

## VERGİDE ÖZGÜRLÜK İLKESİ

Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR\*  
Fatih SARAÇOĞLU\*\*

### ÖZET

*Vergide özgürlük ilkesi; mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi, hukuka ve ekonomik gerçeklere uygun olarak en aza indirmeleri veya vergi yükünün dışında kalmaları yönündeki davranışlarındaki özgürlüklerinin kapsam ve sınırını ortaya koyan bir ilkedir.*

*Hukuka aykırılık ve hayatın olağan akışına aykırılık, vergide özgürlük ilkesinin ihlal edilip edilmediğinin tespitinde kullanılan kriterlerdir. Vergide özgürlük ilkesinin ihlal edilip edilmediği, her iki kriter birarada değerlendirilerek tespit edilecektir.*

*Vergide özgürlük ilkesi; bireysel ve agresif vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı müesseseleri ile yakın bir ilişki içinde bulunmaktadır.*

*Bu çalışmada, vergide özgürlük ilkesinin bireysel hak ve özgürlükler ile ticaret ve sanayi özgürlüğü açısından kaynakları ile vergide özgürlük ilkesinin tespitinde kullanılan kriterler Fransa ve Türkiye açısından incelenmiştir.*

*Türkiye ve Fransa'da vergide özgürlük ilkesinin kaynağını anayasa, uluslararası anlaşmalar, içtihatlar, bildirgeler ve özel kanunlar oluşturmaktadır. Her iki ülkede de vergide özgürlük ilkesinin kapsamını, sınırlarını, mükellef hakları ve özgürlükleri ilişkisini ortaya koyan bir yasanın bulunmaması; mükellef, vergi idaresi ve vergi yargısı açısından belirsizlik yaratmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** özgürlük, mükellef hakkı, vergi yükü, vergi idaresi.

### PRINCIPLE OF FREEDOM IN TAXATION

#### ABSTRACT

*Principle of freedom in taxation is a principle where taxpayers minimize the tax they are supposed to pay in compliance with law and economic realities or it sets forth the scope and borders of the freedom in their behaviors to be excluded from any tax burden.*

*Incompliance with law and incompliance with natural flow of life are criteria that are used to determine whether principle of freedom in taxation is violated or not.*

\* Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD Öğretim Üyesi.

\*\* Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Öğretim üyesi.

*Whether principle of freedom in taxation is violated or not will be determined by use of both criteria.*

*Principle of freedom in taxation is closely related with individual and aggressive tax planning, avoiding taxation and tax evasion.*

*In this study, the sources of principle of freedom in taxation in terms of individual rights and freedoms and commercial and industrial freedom, and the criteria that are used for determination of the principle of freedom in taxation in terms of France and Turkey are examined.*

*In Turkey and France, the source of principle of freedom in taxation derives from constitution, international relations, legal precedents, declarations and special laws. In both countries, non-existence of a law that covers the scope and borders of the principle of freedom in taxation, the relation of taxpayers' rights and freedoms creates ambiguity for taxpayers, tax administration and tax jurisdiction.*

**Keywords:** *freedom, taxpayers' rights, tax burden, tax administration.*

## **GİRİŞ**

Vergide özgürlük kavramı; mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi, hukuka ve ekonomik gerçeklere uygun olarak en aza indirmeleri ve/veya vergi yükünün dışında kalmaları konusundaki özgürlüklerini ifade etmektedir. Vergide özgürlük ilkesi ise; mükelleflerin, sahip oldukları haklar çerçevesinde, ödemeleri gereken vergiyi en aza indirmek veya vergi yükünün dışında kalmak amacıyla gerçekleştirdikleri işlem, eylem ve davranışlarındaki özgürlüklerini ortaya koymakta, tanımlamakta ve sınırlarını çizmektedir.

Vergide özgürlük ilkesinde üç kavram ön plana çıkmakta olup; bunlardan birincisi hak, ikincisi özgürlük, üçüncüsü ise vergi ile ilgili olarak mükelleflerin gerçekleştirmeleri gereken ödevlerdir.

Mükelleflerin, vergi ödevlerini yerine getirirken, vergi yükünün kısmen veya tamamen dışında kalmak için hangi sınırlar içinde hareket ederlerse, vergide özgürlük ilkesini ihlal etmemiş sayılacakları konusunda iki kriter ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi “hukuka uygunluk, ikincisi ise, ekonomik yaklaşım çerçevesinde “hayatın olağan akışına”, yani “ekonomik gerçeklere, ekonomik ve ticari icaplara uygunluk”tur.

Mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi -hukuka ve ekonomik icaplara- “uygun” bir biçimde en aza indirme veya vergi yükünün dışında kalma

konusundaki özgürlüklerinin sınırını bu iki kriter doğrultusunda belirlemek gerekmektedir. Nitekim, vergide özgürlük ilkesinin gözetildiğinden bahsedebilmek için, her iki kriterin de bir arada yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Bu çalışmada, vergide özgürlük kavramı ve ilkesi ortaya konulduktan sonra vergide özgürlük ilkesinin kriterleri, hukuka aykırılık ve hayatın olağan akışına (ekonomik, ticari ve teknik icaplara) aykırılık açıklanacaktır. Yine bu çerçevede vergide özgürlük ilkesinin vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı müesseseleri ile farklılıkları ve ilişkisi incelenecektir.

Daha sonra, Fransa’da vergide özgürlük ilkesinin kaynakları; bireysel hak ve özgürlükler ile sanayi ve ticaret özgürlüğü açısından incelenerek, Fransa’da vergide özgürlük ilkesininin tespitinde kullanılan kriterler (hukuka aykırılık ve normal olmayan yönetsel eylemler) ortaya konulacaktır.

Çalışmanın izleyen kısmında ise, Türkiye’de vergide özgürlük ilkesinin kaynakları; bireysel hak ve özgürlükler ile sanayi ve ticaret özgürlüğü açısından incelenecek ve Türkiye’de vergide özgürlük ilkesinin tespitinde kullanılan kriterler ortaya konulacaktır.

## **I. VERGİDE ÖZGÜRLÜK KAVRAMI**

Vergide özgürlük ilkesi'ni açıklamadan önce; vergide özgürlük kavramını açıklamak gerekmektedir. Bu ise öncelikler, hak, özgürlük ve ödev kavramlarının açık olarak ortaya konulması ile mümkün olabilecektir.

Hak, teoride üç şekilde tanımlanmaktadır. İrade teorisine göre hak, hukuk düzeni tarafından kişilere tanınan irade gücüdür. Menfaat teorisine göre hak, hukuk düzeni tarafından korunan menfaat, çıkardır. Karma teoriye göre ise hak; hukuken korunan ve faydalanılması sahibinin iradesine bağlı bulunan çıkarlardır<sup>2</sup>

Özgürlük bir haktır, fakat bütün özgürlükler hak niteliğinde değildir. Özgür olmak, aynı zamanda başkalarına karşı öne sürülebilen haklara sahip olmayı ifade etmektedir. Farklı bir deyişle “hak” biçimi sağlamakta, “özgürlük” ise hakla ifade bulmaktadır. Yani özgürlük, sahip olunan hakkın gerçekleşme biçimi olarak da ifade edilebilmektedir<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Fransızca’da “Le principe de liberté” olarak adlandırılmaktadır.

<sup>2</sup> BOZKURT, s. 102.

<sup>3</sup> ALTUNTAŞ, s.26.

1982 tarihli T.C. Anayasası'nın "Kişinin Hak ve Ödevleri" başlıklı ikinci bölümünde haberleşme özgürlüğü, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, din ve vicdan özgürlüğü, düşünce ve kanaat özgürlüğü, düşünceyi açıklama ve yayma özgürlüğü, bilim ve sanat özgürlüğü, basın özgürlüğüne yer verilmiştir.

T.C Anayasa'sının temel hak ve hürriyetleri düzenleyen ikinci kısmının "Genel Hükümler" başlıklı birinci bölümünün 12. maddesinde ise; "Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını ihtiva eder" ifadesi yer almaktadır. T.C Anayasa'sında, hak ve hürriyet kavramının kişilerin ödevlerini de kapsadığı ifade edilmektedir. Yani T.C. Anayasası'nın "kişinin hak ve ödevleri" başlığı altında, kişinin hürriyetlerinin (özgürlüklerinin) düzenlendiği görülmektedir. Bu bağlamda; özgürlük kavramının haklar tanımı altında, ödevleri de kapsadığını ifade etmek mümkündür.

