

ISSN: 1304-0251

MALİYE
ARAŞTIRMA MERKEZİ
KONFERANSLARI

Altmışbirinci Seri - Yıl 2017 (1)

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ YAYIN NO : 105

ISSN : 1304-0251

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ KONFERANSLARI

Altmışbirinci Seri - Yıl 2017 (1)

İstanbul 2018

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları—İstanbul: İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakóltesi Maliye Araştırma Merkezi, 1955-

c.: Şekil, grafik, tablo; 24 cm.

Yılda iki sayı.

ISSN 1304-0251

Elektronik ortamda da yayınlanmaktadır:

<http://dergipark.gov.tr/iuamamk>

1. EKONOMİ – SÜRELİ YAYINLAR. 2. MALİYE – TÜRKİYE.

Baskı-Cilt:

Hamdioğulları İç ve Dış Tic. A. Ő.

www.hamdiogullari.com

Sertifika No: 35188

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 61. Seri
İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, 2017-[1].

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ KONFERANSLARI
LECTURES OF PUBLIC FINANCE

EDİTÖR / EDITOR-IN-CHIEF

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü
Öğretim Üyesi

EDİTÖR YARDIMCISI / ASSOCIATE EDITOR

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin TAŐKIN

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü
Öğretim Üyesi

YAYIN KURULU / EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

Prof. Dr. Nagihan OKTAYER IŐIKLAR

Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ

Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ

Dr. Öğr. Üyesi Yasemin TAŐKIN

DANIŐMA KURULU / ADVISORY BOARD

Prof. Dr. şahin AKKAYA

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Pınar AKKOYUNLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Haluk ALKAN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Figen ALTUĞ

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Erkan AYDIN

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Turgay BERKSOY

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Mustafa ÇELEN

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Nilgün ÇİL

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Mithat Zeki DİNÇER

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Mustafa ERDOĞDU

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Jarko FIDRMUC

Zeppelin University

Doç. Dr. Jan FIDRMUC

Brunel University

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŐ

Bahçeşehir Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet İNCEKARA

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet KALA

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Muhittin KAPLAN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Halim KAZAN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Halil İbrahim SARIOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Elif SONSUZUOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Nazan SUSAM

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet TABAKOĞLU

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Nihal TUNCER

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Gülден ÜLGEN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK

Galatasaray Üniversitesi

Prof. Dr. Billur YALTI

Koç Üniversitesi

Prof. Dr. Serhat YANIK

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Turan YAY

Yıldız Teknik Üniversitesi

Prof. Dr. Habib YILDIZ

İstanbul Üniversitesi

- Maliye Araştırma Merkezi Konferansları hakemli bir dergidir. Gönderilen makaleler en az üç hakeme gönderilerek değerlendirilmektedir.
- Bu dergide yayımlanan makalelerin içerdiği görüşler ile bilim ve dil bakımından sorumluluğu yazarlarına aittir.
- Dergide yayımlanan makaleler kaynak gösterilmeden kullanılamaz.

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları'nın 61. Serisi'nde yer alan makaleler için hakemlik yardımında bulunan değerli öğretim üyelerine teşekkür ederiz.

Yayın Kurulu

SUNUŞ

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları dergisinin 61'nci serisini oluşturan bu sayısında, hakem değerlendirme sürecinden geçerek yayın kurulunca uygun görülen üç makale yer almaktadır.

Dr. Öğretim yesi Işıl AYAS ile Prof. Dr. Naci Tolęa SARUÇ'un "Obezite Vergisi zerine Teorik İnceleme", Dr. Öğretim yesi Ertunç ŞİRİN'in "Türkiye'de Kamu zel Ortaklığı Yönteminin Hukukî Altyapısı" ve Dr. Altan RENÇBER'in "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür" konulu makalelerinin okurlarımızın ilgisini çekeceğini umuyoruz.

Dergimiz için zaman ayırarak hakemlik katkısında bulunan çok değerli ğretim üyelerine sayęı ve Őükranlarımı sunuyorum. Yayına hazırlık sürecinde özveriyle alışan Dr. Őerif Emre Gökçay'a ayrıca teőekkür ederim.

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR
Maliye Araştırma Merkezi Müdürü
ve
Dergi Editörü

İÇİNDEKİLER

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Serisi 61. SERİ

- **SUNUŞ**
- **Dr. Öğr. Üyesi Işıl AYAS - Prof Dr. Naci Tolga SARUÇ**
Obezite Vergisi Üzerine Teorik İnceleme 1-23
- **Dr. Öğr. Üyesi Z. Ertunç ŞİRİN**
Türkiye’de Kamu Özel Ortaklığı Yönteminin Hukukî Altyapısı
..... 25-58
- **Dr. Öğr. Üyesi Altan RENÇBER**
Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür 59-97

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
61. Seri / Yıl 2017-[1]

OBEZİTE VERGİSİ ÜZERİNE TEORİK İNCELEME

Dr. Öğr. Üyesi Işıl AYAS*
&
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ**

*Sakarya Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi
Maliye Bölümü

&
**İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

OBEZİTE VERGİSİ ÜZERİNE TEORİK İNCELEME*

Öz

Obezite günümüzde sadece tıbbi değil, oluşturduğu maliyetleri düşüldüğünde aynı zamanda ekonomik bir sorun haline gelmiştir. Obezite ile mücadele için obezite vergisini uygulayan bazı ülkeler bulunmaktadır. Bu çalışmada obezite vergisi teorik olarak irdelenmiştir. Olası bir obezite vergisinin uygulamasından önce kullanılacak vergi tekniğinin tüm detayları dikkatlice belirlenmeli ve hükümetlerin vergi sonrası oluşabilecek sorunlara karşı hazırlıklı olması ve hızlı çözüm yöntemleri geliştirmesi gerekmektedir. Gıda piyasasında asimetrik bilgi, dışsal maliyetler, rasyonalite yoksunluğu gibi piyasa başarısızlıkları bulunmaktadır. Obezite vergisi bu başarısızlıkları gidermek için bir araç olarak kullanılabilir. Tüketim vergisi şeklinde alınabilen obezite vergisi spesifik matraha sahip olduğunda (advalorem matraha göre) tüketimi düşürmekte daha etkili olabilmektedir. Obezite vergisinin olumlu ve olumsuz yönleri bulunmaktadır. Vergi ile ilgili en önemli olumlu beklenti; tüketicilerin sağlıksız mallara olan talebini azaltarak obeziteyi düşürme etkisidir. Olumsuz görülen yönü ise regresif etkisi olabilmesi ve devletin özel hayata müdahalesi olarak görülebilmesi nedeniyle toplumsal kabul edilebilirlik düzeyidir.

Anahtar Kelimeler: Obezite Vergisi, Teori

Abstract

The problem of obesity is not only a medical issue but also economical one when we consider the costs of obesity. There are some countries which employ obesity taxes in order to fight obesity epidemic. This study examines obesity taxes in theoretical way. Before applying an obesity tax, governments should specify all the technical detail carefully, and be prepared to solve the problems rapidly which can be risen because of the tax. There are some market failures in the food markets such as asymmetrical information, external costs and irrationalities, obesity taxes can be used to fix these market failures. There are some advantages and

* Bu çalışma Işıl AYAS'ın "Obezite ile Mücadelede Obezite Vergilerinin Algılanan Etkinliği" adlı doktora tez çalışmasının ikinci bölümünden türetilmiştir.

disadvantages of the tax; the most important aspect of the tax is its ability to reduce obesity rate as reducing demand for unhealthy food and drinks, one negative side of the tax is that the effect can be regressive and people may perceive the tax as an intervention in the private lives and so public acceptability level could be low.

Keywords: Obesity taxes, theory

GİRİŞ

Obezite oranları hemen hemen tüm ülkelerde son yıllarda hızla artış göstermektedir. Artan obezite oranları ile mücadele amacıyla bazı ülkelerde obezite vergisi uygulanmaktadır. Sağlığa zararları aşırı kalorili yiyecek ve içeceklere uygulanan bu vergi şekerli içecekler, yüksek şeker ve yağ içeren atıştırmalıklar ve şekerlemeler üzerinden alınmaktadır. Obezite vergisi uygulanan birçok ülkede vergi sonrası bu grup ürünlerin satışlarının ve tüketimin azaldığı görülmektedir. Bu çalışmada, obezite ile mücadelede devletin müdahale nedenleri incelenmiş, obezite vergisinin teorik açıdan değerlendirilerek, olumlu ve olumsuz yönleri ifade edilmiştir. Vergi uygulanmadan önce vergi tekniğinin doğru belirlenmesi ve hükümetlerin vergi sonrası karşılaşacağı sorunları dikkate alarak gerekli düzenlemelerin yapılabilmesinin önemli olduğu görülmektedir.

1. Obezite ile Mücadelede Devletin Müdahale Etme Nedenleri

Devletin ekonomiye müdahalesi piyasa başarısızlığının olduğu durumlarda kabul edilir. Tam rekabette sapma yaşanması, bilgi eksikliği (asimetrik bilgi) ve dışsallıkların varlığı devletin ekonomiye müdahalesini gerekli kılmaktadır. Obezite ile mücadelede, obezitenin tek sebebi piyasa başarısızlığı olmasa da, kişilerin karar süreçlerinde piyasa başarısızlıklarının etkisi olduğu ileri sürülmektedir (Finkelstein ve Zukerman, 2008: 103; Cawley, 2004: 120).

1. 1. Asimetrik Bilgi

Asimetrik bilgi, piyasada taraflardan birinin diğerine göre eşit düzeyde bilgi sahibi olamaması, bir tarafın diğer taraftan daha fazla bilgisi olduğunda meydana çıkan bir durumdur. Asimetrik bilgi sonucu piyasada

etkinsizlik olarak bilinen, ters seçiş ve ahlaki riziko durumu ortaya çıkar. Sigorta piyasasında daha çok görülen ters seçiş, daha az bilgiye sahip olanın aslında hiç istenmeyen yüksek riskli kesimi sigortalayarak yanlış seçim yapmasına denir. Ahlaki riziko ise sigortalı birinin sigorta yaptırdıktan sonra daha az dikkatli olmasına denir. Sağlık sigortası yaptıran birinin sağlığına özen göstermemesi ahlaki rizikoya örnek gösterilebilir.

Obezite ile ilgili olarak asimetrik bilgi gıda piyasalarında oldukça yaygın görülmektedir. Tüketicilerin gıdalarla ilgili eksik bilgisi onların yanlış seçim yapmalarına neden olabilir. Bireyler gıdaların uzun ve kısa dönemde fayda ve maliyetlerini hesaplayamayabilirler. Bu da yanlış seçim yapmalarına neden olabilir. Bilgi eksikliği bireylerin sağlıklı beslenme için ne yiyeceğini, ne kadar yiyeceğini, tüketmesi gerek gıda bileşimlerini belirlemeyi zorlaştırmaktadır (Griffith ve O'Connel, 2010: 483-484). Literatürde asimetrik bilginin tüketicileri yanlış karar vermeye ittiğine yönelik birçok çalışma bulunmaktadır.

Bununla birlikte bilgiye ulaşmanın zaman maliyeti de tüketicilerin tercihlerini yanlış yapmalarına ve asimetrik bilginin ortaya çıkmasına sebep olabilir. Tüketiciler sadece tüketecekleri gıdaların değil, bu gıdayı tüketmedikleri takdirde alternatif gıdalarında kalorisini öğrenip ona göre karar vermelidir. Bunun oldukça zaman alıcı bir iş olarak görülmesi, bireylerin bunu yapmak istememesi de asimetrik bilginin sebeplerinden biri olarak gösterilmektedir (Cawley, 2004: 121).

Asimetrik bilgiye sebep olan bir diğer faktör ise piyasa yapısıdır. Monopol ve oligopolistik yapıdaki piyasalarda firmaların piyasa gücüne sahip olduğu ve bu gücü tüketicilerin algı yönetiminde kullandıkları ileri sürülmektedir (Griffith ve O'Connel, 2010: 487).

Eksik bilgi, tüketicilerin dışarda yemek yediklerinde de ortaya çıkmaktadır. Tüketiciler restoranlarda menülere bakıp ne yiyeceklerine karar verirken seçecekleri menünün kalorisini hakkında bilgi sahibi değildirler. Bu durum obezite ile mücadelede hükümetlerin müdahale etmesi gereken alanlardan biri olarak görülmektedir (Cawley, 2011: 129).

Obezite ile mücadelede asimetrik bilgidan doğan zararlara karşı özellikle hazır yemek satan restoranlara kalori etiketlemesi, trafik ışığı etiketlemesi politikalar önerilmektedir.

Literatürde yapılan araştırmalara göre trafik ışığı etiketlemesinin kalori etiketlemesine göre kalori tüketimini azaltmada daha etkili olduğu saptanmıştır (Sonenberg ve diğerleri, 2013:253; Roberto ve diğerleri, 2012:134).

1.2. Dışsallıklar

Dışsallıklar, bir ekonomik faaliyet sonucu ortaya çıkan üreticileri ya da tüketicileri fiyat mekanizması dışında etkileyen maliyetlerdir. Bir faaliyet sonucu toplum için doğan maliyetlere ise dışsal maliyet denilmektedir. Dışsal maliyetlerin sosyal refahı düşürücü etkisi bulunmaktadır (Cawley, 2011:129). Obezite sonucu dışsal maliyete örnek olarak obeziteye bağlı ortaya çıkan hastalıkların tedavisinin, kamu sağlık sigortasından karşılanması durumu verilebilir, bu durumda hastalığın maliyeti toplum tarafından karşılanmış olmaktadır (Cawley, 2004: 117). Obezite ve obeziteye bağlı oluşan kanser, diyabet, kardiyovasküler hastalıkların tedavisinde sigorta sisteminden yararlanması, sigorta sistemi için mali bir yük oluşturmaktadır. Literatürde obezitenin erken ölüme sebep olarak emekli kişilerin emekli maaşını alamadığı için sigorta sistemine yük oluşturmadığına dair tartışmalar da bulunmaktadır, fakat obez bireylerin daha sık hastalanması ve obezitenin birçok sağlık problemine neden olması dolayısıyla sigorta için daha fazla yük oluşturduğuna yönelik görüşler ağırlıktadır (Cawley, 2004: 122; Griffith ve O'Connel, 2010: 487).

Sağlık hizmetleri devlet tarafından karşılandığında bütçenin finansmanı genel vergi gelirleri ile yapıldığı için dışsal maliyet vergi mükellefleri tarafından karşılanmaktadır. Dolayısıyla dışsal maliyetler yükseldiğinde vergiler de yükselecek vergi mükelleflerinin yükü daha da artacaktır. Ancak sağlık hizmetleri özel sigorta tarafından karşılanıyorsa dışsal maliyet tüm sigortalılara dağılmaktadır. Bu durumda dışsal maliyetlerin yükselmesi primleri yükseltecek, sistem tarafından aslında sigorta finansmanının karşılamak istemediği riskli kişilerin sigortalanmasına sebep olan ters seçim yapma olasılığı artacaktır (Griffith ve O'Connel, 2010: 487).

Bir bireyin gıda tüketimi kararı, dışsal maliyetler doğurarak diğerlerini etkileyebilmektedir. Birey ne kadar gıda tüketeneğine, tükettiği gıdadan aldığı marjinal fayda ile marjinal maliyetin eşitlendiği noktada karar verir. Ancak bu tüketim kararı sonucu başkalarına bazı maliyetler doğmakta-

dır. Dışsallık doğuran tüketim sonucu, tüketicinin tüketimindeki küçük bir azalma, etkilediği kesimin faydasında daha büyük bir artışa yol açabilir (Griffith ve O'Connell, 2010: 487). Bu yüzden obezitenin doğurduğu dışsallıkların içselleştirilmesi toplam refahta da bir artışa yol açacaktır.

Obeziteye bağlı oluşan hastalıkların yanı sıra işte varolamama, verimlilikteki azalma gibi dolaylı maliyetlerde obezite sonucu oluşan dışsal maliyetler olarak değerlendirilmektedir.

1.3. Kamusal Mallar

Kamusal mallar, tüketiminde rekabet olmayan ve tüketimleri dışlanamayan mallardır. Ulusal savunma, adalet gibi mallar kamusal mala örnek olarak verilebilir. Literatürde obezite oranlarının artması sebebiyle ulusal savunmanın etkin verilemediği iddia edilmektedir. Obezite ulusal savunmayı dolaylı yoldan etkilemekte ve artan obezite oranları ordunun çıkabilecek bir savaşa karşı hazırda bulunma ihtimalini azaltmaktadır (Finkelshtein ve Zukerman, 2008: 110).

Obezitenin en önemli nedenlerinden biri fiziksel aktivite yetersizliğidir. Obeziteyi engellemeye yönelik en önemli adım halkın fiziksel aktive yapmaya teşvik edilmesidir. Park ve bahçeler gibi kamusal mekanların yapılmasının özel sektöre bırakılması ihtiyacının altında üretilmesine sebep olabilir (Saruç, 2014:118).

Gıdaların ne kadar kalori içerdiği, içindeki yağ, tuz, şeker oranı gibi bilgilerin sunumu kamusal olarak değerlendirilmektedir. Bu tür bilgilerin özel sektöre bırakılması eksik sunulmasına sebep olabilir (Saruç, 2014: 113).

1.4. Rasyonalite Yoksunluğu

Ekonomik teoride kişilerin her zaman rasyonel davrandığı düşünülmektedir. Ancak bu her zaman gerçekleşen bir durum değildir. Rolls ve diğerleri tarafından (2002:1207) yapılan çalışmaya göre önlerine büyük porsiyon konulan bireylerin daha fazla kalori tüketme eğiliminde oldukları gözlemlenmiştir. Dolayısıyla porsiyon büyüklüğü bireylerin rasyonel davranmalarını etkilemiştir.

Bireylerin rasyonel davranamaması zaman tutarsız tercihler yaklaşımı ile de açıklanmaktadır. Bireyler şimdiki faydalarını uzun dönemdeki maliyetlerine tercih etme eğilimdedirler.

Çocuk obezitesinin artması da rasyonalite yoksunluğuna bağlanmaktadır. Çocukların rasyonel düşünme becerilerinin sınırlı olması onları obeziteden korunmasız hale getirmektedir. Özellikle reklamlar aracılığıyla çocuklar firmaların doğrudan hedefi haline gelmektedir. Atıştırmalık ve fast food reklamlarında çocukların sevdiği çizgi film karakterlerinin kullanılması, sağlıksız gıdaların otomatik satış makinelerinde okullarda bulundurulması firmaların bu tür davranışlarına örnek gösterilebilir (Griffith ve O'Connel, 2010: 487).

Reklamların çocuklar üzerindeki gıda tercihini ölçmek üzere Borzekowski ve Robinson (2001:42) tarafından yapılan çalışmada 30 saniyelik reklamları izleyen çocukların izledikleri markaların ürünlerini tercih ettikleri görülmüştür. Veerman ve diğerleri (2009:1) tarafından yapılan çalışmada 6-12 yaş arasındaki çocuklarda reklam izlemenin sifıra indirilmesinin beden kitle indeksine etkisi ölçülmüştür. Buna göre reklam izlememek ortalama beden kitle indeksi üzerinde 0,38 kg/m² azalışa yol açmıştır. Lobstein ve Dip (2005:203) tarafından gerçekleştirilen çalışmada da çocukların izledikleri reklam sayısı ile fazla kilolu olma riski incelenmiştir. Çalışmada fazla kilolu çocukların oranı ile çocuk kanallarında çıkan saat başına reklam sayısında anlamlı pozitif bir ilişki bulunmuştur.

Eksik bilgi (asimetrik bilgi) rasyonalite yoksunluğuna neden olan bir diğer faktördür. Gıdalar ile ilgili tam bilgiye sahip olamayan bireyler doğru kararlar veremeyebilirler. Bununla birlikte obezite tam bilgiye sahip olan insanların rasyonel kararlarının bir sonucu da olabilir (Cawley, 2004: 124).

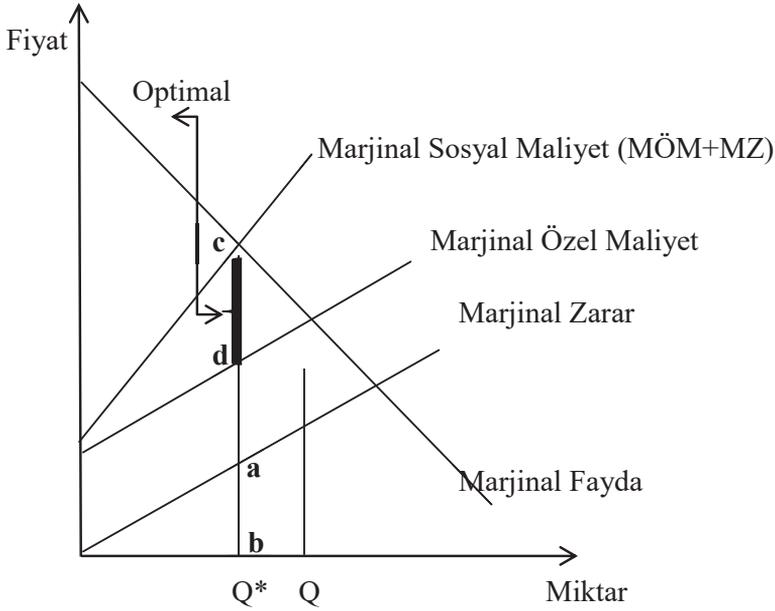
2. Obezite Vergisi

İlk kez kilo üzerinden vergileme fikri Amerikalı fizyolog Carlson'dan gelmiştir. Carlson 1942 gerçekleşen Pearl Harbor saldırısı sonrasında her bir pound (0,454 gram) fazlalıktan 20 dolar vergi alınması halinde savaş için daha fazla gıdanın kullanılabilir hale geleceğini aynı zamanda da zararlı lüks mallarının tüketimini baskılayabileceğini ileri sürmüştür (Engber, 2009: 1). Obeziteye sebep olan gıdalarla ilgili olarak ilk güçlü ver-

gi önerisi ise 1980'lerin başında Kelly D. Brownell tarafından gelmiştir. Yüksek kalorili ve yüksek şeker ve yağ içeren lif, protein vitamin ve mineraller bakımından zayıf olan gıdaların vergilendirilmesini talep etmiştir.

Ekonomik perspektiften bakıldığında vücuttaki yağ oranının vergilendirilmesi gerekirken, pratikte uygulama zorluğu bulunduğu için obeziteye sebep olan ürünlere vergi konulmalıdır. Bazı kaynaklarda verginin obeziteye sebep olan kalori üzerinden alınması gerektiği savunulmuştur. Ancak dışsal maliyetlerin kaloriden doğmadığı, kalori ihtiyacının insandan insana değişmesi ve kalori üzerine getirilen vergiden normal kilolu diğer tüketicilerinde etkilenmesi gibi durumlar bu ölüme getirilen eleştirilerdendir (Griffith ve O'Connell, 2010: 495).

Negatif dışsallıkların içselleştirilmesinde kullanılan ve kirlenen öder prensibine dayanan pigocu vergilere benzetilen obezite vergisinde negatif dışsallıklara neden olan ürünleri tüketen dışsal maliyete katlanacaklardır (Skinner ve diğerleri, 2005: 131). Obezite vergisi ile bu tür gıdaların tüketiminin azalması ve obezite oranlarının uzun vadede düşürülmesi hedeflenmektedir. Obezite oranlarının düşürülmesi aynı zamanda obeziteye bağlı hastalıkları azaltacak ve hastalıkların bütçe içindeki maliyeti azaltacaktır (Strnad, 2004: 1240).



Pigocu vergi olarak görülen obezite vergileri negatif dışsallıkları içselleştirilmektedir. Obeziteye sebep olan ürünlerin topluma marjinal dışsal marjinal zararı ab uzunluğu kadardır. Dışsallık sebebiyle tüketim sonucu oluşan marjinal özel maliyet, marjinal sosyal maliyetten oluşan dışsal maliyet kadar (optimal vergi miktarı kadar) fazladır ($MSM=MÖM + MZ$). Oluşan bu dışsallığı içselleştirmek amacıyla devlet $ab (=cd)$ birimi kadar vergi alırsa tüketim aşırı tüketim miktarından Q^0 'dan Q^* optimum tüketim miktarına çekilmiş olacaktır.

Clark ve Dittrich (2010: 289-393) tarafından yapılan çalışmada obezite vergisi türleri incelenmiştir. Çalışmaya göre obezite vergisi üç farklı şekilde uygulanabilir.

1. Kompozit Ürün Grubu Vergisi: Bu yaklaşımda verginin konusu olarak obeziteye sebep olan tek bir gıda grubu seçilir. Örneğin yüksek yağ içeren fast food gıdalar veya şekerli içecekler. Bu ürün grubunun ortalama yağ/şeker içeriği vergilenir. Bu tür vergilemede bazı sorunlar ortaya çıkabilir. Tüketicilerin gözünde bazı yüksek yağ içeren ürünler kaliteli, bazıları kalitesizdir. Bu kalite algısı verginin etkisini değiştirebilir. Vergi sonrası ortaya çıkan

diğer bir sorun ise tüketicinin vergi konulmayan ama içeriğinde yağ/şeker bulunan ürünlere tüketimlerini kaydırmasıdır (ikame etkisi). Bununla birlikte üreticilerde de ikame etkisi gerçekleşebilir. Bazı şirketler verginin kendi ürettikleri ürünlere gelmemesi için lobi faaliyetlerinde bulunabilirler. Kompozit ürün vergisinin nihai amacı herhangi bir ikamesi olmayan, halkın bütçesinde küçük bir yer kaplayan ortalama bir malı vergilemektir.

2. *Besin Yağ Vergisi*: Bu vergiler besinlerin içerdiği yağ miktarı üzerinden alınır. Bu verginin idare tarafından denetimi kompozit ürün vergisine göre daha zordur çünkü besinlerin yağ içerikleri düzenli bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir. Ancak bu vergi besin içeriğindeki yağ miktarını düşürmede çok etkilidir. Danimarka'da 2011 yılında uygulanan doymuş yağ vergisi bu vergiye örnek gösterilebilir. Bu verginin üreticileri ürünlerin içerisindeki yağ miktarını azaltmaya teşvik edeceği ileri sürülmektedir. Vergiye getirilen eleştirilerden biri ise tüketicilerin bu vergiden sonra onlar için yine de zararlı bir gıda olan başka bir ürün grubunu (örneği şekerli içecekler) tüketmesine neden olmasıdır.
3. *Besin İçeriğindeki Sağlığa Zararlı Olduğu Düşünülen Bileşenlerin (doymuş yağ ve şeker gibi) Miktarı Baz Alınarak Oluşturulan İndekse göre Alınan Vergi*: Bu vergide obezite için risk oluşturan yağ, tuz, şeker gibi bütün bileşenler vergilenmektedir. Her besin için bir indeks oluşturulmakta ve vergileme buna göre yapılmaktadır. Ancak vergi sonrası bazı sorunlar ortaya çıkabilir. Çünkü bu oluşturulan indekslerin yaşa, cinsiyete ve hatta ırklara göre bile farklılık göstermesi gerekebilir. Bununla birlikte tek bir sayı veya tek bir indekse vergi uygulanması mükelleflerin gıda gruplarındaki etkileşimi göz ardı etmesine yol açabilir. Buna ek olarak indeksin sürekli güncellenmesinin zaman ve parasal maliyeti bulunmaktadır.

Obezite vergisinin hangi ürünlere uygulanacağı oldukça tartışmalı bir konudur. Maio (2012: 143) tarafından yapılan çalışmada kalori azaltması ve gelir yaratması açısından hangi obezite vergisinin etkili olduğu araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre verginin yağ, kalori yoğunluklu ekmek, kek ve kraker gibi hamur işi gıdalardan alınması kalori azalmasından

kaynaklanan refah kayıplarını en aza indirmektedir. Ancak verginin şekerli ve gazlı içeceklere uygulanmasının (doğacak refah kaybının diğerlerine göre yüksek olmasına rağmen) gelir getirmek için iyi bir seçenek olduğu ileri sürülmüştür.

Vergi sonrası yaşanan refah kaybı, piyasa başarısızlığının boyutu ve bundan etkilenen tüketicilerin sayısı ile ilişkilidir. O'Donoghue ve Robin (2006:1825) tarafından yapılan çalışmada toplumda kendini kontrol edemeyen tüketiciler varsa, bu tüketicilerin sayısı çok az bile olsa vergi konulduğu takdirde bir pareto iyileşme yaşanacağı ileri sürülmektedir.

Tüketim vergisi şeklinde uygulanan obezite vergisi satın alma noktasında alınmaktadır. Bu durumda vergi tüketiciye raf fiyatlarının artması şeklinde aktarılacaktır. Tüketici vergi sonrası ürünü alıp almama kararını satın alma noktasında verecektir. Tüketim vergisinin matrahı spesifik veya advalorem olabilir. Spesifik vergide ürünün özelliği ve cinsi önemlidir. Spesifik obezite vergisine şekerli içeceğin mililitre başına veya hektolitre başına belirli bir miktar vergi uygulanması örnek verilebilir. Advalorem matrahta satılan ürünün belirli bir yüzdesi vergi olarak alınır. Şekerli içeceğin fiyatının %10'undan vergi alınması buna örnek gösterilebilir. Verginin tüketim vergisi olarak uygulanmasının bazı avantajları vardır. Öncelikle tüketim vergilerinin tahsilatını yapmak daha kolaydır, dolayısıyla vergi toplama maliyeti toplanacak birim sayısı daha az olduğu için düşer, vergi kaçırma ihtimali daha da azalır (Chriqui ve diğerleri, 2013: 406-407).

Spesifik vergilerin advalorem vergilere göre avantajları ise öncelikle fiyat dalgalanmalarından etkilenmemesidir. Spesifik vergilerin ne kadar gelir getireceği advalorem vergilere göre daha doğru tahmin edilebilir. Advalorem vergilerdeki gibi endüstrinin fiyat manipülasyonlarına konu olmazlar ve verginin yönetimi daha kolay olur (Chriqui ve diğerleri, 2013: 406-407).

