FRANSIZ VERGİ HUKUKUNDA HAKKIN KÖTÜYE KULLANIMI (L'ABUS DE DROIT) MÜESSESESİ[1]

ABUSE OF RIGHT IN FRENCH TAX LAW (L'ABUS DE DROIT)



Neslihan KARATAŞ DURMUŞ*

ÖZ

Genel olarak özel hukukçular tarafından incelenmiş olan "abus de droit" yani hakkın kötüye kullanımı müessesesi uzun bir süre vergi hukukçuları tarafından çok incelenmemiştir. Temeli vergi içtihatlarına dayanan bu kavram, Fransız Vergi Usul Kanunu (Livre des Procédures Fiscales)'na eklenen bir madde (L64 du LPF) ile yasal hale gelmiştir. Zaman içerisinde bu maddenin kapsamında birtakım değişiklikler yapılmış olmakla birlikte, hareket noktası her zaman mükelleflerin üzerlerindeki vergi yükünü azaltmak veya ortadan kaldırmak amacıyla yapmış oldukları işlemlerin yeniden nitelendirilmesi olmuştur. İşlemlerin nitelendirilmesi vergi idaresi tarafından yapılmakta olup, bu konudaki ispat külfeti idarenin üzerindedir. Hakkın kötüye kullanımı durumu bazen kanun hükümlerini

ABSTRACT

"Abus de droit" i.e., abuse of right has generally been examined by private law specialists, and disregarded by tax law specialists for a quite long time. A phenomenon roots of which are found in tax jurisprudence, and legalised under an article (L64 du LPF) added to French Tax Procedure Law (Livre des Procédures Fiscales). Although the scope of this article has undergone certain changes, the starting pint has always been the re-characterising of taxpayers' attempts to reduce or eliminate the tax burden. The characterising of transactions are made by the tax administration and the burden of proof is on the administration. Abuse of right can be done by circumvention of law by arranging some simulations, and can also be done in the form of fraud by literal construction of law. This study,

* Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi-Yrd. Doç.Dr.

[1] Bu makale Paris 1 Pantheon Sorbonne Üniversitesi'nde tamamladığım "Les Principes Applicables à la Déductibilité Des Charges En Fiscalité Des Entreprises: Approche Comparée France Et Turquie" isimli doktora tezimin 2. Bölümünün. 1. Başlığının 1. Alt başlığı olan "La Théorie De L'abus De Droit" kısmından üretilmiştir.

M.G.T.: ***20.12.2017*** */ M.K.T.:* ***19.01.2018***

dolanarak yapay birtakım işlemler (muvazaa) ile yapılabildiği gibi bazı durumlarda da kanun hükmünün lafzi yorumlanarak uygulanmasından yararlanmak suretiyle kanuna karşı hile şeklinde de gerçekleştirilebilmektedir. Fransız vergi hukukunda geçerli olan bu uygulamanın sadece hukuki nitelendirmesi üzerinde durulan bu çalışmada, hakkın kötüye kullanımı müessesesi hakkında genel birtakım bilgiler verildikten sonra, hakkın kötüye kullanımının hangi şekillerde mümkün olduğu üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Hakkın Kötüye Kullanımı (Abus De Droit), Vergiden Kaçınma, Muvazaa, Kanuna Karşı Hile, Vergi Kaçırma.

which only deals with the legal characterising of the practice in French tax law, will scrutinise the forms of abuse of right, after drawing a general legal framework.

Keywords: Abuse of right (abus de droit), tax avoidance, simulation, fraud, tax evasion

1- GİRİŞ

Vergilendirmenin beyan esasına dayandığı sistemlerde beyanın doğruluğu esastır. Fransız hukukunda "la présomption de sincérité de la déclaration".[2] Türk hukukunda "ilk görünüş karinesi" olarak da adlandırılan bu uygulamada, mükellefin idareye beyan ettiği tüm bilgiler kural olarak doğru kabul edilir. Beyanların aksini iddia eden idarenin, iddiasını ispat etme yükümlülüğü mevcuttur. İdarenin bunu ispat edebilmesi de vergi denetim yöntemleri (yoklama, inceleme, bilgi toplama) aracılığıyla elde etmiş olduğu bilgi ve belgeler vasıtasıyla mümkün olabilmektedir. Bu denetimler sırasında idarenin yetkili elemanları sadece yapılan işlemlerin hukuka uygun olup olmadıklarını, beyanların usulüne uygun yapılıp yapılmadığını denetlemek hakkına sahiptirler ve mükellefin yapmış olduğu iş ve işlemlerin içeriği hakkında bir denetim yapamazlar. Diğer bir ifadeyle, muhasebe kayıtlarının, giderlerin, amortismanların, karşılık ayırmanın, vs. gibi durumların mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığına bakabilirler, ancak şirketin neden/ nasıl o faaliyeti yaptığı ya da neden/ nasıl mal-hizmet alımında bulunduğuna bakamazlar.

İdarenin şirket faaliyetlerine ya da yönetimlerine müdahale etme yetkisi kesinlikle bulunmamaktadır. Şirketler yönetimlerinde tamamen serbesttirler. Vergi idaresi şirketlerin *yönetiminin denetçisi* değildir.[3] İdare, kanuni düzenlemeler çerçevesinde ve anayasal hükümlere uygun olarak, şirketlerin bu serbestisini sınırlandırabilir ancak idarenin hiçbir şekilde şirketin yönetimine müdahale etmesi mümkün değildir. Fransız vergi hukukunda bu kuralın istisnası denilebilecek nitelikte olan bir uygulama vardır ki bu da "hakkın kötüye kullanımı (l'abus de droit)" dır. Ancak bu durumda da kanuni sınırlara uygun hareket etmek gerektiği hususu göz ardı edilmemelidir.

---

[2] BOI-CF-DG-10-20120912, n° 1, www.impot.gouv.fr Erişim Tarihi:29 Temmuz 2017. Vergi idaresi mükellefler tarafından beyan edilen işlemlerin veya beyannamelerin doğru olduğunu karine olarak kabul etmektedir. Bu işlem veya beyannamelerdeki herhangi bir eksiklik veya yanlışlıkların da iyi niyet ile yapıldığı kabul edilmektedir. KAMOUN, Fériel (2002) La preuve en droit fiscal, Mémoire de DEA en droit des affaires (Yayınlanmamış mastır tezi), Université de Sfax-Tunisie, s. 20: Bu karine Conseil d'Etat tarafından da teyid edilmiştir. http://www.profiscal.com , Erişim Tarihi: 6 Nisan 2017.

[3] COZIAN, Maurice (1999) Les grands principes de la fiscalité des entreprises, La théorie de l'acte anormal de gestion, Litec 4ème éditon, Paris, s. 92.

Her ne kadar idarenin şirket faaliyetlerine müdahale etme yetkisi olmasa da hakkın kötüye kullanımı müessesesi, vergi hukukunda, idarenin şirket faaliyetlerine müdahale etmesine imkân veren bir araç (silah) gibi değerlendirilebilir. Gerçek durumu gizlemeye yarayan hukuki bir işlem idare tarafından hakkın kötüye kullanımı şeklinde nitelendirilebilir. Mükellefler, vergi kanunlarını ve düzenlemelerini dolanmak için hukuki montaj olarak da nitelendirilebilecek *hukuki gizleme* ya da *yasal gizleme*[4] işlemleri yapabilmekte, bunun idare tarafından tespit edilip ispatlanması halinde mükellefler idari para cezasıyla karşı karşıya kalabilmektedirler.

Hakkın kötüye kullanımı belirsiz ve değişime açık bir kavram olup, hangi durumların hakkın kötüye kullanımı olduğunu sıralamak mümkün değildir. Bu konuda Fransız adli ve idari mahkemeleri ile uluslararası mahkemeler farklı tanımlamalar yapmışlardır. Bununla birlikte, Fransız vergi idaresi de kendine özgü bir tanımlama yapmıştır.

Hakkın kötüye kullanımı Fransız hukukunda önce özel hukukçular tarafından bulunmuş olup, genel olarak özel hukukun bir bölümü şeklinde incelenmiştir. Daha sonraları[5] Fransız vergi hukukçuları tarafından da incelenmeye başlanmış, özel hukuktaki muvazaanın vergi hukukundaki karşılığı şeklinde değerlendirilmiştir. Ancak kamu hukukunda hakkın kötüye kullanımı müessesesi sadece vergi hukukunda değil idare hukukunda da karşımıza çıkabilmektedir. *İdarenin yetkisini aşması (*exces du pouvoir)[6] veya yetkisini saptırması (détournement du pouvoir)[7] durumu da genellikle hakkın kötüye kullanımı kapsamında değerlendirilmektedir.

Fransız vergi hukukunda hakkın kötüye kullanımı ile ilgili düzenleme Genel Vergi Kanunlarında (le Code Général des Impôts-CGI) değil, Vergi Usul Kanununda (le Livre de Procédure Fiscale-LPF) yapılmıştır.

Vergi hukukunda hakkın kötüye kullanımı kavramının kökeni mahkeme içtihatlarına dayanmakta, kavramın ne anlama geldiği ve nasıl değerlendirileceği içtihatlar tarafından belirlenmiş durumdayken Fransız Vergi Usul Kanunu (Livre des Procédures Ficales-LPF)'nun L64.[8] maddesinin yürürlüğe girmesi ile vergi hukukunda hakkın kötüye kullanımı ile ilgili yasal düzenleme yapılmıştır. Değişen durumlara uyum sağlayabilmesi ve vergiden kaçınmanın ve/veya vergi kaçırmanın önüne geçme açısından bu maddede zaman içerisinde değişiklikler yapılmıştır.