T.C. Anayasa'sının temel hak ve hürriyetleri düzenleyen ikinci kısmının "Siyasi Hak ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünde ise 73. maddede "Vergi Ödevi" düzenlenmiştir. Bu maddede ise, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesi yer almaktadır. Vergi ödemek anayasal bir ödevdir. T.C. Anayasa'sının bu maddesinde, vergi yasalarında yer alan ve vergiyi doğuran olayla ilişki kuran herkes için, vergi ödemenin bir ödev olduğu belirtilmiştir. Burada yer alan "herkes" ibaresiyle; bir ülkenin tüm vatandaşları veya ülkede yaşayanları değil, vergi kanunlarında yer alan ve vergiyi doğuran olayla ilişki içine giren herkes ifade edilmektedir<sup>4</sup>.

Ülkemizde mükelleflerin vergilendirme ile ilgili olarak gerçekleştirmesi gereken ödevler, Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmiştir.

Hukuk devleri perspektifinden bakıldığında ise; devlerin hak sahibi olarak vergilendirme yetkisini kullanması durumunda, vergi mükellefi için vergi ödevi doğmaktadır<sup>5</sup>.

Vergi mükellefinin ödevleri, yukarıda belirtildiği üzere, VUK İkinci Kitap'ta "Mükellefin Ödevleri" başlığı altında, 153-167. maddelerde belirtilmiştir. Anayasa ve kanunlarda "mükelleflerin hakları" ile ilgili yasal düzenlemeler bulunmamaktadır. Mükelleflerin hakları ile ilgili tek düzenleme ise, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ortaya konulmuş olan "Mükellef Hakları Bildirgesi"dir.

<sup>4</sup> ŞENYÜZ, GERÇEK ve YÜCE, Vergi Hukuku, s. 16.

<sup>5</sup> Nihal Saban, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul 2009, s. 15.

Özgürlük, sahip olunan hakkın gerçekleşme biçimi olarak değerlendirildiğinde, vergide özgürlük, “mükelleflerin, vergi ile ilgili haklara ulaşabilmeleri için, bu davranışlarını gerçekleştirme biçimlerindeki özgürlükleri” olarak tanımlanabilir. Buradan hareketle, özgürlük ilkesinin vergi hukukunda da ortaya konulması gereği ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin haklarının tanımlanmadığı bir hukuk sisteminde, mükelleflerin özgürlüklerinin tanımlanmasındaki güçlük, vergide özgürlük ilkesinin önemini ortaya koymaktadır<sup>6</sup>.

Vergisel anlamda “özgürlük ilkesi”, sadece kişisel özgürlüğü değil, aynı zamanda ticaret ve sanayi özgürlüğünü de ifade etmektedir. Bu ilke temelde, vergi ile ilgili yöntem ve uygulamaların, bireysel özgürlüğü ve işletmelerin yönetim şekillerini seçmedeki özgürlüklerini sınırlayan en önemli faktör olduğu görüşüne dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergide özgürlük ilkesi, mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi kısmen veya tamamen ödememelerine bir sınırlama getireceğinden dolayı, aynı zamanda vergilemenin mali amacına hizmet etmektedir<sup>7</sup>.

Vergi bir taraftan, kendi tanımından ve tarihsel süreçte gerçekleştirmiş olduğu zorlayıcılıktan ve ağırlığından hareketle, aksi inkâr edilemez bir biçimde zorlayıcı bir kurum olarak görülmekte; diğer taraftan özüne, sosyolojisine ve doğal yapısı sonucunda ortaya çıkan ağırlığına rağmen, yine bütün bunlara bağlı olarak, aynı zamanda özgürlüğü temin edici bir kurumdur<sup>8</sup>. Diğer bir ifadeyle vergi, örgütlenmiş toplumların işleyişini sağlayan bir unsurdur<sup>9</sup>.

Vergi, el koyucu, aykırı ve caydırıcı olup; bu eleştiriler, vergi olarak tanımlanan cebri ödemeye yüzyıllardır getirilen eleştirilerdendir<sup>10</sup>. Daha da ötesinde vergiyi, yağmalamaya karşı bir mücadele; cebir veya otoriter nitelikteki diğer tüm zorunlu ödemelere karşı bir arınma, dolayısıyla da bir özgürleşme olarak algılamak mümkündür. Bu açıdan bakıldığında vergi; “kendilerine azami bir özgürlük bırakılması koşuluyla, mükelleflerin toplumun ve kendilerini yönetenlerin ihtiyaçlarına iştirak etmelerini sağlayan bir araç” olduğunda, “özgürlüğü teminat altına alan bir teknik” olarak görülecektir<sup>11</sup>.

---

<sup>6</sup> Mükellef Hakları Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>.

<sup>7</sup> Bkz. PETELLIER, s. 163-235.

<sup>8</sup> BOUVIER, s. 49.

<sup>9</sup> BOUVIER, s. 49.

<sup>10</sup> VALLÉE, s. 13.

<sup>11</sup> BOUVIER, s. 49.

“Daha az Devlet daha az vergi”, “fazla vergi vergiyi öldürür” formülleri, yıllardan beri ülkelerde vergi reformu tartışmalarına temel teşkil eden sloganlar olarak ortaya konulmaktadır<sup>12</sup>.

Kuşkusuz, vergi ödemeleri asırlar boyunca bir baskı olarak algılanmıştır. Değişim ekonomisinin yeterince gelişmemiş olması, parasal kaynakların yetersiz oluşu, bu anlamda özgürleşmenin yeterince sağlanamamasına ve vergi idaresinin “ürün, gelir/kazanç ve serveti “çabuk” ve “yaklaşık” bir şekilde değerlendirmeye yönelmesine yol açmıştır<sup>13</sup>.

Gabriel Ardant, “verginin üstünlüğü” kavramının altını çizmiş ve kavramı, “verginin bireyi dilediği işi yapması ve borçlarını kapatmak için gerekli olan parayı dilediği şekilde bulması konusunda özgür bırakılması” olarak tanımlamıştır<sup>14</sup>. Ancak, bu kavram tam anlamıyla sadece, vergi baskısının katlanılabilir düzeyde olduğu ve kanun ve idare tarafından gerçekleştirilebilecek muhtemel cebri işlemlere karşı bireysel hakların garanti altına alındığı ve korunduğu durumda ortaya çıkacaktır<sup>15</sup>.

## **II. VERGİDE ÖZGÜRLÜK İLKESİNİN KRİTERLERİ**

Mükelleflerin, vergi yükünün dışında kalırken veya vergi yüklerini en aza indirirken göstermiş oldukları davranışlarda vergide özgürlük ilkesini ihlal edip etmedikleri iki kriter ile ortaya konulmaktadır. Bu kriterlerden ilki, “hukuka aykırılık” iken, ikincisi “hayatın olağan akışına aykırılık”tır.

### **A. Hukuka Aykırılık**

Hukuka aykırılık; işlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan bir fiilin hukuk düzeni ile çelişkili ve çatışma halinde bulunmasıdır<sup>16</sup>. Bir fiil, (suç olarak tanımlanan) tipe uygun olmakla birlikte, hukuka aykırı olmayabilir. Bunun sebebi, hukuka uygunluk sebeplerinden birinin somut olayda varlığıdır<sup>17</sup>.

Ceza hukuku veya başka bir hukuk dalının veya kanunun suç (ihlal) saydığı bir fiilin işlenmesine diğer bir kural izin veriyorsa, o fiilin hukuk düzeni tarafından yasaklanmadığı, yani suç olmadığı sonucuna varılmakta

---

<sup>12</sup> VALLÉE, s. 22.

<sup>13</sup> BOUVIER, s. 49.

<sup>14</sup> ARDANT, s. 48-49.

<sup>15</sup> BOUVIER, s. 49.

<sup>16</sup> Hukuka Aykırılık Unsuru, [http://www.marmaraceza.org/dosyalar/icerikresimleri/ceza\\_hukuku\\_genel\\_ksm\\_3\\_1.pdf](http://www.marmaraceza.org/dosyalar/icerikresimleri/ceza_hukuku_genel_ksm_3_1.pdf). (Erişim tarihi: 21.06.2014).

