

# Vergi Hukukunda Etik Tutumun Önemi

Hakan FURTUN\*

## I. Bir Hukuk Dalı Olarak Vergi Hukukunun Özelliği

Mali hukukun cebri kamu gelirlerinin toplanmasına ilişkin dalı, geniş anlamda vergi hukuku olarak adlandırılır<sup>1</sup>. Vergi hukuku, vergiler ve diğer cebri kamu gelirlerinin toplanmasına, devlet tarafından bireylere yüklenen vergisel ödevlerin nitelik ve kapsamı ile yerine getirilmesine dair kuralları inceleyen hukuk dalıdır.

Vergi ödevi devletin bireylere ve topluluklarına yüklediği anayasal bir ödevdir<sup>2</sup>. Bu ödevi yüklerken devlet dolaylı yoldan bazen de doğrudan doğruya bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmiş, bunları kısıtlamış olur<sup>3</sup>. Bu nedenle vergi hukuku, konusu müdahale olan bir hukuk dalı (Eingriffsrecht) sayılır<sup>4</sup>.

Devletin vergi ödevi yüklemekle bireyler ve topluluklarının temel hak ve özgürlüklerine yaptığı müdahale ile bunlara ilişkin getirdiği sınırlama, hukuk devleti ilkesinin (Rechtsstaatsprinzip, Rechtsstaatlichkeit) gerekleri ile sınırlıdır<sup>5</sup>.

Günümüzde pek çok çağdaş devletin anayasasında yer alan hukuk devleti ilkesi devletin ve idarenin hukuka uygun işlemlerde bulunmasını ve yönetenlerin kamu erkini hukuk kuralları ile bağlı olarak kullanmalarını emreder.

## II. Etik Kavramı ve Hukuk Devleti

Fransızca kökenli bir kelime (*éthique*) olan etik, ahlâk, ahlâk ile ilgili olma, ahlâk bilimi, töre bilimi anlamlarının yanında genel olarak toplumdaki bireylerin veya çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü anlamına da gelir<sup>6</sup>.

Toplumsal davranış kuralları insanların birbirleri ile ilişkilerini düzenler. Diğer bir deyişle ahlak, din, hukuk ve etik kurallarının tümü aslında aynı düzenleme konusuna sahiptirler. Bu kuralların hepsi toplumsal hayatın uyum içinde sürmesini sağlamayı amaçlar; bu bağlamda toplumda bireylerin diğer bireylere karşı görevlerini, (bunlar ile ilişkide olsunlar ya da olmasınlar!) ve bu kişiler ile kurdukları ilişkilerde doğru ve yanlış davranış biçimlerini düzenleme konusu yaparlar. Yine bu kuralların hepsi adalet, eşitlik, doğruluk-dürüstlük ve sorumluluk gibi değer ve ilkelere dayanır. Bu bağlamda hukuk kuralları ile etik normlar ve değerleri yolu kimi zaman kesişir.

Etik sözcüğü günümüzde ahlâk, yazılı normlar bütünü ve felsefe dalı olarak üç ayrı ana anlamda kullanılmaktadır.

Yazılı normlar bütünü anlamında etik, etik sözcüğünün günümüzde en yaygın olarak kullanıldığı anlamdır. Etiğin kullanımında kazandığı bu anlam bir grup insanın

\* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

1 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 19. Baskı*, Ankara, 2010, s.1.

2 Bkz. T.C. Anayasası m. 73 "Vergi Ödevi".

3 Öncel, Kumrulu, Çağan, age., s. 43, 44, 45.

4 Klaus Tipke, Joachim Lang, *Steuerrecht, 17. völlig überarbeitete Auflage*, Köln, 2002, s. 4.

5 Bkz. Tipke, Lang, age., s. 4, 70; Öncel, Kumrulu, Çağan, age., s. 39.

6 Bkz. Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>

belli amaçlarla oluşturduğu kuralları ifade eder. Bu anlamı ile etik bütün insanların (hepsi öyle davranmasa bile!), gerek belirli bir mesleği yaparken, gerekse genel olarak yaşamda uymaları gerekli kurallar bütününe karşılık gelir. Etiğin bu anlamı ile çoğunlukla genel-evrensel etik ve meslek etikleri kastedilir.

