

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ
YORUM FARKLILIKLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Lütfiye Elmas KARA
074234001008

Danışman
Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

KONYA - 2014



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Öğrencinin	Adı Soyadı	Lütfiye ELMAS KABA	
	Numarası	074234001008	
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Konu Hukuku	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>
Tezin Adı		Urgü İdaresi ile Urgü Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları	

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm. 16.07.2014

Öğrencinin imzası
(İmza)



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Lütfiye ELMA KARA		
	Numarası	074234001008		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>	
	Tez Danışmanı	Doç. Dr. Ümit Selçuk ÜSTÜN		
Tezin Adı	Vergi İdaresi ile Vergi Yükümlü Arasındaki Yerim Farklılıkları			

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan *Vergi İdaresi ile Vergi Yükümlü Arasındaki Yerim Farklılıkları* başlıklı bu çalışma 7/7/2014 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı Danışman ve Üyeler İmza

Doç. Dr. Ümit Selçuk ÜSTÜN (Danışman) *[Signature]*

Doç. Dr. Mehmet AYAN *[Signature]*

Prof. Dr. Ramazan YILDIRIM *[Signature]*



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Lütfiye Elmas KARA	
	Numarası	074234001008	
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN	
	Tezin Adı	Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları	

ÖZET

Vergi hukukunda karşılaşılan sorunların çözümlenmesi amacıyla konulan kanun hükümlerinin uygulanması ve bu suretle kendisinden beklenen faydayı sağlaması için kanun hükümlerinin yorumlanması kaçınılmazdır.

Vergi kanunlarının iyi uygulanması kanun hükümlerinin iyi bir şekilde yorumlanmasını gerektirmektedir. Herhangi bir kanun hükmü yorumlanırken vergi hukukunun kendine has özelliklerine ve VUK. 3.maddedeki vergi hukukunda yorumla ilgi düzenlemeye dikkat edilmelidir ve vergi hukukundaki yorum yöntemleri ve vergi hukukunun yorumunda kullanılan mantık kurallarından faydalanılmalıdır.

Bu tez çalışmasının birinci bölümünde öncelikle yorum kavramı hakkında genel bilgi verilecek ve hukukun tüm dallarında geçerli olan yorum yöntemleri, türleri, yorumda geçerli olan mantık kuralları ele alınacak ve yorum kavramı yorum yapan kişi ve organlara göre sınıflandırılacaktır. İkinci bölümde vergi hukukunda yorumun özellikleri, vergi hukukunda yorum yöntemleri, vergi hukukunda yorumun sonuçları anlatılacaktır.

Çalışmamızın son bölümünde ise vergi hukukunda geçerli olan yorum yöntemleri çerçevesinde aynı konuda verilmiş yargı kararları ile vergi idaresinin görüşlerini birlikte değerlendirilerek vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki görüş farklılıklarının nedenlerini ve bu konuda alınabilecek tedbirler anlatılacaktır.



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Lütfiye Elmas KARA	
	Numarası	074234001008	
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN	
	Tezin İngilizce Adı	Tax Administration And Tax Justice Comment Between The Differences	

SUMMARY

Resolution of problems encountered in tax law is imposed for the purpose of application of law provisions, and you hereby provide the expected benefits to the interpretation of law provisions is inevitable.

The implementation of the provisions of the tax law of the law requires to be interpreted in a good way. Any law while interpreting tax law has its own unique characteristics and of VUK. 3. the article is in tax law, care should be taken to regulate and tax commercial paper interest interpret comments methods and tax law are rules be utilized within the logic used in the comments.

The first part of this thesis the first comment will be given general information about the concept and is valid in all branches of law interpretation methods, types, interpretation will be discussed and the rules of logic that applies the concept of interpretation of the comment and will be classified by the organs. In the second part of the review features in tax law, tax law interpretation methods, discussed the results of the review in tax law.

This study is the last part of the comment that applies in tax law on the same subject issued in the framework of methods of judicial decisions are evaluated together with the opinions of the tax administration, tax administration and tax differences between the reasons for the judgment and this topic will explain the measures that can be taken.

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....	ii
YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU.....	iii
ÖZET	iv
SUMMARY	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

YORUM KAVRAMI VE GENEL BİLGİLER

I. YORUMUN TANIMI	3
II. YORUMA İLİŞKİN GÖRÜŞLER.....	6
A. KLASİK (TARİHİ-SUBJEKTİF) YORUM GÖRÜŞÜ.....	6
B. ÇAĞDAŞ (OBJEKTİF-ZAMANA UYGUN) YORUM GÖRÜŞÜ.....	7
C. KARMA AMAÇ (TANINABİLİR AMAÇ) GÖRÜŞÜ	8
D. SERBEST YORUM GÖRÜŞÜ.....	9
III. YORUMUN UNSURLARI	9
A. KANUN METNİ	9
B. KANUN SİSTEMATİĞİ.....	11
C. KANUNUN RUHU VE AMACI.....	11
D. KANUNUN TARİHSEL ÖGELERİ	13
E. KANUNUN SOSYOLOJİK YÖNÜ	13
IV. YORUM TÜRLERİ (ÇEŞİTLERİ).....	14
A. YASAMA YORUMU	14
B. BİLİMSEL YORUM.....	15
C. YARGI YORUMU	16
D. İDARİ YORUM	17
V. YORUM YÖNTEMLERİ (METODLARI).....	17
A. DEYİMSSEL (LAFZİ) YORUM YÖNTEMİ.....	18

B. TARİHSEL (SÜBJEKTİF) YORUM YÖNTEMİ.....	19
C. SİSTEMATİK (MANTIKSAL) YORUM YÖNTEMİ.....	21
D. AMAÇSAL (GAİ) YORUM YÖNTEMİ	22
VI. YORUMDA MANTIK KURALLARI.....	25
A. KIYAS YOLU	26
1. Kanuni Kıyas	27
2. Hukuki Kıyas	27
B. KARŞIT KAVRAM YOLU	28
C. EVLEVİYET (YEĞLİK) YOLU.....	29
VII. YORUMUN SONUÇLARI.....	30
A. BEYAN EDİCİ (AÇIKLAYICI) YORUM.....	31
B. GELİŞTİRMECİ YORUM.....	31
C. DÜZELTİCİ YORUM	32
D. GENİŞLETİCİ YORUM.....	32
E. DARALTICI YORUM.....	34
F. LEHDE YORUM.....	35
VIII. YORUM VE KANUN BOŞLUĞU.....	36
A.KANUN BOŞLUĞU KAVRAMI	36
B. KANUN BOŞLUĞU TÜRLERİ	38
1. Bilinçli Boşluk - Bilinçsiz Boşluk	39
2. Açık Boşluk - Örtülü Boşluk	39
C.KANUN BOŞLUĞUNUN ÇEŞİTLİ HUKUK DALLARINDAKİ YERİ VE KANUN BOŞLUĞUNUN DOLDURULMASI.....	41
D.KANUN BOŞLUĞU VE YORUM İLİŞKİSİ.....	43
IX. YORUM VE HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİ.....	44
A. HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİ KAVRAMI.....	44
B. HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİNİN SINIRI	45
C. HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİ VE YORUM İLİŞKİSİ	47
X. YORUM VE HÂKİMİN HUKUK YARATMASI.....	48
A. HÂKİMİN HUKUK YARATMASI KAVRAMI	48
B. HÂKİMİN HUKUK YARATMA BİÇİMİ.....	49
C.HÂKİMİN HUKUK YARATMASI VE YORUM İLİŞKİSİ.....	50

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA YORUM

I. GENEL OLARAK	51
II. VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN AMACI VE ÖNEMİ	56
III. VERGİNİN KANUNİLİĞİ KAPSAMINDA VERGİ HUKUKUNDA YORUM.....	59
A. GENEL OLARAK.....	59
B. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ	60
1. Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi.....	60
2. Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı	63
3. Anayasa Mahkemesi'ne Göre Verginin Kanuniliği İlkesi	65
4. Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnaları.....	68
a. Bakanlar Kurulu'nun Düzenleme Yetkisi.....	68
b. Dış Ticaretin Ülke Ekonomisinin Yararına Olmak Üzere Düzenlenmesi İçin Yürütme Organına Verilen Düzenleme Yetkisi.....	70
5. Verginin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları	72
C. VERGİ HUKUKUNDA KIYAS YASAĞI.....	76
D. VERGİ HUKUKUNDA TİPLEŞTİRME VE TİPİKLİK.....	80
IV. VERGİ HUKUKUNDA YORUM YÖNTEMLERİ	81
A. DEYİMSSEL (LAFZİ) YORUM YÖNTEMİ.....	82
B. TARİHSEL (SÜBJEKTİF) YORUM YÖNTEMİ.....	85
C. SİSTEMATİK YORUM YÖNTEMİ.....	87
D. AMAÇSAL (GAİ) YORUM YÖNTEMİ	88
VI. VERGİ HUKUKUNDA YORUMDA KULLANILAN MANTIK KURALLARI	90
A. KIYAS YOLU.....	90