Hakkın kötüye kullanımı ile vergi kaçakçılığı farklı müesseselerdir. Vergi kaçakçılığında, vergisel kurallara ilişkin düzenlemelerin bilinçli olarak ihlali, yani iyi niyetin eksikliği söz konusudur. Örneğin, kanunen kabul edilmeyen giderleri matrahtan indirerek matrahı azaltan ve şirket gelirinin tamamını beyan etmemiş olan mükellef kanun hükmünü ihlal etmiştir. Buna karşılık, hakkın kötüye kullanımında kanun hükmünün açıkça ihlali söz konusu olmayıp vergisel avantaj sağlamak için yapılan işlemin gerçek mahiyetini gizleme söz konusudur. Mükellef açısından görünüşte normal olan ama gerçek bir montaj ya da gizleme niyetinin bulunması söz konusudur.

---

[4] Bu ifadeler Türk vergi hukuku literatüründe kullanılmamakla birlikte, Fransız uygulamasındaki durumu daha net açıklayabilmek amacıyla kullanılmıştır.

[5] İlk olarak 13 Ocak 1941 tarihli kanun ile hakkın kötüye kullanımının ortadan kaldırılması usulü ile ilgili düzenleme yapılmıştır. 1981 yılında L64 du LPF maddesinde yapılan düzenleme ile hakkın kötüye kullanımında vergisel amaçtan hareket edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Daha sonra 2008 yılında yapılan reform ile bu müessesenin kapsamında birtakım değişiklikler yapılmıştır.

[6] OLIVIER, Julien(2008), L'abus de droit fiscal dans l'ordre juridique communautaire, Université Panthéon Assas, Master Recherche Droit des Affaires (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.8.

[7] Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, (2014) İdare Hukuku Dersleri, 15. Baskı Ekin Yayınevi, Bursa, s.364.

[8] Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında bu maddeden bahsederken "L64 du LPF" ifadesi kullanılacaktır.

Hakkın kötüye kullanımı müessesesi, mükelleflerin kendileri için vergisel anlamda en avantajlı durumu seçerek işlem yapmalarına engel teşkil etmemektedir. *Daha az vergi ödeme yolunu seçme* (**La liberté de choix de la voie la moins imposée**), vergi yükünü azaltmak için yapılan hukuki bir işlem şeklinin seçilmesidir[9]. Tamamen yasal sınırlar içerisinde kalarak, mükelleflerin hukuken geçerli olan yollardan birini seçerek daha az vergi ödemeleri söz konusudur. Diğer bir ifade ile, daha az vergi ödeme yolunu seçme mükelleflere kendileriyle alakalı olarak en uygun vergilendirmeye imkân sağlayacak işlemi seçme hakkını tanımaktadır. Bu durum hakkın kötüye kullanımı şeklinde nitelendirilmemektedir. Mükellefler bu şekilde vergiden kaçınmaktadırlar. Her ne kadar mükelleflerin bu davranışları devletin daha az vergi tahsil etmesinden dolayı vergi idareleri açısından olumsuz sonuçlar doğursa da Fransız vergi sisteminde mükelleflere sağlanmış bir hak olarak nitelendirilebilir. Bu hak vergi hukukunun mükelleflere tanıdığı temel haklar arasında sayılabilir. Eğer mükellefler bunun dışına çıkarlarsa kanuna karşı hile[10] nedeniyle cezalandırılma riski ile karşı karşıya kalabilirler.

L64 du LPF hangi şekillerde hakkın kötüye kullanımının söz konusu olduğunu belirtmekle birlikte, bu durumun tespiti ve ortadan kaldırılmasına yönelik usulü kurallara çok kısa olarak değinilmiş olup detaylarına çalışmada yer verilmemiştir. Buna göre idare, hakkın kötüye kullanımı iddiasında bulunduğunda ve buna göre bir ek vergi tarhiyatı gerçekleştirdiğinde, mükellefin *L64 du LPF*'in ikinci fıkrasına göre "Vergi Hukukunda Hakkın Kötüye Kullanımı Komitesi (Comité de l'Abus de Droit Fiscal)"ne başvurma hakkı vardır. Bu hak idare için de geçerlidir. Bu Komite, önüne gelen talepleri tüm yönleri ile değerlendirerek yapılan işlemin hakkın kötüye kullanımı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine karar verir. Eğer vergi idaresi Komitenin görüşüne katılmıyor ise, bu durumda ek vergi tarhiyatının haklılığını ispatlamak durumundadır. Komite vermiş olduğu bu kararları da her yıl düzenli olarak yayınlamaktadır.[11] Yıllık olarak yayınlanan bu raporlar hem idareye hem de yargıya önlerine gelen olaylarla ilgili değerlendirme yapmalarında yardımcı olmaktadır.[12] Çünkü bu raporlarda hangi verilerin yapılan işlemin nitelendirilmesinde kullanıldığı veya nelerin kullanılamayacağı vs. gibi bilgiler bulunmaktadır. Ancak hakkın kötüye kullanımının ortadan kaldırılmasıyla ilgili açıklamalar başlı başına bir makale konusu olabileceğinden dolayı çalışmamızda bunlara yer verilmeyecektir.

Bu çalışmada, Fransız vergi hukukunda geçerli olan hakkın kötüye kullanımı kavramının kökeni ve kapsamından bahsettikten sonra, hakkın kötüye kullanımı müessesinin hangi hallerde nasıl gerçekleşebileceği ile ilgili açıklamalar yapılarak Fransız vergi hukukundaki uygulamanın nasıl olduğu açıklanmaya çalışılacaktır. Bununla birlikte, çalışmamızda Türk vergi hukukundaki uygulama ile ilgili bir karşılaştırma yapılmayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu m.3'te düzenlenmiş olan vergiyi doğuran olayın "gerçek mahiyeti" ile ilgili genel birtakım değerlendirmelere sonuç bölümünde yer verilecektir.

---

[9] DELAHAYE, Thierry (1978) Le choix de la voie la moins imposée. Etude de droit fiscal comparé: Belgique, France, Pays-Bas, Royaume-Uni, Revue International De Droit Comparé, volume 30, n°3, s.887.

[10] Bu durumda da hakkın kötüye kullanımı gerçekleşebilir. İlerleyen sayfalarda bununla ilgili detay verilecektir.

[11] Bu raporlara www.impot.gouv.fr adresinden ulaşılabilir.

[12] 2016 yılı raporuna göre, toplam 58 dosyadan 49 tanesi Komite tarafından incelenmiştir. Bu dosyalardan 10 tanesi ise 2015 yılından devredilmiştir. Uyuşmazlık konusu olaylardan 13 adedinde hakkın kötüye kullanımının olmadığı sonucuna varılmış olmasına rağmen 36 adetinde hakkın kötüye kullanımı vardır denilmiştir. Uyuşmazlık konusu vergiler servet üzerinden alınan dayanışma vergisi (l'impôt de solidarité sur la fortune), gelir üzerinden alınan vergi (L' impôt sur le revenu), kurumlar vergisi ve stopaj (l'impôt sur les sociétés et retenu à la source), direk local vergiler (l'impôt directs locaux) ve katma değer vergisidir (Taxe sur la valeur ajoutée). 31.12.2016 tarihi itibariyle de 2017 yılına kalan dosya sayısı 17 adettir. Bu raporlar hem vergi idaresine hem de mükelleflere yol gösterici niteliktedirler.

Bu çerçevede ilk olarak hakkın kötüye kullanımı müessesesinin nitelendirilmesi ve hukuki alt yapısından bahsedilecek (1.1) daha sonra da hakkın kötüye kullanımı şekilleri (1.2) üzerinde durulacaktır.

1.1- Hakkın Kötüye Kullanımı

Mükellefler ya daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için yasal yöntemlere başvurabildikleri gibi yasal olmayan yollara da başvurabilmektedirler. Vergiden kaçınma veya kanunda yer alan bazı boşluklardan yararlanarak daha az vergi ödeme söz konusu olduğunda hukuki anlamda herhangi bir sorun çıkmamaktadır. Kanunda yer alan boşluk açık ve net olarak anlaşılır nitelikte ise, diğer bir ifade ile yasama boşluğu tartışmaya yer vermeyecek nitelikteyse, hakkın kötüye kullanımı müessesesinden bahsedilememektedir. Buna karşılık, kanuni boşluk çok açık olmamakla beraber, yapay bir düzenleme[13] ile daha az vergi ödeme yolu seçiliyor ise bunun hakkın kötüye kullanımı olarak değerlendirilmesi riski ile karşı karşıya kalınabilir. Çünkü yapay düzenlemeler ile işlemler gerçeklikten (gerçek mahiyetinden) uzaklaştırılmaktadır.

Vergi hukukunda hakkın kötüye kullanımı müessesesinde yasal birtakım yapay işlemler ile kanuni düzenlemelerin dolanılması söz konusu olmaktadır. Hakkın kötüye kullanımı nitelendirmesi yapabilmek için mutlaka vergisel bir nedenin olması gereklidir. Çünkü bu işlemleri gerçekleştirmedeki asıl amaç vergi yükünden kurtulmak veya vergi yükünü azaltmaktır. Ancak mükelleflerin iki yasal çözümden kendileri için daha avantajlı olanı seçmiş olmaları durumu hakkın kötüye kullanımı demek değildir.

Kanuna karşı hile kavramı uzun bir zaman vergi hukuku doktrininde reddedilmiştir. Bu durum Conseil d'Etat'nın[14] 1981 tarihli kararına[15] kadar devam etmiştir. Bu karardan itibaren, kanuna karşı hilenin gerçekleşmesi halinde *L64 du LPF* hükmünün uygulanmasına başlanılmıştır. Bu karar aynı zamanda idarenin, Conseil d'Etat ile aynı yönde, L 64 çerçevesinde işlem yapmasına da imkân tanımıştır.

