



**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KANUNA KARŞI HİLENİN
KARŞILIĞI OLAN PEÇELEME İLE MUVAZAANIN YERİ VE
ÖRNEKLENDİRİLMESİ**

Tuğba ÖRS

**Ağustos 2021
DENİZLİ**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KANUNA KARŞI HİLENİN
KARŞILIĞI OLAN PEÇELEME İLE MUVAZAA’NIN YERİ VE
ÖRNEKLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi
Maliye Ana Bilim Dalı
Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Programı**

Tuğba ÖRS

Danışman: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

**Ağustos 2021
Denizli**

Bu proje ödevinin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza

Tuğba ÖRS

ÖN SÖZ

Bu proje Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı'nda Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR yönetiminde dönem sonu projesi olarak hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında tüm desteğini bilgi ve deneyimlerini benden esirgemeyen değerli hocam, danışmanım Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR' a, ihtiyaç duyduğum her an desteğini eksik etmeyen değerli hocam Prof. Dr. Ersan ÖZ' e, her zaman duasını ve şefkatini üzerimde hissettiğim sevgili annem Leyla ÖRS' e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Vergisel anlamda kayıt dışılığın önemli bir boyutunu teşkil eden peçeleme sözleşmeleri, vergi idaresinin uygulamada sıklıkla karşılaştığı en yaygın sorunlardan biri haline gelmiştir.

Günümüzde pek çok farklı mükellefler tarafından bu yolun izleniyor olması, hem vergi kayıp ve kaçaklarının artması hem de vergilendirmede adalet ilkesinin zedelenmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu çalışma ile peçeleme ile muvazaanın kavramsal anlamı anlatılmaya çalışılacak, hukuki nitelikleri, unsurları, sonuçları ele alınacaktır. Daha sonrasında peçeleme ile muvazaa kavramları mukayeseli şekilde ele alınacak ve aralarındaki farklar ortaya konacaktır. Son olarak ise bir durum tespiti yapılarak muvazaa ve peçeleme ile ilgili güncel örnekler verilecektir.

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KANUNA KARŞI HİLENİN KARŞILIĞI OLAN PEÇELEME İLE MUVAZAA’NIN YERİ VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

Örs, Tuğba
Yüksek Lisans Dönem Projesi
Maliye ABD
Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Programı
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

Ağustos 2021, VIII+45 sayfa

Günümüzde peçeleme kanuna karşı hilenin vergi hukukuna özgü bir türü olup, hakkın kötüye kullanılmasını teşkil eder; muvazaa ise mükelleflerin kendi aralarında yaptıkları göstermelik bir anlaşma ile vergi idaresini aldatmak ve bu şekilde vergiden kurtulmak istemeleridir. Yani görünürdeki bir işlemin aslında gerçekte geçerli olmayacağı konusunda kendi aralarında anlaşarak vergi idaresinin aldatmaktır. Bu çalışmada genel olarak peçeleme ve muvazaa kavramları ve bu kavramların hukuksal analizleri yapılmaktadır. Üç ana bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde peçeleme kavramı, peçeleme kavramının hukuksal boyutu, vergilendirme ilkeleri ile olan ilişkisi incelenecektir. İkinci bölümde ise muvazaa kavramı, muvazaanın unsurları ve peçeleme kavramı ile olan farkları ortaya konacaktır. Sonuncu olan üçüncü bölümde ise güncel peçeleme ve muvazaa örnekleri verilerek konunun iyice anlaşılması sağlanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, peçeleme, muvazaa, kanuna karşı hile, vergi hukuku, vergilendirme ilkeleri.

ABSTRACT

THE PLACE AND IMPLEMENTATION OF VEILING AND SOLIDARITY IN TURKISH TAX LAW IN RETURN OF CHALLENGE AGAINST THE LAW

Ors, Tugba
Term Project
Public Finance Department
Tax Law and Tax Practises Programme
Adviser of Thesis: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

August 2021, VIII+45 Pages

Today, veiling is a type of fraud against the law specific to tax law and constitutes abuse of right; On the other hand, collusion is that taxpayers want to deceive the tax administration with a token agreement they make among themselves and thus get rid of the tax. In other words, it is deceiving the tax administration by agreeing among themselves that an apparent transaction will not actually be valid. In this study, the concepts of veiling and collusion and legal analyzes of these concepts are made. In the first part of this study, which consists of three main parts, the concept of veiling, the legal dimension of the concept of veiling, and its relationship with taxation principles will be examined. In the second part, the concept of collusion, the elements of collusion and its differences with the concept of veiling will be revealed. In the third chapter, which is the last, it will be tried to understand the subject thoroughly by giving examples of current veiling and collusion.

Keywords: Tax, tax veiling, collusion, fraud against the law, tax law, taxation principles.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iii
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA PEÇELEME

1.1. Vergi Hukukunda Yorum.....	2
1.1.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Vergi Hukukunda Ekonomik Yorum İçeriği .	3
1.1.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Sınırının Belirlenmesi	4
1.1.3. Kıyas Yasağı ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi	5
1.2. Peçeleme.....	6
1.2.1. Peçeleme Kavramının Anlamı ve Unsurları.....	6
1.2.1.1. Amaçsal Yorumun Devamı Olarak Ekonomik Yorum Yapılması	8
1.2.1.2. Vergi Yasasının Vergiyi Doğuran Olayı Tanımlamış Olması	8
1.2.1.3. Mükelleflerin Hukuksal Kurum ve Şekillerden Yararlanarak Bu Durumu Kötüye Kullanması.....	9
1.2.1.4. Peçelemeye Sebep Olan İşlem veya Sözleşmenin, Özel Hukuktaki Bir İşlem veya Kuruma Dayanması	9
1.2.2. Peçeleme İşleminin Özellikleri.....	10
1.2.3. Peçeleme İşleminin Nedenleri.....	12
1.2.4. Peçeleme İşleminin Öncelikle İleri Sürülmesi ve İspatının Yapılması	12
1.2.4.1. İspat Konusunda Yasal Düzenlemenin Bulunmadığı Durumlar.....	13
1.2.4.2. İspat Konusunda Yasal Düzenlemenin Bulunduğu Durumlar.....	13
1.2.5. Peçelemeye Benzer Alanlar ve Kavramlar.....	13
1.2.5.1. Mükelleflerin Vergiye Karşı Direnmeleri.....	13
1.2.5.2. Kayıt Dışılık Hali	14
1.2.5.3. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı Durumları.....	14
1.2.6. Verginin Toplumsal Yönü ve Peçeleme İlişkisi.....	16
1.2.7. Vergilendirme İlkeleri ve Peçeleme İlişkisi.....	17
1.2.7.1. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Genellik İlkesi.....	17

1.2.7.2. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Eşitlik İlkesi.....	17
1.2.7.3. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Adalet İlkesi.....	18
1.2.7.4. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi... ..	18
1.2.7.5. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Kanunilik İlkesi.....	19
1.2.8. Peçeleme ve Hakkın Kötüye Kullanılması İlişkisi.....	20
1.2.9. Özel Hukuk Kavramı Olan Kanuna Karşı Hile.....	20
1.2.9.1. Kanuna Karşı Hilenin Unsurları.....	21
1.2.9.1.1. Bir İşlemin Yapılmasının Hukukun Emredici Kurallarıyla Yasaklanması.....	21
1.2.9.1.2. Yasaklanan Hukuk Kuralının Etkisinde Olmayan Başka Bir Hukuki İşlemin Yapılması.....	21
1.2.9.1.3. Yapılan İşlemin Yasaklanan İşlemden Beklenen Sonucu Ortaya Çıkarmaya Elverişli Olması.....	22
1.2.10. Kanuna Karşı Hile ve Peçeleme.....	22
1.3. Peçelemenin Vergi Hukukundaki Sonuçları.....	23
1.3.1. Vergi Yükümlüsü Hakkında İkmalen ya da Resen Tarhiyat İşlemi Yapılması.....	23
1.3.2. Vergi Yükümlüsünün Gecikme Faizi Ödemesi.....	23
1.3.3. Yapılan İşlemin Vergi İdaresi Bakımından Geçersiz Sayılması.....	23

İKİNCİ BÖLÜM

MUVAZAA

2.1. Genel Anlamda Muvazaa	25
2.1.1. Muvazaa Nedir.....	25
2.1.2. Muvazaanın Unsurları.....	25
2.1.2.1. Görünürdeki İşlem.	26
2.1.2.2. Muvazaa Anlaşması.....	26
2.1.2.3.Üçüncü Kişileri Aldatma Kastı	27
2.1.2.4. Gizli İşlem.....	27
2.1.3. Muvazaanın Türleri.....	27
2.3.1.1. Mutlak Muvazaa..	27
2.3.1.2. Nisbi Muvazaa.....	28
2.1.4. Muvazaanın Sonuçları.....	28
2.1.4.1. Görünürdeki İşlem Açısından Sonuçları.....	28

2.1.4.2. Gizli İşlem Açısından Sonuçları	29
2.1.5 Muvazaanın İleri Sürülmesi Nedir	30
2.1.6. Peçeleme ve Muvazaa Kıyaslaması	30

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PEÇELEME VE MUVAZAAYA İLİŞKİN ÖRNEKLENDİRMELER

3.1. Peçeleme İşlemi İle İlgili yapılan Örneklemeler	33
3.1.2. Bağışlama İşlemi ile Peçeleme Yapılması.....	33
3.1.3. Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi İle Peçeleme Yapılması	34
3.1.4. Kira Almamak Sureti İle Verilen Ev ve Karşılığında Verilen Faizsiz Ödünç Para İle Peçeleme Yapılması.....	34
3.1.5. Konut İstisnasından Yararlanmak Sureti İle Peçeleme Yapılması.	35
3.1.6. Şirket Ortağına Karşı Örtülü Kazanç Dağıtımı Suretiyle Peçeleme Yapılması	35
3.1.7. Şirketlerin Vergi Cenneti Sayılan Yerlerde Paravan Şirket Kurarak Peçeleme Yapması.....	36
3.2. Muvazaa İşlemi İle İlgili Yapılan Örneklemeler.....	36
3.2.1. Muris Muvazaası	36
3.2.2. Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi İle Yapılan Muvazaa	37
3.2.3. Asıl İşveren ve Alt İşveren Arasındaki Muvazaa İlişkisi	38
SONUÇ	40
KAYNAKLAR	42
ÖZ GEÇMİŞ	45

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
akt	Aktaran
AMKD	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
A.Ş.	Anonim Şirket
AYM	Anayasa Mahkemesi
BK	Borçlar Kanunu
Bkz.	Bakınız
BSMV	Banka Sigorta ve Muameleleri Vergisi
C	Cilt
Çev.	Çeviren
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
D	Daire
Der	Dergisi
Dş	Danıştay
diğer	Diğerleri
E	Esas Sayısı
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	Gayrimenkul Sermaye İradı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
H.	Hukuk
K.	Karar Sayısı
Kar.	Kararları
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	Madde
MEGEP	Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi
MK	Medeni Kanun
No	Numara
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖKC	Ödeme Kaydedici Cihaz
POS	Point of Sales Terminal
S	Sayı
s.	Sayfa
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TCK	Türk Ceza Kanunu

TL	Türk Lirası
TMK	Türk Medeni Kanunu
vb	ve benzeri
vd	ve devamı
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yarg.	Yargıtay
YİBK	Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu
YKD	Yargıtay Kararları Dergisi

GİRİŞ

Anayasamız uyarınca herkes mali durumu oranında vergi ödemekle yükümlüdür. Kamu gelirleri arasında günümüzde ilk sırayı vergi almaktadır. Ülkemizde verginin vatandaşlardan doğru tahsil edilebilmesi çok önemlidir. Vergi mükelleflerinin mali durumlarına uygun olarak vergilendirme yapabilmek için kanunların doğru yorumlanması ve uygulanması ile mümkün olabilmektedir. Günümüzde özellikle kanunların doğru yorumlanması ve uygulanabilmesi anlamlarının açık bir şekilde ortaya koyulması gerekmektedir.

Vergi hukukunda yorumun önemi büyüktür. Şöyle ki; Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıkları çözümlenirken hukuki yoruma ihtiyaç duyulmaktadır ve bu hukuki yorumlar yapılırken çeşitli yöntemlerden yararlanılır. Bu yöntemler amaçsal yorum, lafzî yorum, sistematik yorum, tarihi yorumdur. Ayrıca amaçsal yorum altında ‘ekonomik yaklaşım’ adı verilen bir yöntem daha mevcuttur.

‘Ekonomik Yaklaşım’ denilen bu yöntem ile vergi yükümlülerinin vergi kaçırma, peçeleme sözleşmeleri oluşturarak hukuki anlamda geçersiz işlemler yapması engellenebilmektedir. Çünkü ekonomik yaklaşım ilkesi olayın temeline inerek ve hangi olayın vergiyi doğurduğunu tespit eder ve gerisi ile ilgilenmez.

Amaçsal yorum, ‘peçeleme’ kavramını vergi hukukuna kazandırmıştır. Peçeleme ve muvazaa kaynağını özel hukuktan almasına rağmen vergi hukukunda da önemli bir yere sahiptir. Peçeleme ve muvazaa ile uygulamada sıklıkla karşılaşılsa da bunların belirlenmesi ve birbirinden ayırt edilmesi oldukça zordur.

Kamu gelirlerinin toplanması ve devletin, vergi mükelleflerinin kendi aralarında vergiden kaçınmak için yaptığı sözleşmelerden zarar görmemesi amacıyla peçeleme ve muvazaa kavramlarının gerekliliği çok büyüktür. Bu çalışmada peçeleme ve muvazaa hukuki kurumları ayrıntılı olarak açıklanacak ve farkları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA PEÇELEME

1.1. Vergi Hukukunda Yorum

Vergi kanunlarındaki somut olaylara soyut kurallar uygulanmalıdır. Ancak bu soyut kuralların somut olaylara nasıl uygulanacağını bilmek önem arz etmektedir. Vergi hukukunda yorum, vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması olarak tanımlanır. Yorumlama faaliyeti ise bir kanun hükmünün gerçekte ne demek istediğini belirlemek için yapılan çabalar olarak nitelendirilmektedir. Yorum, bir vergi kanununun doğru anlamının ortaya çıkartılmasıdır bu nedenle yorumun kim tarafından yapıldığına bakılarak yorum çeşitleri, yorumun nasıl yapıldığına bakılarak yorum yöntemleri belirlenir.