B. KARŞIT KAVRAM YOLU	90
C. EVLEVİYET (YEĞLİK) YOLU.....	91
VII. VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN SONUÇLARI.....	92
A. BEYAN EDİCİ (AÇIKLAYICI) YORUM.....	93
B. GELİŞTİRMECİ YORUM.....	93
C. DÜZELTİCİ-TAMAMLAYICI YORUM	94
D. GENİŞLETİCİ YORUM.....	95
E. DARALTICI YORUM.....	96
F. LEHDE YORUM.....	97
VIII. VERGİ HUKUKUNDA YORUM VE BOŞLUK DOLDURMA	100
IX. VERGİ HUKUKUNDA YORUM VE TAKDİR YETKİSİ.....	102
A. VERGİ HUKUKUNDA HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİ	103
B. VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ	104
X. VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM.....	106
A. GENEL OLARAK EKONOMİK YAKLAŞIM KAVRAMI	106
1. Ekonomik Nitelendirme	108
2. Peçeleme İşlemleri	110
3. Peçeleme İşleminin Varlık Şartları	113
4. Peçeleme İşleminin Niteliği.....	114
a. Muvazaa ile Peçelemenin Ortak Özellikleri	114
b. Muvazaa ile Peçelemenin Farkları.....	118
5. Peçeleme İşleminin Sonuçları.....	120
B. EKONOMİK YAKLAŞIMIN SINIRLARI	121
C. EKONOMİK YAKLAŞIMIN SAKINCALARI	122
XI. VERGİ HUKUKUNDA YORUM VE HÂKİMİN HUKUK YARATMASI	122

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ YARGISI İLE VERGİ İDARESİ ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI, YORUM FARKLILIKLARININ NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. GENEL OLARAK	123
II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ	123
A. DEYİMSSEL (LÂFZÎ) YORUM KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ	123
1. Gelir Vergisi Kanunu 94. Maddenin Yorumu	124
2. Mücbir Sebep ve Zor Durumla İlgili Yorum.....	126
a. Genel Olarak	126
b. Mücbir Sebep ve Zor Durumla İlgili Yorum Örnekleri	128
B. TARİHSEL (SUBJEKTİF) YORUM KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ	129
1. Varlık Vergisi Hakkında Kanun'un Tarihsel Yorum Yöntemi Açısından Değerlendirilmesi	130
2. Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinin Tarihsel Yorum Yöntemi Açısından Değerlendirilmesi	131
3. Tarihsel Yorumu Yer Veren Yargı Kararları.....	132
4. Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinin Tarihsel Yorum Yöntemi Açısından Değerlendirilmesi	133
C. SİSTEMATİK YORUM KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ	134
1. 356 ve 375 No'lu VUK. Genel Tebliğlerinin Sistematik Yorum Çerçevesinde Değerlendirilmesi	136
2. Sistematik Yorum Çerçevesinde Örnek Bir Yargı Kararı.....	137

3. Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Hukukunda Tekerrür İle İlgili Kararının Sistematik Yorum Açısından Değerlendirilmesi	139
D. AMAÇSAL (GAİ) YORUM KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ	141
1. Vergi Yargısının Amaçsal Yorum Yöntemine Başvurduğu Kararlarda Dikkate Alınan Temel Hukuk Prensipleri	141
2. Amaçsal Yorum Yöntemine İlişkin Yargı Kararları ve Vergi İdaresi'nin Görüşleri	143
3. Vergi Alacaklarına Faiz Uygulanması Konusunun Amaçsal Yorum Çerçevesinde Değerlendirilmesi	145
4. Vergi Yargısının Mükellefe İadede Faiz Ödenmesine Yönelik Yaklaşımı.....	149
a. 1999 Yılından Önceki Dönemde Vergi Yargısının Yaklaşımı.....	149
b. 1999 Yılından Sonraki Dönemde Vergi Yargısının Yaklaşımı.....	151
c. Anayasa Mahkemesi Kararıyla İade Faizine İlişkin Düzenlemenin İptali	156
E. EKONOMİK YAKLAŞIM VE GENİŞLETİCİ YORUMA İLİŞKİN VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI.....	159
1. Ekonomik Yaklaşım Konusundaki Farklılıklar	159
2. Genişletici Yorum Konusundaki Farklılıklar	161
III. VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FAKLILIKLARININ NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	162
A. VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FAKLILIKLARININ NEDENLERİ.....	163
B. YORUM FARKLILIKLARININ AZALTILMASI İÇİN VERGİ İDARESİ TARAFINDAN ALINABİLECEK TEDBİRLER.....	166
C. YORUM FARKLILIKLARININ AZALTILMASI İÇİN YARGI TARAFINDAN ALINABİLECEK TEDBİRLER.....	168
SONUÇ.....	172
KAYNAKLAR.....	175

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM	: Anayasa Mahkemesi
AYİM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
Bkz	: bakınız
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
mük.	: Mükerrer
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
Vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde vergi kanunlarının tabi olduğu en önemli anayasal ilkelerden biri olan “vergilerin kanuniliği” ilkesi gereği, vergi koyma yetkisi esas olarak yasama organına aittir. Bunun doğal sonucu da, vergiler ancak yasama organlarının bir işlemi olan kanunlarla konulacaktır. Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergilendirme yetkisi esas olarak kanun çıkarmak suretiyle yasama organı tarafından kullanılmaktadır.

Hem özel hukukta hem de kamu hukukunda hukuk kurallarının yorumu yaygın olarak başvurulan bir yoldur. Genel nitelikteki soyut hukuk kurallarının tüm somut olayları kapsaması mümkün değildir. Çünkü her somut olayın kendine ait özellikleri vardır. Kanun hükmünün somut olayın çözümüne yönelik olarak yorumlanması kaçınılmazdır. Amaç kanun hükümlerinin koyulmalarındaki gerçek iradenin saptanarak gerçek anlamın belirlenmesidir. Örneğin hakim önüne gelen ihtilafı olayı değerlendirirken öncelikle olayın özelliklerini tespit eder. Daha sonra o olayın çözümüne ilişkin olarak konulmuş kanun hükmünü olayın özelliklerini de göz önüne alarak yorumlar ve bir karara varır. Duruma idare açısından bakacak olursak, idare uygulamalarda karışıklığa ve yanlış anlamalara neden olan bir kanun hükmünü yetkileri çerçevesinde yorumlayarak uygulamaya işlerlik kazandırmaya çalışır. Dolayısıyla sorunların çözülmesi amacıyla konulan kanun hükümlerinin uygulanması ve bu suretle kendisinden beklenen faydayı sağlaması için kanun hükümlerinin yorumlanması kaçınılmazdır.

Bu çalışmada kanun hükümlerinin kendisinden beklenen faydayı sağlaması için gerekli olan yorum müessesesine, vergi hukuku açısından bakılacaktır. Araştırmanın birinci bölümünde öncelikle yorum kavramı hakkında genel bilgi verilecek ve hukukun tüm dallarında geçerli olan yorum yöntemleri, türleri, yorumda geçerli olan mantık kuralları ele alınacak ve yorum kavramı yorumu yapan kişi ve organlara göre sınıflandırılacaktır. İkinci bölümde vergi hukukunda yorumun özellikleri, vergi hukukunda yorum yöntemleri, vergi hukukunda yorumun sonuçları anlatılacaktır.

Çalışmamızın son bölümünde ise vergi hukukunda geçerli olan yorum yöntemleri çerçevesinde aynı konuda verilmiş yargı kararları ile vergi idaresinin görüşlerini birlikte değerlendirerek vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki görüş farklılıklarının nedenlerini ve bu konuda alınabilecek tedbirleri incelemeye çalıştık.

BİRİNCİ BÖLÜM

YORUM KAVRAMI VE GENEL BİLGİLER

I. YORUMUN TANIMI

Yorum genel olarak, “izah etme, anlaşılmaz bir şeye açık bir anlam verme işlemi, bu işlemin sonucu” olarak tanımlanmaktadır¹. Türk Dil Kurumu (TDK) ise yorumu şöyle tanımlamaktadır: 1. Bir yazının veya sözün, anlaşılması güç yönlerini açıklayarak aydınlığa kavuşturma, tefsir. 2. Bir olayı belli bir görüşe göre açıklama, değerlendirme. 3. Gizli veya hayali olan bir şeyden anlam çıkarma. 4. Bir ürünün, bir modelin, bir sanat eserinin farklı bir açıdan ele alınarak yeniden oluşturulmuş biçimi, versiyon. 5. Bir müzik parçasını veya bir tiyatro oyununu kendine özgü bir duyarlık ve teknikle çalma, söyleme ve oynama².

Hukuk terminolojisinde yorum ile ilgili tanımlar, küçük farklılıklarla birbirinden ayrılmaktadır. Genel olarak “yorum” diğer bir deyişle “tefsir” hukuk kuralının veya kanunun tam anlamının araştırılması ya da kanun maddesinin metnine ve ruhuna göre anlamlandırılması şeklinde tanımlanmaktadır. Kimi tanımlarda hukuk kurallarının veya kanunların yorumundan bahsedilmekte; kimi tanımlarda ise gerçek veya objektif (nesnel) anlamlarından bahsedilmektedir³.

Yorumla ilgili literatürde yapılan tanımlamalara baktığımızda şu tespitlerde bulunmak mümkündür.

Kanunun uygulanabilmesi için hâkim tarafından yapılması gerekli olan ilk iş kanunun yorumlanmasıdır. Kanunun yorumu ile kanun kuralının ve hükmünün gerçek anlamı, hukuki kapsamı araştırılır⁴. Kanun maddeleri açık ve herkesçe veya hiç olmazsa hukukçularca anlaşılabilir şekilde yazılmalıdır. Fakat bu her zaman böyle olmayabilir; kanun, bazen ifadesinin, bazen de uygulanması açısından anlam

¹ YILMAZ Mehmet Şerif, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Yorum Yöntemleri**, T.C Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2010, s. 39-40, http://www.tez.yok.gov.tr/Ulusal_Tez_Merkezi (Erişim Tarihi: 28.10.2013).

² Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 29.10.2013).

³ SAYGILIOĞLU Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara 1987, s. 17.