Fransız vergi sisteminde hakkın kötüye kullanımı uygulaması Fransız Vergi Usul Kanunu (Livre des Procédures Ficales-LPF)'in L64. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde vergi idaresine *tek ve asıl amacı* mükellef üzerindeki vergi yükünü kaldırmak veya azaltmak şeklinde gerçekleştirilen işlemleri veya sözleşmeleri ortadan kaldırma imkânı tanımaktadır. Bu işlemler veya sözleşmeler *hileli şekilde yapılmış* olabileceği gibi *kanuni birtakım kalıplara sokularak* da gerçekleştirilmiş olabilirler. Her ne kadar bu maddede hakkın kötüye kullanımı ile ilgili düzenleme yapılmış olsa da vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılabilmesi ile ilgili çalışmalar (madde metninin değiştirilmesi veya genişletilmesi, vs.)[16] devam etmektedir.

---

[13] Burada yapay düzenlemeden kastedilen de gerçek işlemi gizlemeye çalışmak amacıyla yapılan diğer işlemlerdir.

[14] Conseil d'Etat'nın Türkçe karşılığı Türk hukuk sitemindeki Danıştay'dır. Ancak çalışmamızda orijinal ismi ile anılacak olup, "Conseil d'Etat" ifadesi kullanılacaktır.

[15] CE 10 juin 1981, n° 19079, Revue de Droit Fiscal 1981, n°48-49, comm.2187, concl. Lobry.

[16] Hakkın kötüye kullanımı ile ilgili uygulamanın kapsamını genişletmek için 18 Temmuz 2013 tarihinde Fransız Senatosu vergi kaçakçılığı ile mücadeleye yönelik bir kanun kabul etmiştir. Bu kanunun 11 bis DA maddesinde L64 du LPF'teki düzenleme ile ilgili olarak hakkın kötüye kullanımının tanımını genişletmişti. Bu kanun tasarısına göre ilgili maddede yazılı olan "vergi giderlerini azaltmak veya düşürmek dışında başka bir amacı olmayan" şeklindeki ifadenin "ana sebebi vergi giderlerinin azaltılması veya düşürülmesi olan" ile değiştirilmesi öngörülmüştü. Diğer bir anlatımla, kanunda "münhasıran vergisel amaçla "ifadesi yerine "temel nedeni vergisel" ifadesi geçecekti. Bu düzenlemedeki tanımlama normal şartlarda 1 Ocak 2016 tarihi itibariyle, ancak L64 du LPF'in birinci fıkrasındaki sözleşmelerle ilgili düzenleme de 1 Ocak 2014 tarihi itibariyle yürürlüğe girecekti. Bu yasa hükümetin muhalif olmasına rağmen 2014 yılı bütçe kanunun 100.maddesi olarak meclisten geçmişti. Ancak Fransız Anayasa Mahkemesi böyle bir değişiklik olması halinde hakkın kötüye kullanımı tanımının kapsamının çok geniş olacağı, bu konuda vergi idaresine çok geniş takdir yetkisi verileceği ve hakkın kötüye kullanımı uygulamasının sonuçlarının (idari para cezası, vergi cezası ve gecikme faizi, vs.) da Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesi ile 2014 yılı bütçe kanunun 100. maddesini iptal etti.

L64 du LPF'te hakkın kötüye kullanımı ile ilgili tanımlama yer almaktadır. İlgili maddenin 1. fıkrasına göre hakkın kötüye kullanımı şu şekilde ifade edilmiştir: *"İdare hakkın kötüye kullanımı şeklindeki işlemleri,[17] ki bu işlemler idareye karşı ileri sürülemezler, gerçek yapısına kavuşturabilmek için bertaraf edebilme hakkına sahiptir. Bu işlemler ister yasal olmayan şekilde isterse birtakım kararların veya yasal mevzuatın lafzi olarak kendileri yararına uygulanması şeklinde olsun, tarafların hareket noktası vergi yüklerini düşürmek veya azaltmak dışında başka herhangi bir neden olmamalıdır. Aynı zamanda bu işlemler yapılmasa veya gerçekleştirilmeseydi, tarafların gerçek durumları veya aktiviteleriyle ilgili olarak ödenmesi gereken vergiler tahakkuk etmiş olacaktır*." Ancak genel olarak, mükellefler tarafından bu amaçla, yani vergi yüklerini ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla, herhangi bir işlem yapılmadığı zaman, hakkın kötüye kullanımı iddiası ileri sürülemez.[18]

Büyük miktarlı bir vergi kaçakçılığı söz konusu değilse, yapılan işlemlerde hakkın kötüye kullanımının idare tarafından ortaya çıkarılması zor bir durumdur. Çünkü mükellefler kendi aralarında bazı küçük miktarlı işlemleri daha az vergi ödemek için farklı şekillerde gerçekleştirebilmektedirler. İdareye şikâyet veya ihbar gibi bir durum olmadığı takdirde bu işlemden idarenin haberdar olması neredeyse imkansızdır. Ancak büyük meblağlı işlemler yapıldığında taraflar arasındaki para hareketi vs. gibi sebeplerden dolayı idarenin hakkın kötüye kullanımı iddiasında bulunması daha kolay olmaktadır. Uygulamada, taraf iradelerinin münhasıran vergisel bir nedene yönelik olması ve yapılan işlemin yapısında hukuki gerçeklik olmaması hali, vergi idaresi ve vergi yargısı açısından ilgili işlemde hakkın kötüye kullanımı vardır şeklinde yorumlanabilmektedir.

L64 du LPF sadece hakkın kötüye kullanımı tanımını değil, aynı zamanda bunun tespiti halinde hangi usulün uygulanması gerektiğiyle ilgili düzenlemeler de içermektedir. Aynı zamanda vergisel ve cezai anlamda uygulanacak yaptırımlar da öngörülmüştür. Ancak, bu maddenin uygulanmasında ve özellikle hakkın kötüye kullanımının ortadan kaldırılması prosedüründe içtihatlar[19] yol gösterici olmaktadır.

Bununla birlikte 2008 yılı Bütçe Kanunundaki[20] düzenleme ile hakkı kötüye kullanımı alanında çok önemli bir reform gerçekleştirilmiştir. Bu reformda yasa koyucu, Hükümet Komiseri Olivier Fouquet'nin raporundan[21] hareket ederek *L64 du LPF* maddesinde değişiklik yapmıştır.[22] M. Fouquet bu raporu ile Conseil d'Etat'nın kararları ile Avrupa Adalet Divanı kararları arasındaki karışıklığa son verilmesi ve yeniden kanun maddesinin yazılarak hakkın kötüye kullanımının kapsamının net olarak belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Bunun hukuki güvenlik ilkesinin gelişmesi için gerekli olduğu ve sadece Fransa açısından değil uluslararası yatırımlar açısından da önemli olduğu üzerinde durmuştur.

---

[17] Buradaki işlemlerden kastedilen, mükellefler tarafından yapılan sözleşmeler, kontratlar vs gibi durumlardır. Çalışmamızda bu durumları anlatmak için işlem ifadesi kullanılmıştır.

[18] OUDENOT, Philippe (2001) Fiscalité approfondie des sociétés, 2ème édition, Litec 2001, Paris, s. 56.

[19] Conseil d'Etat bir kararında tek taraflı veya çok taraflı işlemlerin ve yapısı gereği sözleşme niteliğindeki işlemlerin L64 du LPF'in uygulanma kapsamı içerisinde olduğunu belirtmiştir (CE 3 mai 1986, n° 49462, RJF 1/87, n°77).

[20] La loi n° 2008-1443, 30 décembre 2008, portant loi de finances rectificative pour 2008.

[21] Rapport de M. Olivier FOUQUET, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables: une nouvelle approche, http://www.ladocumentationfrancaise.fr Erişim Tarihi : 31 Temmuz 2017

[22] Fransız sisteminde bütçe kanunları ile vergi kanunlarında değişiklik yapılması mümkündür. Ancak bu kanun da diğer kanunlar gibi henüz kanunlaşmadan önce Anayasa Mahkemesi'nin ön denetimine tabi tutulmaktadır. Herhangi bir şekilde anayasaya aykırılık tespit edilirse, henüz tasarı kanunlaşmadan önce ilgili maddeler iptal edilebilmektedir.

Bu reform ile kanunda açık olarak yasal bir tanımlama yapılmış ve iki şekilde hakkın kötüye kullanımının gerçekleşeceği belirtilmiştir: birincisi "muvazaa" ve ikincisi "kanuna karşı hile" dir. Bunlarla ilgili detaylara çalışmamızın devamında yer verilecektir.

Aynı şekilde *L64 A du LPF*'de 2008 öncesi dönemde sadece belirli vergilerle[23] sınırlı olarak hakkın kötüye kullanımı söz konusu iken, 2008'de yapılan reform ile bu kaldırılmış[24] ve hakkın kötüye kullanımı usulünün hiçbir sınırlama olmaksızın bütün vergiler için uygulanmasına imkân tanınmıştır.

Fransız vergi idaresi hakkın kötüye kullanımının ortadan kaldırılması usulünün istisnai olarak uygulanması görüşündeydi[25], çünkü genel kural, vergiyi azaltma amacı ile yapıldığının ispat edilmesi hariç, yapılan bir işlemin doğru olduğunun kabul edilmesidir. Bu konuda Conseil d'Etat özel hukuk sözleşmelerinin mahkeme kararıyla geçersizliği ilan edilene kadar üçüncü kişilere karşı etkili olduğunu diğer bir ifade ile üçüncü kişilere karşı da ileri sürülebileceğini[26] kabul etmiştir.[27] Bununla birlikte bu ileri sürülebilme, ilgili işlemin yapılış amacının sadece vergi yükünü azaltmak veya ortadan kaldırmak için hileli veya hukuka uygun olmayan şekilde yapılmış olması halinde bertaraf edilebilir.[28]

Conseil d'Etat'nın prensip niteliğindeki kararına[29] göre yapılan işlemin vergi yükünü azaltmak veya ortadan kaldırmak dışında başka bir amacının olmadığını ispat külfeti, mükellefin muhasebe kayıtlarında eksiklik olsa veya mükellef hakkında yapılan ek tarhiyatı kabul etse dahi, idarenin üzerindedir.[30] İş bu kararda Conseil d'Etat, yapılan bu işlemlerin geçerliliğinin de idareye karşı ileri sürülebilmesini ortadan kaldırmak (bertaraf etmek) için, vergi idaresinin yapılan işlemin hileli olduğunu veya vergi yükünü azaltmak veya ortadan kaldırmak dışında başka bir amacının olmadığını ortaya koyması gerektiğini veya, bunun olmaması halinde de, yapılan işlemin işletmenin gerçek faaliyet alanı veya içinde bulunduğu duruma göre normal şartlarda yapılmayacak bir işlem niteliğinde olduğunu ortaya koyması gerektiğini belirtmiştir. Diğer bir ifade ile, bu işlem olmasaydı mükellefin durumuna ve gerçek faaliyetine göre yapılacak başka bir işlemin gerçekleşeceğini ispat külfeti idarenin üzerindedir.