Genel-evrensel etik kavramı, felsefe biliminin bir dalı olarak etik ile bağlantılıdır. Zira genel-evrensel etik kavramı, felsefenin bir dalı olarak etik alanında yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkmıştır. Genel-evrensel etik tüm zamanlar için geçerli ve evrensel nitelikte bir ahlak anlayışı ile bu anlayışa dair değerler ile normları ifade eder. Bu bağlamda genel-evrensel etik, hayatın herkes için sorunsuz ve huzurlu yaşanmasını sağlamak amacı ile oluşturulmuş birlikte yaşamın genel ve ortak kuralları olarak tanımlanabilir. Genel-evrensel etik günümüzde Genel-Evrensel Etik Belgeleri adı verilen bazı düzenlemeler aracılığı ile kodlar haline getirilmiştir. Bu düzenlemelerde dünya üzerinde tüm insanların sorunsuz ve huzurlu biçimde birlikte yaşamalarını sağlamak amacı ile yeni kurallar türetilmiş veya mevcut kurallar arasından “evrensel” olarak geçerli kılınmak istenenler oydaşma (consensus) ile seçilerek belirlenmiştir. Genel-evrensel etik değer ve normlara bu özelliklerini hem dünya düzeyinde genel geçerli olmaları hem de türetildikleri ana öncüllerin bilgisel bakımdan özelliği kazandırır. Bu açıdan bakıldığında insan hakları ve temel özgürlüklere dair uluslararası bildirme ve sözleşmelere genel evrensel etik normlara, hukuk devleti-hukukun üstünlüğü ilkesi ise genel evrensel etik değerlere örnek verilebilir. Bu açıdan bakıldığında hukuk devleti ilkesi devletin ve kamu yönetiminin hukuk kurallarının yanında etik normlara ve değerlere de riayet etmesini gerekli kılar.

### III. Vergi Hukuku ve Etik

Vergi hukuku vergilendirme ilişkisinin hukuki bir düzen için gerçekleştirilmesini sağlar<sup>7</sup>. Bu bağlamda vergi hukuku vergi alacaklısının vergilendirme yetkisinin kapsamı ve sınırları ile vergi borçlusunun ödevlerine dair kuralları düzenler.

Vergilendirme ilişkisinin vergi hukuku kurallarının getirdiği düzen içinde gerçekleştirilmesi esastır.

Vergi hukukunda ne sadece vergi borçlusunun ne de sadece vergi alacaklısının menfaatleri dikkate alınır. Vergi hukuku vergilendirme ilişkisindeki tarafların (vergi alacaklısı ve borçlusu) zıt menfaatleri arasında bir kamu yararı ve düzeni lehine bir denge sağlamayı amaçlar.

Vergi hukuku vergilendirme ilişkisinin adalet, eşitlik, doğruluk-dürüstlük ve sorumluluk gibi değer ve ilkeler uyarınca kurulması, sürdürülmesi ve sona erdirilmesini hedef edinir.

Vergi hukuku, yukarıda belirtilen niteliği gereği ilgili tarafların (mükellef, idare ve yargı organları) etik bir tutum sergilemelerini gerektirir.

Vergilendirme ilişkisinde tüm tarafların etik bir tutum izlemeleri esastır. Bu bağlamda borçlu taraf kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak üzere anayasal bir ödev olarak vergi ödemesi gereğinin bilincinde olmalı, vergi ahlakına sahip bir vatandaş/birey olarak vergisel ödevlerini yasalara uygun olarak yerine getirmeli; vergi idaresi de vergi yasalarını eşit ve tarafsız olarak adalet gerekleri doğrultusunda uygulamalı, vergilendirmeyi yasaya ve hukuka uygun olarak yapmalıdır.

Vergilendirme ilişkisinde tarafların etik bir tutum izlemeleri esas olmakla birlikte kimi zaman taraflar çeşitli sebeplerden

7 Öncel, Kumrulu, Çağan, age., s. 2.

ötürü bu gereğe aykırı davranabilmektedirler. Sıklıkla vergilendirme ilişkisinde borçlu tarafı oluşturan yükümlü ve/veya sorumluların bazen de alacaklı tarafta yer alan vergi idaresinin etik dışı tutum sergiledikleri gözlemlenmektedir.

Vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafını oluşturan ve yasalar gereği vergisel ödevleri yerine getirmek zorunda olan yükümlüler ve sorumlular bu ödevleri yerine getirmemek için kimi zaman doğruluk ve dürüstlük kuralına aykırı davranarak etik dışı (vergi ahlakına aykırı) bir tutum sergileyebilmektedirler. Bu etik dışı tutum çoğu kez vergi kaçırma eylemlerinde bulunma ve dolayısı ile vergi kaçakçılığı suçunu işleme biçiminde tezahür edebilmekte ve böyle bir durum da vergi cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi ağır bazı hukuki sonuçları beraberinde getirebilmektedir.