⁴ GÜRİZ Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, 4. Baskı, Ankara 1994, s. 64.

veya kapsamının müphem bulunması sebebi ile tereddüt doğurabilir veya insan ve toplum hayatının devamlı değişmesi ve gelişmesi ve yeni ihtiyaç ve zorunlulukların meydana gelmesi sebebi ile kanun kuralının uygulanması açısından yeni durumlar ortaya çıkabilir. Bütün bu hallerde, kanun hükmünün anlaşılabilmesi ve uygulama şartlarının tespiti için, kanunun metni yeterli olmaz. Kanun metninin yanında, kanunun ruhunu, izlediği gayeyi de bilmek gerekir. Bunun için, kanunun yorumlanması (tefsiri) lâzımdır⁵.

Yorum (tefsir) (Interprétation, Auslegung), bir hukuk kuralının gerçek anlamını ve kapsamını belirlemek demektir⁶. Yorum, bir kanun metninin yetersizliği nedeniyle, bu metnin altında bulunan düşünce içeriğinin ortaya konulmasına ilişkin düşünsel bir faaliyettir⁷.

Kanunun yorumlanması genel olarak kanunun tümünde egemen olan esaslara göre belli bir kanun hükmünün ifade ettiği gerçek anlamın anlaşılması için yapılan bir faaliyettir⁸. Kanunu yorumlayanlar, esas itibarıyla kanunun soyut ve genel mahiyetteki hükümlerini hayatın türlü olgularına uydurmak durumunda olan hâkimlerdir⁹.

Kanunun yorumu onun objektif (gerçek) anlamını bulmak olduğundan yorum kanun maddesinin tek bir anlamı olduğu esastan hareket edilerek yapılır. Eğer tek bir anlam aranıyorsa, bu kanunun değişen ve gelişen hayat olaylarına, gereklerine uydurulmasını, sınırlarını ve görevini gösterir. Oysa kanunun birden fazla anlamı bulunabilir, bunların tamamını ortaya koymak, sonra bu çözümlerden en iyi, en objektif ve en gerekli, kısaca en uygun olanını olaya uygulamak işlemine, gerçek anlamda kanunun yorumlanması adı verilmektedir¹⁰.

⁵ İMRE Zahit, **Medeni Hukuka Giriş**, Üçüncü Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1980, s. 155-156; OĞUZMAN M. Kemal-ÖZ M. Turgut, **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, Filiz Yayıncılık, İstanbul, 1998, s. 50.

⁶ AKİPEK Jale G.-AKINTÜRK Turgut, **Türk Medeni Hukuku**, Birinci Cilt: Başlangıç Şahsın Hukuku, Beta Yay. 3. Baskı, İstanbul 1998, s. 112-113.

⁷ ÖZSUNAY Ergun, **Medeni Hukuka Giriş**, 4. Baskı, Güryay Matbaası, İstanbul, 1981, s. 211.

⁸ ANSAY Sami Şakir, **Hukuk Bilimine Başlangıç**, AÜHF Yayını, 6. Baskı, Ankara 1956, s. 96; EREM Faruk, **Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Cilt 1, Genel Hükümler**, Ankara 1995, s. 87.

⁹ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 112-113.

¹⁰ KÖPRÜLÜ Bülent, **Medeni Hukuk, Genel Prensipler - Kişinin Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 2612, İstanbul 1979, s. 99.

Kanunların yorumlanması onların nihaî amaçları olan taraflar arasında adaleti sağlamak, adaletin ötesine geçip hakkaniyeti egemen kılmak üzere gerçek anlamlarını, amaçlarını ortaya çıkararak, bu gerçek anlam ve amaçlara göre uygulanmalarını sağlamaktır¹¹.

19. asırda gelişen ve bilhassa bu asrın sonlarına doğru kuvvetlenen fikre göre, hâkim kanunun yalnız lafzını değil ruhunu da nazara almalıdır. Bir maddenin metni açık değilse, onun eldeki hâdiseye uyup uymadığı, yani onun hakiki manası, tefsir ile yani yorum ile meydana çıkarılır. Bu durumda tefsirin vazifesi, hukuk kaidelerinden, kanunun bütününde hâkim olan ruh ve prensiplere uygun en iyi ve en mükemmel hukuk fikrini meydana çıkarmaktır¹². Hâkim kanunu sözü ve özü ile uygularken de, öz ve sözden sonuç çıkarmak üzere yoruma başvurur¹³. Bir başka deyişle hâkim bir kuralın uygulanabilmesi için onun anlamını keşfetmek; gerçek kapsamını saptamak zorundadır¹⁴.

Bu tanımlamalar ışığında “yorum”, hukuk kurallarının veya daha dar anlamda kanunların gerçek anlamlarının ne olduğunun araştırılması ve belirlenmesi şeklinde anlam kazanmaktadır¹⁵. Burada geçen gerçek anlam ifadesi ile kanunun iradesi anlaşılmaktadır. Bu ise yazılı formül içinde ifade edilmiş olan objektif (nesnel) iradedir ve kanun koyucunun sübjektif (öznel) iradesinden farklıdır. Aynı şekilde araştırma ve belirleme ifadelerinden de, yorum işleminin sadece araştırmak değil, araştırma sonucunda belirlemeye gitmek; yani hukuk metninin analizi ile yetinmeyip sentezini de yapmak olduğu anlaşılmalıdır¹⁶.

¹¹ AKYOL Şener, **Medeni Hukuka Giriş**, İkinci Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 209-210.

¹² VELDET Hıfzı, **Türk Medeni Hukuku**, Cilt I Başlangıç ve Şahsın Hukuku, İstanbul Matbaacılık, Üçüncü Basım, İstanbul 1948, s. 15.

¹³ ZEVKLİLER Aydın, **Medeni Hukuk, Giriş ve Başlangıç, Kişiler**, Savaş Yayınları, Ankara 1989, s. 87.

¹⁴ EDİS Seyfullah, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 519, Altıncı Basım, Ankara 1997, s. 184.

¹⁵ AKINTÜRK Turgut, **Medeni Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Beta Yayıncılık, Nisan 1999, İstanbul, s. 68; Aynı yönde bkz.: AKİPEK-AKINTÜRK, s. 108-109; İMRE, s. 144; OĞUZMAN-ÖZ, s. 50.

¹⁶ SAYGILIOĞLU, s. 19.

Kanun hükümleri olduğu kadar, örf ve adet hukuku kuralları da yorumlanabilir¹⁷.

II. YORUMA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Doktrinde, özellikle Alman ve İsviçre hukuk literatüründe önemli bir şekilde incelenmiş olan kanunun yorumu, felsefi nitelikler taşımakta ve oldukça güç sorunları kapsamaktadır¹⁸. Yorum yapılırken bir hukuk kuralının taşıdığı çeşitli anlamlardan birini seçmek gerekir. Acaba bu çeşitli anlamlardan hangisi seçilecek ve hangi esaslar göz önünde tutularak yorum yapılacaktır? İşte bu durumda yoruma ilişkin görüşler önem kazanmaktadır.

A. KLASİK (TARİHİ-SUBJEKTİF) YORUM GÖRÜŞÜ

Hukuk metodolojisinde klasik yorum görüşü, “pozitivist-biçimci” hukuk anlayışını ifade etmektedir. Pozitivist-biçimci hukuk anlayışına göre yorumcunun görevi, kanun koyucunun iradesini bulmaktan ibarettir¹⁹.

Bu görüşe göre, hâkim, kanun koyucunun kuralı koyarken takip ettiği amacı araştırmalıdır. Kanun koyucu, kanunu yaparken o andaki koşulları ve ihtiyaçları göz önünde tuttuğu için kanun bu amaç çerçevesinde anlamlandırılmalıdır²⁰. Bu nedenle, kanun koyucunun güttüğü bu amacı ortaya çıkarabilmek için hâkim, gerekirse kanunun hazırlanması sırasındaki malzemedan (ön tasarı, tasarı, komisyon teklifleri, değişiklik önermeleri, yasama organındaki tartışma tutanakları, gerekçe) yararlanmalıdır²¹. Bunlar kanunun ne gibi ihtiyaçlar düşünülerek yapıldığını, şu veya bu hükmü koyarken kanun koyucunun ne gibi hususları göz önünde tuttuğunu ve bu kanunu koymaktaki maksadının, yani iradesinin ne olduğunun anlaşılmasını sağlayan en iyi ve en değerli malzemeyi oluşturur²².

¹⁷ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 112.

¹⁸ Bu konuda geniş bilgi için bkz.: İMRE, s. 159.

¹⁹ İMRE, s. 162; SAYGILIOĞLU, s. 21.

²⁰ AYAN Mehmet, **Medeni Hukuka Giriş Kaynaklar ve Temel Kavramlar, Kişiler**, Mimoza Yayınları, Konya 2006, s. 67; EDİS, s. 190; İMRE, s. 162.

²¹ ZEVKLİLER Aydın, **Medeni Hukuk Başlangıç, Kişiler, Aile Hukuku**, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:5, Diyarbakır 1986, s. 77.

²² AKİPEK-AKINTÜRK, s. 116.

XIX. Yüzyılın başlarında Fransa’da çok revaçta olan bu teori, şerhçi mektebin (exégése) doğumuna sebep olmuştur. Klâsik teori, yorumdaki hedefin, kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesini meydana çıkarmak olduğunu ve bu maksatla da özellikle kanunun hazırlayıcı malzemesinden yararlanılmasını kabul ettiği için, “sübjektif yorum teorisi” olarak da isimlendirilir. Çünkü kanun, değişen şartlara göre değil, fakat yapıldığı andaki şartlara göre ve sadece kendisiyle ilgili olan malzeme göz önünde tutularak anlaşılmaya çalışılır²³.