<sup>17</sup> Hukuka Aykırılık Unsuru, [http://www.marmaraceza.org/dosyalar/icerikresimleri/ceza\\_hukuku\\_genel\\_ksm\\_3\\_1.pdf](http://www.marmaraceza.org/dosyalar/icerikresimleri/ceza_hukuku_genel_ksm_3_1.pdf). (Erişim tarihi: 21.06.2014).

olup, bu şekilde ceza normunun yasakladığı bir fiilin işlenmesine izin vererek, onun hukuka aykırı olmasını önleyen kurala “hukuka uygunluk sebebi” denilmektedir<sup>18</sup>.

### **B. Hayatın Olağan Akışına (Ekonomik İcaplara) Aykırılık**

Mükelleflerin vergide özgürlük ilkesi çerçevesinde hareket edip etmediklerinin tespitinde ikinci kriter; mükelleflerin vergi yükünü en aza indirmek veya dışında kalmak amacıyla gerçekleştirdikleri davranışlarının “hayatın olağan akışına aykırı” olup olmadığı, ekonomik gerçekler ile ticari icaplara uygun olup olmadığıdır.

Mükelleflerin bu yöndeki davranışları hukuka uygun bile olsa, hayatın olağan akışına, (ekonomik ve/veya ticari icaplara) aykırı ise; vergide özgürlük ilkesinin ihlal edildiği anlamına gelmektedir<sup>19</sup>.

## **III. VERGİDE ÖZGÜRLÜK İLKESİNİN VERGİ PLANLAMASI, VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI MÜESSESELERİ İLE İLİŞKİSİ**

Vergide özgürlük ilkesi; vergi yükünün kısmen veya tamamen dışında kalınması amacına hizmet ettiğinden dolayı, vergi hukukundaki çeşitli kavramlarla benzerlik göstermektedir.

Vergide özgürlük ilkesi; mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken, vergi yüklerini en aza indirmek amacıyla gerçekleştirdikleri davranışlarında, Devlet tarafından kendilerine tanınan hak ve özgürlüklerin niteliksel ve niceliksel boyutlarını konu almaktadır. Diğer kavramların ortak özelliği ise; amaçlarının vergi yükünün en aza indirilmesi veya vergi yükünün dışında kalınması olup, bu amaca hizmet etmek için kullanılan yöntemler birbirlerinden farklılık göstermektedir.

Vergide özgürlük ilkesi ile vergi hukukunda yer alan diğer kavramlar arasındaki ilişki aşağıda ortaya konulmaya çalışılmıştır.

### **A. Vergide Özgürlük İlkesi ve Bireysel/Agresif Vergi Planlaması**

Vergi planlaması, bireysel (mikro/kişisel) ve makro vergi planlaması olarak ikiye ayrılmakta olup<sup>20</sup>, bunlardan mikro vergi planlaması vergide özgürlük ilkesi ile ilişkili olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

<sup>18</sup> Hukuka Aykırılık Unsuru, [http://www.marmaraceza.org/dosyalar/icerikresimleri/ceza\\_hukuku\\_genel\\_ksm\\_3\\_1.pdf](http://www.marmaraceza.org/dosyalar/icerikresimleri/ceza_hukuku_genel_ksm_3_1.pdf). (Erişim tarihi: 21.06.2014).

<sup>19</sup> BOUVIER, s. 51.

<sup>20</sup> AKDOĞAN, s. 190.

Bireysel (mikro/kişisel) vergi planlaması; mükellef ve sorumluların, iktisadi ve mali imkanlarıyla ödemeleri gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirlemeleri, yasalara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarıyla, ödemeleri gereken vergiyi asgariye indirme çabalarını ifade etmektedir<sup>21</sup>.

Birey ya da firmanın vergi yükünü hafifletmeye yönelik olarak, vergi istisnası ve muafıklarının tespit etmek suretiyle faaliyet alanını seçmeleri veya vergi boşluklarını tespit edip, bu boşluk alanlarında faaliyette bulunması yahut da vergiyi doğuran olayla ilişki kurmamak suretiyle vergi yükünün dışında kalması, bireysel vergi planlaması kapsamına girmektedir<sup>22</sup>. Bireysel vergi planlaması; mükelleflerin yasaya uygun olarak, vergi yükünü en aza indirme çabaları, gayretleri ve davranışlarını ifade etmekte olup; bireysel vergi planlamasında “vergi yükü”, “vergi yükünün yasalara uygun olarak en aza indirilmesi önem taşımazdır.

Mükelleflerin vergi planlaması yoluyla vergi yüklerini yasalara uygun olarak en aza indirmeleri, hukuka, hayatın olağan akışına, ekonomik ve ticari icaplara aykırılık yaratmamakta ve bireysel vergi planlaması yoluyla vergide özgürlük ilkesi ihlâl edilmemektedir.

Anlaşılabacağı üzere, bireysel vergi planlamasında vergi yükünün dışında kalmak amaçlanmakta, yöntem olarak yasalardaki boşluklardan yararlanılmaktadır.

Agresif vergi planlaması ise; herhangi bir vergi sisteminden veya iki ya da daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluktan ustaca yararlanmak suretiyle, ödenmesi gereken vergiyi azaltmak olarak tanımlanmaktadır. Bu uygulamanın sonuçları arasında, çifte indirim (örneğin, aynı zararın hem kaynak devlette hem de mukim devlette indirilmesi) ve çifte vergilendirmeme (örneğin, kaynak devlette vergilendirilmemiş olan gelirin, mukim devlette vergiden istisna olması)<sup>23</sup>.

### **B. Vergide Özgürlük İlkesi ve Vergiden Kaçınma**

Vergi mükellefinin vergi kanunlarını ihlal etmeden vergi yüklerini en aza indirgemeleri veya vergi yükünün dışında kalmaları durumunda vergiden kaçınma söz konusu olmaktadır.

---

<sup>21</sup> AKDOĞAN, s. 190.

<sup>22</sup> AKGÜL YILMAZ, s. 164.

<sup>23</sup> Commission Européenne (Avrupa Komisyonu), *Recommandation de la Commission Relative a la Planification Fiscale Agressive* (06. 12. 2012).



Vergiden kaçınma çeşitli şekillerde karşımıza çıkabilmektedir. Şöyle ki; vergiden kaçınma kanunla düzenlenmiş olabilir, vergiden kaçınma kanuni boşluklara dayanabilir ya da vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmemesi suretiyle vergiden kaçınma ortaya çıkabilir<sup>24</sup>. Vergiden kaçınma kavramında temel olan; vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle, vergi yükünün dışında kalınma çabalarıdır<sup>25</sup>. Vergiden kaçınma kavramında hedeflenen “vergiyi doğuran olaya neden olunmaması”dır. Yasalara uygun olarak gerçekleştirilen davranışlarla; mükellefler, “vergiyi doğuran olaya neden olmayacaklar” ve dolayısıyla vergi yükünün dışında kalacaklardır. Burada altı çizilen husus, vergi yükünün tamamen veya kısmen dışında kalınmasına neden olan yöntemin yasalara aykırı olmamasıdır.

Mükelleflerin vergiden kaçınma sonucu vergi yüklerini en aza indirmeleri veya vergi yükünün dışında kalmaları durumunda, hukuka aykırılık bulunmamakta ve vergide özgürlük ilkesi ihlâl edilmemektedir.

### **C. Vergide Özgürlük İlkesi ve Vergi Kaçakçılığı**

Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarının ihlal edilerek verginin tamamen veya kısmen, suç sayılan fiillerle hazineye ödenmemesine yönelik fiillerden oluşmaktadır<sup>26</sup>.

Vergi kaçakçılığında temel unsur, vergi yasalarının ihlal edilmesidir. Vergide özgürlük ilkesi açısından değerlendirildiğinde; herhangi bir vergi yasasının ihlal edilmesi, eğer bir başka kanun veya kanun maddesi ile bu fiilin işlenmesine izin veriliyorsa, hukuka aykırılık sebebi sayılmayabilmektedir. Vergi hukukunda mücbir sebep hallerinin varlığı yukarıda açıklandığı üzere, vergi kaçakçılığı suçunda hukuka uygunluk sebebi sayılmaktadır. Bu durumda vergi kaçakçılığında, vergide özgürlük ilkesinin ihlal edilip edilmediğinin tespiti için, hukuka aykırılık kriterinin dikkate alınması gerekmektedir.

## **IV. FRANSA'DA VERGİDE ÖZGÜRLÜK İLKESİNİN KAYNAKLARI**

Vergide özgürlük ilkesinin dayanağını 1789 İnsan Hakları Bildirgesi'nin 1, 2, 4, 5, 7, 12, 13 ve 14. maddeleri oluşturmaktadır<sup>27</sup>. İşletmeler açısından

<sup>24</sup> ÇOMAKLI ve DOĞRUYOL, s. 134-135.