Vergilendirme ilişkisinin alacaklı tarafını oluşturan ve vergilendirme yetkisini yasalara ve hukuka uygun olarak kullanıp, vergi yasalarını eşit ve tarafsız olarak adalet gerekleri doğrultusunda uygulamak suretiyle vergilendirme işlemlerini gerçekleştirmek zorunda olan vergi idaresi de çeşitli sebeplerden (siyasi, ekonomik-mali, psikolojik vs.) ötürü hukuka aykırı ve aynı zamanda etik dışı biçimde vergilendirme yapabilmektedir. Vergi idaresi çoğu kez mükellefler arasında eşit işlem yapmama, denetim yetki ve görevini tarafsızlıkla yerine getirmeme, ön yargılı veya keyfi davranma, bazen de devlete daha fazla gelir sağlamak için yasalarla yetkili kılınmadığı eylem ve işlemler yapmak biçiminde çeşitli etik dışı tutumlar sergilemektedir. Vergi idaresi belirtilen şekilde doğruluk ve dürüstlük kuralı, eşitlik ve adalet gereklerine ve sorumluluk bilincine aykırı davrandığı için etik dışı bir tutum sergilemiş olmaktadır. Vergi idaresinin etik dışı tutumları çoğu kez aynı zamanda hukuka da aykırılık teşkil ettiğinden dava konusu yapıldığında

vergi yargı organları bu tutum izlenerek yapılan işlemleri iptal etmektedir. Vergi idaresi hukuka aykırı işlemlerde kusuru bulunan personeline rücu edilebilmektedir. Yine vergi idaresi mükellef haklarına riayet bilincini kendi örgütü içinde egemen kılmak suretiyle bu hususta tedbir almaya da çalışmaktadır.

Vergi idaresinin etik dışı tutum izlemesinin yeni bir örneği teknolojik gelişme ile birlikte ortaya çıkmıştır. Bu örnek vergi idaresinin hukuka aykırı edinilmiş elektronik bilgi ve verileri kullanarak vergilendirme yapmasıdır. Bu olgu dünyada ve ülkemizde gündemi bir süre meşgul edeceğe benzenmektedir.

#### **IV. Örnek Olay: Devletin Hukuka Aykırı Edinilmiş Elektronik Bilgi ve Verileri Vergilendirmede Kullanması**

##### **A. Olayın Özeti**

Türk ve dünya basınına yansıdığı kadarı ile örnek olay şu şekilde cereyan etmiştir:

“İsviçre’deki bankalarda gizli hesapları bulunan 1500 Alman vatandaşının hesap bilgilerini ele geçiren bilgisayar korsanları (hacker), Almanya Maliye Bakanlığı ile bağlantı kurdu. Bu kişilerin bilgilerini içeren CD’nin satışı karşılığında Almanya Hükümeti’nden 2.5 milyon Euro istediği, Alman Maliye Bakanı Wolfgang Schaeuble’nin çalıntı verileri içeren CD’nin alımına yönelik henüz karar vermediği ileri sürüldü. Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium für Finanzen) sözcüsü bu konuyla ilgili açıklama yapmak istemedi. Ancak gizli banka hesap bilgileriyle ilgili malzemeleri denetleme görevinin Federal Maliye Bakanlığı’nda değil, fakat eyaletlerin ilgili birimlerinde olduğunu belirtti.

Alman Ekonomi gazetesi Handelsblatt, söz konusu banka hesap bilgilerinin

İsviçre'nin UBS Bankası'ndan çalındığını öne sürerken adı geçen banka bu iddiayı yalanladı. Bankadaki gizli hesapların sahibi olan kişilerin bu yolla Alman devletinden en az 100 milyon euro tutarında vergi kaçırıldığı iddia edildi. Süddeutsche Zeitung, teklifin önce Wuppertal'daki vergi dairesine yapıldığını, bunun üzerine birimin derhal Kuzey Ren-Vestfalya Maliye Bakanı Helmut Linssen'i bilgilendirdiği, Linssen'in de Federal Maliye Bakanı Schaeuble'yi aradığı ileri sürüldü.