Vergi hukukunda soyut kuralların somut olaylara uygulanabilmesi için öncelikle nasıl uygulanacağını bilmesi gerekmektedir. Mahkemeler vergi uyuşmazlıklarında öncelikle vergi kanunlarını uygulamalılar ancak bunu uygularken vergi hukukunda yoruma dikkat etmelidirler. İşte vergi hukukunda yorum tam bu noktada ortaya çıkar ve vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanmasına vergi hukukunda yorum denir.

Vergi hukukunda yorumun amacı kanunlardaki hükmün aslında ne anlama geldiği yani anlamın özüdür. Vergi hukukunda yorum kanun koyucunun, kanun metnini hazırlarken asıl anlatmak istediğini çözümleyebilmeyi hedefler.

Yorumunda temelinde hukuki güvenlik ilkesi vardır ve bu ilkeye göre hem vergi idaresinin hem de vergi yargısının yaptığı yorumlar yasal sınırlar içinde gerçekçi ve doğru olmalıdır. VUK' un 3'üncü maddesi vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiğini belirtmektedir ve genel çerçevede değerlendirildiğinde deyimsel, sistematik, tarihi, amaçsal yorumların vergi hukukunda kullanıldığı açıktır. Ancak VUK madde 3'ün Madde hükmünde geçen "...vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya

ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır...” ifadesi¹, amaçsal yorum yöntemi içeriğinde ekonomik yaklaşım yönteminin de olduğuna işaret etmektedir.

1.1.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Vergi Hukukunda Ekonomik Yorum İçeriği

Ekonomik yaklaşım ilkesi kanun koyucunun, kanun metnini hazırlarken ki amacını esas almaktadır. Bu ilke vergi hukukuna özgü bir ilkedir ve mükelleflerin yaptığı işlemlerin ya da sözleşmelerin ekonomik nitelik ve içeriğini dikkate almaktadır. Bu sayede mükelleflerin ulaşmak istediği ekonomik sonucun ne olduğu tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Vergi hukukunda ekonomik irdeleme, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliğine ve işlerliğine göre belirlenip değerlendirilmesidir. Vergi hukukunda ekonomik yorum ise vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kurallarının ekonomik gerçeklerin ve gereklerin gözetilerek saptanması işlemi olarak tanımlanabilir. Ekonomik yaklaşım ilkesi kanunun izin verdiği sınırlar içinde kullanılmalıdır aksi halde ki kullanımı yanlış sonuçlara sebebiyet verebilmektedir.

Vergilendirme ekonomik olgularla ilgilenir. Bu da demektir ki, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyet ve niteliğinin esas alınmasıdır. Vergiyi doğuran olayın esas mahiyetinin, sebebinin bulunulmaya çalışılmasıyla ilgili olan ilkeye “ ekonomik yaklaşım” ilkesi denmektedir. Bir vergi işleminin gerçek mahiyeti bulunurken görünüşteki işleme değil, görünüşün altındaki gizli olan ekonomik neden araştırılmalıdır. İşlemin gerçek niteliği belirlenirken onun görünüşü değil, görüntünün altına gizlenen gerçek ekonomik içerik araştırılmalıdır.

Kanun koyucunun ekonomik yaklaşım ilkesiyle ve görünürdeki işlemin değil de görünürdeki işlemin altında yatan gizli nedeni esas almasının sebebi peçeleme sözleşmeleri ile vergi kaçakçılığını engellemektir.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin keyfi şekilde kullanılmamalıdır aksi takdir de hukuki güvenlik ilkesi ile ekonomik yaklaşım ilkeleri birbiriyle örtüşmeyecektir. Bu sebeple ekonomik yaklaşım ilkesinin kanunun verdiği ölçüde kullanılması

¹ 213 Numaralı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>.

gerekmektedir. Vergilendirme genel olarak ekonomik olgularla ilgilenmektedir. Ekonomik olgular incelenirken öncelikle vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyet ve niteliğinin esas alınması yani ekonomik yaklaşımın izlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ekonomik olguların gerçek içeriğinin ekonomik alanda aranma zorunluluğu hasıl olmaktadır. Ekonomik alanda aranma zorunluluğu ise iktisadi içeriği ön plana çıkarmaktadır. Yani aslında yapılması gereken, işlemin asıl sebebi belirlenirken onun görünüşü değil, görüntünün altına gizlenen gerçek ekonomik içeriğin araştırılmasıdır.

VUK madde 3’de yer alan hükme ilaveten vergi mevzuatında, ekonomik yaklaşım ilkesini ikmal eder nitelikte açık bir hükme de yer verilmektedir. Damga Vergisi Kanunu madde 4’de yer alan “Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kâğıtların mahiyetlerinin tayininde şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.²” hükmü ekonomik yaklaşım ilkesinin üzerinde durmaktadır. Örneğin, asıl amacı kefalet olan sözleşmesinin başlığında kira sözleşmesi yazılsa dahi içeriğine bakılarak aslında kefalet sözleşmesi olduğu anlaşıldıktan sonra bu belgenin kefalet sözleşmesi olarak kabul edilmesi gerekir. Bu durumda, söz konusu sözleşmeye ilişkin tarh ve tahakkuk ettirilecek vergi; kanunun kira sözleşmesi yapılması nedeniyle öngördüğü damga vergisi değil kefalet sözleşmesi sebebiyle ortaya çıkan için damga vergisi olacaktır.

1.1.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Sınırının Belirlenmesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi; vergi kanunlarının yorumlanmasında, vergisel somut olayların karakterizasyonunda ve ispat alanında söz konusudur. Bu ilke ile vergi idaresi ve yargı organları peçeleme olayının gerçekleşip gerçekleşmediği tespit edebilirler. İspat yükü peçeleme söz konusu olduğunda idareye aittir.

İdare, mükellefin işlem ve eyleminin doğrudan vergi kaçırmaya yönelik olduğunu ispat etmelidir. İspat sınırı için yemin dışında her türlü delili kullanabilmektedir. Ayrıca vergi yargısının da diğer yargılar gibi re’sen soruşturma

² 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.488.pdf>.

ilkesine uygun olarak tüm delilleri inceleme yetkisi vardır. Peçeleme olayının gerçekleştiğinin kabul edilebilmesi için öncelikle deliller incelenmeli ve vergi hukukunun emredici hükümlerinin özel hukuk kavramlarının kötüye kullanılması suretiyle bertaraf edilmesi gerekmektedir.

VUK madde 3 ekonomik yaklaşım ilkesinden ayrıca delil ve ispat konularını da düzenlemiştir. Kanun koyucunun delil ve ispat konularına da değinmesinin sebebi, vergi mükelleflerinin görünürdeki şekli değiştirip vergisel yükümlülüklerinden kaçınmasını engellemektir. Anayasa madde 73 açıktır ki; ‘‘Herkes sahip olduğu maddi gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür³.’’

Vergilendirme mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları dikkate alınarak yapılmaktadır. Ayrıca vergilendirmede vergiyi doğuran olayla illiyet bağı dikkate alınmaktadır. Ancak mükelleflerin sahip olduğu gelir, servet ve harcama potansiyelleri bazen doğrudan vergilendirmeye sebep olmayabilir.

Diğer bir deyişle, bazı mükellefler vergiyi doğuran olayı engellemek ve kendisine yüksek vergi çıkmasını engel olmak amacıyla mükellefiyetlikten kurtulmaya çalışmaktadırlar. Ekonomik yaklaşım ilkesi ise mükelleflerin bu tür kaçınmalar yapmasını engellemeye çalışmaktadır.

Ancak ekonomik yaklaşım, anayasal kurallar ve yasal düzenlemelerin dışına çıkılmasını öngörmez. Kanuni sınırlar dahilinde kullanılan ve vergi yükümlülüğüne neden olan olayın belirlenmesinde hukuki biçimlerin yanında ekonomik olarak da olayın dikkate alınmasını sağlamaktadır.

1.1.3. Kıyas Yasağı ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Anayasa'nın 73. Maddesi verginin kanuniliği ilkesini belirtmektedir. Bu sebeple vergi, harç, resim gibi vergisel yükümlülükler ancak kanunla koyulabilir, değiştirilebilir ve kaldırılabilir. Vergi hukukunda mükelleflerin vergiye tabi olduğu olaylar yorum yöntemleri ile belirlenmektedir. Ancak vergiye tabi olayların yorum yöntemleri ile belirlenmesinde kanun koyucunun belirttiği sınırların dışına çıkılmaması gerekmektedir.

³2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (18.10.1982), 17863, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>.

Ekonomik yaklaşım ilkesini sınırlayan ilke verginin kanuniliği ilkesidir. Bunun yanında ekonomik yaklaşım ilkesini sınırlandıran kıyas yasağı diğer bir ilkedir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü bir türünü oluşturmaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesi ile vergilendirmedeki olayın esasına inilirken kanun koyucunun koyduğu sınırlar aşılmamalı ve kanunun lafzına dikkat edilmelidir. Kanunun lafzına dikkat edilirken ve kanunu uygularken dikkat edilmesi gereken en önemli kıstas kıyas yasağıdır. Çünkü vergiyi doğuran olay nitelendirilirken ekonomik öz esas alınmaktadır.

Kanun boşlukları doldurulurken diğer yargılarda olduğu gibi vergi yargısında da kıyas kullanılmamalıdır. Çünkü kıyasın kullanılması demek somut olaya benzeyen başka bir olayda kullanılan hükmü bir diğerinde de kullanmayı öngörmektedir. Bu durum ise kanunilik ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

1.2. PEÇELEME

1.2.1. Peçeleme Kavramının Anlamı ve Unsurları

Mükellefler özel hukuk kurallarını ve çeşitli yöntemleri kullanarak verginin doğumuna engel olmak için sözleşmeler oluşturmaktadırlar. Vergi hukukunda sorumluların özel hukuk şekillerini ve kurumlarını kötüye kullanmak suretiyle vergi kaçırmayı amaçladıkları takdirde bu amaca yönelik yaptıkları sözleşmelere peçeleme sözleşmeleri denmektedir. Mükellefler, peçeleme sözleşmeleri ile vergi borcunun ortaya çıkmasını engelleyerek, kendilerini verginin doğumundan kurtarırlar ve ayrıca kendilerine haksız kazançlar sağlarlar.

Peçelemenin var olduğu sonucuna varabilmek için ekonomik yaklaşım ilkesini kullanmak gereklidir. Mükelleflerin peçeleme sözleşmesi yaptığının kabulü için vergi kaçırma amacının tespiti gereklidir. Peçeleme sözleşmesi iyi niyet ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Peçeleme sözleşmesi, vergi hukuku-özel hukuk ilişkisinin bir ürünü olarak da tanımlanabilir. Vergi kanunlarını dolanmak suretiyle başvuru peçeleme bu yönüyle muvazaaya yaklaşmaktadır. Hem muvazaa da hem de peçeleme de kanunun özüne uygun davranılıyormuş gibi gözükse de aslında uygun davranılmayarak kanun

dolanılmaktadır. Peçeleme ve muvazaa hukuk kurallarına uygun davranılmayarak, özünü ihlal etme konusunda bakımından birbirine çok benzese de aslında farklı kavramlardır.

Türk Hukuku açısından peçelemenin daha iyi anlaşılması için tek başına ele alınması yeterli gelmemektedir. Öncelikle kanuna karşı hileden bahsetmek gerekecektir. Peçeleme özel hukukta yer alan kanuna karşı hileye benzetilmektedir. Kanuna karşı hile, “*Kanunların mana ve maksatlarına mugayir olmakla beraber lafızlarına mutabakatı yüzünden metinlerin normal tatbikleri ile takip edilemeyen ve ancak gai tefsirleri sayesinde müeyyidelenebilen fiil ve muamelemeler*”⁴ şeklinde tanımlanmıştır. Kanuna karşı hilede kendisine uyulması zorunlu olan bir norm ve bundan kaçmaya çalışan yani; hem normun gereklerini yerine getirmek istemeyen hem de bu eylemi gizlemek isteyen bir özne söz konusudur⁵. Belirli bir konuyla ilgili hukuki veya iktisadi sonucu kanun emredici bir kuralla yasaklamışsa, sırf aynı sonuca erişebilmek amacıyla kanun metnine uygun başka bir yoldan giderek yasaklanan sonuca ulaşmak kanuna karşı hile niteliğindedir. Bu durum hukuka aykırıdır⁶. Kanuna karşı hilede, kanun koyucunun koyduğu kuralların özünden saptırılması ve böylelikle başka bir kanun hükmünden kaçınılması söz konusu olmaktadır. Bunun sonucunda ise yasaklanan öngörülmeleyen işlemin sonucu oluşurken, görünüşte yasal olan bir hukuki sonuç olduğundan hukuki aykırılık söz konusu olmamaktadır.

Taraflar istedikleri sonuca ulaşabilmek için asıl iradelerini saklamak zorundadırlar. Bu sebeple yapılan hileli işlem, hukuki olarak yasaklanan işlemde beklenen sonucu gerçekleştirmeye elverişli olmalı ve daha cazip olmalıdır.

Kanuna aykırı hilenin temel unsurları şu şekilde özetlenebilir; hükümlerin dolambaçlı bir ihlalini teşkil etmektedir, hukuka aykırılık oluşturur, görünürde sahte işlem değil hukuken sonucu istenen işlemdir, herhangi bir şekilde görünürdeki ya da gerçekteki niyet gizlenmemektedir, gizlenebilecek tek unsur belki saiki olabilir.

Bir hukuki işlemde peçeleme sözleşmesinin söz konusu olup olmadığını ayırt etmek gerekir, bunun için belirli şartları taşıyıp taşımadığı gözetilmelidir.

⁴ Topçuoğlu, Hamide, (1950). *Kanuna Karşı Hile (Kanundan Kaçınma Yolları)*, Selüloz Basımevi, İzmit.