<sup>25</sup> AKDOĞAN, s. 171.

<sup>26</sup> ÇOMAKLI ve DOĞRUYOL, s. 132.

<sup>27</sup> Söz konusu maddeler aşağıdaki gibidir:

Madde 1: İnsanlar, haklar bakımından özgür ve eşit doğar ve yaşarlar. Sosyal farklılıklar ancak ortak faydaya dayanabilir.

ise, çağdaş liberal toplumların temelini oluşturan 1791 Chapelier Kanunu<sup>28</sup> ile bu ilkenin temeli atılmıştır. Bu ilke anayasal yargının temelini oluşturmakta, idari yargı ve adli yargı için de hukukun genel ilkeleri arasında yer almaktadır.

Ayrıca, 1987 yılında yayımlanan “Mükellef Bildirgesi”<sup>29</sup> Fransa’da hem vergi ile ilgili olarak bireysel ve sanayi ve ticaret özgürlüğünün kaynağını oluşturmaktadır<sup>30</sup>.

### **A. Bireysel Hak ve Özgürlükler Açısından Kaynakları**

Fransız Anayasa’sının 66. maddesinin 2. fıkrası; “bireysel özgürlüklerin koruyucusu olan yargı erki, yasada öngörülen koşullara uygun olarak bu ilkeye riayet edilmesini temin eder” hükmünü taşımaktadır. Anayasa’da yer alan bu hükümle, bireysel hak ve özgürlüklerin yargı tarafından koruma altına alınacağı ifade edilmiştir.

Vergide özgürlük ilkesi ve bu ilkenin kişisel hak ve özgürlüklere dayanak oluşturması, vergi ile ilgili olarak, Fransa’da 1984 yılı Bütçe Kanunu’nun

Madde 2: Her bir politik birleşmenin amacı; doğal ve dokunulamaz insan haklarını korumaktır. Bunlar; özgürlük hakkı, mülkiyet hakkı, güvenlik hakkı ve baskıya karşı direnme hakkıdır.

Madde 4: Özgürlük başkalarına zarar vermeden istediğini yapabilmektir: Her bir insanın doğal haklarını kullanması da toplumun diğer üyelerinin de aynı hakları kullanmasını garanti altına alacak sınırlar içindedir. Bu sınırlar da sadece yasalarla belirlenebilir.

Madde 5: Yasa sadece topluma zarar verebilecek eylemleri yasalar. Yasaların yasaklamadığı hiçbir şey engellenemez ve kimse yasanın emretmediği bir şeyi yapmaya da zorlanamaz.

Madde 7: Yasanın belirlediği haller veya yasanın öngördüğü biçimin dışında başka bir yoldan hiç kimse suçlanamaz, yakalanamaz ve tutuklanamaz. Keyfi düzenlemeler yapılmasını isteyen, keyfi emirler veren, bunları uygulayan veya uygulanmasına izin verenler cezalandırılmalıdır. Ancak yasaya uymaya davet edilen veya yasalarca yakalanan her yurttaş yasalara itaat etmelidir. Yasalara karşı gelmek onu suçlu kılar.

Madde 12: İnsan ve yurttaş haklarının garanti altına alınması resmi bir gücü gerektirmektedir. Bu güç herkesin yararı için oluşturulmuştur. Bu gücü kendilerine emanet edilenlerin özel çıkarları için oluşturulmamıştır.

Madde 13: Bu kamusal gücün ve yönetim görevlerinin devamlılığını sağlamak için genel bir vergi zorunludur. Bu vergilendirme bütün yurttaşların olanaklarına göre eşit ölçüde bölünmelidir.

Madde 14: Bütün yurttaşlar bizzat veya temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirleme, bunu serbestçe kabul etme, bu vergilerin kullanımını gözlemleme ve verginin miktarını, matrahını, tahsil şekli ve süresini belirleme hakkına sahiptir.

<sup>28</sup> Her türlü mesleki örgütlenmeyi yasaklayan Chapelier Kanunu şirketlerde çalışanların hakları ile ilgili düzenlemeler getirmiştir. Bu kanun, 1884 tarihli Waldeck – Rousseau Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>29</sup> Fransızca’da “La Charte du contribuable” olarak ifade edilmektedir. 8 Temmuz 1987 yılında çıkan yasanın öngördüğü “Mükellef Bildirgesi” 1987 yılında yayımlanmıştır.

<sup>30</sup> Fransa’da vergi idaresinin gelişimi ile ilgili olarak Bkz. EYÜPGİLLER, Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler ve Türkiye için Öneriler hlsbaygin.com.tr/Mevzuat1\_1.htm.

89. maddesinin Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmesi sırasında açıkça ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nce incelenen düzenlemelerin amacı; bazı şartların mevcudiyeti durumunda, vergi görevlilerine evde arama ve el koyma yetkilerinin verilmesidir. Bu düzenlemede arama ve el koyma hakkı ile ilgili “bazı şartların mevcudiyeti” ile ilgili koşullar Anayasa Mahkemesi'nce bireysel hak ve özgürlüklerin korunması açısından yetersiz ve Anayasa'ya aykırı bulunmuştur. Gerekçeli kararda bu düzenlemenin hangi unsurları taşıması gerektiği belirtilmiş ve 1985 Bütçe Kanunu'nda bu düzenleme Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda düzeltilmiştir. Fransız Anayasa Mahkemesi'nin 29 Ekim 2005 tarihli bir diğer kararına<sup>31</sup> göre ise; “*Mükelleflerin, kendilerine sunulan imkânlar dahilinde vergilerini düzenlemeleri ve yasa koyucunun belirlediği sınırlar içinde vergisel işlemleri gerçekleştirmeleri, 1789 İnsan Hakları Bildirgesi'nin 4. maddesinde garanti altına alınan hak ve özgürlükler kapsamındadır. Bu işlemlerin hak ve özgürlükler kapsamında değerlendirilmesi, kanunda belirtilmiş olması koşuluyla sınırlandırılmıştır...*”<sup>32</sup>.

Daha yakın bir zamanda ise; mükelleflerin en az vergi ödemelerini sağlayan yöntemi seçebilme özgürlükleri Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın KDV ile ilgili bir kararında yer almaktadır. Bu karara göre; “*mükellefin vergisel iki işlem arasında seçim yapabilme imkânının bulunduğu bir durumda, 6. nolu direktif, en yüksek KDV oranının uygulanacağı yöntemin seçilmesini empoze etmemektedir, tam tersine, mükellefin, vergi borcunu sınırlandırmasına olanak sağlayacak olan işlem türünü seçme hakkı bulunmaktadır...*”<sup>33</sup>.

Fransa'da, Danıştay'ın bir kararında da; vergi ödevi ile vergide özgürlük ilkesi arasındaki çatışma ortaya konulmuştur. “*...Vergi hakimi, çıkarlarını ve yükümlülüklerinin içindeki haklarını giderek daha kuvvetli savunan davacıların karşısında, vergi idaresi ile mükellefler arasında, sürekli olarak bir hukuk ve muhasebe hakemliğini ustaca yapmak zorunda olduğu ve uyumsuzlukları bu şekilde çözmeye çalıştığı duygusuna kapılmaktadır*”<sup>34</sup>.

### **B. Sanayi ve Ticaret Özgürlüğü Açısından Kaynakları**

Vergi hukukunun, işletmelerin yönetsel özgürlüğünü engelleyici bir etkide bulunmaması gerekmektedir. Fransa'da bu ilke hem vergi idaresi hem de mükellefler için bağlayıcı düzenlemelerle ortaya konulmuştur.

<sup>31</sup> 2006 yılı Bütçe Kanunu bu karar doğrultusunda hazırlanmıştır.

<sup>32</sup> Gilles DEDEURWAERDER, s. 198.

<sup>33</sup> Commission de Justice de l'Union Européenne, (Avrupa Birliği Adalet Divanı), 21 Şubat 2006 tarihli kararı.

<sup>34</sup> DEDEURWAERDER, s. 198.