Frankfurter Allgemeine Zeitung, hesap bilgilerinin çalan kişilerin, elindeki verilerin gerçek olduğunu ispatlamak için 5 müş-terinin bilgilerini yetkililere ulaştırdığını yazdı. Habere göre bu kişilerin artık devlete kendilerini ihbar etme şansları bulunmuyor. Listedeki diğer kişilerin harekete geçip, isimleri ortaya çıkmadan devlete kendileri hakkında ihbarda bulunmaları halinde, kaçırıldıkları vergiyi ödeyerek cezadan kurtulmalarının mümkün olduğu bildirildi.<sup>8</sup>

### B. Olayın İncelenmesi

Kimliği belirsiz bilgisayar korsanları bir İsviçre Bankası'ndaki vergi kaçırılan Alman vatandaşlarına ait gizli banka hesap bilgilerinin içeren bir CD'yi Alman vergi idaresi makamlarına satmak üzere girişimde bulunmuşlardır. Küresel ekonomik kriz yüzünden kaynak sıkıntısı içinde bulunan, yeni kaynaklara acilen ihtiyaç duyan Alman vergi idaresi muhbirlerin bu teklifine söz konusu verilerin çalıntı olmasına rağmen sıcak bakmış bu durum İsviçre ile Almanya arasında bir krize yol açmıştır.

Bir yanda vergi kaçırılmak suretiyle yasa dışı aykırı ve etik dışı davranan vergi kaçakçılarına banka gizliliği yolu ile kucak açan İsviçre Konfederasyonu diğer yanda ise çalıntı-hukuk dışı elde edilmiş bilgileri

kullanmak sureti ile kayıp-kaçak vergilerini telafi etmek isteyen Almanya Federal Cumhuriyeti'nin tutumları etik açıdan tartışmaya açıktır.

### 1. Olayın İsviçre Açısından İrdelenmesi

İsviçre satıcı bilgisayar korsanlarının bilişim suçu işleyerek İsviçre yasalarını ihlal ettiğini ve ödüllendirilmemesi gerektiğini söyleyerek verilerin Almanya tarafından satın alınmasına şiddetle karşı çıkmıştır.

İsviçre, dünya ülkeleri nezdindeki tarafsızlığının yanı sıra oldukça gelişmiş bankacılık sistemi ile de tanınmaktadır. Bankacılık İsviçre ekonomisinin lokomotif sektörüdür. Uluslararası bankacılık anlayışı üzerine kurulu olan ve toplam 385 bankanın faaliyet gösterdiği İsviçre bankacılık sistemi, dünyanın her tarafından müşteriye hitap eden ve gizlilik ilkesini esas almış bir sisteme sahiptir. İsviçre bankaları kredi temini, portföy yönetimi ve yatırım danışmanlığı, para transfer işlemleri, tasarruf hesapları, menkul kıymet işlemleri, bono ve tahvil ihracı ile finansal analiz gibi muhtelif alanlarda dünya çapında hizmet vermektedirler. Ülke genelindeki bankacılığın % 50'den fazlası UBS AG ve CREDIT SUISSE GROUP bankalarının hâkimiyeti altındadır. Nitekim UBS AG, dünyanın en büyük bankası hüviyetinde olup, bireysel bankacılık işlemlerinin yanı sıra yatırım danışmanlığı ve menkul kıymet işlemlerinde oldukça önemli bir konumu haizdir. Ülkenin ikinci en büyük bankası olan CREDIT SUISSE ise daha çok finans hizmetleri ve krediler alanında uzmanlaşmıştır. Yukarıda bahsedilen bankaların haricinde İsviçre'de bu ülkeye özgü kantonsal bankalar ve özel bankalar ile İsviçre genelinde faaliyet gösteren yabancı bankalar da mev-

cuttur. Ağırlıklı olarak AB ülkeleri kaynaklı olan bu bankaların (toplam yabancı bankaların yaklaşık % 50'si AB kökenlidir) başlıca iştiğal alanı portföy yönetimidir.