⁵ Topçuoğlu, Hamide, (1950). *Kanuna Karşı Hile (Kanundan Kaçınma Yolları)*, Selüloz Basımevi, İzmit.

⁶ Reisoğlu, Safa, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.

Öncelikle;

- Verginin doğumuna sebep olacak bir işlemde, vergi mükellefi özel hukukta düzenlenmiş olan hukuki biçimi kanuna uygun biçimde kullanmış olmalıdır.
- Bu kullanım iyiniyetli olarak değil tamamen vergiden kaçınmak ve verginin doğmaması için kuralları dolanmaktan ibaret olmalıdır.

Mükellef vergiden kaçınmak için kuralları dolanmalı ve bunu bilerek iyiniyetli olmadan yapmalıdır. Amacı sonuçla karşılaştırıldığımız zaman, işlemin yapay, olağandışı, doğal akışına aykırı, uyumsuz, iktisadi açıdan gereksiz yere karmaşık olarak değerlendirilebilir oluşu, kötüye kullanmanın varlığının belirtileridir⁷.

1.2.1.1. Amaçsal Yorumun Devamı Olarak Ekonomik Yorum Yapılması

Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yorum, amaçsal yorumlamanın uzantısıdır. Mükellefler tarafından kurulan işlemler kapsamında altında yatan ekonomik amacı ortaya çıkarmak ve özel hukuk yoluna başvurmak ve peçeleme müesseselerini kullanarak peçeleme yapıp yapılmadığı sonucuna varabilmek için söz konusu işlemlerin ekonomik anlam ve içeriğine bakmak gerekmektedir. Bu da ekonomik olarak yapılacak bir yorumla mümkündür. Sonuç olarak, özel hukuk açısından kabul edilebilir bir işlem vergiyi kısmen veya tamamen ortadan kaldıracaksa, ekonomik yönü değerlendirilmelidir.

1.2.1.2. Vergi Yasasının Vergiyi Doğuran Olayı Tanımlamış Olması

Yapılan her türlü işlemin peçeleme olarak nitelendirilmesi doğru olmamaktadır. Ekonomik yorum kullanılarak peçeleme yapıldığı kanısına varılabilmesi için, ekonomik yoruma konu olan mükelleflerin yaptığı işlemin vergisel anlamda kanunda tanımlanmış verginin doğmasına sebebiyet veren olay kapsamına girmesi gerekmektedir. Ayrıca vergiyi doğuran sebep ile mükellefin gelir, servet ve harcamaları ile bir illiyet bağı kurulmalıdır.

⁷ Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul, 1989.

1.2.1.3. Mükelleflerin Hukuksal Kurum ve Şekillerden Yararlanarak Bu Durumun Kötüye Kullanması

“Hedeflenen iktisadi sonuca ulaşmak için, hal ve şartlara göre, olağan ve doğal olarak başvurulması beklenmeyen bir hukuksal kalıp ve biçimden yararlanılmış olması, onun kötüye kullanıldığı anlamına gelmektedir⁸.” der Kaneti.

Yukarıda da bahsedildiği üzere peçelemenin oluşumuna sebebiyet verirken mükelleflerin iyiniyetli olmadığı açıktır. Şöyle ki; mükellefler verginin doğumuna sebebiyet veren olayı birlikte anlaşılarak hukuksal kalıpları kullanarak, bu kalıpları uygun hale getirerek değiştirmekte ve böylece vergisel yükümlülüklerini azaltmaktadır. Burada kanuna karşı aykırılık söz konusu olmaktadır ki kanun olaya uygun şekle getirilmeye çalışılmaktadır. Bu anlamda hukuksal kalıp ve şekillerden yararlanırken kötüye kullanmaktan kasıt mükellef için doğacak verginin bir kısmının ödenmemesi ya da tamamının ödenmemesidir. Özel hukuk işlemleri kullanılarak verginin kısmen veya tamamen ödenmemesi ile birlikte mükellefler ekonomik bir fayda sağlamaktadır.

1.2.1.4. Peçelemeye Sebep Olan İşlem veya Sözleşmenin, Özel Hukuktaki Bir İşlem veya Kuruma Dayanması

VUK madde 3’de “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır⁹.” hükmü bulunmaktadır. Buna göre vergiyi doğuran olayın özü bulunurken altındaki ekonomik irade araştırılmalıdır.

Bir işlemin peçeleme sözleşmesi olarak nitelendirmek için mükelleflerin özel hukukta bulunan bir kurumu kullanmış olması ve ya özel hukuk alanında gerçek veya tüzel kişiler tarafından yapılabilmesi mümkün bir işlemi yapmış olması gerekmektedir.

Eğer bir peçeleme işlemi söz konusuysa ve bu özel hukuk tarafından kabul görse bile özel hukuktaki geçerliliği vergi hukukunu bağlayamayacaktır.

⁸ Kaneti, Selim,(1989). *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul.

⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>.

1.2.2. Peçeleme İşleminin Özellikleri

Devlet için vergi güvenliğinin korunması ve modern vergilendirme ilkelerinin vergi sisteminde yer alabilmesi için peçelemenin tespitinin önemi büyüktür. Bu sebeple peçelemenin özellikleri bulunmaktadır. Bunlar;

- *Peçeleme, kanunun özünün ihlal edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Görünüşte kanunun lafzına uygun davranıyor görünen peçeleme sözleşmesinin taraflar aslında kanunun özünü ihlal etmek ve bu suretle de kanunun amacını ortadan kaldırmaktadır*¹⁰.
- *Peçelemede, “vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukuksal kılıklandırma altında vergi dışı bırakılmak, yasa bu yoldan dolanılmak istenmektedir*¹¹.”
- *Peçeleme mükelleflerin bir takım hukuki biçimleri salt vergi yükümlülüğünden kurtulmak amacı için kullanmaları doğruluk ve güven ilkesine ters düşmektedir*¹².
- *Peçelemede, mükellefler vergilendirme bağlamında fayda sağlama amacını taşırlar. Peçeleme sonucunda mükellef lehine vergisel bakımdan bir fayda doğmaktadır.*
- *Temelde mükellefin bu yola başvurusunun altında yatan temel amaç, kendisini vergisel yükten kurtarmaktadır*¹³.
- *Vergi idaresi peçelemeyi tespit etmesi halinde, görünüşteki işleme itibar etmeden vergilendirmeye yönelik ilgili işlemi tesis eder. Vergi idaresi tarafından, ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince işlem neticesinde mükellefçe arzu edilen neticedeki ekonomik gerçeklik saptanarak, hukuki biçime itibar edilmeksizin vergilendirme yapılmaktadır*¹⁴.

Peçeleme kanuna karşı hilenin vergi hukukuna yansımaları oluşturur. Yukarıda da bahsedildiği üzere dürüstlük kurallarına aykırılık oluşturur. Çünkü mükellefler

¹⁰ Öncel, Mualla / Çağan, Nami / Kumrulu, Ahmet,(1987). *Vergi Hukuku*, Cilt 1: Genel Kısım, 3. Baskı, Ankara.

¹¹ Kaneti, s.43.

¹² Öncel, Mualla / Çağan, Nami / Kumrulu, Ahmet,(1987). *Vergi Hukuku*, Cilt 1: Genel Kısım, 3. Baskı, Ankara.

¹³ Şefik Taylan Akman, (2008) “Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 66, Sayı 3.

¹⁴ Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*.

vergisel bir çıkar sağlamak amacıyla hukuken belirli bir kanunu dolanılarak dürüstlük kuralına aykırılık oluşturmaktadır. Özel hukuk kuralına uygun olan peçeleme de taraflar ortaya çıkan sonucu birlikte istemektedirler.

Ancak peçeleme işleminin gerçekleşmesi vergi kanunlarını dolanmaya yönelik iki farklı iradenin ya da birden fazla iradenin varlığına gerek yoktur. Şöyle ki; bir kişi taşınmazını satmak istemektedir ama satmasından dolayı doğan vergiyi ödemek istememektedir. Bu durumda taşınmazını şirketine sermayesi olarak koyar ve daha sonra şirketteki hissesini sattığında satın alan kişinin iradi sebebinin araştırılmasına gerek duyulmamaktadır. Çünkü taşınmazını satmak isterken şirket bünyesine dahil eden kişinin bütün hareketleri peçelemenin unsurlarının tümünü tamamlamaya yetmektedir.

Peçeleme işlemleri vergi hukuku bakımından kabul gördüğü anda aslında mali durumu yeterli olan kişinin vergilendirilmemesi yani vergi ödememesi, vergiden kaçınması söz konusu olacaktır. Bu durum eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Çünkü mali durumlarına göre vergilendirme söz konusu olamayacaktır. Mali durumuna oranla az olana az fazla olana fazla vergilendirme söz konusu olması gerekirken bu yapılamayacaktır.

Peçeleme işlemlerine vergi hukukunda sıkça rastlanılmaktadır. Ölünceye kadar bakma sözleşmesi, veraset ve intikal vergileri peçelemenin örnekleri olarak sıralanabilir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesine göre bir kimse eşine taşınmazını devrederek onun veraset ve intikal vergisi ödemesinden kaçınmasını sağlamaya çalışması peçelemeye örnek olarak gösterilebilir. Çünkü evlilik kişileri ölünceye kadar birbirine bakmakla yükümlü kılmaktadır. Medeni kanuna göre birbirlerine ölünceye kadar bakmakla yükümlü olan kişiler sırf vergisel yükümlülüğünden kaçınmak için özel hukuk kurallarıyla sözleşmede taraf olarak gösterilerek vergisel yükümlülüğünden kurtulmayı amaçlamaktadırlar.

1.2.3. Peçeleme İşleminin Nedenleri

Yükümlülerin peçelemeye başvurusunun temel nedeni, olası vergi yükleridir. Tamamen veya kısmen veya haksız yere vergisel bir avantajdan yararlanarak vergi yüklerini en aza indirebilmek hatta hiç vergisel anlamda bir ödeme yapmamaktır.

Vergisel anlamda yükümlü olmamak için başka yollar bulunabilirken neden peçelemenin seçilmekte olduğu irdelenmelidir.

Peçelemede yükümlüler kendi ekonomik durumlarına göre servet ve harcamaları nedeniyle vergiye tabidir. Ancak peçelemeye başvuran mükellefler iktisadi sonucu nedeniyle vergiye tabi tutulan bir hukuki işlem yerine, bu sonuca uygun olmayan işlemle ulaşmaktadırlar. Mükelleflerin başka bir yolu değil de peçelemeyi seçmelerinin ilk sebebi iktisadi sonuçtan vazgeçmek istememeleridir.

Yükümlülerin (mükelleflerin) peçelemeyi seçmelerindeki ikinci sebep ise vergi kanunlarını açıkça ihlal etmek istememeleridir. Çünkü açıkça ihlal edilen vergi kanunları vergi kaçakçılığı fiilini oluşturur. Vergi kaçakçılığı fiilinin hukuki yaptırımı olan hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşılaşmak istememek mükellefleri peçelemeye sürüklemektedir. Böylelikle peçeleme mükelleflere, vergi kaçakçılığı suçunu işlemekten ve hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşılaşmadan özel hukuk kuralları ile vergi yükünü kısmen veya tamamen azaltmaya imkan sağlamaktadır.

Peçelemede özel hukuk kurum ve kavramları önemli bir yer kapsar. Bu sebeple vergi yasalarında özel hukuk kurum ve kavramlarına ne kadar çok yer verilirse mükelleflerin bu kadar çok yer verilen kavramlarda dolanma ve böylelikle peçeleme sözleşmesi yapabilme imkanı çoğalmaktadır.

1.2.4. Peçeleme İşleminin Öncelikle İleri Sürülmesi ve İspatının Yapılması

Peçeleme, mükelleflerin tamamen veya kısmen vergisel yükümlülüklerini ortadan kaldırırken devleti de vergi kaybına uğratmaktadır. Vergi kaybına devletin uğraması sebebiyle peçelemeyi ileri sürebilecek olanda vergi idaresi olacaktır. Vergi idaresi zamanaşımı süresi içinde peçeleme yapıldığını öne sürebilecektir. Zamanaşımı süresi geçtiğinde ise vergi idaresinin peçeleme iddiasında bulunması mümkün olmayacaktır.

1.2.4.1. İspat Konusunda Yasal Düzenlemenin Bulunmadığı Durumlar

Bir işlemin peçeleme olarak kabul edildiğine dair vergi yasalarında bir hükmün bulunmaması durumunda ispat vergi idaresine aittir. Vergi idaresinin burada ispat etmesi gereken durum mükellefin istediği iktisadi sonuca ulaşmak için yapmış olduğu

işlemin hukuken uygunsuz olduğu ve bu işlemin vergisel çıkar sağlamak dışında başka bir neden barındırmadığıdır.

Vergi yargısı bunu ispat ederken resen araştırma ilkesini kullanabilir ve vergi idaresi mükellefin vergiden kaçınmak için bu işlemi yaptığını tanık haricinde her türlü delille ispat edebilmektedir.

1.2.4.2. İspat Konusunda Yasal Düzenlemenin Bulunduğu Durumlar

Peçeleme teşkil eden işlemler vergi kanununda ayrıca belirtilebilmektedir. Bu durumda adi karine mevcut olacak olup aksi ispat edilebilir bir durum ortaya çıkacaktır. Aksi ispat edilebilir karine de ispat yükü vergi yükümlüsüne ait olacaktır. Vergi yükümlüsü bu durumda peçelemeye konu olan işlemin aslında ekonomik durumunu yansıttığını ve kanunları dolanarak vergi yükümlülüğü azaltma gibi bir işlem gerçekleştirmediğini ispat etmek durumunda kalacaktır.

1.2.5. Peçelemeye Benzer Alanlar ve Kavramlar

Peçelemenin özelliklerini anlamak ve tam anlamıyla kavrayabilmek için benzeri alan ve alt kavramlarını ana hatları itibariyle ele almak yararlı olacaktır.