Obezite vergisi bazen yeni bir vergi konularak bazen de katma değer vergisinin arttırılması şeklinde de uygulanabilir. Satış vergisi olarak perakende satış fiyatına yansıtılıp alınan obezite vergisi için bazı eleştiriler getirilmiştir. Birincisi mali anestezi etkisi dolayısıyla satış vergisinin tüketimi kısımda sınırlı etkisinin olacağıdır. Bununla birlikte tüketiciler, verginin getirdiği maliyetin farkında olsalar bile daha az pahalı olan mar-

kaları alarak veya ürünü toptan alırken yapılacak indirimden yararlanarak maliyeti düşürmeyi (vergiyi telafi etme) deneyebilirler. Böyle bir tutum verginin etkinliğini azaltabilir. Ancak bu etkinliği azaltsa da düşük oranlı uygulanabilmesi satış vergisinin birçok ülkede tercih edilmesine sebep olmaktadır (Marrow, 2011: 10).

Literatürde obezite vergisinin kalori azaltımına etkisini inceleyen çalışmalara bakıldığında genellikle şekerli içecek vergisi için yapılmış çalışmalar olduğu görülmüştür. Buna göre şekerli içecek vergisinin spesifik bir matrahı olmasının geniş tabanlı bir vergiye göre kalori tüketimini daha fazla düşürdüğü ileri sürülmektedir (Andreyeva ve diğerleri, 2011: 413; Powell ve Chriqui, 2011: 658). Sharma ve diğerleri (2014:1159) tarafından yapılan çalışmada şekerli içeceklerin litresi başına 20 sent uygulanan spesifik bir vergi ile fiyatlar üzerinden alınan %20'lik bir advalorem vergi karşılaştırılmıştır. Bu çalışmanın sonucuna göre spesifik şekerli içecek vergisinin advalorem bir vergiye göre daha fazla kilo kaybına neden olduğu belirlenmiştir. Düşük gelirli hane halkında görülen kilo değişimi diğer gelir gruplarına göre daha yüksektir. Düşük gelirli için spesifik vergi sonrası kilo kaybı 3.20 iken advalorem vergi sonrası görülen kilo kaybı 2,06'dır. Vergi yükü açısından düşük ve yüksek gelirli karşılaştırıldığında advalorem vergilerin düşük gelirli hane halkı için yıllık kişi başına yükü 17.87 dolar (gelirinin %2'si), yüksek gelirli hane halkı için yıllık kişi başına yükü 15.17 dolar (gelirinin %0,07'si)'dir. Spesifik vergi sonrası düşük gelirli hane halkının yıllık ortalama kişi başına vergi yükü 13.80 dolar (gelirinin %15'i), yüksek gelirli hane halkının vergi yükü ise 10.10 dolar (gelirinin %0,04'ü)'dir. Bu doğrultuda spesifik verginin kilo kaybı etkisinin yüksek olmasına rağmen regresif etkisi advalorem vergiye göre daha yüksektir.

Maio ve diğerleri (2013: 1) obezite vergisinin tek aşamalı yani satıştan önce girdilere uygulanan bir vergi şeklinde mi alınması gerektiğini ya da satış vergisi şeklinde mi alınmasını gerektiğini tespit etmek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Çalışmanın sonucuna göre iki vergide de regresif etki görülmüştür. Fakat refah kaybı açısından değerlendirildiğinde tek aşamalı olan girdiden alınan vergideki refah kaybı, satış vergisi sonrası tüketici rantında meydana gelen kaybın beşte biri kadardır.

Obezite vergisinin yanında sağlıklı gıdalara sübvansiyon uygulamasının yapılması veya vergi indiriminin uygulanması obezite vergisinin başarısını arttıracak ileri sürülmektedir. Yapılan araştırmalarda da sağlıklı gıdaların fiyatlarında düşüşün tüketimlerinde artışa neden olduğu tespit edilmiştir (Horgen ve Brownell, 2002: 505; Epstein ve diğerleri, 2007:914).

Powell ve Chriqui tarafından (2011:660) tarafından yapılan çalışmada vergi ve sübvansiyonların gıda fiyatlarına ve obezite prevalansına etkisi incelenmiştir. Fiyatlar üzerinde önemli değişiklik yaratmayan vergi ve sübvansiyonların beden kitle indeksine veya obezite prevalansına önemli bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak anlaşılması zor olan fiyat müdahalelerinin özellikle fazla kilolu olduğu için risk altında olan sosyoekonomik statüdeki insanların kilosunu üzerinde anlamlı bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sübvansiyonlar düşük gelirli kadınlar ve çocuklarının kilolarını düşürmede etkilidir. Bununla birlikte çalışmadaki bir diğer sonuç, maktu vergilerin obezite prevalansını düşürmede daha etkili olduğudur.

Thow ve diğerleri (2010:7) tarafından yapılan çalışmada sübvansiyon ve vergilerin ancak yüksek gelirli ülkelerde tüketime etki ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte yüksek kalorili şişmanlatıcı gıdalara azımsayacak miktarda vergi konulmasının beden kitle indeksini düşürüp aynı zamanda hastalıklar konusunda iyileşme sağladığı tespit edilmiştir.

Yaniv ve diğerleri (2009:823) tarafından yapılan çalışmada ise vergi ve sübvansiyonların yüksek kalorili besin değeri az olan gıdaların tüketiminde düşüşe yol açsa da obezite oranlarında beklenen azalmayı yaratmadığı tespit edilmiştir. Bunun nedeni olarak insanların yemek yapmak üzere evde daha fazla zaman geçirerek fiziksel açıdan daha az aktif olması gösterilmiştir.

Obezite vergisi ile ilgili çok tartışılan bir diğer konu ise verginin yansımalarıdır. Verginin yansımaları bilindiği üzere vergi konulan ürünlerin talep esnekliğine bağlıdır. Obezite vergisi konulan ürünlerin talep esneklerinin incelendiği çalışmada şekerli içeceklerin talep esnekliği -1,21, fast food ürünlerinin -0,52 olarak hesaplanmıştır. Bu doğrultuda şekerli içeceklerin fast food ürünlere göre talep esnekliğinin daha yüksek olduğu görülmektedir.

Obezite vergisi ile ilgili diğer önemli bir husus ise vergi konulduktan sonra firmaların vergiye vereceği tepkidir. Piyasa yapısına göre değerlendirildiğinde oligopolistik bir piyasada firmaların vergi maliyetini diğer ürünlerin fiyatlarını yükselterek yansıtmaları ve fiyat ayarlamasını bu şekilde yapmaları bazı gıdaların vergi sonrası fiyatları, konulan vergiden bile fazla olmalarına yol açabilir. Bu durum verginin etkinliğini azaltabilir. Ancak vergiden sonra endüstrinin ürünlerinin yeniden formüle edilmesi (reformülasyon) verginin etkinliğini arttırabilir (Griffith ve O'Connell, 2010: 496-498).

Ekonomik İlişkiler Enstitüsü raporuna göre (2016:2) obezite vergisi sonrası dört farklı senaryo/durum oluşabilir.

1. İşletmeler vergiyi yüksek fiyatla tüketiciye yansımını önlemek için absorbe eder. Bu işletmenin karlılığını düşürür, ancak satışlarda düşüş yaşanmaz.
2. Vergi endüstri tarafından absorbe edilmezse, vergi konulan ürünün fiyatı yükselir. Ancak eğer inelastik talebi olan bir mala vergi konulursa bu tüketiciler vergi gelse bile o ürünü almak isterler, dolayısıyla bu onları daha fazla çalışıp gelir elde etmeye yönlendirir. Bu etkiye gelir etkisi denilmektedir.
3. Vergi sonrası tüketiciler daha ucuz/düşük mallara yönelirler. Bu tüketicilerde refah kaybı yaratır.
4. Olası bir obezite vergisi sonrası tüketiciler belki daha az vergi konulan ürünleri alırlar ancak yine de sağlıksız ve yüksek kalori ürünlere yönelebilirler. Örneğin şekerli içeceklere vergi gelmesi sonucunda tüketiciler belki daha az limonata alırlar ancak onun yerine çikolata, şekerleme gibi sağlıksız ikame mallara yönelirler. Vergi sonrası vergi konulan ürünün satışı azalır ama kalori tüketimi azalmaz.

3. Obezite Vergisinin Olumlu Yönleri

Obezite vergisi uygulamalarının hız kazanması birçok tartışmayı da beraberinde getirmiştir. Obezite vergisini destekleyenlere göre obezite vergileri ile amaçlanan yüksek enerji içeren sağlıksız gıdaların tüketiminin düşürülmesi ve obeziteye bağlı oluşan diyabet, kardiyovasküler vb. has-

talıkların düşürülmesidir. Dolayısıyla vergiyi destekleyenler vergi ile obezitenin dışsal maliyetlerinin içselleştirileceğini ileri sürmektedir (Cawley, 2011: 130). Böylece vergilerle ucuz olan sağlıklı gıdaların pahalı olan sağlıklı gıdalarla fiyat yönünden eşitleneceği savunulmaktadır (Barry ve diğerleri, 2013:161).

Vergilerden toplanan gelirlerin obezite ile mücadele ile kullanılması verginin etkinliğini daha da artıracak savunulmaktadır. Toplanan vergi gelirlerinin, sağlıklı gıdaları ve faaliyetleri sübvansiyon etmek için kullanılması (çocuklara ve ebeveynlere beslenme eğitimi programları ve egzersizi desteleyecek programları finanse edilmesi, bisiklet yollarının yapımı vs.) obezite ile mücadelenin etkinliğini arttıracaktır. Regresif olduğu için eleştirenlere yanıt olarak obezite vergisini destekleyenler yapılacak bu tür sübvansiyon ve vergi indirimlerinin regresif etkiyi en aza indireceğini ifade etmektedir. Ayrıca obezite vergisinin, obezite dolayısıyla yüksek risk altında olan düşük gelirli kesimin sağlığını koruyarak tıbbi maliyetleri de düşüreceği ileri sürülmektedir (Alemano ve Carreno, 2011: 7; Barry ve diğerleri, 2013: 161).

Obezite vergisini destekleyenler verginin etkisinin uzun vadede görüleceğini savunmaktadır. Obezite oranlarını düşürmede uzun vadede daha belirgin etkisi olacağı bununla birlikte toplam kalori alımını düşüreceği ve alışkanlıklar üzerinde de etkisi olacağı belirtilmektedir. Goldman ve diğerleri (2009:1) tarafından yapılan çalışmaya göre fiyat artışlarının kısa dönemde kalori alımına etkisi orta derecededir, uzun dönemde etkisi ise oldukça yüksektir.

Obezite vergisini destekleyenler vergi sonrası sağlıklı ürünlere yönelme olacağını ileri sürmektedir (Rheuban, 2009:1).

4. Obezite Vergisinin Olumsuz Yönleri

Obezite vergisi avantajlarının yanı sıra birçok eleştiriye de maruz kalmıştır. Öncelikle devletin kişilerin özel hayatına müdahale etmesi, ne yiyip ne içeceğine karışması şiddetle eleştirilmektedir. Bu müdahale aşırı korumacı bir tutum olarak algılanıp keyfi bir uygulama olarak görülebilmektedir. Başka bir eleştiriye göre verginin asıl amacının sağlıklı gıdaların tüketimini azaltmak değil bütçe açığını kapatmak olduğu savunulmaktadır.

Buna ek olarak obezite vergisinin toplumsal kabul edilebilirliğinin düşük olduğu bu sebeple etkisiz bir araç olacağı da ileri sürülmektedir. Bazı uzmanlar obezite vergisinin besin değeri açısından önemli olan bileşenleri göz ardı ettiğini ileri sürmüşlerdir. (Skinner ve diğerleri, 2005: 132). Örneğin küçük çocuklara içerisinde doymuş yağ bulunan tam yağlı süt tüketimi tavsiye edilmektedir. Dolayısıyla içerisinde doymuş yağ bulunan gıdalara vergi getirilmesi durumu daha karmaşık hale getirebilir.

Obezite vergilerine getirilen en eleştirilerden biri verginin regresif etki yapmasıdır. Düşük gelirli insanların gıda harcamalarının gelirleri içerisindeki payı, yüksek gelirlilere göre daha büyüktür. Bu yüzden vergiden daha fazla etkilenirler (Chouinard ve diğerleri, 2007: 1558).

Obezite vergisine karşı çıkanlar bu tür vergilerin ekonomi üzerinde de olumsuz etkisi olacağını savunmaktadır. Verginin geçim derdinde olan insanları cezalandırdığı ileri sürülmektedir. Bununla birlikte vergi alınan ürünlerin üretiminde çalışanlar üzerinde iş kaybı oluşturacağı ifade edilmektedir (Barry ve diğerleri, 2011:160-161). Ek olarak vergi sonrası diğer mallarda da çapraz fiyat yükselmesine neden olma ihtimali bulunmaktadır (Skinner ve diğerleri, 2005:132).

Obezite ile mücadelede obezite vergisinden daha etkili yöntemlerin (okul tabanlı müdahaleler, eğitim ve bilgilendirme politikaları vb.) kullanıldığı ve vergiye gerek olmadığı, verginin obezite ile mücadelede en iyi politika olmadığı ileri sürülmektedir (Barry ve diğerleri, 2011:161; Pettiger, 2015:1). Obezitenin sadece sağlıksız gıda tüketiminin artmasından kaynaklanmadığı, genetik, hareketsizlik, teknolojik gelişme gibi faktörlerinde sebep olması dolayısıyla sadece obezite vergisi konulmasının obezite ile mücadeleye çözüm olamayacağı ileri sürülmektedir (Pettinger, 2012: 1).

Obezite vergisine getirilen bir diğer eleştiri ise verginin gıdaların şeker, doymuş yağ, tuz gibi bileşenlerinden alınması, verginin devlete olan uyum maliyetini yükseltmektedir. Her bir ürün için verginin ayrı ayrı hesaplanması ve güncellenmesi gerekmektedir bunun idareye maliyetinin oldukça yüksek olacağı iddia edilmektedir. Vergiye karşı çıkanlara göre vergi sonrası tüketicilerin sağlıksız malları satın alması, verginin tüketimi kısımadaki etkisini düşürmekle birlikte obeziteyi azaltma etkisi sınırlıdır. Literatürde

fiyat artışlarının kalori tüketimi üzerindeki etkisini inceleyen çalışmalarda fiyat artışının tüketimi azalttığı ancak toplam kalori alımına etkisinin daha az olduğu tespit edilmiştir (Maniadakis ve diğerleri, 2013:519).

Obezite vergisinin olumsuz eleştirisi alan diğer bir tarafı ise uygulanacak obezite vergisinin oranının düşük olmasının verginin caydırıcı etkisini azaltmasıdır. Bu doğrultuda Mytton ve diğerleri (2012: 3) tarafından yapılan çalışmada en az %20'lik vergi oranının tüketimi düşürmede etkili olduğu tespit edilmiştir. Franck ve diğerleri (2013:1949) tarafından yapılan çalışmada bu sonucu destekler niteliktedir. Çalışmada düşük oranlı bir obezite vergisinin gelir getirici etkisinin yüksek olduğu ancak obezite oranlarını etkilemediği yüksek oranlı bir verginin ise tüketim üzerinde daha etkili olacağı belirtilmiştir.

Obezite vergisini savunanlar sigara ile mücadelede alınan başarılı sonucun obezite vergisinde de gerçekleşeceğini iddia etmektedir. Ancak vergiye karşı çıkanlar durumun sigara ile mücadele ile aynı olmadığını, sigaranın besin maddesi olmadığını, yaşam için gerekli olmadığını ve hiç tüketilmese bile insan sağlığı için herhangi bir tehlike oluşturmayacağını savunmaktadırlar. Dolayısıyla aynı başarının sağlanamayacağı belirtilmektedir (Elston ve diğerleri, 2009: 176).

Obezite vergisi ile ilgili diğer bir kaygı ise vergi sonrası kayıt dışı ekonominin artmasıdır. Sağlıksız yiyecek ve içecekler vergi konulması sonucu ev yapımı atıştırmalıklar, şerbet vs. ürünlerin kayıt dışı satışlarının artma ihtimali bulunmaktadır. Bir diğer iddia ise obezlerin normal kilolu insanlara göre fiyat artışlarına karşı daha duyarsız olmasıdır. Bu doğrultuda vergi sonrası obezlerde istenilen davranış değişikliği gerçekleştirilemeyecektir (Alemano ve Carreno,2011:3)

SONUÇ

Son yıllarda hız kazanan obezite vergisi uygulamaları ile obezite vergisi birçok ülkenin gündeminde yer almaktadır. Sağlığa zararlı aşırı kalorili yiyecek ve içeceklerden alınan obezite vergisi, devletin obezite ile mücadele araçlarından en yenisidir. Gıda piyasasında yaşanan başarısızlıklar devletin piyasaya müdahale nedenlerini oluşturmaktadır. Bu başarısızlıkların asimetrik bilgi, dışsallıklar, kamusal mallar, rasyonalite yoksunluğu,

başlıkları altında incelenmektedir. Gıda piyasasında yaşanan bilgi eksikliği tüketicileri obeziteye karşı savunmasız hale getirmektedir. Besinlerin kalori içerikleri ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmayan bireyler gıdalarla ilgili yanlış seçim yapabilirler. Bununla birlikte obezitenin kişilere olduğu gibi topluma da bir maliyeti söz konusudur. Sebep olduğu birçok hastalığın bulunması ve bu hastalıkların bütçeye maliyeti düşünüldüğünde obezite önlem alınması gereken önemli bir problemdir. Bununla birlikte beden kitle indeksinin artmasının verimlilik kayıplarına yol açtığı düşünülürse obezitenin ekonomiye de önemli maliyetleri bulunmaktadır. Hatta obezite sorunu ciddi oranda artığında tam kamusal mal olan ulusal savunmanın bile tehlike altında olduğu ileri sürülmektedir. Rasyonalite yoksunluğu olarak adlandırılan piyasa başarısızlığı ise özellikle çocuk obezitesi için önemli tehlike oluşturmaktadır. Çocukların rasyonel düşünememesi onları sağlıksız gıda reklamlarına karşı korunmasız bırakmaktadır. Bu tür sorunlara karşı obezite vergisinin yanında kalori etiketleme politikaları, trafik ışığı etiketlemesi, çocuklara yönelik reklamların kısıtlanması, reklamlarda çizgi film karakterlerinin kullanılmaması gibi politikalar önerilmektedir. Birçok ülke bu tür politikaların yanında obezite vergisini de uygulamaktadır. Obezite vergisi, yüksek kalorili ve yüksek şeker ve yağ içeren lif, protein vitamin ve mineraller bakımından zayıf olan gıdaların vergilendirilmesidir. Kompozit ürün grubu vergisi, besin yağ vergisi, zararlı bileşenlerden oluşan indekse göre alınan vergi olmak üzere üç şekilde uygulanan obezite vergisinin dünya uygulamalarına bakıldığında genellikle şekerli içeceklerden alındığı görülmektedir. Yapılan araştırmalar şekerli içeceklerle uygulanan verginin refah kaybı diğerlerine göre yüksek olmasına rağmen daha fazla gelir getirdiğini tespit etmiştir. Tüketim vergisi şeklinde uygulanan obezite vergisinin matrahı spesifik ve advalorem olabilir. Her iki matrahında birbirlerine göre üstünlükleri bulunmaktadır. Tüketimi düşürme üzerine etkisine bakıldığında spesifik verginin daha fazla tüketimi düşürdüğü ve daha fazla kalori kaybına neden olduğuna yönelik çalışmalar bulunmaktadır. Regresif etki açısından değerlendirildiğinde spesifik verginin advalorem vergiye göre daha regresif olduğu ileri sürülmüştür. Obezite vergisi yeni bir vergi yerine bazı ülkelerde katma değer vergisi arttırılarak da uygulanmıştır. Obezite vergisinin başarısını arttırmak için sağlıklı gıdalara sübvansiyon uygulaması/vergi indirimi oldukça gündemde olan bir konudur. Literatürde sübvansiyonlarla ilgili beden kitle indeksine etki et-

mesi konusunda çelişkili sonuçlar bulunmaktadır. Obezite vergisi ile ilgili bir diğer önemli konu ise vergi konulan ürünlerin esnekliğidir. Literatürde şekerli içeceklerin fast food gıdalara göre esnekliğinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Obezite vergisi ile ilgili akademik tartışmalar mevcuttur. Öncelikle obezite vergilerini destekleyenlerin görüşlerine bakıldığında; obezite oranlarını azaltacağı dolayısıyla bütçeye maliyetinin düşeceği ileri sürülmektedir. Vergiden toplanan gelirlerin obezite ile mücadele kullanılması en önemli argümandır. Regresif etkinin sübvansiyonlarla en aza indirileceği savunulmaktadır. Obezite oranlarına asıl etkinin uzun vadede gerçekleşeceği belirtilmektedir. Vergi sonrası tüketicilerin sağlıklı ürünlere yönelceği ileri sürülmektedir. Öte yandan, karşı çıkanlar bunun devletin kişilerin özel hayatına keyfi bir müdahalesi olduğunu, verginin mali amaçlı alındığını (bütçe açığını kapatmak), ekonomi üzerinde olumsuz etkilerini (iş kayıpları, düşük gelirleri olumsuz etkilemesi vs.), diğer mallar üzerinde çapraz fiyat yükselmesine yol açtığı ileri sürmektedir.

Sonuç olarak yapılan çalışmalar ışığında diğer politikalarla birlikte obezite vergilerinin kullanılmasının etkili olduğu ve bu vergileri uygulayan ülkelerin hızla artmakta olduğunu söyleyebiliriz.

KAYNAKÇA

ALEMANNI, A ve I. Carreno, (2011), Fat Taxes in the European Union between Fiscal Austerity and the Fight Against Obesity, *European Journal of Risk Regulation*, Issue 4, <http://ssrn.com/abstract=1945804> (31.05.2015).

ANDREYEVA, T., F. J. Chaloupka ve K. D. Brownell, (2011), Estimating the Potential of Taxes on Sugar-Sweetened Beverages to Reduce Consumption and Generate Revenue, *Preventive Medicine*, 52 (6),413-416

BARRY, C. L., J. Niederdeppe ve S. E. Gollust, (2013), Taxes on Sugar-Sweetened Beverages: Results From a 2011 National Public Opinion Survey, *American Journal of Preventive Medicine*, 44(2), 158-163.

BORZEKOWSKI, D.L.G. ve T. N. Robinson, (2001), The 30-Second Effect: An Experiment Revealing the Impact of Television Commercials on Food Preferences of Preschoolers, *Journal of the American Dietetic Association*, Volume 101, Issue 1, January, 42–46

CAWLEY, J., (2004), An Economic Framework for Understanding Physical Activity and Eating Behaviors, *American Journal of Preventive Medicine*, 27, (3S):117- 125

CAWLEY, J., (2011), *The Oxford Handbook of the Social Science of Obesity*, Oxford University Press, 198, New York.

CLARK, J.S. ve O.L. Dittrich, (2010), Alternative Fat Taxes to Control Obesity, *Int. Adv. Econ Res.*, 16:388-394. doi 10.1007/s11294-010-9282-z

CHOUINARD H., D. Davis, J. LaFrance ve J. Perloff, (2007), Fat Taxes: Big Money for Small Change, *Forum for Health Economics and Policy*, Vol. 10, issue 2, article 2.

CHRIQUI J. F., F. J. Chaloupka, L. M. Powell ve S. S. Eidson, (2013), A Typology of Beverage Taxation: Multiple Approaches for Obesity Prevention and Obesity Prevention-Related Revenue Generation, *Journal of Public Health Policy*, Vol. 34, 3, 403–423.

ELSTON, J.A., K. R. Stanton, D.T. Levy ve J. A. Zoltan, (2009), *Tax Solutions to The External Costs of Obesity*, *Obesity, Business and Public*

Policy, Zoltan J. Acs ve Alan Lyles (Ed.), Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK.171-188.

ENGBER, D., (2009). Let Them Drink Water! What a Fat Tax Really Means for America, www.slate.com/articles/health_and_science/science/2009/09/let_them_drink_water.html, (27.05.2014)

EPSTEIN, L. H., K. K. Dearing, R. A. Paluch, J. N. Roemmich ve D. Cho, (2007), Price and Maternal Obesity Influence Purchasing of Low- and High-energy-dense Foods, *Am J Clin Nutr*, Oct; 86(4): 914–922.

FINKELSTEIN E. ve L. Zukerman, (2008), *The Fattening of America*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

FRANCK, C., S. M. Grandi ve M. J. Eisenberg, (2013), Taxing Junk Food to Counter Obesity, *American Journal Public Health*, November; 103(11): 1949–1953.

GRIFFITH, R. ve O’Connell M., (2010), Public Policy towards Food Consumption, *Fiscal Studies*, Vol. 1,31, No:4, 481-507

GOLDMAN, D., D. Lakdawalla, Y. Zheng, (2009), Food Prices and The Dynamics of Body Weight, *National Bureau Of Economic Research*, 1050 Massachusetts Avenue Cambridge, MA 02138.

HORGEN, K.B. ve K.D. Brownell, (2002), Comparison of Price Change and Health Message Interventions in Promoting Healthy Food Choices, *Health Psychology*, Sep;21(5):505-12. http://www.ers.usda.gov/media/259572/eib3_1_.pdf (03.04.2016).

Institute of Economic Affairs, (2016), Sugar Tax: A Briefing, Jan, <https://iea.org.uk/wpcontent/uploads/2016/07/IEA%20Sugar%20Taxe%20Briefing%20Jan%202016.pdf> (01.07.2017)

LOBSTEIN, T. ve S. Dibb, (2005), Evidence of a Possible Link between Obesogenic Food Advertising and Child Overweight, *Obesity Reviews*, 6, 203–208.

MAIO, Z., J.C. Beghin, ve H. Jensen, (2013), Taxing Sweets: Sweetener Input Tax or Final Consumption Tax?, *Contemporary Economic Policy*, 09/2010; 30(10- wp510). doi: 10.2139/ssrn.1725988

MAIO, Z., (2012), Three Essays on Tax Policies Addressing the Obesity Epidemic and Associated Calorie Intake, Unpublished Dissertation, Iowa State University. Graduate Theses and Dissertations. Paper 12408. <http://lib.dr.iastate.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3415&context=etd>

MANIADAKIS, N., V. Kapaki, L. Damianidi ve G. Kourlaba, (2013), A Systematic Review of the Effectiveness of Taxes on Nonalcoholic Beverages and High-infat Foods as a Means to Prevent Obesity Trends, *Clinico-econ Outcomes Research*, 5: 519–543. doi: 10.2147/CEOR.S49659

MARROW, M.W., (2011), Taxing Sugar Drinks: A Tool for Obesity Prevention, Cost Savings and Health Improvement, Public Health Law Center. http://publichealthlawcenter.org/sites/default/files/resources/Taxing%20Sugar_Drinks_Public%20Health%20Law%20Center%20%20May%202011.pdf (05.04.2016)

O'DONOGHUE, T. and M. Rabin, (2006), 'Optimal Sin Taxes', *Journal of Public Economics*, Vol. 90, 1825–49.

POWELL, L. M., J. F. Chriqui, T. Khan, R. Wada, ve F. J. Chaloupka, (2013), Assessing the Potential Effectiveness of Food and Beverage Taxes and Subsidies for Improving Public Health: A Systematic Review of Prices, Demand and Body Weight Outcomes, *Obesity Reviews*, 14(2), 110-128.

PETTIGER, T., (2012), Pros and Cons of Fat Tax <http://www.economicshelp.org/blog/5056/economics/pros-and-cons-of-fat-tax/> (05.04.2016)

PETTIGER, T., (2015), Sugar Tax Debate, <http://www.economicshelp.org/blog/14884/economics/sugar-tax-debate/> (03.03.2016)

RHEUBAN, J., (2009), Arguments for and against Junk Food and Soda Tax. <http://jacobrheuban.com/2009/12/27/arguments-for-and-against-junk-food-and-soda-taxes/> (03.03.2016)

ROBERTO, C. A., M. A. Bragg, M. B. Schwartz, M. J. Seamans, A. Musicus, N. Novak, K. D. Brownell, (2012), Facts Up Front Versus Traffic Light Food Labels, *American Journal of Medicine*, Volume 43, Issue 2, 134–141

ROLLS, B.J., L. Erin, E.L. Morris ve L.S. Row, (2002), Portion Size of Food Affects Energy Intake in Normal-weight and Overweight Men and Women, *Am J Clin Nutr*, 76,1207-13

SARUÇ, T., (2014), *Obezite Ekonomisi ve Obezite ile Mücadelede Kamu Politikaları*, Son çağ yayıncılık, İstanbul.

SHARMA, A., K. Hauck, B. Hollingsworth ve L. Sicilian, (2014), The Effects of Taxing Sugar-Sweetened Beverages Across Different Income Groups, *Health Economics*, 23: 1159–1184.

SKINNER, T., H. Miller ve C. Bryant, (2005), The literature on the economic causes of and policy responses to obesity, *Acta Agriculturae Scandinavica*, Section C — Food Economics, Volume 2, Issue 3-4, September, 128-137

SONNENBERG, L., E. Gelsomin, D. E. Levy, Jason Riis, S. Barraclough, ve Anne N. Thorndike. 2013. A Traffic Light Food Labeling Intervention Increases Consumer Awareness of Health and Healthy Choices at the Point-of-Purchase, *Preventive Medicine*, 57 (4): 253–57.

STRNAD J., (2005), Conceptualizing the “Fat Tax”: The Role of Food Taxes in Developed Economies, Stanford Law School John M. Olin Program in Law and Economics, Working Paper No. 286, <http://ssrn.com/abstract=561321> (12.09.2015)

THOW, A. M., S. Jan, S. Leeder ve B. Swinburn, (2010), The Effect of Fiscal Policy on Diet, Obesity and Chronic Disease: A Systematic Review, *Bulletin of the World Health Organization*; 88: 609-614. doi: 10.2471/BLT.09.070987

VEERMAN, J. L., E. F. Van Beeck, J. J. Barendregt ve J. P. Mackenbach, (2009), By How Much Would Limiting TV Food Advertising Reduce Childhood Obesity?, *The European Journal of Public Health*, Advance Access published March 26,1-5.

YANIV, G., O.Rosin ve Y. Tobol, (2009), Junk-Food, Home Cooking, Physical Activity and Obesity: The Effect of the Fat Tax Thin Subsidy, *Journal of Public Economics*,93, 823-830.