Banka gizliliği İsviçre'de bir yurttaşlık hakkı olarak kabul edilir ve kişisel gizliliğin ayrılmaz bir parçasıdır. İsviçre vatandaşları, banka gizliliği ile ilgili hakkın İsviçre Anayasası'nda yer almasını dahi istemektedirler. İsviçre'de finansal hizmetleri kullanan kişi ister bir İsviçreli isterse bir yabancı olsun, kişisel bilgi gizli kabul edilir. İsviçre merkezli finansal kurumlar, müşterilerinin hesap bilgilerinin herhangi bir ve tüm üçüncü taraflardan azami bir gizlilik içinde korumakla yükümlüdür. Hesap gizliliği, İsviçre'de finans işinin değerli bir bileşeni olarak kabul edilir. Ancak, federal hükümet, cezai yaptırıma tabi faaliyetlerden kaynaklanan şüpheli fonların mevcudiyeti halinde, 1934 banka gizliliği yarasını dikkate almaz ve şüpheli hesaplarla ilgili soruşturma yürütür. Finans kuruluşları bu tip durumlardan kaçınmak için gerekli İsviçre mali prosedürlerine uyarlar.

Son küresel ekonomik krizin izini takip eden Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gri liste olarak adlandırılan listede yer alan aralarında İsviçre'nin de yer aldığı ülkelerden diğer on iki ülke ile iki taraflı vergisel şeffaflık anlaşmaları imzalamalarını isteyerek vergi cenneti olarak bilinen bu ülkeler üzerindeki baskıyı arttırmıştır. Vergi kaçakçılığının önlenmesi için daha çok çaba harcaması yönünde uluslararası baskı gören ve ABD başta olmak üzere çeşitli ülkeler tarafından banka gizliliğine dair yapılan ağır eleştiriler nedeniyle zor durumda kalan İsviçre on iki ülke ile iki taraflı vergisel şeffaflık anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşmalar yüzünden İsviçre bankalarının durumu zayıflamıştır.

İsviçre ile Almanya arasında ise yukarıda belirtilen türden bir uluslararası anlaşma imzalanmamıştır. Bir başka deyişle İsviçre'nin vergi kaçakçılığı alanında

Almanya'ya yardım etmesini gerektiren bir hukuki dayanak bulunmamaktadır.

Hacker çetesinin İsviçre bankalarının bilgi işlem sistemlerine hukuk dışı olarak eriştiği ve sistemde yer alan verileri çaldıkları açıktır. İsviçreli Alman hükümetinin çalıntı veriler için ödeme yapmaması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Almanya'nın Deutschlandfunk radyosuna verdiği demeçte İsviçreli parlamenter Pirmin Bischof "burada banka soygunculuğunun yeni bir şekli ile karşı karşıyayız"; "Eskiden bankaya gitmeniz ve bir silah ile buradaki parayı almanız gerekiyordu. Bugün aynıını elektronik olarak veri çalmak suretiyle yapabilirsiniz" demiştir. İsviçre Devlet Başkanı Doris Leuthard ise "Genel olarak konuşmak gerekirse Alman hükümetinin hukuka aykırı olarak edinilmiş verileri kullanmalarının zor olduğunu düşünüyoruz"; "Bu durum suçlular ile işbirliği yapmak anlamına gelir ki bu da hukuka aykırıdır" demiştir.

İsviçreli satıcı konumundaki kişilerin İsviçre yasalarını ihlal ettiğini ve bu verilerin satın alınması suretiyle ödüllendirilmemesi gerektiğini söyleyerek verilerin satın alınmasına şiddetle karşı çıkmıştır. İsviçre'nin savunduğu tez hukuk dışı biçimde elde edilen verilerin çalıntı mal ile aynı statüde olduğunu düşünmektedir.

İsviçre Bankacılar Derneği sözcüsü James Nason "Alman hükümetinin çalıntı mallara sahip çıkacağını beklemiyoruz ve Alman Hükümeti kesinlikle çalıntı verileri ne kabul etmeli ne de bunlar için bir ödemede bulunmalıdır"; "Almanya'nın böyle olaylar ile ilgili olarak iki devlet arasında kararlaştırılmış uluslararası anlaşmalarda ki getirilmiş prosedürlere riayet edeceğini umuyoruz" demiştir.

İsviçre Maliye Bakanı Hans Rudolf Merz İsviçre bankalarından çalınmış bilgileri içeren vergisel sorunlara ilişkin olarak İsviçre makamlarının Alman makamlarına

hiçbir yasal yardımda bulunmayacağını belirtmiştir.

Alman eski Maliye Bakanı Peer Steinbrueck'ün geçen yılki "İsviçre'nin Almanları vergi kaçırmak için cesaretlendirdiği" yönündeki açıklamaları üzerine zaten zarar gören iki komşu ülke arasındaki ilişkiler bu olay üzerine oldukça gerilmiştir.