1.2.5.1. Mükelleflerin Vergiye Karşı Direnmeleri

Vergilendirme bir taraftan mükelleflerin gelir ve servetlerinde azalışa neden olurken, kamu geliri olarak devlete kaynak sağlamaktadır. Verginin karşılığının olmaması mükelleflerin üzerinde baskı oluşturur. Söz konusu baskıya bağlı olarak; vergi grevi, verginin reddi, vergi planlaması, kayıt dışı ekonomi ve vergi cennetleri, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve vergi inzivası gibi vergiye karşı direnme şekilleri ortaya çıkmaktadır¹⁵.

Mükelleflerin vergiye karşı tepkisinin sebebi verginin eşit dağıtılmadığı inancı, fazla olduğu inancı vb. şekillerde ortaya çıkmaktadır. Buna bağlı olarak vergiye karşı bir hoşnutsuzluk oluşur ve bu hoşnutsuzluk sonucunda mükellefler yasalara aykırı

¹⁵ Elif Pürsünerli Çakar, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzası”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: XVII, S: 1-2, (Ocak-Nisan 2013), Ankara, 1295.

olmayan bir biçimde tüketimi azaltma, üretimden vazgeçme şekillerinde vergiden kurtulmaya çalışmaktadırlar.

Tüketimi azaltma, üretim vazgeçme halleri pasif şekilli hallerdir. Ancak peçeleme şeklinde vergi kaçakçılığı yapma aktif şekillerdir. Bu tarz aktif şekiller hem kamu düzenine aykırılık oluşturmakta hem de kötü niyet barındırmaktadır. Mükellefler vergilendirilmeye karşı gönüllü olmadığı sürece vergi kaçakçılığı gibi sorunlarla karşılaşmaya devam edileceği açıktır.

1.2.5.2. Kayıt Dışılık Hali

Mükellefler, izledikleri çeşitli yol ve yöntemler ile kayıt dışı sahaya çıkabilmektedir¹⁶. Kayıt dışılığının özünde kâr maksimizasyonu yer almaktadır. Bu bakımdan kayıt dışı alana yönelen kimi mükellefler, toplam maliyetler içerisinde önemli yere sahip olan, vergi ve sosyal güvenlik yüklerinden kurtulmak suretiyle kâr oranlarını artırmayı hedeflemektedir¹⁷. Mükellefler kendileri için bir adım atarken devletin kaybettiği geliri düşünmemektedir. Mükellefler kâr oranlarını arttırmak için kamu hizmetlerindeki kalite düşüşünü ve maliyet artışını göz ardı etmektedirler.

1.2.5.3. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı Durumları

*Vergiden kaçınma, kişilerin kanunlardaki boşluklardan istifade etmek veya vergi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi yükünden kısmen ve tamamen kurtulmasını ifade etmek amacıyla kullanılan bir kavramdır*¹⁸. Vergiden kaçınma durumunda hukuka aykırılık söz konusu olmadığından herhangi bir ceza öngörülmemiştir bu da vergiden kaçınmayı cazip hale getirmiştir. Bir tüketicinin KDV oranı yüksek olan bir ürünü satın almaktan vazgeçmesi; bir yatırımcının düşük vergili sektörlerde yatırım yapmayı tercih etmesi veya vergi muafiyet ve istisnalarının daha çok olduğu alanlarda yatırım yapması; mükellefin VUK'da yer alan amortisman ayırma usullerinden birisi olan azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmayı tercih etmesi

¹⁶ Doğrusöz.

¹⁷ Fethi Heper, Ahmet Ak, *Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamında Değerlendirilmesi; Bildiriler, Tartışmalar* “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sosyolojisinin Kayıt Dışılığı Belirlemedeki Önemi (Kanada ve Türkiye’den Sosyolojik Çalışma Örnekleri).

¹⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, 296; Hakan Erkuş, Kadir Karagöz, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, *Maliye Dergisi* Sayı: 156, (Ocak-Haziran 2009),s. 127.

vergiden kaçınmaya örnek olarak verilebilir¹⁹. Mükellefler vergiden kaçınmak için özel hukuk kural ve kurumlarını kullanarak kanunları dolanma yolunu kullandıklarında bu özel hukuk bakımından geçerli bir durum olsa da vergi hukuku açısından değildir. Mükelleflerin vergiden kaçınma için peçeleme sözleşmesi yolunu seçtikleri durumlarda vergi idaresi vergiyi doğuran olayı bulmaya yetkilidir.

Geçmişten bu yana toplumsal ilişkilerimizi sürdürebilmek için kurallara ihtiyaç duymaktayız. Bu kuralların ihlali ise suç oluşturmaktadır. Herkesin suç teşkil edici fiilleri gerçekleştirmemesi için kanunlarda caydırıcı cezalar öngörülmektedir. Vergilendirmede de vergi hukuku kuralları geçerli olup kurallara uymayanlara yaptırımlara öngörülmüştür. Vergi kanunlarına aykırı hareket etmek vergi suçunu oluşturmaktadır. Vergi ziyai, usulsüzlük gibi suçlarla doğrudan vergi hukuku ilgilenebilir ve yalnızca VUK’ da düzenlenmektedir. Ancak vergi hukukunda kaçakçılık suçu hem vergi hukukunu hem ceza hukukunu ilgilendirmektedir. Adli para cezası yanında hürriyeti bağlayıcı cezayı da gerektiren bu suçlarda asliye ceza mahkemeleri görevli ve yetkilidir²⁰. Kanuna aykırı olan ve suç teşkil eden vergi kaçakçılığında mükellefler, kanunlara aykırı olarak vergi matrahını kısmen veya tamamen azaltma yoluna gitmektedirler²¹.

Mükellefler alım güçleri düştüğünde ilk olarak vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığına başvurmaktadır. Aynı sektörde bulunan şirketler arasında da rekabet avantajı ve maliyetleri azaltmak için de vergiden kaçınma söz konusu olmaktadır. Şirketler ödemedikleri vergi miktarını kendilerine kâr kabul ederek sektördeki diğer firmalara karşı avantaj sağlamaktadırlar. Şirketler bu durumdan avantaj sağlarken devlet gelir kaybına uğramaktadır.

Uluslararası alanda da vergi kaçakçılığını önlemek için ikili ve çok taraflı anlaşmalar yapılmaya devam etmektedir. 1 Ocak 2013’ de AB Komisyonu eylem planını yürürlüğe koyabilmiştir.

¹⁹. Yusuf Kıldış, “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 309, (Mayıs 2007)

²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağın, 2013, s. 209-210.

²¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.296; Erginay, s.124.

1.2.6. Verginin Toplumsal Yönü ve Peçeleme İle Olan İlişkisi

Vergi, bir ülkedeki sosyal düzenin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu sebeple vergilendirme toplumsal düzen ile bütünleştirilmelidir. Sağlıklı bir kamu düzeni işleyişi için vergiye ilişkin normların uygulanabilirliği önemlidir. Vergilendirmeye getirilen kurallarla bir yandan bazı şeylerin yapılması diğer yandan da yapılmaması emredilmektedir.

Mükelleflerin kazanç bildirim işlemleri, defter tutma-saklama- ibraz sorumlulukları, takip edilecek muhasebe prosedürleri, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesi, bildirim yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi, defter tutma, fatura ve benzeri belgeleri kullanma zorunluluğu gibi bazı durumlar emredici hale getirilmiştir. VUK' da bu kuralların bir kısmı yasaklayıcı nitelik taşımaktadır. Yasaklayıcı nitelik taşıyan kuralların bir kısmında ise hem hürriyeti bağlayıcı hem de adli para cezası öngörülmüştür.

Vergileme ilişkisinin tarafları devlet ve vergi yükümlüleridir. Bu ilişkide alacaklı konum devlettir. Mükellefler için vergiyi kendilerine düşen bir görev olarak ödemekle yükümlüdürler. Demokratik düzenin vazgeçilmez bir parçası olan mükellef, vergi ilişkisinde bir yandan söz konusu düzenin etkin bir şekilde işlemesi için, çeşitli haklarla donatılırken, yerine getirilmesi gereken bir takım görevleri de yapmak zorundadır.

Ekonomik olarak kendini düşünen mükellef vergi ödemeyi bir yük olarak algılamaktadır. Bu da vergiye karşı tepkiler ortaya çıkarmaktadır. Bireysel olarak düşünüldüğünde bu tepki mazur görülürken, bireylerin toplumda yaşadığı gerçeği ile karşı karşıya kalınmaktadır. Toplumda oluşan bu vergi karşıtlığı rasyonel olmayan bir durum oluşturmaktadır. Bu da toplum için olumsuz sonuçlar doğuracaktır. Verginin ödenmemesi nedeniyle verilen tepkiler olumlu ya da olumsuz yönde değiştirilebilmektedir.

Öncelikle vergi yükümlülerine vergiyi eksikliğe uğratmadan ödemenin bir toplumsal görev olduğu inancının yerleşmesi gerekmektedir. Vergilendirmenin kutsal sayıldığı bir yer ile vergide peçeleme ve kaçakçılık yapanların övüldüğü yerdeki bakış açılarının aynı olmayacağı açıktır. Çünkü bu iki toplumun vergi ahlakları farklılık

oluşturmaktadır. Her ne kadar vergi ahlakları farklı olsa da önemli olan vergiye olan toplumsal bakış açısının kazanılması olacaktır. Bireysel ödev değil de ancak toplumsal ödev olarak görülmeye başladığında mükellefler vergi ödememek için hukuku dolanarak peçeleme yapmayı bırakacaklardır.

1.2.7. Vergilendirme İlkeleri ve Peçeleme İlişkisi

1.2.7.1. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Genellik İlkesi

Vergilendirmede genellik ilkesi, vergi yükümlülerinin mali gücü oranında vergilendirilmesini ifade etmektedir. Böylelikle sosyal sınıf farkı gözetmeden vergilendirme yapılır. Ülkedeki yerli ve yabancı herkes vergi ödemekle yükümlüdür. T.C. Anayasası madde 73/1 vergilendirmede genellik ilkesini güvence altına almıştır. Şöyle ki Anayasa m. 73/1 ‘’ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.’’²² Diyerek herkesin mali gücü oranında vergi vermesi gerektiğini yasallaştırmıştır.

Peçeleme, vergide genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Peçeleme yapan yükümlü kendisine vergisel anlamda bir fayda sağlamaya çalışmaktadır. Hukuki olmayan bir yol ile kendisine fayda sağlayan vergi yükümlüsü, herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi gerekliliği ihlal eder. Bu durum da genellik ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

1.2.7.2. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesi, toplumdaki kişilerin iktisadi güçleriyle orantılı olarak vergi yüküne katılmaları anlamına gelmektedir²³. Eşitlik ilkesi gereğince mali durumu aynı olanların aynı; farklı olanların ise farklı vergisel yükümlülüğe tabi olması gerekmektedir. Ancak kanun koyucu bazı sebeplerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir.

Peçelemede eşitlik ilkesi aynı mali güce sahip iki kişiden birinin hukuk kurallarını dolanarak vergisel yükümlülüğünü azaltmaya çalışması ya da tamamen ortadan kaldırması ile bozulmaktadır. Peçelemeyi fark eden idarenin verginin doğumundaki asıl sebebe göre vergiyi tahakkuk ettirmesi eşitlik ilkesini

²² Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Madde 73.

²³ Aksoy, 2011.

güçlendirmektedir. Vergilendirme de ekonomik yaklaşım ilkesi ile eşitlik sağlanmaktadır. Bu sebeple ekonomik yaklaşım ilkesinin önemi çok büyüktür ki mali güce göre vergilendirme mekanizmasını işler kılmaktadır.

1.2.7.3. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Adalet İlkesi

Vergilendirmede adalet ilkesi tartışmalı bir konudur. Çünkü tüm toplumda aynı adalet ilkesi ile vergilendirme yapılamamaktadır. Ancak tüm toplumlar arasında her ne kadar vergilerin dağıtımında adalet sağlanamasa da aynı toplumdaki kişiler arasındaki adaletin sağlanması önem arz etmektedir.

Adalet ilkesine göre bireylerin ekonomik ve sosyal gücü dikkate alınarak ödeme gücü belirlenir ve bu ödeme gücüne göre vergilendirme gerçekleştirilir. Böylelikle kişisel gelir, servet ve harcamaları oranında adalet ilkesine uygun olarak vergilendirilirler. Ancak birey peçeleme ile vergisel oranları değiştirirse adalet ilkesine aykırı hareket etmiş olur ve ödeme gücü aynı olsa da yükümlülerden biri daha fazla vergi ödemek zorunda kalırken diğeri hukuken uygun olmayan yollarla daha az vergi öder.

1.2.7.4. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi herkesin hukuk kurallarını aleni olarak bilmesi ve buna göre davranması anlamına gelmektedir. Devlet de kanun koyucunun koymuş olduğu kurallara güvenlik ilkesi çerçevesinde uymak zorundadır. Bu ilke kıyas yasağını, vergi yasalarının geriye yürüyemezliğini ve vergilendirmenin belirli olmasını içerisinde barındırır.

“Hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku açısından çok özel bir anlam ifade eder. Zira bu ilke sayesinde, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır”²⁴.

²⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas 2009/39, Karar 2011/68.

Peçeleme yapılıp yapılmadığı konusuna en yakın ekonomik yaklaşım ilkesi ile ulaşılır. Ancak ekonomik yaklaşım ilkesinin keyfi olarak ya da sınırsız bir şekilde kullanılması hukuki güvenlik ilkesi ile çelişki oluşturmaktadır.

1.2.7.5. Peçeleme İşlemi ve Vergilendirmede Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi keyfi uygulamaları engellemeyi amaçlar. Böylece vergi hukukunda keyfi uygulamalar değil kanun maddelerine uygun olarak vergilendirme yapılması sağlanmaktadır. Vergi kanunları ile hem mükellef korunur hem de devletin vergiyi tahsil etme edemediğinde ise zorla alabilme yetkisi haiz olur.

Anayasa madde 73’de ‘ ‘ Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır’’²⁵ diyerek bu durumu yasallaştırmış ve keyfiliği önlemiştir.