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
61. Seri / Yıl 2017-[1]

TÜRKİYE'DE KAMU ÖZEL ORTAKLIĞI YÖNTEMİNİN HUKUKÎ ALTYAPISI

Dr. Öğr. Üyesi Z. Ertunç ŞİRİN

İstanbul Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Kamu Hukuku Bölümü
Mali Hukuk Anabilim Dalı

TÜRKİYE’DE KAMU ÖZEL ORTAKLIĞI YÖNTEMİNİN HUKUKÎ ALTYAPISI*

Öz

Çalışmada öncelikle kamu özel ortaklığı kavramı ve nitelikleri incelenecek ardından da kamu özel ortaklıklarının hangi avantajlara ve dezavantajlara sahip olduğu tespit edilecektir. Bu tespitlerin ardından karşılaştırmalı hukukta hangi kamu özel ortaklığı modelleri olduğu özellikle Avrupa Birliği dikkate alınarak irdelenecektir. Son olarak ise Türkiye’deki kamu özel ortaklığı modelleri ve uygulaması güncel durum dikkate alınarak incelenecek ve bu konuda tavsiyelerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Özel Ortaklığı, Yap İşlet Devret, Proje Finansmanı

Abstract

In the study, the concept and qualifications of public private partnership will be examined and then the advantages and disadvantages of public private partnerships will be determined. After these determinations, public-private partnership models will be examined in comparative law, especially considering European Union. Finally, the public partnership models and applications in Turkey will be examined by taking into account the current situation and recommendations will be made in this regard.

Keywords: Public Private Partnership, Build Operate Transfer, Project Financing

Giriş ve Plan

Kamu özel ortaklığı yöntemi, özellikle 1990’lı yılların başından itibaren dünya genelinde kamu hizmetlerinin finansmanında çokça kullanılmaya başlanmıştır.

Bu yöntem aslında 1990’lardan da önce mevzuatımıza girmiştir. Bu alandaki genel nitelikli düzenleme ise 08.06.1994 tarihli, 3996 sayılı Bazı

* Bu makale, 27. Maliye Sempozyumu’nda sunulan aynı isimli tebliğin Eylül 2017 tarihi itibarıyla salt orijinal tebliğ metninde atıfta bulunulmuş mevzuat itibarıyla güncelliği kontrol edilmiş halidir. İçeriğe ilişkin herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun'dur. Bu Kanun dışında, birtakım sektörlerde kamu özel ortaklığı uygulamalarına ilişkin düzenlemeler de mevcuttur.

Kamu özel ortaklığı yöntemi ülkemizde de halihazırda ve son dönemde bilhassa sağlık alanında yoğun olarak kullanılıyor olsa dahi bu alandaki hukuki ve idari altyapının yeniden düzenlenmesi gerektiği konunun taraflarınca zaman zaman dile getirilmektedir.

İşte bu çalışmada, kamu özel ortaklığı yönteminin mevcut hukuksal altyapısı ortaya konularak uygulamaya olan yansımaları tespit edilecektir. Sonrasında ise bu alandaki uluslararası uygulamalar ışığında öngörülen/öngörülebilecek çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Bunun için öncelikle kamu özel ortaklığı kavramı ve nitelikleri, bu yöntemin avantajları ve dezavantajları ile kullanılan modeller, esas konu başlığına zemin oluşturabilmek amacıyla sadece ana hatlarıyla ortaya konulmaya çalışılacak; takiben konunun hukukî altyapısı mevzuattaki düzenlemelerden hareket edilerek kapsamlı şekilde irdelenecektir.

1. Kamu Özel Ortaklığı Kavramı ve Nitelikleri

Kamu özel ortaklığı (Public Private Partnership – PPP) en öz ifadeyle bir “proje finansman yöntemi”dir. Bilindiği üzere proje finansmanı, özellikle yüksek bir sermaye yatırımı gerektiren işlerde,¹ elde edilecek gelir karşılığında geri ödemeli bir sistem öngören, uzun vadeli bir borçlanma metodudur. Bu metodun uygulanması projenin inşaat, operasyon ve gelir risklerinin analizi ile; bu risklerin yatırımcılar, borç veren kuruluşlar ve diğer ilgili üçüncü kişiler arasında sözleşmeler aracılığı ile dağılımı esasına dayanır.²

¹ Kamu hizmetlerinde “yoğun sermaye gerektiren” ve “yoğun emek gerektiren” ayrımı yapılarak, yoğun emek gerektiren karakterdeki kamu hizmetlerinin kamu özel ortaklığına uygun olmadığı belirtilmektedir. (Levrat, 1992: 33)

² “Proje finansmanı” ile ‘bir projeyi finanse etmek’ ise aynı anlamı taşımamaktadır. Zira projelerin finanse edilmesi çok farklı metotlar ile olabilmektedir. Projelerin finanse edilmesine ilişkin diğer metotlardan farklı olarak proje finansmanı, proje geliştirme ve sözleşmelerin oluşturulması süreçleri ile kesintisiz bir yapıdır. Bu nedenle finansman, projenin tamamından ayrık olarak düşünülemez. Eğer bir proje finansmanı söz konusu ise sadece iktisatçıların ve kreditorlerin değil aynı zamanda proje müteahhitlerinin, mühendislerin, hukukçuların, tedarikçilerin ve diğer kamu kuruluşlarının, proje finansmanı

Özellikle altyapı yatırımlarına duyulan ihtiyacın giderek arttığı günümüzde kamu kurum ve kuruluşlarının kendi kaynakları ile kamu hizmetlerinin gerektirdiği yatırımları gerçekleştirmesinin zor olması, onları da kaynak ve yöntem arayışına itmektir. Zira her ne kadar kamu hizmetinin yerine getirilmesi idarenin yetki ve sorumluluğunda olsa da; bunun bizzat idare tarafından gerçekleştirilmesi gerekli değildir. Bir kamu hizmetinin, kamu hizmetlerinin işletilmesi usullerinden hangisiyle işletileceğine karar verme yetkisi, elbette Anayasaya uygun olmak şartıyla, yasama organına ve elbette kanunlara aykırı olmamak şartıyla idareye aittir. Yani hangi kamu hizmetinin hangi usulle yerine getirileceği / işletileceği konusu bir “yerindelik” değerlendirmesidir.³

Bu noktada kamu hizmetlerinin işletilmesi konusunda çeşitli usuller olduğunun altını çizmek faydalı olacaktır: Bir kamu hizmeti, bizzat o hizmetten sorumlu olan kamu otoritesince yürütülebileceği gibi, başka bir kamu tüzelkişiliği eliyle ya da esas sorumlu olan kamu idaresinin gözetim ve denetimi altında özel kişilerce de yürütülebilir. Kamu hizmetlerinin yürütülüş yöntemleri bakımından emanet, müşterek emanet, ruhsat, iltizam, imtiyaz gibi usuller sayılmakta ise de⁴; aslında bu yöntemleri emanet usulü ve yetkilendirme usulü olarak iki ana başlık altında toplamak mümkündür.⁵ Emanet, bir kamu hizmetinin, hizmeti üstlenen kamu idaresi tarafından bizzat kedi örgütü ve kaynaklarıyla kurulması ve işletilmesi yöntemidir. Yetkilendirme usulünde ise kamu hizmeti özel kişilere gördürülmektedir.⁶

Son yıllarda kamu hizmetlerinin özel kişilere gördürülmesi uygulamalarının hem sayıca artması, hem de hizmet alanlarının genişlemesinin sonucu olarak idarî sözleşmelerin konusunun ve niteliğinin geçmişteki uygulamalara göre yaygınlaştığı, tabi olunan hukuk rejimi açısından adeta

sürecine katılmaları gerekecektir.” (Canaz Yılmaz, 2009: 2657.)

³ Gözler, 2009: 532.

⁴ Polatkan, 2000: 33 vd.

⁵ Ulusoy, 2004: 65.

⁶ Kamu hizmetlerinin özel kişiler tarafından yürütülmesi yöntemini ifade etmek için kullanılan imtiyaz (concession) kavramı, doktrinde geniş anlamda “özel kişiler tarafından kamu hizmetlerinin yürütülmesi” yöntemlerinin hepsini (özel hukuk sözleşmesi-idari sözleşme ya da ruhsat usulü) kapsayacak şekilde kullanıldığı gibi, dar anlamda kamu hizmetinin idari sözleşme yoluyla özel kişilere gördürülmesini ifade edecek şekilde de kullanılmaktadır. (Uz, 2007: 1171.)

“özelleştiği”, sözleşme ilişkisinin ise çok sayıda alanda adeta “genelleştiği” söylenmektedir.⁷

Kamu özel ortaklığı yönteminin bir kamu hizmeti imtiyazı olduğunu söyleyen görüşler bulunsa bile bu yöntemin dar anlamda imtiyazdan farklı yanları olduğu yadsınamaz. Bu farklı yanlar; özellikle tabi olunan hukuk rejimi, risk paylaşımı, mali düzenlemeler ve örgütlenme biçimidir.⁸

Aslında kamu özel ortaklığı yönteminin kamu hizmetlerinin devletçe klasik yollardan temini ile hizmet temininin tamamen özel sektör aracılığıyla yapılması arasındaki yelpazenin ortasında yer aldığını söylemek mümkündür.⁹ Bu yöntemde kamu tarafı hedefleri belirler ve denetlerken, diğer taraf projeyi finanse eder.¹⁰ Böylelikle kamunun gerçekleştirmesi beklenen hizmetler, özel sektör eliyle (kaynaklarıyla) gerçekleştirilirken kâr-zarar da iki taraf arasında paylaşılır.

Kamu özel ortaklığı yöntemi, çoğu zaman stratejik kamu hizmetlerinin sunulmasını, bu amaca tahsis edilmiş tesislerin modernize edilmesini hedefler. Bazen salt bir tesisin tasarlanmasını, inşasını, yenilenmesini, yönetilmesini ve bakımını içerir; bazen de normalde kamunun verdiği bir hizmetin yürütülmesini bünyesine katar. Yarattığı risk paylaşımı imkânı sayesinde kamu hizmetlerinin etkinliğini arttırmanın yanında, özel sektörden ek sermaye kaynağı sağlayarak kamu finansmanın üzerindeki baskıyı da hafifletir. Bunun karşılığında ise kamu sektörünün katılımı, özel yatırımcılara uzun vadeli para akışı ve sosyal veya çevresel menfaatler gibi konularda garantiler sağlar.¹¹ Buna karşılık komplike sayılabilecek yasal ve finansal düzenlemeler gerektirdiği söylenmektedir.

Avrupa ve Amerika’da yoğun olarak uygulanan bu yöntem, Türkiye’de de özellikle son dönemde yoğun bir ilgi görmeye ve benimsenmeye başlamıştır. Orta ve Doğu Avrupa’da sektörlerdeki altyapı ihtiyacı ile kamunun gerekli yatırımları finanse etme kapasitesi arasında uçuruma varan bir fark

⁷ Karasu, 2011-çevrimiçi: 80. Ayrıca bakınız: Gözübüyük vd.: 552 vd. Gözler, 2008: 550 vd.

⁸ Karasu, 2011-çevrimiçi: 82.

⁹ Tekin, 2007: 10.

¹⁰ European Commission, (2004, çevrimiçi-2011)

¹¹ European Commission, (2009, çevrimiçi-2011)

olduğu bilinmektedir. Bu uçurumun Türkiye’de de mevcut olduğunu yadsıyamayız.¹²

2. Kamu Özel Ortaklıklarının Avantajları ve Dezavantajları:

Kamu özel ortaklığı yönteminin kamu hizmeti açısından sağladığı başlıca faydalar;

- Yeniliklerin hızla uygulanması, (kamu sermayesi sınırlı olsa bile altyapıların tedariki hızlı gerçekleşir)
- Özel sektör becerilerinden maksimum ölçüde yararlanabilme,
- Daha az maliyet, (işletim ve bakım hizmetlerini de içermesi sayesinde projenin masrafları ömür boyu azalır)
- Her riskin kendisini en iyi yönetecek tarafın üzerinde olması, (yaşam döngüsü maliyeti riskinin özel sektöre bırakılması, böylelikle en iyi değerin yakalanması adına risk dağılımının en uygun şekilde yapılması söz konusudur. Ayrıca kamu hizmetlerinin görülmesini sağlama sorumluluğunu devreden kamu görevlileri bu sayede hizmetlerin planlanmasına ve icranın gözetimine odaklanabilir.)¹³

¹² Kamu özel ortaklığı, özelleştirmeden farklıdır. Hizmetin kamu hizmeti niteliği devam eder, devlet tamamen çekilip hizmeti piyasaya terk etmez. Özel hukuk hükümlerine tabi olması, esnek çalışma ilişkileri ve örgütlenme yapısı açısından ise tipik bir özelleştirme uygulaması olduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte bilinen anlamda özelleştirmeden farkı kamu özel ortaklığında kamu hizmetlerinin, kamu adına özel sektör tarafından tasarlanıp finanse edilerek ve işletilerek belli bir süre için kamuya sunulmasıdır. Özelleştirmede özellikle tepki çeken yabancı özel sektör şirketlerinin süresiz olarak devralması kamu özel ortaklığında geçerli değildir. Ulusal değerler kamu özel ortaklığı ile ya hiç devredilmez ya da belirlenen sürenin sonunda devlete iade edilir. Karasu, (2011-çevrimiçi): 80.

¹³ Risk dağıtımını sağlaması hususu, kamu özel ortaklığı yönteminin ayırıcı bir özelliği olarak da belirtilmektedir. (Delmon, vd., 2012: 5.

Bu risklerden en temeli gelir riskidir. Geliri belirleyen unsurlar kullanma seviyeleri ve tarifelerdir. Yatırımdaki gelir riskini öngörebilmek için geçmişe dair bilgi gerekir. Bu açıdan bakıldığında örneğin yol projeleri geçmiş bilgilerin ayrıntılı araştırması, gelecekteki büyüme potansiyeli tahmini ve insanların yol parası ödeme isteklerine dair anketler yapılmış olsa dahi daha risklidir.

İnşa riskleri de önemli faktörlerdendir çünkü tahmini masrafın aşılması halinde imtiya-

- Bu kapsamdaki işlemlerin kamu bilançosunda gösterilmemesi, riskin bir kısmının özel sektör tarafından üstlenilmesinin sonucu olarak kamu kaynaklarının korunarak başka amaçlar için kullanılabilmesi,¹⁴
- Özel sektörün sermayeye iştirakinin (böylelikle çok daha büyük projelerin uygulanmasının) ve özel becerilerin teşvikini sağlanması,
- Hizmetlerden faydalanan bireylerin ödedikleri paranın karşılığını alması ve kalite standardının sağlanması/korunması,¹⁵

olarak sayılabilir.

zın finansal fizibilitesi tehlikeye düşebilir. Bu tür riskler genelde projenin veya güvenlik gerekliliklerinin kötü tanımlanmasından veya bilinmeyen coğrafi koşullardan kaynaklanır. Çevresel/arkeolojik riskler de yine bu kapsamda yer alıp masrafi arttırabilir, süreyi uzatabilir.

Projenin tamamlanması için yurtdışından para ödünç alındığında döviz kurlarının değişmesi de önemli bir risktir, özellikle gelişen ekonomilerin nispeten zayıf para birimleri söz konusu olduğunda risk artar.

Düzenleyici/sözleşmesel riskler özellikle kamu özel ortaklığı alanının yeni düzenlendiği hukuk sistemlerinde mevcuttur.

Politik riskler, kamu özel ortaklığı yönteminin uygulandığı projelerin uzun süreli ve siyasi etkiye açık olmasıyla bağlantılıdır. Örneğin önceki hükümetin onayladığı, projenin yeni hükümet tarafından sahiplenilmemesi durumu.

Devletin projenin bir parçası olarak finansman için mevcut yapıları da yatırımcıya sağladığı durumlarda veya mevcut bir yapının tamiri için bir yatırımcıyla anlaştığı durumlarda gizli ayıp riski vardır.

Kamu kabulü riski yerel toplulukların yapılan projeyi kabul etmeyerek büyük protestolar düzenlediği durumlarda mevcuttur. Yatırımcının kamunun o konudaki hassaslığını doğru değerlendirmek için önceden araştırmalar yapması gerekir.

Sürdürülebilirlik riski normalde vergileriyle ve oylarıyla yatırımlara yön veren halkın yerine özel yatırımın geçmesinden kaynaklanır. Bu riski atlatmak adına devletin özel sektörün sunduğu hizmeti denetlemesinin yanında sivil gözlemci kuruluşlar da hizmetlerin kalitesine dikkat etmelidir.

Yatırımcıların daha varlıklı bir yabancı ülkeden olması durumunda, özellikle kamunun tekelinde olması beklenen hizmetlerde halkın projeye şüpheyle yaklaşması mümkündür, bu gizli korumacılık riskidir.

European Commission, (2003, çevrimiçi-2011): 52-54.

¹⁴ Yıldız vd., 2009: 8 Belirtmek gerekir ki özel finansmanla ilgili son deneyimlerin maliyetlerin kamusal finansmanınkinden daha yüksek olduğunu göstermesinden hareketle özel finansmanın sadece kısa bir dönem için kamu bütçeleri üzerindeki baskıyı azalttığı da ileri sürülmektedir. (Şahin vd., 2008: 36.)

¹⁵ European Commission, (2003, çevrimiçi-2011): 15.

Bu yöntemin faydalarının yanında elbette riskleri de mevcuttur. Öncelikle taraflar arasında amaç veya algılama farkları olabilir. Yöntemin niteliği gereği proje hazırlarken ve yürütülürken tarafların sürekli temasta olmaları gereği; tek tarafın her şeyi halletmesi ve diğerinin sonradan satın almasına kıyasla (kimi zaman kaynak israfı olarak dahi nitelendirilebilecek) daha uzun süreçler yaşanmasına neden olabilir. Keza güç dağılımının dengeli olmaması taraflar arası problem yaratabilir.¹⁶ Karmaşık sayılabilecek sözleşmeler, bütçe dışılık (bunun sonucu olarak kamu sektörünün yükümlülüklerinin gizlenmesi) ve kamu denetiminden kaçınma imkanı yaratması yine belirtilen dezavantajlar arasında yer almaktadır.¹⁷

3. Kamu Özel Ortaklığı Modelleri, Avrupa Birliği Uygulaması

Kullanılan kamu özel ortaklığı modelleri çeşitli şekillerde gruplandırılabilir. Her bir kamu özel ortaklığının durumun özelliklerine göre ayarlandığı ve sözleşme hükümleri, aynî katılımlar, finans kolaylıkları ve destekler ile kendine has ortaklıkların kurulabileceği / kurulması gerektiği açıktır.¹⁸

Projelere özel katılım konusundaki geleneksel modellerde altyapı yaratma yetkisine sahip kamu organları mevcut ihtiyaçlara yönelik uygun finansman, tasarlama ve yapım planları yapar ve proje tamamlanınca, o kamu kurumu tarafından işletilir. Özel sektörle sadece tasarlama ve yapım aşamaları için ilişki kurulur.¹⁹

Entegre proje geliştirme ve işletme modellerinde ise geleneksel modellere kıyasla özel sektöre aktarılan sorumluluk daha fazladır. Bu kapsamda,

¹⁶ Yıldız vd., 2009: 10.

¹⁷ Emek, 2010: 51, 54, Kesik, 2006: 32.

¹⁸ European Commission, (2003, çevrimiçi-2011): 19-26.

¹⁹ Bu yöntemlerden ilki hizmet sözleşmesidir. Kamu kurumları belirli hedeflerin gerçekleştirilmesi için özel şirketlerle sözleşmeler yapar. Hizmet sözleşmesinin kapsamındaki konuya ilişkin olarak yönetim ve yatırım inisiyatifi tamamen kamudadır.

İkinci yöntem işletme ve yönetim sözleşmeleridir. Kamu kurumları bu yöntemi işletim ve yönetim sorumluluğunu özel sektöre aktarmak için kullanır. Genelde süreleri hizmet sözleşmelerinden daha uzundur.

Son yöntem olan finansal kiralama (leasing) ise özel şirketler sabit kira ödemesi yaparak kamuya ait bir değer gelirinden yararlanırlar. İşletim ve yönetim sözleşmelerinden farklı olarak burada ticari risk artık özel sektördedir.

dünya uygulamasında yaygın olarak kullanılan başlıca kamu özel sektör ortaklığı modelleri şu şekilde sıralanabilir:²⁰

- Yap-İşlet-Devret (Built-Operate-Transfer/ BOT)
- Yap-Devret-İşlet (Built-Transfer-Operate/BTO)
- Yap-Sahip Ol-İşlet-Devret (Built-Own-Operate-Transfer/ BOOT)
- Yap-Sahip Ol-İşlet (Built-Own-Operate/BOO)
- Tasarla-Yap-Finanse Et-İşlet (Design-Built-Finance-Operate/ DBFO)
- Tasarla-Yap (Desin-Built/DN)
- Yap-Kirala-Devret-Bakımını Yap (Built-Lease-Transfer-Maintain/ BLTM)
- Kirala-Yenile-İşlet-Devret (Lease-Renovate-Operate-Transfer/ LROT)

Tüm bu modellerin işleyiş ve yapısını şu ortak aşamalarda sistematize etmek mümkündür:²¹

1. Proje kapsamının belirlenmesi: İhtiyaçlar ve bu ihtiyaçların giderilmesi durumunda sağlanacak faydalar ve ayrıca ihtiyaçların giderilmesini sağlamaya yönelik çözümler bu aşamada belirlenir.
2. Stratejinin oluşturulması: Buradaki asıl amaç, ihale stratejisinin belirlenmesidir. Bu aşamada, risklerin de belirlenmesi gerekmektedir.

²⁰ Eker, 2007: 62.

Kamu özel ortaklığı ilişkisindeki modeller konusunda farklı sınıflandırmalar da bulunmaktadır. Avrupa Komisyonu iki temel modelden bahseder: Ortaklığın bütünüyle sözleşmesel bir ilişki çerçevesinde kurulduğu ve yürütüldüğü (purely contractual nature) Sözleşmeye Dayalı Kamu Özel Ortaklıkları ile; sadece sözleşmeye dayanmayan, bağımsız bir teşebbüsün de arada olduğu (institutional nature) Kurumsal Kamu Özel Ortaklıkları. (Talus, 2009: 348)

²¹ Eker, 2007: 62,63.

3. Seçim, müzakere süreci ve sözleşme yapılması: Özel sektör firmalarından teklifleri alınır, değerlendirilir. Daha sonra, ön elemeyi geçen firmalarla tespit edilen sözleşme şartları çerçevesinde müzakereler yapılır ve ihaleyi kazanan firma belirlenerek bu firma ile sözleşme imzalanır.
4. Hizmete başlanması: Kamu özel ortaklığı yönteminin konusunu oluşturan hizmetin yerine getirildiği aşamadır.

Avrupa Birliği’nde kamu alımları alanına ilişkin 2004/18/EC ve 2004/17/EC sayılı Direktifler mevcut olup bu Direktiflerde kamu özel ortaklığı uygulamalarına ilişkin doğrudan özel düzenlemeler bulunmamaktadır. Avrupa Birliği müktesebatında kamu özel ortaklığı yöntemine ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamasına karşın, Avrupa Komisyonu tarafından yayınlanan PPP Yeşil Kitabı (COM/2004/327/ Final) kamu özel ortaklığı uygulamalarına ilişkin olarak sözleşmelerin hazırlanması, ortak seçimi ve uygulama sırasında dikkat edilmesi gereken hususları ortaya koymuştur.

Kamu özel ortaklığı yöntemini uygulayan Avrupa Birliği üyesi ülkeler şu üç kategoride değerlendirilmektedir:²²

- Yöntemi ileri düzeyde uygulayan ülkeler (advanced PPP adopters), örneğin İngiltere, Fransa, Almanya ve İtalya.
- Yöntemi orta düzeyde uygulayan ülkeler (intermediate PPP adopters), örneğin İspanya, Portekiz ve Hollanda.
- Yöntemi geç uygulamaya başlayan ülkeler (latecomers), örneğin Lüksemburg, İsveç, Belçika, Yunanistan.

²² Uz, 2007: 1172-1173.

4. Türkiye'deki Kamu Özel Ortaklığı Modelleri ve Uygulaması - Güncel Durum ve Tavsiyeler

4.1. Genel Olarak

Türkiye'de kamu özel ortaklığı yöntemi kapsamındaki ilk ciddi uygulamalar 90'lı yıllardan itibaren gündeme gelmiş, elektrik üretimi, içme suyu gibi alanlarında yap-işlet-devret veya yap-işlet türü bazı modeller devreye konulmuştur.

Yap-işlet-devret modeli; kamu finansmanının kamusal nitelikli yatırımları gerçekleştirip, kamusal mal ve hizmeti yerine getirmede yetersiz kalması ya da devletin ekonomi ve kamu hizmeti anlayışının değişmesi sebebiyle; söz konusu yatırım ve hizmetlerin gerçekleştirilmesinde özel sermayenin finansmanına ve özel sermayenin sağladığı yatırım ve finansman karşılığında bu hizmeti belirli bir süreliğine (kârı ve zararı kendisine ait olmak üzere) işletmesine imkan veren; süre sonunda ise tüm yatırım ve tesislerin bedelsiz ve her tür borçtan arî olarak kamu idaresine geçmesini sağlayan bir modeldir. Yani yap-işlet-devret modeli esas itibariyle bir finansman modelidir.²³ Yap-işlet-devret modeli modelinde yatırımcı öz sermayenin ve aldığı kredinin geri ödenmesi için yatırım konusu işletmenin gelirini doğrudan toplar, ona kredi veren finans kurumu ise yatırımı asli unsur olarak değerlendirir. İyi bir projeye sahip özel yatırımcı, klasik inşaat sözleşmesi yapmak yerine proje finansmanını tercih ederek hem kredi bulmada hem de ihaleyi kazanmada daha avantajlı duruma gelir.”²⁴

Yap-işlet-devret modelinin kapsamlı şekilde mevzuatımızda düzenlenmesi 08.06.1994 tarihli 3996 sayılı “Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun” ile olmuştur. Bununla birlikte bu alandaki ilk yasal düzenleme 4.12.1984 tarihli “Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretim, İletimi, Dağıtım ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun” ile yapılmıştır.

En çok kullanılan kamu özel ortaklığı yöntemi yap-işlet-devret mode-

²³ Yerlikaya, 2002: 27.

²⁴ Pekgüçlü Karabulut, 2007: 13.

lidir.²⁵ Yap-kirala-devret modeli ise Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu’nda 2005 yılında yapılan değişiklikle²⁶ sağlık hizmetlerine özgü olarak sistemimize girmiştir.

Ülkemizde kamu özel ortaklığı uygulamalarına ilişkin mevzuatta yer alan başlıca yasal düzenlemeleri şu şekilde tespit etmek mümkündür:

- 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun,
- 3096 sayılı Türkiye elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun,
- 3465 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü dışındaki Kuruluşların Erişim Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapımı, Bakımı ve İşletilmesi ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun,
- 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi İle Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun.

Aşağıdaki bölümde, bu temel düzenlemeler kapsamında oluşmuş hukuki altyapı incelenecektir.

²⁵ European PPP Expertise Center-EPEC, (çevrimiçi-2011): 36.

²⁶ Ek Madde 7/1 - (Ek madde: 03/07/2005 - 5396 S.K./1.mad): Yapılmasının gerekli olduğuna Yüksek Planlama Kurulu tarafından karar verilen sağlık tesisleri, Sağlık Bakanlığınca verilecek ön proje ve belirlenecek temel standartlar çerçevesinde, kendisine veya Hazineye ait taşınmazlar üzerinde ihale ile belirlenecek gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine kırk dokuz yılı geçmemek şartıyla belirli süre ve bedel üzerinden kiralama karşılığı yaptırılabilir.

Özellikle 5396 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa Bir Ek Madde Eklenmesi Hakkında Kanun ile yapılan bu değişiklik kamu özel sektör ortaklıklarının sağlık tesislerinin yapılmasında bir yöntem olarak kullanımını artırmıştır.

Bu kapsamda öncelikle, sağlık tesislerinin yapılmasının gerekliliğine Yüksek Planlama Kurulu karar vermekte, Kararın ardından, Maliye Bakanlığı, Hazineye ait taşınmazları gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine bedelsiz devretmekte ve sağlık tesisleri, kırk dokuz yılı geçmemek şartıyla belirli süre ve bedel üzerinden gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine kiralama karşılığı yaptırılmaktadır. Ayrıca, sağlık tesislerinin yenilenmesi, tesislerdeki tıbbî hizmet alanları dışındaki hizmet ve alanların işletilmesi karşılığında, gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine yaptırılmaktadır.

Ancak hemen burada belirtmek gerekir ki; 90'lı yılların ikinci yarısında ayrıca 3996 sayılı Kanun ve bu Kanun'da yapılan değişiklikler ile ilgili olarak Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurularda bulunulmuş, Anayasa Mahkemesi'nce iptal kararları da verilmiştir.²⁷ Ancak bu iptal kararlarını takiben yapılan yeni yasal düzenlemelerin yanında 1999'da Anayasa değişikliğine de gidilmiş Anayasa'nın 47. maddesinde yapılan düzenlemeler ile kamu yatırım ve hizmetlerinin özel hukuk sözleşmeleri imzalamak suretiyle yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılabilmesine anayasal zemin hazırlanmıştır.²⁸ Aynı değişiklik ile Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerinde de düzenlemeler gerçekleştirilmiş, uluslararası yatırım anlaşmalarından doğan uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümlenebilmesi konusundaki anayasaya aykırılık iddiaları ortadan kaldırılmıştır.

4.2. Mevcut Hukuki Altyapı

4.2.1. 3996 sayılı, Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun²⁹

Kanunun amacı “kamu kurum ve kuruluşlarınca (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ifa edilen, ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak gerektiren bazı yatırım ve hizmetlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yerli veya yabancı sermaye şirketleri eli ile yaptırılmasını sağlamak” olarak belirlenmiştir.³⁰ (m.1 ve 2/2) Görüleceği üzere bu Kanun sadece yap-iş-

²⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 1994/71 E., 1995/23 K. sayılı ve 28.06.1995 tarihli (20.03.1996 tarih ve 22586 sayılı Resmî Gazete); 1996/63 E., 1997/40 K. sayılı ve 26.03.1997 tarihli (28.06.2001 tarih ve 24446 sayılı Resmî Gazete) kararları.

