 104'üncü maddelerinde düzenlenen "zamanaşımı" hükümlerini kapsayıp kapsamadığı, zamanaşımının "takip" ve "tahsil" hükümleri kapsamında olup olmadığı hususunun tartışmaya açık olduğunu belirtmekte yarar vardır.

⁴⁷ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2004, s.153-154.

⁴⁸ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s.906-907; Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Ankara, Seçkin, 2014, s.239; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s.278-279; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.101-102.

⁴⁹ Çelik, a.g.e., 149.

6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 7'inci fıkrası ile 6183 sayılı Kanun'a yapılan atıf yoluyla petrolden alınan Devlet hissesinin tahsiline ilişkin kanunilik ilkesi sağlanmıştır.

SONUÇ

Üretilen petrolden alınan Devlet hissesi, vergi kanunları dışında bir kanunla düzenlenmiş olması, tek taraflı kamu iradesiyle salınması ve ödenmesinin zorunlu olması nedenleriyle mahiyeti itibariyle vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilebilir. Vergi benzeri mali yükümlülük niteliği taşıyan Devlet hissesinin anayasal kanunilik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi şarttır. Zira, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesi vergi, resim ve harçlar için olduğu gibi vergi benzeri mali yükümlülükler için de geçerlidir. Ayrıca, Devletin hüküm ve tasarrufu altında bir tabii servet ve kaynak olan petrolün Anayasa'nın 168'inci maddesi uyarınca; aranması ve işletilmesi hakkının Devlete ait olması, Devlet'in bu hakkını belli bir süre için gerçek ve tüzelkişilere devredebilmesi, arama ve işletmesinin doğrudan gerçek ve tüzelkişiler eliyle yapılmasının kanunun açık iznine bağlı olması, bu durumda gerçek ve tüzelkişilerin uyması gereken şartlar ve Devletçe yapılacak gözetim ve denetimin usul ve esasları ile müeyyidelerinin kanunda gösterilmesi gerektiği hükmü uyarınca da Devlet hissesinin kanunla düzenlenmesi zorunludur. Bu itibarla üretilen petrolden alınan Devlet hissesinin kanunla düzenlenmesi gereği iki ayrı Anayasa maddesine dayanmaktadır.

Kanunilik ilkesi uyarınca bir yükümlünün; mükellef, matrah, oran, yükümü doğuran olay, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar, zamanaşımı gibi temel öğelerinin kanunla düzenlenmesi gerekir. Bu itibarla üretilen petrol üzerinden alınan Devlet hissesine ilişkin yürürlükteki hükümlerin başta tarh zamanaşımı, düzeltme zamanaşımı, inceleme yapmaya yetkili olanlar ve inceleme usul ve esasları, uygulanacak yaptırımlar bakımından kanunilik ilkesine tam olarak uygun olmadığını söylemek mümkündür. Yapılacak kanun düzenlemesi ile bu eksiklikler giderilerek üretilen petrol üzerinden alınan vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki Devlet hissesinin anayasal kanunilik ilkesine uygunluğunun tam olarak sağlanmasında hukuki yarar vardır.

KAYNAKÇA

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

Bilici, Nurettin/Bilici, Adem. **Kamu Maliyesi**, Ankara, Seçkin, 2011.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.

Candan, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Candan Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2000.

Congressional Budget Office, **The Growth of Federal User Charges**, 1993.
Web:https://www.cbo.gov/sites/default/files/103rd-congress-1993-1994/reports/1993_08_growthofuserchargesa%29taxes.pdf

Çağan, Nami. "Anayasa Yönünden Fonlar", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:3, 1986.

Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.

Gerek, Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin, 2010.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2008.

Kalenderoğlu, Mahmut. **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Ankara, Agon, 2014.

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

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2016.

Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2004.

Kumrulu, Ahmet. **Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:1-4, XXXVI, Yıl: 1979.

Küçük, Şaban. "Türk Anayasalarında Vergilendirme İlkeleri", **Yaklaşım**, Sayı:230, Şubat 2012.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ankara, Seçkin, 2017.

Özbalcı, Yılmaz **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2000.

Öztürk, İlhami. **Sermaye Azaltımı ve Vergisel Sonuçları**, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:213, 2012.

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

Richardson, Pearl. User charges, federal. **The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy**, 2. Baskı, (Ed. J. J. Cordes, R. D. Ebel, J. G. Gravelle). Washington, D.C.,The Urban Insitute, 2005.

Rivlin, Alice M. "Before the Committee on the Budget United States Senate".
Web: <https://www.cbo.gov/sites/default/files/97th-congress-1981-1982/reports/82-cbo-022.pdf>

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012.

Uğur, Husamettin, Elibol, Mert. **Vergi Suçları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.

Uluatam, Özhan.**Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2012.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Ankara, Seçkin, 2014.

Tekin, Fazıl ve Çetinkaya, Ali. **Vergi Denetimi**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin, 2009, s.155-157.

Yiğit, Uğur. **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar-Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta, 2004.