Türkiye’de vergilendirme ile ilgili kurallar yasa ile konulur, değiştirilir ve kaldırılır aksi ise Anayasamıza göre de mümkün değildir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince ve vergilendirme de yorum yapılırken öncelikle vergi ile ilgili kanunlar göz önüne alınmalı ve yasaların çizdiği kıstaslarda yorum yapılmalıdır. Yorum yapılırken herhangi bir kanun ya da kuralla karşılaştırma yapılmamalıdır. Karşılaştırma yapılması kıyasa yol açacak olup vergi hukukunda kıyas mümkün değildir. Kanun oluşturma, boşluk doldurma gibi yollara da gidilmemelidir. Ayrıca vergi hukukunda irade özgürlüğü yoktur. Kanunlarda belirtilen istisnalar dışında sözleşme yapılması mümkün değildir. Bu bilgi doğrultusunda vergi hukukunda kanunilik ilkesine zarar vermeyecek şekilde lafzi yorum yapılmalıdır. Lafzi yorum yeterli gelmediğinde diğer yorum yöntemlerine başvurmak gerekmektedir. Bu noktada ekonomik yorumla da karşılaşmaktayız. Peçeleme söz konusu olduğunda bunu ortaya koyabilmek için ekonomik yorumu da barındıran amaçsal yorum ortaya çıkmaktadır. Burada peçelemenin özündeki amacı bulup gerçekte vergiyi doğuran olayı tekrardan tahakkuk ettirmek gerekmektedir.

²⁵ 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Madde 73.

1.2.8. Peçeleme ve Hakkın Kötüye Kullanılması İlişkisi

Vergi mükellefleri ve sorumluları; özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik olarak yaptıkları sözleşmelere **peçeleme sözleşmesi** denir.

Peçeleme de özel hukuk kurum ve kavramları kullanılmak suretiyle vergiden kaçınma söz konusudur. Bu durum iyi niyet ilkesi ile örtüşmemekle beraber hakkın kötüye kullanılması yasağına aykırılık oluşturmaktadır.

Vergi hukukunda ayrıca hakkın kötüye kullanılması ile ilgili kavramlar mevcut değildir. Ancak günümüzde hakkın kötüye kullanılmasını engellemeye yönelik çalışmalar her alanda kendini göstermektedir. Hakkın kötüye kullanılması vergi yükümlülerinin vergisel yasalara uymayarak vergiden kaçınmaya çalışmalarında daha çok ortaya çıkmaktadır. Mükellefler vergilendirmeden kaçınmak için peçelemeye başvurmakta, devlet ise tüm iktisadi düzen ve hukuki takdir yoluyla vergilendirme yapmaktadır.

1.2.9. Özel Hukuk Kavramı Olan Kanuna Karşı Hile

Kanunla getirilen hükümlerin bir çeşit ihlaline kanuna karşı hile denmektedir ve hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Benzer kavramlar olduklarından zaman zaman muvazaa ile kanuna karşı hile karıştırılabilmektedir. Muvazaa da tarafların hem gerçekteki hem de gizli olarak yaptıkları anlaşmadaki niyetleri arasında bilerek ve istenerek yapılan bir uyumsuzluk söz konusudur. Çünkü muvazaa da aslında yapılan işlem gizlenmektedir ve bu yüzden gerçekte olan niyet gizlenmek zorundadır.

Kanuna karşı hile de ise görünürdeki işlem ve gizlenen işlemde niyet gizlenmemektedir. Çünkü kanuna karşı hilede istenen amaca kanunla yasaklanmamış yollar kullanılarak ulaşılmak istenmektedir.

Yargıtay’ın birçok kararında kanuna karşı hileyi ‘*kanunun emredici hükümleri ile yasaklanan bir amaca ulaşmak amacıyla emredici kanun hükümleri ile yasaklanmamış olan yollardan ulaşılması*²⁶’ olarak tanımlamıştır.

Yani kanuna karşı hileye başvuranlar gerçek amaçlarını gizlemeden bazı kanun hükümlerinden ayrılarak aslında başka yasal bir rejime girmeyi hedeflemektedirler. Kanuna karşı hilede amaçlarını gizlemeyen kişiler saiklerini gizlemektedirler. Kanuna karşı hile yoluna giden kişiler, yaptıkları işlemin yasa hükümlerine uygun olduğunu savunarak dolanmaya çalıştıkları hukuk maddesini dile getirmekten daima çekinirler. Çünkü bahsedilen hukuk maddesinin araştırılmasını istemezler²⁷.

1.2.9.1. Kanuna Karşı Hilenin Unsurları

Kanuna karşı hilenin üç unsuru bulunmaktadır. Bunlar; bir işlemin yapılmasının hukukun emredici kurallarıyla yasaklanması, yasaklanan hukuk kuralının etkisinde olmayan başka bir hukuki işlemin yapılması, yapılan işlemin yasaklanan işlemde beklenen sonucu ortaya çıkarmaya elverişli olmasıdır.

1.2.9.1.1. Bir İşlemin Yapılmasının Hukukun Emredici Kurallarıyla Yasaklanması

Öncelikle yapılacak işlemin bir hukuk kuralıyla yasaklanması gerekmektedir. Bir işlemin hukuk kuralıyla yasaklanmasına örnek olarak rehinle teminat altına alınan borcun ödenmemesi durumunda rehinli alacaklının, rehin konusu malın maliki olacağına dair taraflar arasında sözleşme yapılması TMK madde 873/2’ ye göre ve yine TMK madde 949’a göre yasaklanmıştır.

1.2.9.1.2. Yasaklanan Hukuk Kuralının Etkisinde Olmayan Başka Bir Hukuki İşlemin Yapılması

Yani kanunun yasakladığı sonuca ulaşmak için başka bir hukuki işlemin yapılması, işlemin değiştirilmesidir. Örneğin yukarıda verilen örneğe göre TMK ‘ da yasak olan durum, sadece rehinli alacak için borcun ödenmemesi durumunda rehin

²⁶ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi, E:2020/141, K:2020/3415.

²⁷ Özkaya, 2004.

alacaklısının rehin konusu malın maliki olacağına ilişkindir. Ancak aralarında herhangi bir taşınmaz satış vaadi sözleşmesi yaparlarsa hukuken yasaklanma bu durum için geçerli olmayacaktır.

1.2.9.1.3. Yapılan İşlemin Yasaklanan İşlemden Beklenen Sonucu Ortaya Çıkarmaya Elverişli Olması

Yani önemli olan yasaklanan sonuca ulaşabilmektir. En önemli şart olan yasaklanan sonuca ulaşabilme kişilerin kanuna karşı hileye başvurmalarının asıl sebebini oluşturur. Çünkü kanunun dolanarak yasaklanan amaca doğrudan ya da dolaylı olarak varmak hedef oluşturmaktadır. Bu duruma örnek olarak Yargıtay'ın 03.11.1995 tarih ve 1995/920 karar sayılı ilamı ile toplu iş sözleşmesi hakkından mahrum bırakmak amacıyla asıl işverenin, bir kısım işçileri ile doğrudan iş akdi yapmayarak araya bir taşeron koymasının, kanuna karşı hile sayılacağını belirtmiştir.

1.2.10. Kanuna Karşı Hile ve Peçeleme

Kanuna karşı hile vergi hukukunda düzenlemiştir o yüzden daha çok uygulamada karşılaşılan bir durumdur. Kanuna karşı hile de belirttiğimiz gibi gizlenen bir durum yoktur ancak kişiler saiklerini gizleyebilmektedirler. Kanuna karşı hile de amaç yasalarla yasak olan bir sonuca ulaşmak için kanunun bertaraf edilerek başka hukuki yollar istenilen sonuca varabilmektir. Kanuna karşı hileye başvuran kişi kanunları dolanmak suretiyle yaptığı bu işlemin hukuka uygun olduğunu iddia ederken aynı zamanda bu durumda kullandığı yasa maddesini söylemekten çekinir.

Kanuna karşı hile ve peçelemenin unsurları dikkate alındığında birbirlerine benzediği anlaşılabacaktır. Çünkü peçelemde aslında vergilendirmenin asıl sebebi olan olay, daha az vergiye sebep olacak bir işlem ya da sözleşme ile gizlenmektedir. Bu suretle peçelemde de vergisel çıkar amaçlanmıştır. Peçeleme, kanuna karşı hilenin başka bir türünü oluşturur. Kanuna karşı hilede meydana getirilen hukuki işlem geçersiz

olarak kabul edilir. Peçelemede de ortaya çıkan iktisadi sonuç, vergi idaresi bakımından veri olarak kabul edilmekte ve görünürdeki işlem veri olarak kabul edilmemektedir²⁸.

1.3.Peçelemenin Vergi Hukukundaki Sonuçları

Peçelemenin vergi hukukundaki sonuçlarını dörde ayıracağız. Bunlar; yükümlü hakkında ikmalen ya da resen tarhiyat işlemleri yapılması, vergi kanununu dolanmak amacıyla yapılan işlemin kısmen ya da tamamen vergi idaresi bakımından geçersiz sayılması, yükümlünün gecikme faizi ödemesi ve yükümlü hakkında vergi cezalarının uygulanmasıdır.

1.3.1.Vergi Yükümlüsü Hakkında İkmalen ya da Resen Tarhiyat İşlemi Yapılması

Vergi idaresi peçeleme sonucunda ikmalen veya resen vergi tarhiyatı yaparak ek vergi tarhi yapmaktadır. Danıştay bu konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda, ‘*bir şirketin ilişkili bulunduğu diğer bir şirketten mal satın aldıktan sonra bu şirkete, kendisine satılan mallar yüzünden zarar ettiği gerekçesiyle fiyat farkı ödemesini transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirmiş ve tespit edilen matrah farkı üzerinden ikmalen tarhiyat yapılması gerektiğini*’²⁹,’ ortaya koymuştur.

1.3.2.Vergi Yükümlüsünün Gecikme Faizi Ödemesi

Devlet peçeleme işlemi yapılan vergi matrahlarının aşındırılması ya da tamamen ortadan kalkması durumunda gelir kaybına uğramaktadır. Devlet uğradığı gelir kaybını biraz olsun da tahsil edebilmek için yükümlülere gecikme faizi uygular. Örneğin; Limited şirketin ortaklarından birine diğerine faizsiz bir borç verilmesi örtülü kazanç dağılımını ifade eder. Burada amaç şirketin kazanımlarıyla vergilendirilmeden paranın ortaklardan birine borç olarak verilmesidir. Vergi idaresi bu durumu tespit ettiğinde vergi yükümlüsü resen tarh edilecek vergi miktarı üzerinden gecikme faizi ödemek durumunda kalacaktır.

²⁸ Uluatam.

²⁹ Danıştay. 3.D. 21.01.1998 gün ve E.1996/309, K.1998/92.

1.3.3. Yapılan İşlemin Vergi İdaresi bakımından Geçersiz Sayılması

Vergi hukukunda peçeleme olarak nitelendirilen işlem varsa bu durumun özel hukukta herhangi bir etkisi olmayacaktır. Peçeleme sözleşmesi ile yapılan işlem özel hukukta ve gerçek kişilerce geçerli sayılacak olup ancak vergi idaresince geçerli bir işlem olarak kabul edilmeyecektir. Yani peçeleme işlemi vergi idaresi dışında herkese karlı hüküm ve sonuçlarını doğuracaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

MUVAZAA

2.1. Genel Anlamda Muvazaa

2.1.1. Muvazaa Nedir

Muvazaa hukukumuzda; bir hukuki ilişkinin taraflarının, üçüncü kişileri aldatmak-yanıltmak amacıyla bilerek ve isteyerek irade ve beyanları arasında uygunsuzluk oluşturdıkları durumu ifade etmektedir. Aslında muvazaalı işlemlerde taraflar kendi aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmak istemektedirler. Bu sebeple aslında kendi aralarında hüküm ve sonuç doğurmayacağı konusunda yaptıkları gizli anlaşma muvazaayı oluşturur.

Vergi hukukunda da muvazaayı tanımlamak mümkündür. Buna göre vergi yükümlüleri kendi aralarında yaptıkları bir protokol ile vergi yüklerini azaltmak hatta yok etmek isterler. Burada amaçları vergi idaresini yanıltarak görünürde hukuka uygun sözleşmeler yapmaktır. İşte; sözleşmeyi yapan taraflar, vergiyi doğuran olayı asıl amacından saptırarak ödenecek olan verginin konusu, matrahı, mükellefi ve tutarını ortadan kaldıran veya oranını düşüren sonuçlara ulaşmak istedikleri takdirde, yapılan işlem vergi uygulaması açısından muvazaalı sayılacaktır³⁰.

Peçelemede olduğu gibi muvazaada da iyi niyet kurallarına aykırılık söz konusudur. Çünkü taraflar aralarında yaptıkları sözleşmenin gerçek olduğundan bahisle vergisel yükümlülükten kurtulmayı amaçlamaktadır. İşlemin muvazaalı olduğu tespit edildiğinde ise işlem baştan itibaren hiç yapılmamış sayılacaktır.

2.1.2. Muvazaanın Unsurları

Muvazaalı bir işlemin dört ana unsuru bulunmaktadır. Bunlar;

- *Görünürdeki işlemdir. Üçüncü kişileri aldatmak kastı ile yapılır.*

³⁰ Tuncer, Selahattin “Vergi Hukukunda Muvazaa-I”, Yaklaşım.

- *Muvazaa anlaşması, görünürde yapılan işlemin taraflar arasında aslında hüküm ifade etmeyeceğini gösterir.*
- *Üçüncü kişileri aldatma kastı, görünürdeki işlemin gerçek işlem olduğuna dair üçüncü kişileri aldatma kastıdır.*
- *Gizli işlem, tarafların asıl iradelerini gösteren görünürdeki işlemin altındaki yatan sebebi belirten işlemdir. Gizli işlem muvazaa türlerinden nisbi muvazaanın unsurlarında sayılmaktadır.*

2.1.2.1. Görünürdeki İşlem

Tarafların maksatları görünürdeki işlemi yaparak üçüncü kişileri aldatmaktır. Ancak bu yapılan görünürdeki işlem, işlemi yapan taraflar arasında hüküm doğurmaz. Görünürdeki işlemin hüküm doğurmayacağına dair taraflar aralarında ayrıca bir anlaşma yapmaktadırlar. Böylelikle taraflar başkalarını kandırma şartı ile aralarında hüküm doğurmayacağını bilseler de görünürdeki işlemi muvazaa şartı olarak gerçekleştirirler.