### 2. Olayın Almanya Açısından İrdelenmesi

Almanya, gizli bankacılık sistemi ve yetersiz vergi yasaları nedeniyle Alman vatandaşlarını kendi kanunlarını ihlal edip gelirlerini gizlemeye davet eden güney komşusundan yana şikâyetçidir.

Alman gazetelerine göre İsviçre bankalarının iç dokümanları Alman vatandaşlarının bu ülke aracılığı ile gerçekleştirdikleri vergi kaçakçılığının kapsamının düşünülenin çok ötesinde olduğunu ortaya koymaktadır. Bu dokümanlar İsviçre Bankalarının Alman müşterilerinin çoğunluğunun paralarını kasten sakladıklarını hatta bu kişilerin bir çoğunun olası bir tespiti önlemek için banka ile mümkün olduğu kadar az temas kurmayı tercih etmiş olduğunu ortaya koymaktadır.

Almanya, vatandaşlarından dünyadaki tüm gelirlerini beyan etmelerini istemektedir, buna rağmen Almanlar tahminen 200 milyar avro tutarında bir parayı Almanya'da vergi ödememek amacı ile banka gizliliği ile tanınan İsviçre'deki banka hesaplarında saklamakta ve dolayısı ile vergi kaybına sebep olmaktadır.

Almanya Federal Maliye Bakanı Wolfgang Schäuble çalıntı verileri satın almak konusunda Almanya Hükümetinin yasal olarak haklı sebeplere sahip olduğunu söylemektedir. Berlin'in muhbire İsviçre'de para saklayan şüphelilerin listesi için ödeme yapma kararının ardından Schäuble "geçmişte vergi kaçırdığını düşünen birine

tek tavsiyem vergi yasalarımızdaki hükümlerden yararlanmak sureti ile gönüllü olarak beyanda bulunmasıdır" diyerek vergi sahtekarlığı yapanlardan bir an önce kendilerini ihbar etmelerini istemiştir.

Almanya Başbakanı Angela Merkel ise "Vergi kaçakçılığını kontrol edebilmemizi sağlayacak herşeyin yapılmasını her makul insan gibi destekliyorum"; "Eğer bu veriler ilgili ve önemli ise bunları ele geçirmeyi hedeflemeliyiz." diyerek tutarı milyonlarca avroyu bulan İsviçre'de gizli banka hesaplarına sahip Alman vatandaşlarına dair bilgilerin elde edilmesinden yana olduğunu açıkça beyan etmiştir. Merkel milyonlarca avroluk kayıp verginin hazineye geri dönüşünün sağlayacağı faydanın çalıntı bilgi için ödeme yapmanın yol açacağı ahlaki ikilemden daha önemli olduğunu belirterek alımın desteklenmesi görüşündedir.

Stern dergisinin 1000 kişi ile yaptığı bir anketin sonuçları göstermiştir ki Almanların %57'ye varan çoğunluğu yasadışı edinilmiş olsa dahi vergi ihlallerine ilişkin bilgi kullanımını desteklediklerini belirtmektedir. Anket sonucu anket katılanların sadece %43'ünün böyle bir tutuma karşı olduğunu söylediklerini göstermektedir.

DSTG Alman Maliye Memurları Meslek Birliği Başkanı Dieter Ondracek'e göre, bilgilerin satılması teklifi ilk kez bu yılın başında gazete manşetlerine düştüğünden beri yaklaşık 5.900 Alman vergi kaçakçılığı için kendilerini ihbar etmiştir. Ondracek bu durumu hükümetin 500 milyon avro tutarında kayıp vergiyi geri almasına yardımcı olabileceğini söylemektedir. Ondracek verdiği demeçte "eğer politikacılardan insanlar için temizlenmenin sadece bu yıl mümkün olabileceğine dair bir işaret alabilirsek bu takdirde ikinci bir 5.000 kişinin daha ihbarda bulunması ile ek gelirler elde edebiliriz, bu durumda bir milyar avro hâsılat sağlanması mümkün olabilir" demiştir.

Alman Dışişleri Bakanı Guido Westerwelle basın mensuplarına yaptığı açıklamada “İsviçre makamlarının vergiye dair konularda Avrupa Birliği ile tam bir işbirliği yapacaklarını umuyoruz”; “Sizi tamamen ve açıkça temin ederim ki, konuşmalarda ve müzakerelerde tehditkâr bir üslup kullanılmaksızın ve ayrıca kendi yasalarımız ve anayasamız göz ardı edilmeksizin vergi suçları ile mücadele edilmektedir” demiştir.