B. ÇAĞDAŞ (OBJEKTİF-ZAMANA UYGUN) YORUM GÖRÜŞÜ

İsviçre hukuk uygulamasında uzun süre hakim olmuş ve Türk hukuk uygulamasında da benimsenmiş bulunan objektif yorum görüşü²⁴, “sosyolojik-amaçsal” hukuk anlayışını ifade etmektedir²⁵. Sosyolojik-amaçsal yorum anlayışına göre yorumcunun görevi, hukukun nasıl uygulanması ve biçimlendirilmesi gerektiğini bulmaktır. Objektif metoda göre, kanunun yorumu ile kanun kuralının objektif anlamını bulmak, kanunun akla uygun olarak, doğru bulunan anlamını araştırmak amacı güdülür²⁶. Yorumcu için önemli olan gerçekçi, pratik, eleştirici, yaratıcı ve gelişimci olmaktır. Sosyolojik hukuk anlayışı, hayatın gerçek ihtiyaçlarının, yani dinamik değerlerin tatminini hukukun ana işlevi olarak görmekte ve hukukta gerçek anlamda kesinliğin ancak bu yolla gerçekleşeceğini kabul etmektedir²⁷.

Bu yönüme göre, kanun, sürekli bir irade beyanı (einepermanente Willenserklärung) olarak ele alınmalı ve yorumda doğrudan doğruya kanunun

²³ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 116.

²⁴ “Medenî Kanununun 481 ve 482 nci maddelerinde yazılı suretleri ile vasiyetnameye verilecek şerhin her halde tanıkların el yazısıyla yazılmış olmasının tevsik icabı ve zarureti olarak kanun maksudu bulunmadığı ve bu kimselerin tam bir anlayış ve bilgi ile bu şerhleri okuyarak altını elleriyle imza etmelerinin kanunun gözettiği tevsiki gereği gibi bağlayacağı anlaşılır. Pek iyi bilinir ki, bir hukuki kaidenin konması ve kabulü bir amacı sağlamak içindir. Kaidelerin, kuralların mânalandınlmalarında bu amaca bakılmak, onu kollamak gerektir. Amacı aşan bir yorum kanunun esasta hiç istemediği, reddettiği bir durumu ifade eder. Ve şüphesiz hüküm dayanağı olamaz. “ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu (İBK.)’ nin 28.11.1945 gün, E.13/ K.15 sayılı kararı RG. 22.07.1946, S. 6365.

²⁵ EDİS, s. 191.

²⁶ İMRE, s. 163.

²⁷ SAYGILIOĞLU, s. 21.

kendisine başvurulmalıdır²⁸. Kanun koyucu kanunu yaparken hangi amacı taşımış olursa olsun, kanun yürürlüğe girdikten sonra birçok değişiklikler olabilir. Kanunda egemen olan temel ilke ve amaçlar zaman içindeki bu değişikliklerle anlam ve kapsamını değiştirebilir. Hâkim bu değişiklikleri göz önünde tutarak, kanunun uygulandığı zamandaki koşullara ve gereksinimlere göre bir karara varması gerekir. Bu, hukuk kurallarının toplumsal değişme ve yeniliklere ayak uydurması gerektiği esasının da bir sonucudur. Bu nedenle hâkim, kanunu uyguladığı andaki amacı araştırmalıdır. Böyle olunca da, kanunun hazırlık malzemeleri, kesin ve mutlak biçimde etkili olmamalıdır, ancak hâkime yardımcı olmalıdır²⁹.

Bu teoriye göre kanun yorumlanırken ulaşılmaması gereken hedef, toplumun hâlen içinde bulunduğu hâl ve şartlardan ve kanunun amacından hareket edilerek toplumun şu andaki ihtiyaçları ile hukuk ilkelerine ve kanunun bütününe en uygun düşecek bir anlam verilmek olmalıdır³⁰.

Modern yorum teorisi kanunun, kendisine yabancı olan dış olayların, hayatın ihtiyaç ve zorunluluklarının göz önünde tutulması suretiyle yorumlanacağını kabul ettiği için “objektif yorum teorisi” ismini de alır. Bu teori özellikle hukukun uygulanmasında hâkime kanun karşısında geniş ve büyük bir serbestlik tanıyan yeni bir akımın, hukukta modernizm akımının ortaya çıkmasında etken olmuştur³¹.

C. KARMA AMAÇ (TANINABİLİR AMAÇ) GÖRÜŞÜ

“Yorumun amacı olarak tanınabilir iradenin araştırılması yöntemi” şeklinde isimlendirilen üçüncü görüşe göre yorum yapılırken bilinçli, dürüst ve makul muhatapların kanuna vereceği anlam araştırılmalıdır³².

Bu görüşe göre asıl olan, iyi niyetli her kişinin o kurala vereceği anlamdır. Kanun koyucunun kanunu yaparken taşıdığı amaç esas olmakla birlikte, bu amaca dayanarak, ileriye dönük bir yorum yapılması gerektiğini savunulur³³.

²⁸ ÖZSUNAY, s. 215.

²⁹ ZEVKLİLER, *Kişiler*, s. 77.

³⁰ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 118.

³¹ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 118.

³² AYAN, *Medeni*, s. 68.

³³ ZEVKLİLER, *Kişiler*, s. 78.

D. SERBEST YORUM GÖRÜŞÜ

Serbest yorum nazariyesine göre, hâkim kanun metni ile bağlı kalmaksızın, tümüyle serbest bir biçimde, âdil sayılabilecek bir sonuca varmak üzere yorum yapmalıdır. Böyle bir yorum, kanun metnine aykırı (coratralegem) bir nitelik bile taşıyabilir³⁴.

Bu son görüş, hâkimin, herhangi bir etki altında kalmadan hükmü dilediği gibi yorumlamasını savunmaktadır³⁵.

III. YORUMUN UNSURLARI³⁶

Seçilen yorum yöntemi ne olursa olsun, yorumcu belli dayanak noktalarını esas alarak araştırma yapmak zorundadır. Bu dayanak noktaları konusu uzun süre hukukçuların ilgi alanı içinde kalmış, bu konuda çeşitli görüşler ortaya çıkmıştır. Hâkim, sağlıklı bir sonuca ulaşabilmek için yorum yaparken bunları göz önünde bulundurmalıdır. Günümüzde genel kabul görmüş şekliyle yorumun unsurlarını şu şekilde sıralamak mümkündür.

A. KANUN METNİ

Yorumun temel unsuru ve yorumda başvurulacak ilk dayanak noktası kanun metnidir³⁷. Kanun metninde yer almayan bir hukuk kuralının, yorum yoluyla, kanuna eklenmesi olanaksızdır. Kanunun anlamı, mantık analizlerine, dilbilgisi analizlerine başvurularak, yerine göre sözcüklerin de yardımıyla, metnin noktalama işaretleri, başlık veya kenar başlıkları da göz önünde tutularak kanun koyucunun kullandığı terimler ve cümleler tek tek ele alınarak bulunabilir³⁸. Kanun metninin anlaşılmasız ve karışık bir nitelik göstermesi halinde hâkimin, çeşitli mantık kurallarına (kıyas, karşıt kavram, evleviyet) başvurarak kanun metnini yorumlaması gerekir.

³⁴ ZEVKLİLER, *Kişiler*, s. 78.

³⁵ AYAN, *Medeni*, s. 68.

³⁶ Yorumun unsurları konusunu ÖZSUNAY, “Yorumlama Öğeleri” olarak, s. 188-190; EREM, “Yorum Vasıtaları”, s. 101-104 şeklinde ele alıp incelemiştir.

³⁷ İMRE, s. 165; EDİS, s. 193; SAYGILIOĞLU, s. 22.

³⁸ EDİS, s. 194.

Ancak kanun metninin diğerk ülke kaynaklarından alınmış tercüme şeklinde olduğu durumlarda bu tercüme metninde tercüme yanlışlığı veya müphem bir ifadenin bulunması halinde ister istemez ilgili ülkenin kaynağına başvurulabilecektir. Nitekim Türk Yargıtay'ının içtihadı birleştirme kararlarında; “Kanunlarımızı yorumlarken kendi metinlerimizi göz önünde tutmakla beraber yorumlarda ilmi içtihatlardan da yararlanılabileceğine göre bunların asıllarına da bakmaktan vazgeçmeyiz”³⁹ denilmek suretiyle kanunun alındığı ülke kaynağı esas alınmıştır⁴⁰.

Bu konuda; İsviçre’de kabul olunan Medeni Kanun’un yorumuna ilişkin bir kuralın, Türk Medeni Kanunu’nun yorumunda geçerli olup olmayacağı sorusunun cevaplandırılması gerekmektedir. Kanuna nispeten hukuk çok daha geniş ve toplum hayatının ihtiyaç ve isteklerine göre şekil alır. Bu sebeple, kanun aynı olmakla beraber, Türk Medeni Kanunu’nun yorumlanması ve uygulanması, İsviçre Medeni Kanunununkinden farklı bir şekilde gelişebilir⁴¹.

Kanun metni ile ilgili olarak kenar başlıkları konusunun da kanun uygulamasında önemli bir rolü bulunmaktadır. Kenar başlıklarının, kanunun içyapısının (sistematiğinin) ayrıntılarını göstermesi ve herhangi bir hükmün kolayca bulunmasına yardımcı olması, bazı hükümlerin daha açık anlaşılmasını sağlaması bakımından yararları vardır⁴².

Kenar başlıklarının kanun metninden sayılması gerektiğini belirten görüşler; Anayasa ve kanunların her çeşit başlıkları, kısım ve bölüm adları ile bütün olmasını ve kenar başlıklarının gerek yorum, gerek sistematik açıdan önem taşımasını gerekçe göstermektedirler.