²⁸ 4446 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un (14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmî Gazete) 1. maddesi ile Anayasa'nın 47. maddesinin kenar başlığı “Devletleştirme ve özelleştirme” şeklinde değiştirilmiş ve bu maddeye şu fıkralar eklenmiştir:

“Devletin, kamu iktisadî teşebbüslerinin ve diğer kamu tüzelkişilerinin mülkiyetinde bulunan işletme ve varlıkların özelleştirilmesine ilişkin esas ve usuller kanunla gösterilir.

Devlet, kamu iktisadî teşebbüslerinin ve diğer kamu tüzelkişileri tarafından yürütülen yatırım ve hizmetlerden hangilerinin özel hukuk sözleşmeleriyle gerçek ve tüzelkişilere yaptırılacağı veya devredileceği kanunla belirlenir.”

²⁹ 13/6/1994 tarih ve 21959 sayılı Resmî Gazete.

³⁰ Madde 1 ve 2/2'deki bu belirlemenin yanında “yatırım ve hizmetlerin bu Kanuna göre sermaye şirketleri veya yabancı şirketler eli ile gerçekleştirilmesinin bu yatırım ve hizmetlerin, ilgili kamu ve kuruluşları (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) tarafından görülme-

let-devret modelini düzenlemekte ve yine sadece “bazı” yatırım ve hizmetlerin bu model çerçevesinde yapılabileceğini belirlemektedir. Bu konudaki kriter ise yatırım veya projenin “ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak” gerektirmesidir.

3996 sayılı Kanun, temel unsurları ve çerçeveyi belirledikten sonra kapsamına aldığı yatırım ve hizmetlerin yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketleri veya yabancı şirketler eli ile gerçekleştirilmesindeki usul ve esasları (bu şirketlerde aranılacak özellikler, sözleşmelerin kapsamı, yatırım sonucu oluşacak mal ve hizmetlerin ücretinin belirlenmesine uygulanacak kriterler ve konuya ilişkin diğer ilkeler dahil olmak üzere) belirlemek konusunda Bakanlar Kurulu’na yetki vermiştir.³¹ Bakanlar Kurulu bu yetkisini 26 Nisan 2011 tarih ve 2011/1807 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanmış ve işbu Kararname’nin ekinde “3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Karar”ı³² yürürlüğe koymuştur.

3996 sayılı Kanun, bu temel belirlemelerin ardından hangi yatırım ve projelerin bu kriteri karşıladığı örneksime yoluyla hemen takip eden 2.

sine ilişkin kanunların istisnasını teşkil” edeceği de madde 2/2’de açıkça belirtilmektedir.

³¹ Bakanlar Kurulu’nun bu yetki kapsamında yapacağı düzenleme Maliye, Bayındırlık ve İskan, Ulaştırma, Enerji ve Tabii Kaynaklar bakanlıkları, Devlet Planlama Teşkilatı müsteşarlığı, Hazine müsteşarlığı ve Dış Ticaret müsteşarlığınca müştereken hazırlanacaktır (3996 s. Kanun m. 4). Hemen burada belirtelim ki; 641 sayılı Kalkınma Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin (8.6.2011 tarih ve 27958 Mük. sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır) 43. maddesi uyarınca mevzuatta i) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı’nın bağlı ya da sorumlu olduğu Bakan’a yapılan atıflar Kalkınma Bakanı’na, ii) Devlet Planlama Teşkilatı’na veya Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı’na yapılan atıflar Kalkınma Bakanlığı’na, iii) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarı’na yapılmış olan atıflar Bakanlık Müsteşarı’na, iv) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı’nda diğer birim ve yöneticilerine yapılmış atıflar Bakanlık’ın ilgili birim ve yöneticilerine yapılmış sayılır.

³² 11 Haziran 2011 tarih ve 27961 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu konudaki ilk düzenleme 94/5907 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında 3996 Sayılı Kanunun Uygulama Usul ve Esaslarına İlişkin Karar’dır. 94/5907 sayılı bu Karar’da değişiklik yapan Bakanlar Kurulu Kararları bir tarafa bırakılır ise 2011/1807 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı bu konudaki ikinci genel nitelikli idari düzenlemedir ve 48. maddesi hükmü ile 94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nı yürürlükten kaldırmıştır.

maddede sayılmıştır: Köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu, gar kompleksi, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları, milli park, tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esasları kapsar. Görüleceği üzere sayılan örnekler arasında altyapı yatırımı niteliği taşıyan hususların yanında üst yapı yatırımları da yer almaktadır. Yasakoyucu zaman içerisinde yaptığı değişiklikler ile her ne kadar sınırlı bir sayma niteliği taşımasa da bu örneklerin sayısını arttırmış, böylelikle gelişmeler çerçevesinde ortaya çıkan yeni ihtiyaçlara ilişkin yatırım ve projelerin de bu kapsamda değerlendirilmesi konusunda herhangi bir duraksama yaşanmasını engellemeye çalışmıştır.³³

Belirtmek gerekir ki 3996 sayılı Kanun'un 13. maddesi i) 3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtım ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun; ii) 3465 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü Dışındaki Kuruluşların Erişme Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapımı, Bakımı ve İşletilmesi İle Görevlendirilmesi Hakkında Kanun hükümlerini saklı tutmuştur. Buna karşılık belirtilen bu iki Kanun kapsamındaki idareler yani Türkiye Elektrik Kurumu ile Karayolları Genel Müdürlüğü 3096 ve 3465 sayılı Kanunlara tabi işlerde 3996 sayılı Kanun'un sözleşme, garantiler ve muafiyetlere ilişkin hüküm-

³³ 9.5.2008 tarihli ve 5762 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle; 3996 sayılı Kanun'un 1. maddede yer alan "ileri teknoloji ve yüksek maddi kaynak" ibaresi "ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak" olarak değiştirilmiştir.

Aynı Kanununun 2. Maddesiyle, 3996 sayılı Kanun'un 2. maddesinde yer alan "otoyol" ibaresinden sonra gelmek üzere "trafiği yoğun karayolu" ibaresi "demiryolu" ibaresinden sonra gelmek üzere "gar kompleksi, lojistik merkezi" ibareleri eklenmiş; "hava limanları" ibaresi "hava alanları ve limanları" olarak değiştirilmiş ve bu ibareden sonra gelmek üzere "yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları, milli park, tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri" ibaresi eklenmiştir.

lerinden yararlanmayı tercih edebileceklerdir.

3996 sayılı Kanun, Yap-işlet-Devret Modelini;

- i. İleri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen ve
- ii. Yatırım bedelinin ve karın sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesi esasına dayalı olarak işleyen,

özel bir finansman modeli olarak tanımlar.³⁴

3996 sayılı Kanun uyarınca yap-işlet-devret modelinin işleyişinin ana hatları şu şekildedir (3996 sayılı Kanun m. 4-9):

- i. Yatırım ve hizmetleri yap-işlet-devret modeline göre yaptırmak isteyen idare, projeye ilişkin ön yapılabilirlik etüdüyle (Bakan onaylı olarak) Yüksek Planlama Kurulu’na müracaat eder.

³⁴ 3996 sayılı Kanun’un 3. maddesi “tanımlar” kenar başlığını taşır ve Kanun’un uygulamasına ilişkin diğer temel kavramları da tanımlar. Buna göre;

Sermaye Şirketi; Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına göre kurulmuş veya kurulacak olan ve gerektiğinde kamu kurum ve kuruluşlarının da (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ortak olduğu ve bu yine 3996 Kanun’un 4. maddesinde belirtilen Bakanlar Kurulu kararında öngörülen şartları taşıyan anonim şirketini ifade etmektedir. Yabancı Şirket ise “6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu hükümleri uyarınca Türkiye’de faaliyette bulunmasına izin verilen kuruluş” olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte 6224 Sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu madde 5/b hükmü uyarınca yürürlükten kaldırılmıştır ve mevzuatta 6224 sayılı Kanun’a yapılan atıflar 4875 sayılı Kanun’un ilgili hükümlerine yapılmış sayılır.

İdare; Yüksek Planlama Kurulunca bu Kanunda öngörülen yatırım ve hizmetleri yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırmak üzere sermaye şirketi veya yabancı şirket ile sözleşme yapmaya yetkili kılınan ve hizmetin asli sahibi olan kamu kurum ve kuruluşlarını (kamu iktisadi teşebbüsleri ve fonları dahil),

Katkı Payı: Görevli şirketin ürettiği mal veya hizmetin bedeli, mal veya hizmetten yararlananlar tarafından tamamen veya kısmen ödenmesi mümkün olmayan yatırımlarla ilgili yapılacak görevlendirmelerde, mal veya hizmetten yararlananların tüketim veya kullanım miktarları da dikkate alınarak belirlenen ve idare tarafından görevli şirkete tamamen veya kısmen yapılan ödemeyi, ifade etmektedir. 2011/1807 sayılı Bakanlar Kurulu’nun tanımlar maddesi (madde 4), ana kredi, istekli, köprü kredi gibi; uygulama ayrıntılarına ilişkin başkaca bir takım kavramları da tanımlamıştır.

Mahalli idareler, İçişleri Bakanlığı kanalıyla; yükseköğretim kurumları ise Milli Eğitim Bakanlığı kanalıyla başvuruda bulunur.

Ön yapılabilirlik etüdü; yap-işlet-devret modeli ile gerçekleştirilmesi düşünülen projenin teknik, finansal, ekonomik, çevresel, sosyal ve hukuki açılardan yapılabilirliklerini analiz eden, öngörülen katkı payı ve garantiler de dahil olmak üzere risk analizlerini ve paylaşımını içeren ve yatırımın geleneksel tedarik yöntemleri yerine yap-işlet-devret modeli ile hayata geçirilmesinin gerekçesini karşılaştırmalı ekonomik ve finansal analizlerle ortaya koyan bir rapor mahiyetindedir. (2011/1807 sayılı BKK m. 4)

- ii. Yüksek Planlama Kurulu uygun bulur ise bu idareyi söz konusu yatırım ve hizmetleri yap-işlet-devret modeline göre gerçekleştirmek konusunda yetkilendirir.

Bu yetkilendirmede yapılacak olan yatırım ve hizmetleri, risk paylaşımı ilke ve esaslarını, katkı payı ve talep garantisi verilip verilemeyeceğini, verilecekse gerektiğinde bunlara ilişkin üst sınırları da belirleyebilir. (2011/1807 sayılı BKK m. 5)

- iii. Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılmak istenen yatırım ve hizmetler, Resmi Gazete’de ve Türkiye çapında yayımlanan yüksek tirajlı iki gazetede en az birer defa ilan edilerek duyurulur. (2011/1807 sayılı BKK m. 6)

- iv. İdare tarafından, görev konusu yatırım veya hizmetlerin özelliklerini belirtecek şekilde şartname hazırlanır veya hazırlattırılır. Şartnamelerde görevin mahiyetine göre konulacak özel ve teknik şartların dışında, genel olarak yer alması zorunlu olan hususlar 2011/1807 sayılı BKK m, 8’de sayılmıştır.³⁵

³⁵ Asgari unsurlar şunlardır:

- a) Görevin niteliği, nevi ve kapsamı.
 b) Geçici ve kesin teminatın oranları ve şartları.
 c) Görev yeri, teslim etme ve teslim alma şekil ve şartları.
 ç) Görev konusu işlere başlama ve iş bitirme tarihleri, gecikme halinde uygulanacak müeyyideler.
 d) Şirketlerde aranan şartlar ve istenen belgeler.

İdare, ön yeterlik değerlendirmesi yapıp yapmamakta serbesttir. İdare tarafından belli istekliler arasında kapalı teklif usulünün uygulanmasına ve ön yeterlik değerlendirmesine karar verildiği takdirde, bir ön yeterlik komisyonu kurulur. Komisyonun kuruluş ve çalışma usulleri ile isteklilerde İşin gereği aranacak özellikler idarece belirlenir. (2011/1807 sayılı BKK m. 10)

- v. Görevlendirmeyi yapacak idarenin üst yöneticisinin onayıyla görevlendirme komisyonu teşkil edilir. Komisyona yardımcı olmak üzere, görevlendirme kararlarına katılmamak şartı ile gereği kadar idari ve teknik eleman görevlendirilebilir. Komisyonun kuruluş ve çalışma usulleri idare tarafından düzenlenir. (2011/1807 sayılı BKK m. 7, 11, 12 ve 16)

Görevlerin verilmesinde; tüm istekliler arasında kapalı teklif usulü,³⁶

^{e)} Değerlendirme yapmak üzere şirketlerden istenecek görev konusu ile ilgili fizibilite raporu, iş programı, nakit akım tablosu ve benzeri belgeler.

^{f)} Görevlendirmeyi yapıp yapmamakta ve uygun teklifi tespit etmekte idarenin serbest olduğu.

^{g)} Tekliflerin hazırlanması, verilmesi, değerlendirilmesi ve görevlendirme usul ve esasları.

^{ğ)} Tekliflerin geçersiz sayılacağı haller.

^{h)} Görevlendirme kararının alındığı tarihten itibaren hangi süre içerisinde onaylanacağı veya iptal edileceği.

^{ı)} Her türlü giderin kim tarafından karşılanacağı.

ⁱ⁾ Süre uzatımı verilebilecek haller ve şartları.

^{j)} Ücret belirleme yöntemleri.

^{k)} Kamulaştırma bedeline görevli şirketin iştirak edip etmeyeceği, edecekse iştirak edilecek tutar, ayrıca arazi toplulaştırması yapıp yapılmayacağı ve bedelin hangi tarafça karşılanacağı.

^{l)} Mevzuat gereği alınması gereken zorunlu izinler ile bu izinlerin kim tarafından alınacağı.

^{m)} İhtilafların çözüm şekli.

ⁿ⁾ Katkı payı ödenip ödenmeyeceği ve katkı payı belirleme yöntemleri.

^{o)} Talep garantisi verilip verilmeyeceği, verilecekse miktarı ve süresi.

^{p)} Hazine yatırım garantisi öngörülüp öngörülmediği.

³⁶ Bütün isteklilerin teklif verebildiği usuldür. İdare tekliflerin hazırlanması, verilmesi, zarfların açılması, tekliflerin değerlendirilmesi ve görevlendirmenin sonuca bağlanmasına dair usul ve esasları tespit eder. Bu usul ve esaslar şartnamede belirtilir. (2011/1807 sayılı BKK m.13)

belli istekliler arasında kapalı teklif usulü³⁷ veya pazarlık usulü,³⁸ uygulanabilir.

Görevlendirmelerde tüm istekliler arasında kapalı teklif usulünün uygulanması esastır. Bununla birlikte Görevin gereğine göre bu usullerden hangisinin uygulanacağı idare tarafından tespit edilir.³⁹ İdarece belli istekliler arasında kapalı teklif usulü veya pazarlık usulünün uygulanmasına karar verilmesi halinde, bu kararın gerekçesi görevlendirme ilan veya şartnamesinde belirtilir.

İsteklinin veya istekli bir ortak girişim ise bu girişim içinde yer alan şirketlerin her birinin sağlam bir mali yapıya sahip olduklarını bağımsız denetim firmalarının tasdiklenmiş bilançoları ile kanıtlamaları ve isteklinin veya istekli ortak girişim ise bu girişimini içinde yer alan şirketlerden en az birinin talip olunan yatırım veya işletme ile

³⁷ İdare, bu Karar kapsamında gerçekleştireceği yatırım ve hizmetleri, diğer görevlendirme usulleri yerine, teknik yeterlilikleri ve mali güçleri idarece kabul edilmiş en az üç istekli arasında kapalı teklif usulü ile yaptırabilir.

Bu usulü tercih eden idarenin zorunlu nedenlerle üç istekliyi bulamaması ya da teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde, Bakan onayıyla, teklif almanın aynı usulle ikinci kez tekrarında üç istekli şartı aranmaz. Sınır güvenliği, gümrük hizmetlerinin niteliği veya zorunlu haller gözönüne alınarak üçten az istekliden teklif almak gerektiği takdirde, Bakandan izin alınması şarttır. Bu usule göre yapılacak görevlendirmelerde, görevlendirmeye katılacak isteklilerin isimleri belirtmek suretiyle Bakanın onayının alınması zorunludur. Bu görevlendirmelerde ilan yapılması zorunlu değildir. Gerekli görülen hallerde görevlendirmeye davet edilecek isteklilerin seçimi için ilan yapılabilir. (2011/1807 sayılı BKK m.14)

³⁸ Tüm istekliler arasında kapalı teklif usulü veya belli istekliler arasında kapalı teklif usulü ile görevlendirme yapılamaması durumunda pazarlık usulü ile görevlendirme yapılabilir.

Pazarlık usulü ile yapılacak görevlendirmelerde, tekliflerin yazılı olarak alınması zorunludur. Teklifler, idarece teşkil edilen komisyon tarafından, işin nitelik ve gereğine göre, şartnamede belirtilen yatırım ve hizmetlerin ücretlerinin belirlenmesi esasına uygun olmak üzere değerlendirilir. Bu değerlendirmede ayrıca şartnamede yer alan diğer hususlar da dikkate alınır. Görevlendirme pazarlık ile neticelendirilir. Bu usule göre yapılan görevlendirmelerde ilan yapılması zorunlu değildir. Pazarlığın ne suretle yapıldığı, ne gibi tekliflerde bulunduğu ve görevlendirilen şirketin neden dolayı tercih edildiği görevlendirme kararında gösterilir. (2011/1807 sayılı BKK m.15)

³⁹ Gerektiğinde YPK, yatırım ve hizmetlerin özelliğine göre görevlendirme usulüne karar verebilir.

ilgili faaliyetlerde bulunmuş olması zorunludur.

İki veya daha fazla istekli tarafından yapılan tekliflerin aynı olması ve bunların da uygun teklif olduğunun anlaşılması halinde, ilgili idareyi ve/veya Hazineyi en az mali yükümlülük altına sokacak olan teklif sahibine görevlendirme yapılır.

Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde idare tarafından yapılacak görevlendirmenin teklif değerlendirmesinin, ücret ve/veya katkı payı belirleme esasına dayanması halinde i) (Uluslararası sektörel iç karlılık oranları gözönünde bulundurularak) maliyet artı kar yöntemi ya da ii) Tavan ücret yöntemi uygulanır. Yüksek Planlama Kurulu gerektiğinde, işin niteliği ile yatırım ve hizmetin özelliğine göre bu ücret yöntemlerinden birinin veya her ikisinin birlikte uygulanmasına karar verebilir.⁴⁰

Görevlendirme komisyonu tarafından alınan görevlendirme kararı Bakan, mahalli idarelerde ve yükseköğretim kurumlarında ise üst yönetici tarafından onaylanır veya iptal edilir.

İstekli çıkmadığı veya tekliflerin uygun görülmediği hallerde, idare aynı yatırım ve hizmetler için Kararda öngörülen usullerden herhangi birine yeniden başvurmakta serbesttir.

- vi. Görevlendirme kararı verilen isteklinin görevlendirilmesini müteakip, her yap-işlet-devret projesi için ayrı bir şirket kurulur. Bu şirketin ana sözleşmesinde söz konusu proje, faaliyet konusu olarak belirtilir. Şirketin bu Karar kapsamında gerçekleştireceği yatırım ve hizmetler için getireceği öz kaynak oranı, önerilen toplam sabit yatırım tutarının yüzde yirmisinden az olamaz. (2011/1807 sayılı BKK m. 17)

⁴⁰ Her iki yöntem açısından da dikkat edilmesi gereken ayrıntılar 2011/1807 sayılı BKK’da belirtilmiştir.

yap-işlet-devret modeli projelerinde istisnai olarak katkı payı ödeme usulü uygulanabilir. Katkı payı ile yapılacak projelerde, yıllık katkı payı ve proje ömrü boyunca ödenecek toplam katkı payı miktarı ve buna ilişkin analizler Yüksek Planlama Kurulu’na yapılan müracaat aşamasındaki ön yapılabilirlik etüdünde yer alır. Ön yapılabilirlik etüdünde katkı payı öngörülmeleyen projelerin uygulama sözleşmesinde katkı payı ödenmesine ilişkin düzenleme yapılamaz.(2011/1807 sayılı BKK m. 36-45)

vii. Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek yatırım ve hizmetlere ilişkin uygulama sözleşmeleri; yetkili idarenin bağlı, ilgili veya ilişkili olduğu Bakan'ın onayı alınarak⁴¹ sermaye şirketi veya yabancı şirket ile imzalanır.⁴² İmzalanacak bu sözleşme, özel hukuk hükümlerine tabidir ve süresi 49 yıldan fazla olamaz. Uygulama sözleşmesi, Yüksek Planlama Kurulu'nun yetkilendirme kararı ile şartnamelere uygun olarak hazırlanır.⁴³

⁴¹ Daha önce Bakanlık onayı aranmazken, yani idare Yüksek Planlama Kurulu'nun izni sonrası doğrudan sözleşme imzalayabilir iken; 6111 s. Yasa ile yapılan değişiklik sonrası artık ilk aşamada Yüksek Planlama Kurulu'nun yetkilendirmesi, sonraki aşama olarak da Bakanlık onayı gerekmektedir.

⁴² Yatırım ve/veya hizmetin belirlenen süre içerisinde projelendirilmesi, finansmanı, kurulması ve işletilmesinden sermaye şirketi veya yabancı şirket sorumludur.

Bu şirketlerin sözleşmede öngörülen yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde idarenin uğrayacağı zararın tazminine ilişkin hükümler sözleşmede yer alır.

Sözleşmelerde, idare tarafından yapılacak ödemelerin gecikmesi halinde, uygulanacak gecikme faizine ilişkin hükümlere de yer verilebilir.

Yapılacak sözleşmelerde sermaye şirketinin veya yabancı şirketin yapım ve işletmesini üstleneceği yatırım ve hizmetin süresinin belirlenmesinde yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) ve yatırım için sağlanan kredilerin geri ödeme süresi ile projenin mahiyeti, sermayenin miktarı ve işletme esasları dikkate alınır. (3996 S. Kanun madde 6 ve 7)

⁴³ Sözleşmelerde yer alması gereken asgari hususlar 2011/1807 sayılı BKK m.18'de belirtilmiştir:

- Taraflar (Sözleşmede taraflar, uygulama sözleşmesini imzalayan idare ile sermaye şirketi veya görevli şirkettir.)

- Sözleşmenin konusu

- Süre (Belirtilen yürürlük tarihinden başlamak üzere, yatırım süresi ve işletme süresinden oluşan toplam süre sözleşme süresidir. Bu süre mücbir sebepler ve idarenin sebep olduğu haller dahil hiçbir şekilde toplam kırkdokuz yılı geçemez.)

- Yatırım ve hizmetlerin genel esasları

- Mal ve hizmetin standart ve kalitesi

- Görevlendirmelerde performans kriterleri ile yatırım ve hizmetleri emre amade tutma koşulları

- Finansman (Görevli şirketin finansmanının tamamını sağlamakla yükümlü olduğu toplam yatırım tutarı ve varsa uygulanacak eskalasyonlar ile bunlara uygulanacak formüller, köprü kredi kullanılacaksa bunun kullanılacağı durumlar, ek maliyetler ve bunların nasıl karşılanacağı ile kullanılacak her tür krediye ilişkin hususlar sözleşmede yer alır.)

- Ücret ve varsa katkı payının belirlenmesi

- Hazine yatırım garantisi ve/veya talep garantisi verilip verilmeyeceği, varsa miktarı ve süresi

- Yatırım süresi, kabul ve işletmeye alma tarihi

- Yatırım döneminde işin tamamlanmasındaki gecikme ve maliyet değişiklikleri

viii. Gerçekleştirilecek yatırım sonucu üretilecek mal ve/veya hizmet-

-
- Kamulaştırma ve/veya arazi toplulaştırması
 - Mevzuat gereği alınması gereken izinler
 - Teminat (İdare tarafından, teklifle birlikte projelerin yatırım tutarına göre idarece takdir edilecek tutarda geçici teminat, sözleşmenin imzalanması ile birlikte yatırım tutarının yüzde biri oranında kesin teminat alınır. Teminatlar teminat mektubu olarak verildiği takdirde, geçici teminat süresiz, kesin teminat sözleşme süresince geçerli olmak üzere teklif edilen para cinsinden düzenlenir. Teminat olarak kabul edilecek değerler; tedavüldeki Türk parası, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığı’na ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerdir.)
 - Aylık ve yıllık faaliyet raporları
 - Denetim
 - Güvenlik, emniyet ve çevre önlemleri
 - Mücbir sebepler
 - Sigorta
 - Bakım ve onarım
 - Görevin devri (Görevli şirket, yatırım ve işletme dönemlerinde uygulama sözleşmesinden doğan tüm hak ve vecibelerini, aynı şartlarla ve bu belirtilen usul ve esaslara uygun bir başka şirkete, İdarenin uygun görüşü ve Bakan onayı ile devredebilir. Uygulama sözleşmesinin onayı Yüksek Planlama Kurulu tarafından yapılan görevlendirmelerde görevin devri, idarenin uygun görüşü ve Yüksek Planlama Kurulu kararı ile mümkündür. Görevin bu şekilde devri halinde diğer sözleşmeler de devredilmiş sayılır.)
 - Fesih (Uygulama sözleşmesi, görevli şirketin yükümlülüklerini yerine getirememesi veya uygulama sözleşmesi şartlarını ihlal etmesi, iflası, konkordato ilan etmesi, ödeme güçlüğüne düşmesi hallerinde, idare tarafından süresinden önce feshedilebilir. Feshe ilişkin hükümler, feshin sonuçları ve diğer sözleşmelerin akıbetine ilişkin hususlar uygulama sözleşmesinde düzenlenir.)
 - Süre sonunda tesisin devri (Uygulama sözleşmesi sonunda yatırım ve hizmetler her türlü borç ve taahhütlerden arı, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden İdareye geçer. Yatırım ve hizmetlerin devir aşamasında bu şartları ve uygulama sözleşmesinde yer alan diğer hususları haiz olup olmadığı oluşturulacak bir devir-teslim komisyonunca tespit edilir. Bu komisyonun oluşturulması, çalışma usul ve esasları, komisyonca tespit edilen eksiklik ve hataların giderilmesi ve onarımların yapılması ile ilgili hükümler uygulama sözleşmesinde yer alır.)
 - Sürenin sona ermesinden önceki devir
 - Krediler
 - Sorumluluk ve tazminat (Görevli şirket yatırım ve hizmeti belirlenen süre içerisinde projelendirmek, finansmanını sağlamak, tesisi yapmak ve işletmek, bakım ve onarımını sağlamak, süre sonunda tesisi her türlü borç ve taahhütlerden arı, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda idareye devretmekle yükümlüdür. Görevli şirket yatırım ve işletme döneminde üçüncü kişilere vereceği her türlü zarardan kusurlu olsun ya da olmasın sorumludur. İdare ve görevli şirketin yükümlülüğüne, sorumluluğuna ve zararların tazmini-ne ilişkin hükümler uygulama sözleşmesinde yer alır.)

lerin karşılığı olarak ödenecek ücretler veya katkı payları, gerekli görülen hallerde idarenin bağlı veya ilgili bulunduğu bakan tarafından belirlenir. Görevli şirketçe üretilen mal ve hizmetler için idare tarafından talep garantisi verilebilir.

- ix. Sermaye şirketi veya yabancı şirket tarafından yapılan yatırım ve hizmetler, sözleşmenin sona ermesi ile birlikte her türlü borç ve taahhütlerden ari, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden idareye geçer.

Yap-işlet-devret projesinin uygulanması sırasında yatırım ve hizmetler için gerekli kamulaştırma işlemleri idare tarafından 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu hükümlerine göre yapılır. Kamulaştırılan taşınmazın mülkiyeti idareye ait olur. Bu taşınmazlar ve mülkiyeti kamu kurum ve kuruluşlarına (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ait taşınmazlar, Hazineye ait taşınmazlar ve Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerler) görevli şirketin kullanımına bırakılır ve bunlar için irtifak hakkı ve kullanma izni bedelleri dahil kullanım bedeli ve hasılat payı alınmaz. Uygulama sözleşmesinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde, üst hakları ve kullanma izinleri de kendiliğinden sona erer. Bu durumda, görevli şirketin kullanımına bırakılan taşınmazların üzerindeki tüm yapı ve tesisler her türlü borç

· Gecikme faizi uygulanıp uygulanmayacağı

· Eğitim

· Uygulanabilir hukuk ve ihtilafların halli (Uygulama sözleşmesi ve görevli şirketin kamu kurum ve kuruluşlarıyla yaptığı diğer sözleşmelerin uygulanması sırasında doğabilecek hukuki ihtilaflar Türkiye Cumhuriyeti mevzuatına tabi olup, ihtilafların çözümünde Türkiye Cumhuriyeti Mahkemeleri görevli ve yetkilidir. Ancak, taraflar uygulama sözleşmesinde ihtilafların tahkim yolu ile çözümlenebileceğini kararlaştırabilirler. Bu durumda ihtilafın esasına Türk maddi hukuk kuralları uygulanır.)

· Sözleşme masraflarının kimin tarafından ödeneceği

· Tebligat

· Sözleşme dili (Uygulama sözleşmesi ve görevli şirketin kamu kurum ve kuruluşlarıyla yaptığı diğer sözleşmeler Türkçe olarak; görevli şirketin veya ortağının yabancı olması halinde ise Türkçe ve İngilizce olarak iki dilde hazırlanır. Herhangi bir ihtilaf olması halinde Türkçe metin geçerlidir.)