Örneğin; Borçlu A mallarına haciz geleceğini bildiğinden arkadaşı B'ye satış sözleşmesi ile mallarını devreder. Ancak bu devir aslında aralarında hüküm ifade etmemekle birlikte hacze gelecekleri aldatmak amacıyla yapılmaktadır.

2.1.2.2. Muvazaa Anlaşması

Sözleşmenin taraflarının irade ve beyanları arasında kasten meydana getirdikleri uyumsuzluğu açıklayan ve görünürdeki işlemin tamamının ya da bir kısmının hüküm ifade etmeyeceğini ve sözleşmenin sadece üçüncü şahısları aldatmak için düzenlendiğini belirten gizli sözleşmeye muvazaa sözleşmesi adı verilir³¹. Muvazaa anlaşması muvazaanın olmazsa olmaz unsurlarındandır. Ancak görünürdeki işlemin bir kısmını kapsayabildiği gibi tamamını da kapsayabilir. Muvazaa anlaşmasının görünürdeki işlemin bir kısmını kapsadığında kısmi muvazaa; tamamını kapsadığında ise tam muvazaa oluşmaktadır.

³¹ Özkaya, 2004: 170; Eren, 1998.

2.1.2.3. Üçüncü Kişileri Aldatma Kastı

Buradaki amaç tarafların iradeleri ve beyanları arasında uygunsuzluk yaratmaktır. Çünkü ancak irade ve beyan arasında yaratılan uygunsuzluk sonucu üçüncü kişileri aldatma kastı gerçekleşmiş olur. Üçüncü kişileri aldatma kastı tarafların kasten yaptıkları bir durumdur. Bu durumu yaratmasalardı muvazaa anlaşmasına gerek olmaz ve irade ve beyan arasındaki uyum sağlanacağından muvazaalı işleme de gerek kalmazdı.

2.1.2.4. Gizli İşlem

Yukarıda da belirtildiği üzere gizli işlem nisbi muvazaanın unsurudur. Bazen taraflar görünürdeki işlemin arkasından kendi iradelerine uyan bir işlem yapma gereği duyabilirler. Bu işlem sayesinde taraflar aslında istedikleri, arzuladıkları işlemi gerçekleştirmiş olurlar.

Örneğin; Bir kişi saklı paylı mirasçılarının tenkis davası açmalarına engel olmak amacıyla, aslında bağışlamak istediği evini, saklı paylı mirasçılara karşı satmış görünmek için, karşı tarafla satış sözleşmesi yapar. Bu durumda yaptığı bağışlama sözleşmesi gizli işlemi; satış sözleşmesi ise görünürdeki işlemi ifade etmektedir.

2.1.3. Muvazaa Türleri

Muvazaalı işlemler amaçları doğrultusunda mutlak muvazaa ve nisbi muvazaa olmak üzere ikiye ayrılırlar.

2.1.3.1. Mutlak (Adi) Muvazaa

Mutlak muvazaada taraflar aralarında sözleşme yapmayarak üçüncü kişilere aralarında gerçekte sözleşme yapıyormuş gibi göstererek görünürdeki işlemin aralarında hüküm ifade etmeyeceğine dair anlaşmaktadırlar. Yani taraflar aslında bir işlem yapmak istememekte ama üçüncü kişileri aldatmak kastı ile o sözleşmeyi yapıyormuş gibi gözükmetedirler.

Mutlak muvazaada görünürdeki işlemin altında gerçek bir işlem yoktur. Çünkü burada amaç aslında olmayan sözleşmeyi üçüncü kişilere varmış gibi göstererek bu görünüşteki sözleşmenin aralarında hüküm doğurmayacağı konusunda anlaşmaktır. Bu sebeple mutlak muvazaada sadece görünürdeki işlem vardır.

Örneğin, icra takibinden kurtulmak isteyen bir kişi mallarını bir arkadaşına devrettiğinde aralarında devrin gerçek olmadığını bildikleri halde üçüncü kişileri devir gerçekmiş gibi kandırmaktadırlar.

2.1.3.2. Nisbi Muvazaa

Nisbi muvazaada taraflar aralarında görünürdeki işlemde başka bir işlem daha yaparlar. Taraflar görünürdeki işlem ile kendi rızalarına dayanan gizli işlemi saklamaktadırlar.

Nisbi muvazaada taraflar aralarında gerçek bir anlaşma yapmakta ancak bunu üçüncü kişilerden gizlemektedirler. Dolayısıyla nisbi muvazaada iki sözleşme söz konusu olur. Hem görünürde olan üçüncü kişilerin inanması için yapılan sözleşme hem de tarafların aslında iradelerini yansıttığını kendi aralarında yaptıkları sözleşmedir. Görünürdeki sözleşme ile gerçek sözleşme gizlenerek muvazaa yapılmaktadır.

2.1.4. Muvazaanın Sonuçları

Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk hem de vergi hukuku için baştan itibaren geçersizdir. Gerçek iradelerine uygun olarak yapılan işlem ise ancak geçerlilik koşullarını bünyesinde barındırıyorsa geçerli sayılabilecektir. Muvazaanın sonuçlarını iki şekilde incelemek daha kolay kavramaya sebep olacaktır.

2.1.4.1. Görünürdeki İşlem Bakımından Sonuçları

Tarafların üçüncü kişileri yanıltmak amacıyla yaptıkları görünürdeki işlem irade ve beyan uyuşmazlığı da göz önüne alındığında baştan itibaren geçersiz sayılacaktır. Görünürdeki işlemde taraflar aynı iradeye sahip gibi gözükse de amaçları aslında üçüncü kişileri kandırmaktır ve görünürdeki işlemin aslında gerçekleşmesini istememektedirler. Tarafların gerçek iradesini yansıtmayan işlem batıl kabul edilmektedir. Taraflar sadece bir görünürde işlem yapmışlar ve görünürde ki işlemin

altına gizli bir işlem saklamamışlarsa yani hukuki işlemden eylemli iktisadi sonuçlar ortaya çıkmamışsa, vergiyi doğuran bir olay gerçekleşmiş sayılmayacaktır.

Görünürdeki işlemin geçersizliğinde TBK’ da yer alan irade teorisi kullanılmaktadır. Çünkü TBK’ da ki irade teorisi muvazaanın gerçekleşip gerçekleşmediği değerlendirilirken tarafların gerçek ve karşılıklı iradelerine dikkat edilmesini vurgulamaktadır. Yani tarafların beyanları yorumlanırken irade teorisine dayanılmaktadır. İrade teorisine göre yorumlanacak olan beyan sahibinin gerçek iradesidir. Bu sebeple sözleşmeler tarafların gerçek iradelerine göre kurulmaktadır ancak görünüşteki sözleşmede kişilerin gerçek iradeleri yer almamakta olduğundan sözleşme hiçbir hüküm ifade etmemektedir.

Muvazaanın gerçekleşmesinden dolayı taraflar arasında herhangi bir alacak ya da borç oluşmaz. Vergi ve özel hukuk yargısı muvazaanın varlığının her zaman iddia ve ispat edebilir. Muvazaa hâkimin resen dikkate aldığı konular arasındadır. Hakim muvazaalı işlemi tespit ederse işlem başından itibaren geçersiz sayılır.

2.1.4.2. Gizli İşlem Bakımından Sonuçları

Yukarıda da değinildiği üzere nisbi muvazaada iki adet işlem vardır. Bunlar; görünürde ki ve gizli işlemdir. Gizli işlem görünürdeki işlemin arkasına gizlenir şekildedir. Çünkü taraflar gerçek iradelerine uyan işlemi gizli işlem ile aralarında gerçekleştirirken iradelerine uymayan aslında istemedikleri işlemi üçüncü kişileri kandırmak amacıyla görünürdeki işlem şeklinde yaparlar.

Gizli işlem her ne kadar görünürdeki işlemin arkasına gizlense de eğer şekil ve geçerlilik şartlarını taşıyorsa geçerli bir işlem olarak kabul edilir. Sırf görünürdeki işlemin arkasına gizlenmesinden dolayı görünürdeki işlemin geçersiz olması gizli işlemi de geçersiz kılmayacaktır.

Örneğin, bir kimse taşınır bir malını gerçekte bağışlamış olduğu halde, satmış gibi göstermek suretiyle zilyetliğini devrederse, görünürdeki satış sözleşmesi tarafların gerçek iradelerini yansıtmadığı için, muvazaa sebebiyle geçersiz olmakla birlikte, taşınır mallarda mülkiyet, temlikle geçeceğinden gizli sözleşme olan bağışlama geçerli

olacaktır³². Ancak gerçekte bağışlanmış olan mal, eğer tapulu bir taşınmaz ise, tapuda kayıtlı taşınmazların devrine ilişkin sözleşmelerin Medeni Kanun'un 706'ncı ve Borçlar Kanunu'nun 213'üncü maddesi uyarınca tapuda resmi şekilde düzenlenmesi gerektiğinden, görünürdeki satış sözleşmesi muvazaa sebebiyle, gizli sözleşme olan bağışlama ise, şekil şartlarını taşımadığı için geçersiz olacaktır³³.

2.1.5. Muvazaanın İleri Sürülmesi Nedir

Muvazaalı işlem den şüphelenildiğinde bir dava açılması ya da açılmış bir dava da muvazaanın öne sürülmesi herhangi bir hak düşürücü ve zamanaşımı süresine tabi değildir. Külli halefler devam eden bir davada muvazaayı öne sürmesine yetkisine haizdirler. Ancak üçüncü kişilerin muvazaayı öne sürmesi yönünde iki görüş vardır. Görüşlerden biri muvazaayı öne süren kişinin menfaatini ispatlama gereği olmadığını savunurken; diğer görüş muvazaayı üçüncü kişinin öne sürebilmesi için yapılan işlemin devamında ya da iptalinde bir menfaatinin olması gerektiğini savunmaktadır.

Muvazaalı işlem olduğunu iddia eden kişi bu iddiasını öncelikle işlemin taraflarına ve tarafların hukuki haleflerine karşı ileri sürmelidir. Ancak muvazaalı işlemin geçersizliği üçüncü kişilere karşı da ileri sürülebilmektir. Ancak üçüncü kişilerin bu durumda herhangi bir hak talep etme hakları bulunmamaktadır.

2.1.6. Peçeleme ve Muvazaa Kıyaslaması

Devletin vergi gelirleri hem muvazaa işlemlerinde hem de peçeleme işlemlerinde azalmaktadır. Peçeleme de belirli hukuk kurallarının dolanılması, iyi niyet kurallarına aykırılık yönlerinden muvazaaya benzemektedir. Hem peçeleme işlemlerinde hem de vergisel kaynaklı muvazaa işlemlerinde vergi yükümlüsünün amacı idareyi aldatarak vergi matrahını hukuki olmayan yollardan küçültmektir. Bu sebeple peçeleme ve vergisel saikli muvazaa arasındaki fark net olarak çizilememektedir.

Hem muvazaada hem de peçe lemede taraflar kanunun özüne uygun davranıyormuş gibi gözükerek aslında kanunu dolanmaktadır. Aslında peçeleme ve muvazaa aynı iki kavra gibi gözükse de bazı farklılıkları söz konusudur. Bunlar :

³² Özkaya, 2004.

³³ Reisoğlu, 2006.

- Peçeleme vergi hukukuna özgü bir kavramdır muvazaa ise özel hukuk kavramıdır.
- Peçeleme de özel hukuk kurum ve kavramları kullanılarak vergiyi doğura olay farklı gösterilir. Böylelikle amaç vergisel yükümlülüğü tamamen kaldırmak ya da azaltabilmektir. Peçeleme işlemi tespit edildiğinde vergilendirme vergiyi doğuran asıl nedene gerçek iktisadi duruma göre tahakkuk ettirilecektir. Muvazaa da gerçek olmayan ancak üçüncü kişileri aldatmak için yapılan bir sözleşme ile vergi yükü azaltılmaya ya da tamamen ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır. Bu demek oluyor ki peçelemenin temelinde gerçek bir işlem varken; muvazaanın temelinde gerçekte olmayan bir işlemin gerçekmiş gibi gösterilmesi söz konusudur.
- Peçeleme görünüşteki haliyle taraflarca istenilerek yapılmıştır ancak özel hukuk açısından geçerli olan hukuki yapı, vergi yükünü azaltmak için kullanılmıştır. Peçeleme sözleşmesinde yapılan işlem yapıldığı haliyle istenmektedir. Nisbi muvazaada ise, görünürdeki işlem sadece yanıltmak için yapılmış olup aslında yapıldığı haliyle istenmemektedir. Muvazaa da istenen gizli olarak yapılan işlemin geçerli olmasıdır.
- Muvazaada borçlar hukuku itibarıyla irade ile beyan arasında uygunsuzluk hali mevcuttur. Beyan olarak dile getirilen işlem aslında görünüşteki işlem olan istenmeyen işlemdir. Burada isteyerek oluşturulan uygunsuzluk hali mevcuttur. Peçeleme ise kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki biçimidir.
- Peçeleme ile vergisel saikli muvazaa karıştırılabilir. Peçelemeye yapılan ve tarafların istedikleri işlem aynıdır ancak vergisel saikli muvazaada yapılan ve istenen işlem arasında fark vardır.
- Muvazaa sözleşmesi öğrenildiğinde geçersiz de sayılsa öğrenilmediği müddetçe tüm unsurları tam olan, başkalarını yanıltmak için yapılan sözleşmedir. Gizli işlem ise muvazaa anlaşmasının yapılma sebebini barındıran sözleşmedir ve muvazaa sözleşmesi ile gizlenmektedir. Peçeleme sözleşmesinde bir başka işlem söz konusu olmayıp gizlenen başka bir sözleşme de bulunmamaktadır. Peçeleme sözleşmelerinde gizlenen durum vergiyi doğuran asıl olay ve bunun sonuçlarıdır.