Hakkın kötüye kullanımı normal bir hukuki işlem niteliğinde olsa da normalde ortada doğru (gerçek) olmama[31] hali söz konusudur. Yapılan işlemin gerçek olmadığı idare tarafından ortaya çıkartıldığında bu doğru olmama hali ispatlanmış olur. Vergi hukukunda hakkın kötüye kullanımı, ilk etapta muvazaa, uyuşmazlık konusu işlemin kurgusal veya hileli bir karakter ile yapılması şeklinde gerçekleşir. Yasal bir işlem görüntüsü ile münhasıran vergisel, vergiyi azaltmak veya ortadan kaldırmak

---

[23] Servet Üzerinden Alınan Dayanışma Vergisi (l'impôt de solidarité sur la fortune) ve Profesyonel Vergi (Taxe Professionnelle). Ancak 2010 yılında yapılan değişiklik ile profesyonel vergi yürürülükten kaldırıldı ve yerine İşletmelerin Malvarlığı üzerindeki Kesinti (Cotisation Foncière Des Entreprises-CFE) ve İşletmelerin Katma Değeri Üzerindeki Kesinti (Cotisation Sur La Valeur Ajoutée Des Entreprises-CVAE) getirilmiştir.

[24] L64A du LPF maddesi LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 35 (V) kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

[25] Documentation de Base 13 L-153, n° 1à 4, 1er juillet 2002

[26] Conseil d'Etat'ın bu kararda kullanmış olduğu ifadeden, yapılan sözleşmenin üçüncü kişiler için de geçerli olduğu sonucu çıkmaktadır. Kararın gerekçesinde de belirttiği gibi, bu geçerlilik ancak yapılan sözleşme veya işlemin tek amacının vergi yükünü azaltmak veya ortadan kaldırmak olması halinde ortadan kalkıyor.

[27] CE 27 septembre 2006 n°260050, Société Janfin, Revue de Droit Fiscal 2006, n°47, comm. 744.

[28] DE LA MARDIERE, Christophe (2009) La preuve en droit fiscal, Lexis Nexis Litec, s. 290.

[29] CE 10 juin 1981, n°19079, Revue de Droit Fiscal 1981, n°48-49, comm.2187, concl. Lobry.

[30] TUROT, Jérôme (1989) Réalisme fiscal, l'abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant), RJF 8-9/89, s.460

[31] Bu ifade fransızcada "yalan söyleme" olarak kullanılmakta olup çalışmamızda doğru(gerçek) olmama şeklinde kullanılmıştır.

şeklindeki, gerçek kapsamı gizlenir. İkinci etapta ise, hakkın kötüye kullanımı kanuna karşı hile ile gerçekleşir. Conseil d'Etat bir olayda "mükellef kanun metninin lafzi yorumlanarak uygulandığı iddiasında bulunduğunda, eğer gerçekte tarafların iradesi bilinmiyorsa, hakkın kötüye kullanımı kanuna karşı hile ile gerçekleşmiş olur"[32] şeklinde karar vermiştir. Tarafların gerçekleştirmek istedikleri amaçlarına karşılık, kanunun veya kararların lafzen uygulanmasından faydalanan işlemlerin idareye karşı ileri sürülemeyeceğini belirten bu içtihat *L64 du LPF*'de de düzenlenmiştir.

Hakkın kötüye kullanımı kavramı Avrupa Adalet Divanı tarafından da kabul edilmiştir. Ancak Avrupa Adalet Divanı tanımı daha geniş tutmuş ve işlemin mükellef tarafından "münhasıran" vergisel avantaj sağlamak için yapılmış olmasının gerekmediğini, "asıl amacın" vergisel olmasının yeterli olduğunu ifade etmiştir.[33] Her ne kadar burada Divan, işlemlerin asli amacından bahsetmiş olsa da, doktrinde bunun tek başına yeterli olmadığını öncelikle kişilerin sübjektif niyetlerinin değerlendirilmesi gerektiğini savunanlar[34] da bulunmaktadır. Avrupa Birliği hukukunda hakkın kötüye kullanımının belirlenmesinde Adalet Divanının önemli bir rolü vardır. Ancak hakkın kötüye kullanımıyla ilgili içtihatlarında belirli bir sistematik bulunmamaktadır.[35]

Avrupa Birliği kapsamında konuyu değerlendirecek olursak Emsland-Stärke kararı[36] ile hakkın kötüye kullanımının genel olarak cezalandırılmasının kabul edildiğini görebilmekteyiz. Bu içtihat Halifax[37] kararı ile de devam ettirilmiş olup, böylelikle vergilendirmede hakkın kötüye kullanımı açıkça yasaklanmıştır.

Halifax davasında başsavcı Maduro kişilerin sübjektif niyetlerinden çok yapılan işlemlerdeki objektif şartlar vasıtasıyla elde edilen verilerle hakkın kötüye kullanımının tespitinin söz konusu olabileceğini belirtmiştir. Diğer bir ifade ile başsavcı hakkın kötüye kullanımın tespiti için "bir faaliyetin amacı incelenmelidir (faaliyeti gerçekleştiren) kişilerin amacı değil" şeklinde görüş belirtmiştir.[38] Ancak her ne kadar işlemin yapılış amacı önemli olsa da kişilerin (işlemden faydalananların) bu işlemleri gerçekleştirmedeki amaçları göz ardı edilmemelidir. Çünkü bu işlemlerden vergisel avantaj sağlayanlar bunları gerçekleştirenlerdir. Bundan dolayı, hakkın kötüye kullanımında objektif şartlar[39] tabi ki çok önemli bir yer teşkil etmekte, ancak işlemlerin gerçekleştirilme amacı da hakkın kötüye kullanılmasının tespitinde vazgeçilemeyecek nitelikteki kriterler olarak kullanılabilmektedir.

1.2- Hakkın Kötüye Kullanımı Şekilleri

L64 du LPF'in açık hükmünden de anlaşıldığı gibi, Fransız vergi hukukunda hakkın kötüye kulla-

---

[32] CE 28 février 2007, n°284565, Revue de Droit Fiscal 2007, n°14, comm.386.

[33] CJCE 21 février 2006, affaire C-255/02, Halifax Plc, RJF 5/06, comm. 648. CJCE 21 février 2008, affaire C-425/06, Part Service Sarl, Revue de Droit Fiscal 2008, n°23, comm.366.

[34] WEBER, Dennis "Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanının Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri", (çevir.Gülşen Gedik/Nuray Aşçı Akıncı), Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi (2014) Ed.Billur Yaltı, Beta Yayınevi, İstanbul, s.243

[35] IONESCU, Raluca Nicoleta (2008) L'abus de droit en droit communautaire, Thèse pour le doctorat en droit (Yayınlanmamış doktora tezi), Université Autonoma de Barcelona et Université Toulouse I-Science Sociale, s. 22.

[36] CJCE 14 décembre 2000, affaire. C-110/99, Emsland-Stärke

[37] CJCE 21 février 2006, affaire. C-2555/02, Halifax.

[38] WEBER, s.243.

[39] "Topluluk hukukunun öngörülen amacının gerçekleştirilemeyeceğini ortaya koyan objektif koşullar"dır bkz. Weber, s.240. vd.

nımı kanuna karşı hile şeklinde veya muvazaa[40] şeklinde gerçekleşebilir. Bir mükellef daha az vergi ödemek için yapılan sözleşmenin veya işlemin gerçek kapsamını gizler ise muvazaa gerçekleşmiş olur. Ancak, mükellef normal bir hukuki işlemle vergisel yükü azaltmak veya ortadan kaldırmak amacıyla hareket ediyorsa bu durumda kanuna karşı hileden bahsedilmektedir.

Muvazaa, hukuki anlamda doğru söylememe şeklinde tanımlanabilir. En basit ve klasik örneği, bağışlamanın satış gibi gösterilmesidir. Eğer vergi idaresi bunun varlığını tespit ederse sadece sahte görüntü ile ilgili değil gerçekte olması istenilen işlemle ilgili de vergilendirme işlemi gerçekleştirir. Bununla birlikte yapılan olayla bağlantılı olarak kanunda belirtilen şekilde ceza da uygulanır.

Bu çerçevede, çalışmanın bu kısmında Fransız vergi hukukundaki karşılığı ile muvazaadan ve kanuna karşı hileden bahsedilecektir. Uygulama şekli genel olarak Türk hukuku ile benzerlik gösteriyor olmasından dolayı muvazaanın çeşitleri anlatılırken, "konu" Türk hukukundaki karşılığa denk gelecek şekilde ayrımlar yapılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

2- MUVAZAA YOLU ile HAKKIN KÖTÜYE KULLANIMI (L'ABUS DE DROİT PAR LA SİMULATİON)

L64 du LPF'te kanun koyucu muvazaanın tanımını yapmamıştır. Muvazaada hukuki anlamda gerçek olmama hali söz konusu olup, tarafların gerçek niyetinin sahte bir görüntü arkasına gizlenmiş olduğu varsayılır. Mükellefler, gerçek durumdan farklı başka bir hukuki durum meydana getirirler. Diğer bir anlatımla, mükellefler vergi idaresine gerçek durum ile ilişkili olmayan bir işlem veya sözleşmeyi bildirirler.