Ancak Türk hukuk sisteminde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’nin bir yasama yorumunda⁴³ ve 1961 Anayasası’nın 156. maddesinde, 1982 Anayasa’sının 176. maddesinde kenar başlıklarının kanun metninden sayılmayacakları açıkça

³⁹ EDİS, s. 194, Yargıtay İBK’nın 28.11.1945 gün, E.13/ K.15 sayılı kararı- RG. 22.07.1946, S. 6365; Aynı yönde Yargıtay İBK’nın 20.09.1950 gün ve E.4/K.10; 10.12.1952 gün ve E.7/K.2 sayılı kararları, Bu kararların alındığı kaynaklar OĞUZMAN-ÖZ, s. 165-166; SAYGILIOĞLU, s. 22.

⁴⁰ SAYGILIOĞLU, s. 22.

⁴¹ İMRE, s. 166.

⁴² İMRE, s. 166; SAYGILIOĞLU, s. 22.

⁴³ TBMM’nin 26.12.1944 tarih ve 1327 sayılı tefsir (yorum) kararında, kanunun fasıl başlıklarının ve maddelerdeki kenar başlıklarının kanun metninden sayılmayacağı belirtilmiştir. İMRE, s. 167 dipnot 26; OĞUZMAN-ÖZ, s. 44.

hükme bağlandığından, kanunda açık bir hüküm bulunmadığı takdirde, kenar başlıkları, metni açıklayıcı bir görev üstlenecek; buna karşın kanun metnine dâhil edilemeyecektir.

B. KANUN SİSTEMATİĞİ

Yorumun unsurlarından bir diğeri kanunun sistematığıdır. Kanunun bir sistem ve birlik teşkil ettiği fikrinden hareket eden kanun sistematığı; kanunun kendi içindeki ve hukuk düzeni içindeki bütünlüğünü ifade eder. Dar anlamda kanunun sistematığı kanunun kendi içinde, çeşitli bölüm, başlık, madde ve hükümleri arasındaki bütünlüğü ifade etmektedir. Buna karşılık geniş anlamda kanunun sistematığını; kanunun, hukuk düzeni içinde diğer hukuk dallarıyla olan ilişkisi ve bütünlüğü oluşturur.

Burada hâkim yorum yaparken bütünü inceler ve hükümleri fıkra ve maddelerle birbirine yaklaştırarak kanundaki mantığı saptar. İkinci olarak, kanunun temelindeki mevcut düzenleyici düşüncüyü keşfeder⁴⁴.

Sistematik unsuru dikkate almamak ve kanun kuralını tek ve ayırıcı olarak ele almak bizi o hükmü yorumlamaya değil, tam aksine kazuist metoda ve hukuk kurallarının sırf şekli olarak incelenmesine götürür⁴⁵. Zira kanun, birbiriyle ilgisi olmayan parça parça hükümlerden ibaret değildir; aksine bir bütün olup çeşitli hükümler bu bütünün mantıksal bir sistem içinde düzenlenmiş parçalarıdır⁴⁶.

Özetlemek gerekirse, kanunun sistematığı kanunun iç örgüsüdür. Bu örgü bir intizam içindedir. Kanun koyucu da bu intizamı, kanunun bu iç düzenini, iç örgüsünü, hükümler arasındaki ilişkileri açıklamalı ve mantıklı gösterecek şekilde kurmalıdır⁴⁷.

C. KANUNUN RUHU VE AMACI

Kanunun ruhu, kanunun bütününe egemen olan esaslara göre belirli bir maddenin ifade ettiği anlamdır⁴⁸. Kanunun yorumunda aranan şey, kanun metninin

⁴⁴ AKYOL, s. 225; EDİS, s. 195.

⁴⁵ EREM, s. 102.

⁴⁶ AKYOL, s. 227; OĞUZMAN-ÖZ, s. 44; SAYGILIOĞLU, s. 23.

⁴⁷ AKYOL, s. 228.

anlamıdır, ruhudur⁴⁹. Kanunun yorumunda amaç, hukuk metninde saklı olan objektif ve gerçek iradeyi ortaya çıkarmaktır. Bu iradenin ortaya konmasında hareket noktası, bizzat hukuk metninin yazılı ifadesi olmakla beraber; bu ifade biçiminin amaca aykırı olmaması da gerekir. Bir diğer deyimle yazılı ifade biçimi, kanunun ruhuna (fikir-mantık unsuru) uygun olmalıdır. Eğer bir olayda her ikisinin sonuçları birbirinden ayrı ise fikir-mantık unsuru yeğlenmelidir; zira hukuk metni (kanunun lafzı), düşüncüyü tam ifade edemediği hallerde bu metne bağlı kalmamalıdır⁵⁰.

Kanunun amacı, geniş anlamda hukukun amacıdır. Hukuk, toplumda düzeni sağlamak, düzen içinde refahı sağlamak noktasından hareket ederek bugünkü gelişmiş toplum düzeninde hukukun mutlak egemenliğine, hukuk devletine, hukukun üstün ilkelerinin üstünlüğüne, Anayasa'nın üstünlüğüne, insan haklarına saygılı bir yönetim ve hukuk anlayışına varmıştır⁵¹.

Kanunun anlamının belirtilmesinde kanunun konuluş nedenine dayanırken, kanun koyucunun tanınabilir amacını gösteren emareleri ihtiyatlı bir şekilde göz önünde tutmak gerekmektedir. Kanun kuralı konulurken ortaya çıkan yarar çatışmalarının uzlaştırılmasında kanun koyucuya yol gösteren değerlerin bulunmasına çalışılır⁵². Dolayısıyla kanun sistematığının veya hazırlık çalışmalarının yorumlanacak hüküm için doğrudan ışık tutmadığı hallerde de gerek bu unsurlar, gerek düzenlemenin niteliği, hükmün kanuna konulmasındaki amacın ortaya çıkmasını sağlayabilir. Öte yandan, kanunun izlediği amaç yerine, yorumcu kendi çözümünü ikame etmemelidir.

⁴⁸ AKINTÜRK, s. 68.

⁴⁹ İMRE, s. 167; "...kanunların yorumuna esas, hükümlerin konuluş amaçlarının göz önünde tutulması ve kanunun yalnız sözüne değer verilerek konuluş amacına aykırı durumların gerçekleşmesine meydan verilmemesi olduğundan..." Yargıtay Hukuk Genel Kurulu (HGK)' nun 05.06.1963 gün, 6/81 E. 40 K. sayılı kararı [http://www. sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr) (Erişim Tarihi: 03.05.2014).

⁵⁰ EREM, s. 101, SAYGILIOĞLU, s. 24.

⁵¹ AKYOL, s. 228.

⁵² İMRE, s. 167-168.

D. KANUNUN TARİHSEL ÖGELERİ

Kanunun tarihsel ögeleri ifadesinden çeşitli hazırlık çalışmalarını anlamak gerekir⁵³. Kanunun tarihsel ögeleri arasında, özellikle, kanun koyucunun hazırlık çalışmaları, ön tasarılar, tasarılar, gerekçeler, komisyon ve meclis tutanakları büyük önem taşır. Yorumcu, kanun koyucunun düşüncesini ilk önce bu hazırlık çalışmalarında bulabilecektir. Hazırlık çalışmaları, yorumda yardımcı unsurlardır.

Yorumcu, olabildiğince, kanunun metne dönüştürülmesi sırasındaki ruh halini yeniden bulmalı, ahlaki, sosyal, ekonomik, bilimsel ve teknik verileri kanun koyucunun yararlandığı biçimde ortaya koymalıdır⁵⁴.

Kanunun tarihçesi araştırılarak yorum yapılırken, tarihsel süreç içindeki kesintilere ve sert dönüşümlere dikkat etmek gerekir. Şüphesiz, kanunun tarihçesinin araştırılması yoluyla yorumun her zaman, kesin bir sonuç verdiği söylenemez. Bununla birlikte, hazırlık çalışmaları ile diğer doğuşla ilgili unsurlar, kanun koyucunun kullandığı terimlere vermek istediği anlamın açık bir şekilde tespitine; karşılıklı çıkar veya yarar uyumsuzluğunun ortaya çıkarılmasına ve bilinmesine yarayabilir⁵⁵.

E. KANUNUN SOSYOLOJİK YÖNÜ

Kanunlar, gelecekte uygulanmak üzere çıkarıldığı halde, konulduğu zamanın koşullarından etkilenir. Kanunların ortaya çıkarılmasında zamanın sosyal, toplumsal, ekonomik ve politik koşullarının etkili olduğu açıktır.

O halde bir kanun hükmünün yorumlanmasında, yorumun yapıldığı zamanın koşullarının ve ihtiyaçlarının göz önünde bulundurulması, bir hükme verilebilecek olan anlamların içinde zamanın koşullarına ve ihtiyaçlarına en uygun olanının yeğlenmesi gerekir. Kanunun anlamı hakkında kuşku ve duraksamalar ortaya çıktığı takdirde, kanunun doğmasında, belli bir zamanın kanun koyucusunun iradesinin

⁵³ EDİS, S. 194; AKİPEK-AKINTÜRK, s. 114; İMRE, s. 157.

⁵⁴ EDİS, s. 195; İMRE, s. 155; ÖZSUNAY, s. 195.

⁵⁵ EDİS, s. 195.

oluşumunda etkin olan unsurları incelemek yararlı olacaktır. Öte yandan ihtiyaçlar, koşullar, değer yargıları zaman içinde değiştiği halde, kanun halen bunlara cevap verebiliyorsa, burada, kanun hükmünün varlık nedeni değil de kanunun yürürlüğünü haklı kılan nedenler geçerlidir⁵⁶.