- Muvazaalı işlem vergiyi ortadan kaldırmak amacıyla ya da özel hukuk amacıyla yapılabilir ancak peçeleme sözleşmesinin amacı sadece vergi kanunlarını dolanmak ve vergisel yükümlülüğü azaltmaktır.
- Peçeleme sözleşmesi özel hukuk bakımından geçerli sayılan bir sözleşmedir ancak muvazaa sözleşmesi geçersiz olup gizli yapılan başka bir sözleşme varsa bu sözleşmenin geçerliliği geçerlilik şartlarına uygun olup olmadığına bakılarak anlaşılır.
- Peçeleme sözleşmelerinin iddia edilmesi bir zamanaşımı süresine bağlanmıştır. Ancak muvazaa başından beri geçersiz sayılacağı için herhangi bir süreye tabi tutulmamıştır.
- Muvazaayı ileri süren kişiler muvazaa anlaşması sebebiyle aldatılan ya da zarar gören kişiler olurken; peçeleme de öne sürebilecek kişi vergi idaresidir.
- Peçeleme işlemi yapılırken temelinde gerçek bir olay ve işlem yatarken muvazaa gerçek bir işlem durumu söz konusu değildir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PEÇELEME VE MUVAZAAYA İLİŞKİN

ÖRNEKLENDİRMELER

3.1. Peçeleme İşlemi İle İlgili Yapılan Örneklemeler

3.1.2. Bağışlama İşlemi İle Peçeleme Yapılması

Gelir Vergisi Kanunu madde 80'e ve devam eden maddelerine göre 'karşılıksız olarak iktisap edilenler hariç, bazı mal ve hakların beş yıl içinde elden çıkarılmasından dolayı ortaya çıkan değer artışları vergiye tabidir.'³⁴ Burada önemli olan 5 yıl içinde malı elden çıkarmak olacaktır çünkü beş yıl sonra elden çıkarılan bir mal için değer artışı söz konusu olmayacaktır. Ayrıca kanun hükümlerine göre ivazsız olarak elde edilen bir taşınmazın elden çıkarılmasında değer artışı hesaplanmayacaktır.

Örneğin; Y kişisi 7 ay önce almış olduğu taşınmazını bir şirkete 700.000 TL'ye satmak istemektedir. Burada kişi 5 yıl içinde malını elden çıkarmak istediğinden değer artışına tabi tutulacak olup, değer artışından dolayı da gelir vergisi ödemek durumunda kalacaktır. Bu durumda Y kişisi gelir vergisi ödememek için taşınmazını oğlu Z'ye bağışlamış olup oğlu Z'nin de bu taşınmazı şirkete satmasını söylemektedir. Şirket 700.000 TL'yi Y'ye teslim etmiştir. Burada oğlu Z'nin taşınmazı ivazsız olarak iktisap etmesi konusudur. İvazsız iktisap edilen taşınmazın GVK'ya göre herhangi bir değer artışı söz konusu olmayacağından bu yöntem seçilmektedir. Burada amaç vergisel yükümlülükten kaçınmak için peçeleme yapmaktır. Özel hukukun verdiği bir hak olan bağışlama kanun dolanılarak vergisel yükümlülükten kurtulmak için kullanılmıştır. Burada Y kişinin oğluna vermiş olduğu taşınmazı için yaptığı bağışlama peçeleme sözleşmesi olarak kabul edilmeli ve vergilendirilmelidir. Y kişisine ortaya çıkan değer artışına göre bir gelir vergisi tarhiyatı yapılmalıdır.

³⁴193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, madde 80 vd, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>.

Kişinin bağışlama durumunda ödeyeceği veraset ve intikal vergisi oranının daha az olması ve veraset – intikal vergisinin ödeme kolaylıklarının olması peçeleme sözleşmesi yapmayı cazip hale getirmiştir.

3.1.3. Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi İle Peçeleme Yapılması

Bay Y eşine Edirne'deki dört katlı villasını Bayan T'ye ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile devretmiştir. Yapılan ölünceye kadar bakma sözleşmesi özel hukuk bakımından geçerli ve sonuçlarını doğuran bir sözleşmedir. Bu sözleşme ile taraflardan biri bir edim ya da menfaat karşılığında karşı tarafa ölünceye kadar bakma borcu altına girmektedir. Bayan T, Bay Y'ye ölünceye kadar bakma borcu altına girmektedir. Vergi hukukuna göre, gayrimenkullerin devrinde bir karşılık yoksa bu durumda söz konusu devir işlemi veraset ve intikal vergisinin konusuna girecektir. Ancak burada karşılıklı bir edim söz konusu olduğu için veraset ve intikal vergisi oluşmayacaktır. Ancak burada önemli olan sözleşmenin esasıdır. Eşler TMK gereği zaten birbirlerine bakmaya yükümlüdürler. Bu evliliğin getirdiği bir durumdur. Bu noktada ekonomik yaklaşım ilkesi ile asıl amacın ne olduğu anlaşılmalıdır. Burada evli çift vergi yükümlülüğünden kurtulabilmek için özel hukukun izin verdiği ölünceye kadar bakma sözleşmesini gerçekleştirmişlerdir. Bu sözleşme vergi hukuku açısından bir peçeleme sözleşmesidir. Bu nedenle bu devir ivazsız olarak intikal kabul edilmeli ve vergilendirilmelidir. Ayrıca devlet hazinesinin kayba uğratılmış olmasından dolayı kayba uğratılan verginin bir katı tutarında VUK gereğince vergi ziyai cezası da tarh edilmelidir³⁵.

3.1.4. Kira Almamak Sureti İle Verilen Ev ve Karşılığında Verilen Faizsiz Ödünç Para İle Peçeleme Yapılması

Y kişisi, Z kişisine kira almaksızın evini kullandırtmaktadır. Z kişisi de Y kişisine faiz almaksızın ödünç para vermektedir. Buradaki karşılıklı edimlerden dolayı ortaya çıkan durum aslında 'para faizsiz-ev kirasız' sözleşmesidir. Taraflar bu sözleşmeyi gelir vergisi yükümlülüğünden kaçmak için yapmışlardır. Burada Y ve T bir karma sözleşme yapmaktadır. Taraflardan biri diğerine, bir gayrimenkulün kullanılmasını kira almaksızın devretme diğeri ise bunun karşılığında faizsiz para vermektedir. Burada yapılmış olan sözleşme aslında bir peçeleme sözleşmesidir. Burada

³⁵ Karakoç, *Vergi Hukuku Uygulamaları*, s. 23-24.

vergilendirme açısından iki tür vergilendirme olması gerekmektedir. Taşınmazını kiraya veren açısından gayrimenkul sermaye iradi; faizsiz ödünç para veren için ise sermaye iradi söz konusu olmaktadır. Burada Y ve Z kişilerine gelir vergisi tarh edilmeli aynı zamanda vergi ziyaı cezası kesilmelidir³⁶.

3.1.5. Konut İstisnasından Yararlanmak Suretiyle Peçeleme Yapılması

Mülkiyeti altında iki konutu olan kişiler ikamet muafiyetinden yararlanabilirler. İkinci evden elde ettikleri gayrimenkul sermaye gelirlerini başka bir kişiye aitmiş gibi gösterildiklerinde ortaya peçeleme sözleşmesi çıkmaktadır.

Örneğin; Y kişisi mülkiyetinde olan Denizli ili Merkezefendi semtindeki 2 evini kiraya vermek suretiyle kira geliri elde etmektedir. Y kişisi ikinci konuttan elde ettiği kira geliri ile konut istisnasından yararlanmak istemektedir. Bu sebeple Y oğlu Z adına T Bankasında bir hesap açtırıp gelirlerini orada toplamaktadır. Aslında burada gerçek mükellef Y kişisi olmasına rağmen sanki Z kişisi, kira geliri elde ediyormuş gibi gösterilmektedir. Y ve Z ayrı ayrı beyanname vererek iki kere konut istisnasından yararlanmış olmaktadır.

3.1.6. Şirket Ortağına Karşı Örtülü Kazanç Dağıtımı Suretiyle Peçeleme Yapılması

Y Anonim Şirketi, aynı zamanda şirketin çalışanı olan ortak Z kişisine 10.000,00 TL maaş ödemektedir. Z kişinin yaptığı görev emsalleri ile kıyaslandığında aylık 3.000.00 TL civarında maaş verildiği bilinmektedir. Y Anonim Şirketi'nin Z kişisine 10.000,00 TL maaş ödemesi yapması uygulama olarak herhangi bir sıkıntı yaratmamaktadır. Ancak bu durum vergi hukuku için değerlendirildiğinde emsal ücretler kıyaslandığında ortaya çıkan ciddi miktar farkı Z kişinin şirkete ortak olduğu da düşünüldüğünde bir peçeleme işlemi olduğunu kanıtlar niteliktedir. Y Şirketi burada 7.000,00 TL olan farkı kurumlar vergisi matrahına dahil etmek istemediği için örtülü kazanç dağıtımı yapmaktadır. Bu sebeple bu peçeleme örneğinde Y şirketinin yaptığı

³⁶ Atar, s. 43.

7.000,00 TL’lik fark, kurumlar vergisi matrahına dâhil edilerek vergilendirme yapılmalıdır ve ilgili vergi cezası da ayrıca tarh edilmelidir³⁷.

3.1.7. Şirketlerin Vergi Cenneti Sayılan Yerlerde Paravan Şirket Kurarak Peçeleme Yapması

İthalat ve ihracat yapan bazı şirketlerin vergi cenneti³⁸ sayılan ülkelerde paravan şirket kurarak vergi kaçırma yoluna gittiklerine genellikle rastlamaktayız. Özellikle, ihracat yapan şirketler vergi cenneti sayılan yerlerde şirketler paravan şirketler kurarak bu durumu gerçekleştirmektedirler. Bu sebeple bu şirketler vergi kaçırmak amacıyla paravan şirkete mal fatura ederler sonrasında üzerine kendi karlarını koyarak tekrar asıl şirkete faturalandırma yapmaktadırlar Bu yolla vergi dışı kalmış paralar kazanmaktadır şirketler. Örneğin; Yapılan kontroller sonrasında maden üreticisi olan bir firmanın yurt dışına yaptığı satışlardan elde ettiği kazancı vergi cenneti sayılan ülkelerde kurduğu paravan şirketlerle gizlediği anlaşılmıştır. Şirket bunu yapabilmek için öncelikle vergi cenneti Virgin Adalarında paravan bir şirket kurmuştur. Şirketi kurduktan sonra sattığı malları gerçek alıcıya değil kurduğu şirkete faturalandırmıştır. Ancak mallar asıl olan gerçek alıcıya gönderilmektedir. Paravan şirket ise gerçek alıcıya tekrar bir faturalandırma yapmıştır. Böylece, vergi yükü azaltılmaya çalışılmıştır.

3.2. Muvazaa İşlemi İle İlgili Yapılan Örneklemeler

3.2.1. Muris Muvazaası

Herhangi bir anne ya da baba iki ya da daha çok evladı arasından ayrımcılık yapmak suretiyle muvazaalı işlem gerçekleştirebilir. Şöyle ki; kişiler ayrımcılık yapmak suretiyle miraslarından bazılarını diğer çocuklarının yararlanmasını istemezler. Bu

³⁷ Karakoç, *Vergi Hukuku Uygulamaları*, s. 25.

³⁸ “OECD 2000 raporuna göre vergi cenneti olarak kabul edilen bilgi değişim ve işbirliğine yanaşmayan 35 ülke ya da özerk yönetim bölgesi bulunmaktadır. Bunlar alfabetik sıraya göre [Andorra, Anguilla, Antigua-Barbuda, Aruba, Bahamalar, Bahreyn, Barbados, Belize, Cebelitarık, Cook Adaları, Dominik Cumhuriyeti, Grenada, Guersney, Hollanda Antilleri, Isle of Man, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldivler, Marshall Adaları, Monako, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Samao, Seychelles Adaları, St.Kitts & Nevis, St.Lucia, St.Vincent & Grenadines, Tonga, Turks & Caicos Adaları, Vanuatu, Virgin Adaları (ABD) ve Virgin Adaları (İngiltere)]. Bunlara daha sonra Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Hong Kong, Malta, İsviçre, Lüksemburg San Marino ve Singapur’’da eklenmiş ve sayıları 45’e çıkmıştır” Ömer Faruk Batirel, Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri, *Journal of Life Economics*, 2/2014, 45. Erişim Tarihi: 30.06.2015, http://www.jlecon.com/Makaleler/949495356_5%20%C3%B6.%20faruk%20bat%20C4%B1rel.pdf.

sebeple aslında A çocuğuna bağışladığı taşınmazını sanki 3. Kişilere ve diğer çocuklarına satmış gibi göstermek suretiyle baba B ve çocuk A arasında bir satım sözleşmesi yapılır. Ancak bu sözleşme irade ve beyan arasında uyumsuzluk yaratılarak yapıldığından ve aslında gerçek niyeti göstermediğinden muvazaa sözleşmesi olarak kabul edilmektedir.

Örneğin; Yargıtay 1. Hukuk Dairesi 2013/13138 E., 2013/12593 K.sayılı ilamında; ‘’miras bırakanın mal satmaya ihtiyacının olmadığı, tapuda satış biçiminde gösterilen temlik karşılığında davalının bedel ödemediğini tanıkların beyan ettikleri, murisin diğer kızına yaptığı temliklerin mal kaçırma kastı taşıdığından iptaline ilişkin kesinleşmiş mahkeme kararının bu dava bakımından da güçlü delil niteliğinde olduğu gözetildiğinde, miras bırakanın asıl irade ve amacının satış olmayıp, mal kaçırma kastıyla davaya konu edilen temliki yaptığı anlaşılmaktadır.³⁹’ Denilerek aslında murisin burada ki amacının muvazaalı bir işlem olduğuna karar vermiştir.