Vergi hukuku alanında muvazaa kanunun ihlal aracıdır, çünkü bildirim yükümlülüğünün ihlali ile gerçekte olması gereken işleme karşı idarenin gözlerinin kapatılması[41] söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda eğer bütün şartlar gerçekleşirse, mükellefler muvazaadan dolayı cezalandırılır. Bu şartların birincisi kasıtlı bir eylemin ve kanunu dolanma amacının varlığı, ikincisi ise görünüşte bir hukuki işlemin gerçekleştirilmesi amacının varlığıdır. Nisbi muvazaa halinde diğer bir şart daha vardır ki, o da tarafların gerçek iradesine uygun gizli anlaşmanın varlığıdır. Bu anlaşmanın yazılı olması gerekir. Yazılılık şartı, yapılan işlemin geçerlilik şartı olmayıp, ispat veya delil şartıdır.

2.1- Mutlak Muvazaa (La Simulation par Acte Fictif)

Mutlak muvazaada görünüşteki işlem ile gerçekte yapılması istenen işlem arasında iradi şekilde oluşturulmuş bir zıtlık, karşıtlık vardır. Mutlak muvazaanın varlığı yaygın olarak gizli veya saklı işlem aracılığıyla sorgulanır.[42] Sahte işlem "örtülü işlem" veya "muvazaa" olarak da adlandırılmaktadır. Mükellefler, idareyi yanıltmak için bu tür işlemler yapmaktadırlar.

---

[40] Fransız hukukunda "mensonge juridique" hukuki yalan söyleme olarak de nitelendirilmektedir ancak bu kullanım Türk hukukunda mevcut değildir.

[41] WINANDY, Jean-Pierre (2004) L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois (étude comparative par rapport au droit fiscal de l'Allemagne, de la Belgique et de la France), Université Panthéon Assas, Thèse pour le doctorat en droit (Yayınlanmamış doktora tezi), s.132.

[42] DAMIEN, Santioni (2007) L'abus de Droit en Fiscalité, Université Paris I Panthéon Sorbonne, Master 2 Professionnel(Yayınlanmamış mastır tezi), s. 10.

Vergi idaresi tarafların gerçek iradesini tespit ederse, vergilendirmeden kaçınmak veya belirli bir miktar indirimden yararlanabilmeye yönelik, bir veya birden fazla sahte veya hileli işlemin birleşmesiyle meydan gelen hukuki unsurları içeren sahte işlemde, verginin bu işlemlere başvurmaksızın normalde ödenecek olsaydı ne kadar ödenecektiyse o şekilde ödenmesini ister.[43] Diğer bir ifade ile, sahte işlemler yapılmamış olsaydı mükellef nasıl vergilendirilecek ise ona göre vergilendirme işleminin yapılması söz konusu olur.

Sahte işlemle ilgili örnekleri yargı içtihatlarında çok açık şekilde görebilmekteyiz. Örneğin, şatonun tamir masraflarının indirilebilmesi için gerçekleştirilen sahte kira sözleşmesi,[44] tamamen sahte olarak kurulmuş ticari veya şahıs şirketi[45] veya gerçekleşen kâr üzerinden ödenmesi gereken verginin bir kısmının ödenmesinden kaçınılması[46] veyahut da aynı amaç kapsamında, sahte birliktelikler oluşturarak[47] gerçekleştirilebilecek muvazaa şekilleri ile hakkın kötüye kullanımı söz konusu olabilmektedir.

Uygulamada, mükellefler gerçekte yapmış oldukları serbest meslek kazancını gizlemek için ve elde etmiş oldukları ücret ve diğer ödemeleri başka bir kategoride vergilendirilmesi için görünüşte bir şirket kurmaktadırlar. Bu konuda Conseil d'Etat[48] yapılan işlemlerin gerçek durumu gizlemek için yapıldığını ispat külfeti idarenin üzerindedir, demiştir. Bu karara konu olayda, yazar elde etmiş olduğu telif ücretini beyan etmek yerine daha düşük şekilde vergilendirilen ücret geliri elde edebilmek için bir anonim şirket kurmakta ve bu şirket ilgili yazara şirketin yayıncılık işlerini yürütmesi için ücret ödemesi yapmaktadır. Yazarın genel müdür olduğu anonim şirket, merkez olarak yazarın ev adresinin belirtildiği, vergilendirme döneminde hiçbir şeklide ne bilanço ne de işletme hesaplarının tutulduğu, hükümet komiserinin hiç görevlendirilmediği, bir defa genel kurulun toplandığı, hiçbir vergi beyanının yapılmadığı, faaliyeti süresince elde ettiği tek gelirin yazara ödenen telif ücretinin olduğu bir şirket konumundadır. İspat yükü üzerinde olan vergi idaresi, anonim şirketin düzgün şekilde kurulduğunu, ancak elde ettiği gelirin tamamını yazara telif hakkı karşılığı ücret ödemesi yapmak ve diğer avantajları sağlamak amacında olduğunu delillerle ispatlamak zorundadır.

Vergi idaresi ve vergi hakimi, hileli olarak gerçekleştirilen işlemleri ortaya çıkarabilmek için "ipuçlarının (kriterlerin) tamamını (faisceau d'indices)"[49] değerlendirme yöntemine başvururlar.[50] Örneğin, bir şirket hiç genel kurul toplantısı yapmamışsa, hiç muhasebe kayıtları mevcut değilse ve gerçek bir faaliyeti söz konusu değilse bu durumda sahte bir şirketin varlığı kolaylıkla tespit edilebilir. Ancak bunların sadece bir tanesinin varlığı, ilgili şirketin sahte olduğunu ispatlamaya yeterli değildir.

---

[43] REY, Catherin (2000) La théorie de l'abus de droit comme instrument de lutte contre les paradis fiscaux, Université Robert Schuman III, Faculté de droit, de sciences politiques et de gestion, Mémoire de DEA de Droit des Affaires (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s. 15.

[44] CE 8 juillet 1988, n°76910, Revue de Droit Fiscal 1989, n° 9, comm. 413; CE 11 octobre 1978, n°6744; CE 23 février 1979, n°6688.

[45] Le montage consiste à créer une SCI, dont les époux sont les seules associés et cette SCI achète un immeuble et le loue à l'un des époux fictivement. Cette situation permet aux époux de dégager un important déficit foncier. Voir CE 25 février 1981, n° 19179, RJF 5/81, n°266; CE 6 juin 1984, n°38037, Revue de Droit Fiscal 1985, n°8, comm.407.

[46] CE, 7 octobre 1988, n° 42924 et 42925, Revue de Droit Fiscal 1989, n° 8, comm 325.

[47] CE, 23 octobre 1989, n° 87266, Revue de Droit Fiscal 1990, n°43, comm.1982.

[48] CE 27 février 1980, n° 13239, Revue de Droit Fiscal 1980, n°22-23, comm.1267

[49] Fransızca karşılığı ile "faisceau d'indices" şeklinde ifade edilen bu yöntemden eldeki bir bilginin tek başına bir şey ifade etmiyorken, bir araya geldiğinde anlam ifade etmesi anlaşılmaktadır.

[50] GOUYET, Rémi (2000) Quels sont les abus de droit par simulation sanctionnés par l'administration fiscale ?, JPC 2000, n°46, s. 1796.

Vergi idaresi, mutlak muvazaanın varlığını ispat ederse, bu durumda görünüşteki işlem geçerli olmaz ve idare tarafından iptal edilir. Ancak bu durumda idarenin gerçek işlem üzerinden vergilendirme yapma yetkisi ve buna uygun ceza kesme hakkı saklıdır.

2.2- Nisbi Muvazaa (La Simulation par Acte Déguisé)

Vergi hukuku alanında hakkın kötüye kullanımı şekillerinden olan nispi muvazaa ile de gerçek iradeye uygun işlemler gizlenebilmektedir. Böyle bir durumda gerçekleştirilen işlem geçerlidir ama yapılan işlemin ismi yani hukuki niteliği konusunda gerçek olmama hali söz konusudur. Vergi idaresine bildirilen işlem, tarafların gerçekte yapmış oldukları işlem değildir. Bildirilen bu işlem ile gerçek işlem gizlenmiş olmaktadır. Yapılan işlem geçersiz değildir, ortada hukuki olarak geçerli bir işlem vardır ancak işbu işlem ile bildirilen işlem birbirinden farklıdır.

Uygulamada, gizleme aracı olarak kullanılan işlem türlerinden bir tanesi bağışlama işleminin satış ile gizlenmesidir. Bağışlama anında ödenmesi gereken ağır vergi yükünden satış yolu ile kurtulmuş olmaktadır. Bu durumda eğer, idare hakkın kötüye kullanılmasından şüphelenirse belirli birtakım verilere bakarak sonuca ulaşmaya çalışır. İdarenin çok sık olarak başvurmuş olduğu veriler satıcının yaşı ve sağlık durumu, alıcının satışı yapılan malı alabilecek malvarlığının olmaması, alıcının yasal mirasçı kapsamında olması gibi haller sayılabilir.

Bununla birlikte, hileli işlem kolaylıkla ortaya çıkartılabilir nitelikte ise, vergi idaresi gerçek işlemin niteliğini belirlemekte zorlanmaz. Buna karşılık, bazı durumlarda ise yapılan işlem o kadar hassas niteliktedir ki, idarenin gerçek işlemi belirleyebilmesi mümkün olamamaktadır. Örneğin, şirketin varlıklarının satışının sosyal hakların satışı ile gizlenmesinde bu durumla karşılaşılabilir. Çünkü sadece sosyal hakların tamamının satışı hakkın kötüye kullanımının ispatı için yeterli bir veri değildir, şirket ortaklarının hisselerin devrine yönelik iradelerinin varlığının da bulunması gereklidir.