· Sözleşmedeki değişiklikler

· Diğer sözleşmeler

· Sözleşmenin yürürlük tarihi

· Sair hususlar

ve taahhütlerden ari, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda, herhangi bir tazminat veya bedel ödenmeksizin idareye intikal eder. Bundan dolayı görevli şirket tarafından veya üçüncü kişilerce herhangi bir hak iddia edilemez ve talepte bulunulamaz. Uygulama sözleşmesinde, kamu kaynaklarından köprü kredi sağlanacağı hükmünün yer alması halinde; bu taşınmazlar üzerinde görevli şirket lehine tesis edilecek üst hakları üzerinde kurulacak ipotekler için birinci derece birinci sıra boş bırakılır. Uygulama sözleşmesi koşulları çerçevesinde köprü kredi kullanılması halinde Hazine lehine birinci derece birinci sıradan ipotek tesis edilir.⁴⁴

Yap-işlet-devret modeli çerçevesindeki yatırım projeleri kapsamında (Hazine Müsteşarlığının görüşü ve bağlı olduğu Bakanın teklifi üzerine) Bakanlar Kurulu’na 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunve ilgili mevzuat çerçevesinde Hazine yatırım garantisi vermeye Hazine yatırım garantisi verme imkanı tanınmıştır.

Bakanlar Kurulu bu kapsamda;

1. İdare adına şirketlere, kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin satın alacakları mal ve hizmet bedelleri ile kamu kuruluşlarınca bu şirketlere taahhüt edilmiş üretim girdilerinin temin edilememesi halinde ilgili sözleşme çerçevesinde ortaya çıkabilecek ödeme yükümlülükleri için garanti vermeye,
2. Sözleşme hükümleri gereği mali yükümlülük altına giren kamu kurum ve kuruluşları ile fonlar lehine garanti vermeye,
3. gerektiğinde, proje ile ilgili anlaşmalardaki koşullar çerçevesinde köprü krediler sağlanmasına veya sağlanacak bu krediler için geri ödeme garantisi vermeye ve
4. Tesisin ve/veya şirket hisselerinin söz konusu projelere ilişkin anlaşmalardaki koşullara uygun olarak satın alınması halinde de dış kredi borçlarını yükleneyecek kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin lehine finansör kuruluşlara ga-

⁴⁴ Kamulaştırma bedelinin tamamen veya kısmen sermaye şirketi veya yabancı şirketece ödenmesi hususu idare ile bu şirketler arasında yapılacak sözleşmelerde hükme bağlanabilir. (3996 sa. Kanun m. 10 ile 2011/1807 sayılı BKK m.39, 40)

ranti vermeye,

ve garanti koşullarını belirlemeye yetkilidir.⁴⁵

3996 Sayılı Kanun uyarınca yap-işlet-devret modeli çerçevesinde idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirketin yapacağı bütün iş ve işlemler damga vergisi ile harçlardan muaftır. (3994 s. Kanun m.12)⁴⁶ Ayrıca yine 3996 sayılı kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlar 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na da tabi değildir. (3994 s. Kanun m.12)

4.2.2. 3096 sayılı, Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtım ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun⁴⁷

3096 sayılı Kanun, Türkiye Elektrik Kurumu dışındaki özel hukuk hükümlerine tabi sermaye şirketleri statüsüne sahip yerli ve yabancı şirketlerin elektrik üretimi, iletimi, dağıtım ve ticareti ile görevlendirilmesini, bu sürece ilişkin sözleşme, süre, tarife ve görevin sona ermesi şekil ve esaslarını düzenlemektedir. (3096 s. Kanun, m. 1)

Elektrikle ilgili hizmet vermek üzere kurulmuş olan sermaye şirketlerine elektrik üretim, iletim ve dağıtım tesisleri kurulması ve işletilmesi ile

⁴⁵ (3996 s. Kanun m. 11 ve 2011/1807 sayılı BKK m. 41)

⁴⁶ Yasa metninde “bütün iş ve işlemler” denmiş olmakla birlikte 2011/1807 sayılı BKK'nın 47. maddesinde bazı işlemlerin damga ve harç muafiyeti sayma yoluyla ayrıca belirtilmiştir:

a) (İsteklilerin idareye verecekleri geçici teminat mektuplarından sadece) görevlendirilen şirketin verdiği geçici teminat mektubu, kesin teminat mektubu ve bunlarla ilgili diğer teminat ve garantilerle görevlendirme kararları,

b) Görevli şirket ile idare arasında düzenlenen uygulama sözleşmesi ile bu sözleşme hükümlerine dayanılarak kamu kurum ve kuruluşları ile yapılan diğer sözleşmeler,

c) İdare tarafından yatırımla ilgili gerçekleştirilecek kamulaştırmalar ile kamulaştırılan taşınmazların tapu siciline, görevli şirket lehine konulan tescil ve şerhler,

d) Yatırım döneminde kullanılmak üzere görevli şirket tarafından yatırım kredisi temini ile mal ve hizmet alımları,

e) Yatırımın tamamlanmasını takiben idare ile görevli şirket arasındaki işletme ve bu dönem sonundaki devir uygulaması,

ile ilgili işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçtan istisnadır.

⁴⁷ 19/12/1984 tarih ve 18610 sayılı Resmî Gazete.

ticaretinin, yaptırılması kararı; Devlet Planlama Teşkilatı’nın görüşünü ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’nın teklifi üzerine, Bakanlar Kurulu tarafından verilecektir. Bu görevlendirme, yönetmelikle belli edilmiş görev bölgelerinde yapılabilmektedir.⁴⁸ (3096 s. Kanun, m. 2)

Elektrikle ilgili hizmet vermek üzere kurulmuş olan sermaye şirketlerinin görevlendirilmesi; elektrik üretim müsaadesinin verilmesi (m. 3) ya da işletme hakkının devri (m. 4) yoluyla olmaktadır.⁴⁹

Elektrik üretim müsaadesinin verilmesinde Bakanlık görevlendirilecek şirketle bir sözleşme akdeder ve elektrik üretimi yapacak tesisi kurma ve işletme izni verir. Bu tesiste üretilen elektrik enerjisi, Bakanlıkça tespit olunacak tarifeye göre bölgelerinde Türkiye Elektrik Kurumu’na veya o bölgede faaliyet gösteren görevli şirkete satılır. (3096 s. Kanun, m. 3,4)

İşletme hakkının devrinde ise; görev bölgelerinde kamu kurum ve kuruluşlarınca (Kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) yapılmış veya yapılacak üretim, iletim ve dağıtım tesislerinin işletme haklarının görevli şirketlere devredilmesine Bakanlar Kurulu karar vermektedir.

Görevli şirketler, görev bölgelerindeki mevcut elektrik enerjisi potansiyelinin kullanılabilir hale getirilmesi ve bölge elektrik ihtiyacının bölge içinden karşılanması esasına göre hareket ederler.⁵⁰ Bölge içerisindeki enerji üretimi yetersiz kaldığı hallerde veya enerji ekonomisi temin etmek maksadı ile Türkiye Elektrik Kurumu ile görevli şirketler veya birden çok görevli şirket arasında enerji alışverişi yapılabilir. (3096 s. Kanun, m. 5,6)

Enerji tarifeleri, görevli şirketin teklifi ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının onayı ile yürürlüğe girer. (3096 s. Kanun, m. 9)

⁴⁸ 85/9800 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın eki olarak 4 Eylül 1985 tarih ve 18858 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Tek Dışındaki Kuruluşların Görevlendirilecekleri Bölgeleri Gösterir Yönetmelik; Türkiye genelinde il sınırları esas almak suretiyle 33 görev bölgesi belirlemiştir.

⁴⁹ Her iki halde de akte diledik sözleşmeler 99 yıla kadar süreli olarak düzenlenebilmektedir. (3096 s. Kanun m.7)

⁵⁰ Görevli şirketlerin yapacağı üretim, iletim ve dağıtım tesislerinin onaylanmış tatbikat projelerine göre, kamulaştırma ihtiyacı ortaya çıktığında; kamulaştırma, Bakanlıkça 4650 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılır.

Görüleceği üzere 3096 sayılı bu Kanun, özel bir alana ilişkin olarak ve üretim izni verilmesi ile işletme hakkı devri şeklinde iki yöntem kapsamında bir işleyiş öngörmektedir.

4.2.3. 3465 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü dışındaki Kuruluşların Erişim Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapımı, Bakımı ve İşletilmesi ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun⁵¹

Bu Kanun özel hukuk sermaye şirketlerinin otoyollarının ve üzerindeki bütün tesislerin yapımı, bakımı, işletilmesi ile görevlendirilmesine ve süresi sonunda yol ve tesislerin Karayolları Genel Müdürlüğü'ne devrini düzenlemektedir. (3465 s. Kanun m.1) ait esasları düzenlemektedir.⁵²

Özel şirketlerinin görevlendirilebileceği konu “erişme kontrollü karayollarının (otoyolların) yapımı, bakımı ve işletilmesi ile hizmet tesislerinin yapımı, bakımı ve işletilmesi” olarak belirlenmiştir.⁵³ Bu kapsamda imzalanacak sözleşmeler 49 yıla kadar süreli olarak düzenlenir. Görevlendirme kapsamındaki işlerin gerçekleştirilmesi için gerekli bütün finansman görevli şirketçe sağlanır ve her türlü harcama görevli şirketçe yapılır. (93/4186 BKK'nın eki Yönetmelik m. 7)

Yürütülen proje kapsamında gerekli kamulaştırma işlemleri Karayolları Genel Müdürlüğü'nce ve Genel Müdürlük adına yapılır. Kamulaştırılmış arsa veya arazi ile üzerinde yapılacak tesislerin mülkiyeti Karayolları Genel Müdürlüğü'ne aittir ve Devlet malı hükmündedir. Buna karşılık Ancak, otoyol ve tesislerin yapımı sırasında ve işletme süresinde her türlü hukukî, cezaî ve malî sorumluluk, görevli şirkete aittir. (3465 s. Kanun m. 8, 9)

⁵¹ 2 Haziran 1988 tarih ve 19830 sayılı Resmî Gazete

⁵² Kanun'un 11. Maddesinin verdiği yetki çerçevesinde uygulamaya ilişkin hususlar 93/4186 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı'nın ekinde yer alan Karayolları Genel Müdürlüğü Dışındaki Kuruluşların Erişme Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapımı, Bakımı Ve İşletilmesi ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. (14 Nisan 1993 tarih ve 21552 sayılı Resmî Gazete)

⁵³ Özel şirketlere verilecek görev, tespit edilen görev yerinde bütün tesisleri ile birlikte otoyolun veya hizmet tesislerinin projelendirilerek veya projesine göre yapımı, bakımı ve işletilmesini kapsayabileceği gibi; otoyolların, işletme ve bakım tesislerinin veya hizmet tesislerinin bakımı, iyileştirilmesi, genişletilmesi veya işletme haklarının devri şeklinde de olabilir. (3465 s. Kanun m.4, 5)

Otoyol ile bütün tesisleri ve müştemilatı; sözleşmenin sona ermesi ile birlikte, her türlü borç ve taahhütlerden arı ve kullanılabilir durumda Karayolları Genel Müdürlüğü’ne bedelsiz olarak ve kendiliğinden geçer. Sözleşmeler, görevli şirketin acze düşmesi veya sözleşme şartlarını ihlal etmesi halinde, süresinden önce de feshedilebilir. Sözleşmenin sonra ermesine ilişkin hükümler ile sona ermenin sonuçları sözleşmede düzenlenir. (3465 s. Kanun m.6)

Otoyol geçiş ücretleri tarifesi, görevli şirketin talebi, Karayolları Genel Müdürünün teklifi üzerine Ulaştırma Bakanı’nın onayı ile tespit edilir.⁵⁴

Görevlendirilecek şirkette aranacak şartlar, seçim usulü, şartnameler, seçim ve proje sürecinin yürütülmesi ile tamamlanmasına ilişkin ayrıntılar 93/4186 BKK’nın eki Yönetmelik’te ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir.

4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi İle Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun⁵⁵

4283 sayılı Kanun yap-işlet modeli ile üretim şirketlerine elektrik enerjisi üretmek için mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usulleri düzenlemektedir.⁵⁶ Hidroelektrik, jeotermal, nükleer santraller ve diğer yenilenebilir enerji kaynakları ile çalıştırılacak santraller bu Kanunun kapsamı dışındadır.

⁵⁴ Tarifenin tespitinde, otoyol gelirini makul seviyede tutacak trafik dengesi, maliyeti oluşturan çeşitli harcamalar, mahallî şartlar, bu yola işletme devresinde yapılan yatırımlar ile bu kabil yollardan içte ve dışta alınan ücret seviyeleri dikkate alınarak bu tür yatırımları mümkün kılıcı ve teşvik edici bir gelir seviyesinin sağlanması esas alınır. (3465 s. Kanun m. 7)

⁵⁵ 19 Temmuz 1997 tarih ve 23054 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁶ 4283 sayılı Kanun’un 1. maddesi amacını; ülke enerji plan ve politikalarına uygun biçimde elektrik enerjisi üretmek için mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usulleri belirlemek olarak ortaya koymakta ve hidroelektrik, jeotermal, nükleer santraller ve diğer yenilenebilir enerji kaynakları ile çalıştırılacak santralleri ise kapsamı dışında bırakmaktadır.

4.2.4. 4283 sayılı Kanun’un öngördüğü yap-işlet modeli; elektrik enerjisi santrallerinin üretim şirketleri mülkiyetlerinde kurulmaları, işletilmeleri ile üretilen elektrik enerjisinin satışı esasına dayanmaktadır. (4283 s. Kanun m. 2)

İşleyişte öncelikle Türkiye Elektrik Üretim İletim Anonim Şirketi (“TEAŞ”), optimal elektrik üretim sistemi gelişim planları çerçevesinde yapımı öngörülen üretim tesislerini Resmi Gazete’de ilan etmekte ve için teklif almaktadır. Ayrıca üretim tesisi kurmak ve işletmek üzere üretim şirketleri de TEAŞ’a başvurabilmektedirler. Bu durumda önerilen projelerin, TEAŞ tarafından optimal sistem gelişim planları çerçevesinde değerlendirilerek uygun görülmesi halinde, yapımı öngörülen üretim tesisi için yine teklif alınması söz konusu olmaktadır.⁵⁷

Alınan teklifler TEAŞ tarafından bu Kanun ve çıkarılacak yönetmelik hükümleri çerçevesinde değerlendirildikten sonra, uygun teklif belirlenerek, ilgili üretim şirketine tesis kurma ve işletme izni verilmek üzere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’na gönderilir. Bakanlık, TEAŞ tarafından kendisine gönderilen teklifi uygun gördüğü takdirde tesis kurma ve işletme izni verir. Bu iznin verildiğinin TEAŞ’a bildirilmesinden sonra, TEAŞ ile üretim şirketi arasında üretim tesisi kurma, işletme ve enerji satışını düzenleyen sözleşme imzalanır. Bu sözleşmeler özel hukuk hükümlerine tâbidir.⁵⁸

Yapılacak üretim tesisleri için, ihaleye katılanlarda aranılacak şartlar, üretim şirketinin sermayesi, şirket ve/veya ortaklarının deneyimi, şirketin seçimi, proje ve fizibilite esasları, yakıt temini, üretim kapasitesi, alınacak enerjinin miktarı, süresi enerji birim fiyatı oluşturma esas ve usulleri ve tesis kurma ve işletme izni esas ve usulleri ile diğer hususlar 97/9852 sayılı

⁵⁷ TEAŞ tarafından bu modelle yapılması öngörülen projelerle ilgili olarak, yapılacak ilandan önce, kalkınma planları, enerji plan ve politikalarına uygunluk açısından Devlet Planlama Teşkilâtının görüşü alınır. (4283 s. Kanun m.3)

⁵⁸ Bakanlık ve TEAŞ değerlendirmelerinde kalkınma planları, ülke enerji plan ve politikaları doğrultusunda elektrik enerjisinin tüketiciye en ucuz ve güvenilir şekilde sunulmasını ve arz-talep dengesini dikkate alır.

TEAŞ’ın, sözleşmenin enerji satışına ilişkin hükümlerinden kaynaklanan ödeme yükümlülükleri için, Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Devlet Bakanlığınca üretim şirketine Hazine garantisi verilebilir. (97/9852 s. BKK’nın eki Yönetmelik m. 4)

Bakanlar Kurulu Kararı’nın ekinde yer alan Yap-İşlet Modeli İle Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması Ve İşletilmesi İle Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik’te düzenlenmiştir.⁵⁹

4. 3. Değerlendirme ve Sonuç:

Altyapı ihtiyaçları ve uygun yatırım ortamını göz önünde bulundurduğunda kamu özel sektör ortaklıkları modelinin, ülkemiz açısından birçok alanında kolaylıkla ve başarıyla uygulanabilir bir model olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Görüleceği üzere Türkiye’de kamu özel ortaklığı modelleri ile ilgili uygulamalar 90’lı yıllarda gündeme gelmiş, birçok alanda yap-ışlet-devret veya yap-ışlet türü modeller devreye konulmuştur.

Bu konuda benimseniş temel yöntemin yap-ışlet-devret olduğu ve bu alanı düzenleyen temel kaynağın da 3996 sayılı Kanun olduğu tespit edilebilmektedir. 3996 sayılı Kanunu ile daha önce sadece imtiyaz sözleşmeleri ile uygulanabileceği öngörülen yap-ışlet devlet modelinin özel hukuk sözleşmeleriyle gerçekleştirilebilmesine imkan tanınmış, ayrıca bu kapsamdaki projeler için Hazine garantisi verilmesi konusunda yasal güvence getirilerek özellikle yabancı yatırımcıların talepleri karşılanmaya çalışılmıştır.⁶⁰

Uygulanan yap-ışlet-devret modelinin üç temel unsur üzerinde yürüdüğü görülmektedir: Finansman unsuru, eser inşası unsuru ve işletme hakkı unsuru.⁶¹ Bir yatırım finansman modeli olduğunu tespit ettiğimiz yap-ışlet devret yönteminin “ tarafların karşılıklı ve birbirine uygun iradeleriyle kurulan bir hukuki ilişki olduğu” yani bir sözleşme ilişkisi niteliği taşıdığı da şüphesizdir. Bu ilişki, temel amacı “finansman temini” olan ve tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Bünyesinde barındırdığı farklı üç temel unsur çerçevesinde; sui generis (atipik) bir nitelik taşır. Yani ne sadece bir inşaat sözleşmesidir, ne sadece bir hasılat kirasıdır ne de sadece bir karz sözleşmesidir. Bu sözleşmenin tarafları ise bir yanda yatırım sahibi

⁵⁹ 29 Ağustos 1997 tarih ve 23095 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁰ Pekgüçlü Karabulut, 2007: 25.

⁶¹ Pekgüçlü Karabulut, 2007: 41 vd.

(finansman ihtiyacı içerisinde olan devlet), diğer yanda ise yatırımcı ya da yatırımcılardır. Yap-işlet devret modelinde etki ve sonuçları açısından en önemli, hususlardan birisi uyumsuzlukların çözümüdür.⁶² Bu konuda ülkemizde uyumsuzlukların tahkim yolu ile çözülmesi imkanının bulunması özellikle yabancı yatırımcılar açısından rahatlık sağlayan bir unsurdur.⁶³

Kamu özel ortaklığı modeli için yasal altyapının en iyi şekilde oluşturulmuş bulunması büyük önem taşımaktadır. Dünya uygulamalarına baktığımızda, tek bir çerçeve kanun şeklindeki düzenlemenin yerinde olacağı düşünülmektedir. Bu noktada tamamen yeni bir kanun yapmak yerine 3996 sayılı Kanun'un bu anlamda elden geçirilmesi çok daha pratik bir çözüm olabilecektir. 3996 sayılı Kanun her ne kadar sadece yap-işlet-devret modelini düzenlemekte ve yine sadece "bazı" yatırım ve hizmetlerin bu model çerçevesinde yapılabileceğini belirlemekte ise de temel işleyiş kurgusu ve sistematığı açısından başarılı niteliktedir. Dolayısıyla bu Kanun'un; diğer modelleri ve tüm yatırım alanlarını kapsayacak bir içeriğe kavuşturulması yerinde bir çözüm olacaktır. Bu yapılırken elbette bu modellerin uygulanabileceği projeler arasında öncelik sırası belirlenmeli, hangilerinin, hangi koşullar altında özel sektör için cazip olabileceği de dikkate alınmalıdır.

Diğer taraftan, siyasi, ekonomik ve belli ölçüde hukuksal altyapının eksikliği, ayrıca sözleşme tasarımında yapılan hatalar, kamu-özel sektör arasındaki risk dağılımının dengeli bir şekilde yapılmaması kamu ve özel sektör işbirliği açısından bir takım olumsuzluklar ortaya çıkarabilmekte, modellerin tasarımı ve uygulamasında yeterince başarılı olunmasını engelleyebilmektedir.

Türkiye'de kamu özel ortaklığı alanında faaliyet gösteren ve dolayısıyla bu alanın işleyişi konusunda fikir ve öneri geliştiren başlıca kamu kuruluşları; Devlet Planlama Teşkilatı, Hazine Müsteşarlığı Kamu İhale Kurumu, Maliye Bakanlığı ve Özelleştirme İdaresi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çok başlılık da kimi zaman işleyişi ve gelişimi olumsuz olarak etkileyen bir görünüm yaratabilmektedir.

⁶² Duran, 1991: 150.

⁶³ Nomer vd., 2000: 86.

KAYNAKÇA

Canaz Yılmaz, Işıl (2009) Proje Finansmanı ve Kamu Özel Sektör Ortaklıkları, İstanbul Barosu Dergisi, 2009 Eylül - Ekim, Cilt:83, Sayı:2009/5, Sayfa:2657-2677.

Canaz Yılmaz, Işıl (çevrimiçi-2011) Türkiye’de Kamu Özel Sektör Ortaklığı Modelleri, <http://www.fazliogluhukuk.com/T%C3%BCrkiye'de%20Kamu%20%C3%96zel%20Sekt%C3%B6r%20Ortakl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Modelleri.pdf>

Delmon, Jeffrey / Delmon, Victoria Rigby (eds) (2012) *International Project Finance and PPPs*, Wolters Kluwer, The Netherlands.

Duran, Lütfi (1991) Yap-İşlet-Devret, *Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, XLVI 19911-2, Sayfa: 150-155.

Eker, Ali Yıldırım (2007) Kamu Özel Sektör Ortaklıkları, *Bütçe Dünyası*, Cilt:2, Sayı:25, Sayfa:59-67.

Emek, Uğur (2010) *Altyapıda Kamu Özel İşbirliği Yöntemleri, İktisadî Araştırmalar Vakfı, İstanbul*.

European Commission (2003, çevrimiçi-2011) Guidelines For Successful Public – Private Partnerships, March 2003. http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/guides/ppp_en.pdf

European Commission (2004, çevrimiçi-2011) Green Paper on Public-Private Partnerships And Community Law On Public Contracts and Concessions COM / 2004 / 0327 / final. http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=en&type_doc=COMfinal&an_doc=2004&nu_doc=327

European Commission (2009, çevrimiçi-2011) Communication on Mobilising Private and Public Investment for Recovery and Long Term Structural Change: Developing Public Private Partnerships. COM / 2009 / 0615 / final. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0615:FIN:en:PDF>

European PPP Expertise Center-EPEC (2011) State Guarantees in PPPs, <http://www.eib.org/epec/resources/epec-state-guarantees-in-ppps-public.pdf>

Gözler, Kemal (2009) İdare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa.

Gözübüyük, Şeref A. / Tan, Turgut (2008) İdare Hukuku Cilt 1: Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara.

Karasu, Koray (2011-çevrimiçi) Kamu Özel Ortaklığı: Sözleşme Sisteminin Genelleşmesi <http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/karasuPP.pdf>

Kesik, Ahmet (2006) Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Kamu-Özel Sektör Ortak Girişimciliği (PPP), *Yaklaşım, Yıl:14, Sayı:158, Şubat 2006, Sayfa:28-32.*

Levrat, Nicolas (1992) (çev. Mustafa Dönmez) Avrupa'da Kamu Hizmetlerinin Sağlanmasında Kamu-Özel Sektör Ortaklığı Deneyimleri Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt:4, Sayı:2, Mart 1995, Sayfa:31-45.

Nomer, Ergin / Ekşi, Nuray / Gelgel, Günseli (2000) *Milletlerarası Tahkim*, İstanbul.

Pekgüçlü Karabulut, Güzin (2007) *Türk Özel Hukukunda Yap-İşlet-Devret Sözleşmesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2007.*

Polatkan, Vahit (2000) *Yap İşlet Devret Modeli ile Ulusal ve Uluslararası Tahkim, Ankara.*

Şahin Mehmet / Uysal Özge (2008) *Kamu Ekonomisi Perspektifinden Kamu – Özel Sektör Ortaklıkları, Ekin, Bursa.*

Talus, Kim (çev. Gözde Cantürk) (2009) Enerjide Kamu-Özel Sektör Ortaklığı -Avrupa'da Kamu Hizmeti İmtiyazlarının ve İdari İşlemlerin Sonlandırılması- *TBB Dergisi, Sayı 84, 2009, Sayfa:347-374.*

Tekin, Ali Güner (2007) Kamu Özel Sektör İşbirlikleri, İdarecinin Sesi Dergisi, Mayıs-Haziran 2007, Cilt 21, Sayfa:10-14.

Ulusoy, Ali (2004) Anayasa Mahkemesi’nin Kamu Hizmetlerinin Özel Kişilere Gördürülmesine ve Bunlara İlişkin Uyuşmazlıkların Çözüm Yollarına Yaklaşımı Hakkında Bir Değerlendirme, Özel Hukuk ve Anayasa Mahkemesi Kararları Sempozyumu, Bildiriler–Tartışmalar II, 26 Mart 2004, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayını, Sayfa:59-69.

Uz, Abdullah (2007) Kamu-Özel Ortaklığı/Public-Private Partnership (PPP) (Kavram ve Hukuksal Çerçeve) *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XI, Sa.1-2, Y.2007, Sayfa:1165-1182.*

Yerlikaya, Gökhan Kürşat (2002), *Yap İşlet Devret Modeli Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirme, Seçkin Yayınevi, Ankara 2002.*

Yıldız, Mete/Aydın, Mehmet D./Kayı, Ebru S./Erten, Y. Murat/Tükeci, Aslıhan (2009) *Kamu Bilişim Projelerinde Kamu-Özel Sektör İşbirliği, Türkiye Bilişim Derneği 2009.* http://www.tbd.org.tr/usr_img/cd/kamu-bib12/raporlarPDF/RP3-2009.pdf

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
61. Seri / Yıl 2017-[1]

VERGİ CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR

Dr. Öğr. Üyesi Altan RENÇBER

İstanbul Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Kamu Hukuku Bölümü
Mali Hukuk Anabilim Dalı

VERGİ CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR

Öz

Tekerrür, işlediği bir suçtan dolayı mahkûmiyeti kesinleştikten sonra veya bir kişinin hakkında idari yaptırım kararı verildikten sonra belirli bir süre içinde yeniden suç veya kabahat işleyen kişinin durumu olarak ifade edilmektedir. Tekerrür hükümlerinin uygulanması için kanunda açıkça düzenleme yapılmış olması gerekmektedir. Her ne kadar 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu bu konuda düzenlemeler yapmış olsa da 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kabahatlere ilişkin olarak özel kanunlarda düzenleme yapılmasına izin vermiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da tekerrüre ilişkin olarak bünyesinde hüküm barındıran kanunlardan biridir. Bu makalede de öncelikle vergi suçları açısından nasıl bir tekerrür uygulamasına gidildiği veya gidilmesi gerektiği incelenecek; ardından da Kabahatler Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümleri birlikte irdelenip kabahatler hukukunda tekerrürün şartları ve ortaya çıkan sorun ve sorunsallar değerlendirilecektir. Son olarak ise çıkan sorunlara ilişkin olarak çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Kabahatler Hukuku, Ceza Hukuku, Tekerrür

RECIDIVISM IN TAX CRIMINAL LAW

Abstract

Recidivism is expressed as the state of a person who has committed a crime or misdemeanor after a certain period of conviction because of a criminal offense, or after a decision of an administrative sanction has been given against a person. For the application of the provisions of the Recidivism, it is necessary to make regulations in the code. Although the Turkish Criminal Code numbered 5237 has enacted regulations on this issue, the Law on The Misdemeanors numbered 5326 has allowed recidivism to be amended under special laws regarding offenses. Law No. 213 on Tax Procedures is also one of the codes in its jurisdiction with regard to the Recidivism. In this article, firstly it will be examined how Recidivism applied or should be applied in terms of tax offenses; then the provisions of Law No. 5326 and Law No. 213 will be scrutinized together

and the conditions and problems and problems arising in the law of tax misdemeanors will be evaluated. Finally, solutions to the problems will be proposed.

Keywords: Tax Law, Misdemeanors Law, Criminal Law, Recidivism

GİRİŞ

Tekrarlama anlamına gelen tekerrür doktrinde daha çok ve doğal olarak ceza hukukçuları tarafından tanımlanmıştır. Tekerrür vergi ceza hukukunda vergi suçlarından daha ziyade vergi kabahatleri açısından önem taşıyan tartışmalı bir kurumdur. Bu makalede hem vergi suçları hem de vergi kabahatleri açısından tekerrür uygulamasının nasıl olduğu ve olması gerektiği incelenecektir.

Gerçekten de incelendiğinde ceza hukukunda tekerrürün daha çok infaz rejimine ilişkin olması nedeniyle vergi suçları açısından neredeyse hiç araştırma konusu yapılmadığı görülmektedir. Bu nedenle vergi suçları nedeniyle birden fazla kez mahkum olan kişinin hangi şartlar altında ve nasıl tekerrür uygulamasına tabi tutulacağının tespit edilmesi dahi önem taşımaktadır.

Vergi kabahatleri açısından ise tekerrür, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi hükmü konu açısından ayrı ve ayrıntılı bir düzenleme getirdiği için önem arz etmektedir. Uygulamada ve doktrinde özel usulsüzlük kabahatlerinde tekerrür olup olmayacağı, tekerrürün hangi şartlar altında uygulama bulacağı, uzlaşma durumunda, bir vergi affından yararlanılması durumunda ve tüzel kişiliğin devri halinde tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı veya yeni çıkarılmış bir kanunun tekerrür uygulamasına esas olacak ilk cezanın kesinleşmesine neden olan fiili kabahat olmaktan çıkarmış olması halinde nasıl bir uygulama yapılacağı gibi bi çok konu tartışmalıdır. Bunun yanında mevcut uygulama cezanın miktarının tekerrür uygulamasında dikkate alınmaması gibi birçok sorun da bulunmaktadır.