IV. YORUM TÜRLERİ (ÇEŞİTLERİ)

A. YASAMA YORUMU

Yasama yorumu (teşrii tefsir) ya da resmi yorum, yasama organı tarafından herhangi bir kanun maddesinin anlamının açıklanmasıdır⁵⁷. Bir diğer anlatımla yasama organının, kendi iradesinin ne olduğunu belirterek kanun hükmünün anlamını açıklığa kavuşturmasıdır⁵⁸. Ancak bu durum, kanunun somut olaylar karşısında yorumlanması şeklinde değil; genel hüküm koymak şeklinde ortaya çıkar⁵⁹. Yasama yorumuna özellikle bir kanun hükmünün anlamının ülkede önemli uyumsuzluklara sebebiyet verdiği hallerde başvurulur. Yasama yorumu, kanunun anlaşmazlık doğuran hükmünün gerçek anlamını belirlemek suretiyle maddenin bundan böyle herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmasını sağlar. Bu bakımdan ve bizzat kanun koyma yetkisine sahip bir organ tarafından yapılmış olmasından dolayı, aynen kanun hükmündedir, bütün mahkemeleri ve yürütme organını bağlar⁶⁰.

Yasama yorumunun bazı belirgin özellikleri arasında kanun gücünde olması, bağlayıcı ve görüş belirleyici niteliğinin bulunması ve geçmişe etkili olması sayılabilir. Yasama organı tarafından yapılan yorum, mevcut hükmün açıklanmasına yönelik olduğundan geriye etkilidir. Bu yorum, yorumlanan hükmün başlangıcından itibaren geçerli sayılır⁶¹.

Yasama yorumunun yapılabilmesi için Anayasada açık hükmün bulunması gerekir. 1924 Anayasasının 26. maddesi ile TBMM'ye bu yetki tanınmıştır ve

⁵⁶ SAYGILIOĞLU, s. 25.

⁵⁷ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 113.

⁵⁸ EDİS, s. 187.

⁵⁹ SAYGILIOĞLU, s. 26; EDİS s. 187; AKİNTÜRK, s. 70; ÖZTAN Bilge, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara 2001, s. 132.

⁶⁰ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 113; BİLGE Necip, **Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, Turhan Kitabevi Ankara 1996, s. 200-201.

⁶¹ ÖZSUNAY, s. 211-212.

TBMM tanınan bu yetkiyi “yorum kararları” şeklinde yapmıştır⁶². 1961 ve 1982 Anayasalarında TBMM’ ye böyle bir yetki verilmemiştir. Bu yaklaşıma gerekçe olarak; “*kanunun resmi yorumunun normal olarak yargı yetkisine giren bir husus olduğu, tamamen bağımsız hale getirilmiş bulunan yargının yasama yorumuyla bağlanabilmesinin düşünülemeyeceği, yasama organının çıkardığı kanunların ihtiyaçları karşılayamadığı hallerde yapılacak şeyin bunları değiştirmekten ibaret bulunduğu...*’ gösterilmiştir⁶³. Yasama yorumu 1961 ve 1982 Anayasaları tarafından kabul edilmediği için günümüzde uygulama değeri yoktur⁶⁴.

B. BİLİMSEL YORUM

Bilimsel yorum (ilmi tefsir), çeşitli pozitif hukuk kurallarının açıklanması amacıyla, öğretici tarafından yapılan yorumdur⁶⁵. Bu yorum, diğer bilimsel faaliyetler gibi daha çok teorik mahiyet arz eder. Ayrıca bilimsel yorumun hukuk kurallarının kolaylıkla anlaşılması, pozitif hukukun gelişimi ve günün ihtiyaçları ile sosyal hayatın zorunluluklarına uydurulması üzerine önemli etkileri vardır. Bilimsel alandaki yeni buluşlardan, hukuk alanında ortaya atılan yeni görüşlerden faydalanılmak suretiyle yapılan bilimsel yorumun, statik mahiyet arz eden hukuk kurallarını sosyal hayatın her an ortaya çıkan yeni ihtiyaçlarına uygulamak durumunda bulunanlara da büyük yardımı dokunur. Zaten kanunun şu veya bu hükmünün bilim adamlarının çoğunluğu tarafından aynı surette anlaşılacak açıklanması “bilimsel içtihatları” oluşturur⁶⁶. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu⁶⁷(TMK.)’nin 1.maddesinde yer alan “*Hâkim karar verirken bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanır.*” hükmü ile hâkimlere hukukun uygulanmasında bilimsel içtihatlardan yararlanmaları önerilmektedir⁶⁸. Bununla

⁶² BATUN Mehmet, **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Seçkin Yayıncılık, Ağustos 2012, s. 28; SAYGILIOĞLU, s. 26.

⁶³ EREM, s. 89; DÖNMEZER Sulhi-ERMAN Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt 1, Beta Yayıncılık, İstanbul 1997, 14. Baskı, s. 198.

⁶⁴ AYAN, *Medeni*, s. 66; AKINTÜRK s. 68.

⁶⁵ ZEVKLİLER, *Kişiler*, s. 87; ÖZSUNAY, s. 212.

⁶⁶ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 113; ANSAY, s. 96; DÖNMEZER-ERMAN, s. 197; İMRE, s. 158; EDİS, s. 173.

⁶⁷ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, RG. 08.12.2001, S. 24607.

⁶⁸ BATUN, s. 31.

birlikte, bilimsel yorumun yasama yorumu gibi bağlayıcı olmaması onu yasama yorumundan ayırmaktadır⁶⁹.

C. YARGI YORUMU

Yargı yorumu (kazai tefsir), kanunu uygularken mahkemeler ve hâkimler tarafından yapılan yorumdur. Soyut ve genel nitelikli kanunların somut ve özel nitelikli olaylara uygulanmasında, hâkimin yorum yapma zorunluluğu ortaya çıkar⁷⁰. Bu bakımdan yargı yorumu hükme bağlanacak olaylara ilişkindir.

Yargı yorumunun özelliklerinin başında “özel” yani “olaya özgü” nitelikli olması gelmektedir. Yargı yorumunu diğer yorumlardan ayıran en belirgin fark budur⁷¹. Ayrıca yargı yorumu, kanunun somut bir olaya uygulanmasını mümkün kılmak maksadıyla o belirli olayın özellikleri dikkate alınarak yapılır ve kural olarak diğer mahkemeleri ve hatta yorumu yapan hâkimi bağlamaz. Yargı yorumunda hâkim, aynı olay hakkında daha önce verilmiş veya kendisinin vermiş olduğu kararlarla bağlı değildir. Hâkim aynı konuda farklı kararlar verebilir. Diğer hâkim veya mahkemelerin verdiği kararlar da hâkimi bağlayıcı nitelikte değildir⁷². Hâkimin bu şekilde benzer olaylarda farklı yorumlar yapması temyiz yolunu açacak ve bu durumda yüksek yargı organlarının içtihadı birleştirme kararları devreye girecektir⁷³. 2797 sayılı Yargıtay Kanunu⁷⁴, nun 45. maddesinde yer alan düzenlemeye göre “İçtihadı birleştirme kararları benzer hukuki konularda Yargıtay Genel Kurullarını, dairelerini ve adliye mahkemelerini bağlar.” Bu durumda bütün mahkemeler bu karardan sonra içtihatları birleştirme kararına konu olan hukuk kuralını Yargıtay’ın manalandırdığı biçimde anlamaya mecburdurlar⁷⁵.

⁶⁹ EDİS, s. 189.

⁷⁰ SAYGILIOĞLU, s. 27.

⁷¹ SAYGILIOĞLU, s. 27.

⁷² ZEVKLİLER, *Kişiler*, s. 87; AYAN, *Medeni*, s. 67; AKINTÜRK, s. 69.

⁷³ ÖZSUNAY, s. 211; ÖZTAN, s. 133; AYAN, *Medeni*, s. 67.

⁷⁴ 2797 sayılı Yargıtay Kanunu, RG. 08.02.1983, S. 17953.

⁷⁵ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 114.

D. İDARİ YORUM

Anayasa'nın 8. maddesinde belirtildiği üzere yürütme, anayasa ve kanunlara uygun olarak hareket eder. Bunun anlamı, idari birimlerin uygulama yükümlülüğünde olduğu kuralların ne demek istediğini bilmesi, gerekirse anlamak için kafa yormasıdır. İşte, bir kanunun hükümlerini uygulamakla görevli idari birimler tarafından yapılan yoruma “idari yorum” denilmektedir⁷⁶.

Vergi hukuku açısından vergi idaresinin, vergi ile ilgili kanun hükümlerine verdikleri anlam ve bu hükümleri uygulama biçimleri önem kazanmaktadır⁷⁷. Vergi idaresinin yorumu, oluşturduğu genel tebliğ, iç genelge, özelge (mukteza) gibi kaynaklara yansıyan görüşü olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yorum türü yargı mercileri için bağlayıcı değildir⁷⁸.

V. YORUM YÖNTEMLERİ (METODLARI)

Hâkimin kanunu hangi maksat ve hedefleri göz önünde tutarak yorumlayacağını yorum teorileri belirler. Bütün modern kanunlarda olduğu gibi TMK.'da da yorumlamada uygulanacak metotlar hakkında herhangi bir hüküm yoktur. Bu bakımdan hâkim, hukuk biliminden yararlanarak yorumlamada uygulayacağı metodu bizzat seçmek durumundadır. Zaten TMK., birinci maddesinin ikinci fıkrasıyla hâkime bu konuda bilimsel ve yargısal içtihatlardan yararlanma ödevini yüklemektedir. Bununla beraber TMK. bir dereceye kadar hâkime sadece lafzi yoruma bağlanmamasını emreder. O halde hâkim, kanunun ruhunu en iyi biçimde meydana çıkarmak maksadıyla hukuk bilimi tarafından ileri sürülen bütün yorum metotlarından yararlanmalıdır. Kural olarak bunlardan sadece birine bağlanmamalı, sadece biriyle yetinmemelidir⁷⁹.