Vergi idaresi açısından; “işletme sahipleri, yönetimlerinde ve faaliyetlerinin devamı için gerekli olan giderleri, indirilebilir giderler kapsamında vergi matrahlarından indirmekte özgürdürler. Bu hüküm Fransa Maliye Bakanlığı’nın bir özelgesinde belirtilmiştir (Doc. Adm. 4 C III). Fransız Danıştay’ının da, 7 Temmuz 1958 tarihli kararında “*mükellefler, faaliyetlerini gerçekleştirirken, koşulların izin verdiği maksimum faydayı sağlamaktan mahrum bırakılmazlar*” ifadesi yer almaktadır<sup>35</sup>.

Bununla birlikte; çok usta bir vergi planlamasının unsurları ile vergi kaçakçılığının unsurları arasındaki sınırı belirlemek zor olabilmektedir. L. M. Cozian’a göre; “vergilendirme genellikle, incelikli seçimler olarak sunulmaktadır. Bu seçimler aslında, hangisinin mükellef açısından daha az maliyetli olacağını kendisinin de bilmediği kanun koyucu tarafından belirlenmektedir<sup>36</sup>. Eğer mükellef, belirli sınırlar dahilinde kalmak suretiyle kendisi için en elverişli tercihi yaptığı için suçlanamazsa, vergide özgürlük ilkesinin ihlalden söz etmek ancak, eylemlerinin tartışılır olması (hukuka aykırı olması) durumunda veya mükellefin işletmesinin menfaati ile ilişkisi olmayan işlem veya eylemlerde bulunması durumunda mümkün olacaktır<sup>37</sup>.

## **V. FRANSA’DA VERGİDE ÖZGÜRLÜK İLKESİNİNİN TESPİTİNDE KULLANILAN KRİTERLER**

Fransa’da özgürlük ilkesinin ihlâlinin tespitinde kullanılan kriterler, sırasıyla; “hukuka aykırılık” ve “normal olmayan yönetsel eylemler”dir.

### **A. Hukuka Aykırılık**

Fransız Vergi Usul Kanunu’nun<sup>38</sup> 64. maddesine göre hukuka aykırılık; ödenmesi gereken verginin kısmen veya tamamen ödenmemesi amacıyla mevcut yasal düzenlemelerin kullanılması sonucunda ortaya çıkmaktadır (satışları bağış adı altında göstermek gibi).

Vergi idaresi, bu yasal düzenlemelerin uygulandığını tespit etmek ve durumun hukuka aykırılığını ispat etmek durumundadır. Diğer bir ifadeyle, ispat yükü vergi idaresindedir. Fransa’da, hukuka aykırılığın tespitini gerçekleştirmek üzere “Hukuka Aykırılık Değerlendirme Kurulu (HADK)<sup>39</sup>” adı altında bir bir kurul oluşturulmuştur.

<sup>35</sup> Conseil d’Etat, <http://www.conseil-etat.fr/Tribunaux-Cours/La-jurisdiction-administrative>.

<sup>36</sup> L. M. COZIAN: Les Grands Principes de le Fiscalité des Entreprises, 4. Edition, Litec, 1999.

<sup>37</sup> BOUVIER, s. 51 vd.

<sup>38</sup> LPF (Livre des Procédures Fiscales).

<sup>39</sup> Comité Consultatif des Abus de Droit.

HADK; bir devlet bakanı (başkan), Yargıtay'dan bir temsilci, hukuk fakültesi mensubu bir profesör ve vergi idaresinin üst yöneticisinden oluşmaktadır. Bu kurulun, vergilendirme işlemi hakkındaki görüşü mükellefin aleyhine çıkarsa, ispat yükü tersine dönmekte ve mükellefe geçmektedir.

Gerek vergi idaresi gerekse mükellef, bu kuruldan vergilendirme ile ilgili gerçekleştirilmiş olan işlemlerin hukuka uygun olup olmadığı konusunda görüş isteme hakkına sahiptir.

## **B. Normal Olmayan Yönetmel Eylemler**

Vergide özgürlük ilkesinin ihlâl edildiğinin ikinci göstergesi; normal olmayan yönetmel eylemler<sup>40</sup>dir. Bu ölçüt kaynağını Fransız Danıştay'ının 5 Ocak 1985 tarihli kararından almaktadır.

*“İşletme hesaplarında yer alan bir zarar veya gider ile işletmenin gelirini azaltan her fiil, işletmenin faaliyeti ile ilgili olduğu doğrulanmadığı sürece...” özgürlük ilkesine aykırı addedilecek, “normal yönetmel eylemlere” aykırı bir durumun varolduğu varsayımıyla, yöneticiler/işletme sahiplerine çıkar sağlayan faaliyetler olarak sınıflandırılacaklardır. Örneğin; işletmeye ait bir malın gerçek fiyatının altında elden çıkarılması, işletmedeki üçüncü kişilere yapılan haksız kazanç dağıtımı, işletmenin bir kârdan/kazançtan vazgeçmesi (faizsiz verilen borç) bu kapsamda değerlendirilecektir. Burada amaç, vergi matrahında meydana gelecek bir kaybın engellenmesi ve normal yönetmel eylemlere aykırı hareket eden kişilerin vergiye tabi tutulmasıdır<sup>41</sup>.*

İçtihatlar aynı zamanda, ödenmesi gereken vergiyi azaltmak amacıyla yapıldığında, kanuna aykırı bir nitelik taşıyabilecek olan, “normal olmayan yönetmel davranışlar” ile “yönetmel kararlar” arasındaki ayrımı da yapmıştır.

İdari yargı kararları, aynı zamanda “kanuna aykırı yönetmel kararlar” ile istemeden yapılan “muhasabe hataları” (örneğin, bir giderin veya bir gelirin muhasabeleştirilmesinin unutulması) arasındaki ayrımı da yapmıştır. Muhasabe kayıtlarıda tahrifat yapmak kanuna aykırıdır. Ancak, hesap ve muhasabe işlemlerine ilişkin vergi hataları nasıl ki vergi idaresince düzeltilebiliyorsa, aynı imkânın mükelleflere de tanınması gerekmektedir. Böylelikle mükelleflere, yapmış oldukları hesap ve muhasabe hatalarının sonradan düzeltilmiş olduğunu ileri sürme ve ispat etme imkânını sağlanmaktadır<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> Fransızca'da “L'acte anormal de gestion” ifadesi kullanılmaktadır.

<sup>41</sup> BOUVIER, s. 51.

<sup>42</sup> BOUVIER, s. 52.

Görüldüğü üzere Fransa'da özgürlük ilkesinin kapsamını ve mükellef hakları – özgürlük ilkesi ilişkisini ortaya koyan bir yasanın bulunmaması, vergi yargılamasında uygulanacak olan kurallar konusunda mahkemeyi belirsizlik içinde bırakmakta ve bu kararların sorgulanması sonucunu yaratmaktadır. Diğer bir ifadeyle, Fransa'da vergide özgürlük ilkesinin temel kaynağını içtihatlar oluşturmaktadır.

## **VI. TÜRKİYE'DE VERGİDE ÖZGÜRLÜK İLKESİNİN KAYNAKLARI**

Türkiye'de özgürlük ilkesinin kaynakları aşağıda belirtilmiştir. Bunlar; Anayasa, kanunlar, uluslararası anlaşmalar, bildirgeler, yargı kararları, özelge – sirkülerdir.

### **A. Bireysel Hak ve Özgürlükler Açısından Kaynakları**

1982 tarihli T.C. Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesi yer almakta ve vergide genellik ilkesinin kaynağını oluşturmaktadır. Burada "herkes" tabiriyle, vergiyi doğuran olayla ilişki kuran herkes ifade edilmiştir<sup>43</sup>.

Anayasa'nın 10. maddesinde ise "eşitlik" ilkesine yer verilmiş; yasa önünde eşitlik ve vergide eşitlik (mali güce göre eşitlik) ilkeleri ortaya konulmuştur<sup>44</sup>.

Vergi ödevi, bir anayasal yükümlülüktür. Genellik ve mali güce göre eşitlik ilkeleri doğrultusunda mükelleflerin vergi ödevini yerine getirmeleri gerektiği Anayasa'da hüküm altına alınmıştır.

1982 tarihli T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde ve diğer genel hükümlerinde, mükellef haklarının dayanakları yer almaktadır. Özellikle 73. maddede ifadesini bulan yasallık ilkesi, belirlilik ve öngörülebilirlik boyutlarının temelini oluşturmaktadır. Buna göre vergi alanındaki düzenlemelerin yasa aracılığıyla yapılması zorunluluğunun yanında, yapılan bu yasal düzenlemelerde vergiyi kurucu temel öğelere mutlak surette yer verilmesi zorunluluğu bulunmaktadır<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ ve DÖNMEZ, s. 38.