7 Mart 1984 tarihli Beauvallet-Naturana[51] kararından beri, idare sosyal hakların tamamının devredilmesi durumunda aktifin devredilip devredilmediğini araştırmaktadır. Bu karar ile Cour de Cassation[52] eski içtihatlarından[53] vazgeçmiş ve Conseil d'Etat ile aynı doğrultuda[54] karar vermiştir. Buna göre şirketin sosyal haklarının tamamının devredilmiş olması şirketin tüzel kişiliğinin değişmesi için yeterli değildir. Bu karar vergi idareleri tarafından da kabul edilmiştir.[55]

2.3- Tarafların Şahsında Yapılan Muvazaa (La Simulation par İnterposition de Personne)

Tarafların şahsında yapılan muvazaa durumunda yapılan işlem doğru ve geçerlidir ancak işlemin taraflarının gerçek olmaması söz konusudur. Diğer bir ifade ile, bu gerçek yükümlünün şahsında yapılan aldatma şeklinde de nitelendirilebilir.[56]

---

[51] Cour de Cassation 7 Mars 1984, Revue de Droit Fiscal.1984, n°26, comm. 1293.

[52] Fransız hukuk sisteminde Yargıtay'ın karşılığı olan yüksek mahkemedir.

[53] Cour de Cassation 21 décembre 1981, Revue de Droit Fiscal 1982, n°50, comm.7526.

[54] CE 24 juin 1981, n° 18430, Revue de Droit Fiscal 1981, n°41, comm. 1781.

[55] REY, s. 17.

[56] GUTMANN, Daniel (2011) L'abus de droit: perspective générale et encadrement procédural, Droit&Patrimoine, n°205, juillet-août, s.56.

Uygulamada idare daha çok görünürdeki kişiden hareket ederek yapılan işlemden yararlanan kişiye ulaşmaya çalışır. Bu durum Conseil d'Etat'nın Le Marchand kararında[57] da belirtilmiştir. Ancak taraflar, yapılan işlemin veya sözleşmenin hileli olmadığını ve tarafların şahsında muvazaanın olmadığını iddia ediyorlarsa, vergi dairesi işlemi gerçekleştiren kişiler adına vergilendirme yapmak zorundadır.

Vergi idaresi ve mahkemesi bazı durumlarda tarafların şahsında gerçekleştirilen muvazaanın şirketler için de geçerli olduğunu belirtmektedirler. Şirket normal olarak faaliyetlerine devam ederse bu durumda muvazaadan bahsedilemez. Ancak vergiden kaçınma amacı dışında başka hiçbir gayesi olmadan, hileli bir işlemle değil de daha çok hileli bir devir ile şirketlerin şahsında da muvazaa gerçekleştirilebilmektedir.[58]

3- KANUNA KARŞI HİLE ile HAKKIN KÖTÜYE KULLANIMI (L'ABUS de DROİT PAR FRAUDE â la LOİ)

Fransız vergi hukukçuları tarafından daha önceleri çok incelenmemiş olan kanuna karşı hile ile hakkın kötüye kullanımı müessesesi, daha çok özel hukukçular ve hatta uluslararası özel hukukçular tarafından bulunmuştur. Fransa'da kanuna karşı hile vasıtasıyla hakkın kötüye kullanımı müessesesinin doğuşu Prenses Bauffremont kararı[59] ile olmuştur. Bu karar ile Cour de Cassasion kanuna karşı hile gerçekleştirildiğini kabul etmiştir. İş bu olayda, Mme. Bauffremont boşanabilmek için Fransız vatandaşlığına geçmiştir. Buradaki tek amaç boşanmadır ve araç da vatandaşlığın kazandırılması işlemidir. Diğer bir ifade ile kanuna karşı hile gerçekleştirilmiştir.

Muvazaa ve kanuna karşı hile farklı iki müessese olmakla birlikte, kanuna karşı hilede araçlar gerçektir, işlemler hayali değildir ve başka herhangi bir eylemi gizlemezler. Münhasıran vergi yükünü ortadan kaldırmak veya hafifletmek amacıyla gerçekleştirilen bir hileli işlem yapılması hali kanuna karşı hile kapsamında hakkın kötüye kullanımıdır.

Muvazaa olmadan gerçekleştirilen hakkın kötüye kullanımının diğer bir ifade ile kanuna karşı hilenin tespiti vergi idaresi açısından hassas ve zor bir durumdur. Çünkü kanuna karşı hile durumunda herhangi bir sahte işlem söz konusu değildir. Bütün işlemler hukuken geçerli olup herhangi bir vergi kanunu ihlal edilmemektedir.[60] İstenilen ekonomik sonuç, gerçek yapısının aksine, yapay hukuki işlem ile elde edilebilmektedir. Buradaki tek ispat aracı vergiden kaçınma iradesidir. Buradaki yapaylık, uyulması zorunlu bir vergi kuralını dolanma iradesi ile açıklanabilir ve ispatlanabilir.

Mükellefler vergiden kaçınmak için kanuna karşı hileyi kullanmaktadırlar. Yasa koyucu vergi kaçırmayı açık ve net olarak yasaklamıştır, ancak bazı durumlarda, mükellefler öyle işlemler veya sözleşmeler gerçekleştirebilirler ki, bu işlemlerin bizatihi kendileri yasal olarak geçerli olmalarına rağmen işlemlerin amacı açısından vergi kaçırma söz konusu olabilmektedir.

---

[57] CE 20 février 1974, n°83270, bkz.DAVID, Cyrille/ FOUQUET, Olivier/ LATOURNERIE, Marie-Aimée/ PLAGNET, Bernard (2000) Le réalisme du droit fiscal: apparence, illicéité et abus de droit, Conclusions sous C.E., Section 20 février 1974, n°83270, Lemarchand, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Paris, Dalloz.

[58] CE 29 juin 2000, n°179647, Revue de Droit Fiscal 2001, n°15, concl. J. COURTIAL, s.632.

[59] Cour de Cassation, 18 mars 1878.

[60] MARTIN, Jamie-Ann (2008) Le caractère illicite des charges face à la notion d'acte anormal de gestion étude comparée entre la France et le Canada, Mémoire de Master 2 professionnel en Droit Européenne Et İnternational Des Affaires (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2008, http://www.memoireonline.com Erişim Tarihi: 20 Temmuz 2017.

Münhasıran mükelleflerin vergi yükünü ortadan kaldırmak veya hafifletmek amacıyla gerçekleştirilen bir hileli işlem yapılması hali kanuna karşı hile kapsamında hakkın kötüye kullanımı olarak nitelendirilebilir. Ancak tek amacının vergisel yükümlülüklerin azaltılması olan bir işlemde, bu amaç tek başına işlemde kanuna karşı hile ile gerçekleştirilmiş bir hakkın kötüye kullanımı vardır şeklinde değerlendirilemez.

L64 du LPF'deki yeni tanımlamaya göre kanuna karşı hile ile hakkın kötüye kullanımının gerçekleşebilmesi için aşağıdaki şartların olması gereklidir:

- Kanunun *lafzi yorumlanarak uygulanması* sonunda, işlemi yapanların gerçekleştirmek istedikleri amaçlara karşılık, *elde edilecek bir yarar* söz konusu olmalıdır. Mükelleflerin her zaman hileli, dolambaçlı bir yola ihtiyacı vardır. Bunun olmaması halinde yasal bir kuralın ihlalinden söz edilemez.
- Münhasır amacın *vergi yükünü ortadan kaldırmak veya azaltmak* olmasıdır. Diğer bir ifade ile münhasıran vergisel bir amacın varlığı gereklidir.

Bu şartlardan ikincisi bağlayıcı bir vergi kuralını dolanma iradesinin varlığı ile açıklanabilir. Bir başka deyişle, yapılan işlemin hiçbir şekilde ekonomik, ailevi, finansal veya malvarlığına yönelik bir amacı olmamalıdır.[61] Bunun varlığını ispat külfeti ise vergi idaresinin üzerindedir.

Genel olarak mükellefler daha az vergi ödeyebilmek için yasal yöntemlerin neler olabildiğini araştırırlar. Ancak bu araştırma veya yöntem kanunlara veya diğer düzenleyici işlemlere muhalefet olarak nitelendirilmez. Bu sadece kanunların hileli şekilde dolanılması şeklinde ifade edilebilir.

Kanuna karşı hilede de mükellef vergisel yükümlülük doğuran bir düzenlemeyi dolanmış olarak nitelendirilmek zorundadır. Buna göre kanuna karşı hileden bahsedebilmek için üç şartın gerçekleşmesi gerekir:[62] zorunlu bir kurala[63] aykırılık şeklinde vergi kaçırma olmalı, bu fiil zarar verme amacıyla[64] gerçekleştirilmelidir ve son olarak, bunun etkili ve verimli şekilde uygulanması gereklidir.

Gerçekte, münhasıran vergisel bir amacın varlığı için verginin azaltılması araştırması içerisinde olmak yeterlidir. Bununla birlikte, verginin tamamen ortadan kaldırılması zorunluğu bulunmamaktadır.[65] Uygulamada da mükellefler vergisel indirim dışında başka bir amaçla hareket etmemektedirler. Bununla alakalı olarak CAA Nantes (Nantes Bölge İdare Mahkemesi- İstinaf Mahkemesi)'nın dediği gibi,[66] Fransız kanunlarına tabi beş şirketin Lüksemburg merkezli bir banka ile kurmuş olduğu partnerlik (iş birliği) ilişkisinde vergisel bir amaç dışında bir amacın olduğu ispat edilemez. İşbu olayda şirketler 1929 No.lu Kanuna göre Lüksemburg'da bir holding kurmuşlardır. Bu durumda kanuna karşı hile ile hakkın kötüye kullanımı söz konusudur.

Vergi idaresi ve hakimler genellikle tamamen yapay bir düzenlemeyi kriter olarak kullanmaktadırlar. Muvazaa ile hakkın kötüye kullanımının aksine, kanuna karşı hile ile hakkın kötüye kullanımı durumunda idareye hileli olmayan işlemleri yeniden nitelendirme imkânı tanınmaktadır.