Ancak Almanya’da gerek iktidarda bulunan partiler gerekse de muhalefet nezdinde konunun etik açıdan doğru olup olmadığı tartışılmıştır. Angela Merkel’in kıdemli kurmaylarından biri olan Savunma Bakanı Karl-Theodor zu Guttenberg hükümetin verilerin yasal geçerliğini kontrol etmesi gerektiğini söyledi. Guttenberg İsviçre’nin günlük Neue Zuercher Zeitung gazetesine yaptığı açıklamada “bir kimsenin hukuki açıdan tartışılabilir şekilde sahip olduğu bir şey için para ödemeyi doğru bulmuyorum” demiştir. Merkel’in Hristiyan Demokrat Birlik partisinin bir üyesi olan ve Alman Parlamentosu’nun ilk kanadı-avam kamarası olan Bundestag’ın ekonomi komitesinde görev yapan Michael Fuchs, bir röportajda bu bilgilerin satın alınmasına karşı olduğunu söylemiştir. Fuchs, devletin çok tartışılabilir bir pozisyonda bulunacağını zira bunun devletin zorunlu olarak kaçakçılık yapmasından farklı bir şey olmadığını söylemiş ve devletin böyle bir şeye dâhil olmasına şüphe ile yaklaştığını ve çok dikkatli olunması gerektiğini düşündüğünü eklemiştir.

### **3. Olaydaki Etik Tartışmanın Türkiye’ye Yansıtılması ve Türkiye Açısından Çıkarım**

Türk basınında “İsviçre’de gizli hesapları bulunan Türk zenginlerin listesi Maliye’de mi?” tartışması yapılmıştır. Zira Türk zenginlerin başta İsviçre olmak üzere yurtdışındaki sırdaş hesaplarda 100 milyar

doların üzerinde varlığı bulunduğu ileri sürülmektedir. Bu varlıkların Türkiye’ye getirilmesi konusu ekonomik kriz sırasında çıkarılan “Varlık Barışı” yasal düzenlemesi ile gündeme gelmiş ve Varlık Barışı’nın mevduata tam güvence verilmemesi halinde başarısız olacağı savunulmuştur. Nitekim Varlık Barışı sırdaş hesaplardaki paranın Türkiye’ye getirilmesi konusunda amacına ulaşmamış ve kapsamı oldukça sınırlı kalmıştır.

Bir hacker çetesinin, banka sistemine girip İsviçre bankalarında gizli hesabı bulunan kişilerin mevduat bilgilerini çalması ve ardından bu yolla vergi kaçırın 1.500 Alman’ın bilgilerini içeren bir CD’yi 2.5 milyon euro karşılığında Alman hükümetine satması ve Maliye Bakanı Mehmet Şimşek’in belirli aralıklarla bazı kesimlere seslenerek “Çember daraldı!” diye uyarıda bulunması, hacker’ların benzer bir listeyi Türk Maliyesi’ne de teklif ve teslim ettikleri şüphesi uyandırmaktadır.

Maliye Bakanlığı yetkileri bu konuda sessiz kalmayı tercih ederken Bakan Şimşek çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının vergi kayıp ve kaçagını önlemede kendilerine güç verdiğini söylemekle yetinmiştir. Oysa hâlihazırda Türkiye ile İsviçre arasında geçerli bir çifte vergilemeyi önleme ve karşılıklı yardım anlaşması bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin vergilendirme alanında karşılıklı anlaşma yaptığı 71 ülke arasında İsviçre yer almamaktadır. Böyle bir anlaşma bulunmayınca da Türk maliyesinin Türk vatandaşlarının İsviçre’deki hesap bilgilerine resmi olarak ulaşma şansı hukuken bulunmamaktadır.

Cumhuriyet Halk Partisi Gaziantep Milletvekili Akif Ekici tarafından Maliye Bakanı Mehmet Şimşek tarafından yazılı olarak yanıtlanması talebi ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na 3 Şubat 2010 tarihinde verilen 7/12506 esas nu-

maralı yazılı soru önergesinde bu hususlarda yanıt verilmesi talep edilmiş ancak TBMM'nin web sitesinde bu yazılı soru önergesinin akıbeti sorgulandığında önerenin son durumu başlığı altında "Süresi İçinde Cevaplandırılmadığından Gelen Kağıtlarda Yayımlandı" ifadesi görülmektedir.