<sup>44</sup> Bkz. SABAN, s. 51-58.

<sup>45</sup> ÇETİN GERGER, s. 31.

Türkiye’de özgürlük ilkesini tanımlayan bir genel kanun bulunmamaktadır. Ancak, özgürlük ilkesinin uygulama alanı ve sınırları ile ilgili düzenlemelere özel kanunlarda rastlanmaktadır.

Uluslararası Anlaşmalar açısından; özgürlük ilkesini tanımlayan ve kapsamını belirleyen 1789 İnsan Hakları Bildirgesidir. Türkiye açısından, vergilendirme yetkisinin kullanılması konusunda; Ankara Anlaşması, Gümrük Birliği Anlaşması, OECD ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları, GATT Anlaşması, NATO ve Avrupa Birliği üyeliği hakkında taahhütlerimiz gibi, vergilendirme ile ilgili doğrudan ya da dolaylı bağlantısı olan uluslararası sözleşmeler bulunmaktadır<sup>46</sup>.

Bildirgeler açısından; Türkiye’de düzenlemeler genellikle mükellef hakları ile sınırlı kalmaktadır. Mükellef hakları ile ilgili olarak da, bu hakların kapsamını ve uygulama şeklini belirleyen bir genel kanun bulunmamaktadır. Türkiye’de, mükellef hakları ile ilgili olarak sadece, Gelir İdaresi Başkanlığı’nca 2006 yılında yayımlanan “Mükellef Hakları Bildirgesi” bulunmaktadır.

Yargı kararları açısından; Türkiye’de Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay ve Yargıtay kararlarında özgürlük ilkesine ilişkin çeşitli hükümler yer almaktadır. Bu yönüyle yargı kararları, Türkiye’de özgürlük ilkesinin kaynağını oluşturmaktadır.

## **B. Sanayi ve Ticaret Özgürlüğü Açısından Kaynakları**

Türkiye’de “vergilede özgürlük ilkesi”ne, Türk Vergi Sistemindeki özel kanunların ve Vergi Usul Kanunu’nun dayanak oluşturduğu görülmektedir. Aşağıda bunların bazıları ifade edilmektedir. Türk Vergi Sistemini oluşturan çeşitli kanunlarda vergide özgürlük ilkesinin kaynağını oluşturan kanuni düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Aşağıda örnek oluşturması bakımından bu düzenlemelerden bazıları belirtilmiştir.

### **1. Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Bazı Düzenlemeler**

Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 41/1-1. maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabileceği ifadesi yer almaktadır. Ancak, bu hüküm, söz konusu giderlerin vergi matrahının tespitinde indirilebilmeleri için yeterli değildir. Genel giderlerin indirilebilmesi için, öncelikle gider ile, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında bir “illiyet ilişkisinin” bulunması gerekmektedir<sup>47</sup>.

<sup>46</sup> ÇETİN GERGER, s. 31-32.

<sup>47</sup> Hasan YALÇIN, s. 68.

Bu yaklaşım biçimine dayanarak, lafzın doğru bir biçimde yorumlanması gerekmektedir. Bir genel giderin indirim konusu yapılabilmesi için, kazancın elde edilmesi veya onun idamesi ile ilgili olan illiyet bağının direkt (doğrudan) ve etkisinin görülebilir olması gerekmektedir<sup>48</sup>. GVK’da yer alan indirilecek giderler, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 6/2. maddesinde yapılan yollama nedeniyle kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerli olacaktır<sup>49</sup>. Aynı düzenleme KVK’nın 6/2. maddesi açısından da geçerli olduğundan dolayı, bu “illiyet ilişkisi”nin tanımlanması sorunu kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlilik taşımaktadır.

Benzer bir düzenleme, GVK’nın 40/1-4. maddesinde yer alan “seyahat ve konaklama giderleri” açısından da geçerli olmaktadır. İlgili maddede yer alan ve gider yazılacak seyahat ve konaklama ödemesinin; seyahatin, işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı olması gerektiği ifadesi subjektif değerlendirmeye açık bulunmaktadır<sup>50</sup>.

Örnekler çoğaltılabilecek olmkala birlikte, aşağıda bunlardan bazılarını başlıklar itibariyle yer verilmiştir. GVK’nın 88. maddesinde zarar mahsubu ve 89. maddesinde de mükelleflerin, yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelirden yapabilecekleri diğer indirimler sayılmıştır.

GVK’nın 40. maddesinde ticari kazançlar açısından olduğu gibi, diğer gelir unsurlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde indirilecek giderler de çeşitli maddelerde belirtilmiştir. GVK’nın 57. maddesinde zirai kazançların gerçek usulde tespitinde hasıllattan yapılacak indirimler, 68. maddesinde gerçek usulde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde safi kazancın tespitinde gayrisafi hasıllattan indirilecek giderler sayılmıştır.

Yine GVK’nın 71. maddesine göre, gayrimenkul sermaye iratlarında safi irat; gayrisafi hasıllattan, iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler arasındaki müspet farktır. Bu açıdan indirilmesi kanunen kabul edilen giderler ise GVK’nın 74. maddesinde sayılmıştır. Menkul sermaye iratlarında, safi iradın tespit edilebilmesi için menkul sermaye iradından indirilecek giderler GVK’nın 78. maddesinde sayılmıştır. Yedinci gelir unsure olan diğer kazanç ve iratlardan değer artış kazançlarında, safi tutarın tespiti ve hasıllattan indirilecek giderler ile ilgili düzenleme GVK’nın mükerrer 81. maddesinde, arızı kazançlar ile ilgili düzenleme ise GVK’nın 82. GVK’nın 74. maddesinde (safî kazancın tespitinde indirilecek giderler) yer almaktadır.

---

<sup>48</sup> YALÇIN, s. 68.

<sup>49</sup> ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK: Türk Vergi Sistemi, s. 153.

<sup>50</sup> YALÇIN, s. 363.



## **2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Bazı Düzenlemeler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 8. maddesinde vergilendirilecek gelirin tespitinde indirilecek giderler, 9. ve 10. maddelerinde ise zarar mahsubu ve diğer indirimler yer almaktadır. GVK'da yer alan ticari kazanç ile ilgili giderlerin yanısıra, kurum ile ilgili bazı giderlerin indirilmesine izin verilmiştir. Aynı Kanununun 22. maddesinde ise, dar mükellef kurumların kazancının tespitinde indirilemeyecek giderler belirtilmiştir.

## **3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Bazı Düzenlemeler**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 25. maddesinde belirtilen matraha dahil olmayan unsurlar (teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen, ticari teamüllere uygun miktarda iskontolar ve hesaplanan KDV) ile 30/1-b maddesinde yer alan işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirilemeyeceğine dair hüküm ve 30/1-c maddesinde belirtilen deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV'nin hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceğine dair hüküm örnek olarak gösterilebilir.

Ayrıca, GVK ve KVK'ya göre, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirilemeyeceğine ilişkin düzenleme (KDVK Md. 30/1-d) "özgürlük ilkesinin" KDVK'daki sınırını ortaya koymakta ve kaynağını oluşturmaktadır.

## **VII. TÜRKİYE'DE VERGİDE ÖZGÜRLÜK İLKESİNİN TESPİTİNDE KULLANILAN KRİTERLER**

### **A. Hukuka Aykırılık**

Vergi hukukunda mükelleflerin davranışlarında hukuka aykırılık olması, özgürlük ilkesinin ihlâl edildiğinin bir göstergesidir. Bu davranışlar, kanunlara uygun olmakla birlikte, hukuka aykırı olduğu için, özgürlük ilkesi ihlâl edilmiş sayılacaktır.

Mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi en aza indirmek için gerçekleştirdikleri davranışlarda özgürlük ilkesi çerçevesinde hareket edip etmediklerinde, bu davranışların hukuka uygun olup olmadıkları belirleyici olmaktadır.