Bu başlıkta yorum yöntemleri hukukun tüm dallarında geçerli olan genel haliyle ele alınmıştır. Yorum yöntemleri ikinci bölümde yer alan “Vergi Hukukunda

⁷⁶ BATUN, s. 32.

⁷⁷ AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, 8. Baskı, s. 32.

⁷⁸ BATUN, s. 32.

⁷⁹ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 119.

Yorum Yöntemleri” başlığı altında, vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

A. DEYİMSSEL (LAFZİ) YORUM YÖNTEMİ

Deyimsel yorum, hukuk metninin sözcük anlamından hareket eden bir yorum yöntemidir⁸⁰. Kanunun amacını meydan çıkarabilmek için, kanunun lafzının iyi anlaşılması gerekir. Çünkü kanunun lafzı, kanun koyucunun alışılmış dil kurallarına uygun olarak belirli bir hukuki kurumun nasıl düzenlendiğini göstermek için başvurduğu ifade araçlarıdır. Kanunun lafzı, kanunun amacını açığa vurmak için kullanılan işaretler demektir. Bu sebeple yorumlamada ilk hareket noktası, kanunun lafzıdır ve ilk olarak kullanılacak olan yorum metodu da lafzi yorumdur. Burada, kanun koyucunun başvurduğu esaslar, genel dil kullanımı, hukuksal dil kullanımı, kanunun hükme bağladığı yaşamdaki dil kullanımı olarak ortaya çıkar.

Deyimsel yorum yönteminde hareket noktası, hukuk metninin bizzat kelime anlamını araştırmaktır. Bu araştırma yapılırken hukuk uygulamasında hukukun kendi dilini kullanmak gerekmektedir. Deyimsel yorum yönteminde ikinci aşama, hukuk kuralının hukuk metni içindeki yerini saptamaktır⁸¹. Bu yorum yönteminde değerlendirme yapılırken noktalama kuralları da göz önünde bulundurulur. Kanunun hangi zaman dilinin esas alınarak yorumlanacağı konusunda günümüz dilinin esas alınması, ancak değerlendirmede tereddüt hâsıl olur ise o zaman, tarihi anlamın dikkate alınması gerekmektedir⁸².

Kenar başlıklarının madde metnine dâhil edilip edilmemesi hususu burada önem arz etmektedir. Mesela, TMK.’nın 1. maddesinin birinci fıkrasında yer alan

⁸⁰ SAYGILIOĞLU, s. 29; ÖZTAN, s. 128; AKINTÜRK, s. 72.

⁸¹ SAYGILIOĞLU, s. 30.

⁸² BATUN, s. 41; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi (HD), 17.04.2007 gün ve 2006/33909 E. ve 2007/11104 K. sayılı kararında “5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun’ un 1. maddesinde yer alan “gazete” kavramının, haberlerin elektronik ortamda, umuma açık olarak yayınlanması ve okuyucunun yararlanmasına sunulması suretiyle internet ortamında yapılan faaliyeti de kapsadığı yönünde” karar vererek “gazete” kelimesinin, kanunun yürürlüğe girdiği 1952 yılındaki anlamını değil, bugünkü anlamını esas almıştır. <http://www.ceis.org.tr> (Erişim Tarihi: 10.05.2014).

“kanun” sözcüğü geniş yorumlanarak “yazılı hukuk” şeklinde anlaşılır. Yani pozitif hukukun yazılı kısmını meydana getiren bütün kural türleri buraya dâhildir⁸³.

Bu yorum metodu, belki de kanunun yorumlanmasında ilk başvurulacak yöntemdir, çünkü maddenin anlamını kavramadan onun ruhuna inmek mümkün değildir. Bu yorum yöntemi, her zaman hükmün amacına uygun sonuç vermemesi nedeniyle yetersizdir. Açıklanan beyan ile bunun esasını oluşturan irade arasında uygunsuzluk ortaya çıkabilir. Nitekim bu yöntemin en çok eleştirilen hususlarından birisi budur⁸⁴. Bununla beraber, kanunun yorumlanmasında çok istisna olarak sadece bu metotla yetinilebilir. Zira sadece bu metotla kanunun ruhunu ortaya çıkarmaya imkân yoktur. Zaten bu, TMK.’nın birinci maddesinden de anlaşılır⁸⁵.

Medeni Kanunumuz, birinci maddesinde, kanunun lafzı ile uygulanacağını belirterek bu yorum yöntemini benimsediğini ortaya koymuştur. Bununla beraber, yalnızca bu yorum yöntemini benimsemekle kalmamış, kanunun sözü ve ruhuyla uygulanması gerektiğini de özellikle vurgulamıştır⁸⁶.

B. TARİHSEL (SÜBJEKTİF) YORUM YÖNTEMİ

Tarihsel yorum yöntemi, kanun koyucunun kanunu koyarken izlediği amacı araştırmaya yönelik yöntemdir⁸⁷. Bir diğer anlatımla kanun koyucu otoritenin iradesini araştırarak kanunun hazırlandığı zamandaki koşulları ve anlayışı göz önünde bulundurmaktadır.

Tarihsel yorum yönteminin temel esprisi, kanun koyucunun bazı olaylar ve ihtiyaçlar için kanun koymuş olmasına dayanmaktadır. Kanun kökünü geçmişten alan ve geleceğe yönelmiş olan düzenleyici kuralların tümü olduğuna göre asıl amaç, kanunun konuluş nedenlerine ulaşmaya bağlı olmaktadır. Bu yöntemde maddenin şu andaki anlamı aranmaz; tersine kanunun yapıldığı tarihteki kanun koyucunun sübjektif iradesine göre anlamlandırma söz konusudur. Bunun için, tarihsel yorum yöntemi, sübjektif yöntem diye de adlandırılmaktadır⁸⁸.

⁸³ AYAN, *Medeni*, s. 68.

⁸⁴ SAYGILIOĞLU, s. 30.

⁸⁵ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 119.

⁸⁶ ZEVKLİLER, *Kişiler*, s. 78.

⁸⁷ ÖZSUNAY, s. 214; ZEVKLİLER, *Başlangıç*, s. 88; ÖZTAN, s. 128.

⁸⁸ EDİS, s. 190.

Bu yorum yönteminde kanun koyucunun iradesini araştırmak amaç olduğuna göre nasıl bir yolun izleneceği sorusu gündeme gelmektedir. Burada kanunun hazırlık çalışmaları ortaya çıkmaktadır ki; bunlar, kanun tasarısı ve teklifleri, komisyon görüşmelerine ilişkin rapor ve tutanaklar, meclis görüşmelerini yansıtan tutanaklar ve kanun gerekçeleri şeklinde sıralanmaktadır⁸⁹. Eğer kanun, diğer ülke kaynaklarından alınmış ise tarihsel yorum yöntemi çerçevesinde mehzaz kanunun o tarihte yürürlükte bulunan hükümlerine de başvurulabilmektedir. Bu sebeple, Medeni Kanun ve Borçlar Kanunu bakımından kanunun ruhu araştırılırken İsviçre Kanunu'nun metninden ve hazırlık çalışmalarından da yararlanılması bir anlamda gerekliliktir⁹⁰.

Ancak tarihsel yorum yöntemi ile “kanunun yürürlük tarihine uzanan yorum” yanında, “kanunun evrimi” de anlaşılmaktadır. Yani bu yorum yöntemi, ya belirli bir kanunun tarihsel gelişimine ya da hukuk tarihinin belirli bir yorumuna dayandırılmaktadır.

Kanunun yorumunun, kanunun tarihsel gelişimine dayandırılması halinde, yasama organında veya diğer anayasal organlarda kanunun hazırlanması aşamasında yapılan çalışmalar incelenerek esas alınmaktadır⁹¹.

Hukuk tarihine dayandırılan yorum durumunda ise, mevzuatın gelişimi göz önüne alınarak, kanunların birbirini izleyişi belirli bir yöntemle ele alınmak suretiyle inceleme yapılmaktadır⁹².

Öte yandan tarihsel yorum konusunda sübjektivistler, “Kanun koyucunun kanun yapma arzularının araştırılması” şeklinde yaklaşıma sahiptirler; bu arzuların ortaya çıkarılmasının anahtarını tarihsel yorum yönteminde görürler. Objektivistler ise tarihsel yorum yöntemini, kanun koyucunun objektif arzularının kavranmasında kanun yorumunun hedefi görürler; buna “kanunun normatif mantığı” demektedirler.

⁸⁹ EDİS, s. 190.

⁹⁰ OĞUZMAN-ÖZ, s. 45; Yargıtay İBK'nın 28.11.1945 gün, E.13/ K.15 sayılı kararında, “kanunlarımızı yorumlarken kendi metinlerimizi göz önünde bulundurmakla beraber yorumlarda ilmi içtihatlardan da yararlanabileceğine göre bunların asıllarına da bakmaktan vazgeçemeyiz.” denilmek suretiyle kanunun alındığı ülke kaynağına başvurulabileceği belirtilmiştir. RG. 22.07.1946, S. 6365.

⁹¹ ZEVKLİLER, *Başlangıç*, s. 88; ÖZSUNAY, s. 216; AYAN, *Medeni*, s. 67; AKYOL, s. 241.

⁹² İMRE, s. 162.

Böylece kanunu kendi yorumunda değişikliğe uğrayabilir görürler; çünkü kanun koyucunun sübjektif arzuları söz konusu değildir⁹³.