---

[61] COZIAN, Maurice/ DEBOISSY, Florence (2011) Précis de fiscalité des entreprises, 34ème édition LITEC, Paris, s.680.

[62] VIDAL, José (1957) Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, Thèse, préface Gabriel Marty, Dalloz, p.65 et s.

[63] Zorunlu bir kuraldan kastedilen vergi kanunları ve vergisel düzenleyici işlemlerdir.

[64] Vergi ödemeyerek veya az ödeyerek devletin gelir elde etmesinin engellenmesi vasıtasıyla devlete zarar verme kastedilmektedir.

[65] DUVAUX, Paul, Abus de droit, http://avocats.fr/space/paul.duvaux/content/_7ddbabeb-d046-40f9-8425-5d2d0307c6bf, son erişim 13 Şubat 2013.

[66] CAA Nantes 31 mai 2010, n° 09 00211. Revue de Droit Fiscal 2010, n°25, comm. 387, concl. Ch. HERVOUET.

Bazı durumlarda alışılmamış şekilde gerçekleştirilen bir işlemdeki alışılmamış şekil, işlemin hakkın kötüye kullanımı olarak nitelendirilmesi için dayanak olarak kabul edilebilir. Örneğin, bir işlemin yapılması için bir süre gerekliyse ve bu süre, ilgili işlemde dikkate alınmamışsa, buradaki süreye dikkat etmeme durumu söz konusu işlemin hakkın kötüye kullanımı olarak değerlendirilmesine dayanak olabilir.

Conseil d'Etat bazı işlemlerin hakkın kötüye kullanımı olarak cezalandırılmasa dahi kanuna karşı hile olarak nitelendirilebileceğini yönünde karar vermiştir.[67] Bu karar ile Conseil d'Etat kanuna karşı hile durumunu kesinleştirmiş ve bunların idareye karşı ileri sürülemeyeceğini de belirtmiştir. Aynı zamanda Pharmacie des Chalonges kararı ile de kanuna karşı hile ile ilgili kriterlerin kapsamı genişletilmiştir. Bu karara göre *L64 du LPF* kapsamında hakkın kötüye kullanımı halinde, eğer bir işlem, işlemin yapılmasından faydalanan kişinin gerçekte münhasıran vergisel amacı olmasa, sadece vergi yükünü değiştirmeye yönelik bir amacı olsa da kanuna karşı hile gerçekleşebilir, denilmiştir. Ancak bu şekildeki yorumlamanın mükellef hakları açısından sakıncalar oluşturacağını düşünmekteyiz.

Her ne kadar bu kararla Conseil d'Etat tarafından kanuna karşı hilenin tanımı yapılmaya çalışılmış ise de yapay nitelikteki işlemlerin bulunmasında kullanılan yöntemlerle ilgili karanlıkta kalan hususlar mevcuttur. Hükümet Komiseri M. Fouquet bununla alakalı olarak hakkın kötüye kullanımı nitelendirmesi yapılabilmesi için Conseil d'Etat'nın içtihatlarının git gide önem kazandığını belirtmiştir. Çünkü Conseil d'Etat'nın içtihatları farklı şekillerde oluşturulmuş işlemlerin niteliğinin belirlenmesine imkân tanımaktadır. Şirketler ekonomik çıkarlarıyla çelişmeyen işlemler[68] yaptığında bu içtihatlara bakılarak işlemle ilgili nitelendirme yapılabilmektedir.

Bununla birlikte CAA Versailles (Versailles Bölge İdare Mahkemesi- İstinaf Mahkemesi) bir şirketin kârlı olduğunu düşündüğü bir şirket hissesini satın aldığında, bu satın alma her ne kadar şirket sermayesini düşürmüş olsa da hakkın kötüye kullanımı vardır denilemez,[69] şeklinde karar vermiştir. Çünkü şirket malvarlığındaki her azalmayı hakkın kötüye kullanımı olarak nitelendirmek ne vergi hukuku ne de ticaret hukuku kuralları çerçevesinde hakkaniyetlidir.

Kanuna karşı hile ustaca yollar kullanarak zorunlu bir hukuk kuralının uygulanmasından kaçınma şeklinde nitelendirilir ancak bu durum yasalara uygundur. Kanunun ruhuna aykırılık söz konusu olursa kanuna uygun olarak yapılmış olan bu işlem cezalandırılabilir. Ancak bir kuralın uygulanmasından kaçınmak veya kaçınma düşüncesi kanuna karşı hile nitelendirmesi için tek başına yeterli değildir.

4- SONUÇ

Mükellefler genel olarak daha az vergi ödeyebilmek için farklı yöntemler seçebilmektedirler: vergi kaçırmak, muvazaa, kanunu dolanmak gibi. Bu yöntemler yasal veya yasadışı nitelikte olabilmekte-

[67] CE 27 septembre 2006 n°260050, Société Janfin, Revue de Droit Fiscal 2006, n°47, comm. 744.

[68] Çünkü bir şirketin yapmış olduğu işlemler hem kendi ekonomik durumu ile hem de faaliyet alanı ile ilgili olmalıdır. Bu durum zaten şirketlerin yapmış oldukları giderlerin indirilip indirilmemesinde de temel olarak kabul edilen bir prensiptir. Zaten şirketin ekonomik çıkarları ile çelişen davranışlar içerisine giren şirket yöneticilerinin basiretli tacir gibi davranma yükümlülüğünü de ihlal etmiş olmaktadır. Bununla birlikte, bu yöneticilerin şirketin kötü yönetimi (l'acte anormal de gestion) veya şirket varlıklarının farklı amaçlar için kullanımı (l'abus de bien social) dolayısıyla cezalandırılması söz konusu olabilir.

[69] CAA Versailles 24 janvier 2012, n°10VE3601.

dir. Bununla birlikte, mükellefler yapacakları işlemler hakkında kendi hür iradeleri ile karar verdiklerinden dolayı, daha az vergi ödemek için, mükelleflerin farklı bir işlemi ve/veya yolu tercih etme hakları her zaman mevcuttur.

Hakkın kötüye kullanımında kanun hükmünün lafzen yorumuna bağlı olarak bir kişinin vergisel avantaj sağlaması söz konudur. Eğer kanun hükmü çok açık ise bu durumda kanun koyucunun amacını aramaya gerek bulunmamaktadır ve lafzi yorum yeterlidir. Ancak kanun hükmü açık olmadığında lafzi yorum yanında amaçsal yoruma da başvurarak kanun hükmünü yorumlamak gerektiğinde yapılan yorumun uygulamasında hakkın kötüye kullanımı ile karşılaşılması mümkün olabilmektedir. Ancak yapılan yorumun yasanın amacına aykırı olması mutlaka o işlemde hakkın kötüye kullanımı vardır demek için yeterli değildir. Yasanın amacına aykırı bir işlem yapılması halinde, idarenin hem işlemi hem de taraf iradelerini inceleyerek mükellef haklarını da göz önünde bulundurarak hareket etmesi gerekmektedir. Çünkü "hukuki belirlilik ilkesi ve yasallık ilkesi, bir avantajın yasanın amacı ile çeliştiğinden hareketle lafzı açık olan bir kanunun bertaraf edilmesine karşıdır".[70]

Muvazaa yolu ile hakkın kötüye kullanımı ile kanuna karşı hile ile hakkın kötüye kullanımı birbirinden farklı müesseselerdir. Muvazaada taraf iradelerini gizlemek için görünüşte yapılan bir işlem ve gerçek iradelerini yansıtan başka bir işlem bulunmakta ve amaç vergiyi hiç ödememek veya az ödemektir. Ancak kanuna karşı hile ile hakkın kötüye kullanımında taraflarca yapılan tek bir işlem vardır ve bu işlem hukuken geçerlidir. Burada kendine uyulması gereken bir hukuk kuralı (norm) vardır ve taraflar bu kuralın kendilerine uygulanmasının engellenmesi için kanun metnine uygun başka bir yoldan giderek hareket etmektedirler. Diğer bir ifade ile hukuken uygulanmasında sakınca olmayan başka bir işleme başvurmaktadırlar.

Vergi idaresi ne yapılan işlemin hileli olduğunu ne de münhasıran vergisel amaçla hareket edildiğini ispatlarsa, yapay nitelikte bir işlem vergi kaybına sebebiyet verse dahi, bu işlemden dolayı hakkın kötüye kullanılması kapsamında cezalandırma yapmamalıdır.

Hakkın kötüye kullanılmasının varlığını iddia eden ve ispat eden idare görünüşteki işleme göre değil, tarafların gerçek iradelerine göre vergilendirme gerçekleştirir ve varsa buna yönelik cezalandırma işlemlerini gerçekleştirir. Divan bu durumu Halifax kararının 94. Paragrafında, "hakkın kötüye kullanımı niteliğindeki işlemlerin, bu işlemler olmasaydı geçerli olacak durum ne ise onun yeniden tesis edilmesi şeklinde nitelendirilmesi gerekir" şeklinde ifade etmiştir.

Mükellefler üzerindeki vergi yükü hakkın kötüye kullanımı ile düşürülmemiş veya ortadan kaldırılmamışsa, sadece vergiden kaçınma olması halinde, bu işlemlerde hakkın kötüye kullanımı vardır şeklinde yorumlanmamalıdır.

Fransız vergi hukukundaki bu uygulamaya karşılık, Türk vergi sisteminde her ne kadar VUK m.3 hükmü olsa da, bu şekilde spesifik bir düzenleme maalesef mevcut değildir. Hakkın kötüye kullanımı daha çok özel hukuk, özellikle medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku, kavramı olarak kullanılmaktadır.