## **B. Hayatın Olağan Akışına, Ekonomik, Ticari ve Teknik İcaplara Aykırılık: Ekonomik Yaklaşım**

Vergi ile ilgili bir işlemin özgürlük ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilebilmesi için, bu işlemin ekonomik gerçekleri yansıtması gerekmektedir. Yapılan işlemin ekonomik gerçeklere, hayatın olağan akışına ve ekonomik ve ticari icaplara uygunluğun tespiti ise ekonomik yaklaşım çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

Vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilendirme ile ilgili işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya konulması amaçlanmakta olup; devlet, kamu giderlerini finanse etmek amacıyla, vergi toplarken, mükelleflerin ödedikleri vergilerin ekonomik gerçekleri yansıtmasını amaçlamakta ve yasaları bu çerçevede düzenlemektedir. Dolayısıyla, ekonomik gerçekleri yansıtmayan vergilendirme işlemleri vergide özgürlük ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

VUK'un 3/B maddesinde düzenlenmiş bulunan olaylara ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle hukuk veya ahlaka aykırı işlemler de vergi kapsamına girmektedir. Gerçekten, olay ve işlemler iktisadi içeriği açısından vergilendirmeyi gerektiriyorsa, bunların hukuka ya da genel ahlaka aykırı olması, vergilendirme dışında kalmalarının dayanağı olamaz<sup>51</sup>.

Vergide özgürlük ilkesi, ekonomik yaklaşım çerçevesinde, VUK'un ispatı düzenleyen 3/B maddesinin 1. fıkrasında kendini göstermektedir. Bu maddeye göre; "... vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır". Vergi kanunlarının yorumlanmasında esas olan, kanunun konuluşundaki amacın ortaya konulmasıdır. Vergi kanunlarının konuluşundaki genel amaç; Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen kamu giderlerine katkıda bulunmaktır. Vergi hukukuna egemen olan "ekonomik yaklaşım" ilkesi bu esastan kaynaklanmakta, amaçsal yorumun vergi hukukundaki yansımaları oluşturmaktadır<sup>52</sup>.

VUK'un 3/A-2 maddesine göre; "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde, vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükmün kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır".

Vergiyi doğuran olay ya da işlemin gerçek niteliği ortaya konulurken, nasıl görüldüğü değil, gerçek ekonomik içeriği ve ekonomik özünün gözönüne alınması gerekmektedir<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> Selim KANETİ, s. 23-30.

<sup>52</sup> KANETİ, s. 172.

<sup>53</sup> KARAKOÇ, s. 173.

Ekonomik yaklaşım, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olup, gerek maddi olayın saptanması gerekse hukuk kuralının yorumunu içerdiğinden, bir üst kavram olarak kullanılmaktadır<sup>54</sup>. “Ekonomik irdeleme; vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği işlerliğine göre göre saptanması ve değerlendirilmesi iken; “ekonomik yorum”, vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının, ekonomik gerçekler dikkate alınarak belirlenmesidir<sup>55</sup>.

İddia sahibinin iddiasını ispatlamakla yükümlü olduğu genel olarak kabul edilmekte olup, Medeni Kanun’un 6. maddesine göre, “kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür”<sup>56</sup>.

VUK’un 3/B-3 maddesinde ise “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, Fransa’da özgürlük ilkesinin kaynağını oluşturan “normal olmayan yönetsel eylemler” kriteriyle benzerlik göstermektedir. Diğer bir ifadeyle; VUK’da yer alan bu hüküm, vergilendirme ile ilgili işlemlerde iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyulmaması durumunda “özgürlük ilkesi”nin ihlali ile ilgili bir karine oluşturmaktadır.

Bunlar aşağıda belirtilmiştir;

### **1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**

KVK’nın 13/1. maddesine göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

KVK’nın 13/3. maddesinde “emsallere uygunluk ilkesi” tanımlanmıştır. Buna göre, “Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder”. Bu hüküm ile vergide özgürlük ilkesinin diğer bir kriteri ortaya konulmuştur.

Diğer bir ifadeyle, bu maddede “normal olmayan bir ekonomik eylem”in tanımı yapılmak suretiyle, özgürlük ilkesinin sınırı ortaya konulmuştur.

<sup>54</sup> ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN,, s. 24-25.

<sup>55</sup> ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN s. 25; OKTAR, s. 55.

<sup>56</sup> OKTAR, s. 395.

KVK’da ifade edilen bu karine, vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak gerçekleştirilen bu davranışın ekonomik yaklaşım çerçevesinde vergide özgürlük ilkesinin gözetilip gözetilemediğinin bir göstergesi olmaktadır.

## **2. Örtülü Sermaye**

Aynı şekilde KVK’nın 12. maddesine göre; “Kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır”. Bu durumda, söz konusu kişilerden alınana borçların, kurumun öz sermayesinin üç katını aşması durumunda, aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilmekte ve bunun üzerinden ödenecek ya da ödendiği iddia edilen faizlerin gider olarak düşülmesine izin verilmemektedir.

Örtülü sermaye uygulaması da, ekonomik yaklaşım çerçevesinde değerlendirildiğinde, yasadaki hükümler karine teşkil edecek ve ekonomik yaklaşım çerçevesinde vergide özgürlük ilkesinin ihlal edilip edilmediği ortaya konulacaktır.

## **3. Peçeleme ve Muvazaa**

Vergilendirme ile ilgili olaylarda peçeleme işleminin gerçekleşmesi belli kriterlere bağlıdır.

Peçeleme işlemleri, vergi mükellefi veya sorumlularının vergi kaçırma veya vergiden kaçınma amacıyla, özel hukuk biçimlerini ve/veya kurumlarını olağan kullanımları dışında yaptıkları işlemlerdir<sup>57</sup>. Anlaşılacağı üzere, peçeleme işlemlerinde mükelleflerin, özel hukuku biçimlerinden yararlanma imkânını kötüye kullanmış olması gerekmektedir.

“Peçeleme işleminden sözedebilmek için vergi kanununun vergiyi doğuran olayı özel hukukta benimsenen hukuki işlem biçimlerine dayalı olarak tanımlamış olması; vergi kanununun, özel hukukta benimsenen hukuki işlem biçimlerine, onlardan kaynaklanan ekonomik sonuçlar nedeniyle başvurmuş olması; vergi kanununun vergilendirme yönünden amaçladığı ekonomik sonucun, kanunun ifade ettiği hukuki kalıp ve biçimler çerçevesinde tamamen kapsamamış olması ve vergi mükellefinin vergi kanununu dolanmak amacıyla özel hukuk biçimlerinden yararlanma imkanını kötüye kullanmış olması gerekmektedir”<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> KARAKOÇ, s. 175.

<sup>58</sup> KANETİ, s. 49-50; KARAKOÇ, s. 177-178.

Peçelemede amaç, vergi yükünü azaltmak veya vergi yükünün dışında kalmaktır. Mükellef, özel hukuk düzenlemelerini bu amaç için kullanmaktadır. Peçeleme işleminin varlığı da, VUK'un 3/B-I. maddesinde yer alan "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmüne aykırılık teşkil etmektedir. Vergi mükelleflerinin peçeleme işlemlerine başvurmaları, kanuna karşı hilenin özel bir türü olarak da ifade edilebilmektedir<sup>59</sup>.

Kanuna karşı hile; bir emredici hukuk kuralına aykırı bir fiile veya hukuki işleme uygulanacak yaptırımı bertaraf etmek amacıyla, hukuken caiz olan başka yollara başvurarak aynı hukuki sonuca ulaşmak ya da hukukça yasaklanan amaca dolambaçlı yollardan ulaşmak olarak tanımlanabilir<sup>60</sup>. Kanuna karşı hilede taraflar, hukuk düzeninin yasakladığı hukuki veya ekonomik bir sonucu elde etmek için, yapılması hukuken caiz başka bir işlem yapmaktadır<sup>61</sup>.

Dolayısıyla, peçeleme işlemlerine başvurulması durumunda, vergileme ile ilgili gerçek durum, özel hukuk düzenlemeleri yoluyla ortaya konulmamış sayılacak ve hayatın doğal akışına ve ekonomik icaplara aykırı olacaktır. Bu nedenle peçeleme durumunda özgürlük ilkesi ihlâl edilmiş olacaktır.

Muvazaada ise gerçek işlem ve gizli işlem olmak üzere iki işlem bulunmaktadır. Sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleriyle açıkladıkları irade arasında kasıtlı bir farklılık bulunmaktadır. Görünüşteki işlem hükümsüz, gizlenen işlem ise geçerli sayılmaktadır<sup>62</sup>.

Muvazzalı işlemlerde mükelleflerin amacı, vergi yüklerini azaltmak veya vergi yükünün dışında kalmaktır. VUK'un 3/B-I maddesine göre; "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır". Muvazaalı işlemler yoluyla, vergiyi doğuran olaya ve vergileme ile ilgili işlemlere ilişkin olarak gerçek durumun, kasıtlı olarak ortaya konulmaması, ekonomik yaklaşım çerçevesinde değerlendirildiğinde, vergide özgürlük ilkesi ile çelişmektedir.