Bir başka örnek ise HGK kararında yer almaktadır; Miras bırakan dava konusu taşınmazının ¼’ünü imam nikahı ile yaşadığı eşine satış suretiyle temlik etmiştir. Buradaki tartışma konusu murisin bu işlemi yaparken amacının mal kaçırma iradesi olup olmadığıdır. Burada dinlenen tanıklar ve yapılan araştırmalar sonucu murisin mirasçılarında bir mal kaçırmasını gerektirir bir nedeni olmadığı kabul edilmiştir. Miras bırakan taşınmazının tamamını devretmek yerine sadece ¼ ‘ünü devretmiş bu da davalıya verdiği ev sözünü yerine getirdiği anlamıyla kabul edilmiştir. Bu sebeple miras bırakan ile davalının yaptığı işlem geçerli bir işlem olup muvazaa söz konusu değildir.

3.2.2. Ölüncüye Kadar Bakma Sözleşmesi İle Yapılan Muvazaa

Miras bırakan ölüncüye kadar bakma sözleşmesini kendini garanti altına almak amacıyla yani yaşlandığında birisinin ona bakması niyetiyle yapmaktadır. Tabi her zaman bu sebeple değil bazen de mirasçılardan mal kaçırma amacıyla yapılmaktadır. Burada önemli olan miras bırakanın bu işlemi yaparken ki iradesidir. Miras bırakan mirasçılardan mal kaçırmak amacıyla asıl iradesi bağışlama olmasına rağmen 3. Kişileri yanıltmak niyetiyle iradesini satış olarak gösterdiğinde işlem muvazaalı sayılmaktadır.

³⁹ Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, (16.09.2013). E. 2013/13138, K. 2013/12593 Sayılı ilamı
<http://www.kayseribarosu.org.tr/Print.aspx?ID=24461&Tip=Haber>

Yargıtay 1. Hukuk Dairesi 25.02.2014 tarihli 2013/18016 Esas 2014/4402 Karar sayılı ilamında; ‘ ‘ Miras bırakanın ekonomik durumunun iyi olduğu bu sebeple satımdan elde edilecek paraya ihtiyacı olmadığı, kendisine sürekli olarak ücretli bir bakıcının baktığı, araştırmalara göre davalının bu taşınmazı alım gücünün olmadığı, taşınmazın gerçek değerinden daha düşük bir bedelle satımının gerçekleştirildiğini⁴⁰,’ belirtmiş ve bu sebeple miras bırakanın yaşlılığında yanında olmayan çocuklarından mal kaçırma amacıyla bu işlemi gerçekleştirdiği sabit olduğundan işlemin muvazaalı olduğu kanaatine varmıştır.

3.2.3. Asıl İşveren ve Alt İşveren Arasındaki Muvazaa İlişkisi

Yargıtay 22. HD. 24.12.2018 tarihli 2017/14767 Esas, 2018/28000 Karar sayılı ilamında ‘ ‘ Davacının işe girişinden 2011 yılına kadar olan çalışmalarının genel temizlik hizmeti alımı ihalesi kapsamında işe alınmasına rağmen klinik ve dekanlık sekreteri olarak çalıştırıldığı, ihale konusu işte çalıştırılmadığı, hal böyle olunca davalı Üniversite ile dava dışı alt işveren arasındaki ilişkinin muvazaaya dayalı olduğu anlaşılmaktadır. Ancak 2011 yılında ise davacı ihale konusu işte çalıştırılmasına karşın puantaj kayıtlarının memur listesinde tutulduğu, yıllık izinleri davalı Üniversite tarafından verildiği Selçuk Üniversitesi Meram Tıp Fakültesi personel bilgi formunun düzenlendiği, Üniversite tarafından savunma talebi ve uyarı verildiğine dair belgelerin mevcudiyeti nedeniyle asıl işverenin talimat ve tasarrufu altında çalıştırıldığı görülmekte olup buna göre davacı açısından hizmet alım sözleşmesinin muvazaalı olduğu ...⁴¹ ’ ’ kararını vermiştir. Buna göre alt ve asıl işveren arasında da işe alım sürecinde ve iş tanımı kapsamında muvazaalı ilişkiler yaratılabileceği dikkate alınmalıdır. Bu suretle asıl işveren işçileri alt işverenler tarafından işe alınabilmekte ve bu sebeple hakları kısıtlanmaktadır. Asıl işveren işçilerinin alt işveren tarafından işe alınması ve haklarının kısıtlanması suretiyle sözleşmeler yapılması muvazaa teşkil etmektedir.

Yine Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 2009/33243 Esas 2009/25652 Karar sayılı ilamında ‘ ‘ Yüklenin eleman seçiminde idarenin görüşünü alması gerektiği, görev yer ve zamanlarının yüklenicinin bilgisi olmadan değiştirilemeyeceği sözleşme de yer alsa

⁴⁰ Yargıtay 1. Hukuk Dairesi 25.02.2014 tarihli E. 2013/18016, K. 2014/4402 Sayılı İlamı.

⁴¹ Yargıtay 22. HD. 24.12.2018 tarihli E. 2017/14767, K. 2018/28000 Sayılı İlamı.

da asıl işverenin müteselsil sorumluluğu nedeniyle bu tür işlemlerin hepsinin muvazaalı olarak kabulünün yanlış olacağı⁴²,’’ belirtilmiştir.

⁴² Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E. 2009/33243, K. 2009/25652 Sayılı İlâmı.

SONUÇ

Verginin hukukla bütünleşmesi aşama aşama olmuştur. Vergi ilk olarak Magna Carta Libertatum ile hak ve hukuk mücadelesine girmiştir. Daha sonrasında anayasanın temellerinin oturması ve sağlamlaştırılmasıyla yerini sağlamlaştırmıştır. Günümüzde devletin en önemli kaynaklarından biri vergilerdir. Devlet elde ettiği gelirler sayesinde ayakta durmaktadır ve onu ayakta tutan gelirlerden biri de vergidir. Devlet, toplum için harcadığı kamusal harcamaları vergilerle finanse ederek varlığını sürdürmektedir. Anayasamızda da vergi korunmuş, verginin ancak kanun ile konulup, değiştirilebileceği yasalaştırılmıştır.

Ancak vergi, vergi yükümlüleri açısından bir külfet olarak görülmektedir. Bu sebeple vergisel bilincin mükelleflerde oluşması gerekmektedir. Bu vergisel bilinç ne kadar mükelleflerde içselleştirilirse o derece de vergiden kaçınma azalacaktır. Vergi, mükellefler açısından çoğu zaman bir külfet olarak algılanmaktadır. Kişiler, vergisel yükümlülükler çok fazla geldiğinden vergilerini ödemek istememektedirler. Vergiden kaçınma da kişiler herhangi bir vergiyi doğuracak işlem altına girmemektedir. Ancak eğer ortada vergiyi doğuran bir işlem söz konusu ile mükellefler vergisel ödevlerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler için vergi idaresi bazı yaptırımlar uygulamakla yetkilidir.

Mükellefler vergisel yükümlülüğünden kaçınmak için bazı hukuk kurallarını dolanarak peçeleme işlemi gerçekleştirmektedirler. Peçeleme işlemleri teknoloji değiştikçe artmakta ve çeşitlenmektedir.

Vergi hukukunda yorumun amacı, yasanın gerçek amacını doğru bir şekilde belirlemek ve ortaya çıkarmaktır. Vergi kanunlarının yorumlanmasında nitelendirilmesinde ve karakterizasyonunda VUK madde 3' benimsenen ekonomik yaklaşım ilkesinden yararlanılmaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesinde önemli olan kavramların iktisadi içerikleridir. Çünkü anlamlandırma bu iktisadi içeriğe göre yapılacaktır.

Vergi hukukunda yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi peçeleme kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Peçeleme ile vergisel saikli muvazaa uygulamada

sıkça karıştırılmaktadır. Çünkü her ikisinde de amaç vergisel yükümlülüğü hukuki olmayan yollarla azaltmaktır.

Her ne kadar aralarındaki benzerlikten dolayı aynı kavram gibi algılansa da aslında peçeleme ve muvazaa farklı kavramlardır. Yukarıda da benzerlik ve farklılıklarına değinirken belirttiğimiz üzere en önemli olan husus peçelemenin temelinde gerçek bir olay olması ancak muvazaanın temelindeki işlemin gerçek bir olay olmaması ve muvazaanın gizli işleminin geçerliliğinin de ancak geçerlilik şartlarına uyan bir işlem olması halinde kabul görmesidir. Muvazaa’ da irade ve beyanın arasında isteyerek oluşturulan bir uygunsuzluk varken peçeleme sözleşmelerinde böyle bir uygunsuzluk söz konusu değildir. Aynı zamanda peçeleme özel hukuktaki kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki görünümüdür. Bu sebeple muvazaa her hukuk dalında karşımıza çıkmakta iken; peçeleme sadece vergi hukukuna dair işlemlerde karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, Abdurrahman,(2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri*, (9. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akman, Şefik Taylan, “Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 66, Sayı 3, Yaz 2008, 26-48.
- Aksoy, Şerafettin, (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (6. Bası), Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aksoy, Şerafettin,(2011). *Kamu Maliyesi*, (4. Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Arslan, Mehmet, (2011, Ocak). *Vergi Hukuku*, (7.Baskı), MKM Yayıncılık, Bursa.
- Aslan, Memduh, (2008, Ekim). *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları*.
- Atar, Yavuz,(2004, Ekim). *Vergi Hukuku*, (5. Baskı), Mimoza Yayınları, Konya.
- Bahar, Kemal, (2014, Haziran). *Ödünç Para Verme (İkrazatçılık, Tefeciilik ve Pos Tefecilik) İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Ordu SMMM Odası Yayınları Bilgi Bankası Cep Kitapları,57-61.
- Bakanlar Kurulu Kararı, (30 Aralık 2007).“*Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar*”, Karar Sayı 2007/13033, T.C. Resmi Gazete, 26742.
- Balcıoğlu, Ali Kemal, (2005, Ocak). *Vergi Hukuku*, Orjin Yayınevi, Ankara.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin,(1997). *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:8, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No:5, Afyon.
- Bilici, Nurettin, (2010) *Vergi Hukuku*, (24. Bası), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, Nurettin, (2012) *Vergi Hukuku*, (29. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Damga Vergisi Kanunu (01.07.1964). T.C. Resmi Gazete, 11751.
- Eren, Fikret,(1998). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C. 1, 6. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Gelir Vergisi Kanunu, (06 Ocak 1961). T.C. Resmi Gazete, 10700.
- İş Kanunu, (2003), T.C. Resmi Gazete, 25134.
- Kaneti, Selim, (1989). *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul.
- Karakoç, Yusuf,(2007). *Vergi Hukuku Uygulamaları*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Katma Değer Vergisi Kanunu, (1984), T.C. Resmi Gazete, 18563.
- Karakoç, Yusuf, Bayraklı, Hasan Hüseyin, Akkaya, Mustafa, Gerçek, Adnan, Üyümez, Mustafa Erkan, (Editör: Dönmez, Recai), (2012, Mayıs). *Genel Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayını No 2499, Açıköğretim Fakültesi Yayını No 1470, Eskişehir.

- Kırbaş, Sadık, (1995). *Vergi Hukuku Temel İlkeler ve Kurumlar*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kırbaş, Sadık, (2003,Aralık). *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, (15. Baskı), Siyasal Kitabevi.
- Kurumlar Vergisi Kanunu, (2006), T.C. Resmi Gazete, 26205.
- Reisoğlu, Safa, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Oktar, Salim Ateş,(2012). *Vergi Hukuku*, (8. Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, Mualla / ÇAĞAN, Nami / KUMRULU, Ahmet, (1987). *Vergi Hukuku*, Cilt 1: Genel Kısım, 3. Baskı, Ankara.
- Öncel, Mualla / ÇAĞAN, Nami / KUMRULU, Ahmet,(1998, Ekim). *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, Ankara.
- Özer, Ekrem, (2015). *Türk Vergi Hukukunda Peçeleme ve Güncel Örnekler*, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Reisoğlu, Safa,(1997). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Reisoğlu, Safa, (2004) *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 16. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Şenyüz, Doğan, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, *Yaklaşım*, Yıl:16, Sayı:185, Mayıs 2008, s. 24-27.
- Saban, Nihal, (2009). *Vergi Hukuku*, (5. Baskı), Beta Basım, İstanbul.
- Topçuoğlu, Hamide,(1950). *Kanuna Karşı Hile(Kanundan Kaçınma Yolları)*, Selüloz Basımevi, İzmit.
- Tuncer, Selahattin (1999, Ağustos). “Vergi Hukukunda Muvazaa-I”, *Yaklaşım*, Sayı: 80, s. 18-24.
- Türk Medeni Kanunu, (2001), T.C. Resmi Gazete, 24607.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1982), T.C. Resmi Gazete, 17854.
- Uzun, Mine,(2008). *Kamu Alacağının Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları: Peçeleme ve Muvazaalı İşlemler*, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Üyümez, Mustafa Erkan, (2010). *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No 2025, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Yayın No 214, Eskişehir.
- Vergi Usul Kanunu, (1961), T.C. Resmi Gazete, 10703 – 10705, 10.01.1961.
- Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, (16.09.2013). E. 2013/13138, K. 013/12593 Sayılı Kararı. <http://www.kayseribarosu.org.tr/Print.aspx?ID=24461&Tip=Haber>
- Yargıtay 1. Hukuk Dairesi (25.02.2014) E. 2013/18016, K. 2014/4402 Sayılı Kararı.
- Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E. 2009/33243, K. 2009/25652 Sayılı Kararı. <http://www.kasaroglu.av.tr/tr/28573/Hangi-Durumlarda-Asil-Isveren-ve-Alt-Isveren-Iliskisinde-Muvazaanın-Varligi-Kabul-Edilir>

Yılmaz, Elif, 2013, Ocak-Nisan).“Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: XVII, S: 1-2, 1757-1781.

ÖZ GEÇMİŞ

KİMLİK BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Tuğba ÖRS
Doğum Yeri : Denizli
Doğum Tarihi : 03.01.1994
E-posta : av.tugbaors@gmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise : Nevzat Erten Lisesi
Lisans : Yaşar Üniversitesi
Yüksek Lisans : Pamukkale Üniversitesi
Yabancı Dil ve Düzeyi: Orta Seviye İngilizce

İŞ DENEYİMİ :

Staj : Yeşim Fenli & Gülizar Biçer Karaca Ortak Hukuk
Bürosu
İşyeri : Örs Hukuk Danışmanlık