Son olarak ise tekerrür uygulamasına ilişkin olarak özellikle de kabahatlerle alakalı nasıl bir uygulama yapılması gerektiği değerlendirilecektir.

A. Genel Olarak

Tekerrür, işlediği bir suçtan dolayı mahkumiyeti kesinleştikten sonra belirli bir süre içinde yeniden suç işleyen kişinin durumu olarak ifade edilmektedir.¹ Tekerrür, uslanmamanın yaptırımıdır.² Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere tekerrür sebebiyle cezada yapılacak artırımla amaçlanan kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır cezaıyla karşılaşacağını bilerek suç işlemekten caydırılmasıdır.³

Doktrinde tekerrürün aleyhine ve lehine birçok teori bulunmaktadır. Tekerrüre karşı olan görüşlerin temelini oluşturan ilga teorisine göre bir kimşenin sonraki suçunun cezasının önceki suçu nedeniyle artırılması Ne bis in idem ilkesini ihlali eder. Bu teoriye göre suçun bir mükerrir tarafından işlenmiş olması halinde de ilk kez suç işleyen tarafından işlenmiş olması halinde de zarar daima aynıdır.⁴ Benzer bir görüşe göre ise de yeniden suç işleyen kişinin, ilk kez suç işleyenden daha tehlikeli olduğu yolundaki düşünce bir varsayımdan ibarettir. Bu varsayımın her olay açısından, suçlu kişiliğin psikososyal ve biyolojik açıdan yapılacak değerlendirilmesi ile kanıtlanması gerekmektedir.⁵

Tekerrürü destekleyen teorilerin başında ise cezanın yetersizliği teorisine gelmektedir. Bu teoriye göre cezasını çekmesine rağmen suç işleyen kimse, kanun koyucunun suç için öngördüğü cezanın yetersizliğini ortaya koymuştur. Bu nedenle ancak yeni suçun cezası artırılırsa failin ıslahı ama-

¹ **Kayıhan İçel**, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta, Ankara, 2014, s. 640; Ayhan Önder, Ceza Hukuku Genel Hükümler, C. II, III, Beta, İstanbul, 1991, s. 643; **Mahmut Koca/İbrahim Üzülmez**, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin, Ankara, 2016, s. 624; **Yusuf Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin, Ankara, 2016, s. 109; **Nur Centel/Hamide Zafer/Özlem Çakmut**, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta, İstanbul, 2016, s.609; **Nihal Saban**, Vergi Hukuku, Beta, İstanbul, 2015, s. 488; Danıştay 4.D'nin, E. 2014/4451, K. 2016/2209 sayılı ve 16.05.2016 tarihli kararı. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim: 01.11.2017.

² **Yusuf Karakoç**, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel S., 2010, s. 3-26, s. 14.

³ Danıştay, 4. D.'nin, E. 2010/8825, K. 2011/5756 sayılı ve 23.06.2011 tarihli kararı: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim: 01.11.2017.

⁴ **Koca/Üzülmez**, s. 625-626; **Centel, Zafer, Çakmut**, s. 609; **Burak Aslanpınar**, Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür I, Yaklaşım, S.193, Ocak 2009, s.271-273, s.271.

⁵ **Centel/Zafer/Çakmut**, s. 610.

cına ulaşılır.⁶

765 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun benimsemiş olduğu isnadiyetin ağırlığı teorisine göre tekerrür failin kanuna karşı gelme iradesindeki yoğunluğu göstermektedir ve kusurun artırılmasını sonuçlayan bu durum nedeniyle cezanın artırılması gerekmektedir.⁷ Bu teori cezanın yetersizliği teorisinden farklı olarak tekerrür hükümlerinin uygulanması için önceki mahkumiyete rağmen yeni suç işlenmesini yeterli saymakta, önceki suçtan dolayı verilen cezanın infazını aramamaktadır.⁸

Tekerrürü kabul eden bir diğer teori olan sübjektif teoriye göre ise failin cezası tekerrür nedeniyle hemen artırılmamalı, hakime ceza hususunda takdir hakkı verilmelidir.⁹ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu açısından da benimsenmiş olan ve sübjektif teorinin bir yansıması olan cürmi ehliyet teorisine göre ise ilk suçuyla cürmi ehliyete sahip olduğunu, yeni bir suç işleyerek de cürmi ehliyetinin daha yoğun olduğunu ispat eden faile farklı bir tedbirin uygulanması gerekmektedir.¹⁰

B. Tekerrür Türleri

Tekerrürün şartları bakımından mevcut sistemler incelendiğinde; tekerrürün çeşitleri gerçek tekerrür – mefruz tekerrür, genel tekerrür – özel tekerrür, süreli tekerrür – süresiz tekerrür, milli tekerrür – milletlerarası tekerrür ve son olarak mecburi tekerrür – ihtiyari tekerrür şeklinde sıralanabilir.

Tekerrürün uygulanabilirliği için önceki mahkumiyetten kaynaklanan cezanın tamamen çekilmesinden sonra ikinci suçun işlenmesini arayan sis-

⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz: Önder, s. 645-646; İçel, s. 641; Artuk/Gökçen/Yenidünya, s.940; Centel/Zafer/Çakmut, s. 608-609.

⁷ Ancak Yargıtay bazı kararlarında cezanın yetersizliği kabul edildiğini vurgulamaktadır. Yargıtay 6. C.D.'nin E. 1986/135, K. 1986/3203 sayılı ve 25.03.1986 tarihli kararı.

⁸ Koca/Üzülmez, s. 626; Ersan Şen, Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, C.I, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. ...

⁹ Sulhi Dönmezer/Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.III İstanbul, 1994, no:1843.

¹⁰ Koca/Üzülmez, s. 627.

teme gerçek tekerrür, önceki mahkumiyetin kesinleşmesini yeterli gören sisteme ise mefruz (varsayılan) tekerrür sistemi denmektedir.¹¹ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu mefruz tekerrür sistemini kabul etmiştir. Vergi Usul Kanunu ise vergi kabahatleri açısından gerçek tekerrür sistemini benimsemektedir.

Tekerrürün uygulanabilirliği için önceki suçla sonraki suç arasında herhangi bir benzerlik aranmıyorsa genel tekerrür ancak her iki suçun aynı nev’iden olması aranıyorsa özel tekerrür vardır.¹² İncelendiğinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun genel tekerrür, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun ise hem genel hem özel tekerrür sistemini kabul ettiği görülmektedir.¹³ Vergi Usul Kanunu ise sadece özel tekerrürü sistemini kabul etmektedir.

Sürelili ve süresiz tekerrür ayırımında ise tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliği için ikinci suçun, ilk suç için verilen mahkumiyet kararından veya bu mahkumiyetin gereği olan cezanın infazından sonra belirli bir zaman dilimi içinde işlenip işlenmediği dikkate alınmaktadır. Dikkate alınmıyorsa sürelili, alınmıyorsa süresiz tekerrür söz konusudur.¹⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu sürelili tekerrür siste-

¹¹ İlhan Üzülmöz, Türk Hukukunda Tekerrür, Turhan, Ankara, 2003, s. 13: Gerçek tekerrür sistemini kabul edenlere göre; işlediği ilk suçtan dolayı kesin mahkumiyetten sonra ikinci bir suç işleyen kimsenin hem kanunu hem de hakimi hiçe saydığı kabul edilse dahi, ceza infaz edilip cezanın acı ve yoksunlukları kendisine tattırılsaydı başka türlü hareket etmesi mümkün olabilirdi. Bu nedenle önceki mahkumiyeti infaz edilmemiş bir kişinin cezasının artırılması haklı değildir. Mefruz tekerrür sistemi taraftarlarına göre ise mükerrir olan kişi ahlaki kötülüğünü ve suç işlemekteki ısrarını göstermiştir.

¹² **Dönmezer/Erman**, C. III, s. 128; Üzülmöz, s. 15: Özel tekerrür sistemini savunan yazarlara göre tekerrür kurumunun kabulünü haklı gösteren sebepler ancak özel tekerrürde bulunmaktadır. Cezanın artırılmasının nedeni önceki cezanın yetersizliğidir. Ancak sonraki suç önceki suça benzemiyorsa, evvelce çektirilen cezanın etkisiz veya yetersizliğinden söz edilemez. Genel tekerrür taraftarlarına göre ise evvelce mahkum olduktan sonra suç işlemek mükerrirlik için yeterli olmalıdır. Önceki ve sonraki suçların aynı suç veya aynı cinsten suç olmalarına gerek yoktur.

¹³ **Ahmet Bozdağ**, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Seçkin, Ankara, 2009, s. 65.

¹⁴ **Dönmezer/Erman**, C. III, s. 133; Üzülmöz, s. 17: Sürelili tekerrür sistemini savunanlara göre, ilk mahkumiyetin ortaya koyduğu resmi ihtar ve uyarı, ancak belirli bir süre etkisini sürdürmektedir süresiz tekerrür sistemini kabul edenlere göre ise zaman ve fiil olayları ortadan kaldırmamaktadır.

mini benimsemiştir.

Milli tekerrür sisteminde ise tekerrüre esas olabilecek mahkumiyet kararı sadece milli mahkemelerce verilen mahkumiyet kararıdır. Yabancı ülke mahkemelerince verilen mahkumiyet kararları esas alınmaz. Milletlerarası tekerrür ise bir ülke mahkemelerinden verilen mahkumiyet hükmünün başka ülkelerde tekerrüre esas olması durumuna denir.¹⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu milli tekerrür sistemini benimsemiştir. Ancak Türk Ceza Kanunu kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçlarında milletlerarası tekerrür sistemini benimsemiştir. (TCK md.58/4)

Nihayet mecburi tekerrür sisteminde kanunun öngördüğü şartlar gerçekleşince, suçlunun cezasının artırılması öngörülmektedir. İhtiyari tekerrürde ise yargıç o kişiyi mükerrer saymak konusunda yetki sahibidir.¹⁶ İncelendiğinde Türk Ceza Kanunu'nun Alman Ceza Kanunu'ndan farklı olarak zorunlu tekerrür sistemini kabul ettiği, Vergi Usul Kanunu'nun ise vergi kabahatleri için mecburi tekerrür sistemini kabul ettiği görülmektedir.

C. Alman Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür

Alman Vergi Ceza Hukuku, ülkemiz vergi ceza hukuku açısından taşıdığı önem nedeniyle ayrıca incelenmelidir. Bu öneminin temelinde hem kısmen Vergi Usul Kanunu hem de Kabahatler Kanunu ile Türk Ceza Kanunu'na kaynaklık eden kanunların Alman kanunları olması yatmaktadır. Gerçekten de incelendiğinde Vergi Usul Kanunu ile Alman Vergi Düzeni Kanunu (Abgabenordnung -AO) arasında kısmi ve özellikle de Kabahatler Kanunu ile Düzene Aykırılıklar Kanunu (Ordnungswidrigkeiten-OWiG) arasında ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch- StGB) arasında ciddi benzerlikler olduğu görülmektedir.

¹⁵ Dönmezer/Erman, C. III, s. 133; Üzülmöz, s. 18.

¹⁶ Üzülmöz, s. 19: Tekerrürün mecburi olmasını savunanlara göre tekerrürün sağlam bir dayanağı bulunmaktadır. Bu nedenle tekerrürün bulunması halinde cezanın artırılması da zorunlu olmalıdır. Diğer yazarlara göre ise, tekerrür ihtiyari bir ağırlaştırıcı sebep olmalıdır zira tekerrür suçlunun ahlaki düşüklüğü, korkunçluğu hakkında kanunun koyduğu bir karinedir, mükerrerliğin nedenleri çeşitli olabilir bu yüzden bu yetki yargıçta olmalıdır.

Alman Hukuku'nda vergi suçları ve vergi kabahatleri Türk Hukuku'ndakine benzer bir şekilde Alman Vergi Düzeni Kanunu'nda tespit edilmiştir. Türk Hukuku'ndan farklı olarak ilgili kanun gümrük suçlarına ve kabahatlerine ilişkin de düzenlemeler içermektedir.¹⁷

Alman Hukuku'nda suçlara ilişkin olarak tekerrürle ilgili düzenleme Alman Ceza Kanunu'nun 48. maddesinde idi. Ancak bu düzenleme uygulamada yararlı olmadığı gerekçesi ile 1986 yılında terk edilmiş ve ilgili hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁸ Mevcut düzenlemede 'Tekerrür'e ilişkin hüküm ise "Cezanın Belirlenmesindeki Esaslar" (Grundsätze der Strafbemessung) başlıklı 46. maddededir. 46. madde "*Mahkeme, cezanın belirlenmesi sırasında failin lehinde ve aleyhinde olan şartları birbirleri ile karşılaştır ve tartar, özellikle şunlara dikkat edilir: Failin saikleri ve amaçları, fiilden anlaşılan zihniyeti ve fiil sırasında sahip olduğu irade, göreve aykırılığın yoğunluğu/failin işleniş tarzı ve failin, kusurlu bir şekilde meydana getirilen sonuçları, failin önceki hayatı, kişisel ve ekonomik durumları ile, olaydan sonraki davranışı, özellikle zararı ortadan kaldırmak için gösterdiği çaba ile, suçtan zarar gören kişi ile uzlaşmak için gösterdiği çaba.*"¹⁹ hükmü ile tekerrürü (zira failin önceki yaşamı dikkate alınacaktır) cezanın tayininde esas alınacak bir unsur olarak belirlemiştir. Ancak bu hususu dikkate alıp almamak yargıcın takdirindedir.

Alman Hukuku'nda AO. md. 370 ayrıntılı bir düzenleme ile vergi kaçırma suçunu düzenlemiştir. Aynı maddenin 3. fıkrası ise vergi kaçırma suçunun nitelikli halini düzenlemektedir. Bu hükme göre "daha ağır" durumlarda kişiye 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası verilebilecektir. Belirtmek gerekir ki bu maddede yazılanlar sadece ağır durumların örneğidir ve madde başka ağır durumların da olabileceğini kabul etmektedir.²⁰ Tekerrürle alakalı "daha ağır" durumlardan biri ise 4. bentte düzenlenmiş olan; tekrarlayan şekilde, tahrif edilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş belgeler-

¹⁷ **Gerhard Dannecker**, "Criminal Tax Law Germany", Steuerstrafrecht International – International Tax Criminal Law, Edt: Roman Leitner, Gerald Toifl, Linde Verlag, 2007, s.10-20, s.10.

¹⁸ Üzülmöz, s.26.

¹⁹ **Feridun Yenisey, Gottfried Plagemann**, Alman Ceza Kanunu Strafgesetzbuch (StGB), Beta, İstanbul, Mayıs 2015, s.36-37.

²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz: Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, Onikilevha, İstanbul, 2017.

le ödenmesi gereken verginin olduğundan az gösterilmesi veya haksız vergi avantajı elde edilmesi, halidir. Ancak ilgili hal, tekerrürle ilgili değildir. Henüz suç kesinleşmeden ve ortaya çıkartılmadan birden fazla kez sahte belge veya tahrif edilmiş belge kullanılmasını cezalandırır.

Bunun dışında Alman Ceza Hukuku'nda da tıpkı Türk Hukuku'nda olduğu gibi tekerrüre ilişkin düzenlemeler infazla ilgilidir. Örneğin StGB md. 57'ye göre koşullu salıvermede hakim karar verirken, hükümlünün kişiliği, önceki hayatı... tekerrür halinde tehdit altına girebilecek olan hukukî menfaatin ağırlığı gibi unsurları dikkate alacaktır. Maddenin ikinci fıkrasına göre ise mükerrirler koşullu salıvermeden yararlanamayacaktır. Yine StGB md. 66'ya göre, belli şartların sağlanması durumunda mahkeme, mükerrirler için cezanın yanında güvenlik tedbirlerine de hükmedebilecektir.

Vergisel düzene aykırılıklara yani kabahatlere ilişkin olarak ise ne Düzene Aykırılıklar Kanunu'nda (OWiG) ne de Vergi Düzeni Kanunu'nda (AO) herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle Alman Hukuku'nda, vergisel düzene aykırılıkların tekerrürü halinde herhangi bir ceza artırımına ya da cezanın infazına ilişkin bir farklılığa gidilmemektedir.

D. Vergi Suçlarında Tekerrür

Vergi suçu kavramından kasıt Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan ve karşılığında hapis cezası veya adli para cezası öngörülmüş olan yaptırımlardır. Vergi Usul Kanunu incelendiğinde Kanun'da üç farklı suç tipinin düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Bunlar Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiş olan "Vergi Kaçakçılığı Suçları", 5 ve 362. maddelerinde düzenlenmiş olan "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu" ve 6 ve 363. maddelerinde düzenlenmiş olan "Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu"dur.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarının tekerrürüne ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesinin "*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*" hükmü gereği ve tekerrürün de Kanun'un genel hükümleri arasında düzenlenmiş olması nedeniyle tekerrür hükümlerini şartları ve sonuçları itibariyle ceza normu içeren bütün

kanunlar açısından uygulamak gerekmektedir.²¹ Ancak belirtmek gerekir ki ‘Vergi Suçları’ açısından tekerrürün özel bir önemi bulunmamaktadır.²²

Türk Ceza Kanunu sistematüğinde tekerrür kişinin diğer faillere göre daha tehlikeli olduğunu gösteren bir durum olarak değerlendirildiğinden, cezayı artıran değer, güvenlik tedbiri uygulanmasını gerektiren bir neden olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla kanun koyucu tekerrürün esasını tehlikelilik haline dayandırmıştır.²³ Gerçekten de incelendiğinde, ifade ettiği haksızlık bakımından, ilk defa işlenen suçla tekraren işlenen suç arasında bir fark bulunmamaktadır. Aynı şekilde kusurluluk bakımından da böyle bir farklılık söz konusu değerdir. Bu nedenle ondokuzuncu yüzyıl ceza hukuku düşüncesine hakim olan klasik suç teorisinin tekerrürü, cezayı artıran bir neden olarak kabul eden yaklaşımı, yeni Türk Ceza Kanunu sisteminde terk edilmiştir.²⁴

Ceza hukukunda tekerrüre ilişkin düzenleme Türk Ceza Kanunu’nun 58. maddesinde bulunmaktadır. Bu hükme göre: “(1) Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.”

1. Vergi Suçlarında Tekerrürün Şartları

Türk Ceza Kanunu’nun tekerrüre ilişkin hükmü incelendiğinde ceza hukuku açısından tekerrürün 3 şartının olduğu görülmektedir. Bunlar i) tekerrüre esas alınan önceki suçtan dolayı verilen bir mahkumiyet hükmünün bulunması, ii) yeni bir suçun işlenmesi ve iii) süre şartıdır. Vergi suçları tekerrür açısından diğer suçlara göre herhangi bir özellik arzetmemektedir.

²¹ Koca/Üzülmez, s. 624.

²² Sahir Erman, Vergi Suçları, İstanbul, 198; s. 41; Mahmut Kaşıkçı, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler, İstanbul, 2007, s. 253.

²³ Koca/Üzülmez, s. 624.

²⁴ İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Ankara, 2015, s. 825.

a. Tekerrüre Esas Alınan Önceki Suçtan Dolayı Verilen Bir Mahkumiyet Hükümünün Bulunması

Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesi incelendiğinde, tekerrürün oluşması için ilk şartın önceki suçtan dolayı verilen bir mahkumiyet hükmü olduğu görülmektedir.²⁵ Buna göre tekerrür hükümlerinin uygulanması için suçtan dolayı verilen bir mahkumiyet hükmü olması ve bu hükmün de kesinleşmiş olması gerekmektedir.²⁶ Ayrıca verilen mahkumiyet hükmünün infaz edilmiş olması aranmamaktadır.²⁷ Böylece, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu zamanında yapılmış olan, tekerrür için infazın yapılmasının gerekip gerekmediği tartışması son bulmuştur.

Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesine göre mahkumiyet, hapis cezalının yanı sıra adli para cezaları için de verilebilmektedir. Adli para cezaları da tekerrüre esas olabilecektir.²⁸

Bu noktada kesin hükmün ne zaman ortaya çıktığına değinmek gerekmektedir. Bir hükmün kesinleşmesi, kanun yoluna gidilmemekle, gidilip geri alınmakla veya kanun yolu başvurusunun kabul edilmesi veya reddilmesiyle ortaya çıkar. Eğer hüküm henüz kesinleşmeden yeni bir suç işlenmişse bu durumda içtima kuralları uygulanmalıdır.²⁹ Örneğin ilk mahkumiyetin temyiz süresi içinde işlenen ikinci suç bakımından tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır.³⁰ Aynı zamanda kesin hüküm bir Türk mahkemesi tarafından verilmiş olmalıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 4. fıkrasına göre: "...yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmaz."

Bir güvenlik tedbirine karar verildiyse bunun tekerrüre esas olup olmayacağı da tartışılabilir. Her ne kadar 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin 6. fıkrası gereği³¹ mahkumiyet kararlarının hem

²⁵ Tekerrüre esas olabilecek bir mahkumiyet hükmünün olup olmadığı adli sicil bilgi kayıtlarına başvurularak öğrenilecektir.

²⁶ Özgenç, s. 825; Koca/Üzülmez, s. 628; Şen, s. 187.

²⁷ Aşağıda inceleneceği üzere cezanın infaz edilmiş olmasının önemi tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği azami sürenin ne olduğunu belirleyen tekerrür süreleri bakımından önemlidir.

²⁸ Özgenç, s. 825.

²⁹ Dönmezer/Erman, C. III, s. 161.

³⁰ Koca/Üzülmez, s. 629.

³¹ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin 6. fıkrası şu şekildedir:

cezaya hem de güvenlik tedbirine ilişkin olabilecekleri anlaşılrsa da Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 2. fıkrasında hapis veya adli para cezalarının belirtilmiş olması dolayısıyla güvenlik tedbirlerinin tekerrüre esas alınması mümkün değildir.³²

Kısa süreli hapis cezalarının³³ seçenek yaptırımlara çevrilmesi durumu da incelenmelidir. Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesine göre kısa süreli hapis cezaları, adli para cezası da dahil olmak üzere seçenek yaptırımlara çevrilebilmektedir.³⁴ Ancak kısa süreli hapis cezası yerine seçilen yaptırım, adli para cezası dışında bir yaptırım ise bu yaptırım tekerrüre esas olmayacaktır. Vergi hukukunda sadece "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu" ve "Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu" açısından kısa süreli hapis cezasına hükmedilebileceğinden ilgili tartışma "Vergi Kaçakçılığı Suçları" için geçerli olmayacaktır.

Hapis cezasının ertelendiği durumlarda ise fail, Türk Ceza Kanunu'nun 51. maddesinde öngörülen denetim süresini olaysız geçirdiği takdirde ceza infaz edilmiş sayılacağından, daha sonra tekerrür süresinde bir başka suç

"Yüklenen suçü işlediğinin sabit olması halinde, belli bir cezaya mahkûmiyet yerine veya mahkûmiyetin yanı sıra güvenlik tedbirine hükmolunur."

³² Koca/Üzülmez, s. 629; Özgenç, s. 825.

³³ Türk Ceza Kanunu'nun 49. maddesinin 2. fıkrasına göre kısa süreli hapis cezası: "Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır."

³⁴ Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesi şu şekildedir: "(1) Kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre;

^{a)} Adli para cezasına,

^{b)} Mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesine,

^{c)} En az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmeye,

^{d)} Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanmaya,

^{e)} Sağladığı hak ve yetkiler kötüye kullanılmak suretiyle veya gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak suç işlenmiş olması durumunda; mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, ilgili ehliyet ve ruhsat belgelerinin geri alınmasına, belli bir meslek ve sanatı yapmaktan yasaklanmaya,

^{f)} Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılmaya, çevrilebilir."

işlediğinde hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır.³⁵ Ancak bundan farklı olarak Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 171. maddesinin 3. fıkrasına³⁶ göre kamu davasının açılmasının ertelenmesine karar verilmişse, ortada bir mahkumiyet hükmü de bulunmayacağından tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. Benzer şekilde Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinin 6. fıkrasına³⁷ göre hükmün açıklanması geri bırakılmışsa, ortada bir hüküm olmadığından tekerrür uygulanması gene mümkün olmayacaktır.

Kural olarak, mahkumiyetin kanuni sonuçlarını ortadan kaldırmayan bir sebep, kesinleşmiş mahkumiyetin tekerrüre esas olmasını engellemez. Örneğin Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesine göre ilan edilecek bir genel af halinde hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkacağından yeni suç için verilen cezanın infazında tekerrür uygulaması yapılmaz. Ancak özel af, mahkumiyet üzerinde etkili olmadığından tekerrür hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmez.³⁸ Benzer şekilde ceza zamanasını da yalnızca cezanın infazını ilgilendiren bir kurum olduğun-

³⁵ **Koca/Üzülmez**, s. 630; Özgenç, s. 825; **Mehmet Sinan Altunç**, Ceza Hukukunda Tekerrür, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2010, s. 103.

³⁶ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 171. maddesinin 3. fıkrası şu şekildedir. "*Kamu davasının açılmasının ertelenmesine karar verilebilmesi için, uzlaşmaya ilişkin hükümler saklı kalmak üzere;*

^{a)} *Şüphelinin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı hapis cezası ile mahkûm olmamış bulunması,*

^{b)} *Yapılan soruşturmanın, kamu davası açılmasının ertelenmesi halinde şüphelinin suç işlemekten çekineceği kanaatini vermesi,*

^{c)} *Kamu davası açılmasının ertelenmesinin, şüpheli ve toplum açısından kamu davası açılmasından daha yararlı olması,*

^{d)} *Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekir."*

³⁷ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinin 6. fıkrası şu şekildedir: "*Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;*

^{a)} *Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,*

^{b)} *Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,*

^{c)} *Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir."*

³⁸ **Dönmezer/Erman**, C. III, no:1855; **Koca/Üzülmez**, s. 629; **Centel/Zafer/Çakmut**, s. 614.

dan ve mahkumiyet üzerinde herhangi bir etkisi bulunmadığından tekerrür hükümlerinin uygulanmasını engellemez.³⁹

Son olarak belirtmek gerekir ki Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddenin 5. fıkrasına göre fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin işlediği suçlar dolayısıyla tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

b. Yeni Bir Suçun İşlenmesi

Tekerrür hükümlerinin uygulama alanı bulabilmesi için doğal ve ikinci şart yeni bir suçun işlenmiş olmasıdır. Aşağıda incelenecek olan vergi kabahatlerinden farklı olarak, Türk Ceza Kanunu açısından sonraki suç ile önceki suçun aynı olması şart değildir.⁴⁰ Ceza hukukunda "genel tekerrür" kuralı geçerlidir. Bu nedenle de vergi suçları diğer suçların tekerrürüne esas olabilecektir.

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ikinci suçun mutlaka önceki suçtan, yani tekerrüre esas alınacak olan suçtan sonra işlenmesi gerekmektedir.

Türk Ceza Kanunu sadece suçlar arasında tekerrürü düzenlediğinden kabahat, suçta tekerrürde esas alınmaz, sadece suçlar arasında tekerrür mümkündür.

Önemli bir husus da kasten işlenen suçlar ile taksirle işlenen suçlar açısındandır. Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 4. fıkrasına göre "*Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz.*" Taksirli suçlar ile kasıtlı suçlar arasında tekerrür hükümlerinin işlememesinin nedeni, taksirli suçlarda kanunu ihlal etmek hususunda irade bulunmamasına karşılık, kasten işlenen suçlarda bu iradenin var olmasıdır.⁴¹

³⁹ Koca/Üzülmez, s. 630.

⁴⁰ Centel/Zafer/Çakmut, s. 613.

⁴¹ Özgenç, s. 827.

c. Süre Şartı

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gereken son şart işlenen yeni suçun belirli bir süre içinde işlenmiş olmasıdır. Kanun koyucu belirli bir zaman geçtikten sonra mahkumiyeti infaz hakkının düştüğünün kabul edildiği bir hukuk düzeninde, belirli bir süre geçmesinin tekerrürü de engelleyeceğine hükmetmiştir.⁴²

Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 2. fıkrasına göre “*Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı; beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl, geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz.*”.

Vergi suçlarının hepsinin beş yıldan daha az süreli hapis cezasını gerektirdiği düşünüldüğünde, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için kişinin cezasının infazından sonra üç yıl içinde bir başka suç işlemiş olması gerekmektedir. Dikkat çekmek gerekir ki Türk Ceza Kanunu tekerrür hükümlerinin uygulanması için önceki suçtan dolayı verilen mahkumiyet hükmünün infaz edilmesi şartını aramamaktaysa da tekerrür süresinin başlaması için bu şart aranmaktadır. Bir kişi hakkındaki mahkumiyet hükmü infaz edilmedikçe tekerrür süresi başlamayacaktır. Burada amaç infazdan kaçan mahkumu ödüllendirmemektir.

Belirtmek gerekir ki cezanın infaz edilmiş sayılabilmesi ve dolayısıyla da tekerrür süresinin başlayabilmesi için hükmedilen cezanın tümüyle infaz edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, örneğin erteleme halinde üç yıllık tekerrür süresi, ertelemenin kesinleşmesinden değil, deneme süresinin sorunsuz geçirildiği andan itibaren işlemeye başlar. Benzer şekilde koşullu salıverme halinde süre, infaz kurumu dışında denetim altında geçirilmesi gereken tarihten itibaren işlemeye başlar.⁴³

Her ne kadar vergi suçları için adli para cezası öngörülmüş olmasa da⁴⁴

⁴² Koca/Üzülmez, s. 631; Özgenç, s. 826; Centel/Zafer/Çakmut, s. 613.

⁴³ Koca/Üzülmez, s. 632.