Hacker çetesinin hukuka aykırı biçimde elde ettiği bilgiler arasında Türk vatandaşlarının İsviçre bankalarındaki gizli hesaplarına dair verilerin bulunması ve hacker'ların bu bilgileri Maliye Bakanlığı'na teklif etmiş olmaları olasılık dâhilindedir.

Maliye Bakanlığı, 1156 Sayılı Kanuna Mugayir Tahakkuk ve Tediye Muamele-tini İhbar Edenlere İkramiye İfasına Dair Kanun hükümlerinden ve özellikle Başbakanlık örtülü ödeneğinden yararlanmak suretiyle (zira hacker'ların sattıkları çalıntı bilgiler karşılığında istedikleri tutarlar milyonlarca avro olmaktadır) bu bilgileri satın alıp edinmiş olabilir.

Siyasal kamplaşmanın son derece sert cereyan ettiği günümüz Türkiye'sinde siyasi iktidarın vergilendirmeyi bir baskı aracı olarak kullanması ve yukarıdaki senaryo uyarınca edinmiş olabileceği bilgileri kullanarak kendisine muhalefet eden TÜSİAD gibi ülkedeki sivil toplum kuruluşları temsilcilerini vergi incelemesi tehdidi ile baskı altına alması mümkündür. Böyle bir tutumun etik dışı olacağı aşikârdır.

### V. Değerlendirme ve Sonuç

Devlet yönetiminin ahlaksal temeli ve uygulaması her ne sebeple olursa olsun aşınmamalıdır. Yasama, yürütme ve yargı erkleri devlet yönetiminin etik uygulamalarından sorumludur. Etik dışı uygulamalar halkın devlete güvenini zedeler. Yönetim uygulamalarında etik dışı tutumların hiçbir gerekçesi olamaz. İyi niyetli olarak kamu yararı amacıyla yapılması dahi yönetimin etik dışı uygulamalarını meşru kılmaz.

İktisat için bir zamanlar ileri sürülen ve bugün artık geçerliliği tartışılan âhlaki bir disiplin olduğu iddiası kanımızca vergi hukuku açısından hiçbir zaman için ileri sürülemez.

Tarihteki uygulamaların bizlere defalarca gösterdiği üzere vergilendirme kolayca bir baskı ve hatta zulüm aracı haline gelebilmektedir. Bu nedenle vergilendirmenin belli sınırlar dâhilinde, belli ilkeler gözetilerek yapılması zorunludur. Bu bağlamda hukuk devleti ilkesinin gerektirdiği etik tutum vergi hukukunda son derece önemlidir.

Vergilendirme yetkisinin tabii olduğu hukuki sınırlardan en başta geleni olan hukuk devleti ilkesi, Anayasa Mahkemesi kararlarında somutlaşarak tanım bulmuştur. Hukuk devleti en genel tanımı ile yönetilenlere en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuki güvence sağlayan, tüm organlarının eylem ve işlemleri hukuka uygun ve hukuk kuralları ile sınırlı olan devlettir. Yüksek Mahkeme hukuk devletini yönetilenlere en güçlü, etkin ve kapsamlı biçimde hukuksal güvence sağlayan, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu addeden ve hukuki düzenlemelerde birey ve toplum yararı arasında denge kuran, insan haklarına saygılı, temel hak ve özgürlükleri anayasal ilkeler düzeyine ulaştıran kurullarla koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bu düzeni geliştirerek sürdüren, anayasaya ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, bunlara aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık ve yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan bir devlet olarak nitelendirilmiş ve hukuk devletinde yasa koyucunun yalnız yasaların anayasaya uygunluğunu



değil, aynı zamanda Anayasa'nın da evrensel hukuk ilkelerine uygun olmasını sağlamakla yükümlü olduğunu içtihat etmiş, yasa koyucunun yasama sırasında sahip olduğu takdir hakkı ve tercih serbestisini kullanırken yukarıda açıklanan durumu gözeterek hukuki düzenleme getirirken ölçülü, adil ve orantılı davranması gerektiğini vurgulamıştır.

Vergi hukukunda hukuk devleti ilkesi uyarınca içeriği belirlenen etik bir tutum

izlenmesi zorunludur. Vergi idaresinin kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için kaynak sağlamak, vergi kayıp ve kaçığının önlemek sureti vergi adaletini gerçekleştirmek amacı ile dahi olsa hukuk dışı yollardan edinilmiş bilgileri kullanarak vergilendirme yapması hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayan etik dışı bir tutum oluşturacaktır.