---

<sup>59</sup> KARAKOÇ, s. 178.

<sup>60</sup> YILDIRIM, Kanuna Karşı Hile Müessesesi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4463>.

<sup>61</sup> YILDIRIM, Kanuna Karşı Hile Müessesesi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4463>.

<sup>62</sup> KARAKOÇ, s. 179-180.

## SONUÇ

Vergide özgürlük ilkesi; mükelleflerin, vergi ödevlerini yerine getirirken, sahip oldukları haklar çerçevesinde, ödemeleri gereken vergiyi en aza indirme veya vergi yükü dışında kalmak amacıyla gerçekleştirdikleri davranışlarındaki özgürlüklerini tanımlamakta ve sınırını çizmektedir.

Mükelleflerin vergi ile ilgili davranışlarında vergide özgürlük ilkesini ihlal edip etmediklerinin tespitinde, “hukuka aykırılık” ve “hayatın olağan akışına aykırılık” kriterlerinin ikisinin de birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergide özgürlük ilkesi; bireysel ve agresif vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramları ile yakın ilişki içindedir.

Mükelleflerin bireysel vergi planlamasında bulunmaları durumunda vergide özgürlük ilkesini ihlal edilmemektedir.

Agresif vergi planlaması ise, mükelleflerin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluktan yararlanmak suretiyle kısmen veya tamamen vergi yükünün dışında kalmalarını ifade etmektedir. Bu yönüyle hukuka ve ekonomik icaplara aykırılık yarattığından, agresif vergi planlaması, vergide özgürlük ilkesinin bir ihlali olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mükelleflerin vergiden kaçınma yoluyla vergi yüklerini en aza indirmeleri veya vergi yükünün dışında kalmaları durumunda, vergide özgürlük ilkesi ihlal edilmiş sayılmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunda vergide özgürlük ilkesinin ihlal edilip edilmediğinin tespitinde ise, hukuka aykırılık kriterinin dikkate alınması gerekmektedir.

Fransa’da vergide özgürlük ilkesinin tespitinde kullanılan kriterler, hukuka aykırılık ve normal olmayan yönetsel eylemler iken; Türkiye’de bu kriterler; hukuka aykırılık ve hayatın olağan akışına, ekonomik, ticari ve teknik icaplara aykırılık olarak ifade edilebilmektedir.

Vergide özgürlük ilkesinin ilk kaynağı 1789 İnsan Hakları Bildirgesi’dir.

Fransa’da vergide özgürlük ilkesinin kaynakları incelendiğinde; Anayasa ve doktrin yanısıra, çeşitli kanunlar, Anayasa Mahkemesi kararları, Mükellef Bildirgesi, Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Danıştay kararları ile özelgelerin kaynak oluşturduğu görülmektedir.

Türkiye’de de, Anayasa ve doktrinin yanısıra, uluslararası anlaşmalar, Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay ve Yargıtay içtihatları ile 2006 tarihli Mükellef Hakları Bildirgesi ve Türk vergi sisteminde yer alan özel kanunların vergide özgürlük ilkesinin kaynağını oluşturduğu görülmektedir. Bu açıdan vergide özgürlük ilkesinin kaynakları Türkiye ve Fransa’da benzerlik göstermektedir.

Türkiye’de vergide özgürlük ilkesinin kaynağını oluşturan özel kanunlarda yer alan düzenlemelere örnek olarak ise; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu gösterilebilmektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye, peçeleme ve muvazaa, ekonomik, ticari ve teknik icaplara aykırılık kriterinin tespitinde dikkate alınan vergi hukuku müesseseleridir.

Fransa’da özgürlük ilkesinin kapsamını, sınırlarını, mükellef hakları ve özgürlükleri ilişkisini ortaya koyan bir yasanın bulunmaması, vergide özgürlük ilkesinin kaynağını büyük ölçüde içtihatlarla dayandırmakta ve bu durum, mükellef, vergi idaresi ve vergi yargısı açısından belirsizlik yaratmaktadır.

Türkiye’de de, vergide özgürlük ilkesinin kaynağını büyük ölçüde içtihatlar ve vergi ile ilgili özel kanunlardaki düzenlemeler oluşturmaktadır. Vergide özgürlük ilkesinin kapsamı ve sınırlarını ortaya koyan bir yasanın bulunmaması, mükellef hak ve özgürlüklerinin tespitinde mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı açısından olumsuzluk yaratmaktadır.

#### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2011.
- ALTUNTAŞ, Mehmet, *Türk Anayasalarında İnsan Hakları*, Uzmanlık Tezi, T.C.Başbakanlık İnsan Hakları Başkanlığı, Ankara Kasım 2002.
- ARDANT, Gabriel, *Histoire de l’Impôt*, Fayard 1972.
- BOUVIER, Michel, *Introduction au Droit Fiscal Général et a la Théorie de l’Impôt*, L.G.D.J. Edition (5. Edition), Paris 2003.
- BOZKURT, Enver, *Hukukun Temel Kavramları*, 7. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2010.

- COMMISSION EUROPÉENNE (Avrupa Komisyonu), *Recommandation de la Commission Relative a la Planification Fiscale Agressive*, Bruxelles, (06.12. 2012).
- COMMISSION DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE (Avrupa Birliği Adalet Divanı), [http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index\\_en.htm](http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index_en.htm). Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın, 21 Şubat 2006 tarihli kararı. (Erişim tarihi: 25.09.2014).
- CONSEIL D'ETAT, <http://www.conseil-etat.fr/Tribunaux-Cours/La-jurisdiction-administrative>. (Erişim tarihi: 28.09.2014).
- COZIAN, L. M., *Les Grands Principes de le Fiscalité des Entreprises*, 4. Edition, Litec, 1999.
- ÇOMAKLI, Şafak E. – DOĞRUYOL, Cengizhan, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Ankara 2013.
- DEDEURWAERDER, Gilles, *Théorie de l'Interprétation et Droit Fiscal*, Dalloz, Paris 2010.
- EROL, Ahmet, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 103, Kasım-Aralık 2012, S.200.
- EYÜPGİLLER, Saygın, Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler ve Türkiye için Öneriler [hlbsaygin.com.tr/Mevzuat1\\_1.htm](http://hlbsaygin.com.tr/Mevzuat1_1.htm). (Erişim tarihi: 20.06.2014).
- GERGER ÇETİN, Güneş, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Legal Yayınevi, İstanbul 2011, 2.31-32.
- GÜRİZ, Adnan, *Hukuk Felsefesi*, AÜHFY, No: 480, Ankara 1980.
- HUKUKA AYKIRILIK UNSURU, [http://www.marmaraceza.org/dosyalar/icerikresimleri/ceza\\_hukuku\\_genel\\_ksm\\_3\\_1.pdf](http://www.marmaraceza.org/dosyalar/icerikresimleri/ceza_hukuku_genel_ksm_3_1.pdf). (Erişim tarihi: 21.06.2014).
- KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.
- KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2012.
- KIZILOT, Şükrü – ŞENYÜZ, Doğan – TAŞ, Metin – DÖNMEZ, Recai, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.
- MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>. (Erişim tarihi: 23.06.2014).



- OKTAR, Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010.
- ÖNCEL, Mualla – KUMRULU, Ahmet – ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.
- PETELLIER, Marc, *Les Normes du Droit Fiscal*, Dalloz, Paris 2008.
- SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2009.
- ŞENYÜZ, Doğan – GERÇEK, Adnan – YÜCE, Mehmet, *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, 3. Baskı, Bursa 2012.
- ŞENYÜZ, Doğan – YÜCE, Mehmet – GERÇEK, Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2013.
- TUNCER, Selahattin, “Vergi Hukukunda Muvazaa III”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 82, Ekim 1999.
- VALLÉE, Annie, *Pourquoi L’Impôt?*, Publi-Union, Paris 1997.
- YALÇIN, Hasan, *Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler*, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2006.
- YILDIRIM, Mehmet, “Kanuna Karşı Hile Müessesesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 302, Ekim 2006, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4463> (Erişim Tarihi 26.06.2014).
- YILMAZ AKGÜL, Gülay, *Kamu Maliyesi*, Arıkan Yayınları, İstanbul 2007.