⁴⁴ Ceyhan İnaltonç, “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulanması”, Vergi Sorunları, S. 353, Ocak 2011, s. 4-15, s. 8.

kısa süreli hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesi dışında, ödenmediği için hapse çevrilen adli para cezalarında asıl mahkumiyet yine adli para cezası olacağından tekerrür süreleri adli para cezasına göre belirlenmelidir.⁴⁵

2. Vergi Suçlarında Tekerrürün Sonuçları

765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda farklı olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu tekerrür sonucu olarak sonraki suçtaki cezanın artırılmasını öngörmemektedir.⁴⁶ Bunun yerine öngörülmüş olan sonuçlar infaz rejimine ilişkindir. Gerçekten de Türk Ceza Kanunu sistematığında tekerrür kişinin diğer suçlara nazaran daha tehlikeli olduğunu gösteren bir durum olarak değerlendirildiğinden, güvenlik tedbiri uygulanmasını gerektiren bir neden olarak düzenlenmiştir. Bu anlayışa uygun olarak da tekerrür halinde fail açısından diğer suçlara nazaran özel infaz rejimi kabul edilmiş, ayrıca cezanın infazından sonra da devam edebilecek şekilde bir denetimli serbestlik tedbiri rejimi öngörülmüştür. Bir başka deyişle tekerrür, özel tehlikeli suçlarla⁴⁷ birlikte infaz şeklinin değişmesini sonuçlayan bir durum niteliğindedir.⁴⁸

Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 3. fıkrasına göre “*Tekerrür halinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur.*”. “Vergi Kaçakçılığı Suçları”nın hiçbirinde ve “Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu”nun atıf yaptığı Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinde düzenlenmiş olan “Görevi Kötüye Kullanma” suçunda adli para cezası öngörülmediğinden ilgili hüküm söz konusu suçlar açısından uygulanabilir değildir. “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”nun atıf yaptığı Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde düzenlenen “Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması” suçu açısından maddede adli ve idari para cezası birlikte öngörüldüğünden tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği düşünülebilir. Ancak tekerrüre

⁴⁵ Centel/Zafer/Çakmut, s. 613.

⁴⁶ Özgenç, s. 825; Şen, s. 187; Centel/Zafer/Çakmut, s. 608.

⁴⁷ Özel tehlikeli suçlulardan kasıt, Türk Ceza Kanunu'nun 6. maddesinde düzenlenmiş olan; itiyadi suçlu, suçu meslek edinen kimse ve örgüt mensubu suçlulardır.

⁴⁸ Koca/Üzülmez, s. 624.

ilişkin maddede “*kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse*” dediğinden ve ilgili hükümde seçimlik değil iki yaptırım da birlikte öngörüldüğünden tekerrür hükmü bu suç açısından da sonuç doğurmaz.

Tekerrürün bir diğer önemli sonucu ise koşullu salıvermeye ilişkindir. Koşullu salıverilmeye, cezasının belirli bölümünü iyi halli olarak geçiren mahkum, geri kalan mahkumiyet süresini cezaevi dışında geçirme hakkına sahip olmaktadır. Bu sayede failin ıslah edilmesi amacına toplum içinde devam edilmektedir.⁴⁹ 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun’un 107. maddesine göre kurumdaki infaz süresini iyi halli geçiren mahkum “*Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar yirmidört yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler*”.⁵⁰ Ancak tekerrür durumunda Türk Ceza Kanunu’nun 58. maddesinin 6. fıkrası gereği hükmolunan ceza, mükerrirler için özgü infaz rejimine göre çektirileceğinden koşullu salıvermeye ilişkin olarak 5275 sayılı Kanun’un 107. değil, 108. maddesi uygulama alanı bulacaktır. Tekerrür hâlinde işlenen suçtan dolayı mahkûm olunan; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının otuzdokuz yılının, müebbet hapis cezasının otuzüç yılının, süreli hapis cezasının dörtte üçünün, infaz kurumunda iyi halli olarak çekilmesi durumunda, koşullu salıverilmeden yararlanılabilmektedir. Ayrıca aynı maddenin 3. fıkrasına göre ikinci defa tekerrür hükümlerinin uygulanması durumunda, hükümlü koşullu salıverilme hükmünden yararlanamaz.

⁴⁹ Dönmezer/Erman, C. III, s. 64-65.

⁵⁰ 15.08.2016 tarihli ve 671 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin geçici 6. maddesine göre “*1/7/2016 tarihine kadar işlenen suçlar bakımından; 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun kasten öldürme suçları (madde 81, 82), üstsoya, altsoya, eş veya kardeşe ya da beden veya ruh bakımından kendisini savunamayacak durumda bulunan kişiye karşı işlenen kasten yaralama ve neticesi sebebiyle ağırlaştırılmış yaralama suçları, cinsel dokunulmazlığa karşı işlenen suçlar (madde 102, 103, 104, 105), özel hayata ve hayatın gizli alanına karşı suçlar (madde 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138), uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti suçu (madde 188) ve İkinci Kitap Dördüncü Kısım Dördüncü, Beşinci, Altıncı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar ile 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu kapsamına giren suçlar hariç olmak üzere, bu Kanunun; b) 107 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “üçte iki”lik oran “yarısı”, olarak uygulanır.*”.

Bu hükümlere göre vergi suçunun tekerrürü halinde kişi, iyi halli bir şekilde hapis cezasının dörtte üçünü infaz kurumunda geçirmesi durumunda koşullu salıverilmeden yararlanabilecektir. Ancak eğer ikinci defa tekerrür hükümleri uygulanacaksa koşullu salıverilmeden yararlanamaz.⁵¹

Son olarak ise Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 6. fıkrası ve 5275 sayılı Kanun'un 108. maddesinin 4. fıkrasına göre hakim, mükerrer hakkında cezanın infazının tamamlanmasından sonra başlamak ve bir yıldan az olmamak üzere denetim süresi belirler ve bu denetim süresini beş yıla kadar uzatabilir.⁵²

E. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür

Yukarıdaki tekerrür tanımını kabahatler hukukuna uyarladığımızda tekerrür, bir kişi hakkında idari yaptırım kararı verildikten sonra ve bu karar kesinleştikten sonra, yeniden ve aynı türden bir kabahat işlemesi durumu olarak tanımlanabilir.⁵³

Kabahatler Kanunu'nda tekerrüre ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.⁵⁴ Ancak bu, kabahatler açısından tekerrürün uygulanamayacağı anlamına gelmemekte, tam tersi özel kanunlarda tekerrüre ilişkin bir düzenleme yapılmışsa bunun o kabahat açısından uygulanabileceği anlamına gelmektedir.⁵⁵

Vergi kabahatlerinde tekerrüre ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde yapıldığından vergi kabahatleri açısından ka-

⁵¹ Centel/Zafer/Çakmut, s. 615.

⁵² Şen, s. 188.

⁵³ Benzer yönde bkz: **Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan**, Vergi Hukuku, Turhan, Ankara, 2016, s. 216; **Ateş Oktar**, Vergi Hukuku, Türkmen, İstanbul, 2016, s. 352.

⁵⁴ Aslında Kabahatler Kanunu tasarısında tekerrüre ilişkin düzenleme mevcuttu. Ancak TBMM Adalet Komisyonu'nda tekerrür hükmüne gerek görülmediği söylenmiş ve tekerrür hükmü kanun tasarısından çıkartılmıştır. İlgili hüküm idari para cezasının yarı oranında artırılacağını öngörmektedir: Özgenç, s. 836; Doktrinde bazı yazarlar bunun büyük bir eksilik olduğunu düşünüp eleştirmektedir: **Cengiz Otacı/ İbrahim Keskin**, Kabahatler Hukuku, Adalet, Ankara, 2010, s. 51.

⁵⁵ Benzer yönde bkz: **Zeynel Kangal**, Kabahatler Hukuku, Onikilevha, İstanbul, 2011, s. 232.

nunun belirlediği şartlar altında tekerrür uygulamasına gidilecektir. Bu düzenlemeye göre “*Vergi ziyayına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*”.

Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu’nun tekerrür hakkında kabul ettiği sistem ceza hukuku sisteminden ayrılmaktadır. Ayrıldığı ilk nokta sürelerle ilişkindir. Ayrıldığı diğer nokta, ceza hukukunda genel tekerrür sistemi kabul edildiği yani her nev’i suçtan yine her nev’i suça tekerrüre izin verildiği halde, Vergi Usul Kanunu özel tekerrürü, yani önceki ve sonraki kabahatlerin aynı olmasını aramaktadır.⁵⁶ Aradaki temel bir fark da tekerrürün vergi kabahatleri bakımından kesilecek cezada artırım sebebi; suçlar açısından ise infaza etki eden bir kurum olarak düzenlenmiş olmasıdır.⁵⁷

Bu bağlamda incelendiğinde vergi kabahatleri açısından tekerrürün hukuki nitelik olarak failin şahsına bağlı özel bir unsur olduğu görülmektedir. Tekerrür fiile yönelik olmadığı gibi ikinci kabahatin ağırlaştırıcı sebebi de değildir. Kusurluluğu artırmaktadır. Zira fail yeniden kabahat işleyerek önceki cezadan uslanmadığını, kabahat işlemekteki inat ve ısrarını göstermektedir.⁵⁸

Aslında ilgili düzenlemenin yerinin sistematik olarak oldukça hatalı olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu hata; tekerrüre, idari para cezasını gerektiren aykırılığı düzenleyen maddeden önce yer verilmesidir. Tekerrür, içtima ve iştirak ile ilgili hükümler kabahatin kurucu unsurlarından değil, sadece kabahate etki eden sebeplerdendir ve kabahat hükümleri içeren bir kanunda, kabahat düzenlemelerinden sonra gelmelidir.⁵⁹

1. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Şartları

Vergi Usul Kanunu’nun tekerrüre ilişkin 339. maddesini incelediğimizde tekerrür nedeniyle cezanın artırılabilmesi için i) kabahatin türünün ver-

⁵⁶ Erman, s. 41; Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin, Ankara, 2016, s. 110.

⁵⁷ Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 14.

⁵⁸ Eski TCK’da suçlar açısından benzer bir açıklama için bkz: Üzülmüş, s. 5.

⁵⁹ Kaşıkçı, s. 146.

gi ziyayı veya usulsüzlük olması, ii) önceki kabahat ile sonraki kabahatin aynılığı, iii) failin aynı kişi olması, iv) önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olması ve v) sonraki kabahatin belirli bir süre içinde gerçekleşmesi şartlarının bir arada arandığı görülmektedir.⁶⁰

a. Kabahatin Türünün Vergi Ziyayı veya Usulsüzlük Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi "*Vergi ziyayına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı*" diyerek hangi kabahatler açısından tekerrür hükümlerine başvurulacağını belirtmiştir.⁶¹

"*Vergi ziyayı*" ile kastedilenin Vergi Usul Kanunu'nun 341. ve 344. maddeleri olduğu açıktır ancak usulsüzlükler ile neyin kastedildiği o kadar açık değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun sistematigi incelendiğinde "*usulsüzlük*" kavramının genel usulsüzlüklerle ilgili olarak kullanıldığı, özel usulsüzlüklerin kastedildiği zaman bunu "*özel usulsüzlük*" diyerek belirttiği görülmektedir. Örneğin Kanun'un 336. maddesinin "*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.*" hükmü ile kastedilenin genel usulsüzlük olduğu açıktır zira 353. maddenin 2. fıkrası gereği özel usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahati birlikte işlenirse ikisinin cezası birlikte uygulanmalıdır. Kanun'un 374. maddesi de usulsüzlük diyerek, gene genel usulsüzlükleri kastetmiştir. Örneğin aynı maddede özel usulsüzlükleri kastetmek için "*353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında*" demiştir. Benzer şekilde 352. madde başlığı "*Usulsüzlük dereceleri ve cezaları*" diyerek, genel usulsüzlükleri düzenlemiştir. Aslında Kanun sistematiginde genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük ayrımı değil; usulsüzlük ve özel usulsüzlük ayrımı vardır. Bu nedenle "*usulsüz-*

⁶⁰ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin, Bursa, 8. Bası, 2015, s. 271.

⁶¹ Saban, s. 488.

lük” tabiri her zaman genel usulsüzlükleri ifade etmektedir.^{62, 63}

Bu düşüncenin bir gerekçesi daha vardır. Genel usulsüzlükler Vergi Usul Kanunu’nun ilk çıktığı zamanda dahi varken özel usulsüzlükler daha sonra kanuna eklenmiştir. Bu nedenle Kanun’un ilk halinde de var olan tekerrür hükmü genel usulsüzlükler ile ilgilidir.⁶⁴ Kaldı ki Vergi Usul Kanunu’nun 353 ve 355. maddelerinde özel usulsüzlük fiilinin tekrarı halinde uygulanacak olan cezalar ayrıca belirtilmiştir. Bu düzenlemelerin tekerrür hükümleri niteliğinde olduğu kabul edilmelidir.⁶⁵

Son olarak belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanunu usulsüzlüğün tanımını yapmıştır. Buna göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Ancak özel usulsüzlük kabahatleri in-

⁶² Benzer yönde bkz: Şenyüz, s. 265; **Turgut Candan**, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 98; **Feride Bakar**, “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2010, S. 261, s. 175-185; Benzer yönde bkz: **Mehmet Kalkınoglu**, “Vergi Uygulamasında Cezanın Tekerrürü, Hukuki Sonuçları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Yaklaşım**, S. 237, Eylül 2012, s. 66-74, s. 69; Yazar her ne kadar sonuç olarak aynı düşüncede olsa da bu sonuca ulaşma biçimi farklıdır. Yazara göre özel usulsüzlükleri ilgili tekerrür maddesi kapsamında düşündüğümüzde teknik olarak ve vergi mühendisliği açısından ilgili tekerrür ve özel usulsüzlük maddelerinin simetrisini kaydırmış oluruz. İnaltong, “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, s. 11. **Aslanpınar**, Tekerrür I, s.273.

⁶³ Bu görüşte olmayan yazarlar da vardır: “*Tekerrüre ilişkin kanun hükmü lafzi yönüyle incelendiğinde, vergi kabahatlerini “vergi ziyai” ve “usulsüzlük” şeklinde iki grupta ele aldığı görülmektedir. Grupların kendi içerisinde tekrarı önemlidir. Usulsüzlük kavramı I. Derece usulsüzlük, II. Derece usulsüzlükler ve özel usulsüzlükleri kapsayan bir üst kavramdır. Usulsüzlüklerin kendi içerisinde bir alt ayrımına dayanılmamaktadır. Bu nedenle usulsüzlük türlerinin birbirine tekerrür bakımından sebep sayılmaları gerekir. Özel usulsüzlükleri de bu kapsamda kabul etmek gerekmektedir.*”: **Aziz Taşdelen**, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan, Ankara, 2010, s. 57; **Hasan Hüseyin Bayraktar**, Vergi Ceza Hukuku, 2006, s. 66; Yazara göre her ne kadar ilk bakışta öyle durmasa da kanun koyucu 336. maddede hem genel hem de özel usulsüzlükleri kastetmiştir: **İhsan Kağan Bayraktar**, “Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu’nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi?”, **Yaklaşım**, Kasım 2010, S. 215, s. 133-137, s. 137; **Mete Dibo/Emre Atsan**, “Vergi Ziyai ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar”, Vergi Dünyası, Ocak 2014, S. 389, s. 90-98, s. 93; **Bozdağ**, s. 153: Yazara göre; kanun tüm usulsüzlükler için ortak bir tanım yapmış olup, genel ve özel usulsüzlük şeklinde bir ayrım yapmamıştır ve yasa koyucu hiçbir madde de özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamı dışında tutulduğunu düzenlememektedir.

⁶⁴ Şenyüz, s. 266.

⁶⁵ **Karakoç**, s. 112.

celendiğinde şekle ve usule ilişkin usulsüzlükler olmadığı daha çok dönem içinde yapılan ve vergi ziyayı oluşturmaya elverişli (ancak dönem bitmediği için henüz vergi ziyayı oluşturmayan) hareketleri cezalandırmaya yönelik bir kabahat olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle özel usulsüzlükler her ne kadar isminde usulsüzlük olsa da “usulsüzlük” tanımına uymamaktadır ve tekerrür kapsamında değerlendirilemez.

b. Önceki Kabahat ile Sonraki Kabahatin Aynılığı

Tekerrürün mantığında kişinin daha önce işlediği kabahat nedeniyle çektiği cezanın yetersiz olduğu ve bir daha aynı kabahati işlememesi için daha ağır ceza verilmesi gereği olduğundan, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için tekrar aynı kabahatin işlenmesi gerekmektedir.

Tabi bu şart sadece tekerrürün mantığından değil aynı zamanda 339. maddenin lafzından da anlaşılmaktadır. 339. madde “*vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda*” diyerek bu hususu vurgulamıştır. Ayrıca Kanun’da vergi ziyayı için ayrı, usulsüzlük için ayrı artırım oranının öngörülmüş olması aynı nev’iden olma şartını ispatlayıcı bir diğer noktadır.⁶⁶

Aksi görüşte olan yazarlar da bulunmaktadır.⁶⁷ Bu yazarlara göre vergisel kabahatlerin birbirine tekerrür oluşturması için aynı türden olmaları gerekmemektedir. Bu görüşün temel gerekçesi ise Vergi Usul Kanunu’nda 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliktir. 1999 yılında yapılan değişiklikten önce Kanunda açıkça “fiillerin aynı türden olması” gerektiği aranmaktaydı ancak ilgili değişiklikle bu şart kaldırılmıştır. Bu nedenle bu görüşteki yazarlara göre artık Vergi Usul Kanunu’nda genel tekerrür kabul edilmektedir.⁶⁸

⁶⁶ Erman, s. 41; Karakoç, s. 110; Dibo/Atsan, s. 95; Kalkınoğlu, s. 73.

⁶⁷ Farklı görüş için bkz: Bakar, “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi” s.176: “*Bizce 4369 sayılı VUK’da yapılan tekerrür düzenlemesinden önceki kanundaki ‘aynı neviden bir fiili’ ibaresinin kaldırılması karşısında kanun koyucunun kabahatler arasında bir aynı tür aranmasını şart koşmadığı görülmektedir. Dolayısıyla önceki kabahat ile sonraki kabahat arasında aynılık aranmadığından sınıflandırma açısından genel tekerrürün varlığı söz konusudur. Yani, vergi ziyayı ve genel usulsüzlük kabahatinde hangisinin önce işlendiği önemli olmaksızın sonraki fiilin vergi ziyayı veya genel usulsüzlük olması halinde tekerrür hükümleri uygulanır.*”

⁶⁸ Bozdağ, s. 163-164.

Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Öncelikle 4369 sayılı Kanun değişiklikleri incelendiğinde ilgili değişikliklerdeki temel amacın vergi ziyana neden olan mükelleflere ve sorumlulara uygulanan cezaların sadeleştirilmesi olduğu görülmektedir. Bu amaçla da vergi ziyana yol açılması durumunda uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları vergi ziyai cezası altında birleştirilmiştir. Bu nedenle de 339. madde hükmünde bulunan “*Kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı cezalandırılan ve cezası da kesinleşen bir kimse, aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takiben*” hükmü “*vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere*” şeklinde değiştirilmiştir. Görüldüğü üzere hüküm sadeleştiği için artık “aynı nev’i” den olması gerektiğini belirtmek gerekmemektedir ve zaten hükmün devamından, gerek süre şartından gerek tekerrürün sonuçları bakımından “aynı nev’i”den kabahat işlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Usulsüzlüğün vergi ziyanın tekerrürüne esas alınabileceği veya tersinin olacağıın kabulü durumunda, ortada hem süre açısından nasıl bir uygulama yapılacağı hem de cezanın ne kadar artırılacağı konularında ciddi bir belirsizlik ortaya çıkacaktır. Kaldı ki kanun koyucu cezanın türünün aynı olmasını aramak istemeseydi hiç kuşkusuz ilk ceza ile ikinci ceza arasındaki süreyi farklı belirlemezdi.⁶⁹

Bu noktada vergi ziyanın veya usulsüzlüğün hangi fiil ile meydana geldiğinin bir önemi bulunmadığını da belirtmek gerekmektedir. Usulsüzlük hangi nev’iden veya dereceden yapılmış olursa olsun, vergi ziyai için hangi vergisel ödev yerine getirilmemiş olursa olsun, önemli olan ilk işlenen kabahat ile ikinci işlenen kabahatin aynı olmasıdır.⁷⁰ Bu sonuca getiren diğer bir husus Vergi Usul Kanunu’nun 339. maddesinde 4369 sayılı Kanun’un 9. maddesiyle yapılan değişiklikten önce yer alan “*aynı neviden bir*

⁶⁹ Benzer yönde: **Burak Aslanpınar**, Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II, Yaklaşım, S.194, Şubat 2009, s.289-291, s.290.

⁷⁰ Şenyüz, s. 268; **Karakoç**, s. 110; **Kamil Mutluer**, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 272; **Taşdelen**, s. 58; **Candan**, s. 96. İnaltong, “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, s. 9: Vergi ziyai cezasının örneğin, farklı yorum sonucunda fazla ayrılan amortisman giderinden mi yoksa randıman incelemesi sonucunda saptanan açıktan satışlara ait hasılatın gizlenmesinden mi veya vergi yasalarındaki diğer hükümlere uyulmamasından mı kaynaklandığının hiç bir önemi yoktur.

fiili” ibaresinin metinden çıkartılmıştır olmasıdır.⁷¹

Tartışılabilir bir başka konu da vergi ziyanının temel halinin, nitelikli halinin tekerrürüne esas oluşturup oluşturamayacağıdır. Doktrinde vergi ziyanının tek kat olarak uygulandığı halde tekerrürün olabilmesi için teker-rüre esas alınacak ikinci fiil için de tek kat vergi ziyayı cezasının kesilmesi; vergi ziyanının üç kat olarak uygulandığı halde ise tekerrürün oluşabilmesi için ikinci fiile 3 kat vergi ziyayı cezasının kesilmiş olması gerektiği savunulmuştur.⁷² Kanun metni açıkça “vergi ziyayı” kabahatinin işlenmesini aradığı ve basit veya nitelikli hal gibi ayrıma gitmediği, ayrıca bir kabahatin nitelikli halinin de o kabahate dahil olduğu düşünüldüğünde bu görüşe katılmak kolay değildir.⁷³

c. Failin Aynı Kişi Olması

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk kabahati işleyen ve sonraki kabahati işleyen kişilerin aynı olması gerekmektedir.

Danıştay vermiş olduğu bir kararda 339. maddede yazılı tekerrür zammının uygulanabilmesi için kanunda yazılı fiillerin aynı şahıs tarafından tekrarlanması gerektiğine, ilk fiilin kolektif şirket, ikinci fiilin ise şirkete ortak adı ortaklık tarafından yapıldığı durumlarda tekerrür zammı uygulanamayacağına hükmetmiştir.⁷⁴

Daha ilginç bir durum bünyesinde genel usulsüzlük veya vergi ziyayı işlenen bir tüzel kişiliğin, külliyen devredilip daha sonra yeni devralanlar

⁷¹ Bu değişiklikten önce Danıştay eylemin aynı olmasından aynı nev’ide olmasını anlamaktaydı. Bu değişiklikte birlikte Danıştay’ın bu anlayışı da değişmiştir: **Candan**, s. 96.

⁷² **Candan**, s. 96; **Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku, s. 110-111: “... Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyayına yol açılması halinde, ziyaya uğratılan verginin üç katı olarak kesilen cezanın, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezası yanında fer’i nitelikte bir ceza olduğu ve kaçakçılık suçunun mahkeme kararı ile sabit olması halinde kesilebilmesi gerektiği dikkate alındığında, vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyayına yol açılması halinde kesilen cezanın bir diğeri için teker-rüre esas alınması mümkün olmamak gerekir.” Ancak yazar mevcut hüküm kapsamında kesilen vergi ziyayı cezasının tekerrür süresi içinde kesilecek her türlü vergi ziyayı cezasına esas alınmasının mümkün olduğunu da belirtmiştir.

⁷³ Benzer yönde bkz: **Dibo/Atsan**, s. 95.

⁷⁴ Danıştay 3. D.’nin E. 1987/2104, K. 1998/1191 numaralı ve 14.04.1988 tarihli kararı: **Candan**, s. 97.

tarafından tekrar tüzel kişilik bünyesinde vergi ziyayı veya genel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi durumunda ortaya çıkacaktır. Vergi Usul Kanunu uyarınca idari para cezalarının muhatabı tüzel kişiliktir ancak Kabahatler Kanunu uyarınca tüzel kişilikler fail olamamaktadır, sadece bazı durumlarda idari para cezasından sorumlu tutulmaktadırlar. Bu nedenle, tüzel kişiliğin el değiştirmesi durumunda artık kabahatin aynı fail tarafından işlendiği söylenemeyeceğinden tekerrür hükümlerinin de uygulanmaması gerekmektedir. Hatta tüzel kişilik el değiştirmemiş olsa bile ilgili kabahatin failinin kim olduğu bulunmalı ve tekerrür hükümleri uygulanırken ilk fail ile ikinci failin aynı kişiler olup olmadığı dikkate alınmalıdır.

Cezalar kişiliğe bağlı olduğundan önceki cezanın aynı vergiden kaynaklanması veya aynı vergi dairesinin yetki alanında işlenmiş bulunması veya aynı mükellefiyet dolatışıyla kesinleşmiş bulunması tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından şart değildir.⁷⁵

d. Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş Olması

Tekerrür uygulanabilmesi için gereken bir diğer şart da önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olmasıdır.⁷⁶ Bu şart da 339. maddenin “ceza

⁷⁵ **Bumin Doğrusöz**, “Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası”, Referans Gazetesi, 20.11.2008.

⁷⁶ “213 sayılı Kanun’un 339. maddesinin değerlendirilmesinden, davacının vergi ziyayına sebebiyet veren eyleminin tekerrür hali kabul edilebilmesi için, ikinci eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren vergi ziyayı suçunda beş yıl içinde işlenmiş olması gerekmekte olup...” Danıştay 9. D.’nin E. 2012/5660, K. 2015/3144 sayılı ve 20.04.2015 tarihli kararı; Benzer yönde bkz: Danıştay VDDGK., E. 2011/467, K. 2013/202 sayılı ve 29.05.2013 tarihli kararı; “İncelenen dosyada ise, davacı hakkında 22.1.2006 tarihinde kesinleşen vergi ziyayı cezası nedeniyle ancak bu tarihten sonra kesilen ceza için tekerrür hükümleri uygulanabilecekken, 2002 yılına ait dava konusu vergi ziyayı cezasına tekerrür hükümleri uygulanmıştır. Mükellef hakkında 2002 yılından önce kesilip ve kesinleşen herhangi bir ceza olmadığından, söz konusu uygulama yukarıda belirtilen genel ceza hukuku prensipleri, suç ve cezanın kanuniliği ve belirliliğine dair Anayasal hükümler ve Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde öngörülen amaca uymamaktadır.” Danıştay 4. D.’nin E. 2008/1493, K. 2010/5203 sayılı ve 21.10.2010 tarihli kararı; “İncelenen dosyada, davacı şirketin 2004 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapor uyarınca salınan kurumlar vergisi ve geçici vergiye bağlı olarak vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Tekerrür hükümlerinin uygulanmasına neden olarak da 2003/5. dönemi için salınan gelir (stopaj) vergisine bağlı olarak kesilen ve 27.12.2004 tarihinde davacıya tebliğ edilerek itirazsız kesinleşen vergi ziyayı cezası gösterilmiştir. Ancak, ilk ceza 27.12.2004’te tebliğ edilerek 26.1.2005

kesilen ve cezası kesinleşenlere” kısmından anlaşılmaktadır. Cezanın tahsil edilmesi şart değildir.⁷⁷ Bunun temel gerekçesi de kabahatin işlendiği tarihin esas alınması ancak vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan davada kabahatin işlenmemiş olduğuna karar verilmesi durumunda, söz konusu kabahatin işlendiği tarihten sonra işlenen kabahatlere tekerrür hükümlerinin uygulanmış olmasının hukuki dayanağının kalmamasıdır.⁷⁸

Cezanın kesinleşmesinin ne olduğu ve tekerrür uygulaması açısından cezanın ne zaman kesinleştiğinin tespiti önem taşımaktadır. Kesinleşmeden maksat uyuşmazlık imkanının kalmamasıdır.⁷⁹ Bu nedenle kabahatin ne zaman işlendiği önemsizdir. Önemli olan, ilk kabahatin kesinleşme tarihidir.⁸⁰ Farklı durumlar açısından incelendiğinde:⁸¹

- i. İlk ihtimal kesinleşen cezayı, ceza muhatabının ödemiş olmasıdır. Ödeme anında ceza kesinleşecektir.

tarihinde kesinleştiğinden 01.01.2006 tarihinden itibaren gerçekleşen eylemler için tekerrür söz konusu olabilecektir. Uyuşmazlıkta ise, eylem 2004 yılında gerçekleşmiş olup, tekerrür hükümlerinin uygulanmasına hukuken olanak bulunmadığından dava konusu vergi ziyai cezalarında ve davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.”: Danıştay 4. D.’nin E. 2009/6033, K. 2011/867 sayılı ve 22.02.2011 tarihli kararı: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim: 01.11.2017.

⁷⁷ **Saban**, s. 488.

⁷⁸ **Karakoç**, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 14: Ancak bu da hiç kuşkusuz cezanın kesinleşme tarihi ile kabahatin işlendiği tarih farklı olduğundan, kabahatin işlendiği tarih ile cezanın kesinleştiği tarih arasında işlenen kabahat için tekerrür hükümlerinin uygulanamaması anlamına gelmektedir. Yazara göre uygulanabilme ihtimali zor olsa da böyle bir sakıncanın önlenmesi için cezanın kesinleşmesinden önce işlendiği sabit olan kabahatler için sonradan ceza artırımı uygulanması düşünülebilir.

⁷⁹ **Erman**, s. 41.

⁸⁰ “Örneğin 2008 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinin zamanında verilmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyai kabahatinin 29 Haziran 2011 tarihinde kesinleştiğini, 2009 takvim yılının gelir vergisi beyannamesinin verilmediğinden bahisle 10 Mayıs 2010 tarihinde başka bir ceza kesildiğini kabul edelim. 10 Mayıs 2010 tarihinde kesilen vergi ziyai kabahatine ilişkin cezaya tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. Çünkü öncesinde kesinleşmiş bir kabahat yoktur. Ancak, mükellefin sonraki fiiline ilişkin ceza öncekinin kesinleşme tarihi olan 29 Haziran 2011 tarihinden sonra kesilseydi tekerrür uygulanacaktır”: Şenyüz, s. 269.

⁸¹ **Ezhan Doğrusöz**, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II”, Yaklaşım, Aralık 2005, S. 156, s. 248-252, s. 250; **Mehmet Küçükaya**, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür,” Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIX, Y. 2015, S. 1, s. 191-218; **Dibo/Atsan**, s. 92.