Türk Hukuku'nda VUK m.3'teki "gerçek mahiyeti" ifadesi vergi hukukunda hakkın kötüye kullanımının nitelendirmesi için yeterli bir düzenleme değildir. Mükelleflerin yapmış olduğu birtakım işlemler gerçekte vergi kaçırmak amacıyla yapılabileceği gibi birtakım işlemler de az vergi ödemek için ka-

[70] WEBER, s.255.

nunu dolanma şeklinde de yapılabilmektedir. Gerçek mahiyet ifadesi vergi idaresi tarafından zaman zaman kanun koyucunun amacının dışında mükellef haklarına zarar verici nitelikte kullanılmaktadır. Vergisel anlamda kendisi için avantajlı bir yöntemi seçme hakkı mükelleflere tanınmıştır. Ancak mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin tamamında "muvazaa" veya "peçeleme" sebebiyle haklarında işlem tesis edilmesi de hukuki güvenlik ilkesi ile çelişmektedir. Bundan dolayı VUK m.3'ün içerik açısından daha net ve açık ifadeler ile yazılmasının hem idare hem de mükellef haklarının korunması açısından uygun olacağı düşünülmektedir.

Bununla birlikte Türk vergi hukukunda, her ne kadar açıkça vergiden kaçınma ile ilgili bir kural olmasa da,[71] vergiden kaçınma hukuka uygundur denildiğine göre, vergiyi daha az ödemek için hukuken geçerli bir yöntemi seçen mükellefin "gerçek amacı" vergiyi az ödemek denilerek acaba gerçek duruma göre işlem mi tesis etmek gerekecektir? Eğer devlet olarak vergiden kaçınmayı da önlemek istiyorsak, ne gibi durumlarda vergiden kaçınmanın devlet açısından zararlı olduğunu, hangi durumlarda sakınca oluşturmadığını verginin yasallığı ilkesine de uygun olarak açıkça kanun ile belirlememiz gerekmektedir. Diğer bir deyişle, "vergiden kaçınmanın -nasıllığını"[72] belirleyecek bir kriterin olması gerekmektedir.

Uygulamada bazen idare bazen de hakimler tarafından tüm özellikleri aynı olan iki işlem farklı şekilde nitelendirilebilmektedir. Ancak gerçek mahiyetin nasıl nitelendirileceği veya neyden hareket edilerek sonuca ulaşılacağı ile ilgili bir netlik bulunmamaktadır. VUK m.3/5 teki "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymama" veya "normal ve mutad olmayan durum" ifadeleri uygulamada ışık tutuyor olsa da her zaman yeterli olmayabilmektedir. Bundan dolayı bu durum Fransız vergi hukukundaki *L64 du LPF* çerçevesinde değerlendirildiğinde, gerçekten verginin yasallığı, vergilemede belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerini karşılıyor mu sorusuna olumsuz cevap vermemizi gerektirmektedir. Çünkü bir olayda hem yapılan işlem hem de tarafların iradesinin ortaya çıkarılabilmesi için işlemin "gerçek mahiyeti" vergiyi kaçırmak ve/veya kaçınmaktır denilip, idare tarafından gerçek mahiyetine göre vergilendirme işlemi yapılırken; tarafları farklı aynı nitelikteki başka bir olayda taraf iradeleri ortaya çıkartılamadığı için ve/veya hakim ve/veya idare farklı yorumladığı için bunlar hakkında herhangi bir işlem yapılamaya bilmektedir. Çünkü yapılan işlemin gerçek mahiyetini tespit etme ve bunu ispatlama külfeti idarenin üzerindedir. Bu da aynı işlemi gerçekleştiren kişiler arasında farklı uygulamaya maruz bırakılma gibi durumla karşılaşmalarına sebebiyet verebilmektedir. Uygulamada bu şekilde zıtlıklar veya farklılıklar olmasındaki en büyük sebeplerden birisi de özellikle idarenin vermiş olduğu kararlar hakkında yargı yoluna başvurulmamışsa bilgi sahibi olunamamasıdır.[73]

Bir işlemin hakkın kötüye kullanımı şeklinde nitelendirilerek vergiden kaçınma olması durumunda gerçek amaca göre işlem tesis edilmesi, görünüşte yapılmış olan işlemin hem objektif hem de sübjektif birtakım kriterlere göre hareket edilmesini gerektirmektedir. Çünkü vergiden kaçınma yasak değildir. Ancak vergiden kaçınma mekanizması farklı sözleşme türleri kullanılarak verginin ödenmemesi veya az ödenmesi şeklinde işlem tesis ediliyorsa bu durumda idare tarafından gerçek amaca göre işlem tesis edilmesi gerekir.

---

[71] Nihal Saban, (2014) Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in –neliği, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul, s.164.

[72] Nihal Saban, s.164.

[73] Bkz. dipnot 11.

Son olarak, mükellef haklarının korunması açısından, L64 du LPF'deki düzenlemeye benzer bir düzenleme yapılarak, hakkın kötüye kullanımı durumlarıyla ilgili olarak yargıya başvurmadan önce, taraflar arasındaki anlaşmazlığı çözecek bir komite veya konseyin oluşturulması da uygun olabilir. Çünkü böyle bir durumda taraflar arasındaki anlaşmazlıklar çabuk çözümleneceği için mükellef hakları korunmuş olur, idare varsa alacağını tahsil imkanına sahip olur, bununla bağlantılı olarak da vergi yargısının iş yükü azalmış olabilir.

KAYNAKÇA

- ANGOT, Fleur, (2003)La distinction de l'habilité et de l'abus de droit en droit fiscal comparé (France –Allemagne), Université Panthéon Assas, Droit-Economie-Sciences Sociales (Yayımlanmamış doktora tezi).
- AUSTRY, Stephane / GUTMANN, Daniel, L'été de l'abus de droit et de la fraude à la loi, Revue Option Finance, https://www.cms-bfl.com, Erişim Tarihi: 8 Aralık 2014
- COZIAN, Maurice, (1999) Les grands principes de la fiscalité des entreprises, La théorie de l'acte anormal de gestion, Litec 4ème éditon, Paris.
- COZIAN, Maurice/ DEBOISSY, Florence, (2010-2011) Précis de fiscalité des entreprises, 34ème édition LITEC, Paris.
- DAMIEN, Santioni, (2007) L'abus de Droit en Fiscalité, Université Paris I Panthéon Sorbonne, Master 2 Professionnel(Yayınlanmamış mastır tezi),.
- DAVID, Cyrille/ FOUQUET, Olivier/ LATOURNERIE, Marie-Aimée/ PLAGNET, Bernard (2000) Le réalisme du droit fiscal: apparence, illicéité et abus de droit, Conclusions sous C.E., Section 20 février 1974, n°83270, Lemarchand, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Paris, Dalloz.
- DELAHAYE, Thierry(1978) Le choix de la voie la moins imposée. Etude de droit fiscal comparé: Belgique, France, Pays-Bas, Royaume-Uni, Revue International De Droit Comparé, volume 30, n°3.
- DE LA MARDIERE, Christophe (2009) La preuve en droit fiscal, Lexis Nexis Litec.
- DUVAUX, Paul, Abus de droit, http://avocats.fr/space/paul.duvaux/content/_7ddbabeb-d046-40f9-8425-5d2d0307c6bf, Erişim Tarihi: 13 Şubat 2013.
- FOUQUET, Olivier/ CHAHID-NOURAI, Noël (1990) Optimisation fiscale et l'abus de droit, L'abus de droit: notion et cas d'application, EFE (Editions de Fiscalité Européenne), Litec Paris 1990.
- GOUYET, Rémi (2000) Quels sont les abus de droit par simulation sanctionnés par l'administration fiscale ?, JPC 2000, n°46.
- GÖZLER, K., KAPLAN, G. (2014) İdare Hukuku Dersleri, 15. Baskı Ekin Yayınevi, Bursa.
- GUTMANN, Daniel (2011) L'abus de droit: perspective générale et encadrement procédural, Droit&Patrimoine, n°205, juillet-août.
- IONESCU, Raluca Nicoleta (2008) L'abus de droit en droit communautaire, Thèse pour le doctorat en droit (Yayınlanmamış doktora tezi), Université Autonoma de Barcelona et Université Toulouse I-Science Sociale.
- KAMOUN, Fériel (2002) La preuve en droit fiscal, Mémoire de DEA en droit des affaires (Yayınlanmamış mastır tezi), Université de Sfax-Tunisie.
- MARTIN, Jamie-Ann (2008) Le caractère illicite des charges face à la notion d'acte anormal de gestion étude comparée entre la France et le Canada, Mémoire de Master 2 professionnel en droit européenne et international des affaires (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2008, http://www.memoireonline.com, Erişim Tarihi: 20 Temmuz 2017.

- OLIVIER, Julien (2008) L'abus de droit fiscal dans l'ordre juridique communautaire, Université Panthéon Assas, Master Recherche Droit des Affaires (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- OUDENOT, Philippe (2001) Fiscalité approfondie des sociétés, 2ème édition, Litec 2001, Paris.
- REY, Catherin (2000) La théorie de l'abus de droit comme instrument de lutte contre les paradis fiscaux, Université Robert Schuman III, Faculté de droit, de sciences politiques et de gestion, Mémoire de DEA de Droit des Affaires (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2000.
- SABAN, N. (2014) Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in –neliği, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, İstanbul
- TUROT, Jérôme (1989) Réalisme fiscal, l'abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant), RJF 8-9/89
- VIDAL, José (1957) Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, Thèse (Yayımlanmış doktra tezi), préface Gabriel Marty, Dalloz.
- WEBER, Dennis (2014) Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanının Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri, (çevir. GEDİK Gülşen / AŞÇI AKINCI, Nuray), Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Ed.Billur Yaltı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- WINANDY, Jean-Pierre (2004) L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois (étude comparative par rapport au droit fiscal de l'Allemagne, de la Belgique et de la France), Université Panthéon Assas, Thèse pour le doctorat en droit (Yayınlanmamış doktora tezi), 2004
- Rapport de M. Olivier FOUQUET, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables: une nouvelle approche, http://www.ladocumentationfrancaise.fr Erişim Tarihi: 31.07.2017
- BOI-CF-DG-10-20120912, n° 1, www.impot.gouv.fr
- Documentation de Base 13 L-153, n° 1à 4, 1er juillet 2002