- ii. Eğer ceza zamanında ödenmez ve ceza muhatabı dava da açmaz ise dava açma süresinin son günü ceza kesinleşecektir.
- iii. Cezalarda uzlaşmaya varılmışsa, uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte ceza kesinleşmiş sayılır.⁸²
- iv. Cezalarda indirim yolundan yararlanılmış ise (VUK md. 376) yine cezalarda indirim yolundan yararlanmayı istediğini bildirdiği ve ödeme yapıldığı tarihte ceza kesinleşir. ⁸³ Ancak vergi ödevlisi 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, dava açma süresinin dolmasıyla ceza kesinleşecektir.
- v. İlk derece mahkemesinin red kararı üzerine dava konusu uyuşmazlığın 5000 TL'nin üzerinde olması halinde istinafa/ dava konusu uyuşmazlığın 100 bin TL'nin üzerinde olması halinde temyize başvurma süresinin sonuna kadar bu yola başvurulmazsa da ceza kesinleşir.
- vi. İlk derece mahkemesinin uyuşmazlık konusu 5000 TL'nin, bölge idare mahkemesinin ise istinaf yargılamasında uyuşmazlık konusu 100 bin TL'nin altında olan davalarda vermiş olduğu kararlar kesinlidir ve bu kararlar beraber ceza kesinleşir. Ayrıca uyuşmazlık konusu 100 bin TL'nin üzerinde olan uyuşmazlıklar için başvurulabilen temyiz sonucunda nihai karar verildiği an ceza kesinleşir. Ancak kesilen vergi cezalarının dava açma süresi dolmadan veya dava devam ederken ödenmesi halinde bu ödeme cezanın kesinleşmesini sağlamaz.

Tartışmalı bir durum önce işlenen kabahatin cezasının, sonra işlenen kabahattin cezasından daha sonra kesinleşmesi durumunda ortaya çıkacaktır. Örneğin bir mükellefin 2012 yılı hesapları 2013 yılında incelemeye alınır ve inceleme sonucu vergi ziyai cezası kesilirse ve ceza aynı yıl kesinleşirse; 2014 yılında da 2010 yılı hesapları incelenir ve yine vergi ziyai nedeniyle ceza kesilirse; ikinci kesilen ceza için tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışılmalıdır.

⁸² İlk eylem için kesilen kaçakçılık cezasının ikinci eylem için uygulanan kaçakçılık cezası tarihinden önce uzlaşma ile kesinleştiği hakkında: Danıştay 3. D.'nin, E. 1992/2634, K. 1993/3305 numaralı ve 18.11.1993 tarihli kararı: **Candan**, s. 97; **Karakoç**, s. 113: Ancak uzlaşma yolu ile cezanın kesinleşmiş sayılabilmesi için, mutlaka bir miktar cezanın ödenmesi konusunda anlaşılması gerekir. Ceza tamamen silinmiş ise doğal olarak kesinleşen bir cezadan söz edilemez.

⁸³ **Karakoç**, s. 113; **Aslanpınar**, Tekerrür I, s.273.

Bu durumda tekerrür hükümleri uygulanmamalıdır. Aksi durumda önceki kabahatin sonraki kabahatin tekrarı olduğu gibi hukuk mantığından uzak bir durum ortaya çıkar. Bu nedenle sonraki kabahatin yaptırımına tekerrür uygulanabilmesi için sonraki fiilin her durumda önceki fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonra işlenmesi gerekir.⁸⁴ Anayasa-Mahkemesi'nin⁸⁵ ve Danıştay'ın kararları⁸⁶ da bu yöndedir.

Af kanunları ile vergi borcunun kısmen veya tamamen ortadan kaldırıldığı durumlarda da cezanın kesinleşip kesinleşmediği değerlendirilmelidir. Kesinleşmiş cezanın genel affa uğraması, cezanın bütün hukuki sonuçlarını ortadan kaldırır, bu nedenle affa uğrayan ceza tekerrüre esas alınmaz.⁸⁷ Özel af ise cezayı hukuki sonuçları ile ortadan kaldırmadığından daha sonra işlenecek kabahatin cezası, şartların da varlığı halinde

⁸⁴ Şenyüz, s. 270; Bu uygulamayı hukuki güvenlik ve cezaların caydırıcılığı ilkelerine aykırı bulsa da gene de kanun lafzı vergi kabahatinin önceki kabahatin kesinleşmesinden sonra işlenmiş olması şartını aramamıştır: **Bakar**, "Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi", s. 176.

⁸⁵ İlgili hüküm Anayasa Mahkemesi önüne Anayasa'nın 2 ve 38. maddelerine aykırı olduğu gerekçesi ile götürülmüştür. Anayasa Mahkemesi ise "Belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibarıyla hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılması hukuk devleti ilkesine uygun bulunmamaktadır. Suçu işlediği tarihte henüz mükerrer olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır. Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez." diyerek itirazı reddetmiştir: Anayasa Mahkemesi'nin, E. 2009/51, K. 2010/73 numaralı ve 20.05.2010 tarihli kararı: <http://anayasa.gov.tr> (Çevrimiçi), Son Erişim: 05.02.2016.

⁸⁶ Danıştay VDDGK.'nin, E. 2011/467, K. 2013/202 numaralı ve 29.05.2013 tarihli kararı; Danıştay 4. D.'nin, E. 2009/6033 ve K. 2011/867 numaralı ve 22.02.2011 tarihli kararı; Danıştay 4. D.'nin, E. 2008/149, K. 2010/5203 numaralı ve 21.10.2010 tarihli kararı; Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim: 10.03.2016.

⁸⁷ **Recai Dönmez**, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557, Eskişehir, 1992, s. 16-17.

tekerrüre ilişkin hükümlere göre artırılır.⁸⁸ Örneğin 6111 sayılı Kanun⁸⁹ bu niteliktedir. 6111 sayılı Kanun kapsamındaki cezalar tekerrür maddesi kapsamında ceza artırımıyla muhatap olabilecektir.

Cezanın, tahsil zamanaşımına (6183 sayılı Kanun md.102) uğradığı durumlarda sadece ceza tahsil edilemeyeceğinden ve bunun kesinleşme üzerinde bir etkisi bulunmadığından tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkündür.

Bir başka sorun da yeni çıkarılmış bir kanunun tekerrür uygulamasına esas olacak ilk cezanın kesinleşmesine neden olan fiili kabahat olmaksızın çıkarılmış olması halinde ortaya çıkacaktır. Kabahatler Kanunu'nun 5. maddesine göre 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanacağından ve Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin 7. maddesi "İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolünmüşse infazı ve kanunî neticeleri kendiliğinden kalkar." hükmünü ihtiva ettiğinden idari yaptırım ve sonuçları kendiliğinden ortadan kalkacak ve bundan sonra işlenecek yeni kabahat bakımından tekerrür uygulaması yapılamayacaktır.

Vergi hukukunda bu çok sorun olmasa da kabahatler açısından adli sicil gibi bir sicilin tutulmuyor olması nedeniyle önceki kabahatin tespitinde sorunlar yaşanabilecektir.⁹⁰

e. Sonra İşlenen Kabahatin Cezasının Belli Sürede Kesilmesi

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gereken son şart "*vergi zi-*

⁸⁸ Küçükaya, s. 201.

⁸⁹ 6111 sayılı ve 13.02.2011 tarihli Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. R. G. t. 25.02.2011, S: 27857 (Mükerrer).

⁹⁰ Otacı/Keskin, s. 51: 5607 sayılı Kaçakçılıkça Mücadele Kanunu'nun 8. maddesinin 4. fıkrasında "Tekerrüre esas alınacak idari para cezalarının Gümrük Müsteşarlığı bünyesinde tutulmasına ilişkin esas ve usuller yönetmelikle düzenlenir." hükmü bulunmakta idi. Ancak 28.03.2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanun'un 66. maddesi uyarınca ilgili hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

yayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi” durumudur. Bu süreler dışında tekrar ceza kesilirse tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır.

Bu hükme göre vergi ziyayı kabahatinin kesinleştiği yılı takip eden yıldan itibaren 5, usulsüzlükte ise usulsüzlüğün kesinleştiği yılı takip eden yıldan itibaren 2 yıl içinde ilgili kabahatler tekrar işlenirse tekerrür hükümleri uygulanacaktır.^{91,92}

Henüz süre başlamadan, yani cezanın kesinleştiği tarihle bir sonraki takvim yılı arasında ikinci kabahatin cezası kesilirse ne olacağı tartışılabilir. Doktrinde⁹³ ve eski tarihli bazı Danıştay kararlarında⁹⁴ kesinleşen cezanın, kesinleşme tarihinden, izleyen yıla kadar ki sürede, yeni kesilen cezalar için tekerrüre esas oluşturmayacağı savunulmaktadır. Bu görüşlere göre kanunun lafzı, tekerrür süresinin cezanın kesinleştiği yılı izleyen yılın başından itibaren başlayacağını emrettiği için kesinleşen cezanın, kesinleşme tarihinden izleyen yıla kadar ki sürede yeni kesilen cezalar için tekerrüre esas oluşturmayacaktır.

Bu görüşlere katılmak kolay değildir. İlgili süre, sürenin başlangıç tarihini değil bitiş tarihini belirlemektedir, süre ilk kabahatin kesinleştiği tarihten itibaren başlamaktadır.⁹⁵ Aksi bir düşünce, tekerrür düzenlemesinin amacına aykırı olacağı gibi uygulamada da birçok kötüye kullanımı teşvik edecektir.⁹⁶

Bu tartışmaların önüne geçmek için ifadenin “*cezanın kesinleşmesinden itibaren*” şeklinde değiştirilmesinde yarar vardır. Hiçbir hukuk sisteminde

⁹¹ “Örneğin vergi ziyayı cezası 17 Nisan 2008 tarihinde kesinleşen bir mükellefin tekerrür nedeniyle cezasının artırılabilmesi için başlangıç tarihi 01 Ocak 2009, bitiş tarihi 31 Aralık 2013 olacaktır. Sonraki cezanın vergi ziyayı olması halinde 31 Aralık 2013 tarihine kadar cezası kesilerek tebliğ edilmelidir. Aksi halde tekerrür hükümleri uygulanamaz.”: Şenyüz, s. 271; Karakoç, s. 111.

⁹² Danıştay, VDDGK.’nın E. 2011/467 K. 2013/202 numaralı ve 28.05.2013 tarihli kararı: Lexpera İçtihat Programı (Çevrimiçi), Son Erişim: 21.03.2016; Danıştay 4.D’nin, E.1988/399, K.1989/388 sayılı ve 25.01.1989 tarihli kararı.

⁹³ Candan, s. 97; Ezhan Doğrusöz, s. 2.

⁹⁴ Danıştay 3.D.’nin, E. 1967/1277, K. 1969/6420 sayılı ve 14.02.1989 tarihli kararı; Candan, s. 97.

⁹⁵ Benzer yönde bkz: Şenyüz, s. 271; Mutluer, s. 273; Bakar, s. 176.

⁹⁶ Bozdağ, s. 168.

cezanın kesinleşmesinden belli bir süre sonra tekerrür süresinin başlayacağı kabul edilmemiştir.⁹⁷ Hükümlünün etkilenmesine ve acı duymasına öncelikle sebebiyet veren mahkumiyet olduğundan, idari para cezasını gerektiren eylemlerde de sürenin başlangıcı “cezanın kesinleştiği” tarih olmalıdır.

Kanunun lafzının yanlış yorumlanması sonucu ortaya çıkan bir başka sorun da tekerrür için fiilin değil cezanın esas alınması ve tekerrürden dolayı arttırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilden önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının değerlendirmeye alınmamasıydı. Vergi idaresi böyle durumlarda tekerrür hükümlerini uygulamaktaydı.⁹⁸ Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı VUK-49/2011-7 sayı ve 15.08.2011 tarihli sirküleri ile bu yanlış uygulamadan döndü ve bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırılmış uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerektiğini aramaya başladı.

2. Uzlaşma Durumunda Tekerrür

Mükellefin vergi dairesi ile uzlaşması ve vergi dairesinin cezayı sıfıra indirmesi halinde, bu sıfıra indirilmiş olan cezanın tekerrüre esas olup olmayacağı tartışılmalıdır.

Uzlaşma sonucunda her ne kadar vergi miktarı sıfıra indirilse de cezanın sadece parasal yönü, yani ödenecek tutar ortadan kalkmaktadır. Yoksa uzlaşma vergi cezasını ortadan kaldıramaz. Uzlaşma komisyonlarının yetkisi sadece miktar üzerindedir.⁹⁹ Bu komisyonlar vergi kabahatini bütün

⁹⁷ Kaşıkçı, s. 147.

⁹⁸ Örneğin 2011 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde 2008 yılına ilişkin vergi ziyayı cezası, 2012 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde ise 2007 yılına ilişkin vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Her iki ceza da inceleme yapıldığı yıl içinde kesinleşmiştir. Bu durumda yalnız cezanın kesinleşme tarihine göre tekerrür arttırımı uygulanır 2007 yılındaki kabahatin 2007 yılındaki kabahatin tekrarı olduğu gibi anlaşılmaz bir durum ortaya çıkmaktadır: **Burak Aslanpınar**, Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum, Yaklaşım, S.225, Eylül 2011, s.288-290, s.289.

⁹⁹ Benzer yönde bkz: **Ali Zekeriya Özmen**, Tekerrürde Özellikli Bir Husus, İlk Kesilen Vergi Ziyayı Cezasının Terkin Edilmesi Durumu, Yaklaşım, S.285, Eylül 2016, s.55-57,

sonuçları ile ortadan kaldıran bir yargı organı değildir ve kararları bu nitelikte olamaz. Bu nedenle kesilen ilk ceza tutarı üzerinde uzlaşmış ve oran sifıra indirilmiş olsa dahi, uzlaşma konusu ceza tekerrüre esas alınacaktır.¹⁰⁰

3. Tekerrür Nedeniyle Uygulanacak Ceza

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi uyarınca, tekerrür halinde; “*vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*”.

Bu ceza ikinci kez işlenen kabahate uygulanacaktır. Sonradan başka kabahatler işlenmesi durumunda bunlar da süresi içinde olması şartıyla tekrar tekerrür hükümlerine tabi olacaktır.

Oluşabilecek bir haksızlığa da dikkat çekmek gerekir. Tekerrür hükümleri uygulanırken cezanın miktarı dikkate alınmamaktadır. Örneğin, ilk kesinleşen vergi ziyayı cezası 100 TL ve süresi içinde ikinci cezası 200.000 TL olan biri; tekerrür hükümleri nedeniyle 300.100 TL ceza ödeyecektir. Ancak ilk başta 200.000 TL, daha sonra 100 TL cezası kesinleşen biri toplamda 200.150 TL ceza ödeyecektir. Görüldüğü üzere toplamda aynı miktarda vergi ziyasına neden olan iki kişiden biri, diğerine oranla çok daha fazla ceza ödeyebilmektedir. Böyle bir sorunun ve eşitsizliğin aşılması için kanuna; ilk cezanın, ikincinin tekerrürüne esas alınması için belli bir tutarın üzerinde olmasına yönelik bir düzenleme getirilmelidir. Örnekte olduğu gibi 100 TL'lik bir cezanın; kendisinin 1000 katı tutarında bir artırıma sebep olması asla ölçülü olarak kabul edilemez.¹⁰¹ Aksi halde ilgili hüküm bu haliyle ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.¹⁰² En azından daha

s.56.

¹⁰⁰ Aksi yönde bkz: **Mehmet Maç**, “Vergi Cezalarında Tekerrür Nedeniyle Uygulanan Artırma İlişkin Hüküm Kaldırılmalı veya Amacını Aşan Ölçüsüz Sonuçlar Doğurduğu İçin Düzeltilmelidir”, Yaklaşım, S. 272, Ağustos 2015, s. 12-15, s. 15.

¹⁰¹ Benzer yönde bkz: **Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku, s. 113: Yazara göre bu durum ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır ve bu nedenle tekerrür hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olduğunun kabulü gerekir.

¹⁰² Tekerrüre ilişkin hüküm daha önce Anayasa Mahkemesi'nin E. 2009/51, K. 2010/73 sayılı ve 20.05.2010 tarihli kararı ile Anayasa'ya uygun bulunmuştur. Ancak ilgili kararda ölçülülük açısından bir inceleme yapılmamıştır. Bu nedenle 10 yıl içinde dahi Anayasa

önce Vergi Konseyi'nin de önermiş olduğu gibi 339. maddeye “*Ancak bu şekilde artırılan tutar, önceki cezalardan en yükseğinin tutarını geçemez.*” gibi bir hüküm eklenmelidir.¹⁰³

4. Kabahatlerde Birleşme Durumunda Uygulanacak Olan Ceza

Bilindiği üzere aynı fiil ile vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinin bir arada işlenmesi halinde iki kabahat Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümleri uyarınca birleşmekte ve hangisinin cezası daha yüksek ise kişi sadece o kabahatten dolayı sorumlu tutulmaktadır.

Böyle bir birleşme durumunda ortadan kalkan kabahatin tekerrür süreleri içinde tekrar işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uyarınca cezanın artırılıp artırılmayacağı tartışılmalıdır. Örneğin; 2013 yılında vergi ziyayı ve genel usulsüzlük kabahatini işleyen biri, vergi ziyasının miktarı daha yüksek olduğu için vergi ziyasından sorumlu tutulursa, bu cezası da aynı yıl içinde kesinleşirse ve bu kişi 2014 yılında genel usulsüzlük kabahati işlerse, alacağı ceza tekerrür hükümleri uyarınca artırılacak mıdır?

İçtima uygulandığı durumlarda her ne kadar sadece yüksek miktarda cezası olan kabahat için ceza kesilse de ceza miktarı düşük olduğundan cezası kesilmeyen kabahat ortadan kalkmamakta, hukuki varlığını devam ettirmektedir.¹⁰⁴ Buna göre, örnekte olduğu gibi miktarı yüksek olduğu için vergi ziya cezası kesilmiş olsa bile genel usulsüzlük kabahati de varlığını sürdürecektir ve vergi ziyayı ile birlikte tekerrüre esas alınacaktır.

SONUÇ

Çalışma kapsamında yapılan açıklamalar ve değerlendirmeler sonucunda vergi suç ve kabahatlerinde tekerrür konusunda yapılan tespitler aşağıda özetlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarının tekerrürüne ilişkin bir hüküm

Mahkemesi'ne başvurulması mümkündür.

¹⁰³ Maç, “Vergi Cezalarında Tekerrür Nedeniyle Uygulanan Artırma İlişkin Hüküm Kaldırılmalı veya Amacını Aşan Ölçüsüz Sonuçlar Doğurduğu İçin Düzeltilmelidir”, s. 15; İnaltonç, “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, s. 4-15.

¹⁰⁴ Şenyüz, s. 274.

bulunmamaktadır. Yukarıda ayrıntısıyla açıklandığı üzere burada TCK'nın tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda farklı olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda, tekerrür sonucu olarak sonraki suçtaki cezanın artırılmasını öngörülmemekte, bunun yerine bir özel infaz rejimi düzenlenmektedir. Vergi suçlarında ise ceza hukukundaki tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği iki durum bulunmaktadır. Bunlardan biri koşullu salıverilmeye ilişkindir. Normal şartlarda bir vergi suçu işleyen kişi, iyi halli bir şekilde hapis cezasının dörtte üçünü infaz kurumunda geçirmesi durumunda koşullu salıverilmeden yararlanabilecektir. Ancak eğer kişi hakkında ikinci defa tekerrür hükümleri uygulanmışsa koşullu salıverilmeden yararlanması mümkün olmayacaktır. İkinci durum ise denetimli serbestliğe ilişkindir. Hakim, mükerrir hakkında cezanın infazının tamamlanmasından sonra başlamak ve bir yıldan az olmamak üzere denetim süresi belirleyebilmekte ve bu denetim süresini 5 yıla kadar uzatabilmektedir.

Vergi kabahatleri açısından ise Vergi Usul Kanunu'nun hükmü gereği, diğer kabahatlerden ayrı bir tekerrür uygulamasına gidilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun tekerrür hakkında kabul ettiği sistem ceza hukuku sisteminden ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun tekerrüre ilişkin 339. maddesini incelendiğinde tekerrür nedeniyle cezanın artırılabilmesi için i) kabahatin türünün vergi ziyayı veya usulsüzlük olması, ii) önceki kabahat ile sonraki kabahatin aynılığı, iii) önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olması ve iv) sonraki kabahatin belirli bir süre içinde gerçekleşmesi şartlarının bir arada arandığı görülmektedir.

Bu noktada yapılabilecek bir tespit önceki kabahat ile sonraki kabahatin aynılığına ilişkindir. Vergi Usul Kanunu özel tekerrür düzenlemesi getirmiştir bu nedenle de sadece vergi ziyayı vergi ziyasının, usulsüzlük usulsüzlüğün tekerrürüne esas alınabilecektir, önemli olan ilk işlenen kabahat ile ikinci işlenen kabahatin aynı olmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun sistematığı incelendiğinde “*usulsüzlük*” kavramının genel usulsüzlüklere ilişkin kullanıldığı, özel usulsüzlüklerin kastedildiği zaman bunu “özel usulsüzlük” diyerek belirttiği görülmektedir. Bu nedenle özel usulsüzlükler açısından tekerrür uygulaması kabul edilmemektedir. Ayrıca vergi ziyasının temel hali, nitelikli halinin tekerrürüne esas oluşturabilmektedir.

Tüzel kişiliğin el değiştirmesi durumunda artık kabahatin aynı fail tarafından işlendiği söylenemeyeceğinden tekerrür hükümlerinin de uygulanmaması gerekmektedir.

Sonraki kabahatin yaptırımına tekerrür uygulanabilmesi için sonraki fiilin her durumda önceki fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonra işlenmesi gerekir.

Kesinleşmiş ceza genel affa uğrar ise cezanın bütün hukuki sonuçlarını ortadan kalktığından ceza tekerrüre esas alınmaz ancak Özel af cezayı hukuki sonuçları ile ortadan kaldırmadığından sonra işlenecek kabahatin cezası, şartların da varlığı halinde tekerrüre esas alınabilecektir.

Tahsil zamanaşımına uğrayan cezanın ise sadece tahsil edilebilirliği son bulduğu ve bunun kesinleşme üzerinde bir etkisi bulunmadığından tekerrür hükümlerinin bu durumda uygulanması mümkündür.

Yeni çıkarılmış bir kanunun tekerrür uygulamasına esas olacak ilk cezanın kesinleşmesine neden olan fiili kabahat olmaktan çıkarmış olması halinde, idari yaptırım ve sonuçları kendiliğinden ortadan kalkacak ve bundan sonra işlenecek yeni kabahat bakımından tekerrür uygulaması yapılamayacaktır.

Vergi ziyayı kabahatinin ve ya usulsüzlüğün cezasının kesinleştiği yılı takip eden yıldan itibaren tekerrür süresinin başlayacağına ilişkin ifadenin “*cezanın kesinleşmesinden itibaren*” şeklinde değiştirilmesinde de fayda bulunmaktadır.

Vergi ziyayı kabahatinin ve ya usulsüzlüğün cezasının kesinleştiği tarihle bir sonraki takvim yılı arasında ikinci kabahatin veya usulsüzlüğün cezası kesilirse, bunların tekerrüre esas oluşturmayacağı görüşünün yerinde olmadığı; ilgili süre, sürenin başlangıç tarihini değil bitiş tarihini belirlemede olduğu tespit edilmiştir.

Uzlaşma durumunda ise kesilen ilk ceza tutarı üzerinde uzlaşmış ve oran sifıra indirilmiş olsa dahi ceza ortadan kalkmış sayılamayacağından bu üzerinde uzlaşılan ceza tekerrüre esas alınacaktır.

Tekerrür hükümleri uygulanırken cezanın miktarı dikkate alınmamaktadır. Bu da haksızlıklara neden olabilmektedir. Bu sorunun ve eşitsizli-

ğın aşılabilmesi ilk cezanın, ikincinin tekerrürüne esas alınması için belli bir tutarın üzerinde olmasına yönelik kanuna bir düzenleme getirilmesine bağlıdır.

Birleşme halinde ise içtima uygulandığı durumlarda her ne kadar sadece yüksek miktarda cezası olan kabahat için ceza kesilse de ceza miktarı düşük olduğundan cezası kesilmeyen kabahat ortadan kalkmamakta, hukuki varlığını devam ettirmektedir. Bu nedenle de bu cezası ortadan kalkmayan kabahat tekerrüre esas alınmaktadır.

Son olarak belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanunu Tasarı taslağında, ceza hukukundaki değişime paralel olarak tekerrür hükmü kaldırılmıştır. Ancak taslakta ceza hukukunda olduğu gibi yaptırımın uygulanmasını ağırlaştırıcı (ceza hukukunda infaz rejimi ilişkin) hükümlere yer verilmiştir. Bizce de uygun olan ondokuzuncu yüzyıl ceza hukuku düşüncesine hakim olan klasik suç teorisinin, tekerrürü cezayı artıran bir neden olarak kabul eden yaklaşımının terk edilip tekerrür hükmünün kaldırılmasıdır. Kabahatlerden daha ağır fiiller olduğu kabul edilen suçlarda cezayı ağırlaştıran tekerrür düzenlemeleri kalkmışken kabahatler açısından bu hükmün yaşatılması doğru değildir. Ancak aynı kabahati bir kez işleyenle birden fazla kez işleyen arasındaki farkı sağlamak amacıyla muhakkak yaptırım rejimine ilişkin bazı tedbirler öngörülmelidir. Örneğin tekerrür halinde ikinci kesilen ceza açısından cezalarda indirim yolundan yararlanılmamalı veya uzlaşmaya başvuru kabul edilmemelidir. Benzer şekilde 6183 sayılı Kanun uyarınca bu kişilerin tecil yoluna başvurması da kabul edilmemelidir. Unutulmamalıdır ki kişileri suç veya kabahat işlemeye iten temel neden, yakalanmayacaklarına olan inançtır, bu nedenle cezaları artırmak yerine denetimleri artırmak, vergi kabahatlerini engellemek için çok daha etkili bir çözüm yolu olacaktır.

KAYNAKÇA

Altunç, Mehmet Sinan; Ceza Hukukunda Tekerrür, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2010.

Aslanpınar, Burak; Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür I, Yaklaşım, S.193, Ocak 2009, s.271-273.

Aslanpınar, Burak; Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II, Yaklaşım, S.194, Şubat 2009, s.289-291.

Aslanpınar, Burak; Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum, Yaklaşım, S.225, Eylül 2011, s.288-290, s.289.

Bakar, Feride; “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi” Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2010, S. 261, s. 175-185.

Bayraklı, Hasan Hüseyin; Vergi Ceza Hukuku, 2006.

Bayraktar, İhsan Kağan; “Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu’nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi?”, Yaklaşım, Kasım 2010, S. 215, s. 133-137.

Bozdağ, Ahmet; Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Seçkin, Ankara, 2009.

Candan, Turgut; Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

Centel, Nur/Hamide, Zafer/Özlem, Çakmut; Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta, İstanbul, 2016.

Dannecker, Gerhard; “Criminal Tax Law Germany”, Steuerstrafrecht International – International Tax Criminal Law, Edt: Roman Leitner, Gerald Toifl, Linde Verlag, s.10-20.

Dibo, Mete/Atsan, Emre; “Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar”, Vergi Dünyası, Ocak 2014, S. 389, s. 90-98.

Doğrusöz, Bumin; “Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası”, Referans Gazetesi, 20.11.2008.

Doğrusöz, Ezhan; “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II”, Yaklaşım, Aralık 2005, S. 156, s. 248-252.

Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir; Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.III İstanbul, 1994.

Dönmez, Recai; Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557, Eskişehir, 1992.

Erman, Sahir; Vergi Suçları, İstanbul, 1988.

İçel, Kayıhan; Ceza Hukuku, Genel Hükümler, Beta, Ankara, 2014.

İnaltong, Ceyhan; “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, Vergi Sorunları, S. 353, Ocak 2011, s. 4-15.

Kalkınoğlu, Mehmet; “Vergi Uygulamasında Cezanın Tekerrürü, Hukuki Sonuçları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, Yaklaşım, S. 237, Eylül 2012, s. 66-74.

Kangal, Zeynel; Kabahatler Hukuku, Onikilevha, İstanbul, 2011.

Karakoç, Yusuf; “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel S., 2010, s. 3-26.

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

Kaşıkcı, Mahmut; Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler, İstanbul, 2007.

Koca, Mahmut/Üzülmez, İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin, Ankara, 2016.

Küçükaya, Mehmet; “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIX, Y. 2015, S. 1, s. 191-218.

Maç, Mehmet; “Vergi Cezalarında Tekerrür Nedeniyle Uygulanan Artırma İlişkin Hüküm Kaldırılmalı Veya Amacını Aşan Ölçsüz Sonuçlar

Doğurduğu İçin Düzeltilmelidir”, Yaklaşım, S. 272, Ağustos 2015, s. 12-15.

Mutluer, Kamil; Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

Oktar, Ateş; Vergi Hukuku, Türkmen, İstanbul, 2016.

Otacı Cengiz/Keskin İbrahim, Kabahatler Hukuku, Adalet, Ankara, 2010.

Öncel Mualla/Çağan, Nami/Kumrulu Ahmet; Vergi Hukuku, Turhan, Ankara, 2016.

Önder, Ayhan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, C. II,III, Beta, İstanbul, 1991.

Özgenç, İzzet; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin, Ankara, 2015.

Özmen, Ali Zekeriya; Tekerrürde Özellikli Bir Husus, İlk Kesilen Vergi Ziyayı Cezasının Terkin Edilmesi Durumu, Yaklaşım, S.285, Eylül 2016, s.55-57.

Rençber, Altan; Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, Onikilevha, İstanbul, 2017.

Saban, Nihal; Vergi Hukuku, Beta, İstanbul, 2015.

Şen, Ersan, Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, C.I, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.

Şenyüz, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin, Bursa, 8. Bası, 2015.

Taşdelen, Aziz; Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan, Ankara, 2010.

Üzülmez, İlhan; Türk Hukukunda Tekerrür, Turhan, Ankara, 2003.

Yenisey, Feridun; Plagemann, Gottfried; Alman Ceza Kanunu Strafgesetzbuch (StGB), Beta, İstanbul, Mayıs 2015.