Tarihsel yorum yöntemine yapılan eleştiriler, belli başlı iki noktada toplanmaktadır. Bunlardan ilki, kanun koyucunun gerçek iradesinin çoğunlukla belli olmamasıdır. Şöyle ki kanunlar, kurallar çok sayıda kişiler tarafından hazırlanmakta, bu çalışmalarda ileri sürülen fikirler arasında aykırılıklar bulunmaktadır.

Eleştirilerin ikinci noktasını ise, günümüzde kanunların yorumundaki yeni teknikler oluşturmaktadır. Bilindiği gibi kanunlar, gelecekte ortaya çıkabilecek olay ve durumları kavramaya yönelik olduğuna göre, yorumda zaman olarak geriye gitmek fazla anlam taşımamaktadır. Sürekli değişen ve gelişen toplum yapısı karşısında hukuk düzenini statik varsaymak, hukukun gelişmesine engel olmak ve onu çağdışı bırakmak demektir.

Ancak tüm eleştirilere rağmen günümüzde tarihsel yorum yöntemi araçlarından olan hazırlık çalışmalarının belli bir değeri ve önemi vardır. Bütün sorun bu aracın dikkatli kullanılmasına ve bu konuda belirli esasların gözden uzak tutulmamasına bağlı olup ülkemizde de çok uygulanan yorum yöntemlerinden biridir⁹⁴.

C. SİSTEMATİK (MANTIKSAL) YORUM YÖNTEMİ

Kanunun mantıki ve sistematik bir eser olduğu ve kendi kendisine yettiği esastan hareket eder⁹⁵. Bu yorum yöntemine göre, bir mantık ağı içinde, kanun maddesi ile diğer öğeler arasında bağlantı kurulur. Buna göre; o kanun maddesinin kanun içindeki yeri, hangi bab, hangi fasıl içinde düzenlendiği; o bab ya da fasıldaki maddeler arasındaki mantıksal ilişki ve akış sırasına göre maddenin düzenlemek istediği husus; kanunun tümüne egemen olan fikir ağına göre yorumlanan maddenin kanunun plan ve sistematığına göre neye ilişkin olduğu ve neyi düzenlediği; maddenin kenar başlığı açısından neye ilişkin ve kapsamının ne olduğu gibi hususlar

⁹³ ÖZTAN, s. 131; İMRE, s. 162.

⁹⁴ DÖNMEZER-ERMAN, s. 212.

⁹⁵ AKINTÜRK, s. 72; AYAN, *Medeni*, s. 69; ZEVKLİLER, *Başlangıç*, s. 89.

belirlenmeye çalışılır. Bu yapılırken kanunun hazırlık malzemesinden de büyük ölçüde yararlanır⁹⁶.

Örneğin 818 sayılı Borçlar Kanunu⁹⁷,nun 162 ve müteakip maddelerinde alacağın temlikî düzenlenmiştir. Temlikin niteliği ile ilgili olarak kanunda açık bir hüküm yer almamakla birlikte, niteliği itibariyle bir akit olduğu, temlikin şeklini düzenleyen 163. maddenin kenar başlığının “Akdin Şekli” olarak ifade edilmiş olmasından anlaşılmaktadır⁹⁸.

Bu yorum yönteminde hüküm, içinde yer aldığı kanunun sistematigi açısından değerlendirilerek kanunun tümüne hakim bulunan değer yargıları da nazara alınır. Böylece hükmün, bütün içinde taşıdığı anlam belirlenmeye çalışılır⁹⁹.

Mantiki yorum metodu, kanundan mantık yollarıyla mutlaka bir hüküm çıkarılabileceği esasına dayanır; mantık kuralları ve oyunlarıyla varılan sonuçların, toplumun kanunun uygulandığı andaki ihtiyaçlarına ve menfaatlerine uygun düşüp düşmediği üzerinde hiç durmaz. Bu itibardır ki bu yorum metoduyla kanun hükümlerine verilmek istenilen anlam daha çok teorik ve belki de mantiki bir anlam olur. Fakat maddelerin bu biçimde anlaşılması, çoğu kez ne kanunun ruhuna uygun düşer, ne de hayatın gereklerini karşılar.

Salt mantiki yorum metoduna dayanılmak suretiyle verilen mahkeme kararlarına “kavrama dayalı mahkeme içtihatları” denir¹⁰⁰.

D. AMAÇSAL (GAİ) YORUM YÖNTEMİ

Bilindiği gibi her kanun veya düzenleyici metin, toplumsal bir ihtiyacı karşılamak için konulmuştur¹⁰¹. Kanunlar hukuki ilişkileri düzenlerken, çatışma halinde bulunan menfaatler arasında bir denge sağlamak isterler. Doğal olarak bu dengenin kurulabilmesi için, daha fazla korunmaya değer menfaatin hangisi olacağı hususu kanun koyucu tarafından kararlaştırılmış olmalıdır. Bunun

⁹⁶ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 120; ZEVKLİLER, *Kişiler*, s. 79.

⁹⁷ 818 sayılı Borçlar Kanunu, RG. 29.04.1926, s. 359.

⁹⁸ BATUN, s. 46.

⁹⁹ AYAN, *Medeni*, s. 69.

¹⁰⁰ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 120.

¹⁰¹ SAYGILIOĞLU, s. 32.

kararlaştırılabilmesi için ise, kanun koyucunun bu hususta bir değer hükmüne varması, karşıt menfaatlerin birbiri ve toplum karşısındaki önemini karşılaştırması ve bundan sonra da hangisinin korunacağını kararlaştırarak bu esastan hareket etmesi gerekir¹⁰². Yani her kanun menfaatler arasında dengeyi sağlarken belirli amaçlardan hareket eder. Bu maksat, kanunun amacını, ratio legis'ini oluşturur. İşte bu amacın ortaya çıkarılması faaliyetini, amaçsal yorum oluşturur. Hâkim, yorumlamada bulunurken kanunun bu amacını araştırarak kanunu, ona uygun düşecek biçimde anlamlandırmalıdır¹⁰³. Kanunu bu suretle anlamlandırırken teorik ve mantıki düşüncelerden çok, pratik düşünceyle hareket etmek gerekmektedir¹⁰⁴.

Çeşitli temel hukuk kaynaklarında “geliştirmeci yorum” ve “teleolojik yorum¹⁰⁵”, “tartıcı yorum” ve “gayeci yorum”, “objektif tarihi yorum” ve “zamana göre objektif yorum” gibi adlarla adlandırılan amaçsal yorumda, kanunun akla en yakın olan anlam ve amacı araştırılır. Böylece karşıt çıkarlar arasında, sosyal hayatın ve düzenin gereği ve kanunun amacı göz önünde tutularak bir karşılaştırma yapmak suretiyle bunlardan hangisinin diğerine nazaran daha çok korunacağı belirlenmiş olur¹⁰⁶.

O halde amaçsal yorum yönteminin işlevi, kanun kuralının objektif anlamını araştırmak, bulmak ve böylece kanunu, uygulandığı zamanın gereklerine ve anlayışına göre yorumlayarak, yorum yoluyla çeşitli anlamlar çıkarılabilen durumlarda bu anlamlardan kanunun amacına ve korunması gereken menfaate en uygun olanının bulunmasını sağlamaktır. Bu yöntem, karşıt menfaatler arasında sosyal hayatın ve iş ilişkilerinin gerekleri ve kanunun amacı göz önünde tutularak bir karşılaştırma yapılmak suretiyle bunlardan hangisinin diğerine oranla daha fazla korunmaya layık olduğunu saptar ve kanunu buna göre anlamlandırmaya çalışır.

¹⁰² AKİPEK-AKINTÜRK, s. 122.

¹⁰³ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 122.; ZEVKLİLER, *Başlangıç*, s. 88.

¹⁰⁴ “...Pek iyi bilinir ki, bir hukuki kaidenin konması ve kabulü bir amacı sağlamak içindir. Kaidelerin, kuralların mânalandırılmalarında bu amaca bakılmak, onu kollamak gerektir. Amacı aşan bir yorum kanunun esasta hiç istemediği, reddettiği bir durumu ifade eder. Ve şüphesiz hüküm dayanağı olamaz.” Yargıtay İBK'nın 28.11.1945 gün, E.13/ K.15 sayılı kararı, RG. 22.07.1946, S. 6365; ; “...kanunların yorumuna esas, hükümlerin konuluş amaçlarının göz önünde tutulması ve kanunun yalnız sözüne değer verilerek konuluş amacına aykırı durumların gerçekleşmesine meydan verilmemesi olduğundan...” Yargıtay HGK'nın 05.06.1963 gün, 6/81 E. 40 K. sayılı kararı <http://www.sayistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 03.05.2014).

¹⁰⁵ ÖZSUNAY, s. 215.

¹⁰⁶ SAYGILIOĞLU, s. 33; ÖZTAN, s. 128.

Dolayısıyla kanun koyucunun gerçek iradesinin araştırılması yerine, hükmün uygulanacağı zamanın koşulları ve değer yargıları içinde kanun ifadesinin ne anlama geldiği araştırılarak kanunun uygulandığı zamandaki toplumun sosyal zorunlulukları ve somut olayın özellikleri göz önünde tutulmuş olur¹⁰⁷.

Bu yorumlama yöntemine göre, yalnızca belirli bir maddeden çıkan anlam değil, kanunun tümüne egemen olan anlam ve temel düşünce göz önünde tutulmalıdır. Nitekim Yargıtay'ın bir İçtihadı Birleştirme Kurulu kararında da belirtildiği üzere, “...Kanun hükümleri bir kül teşkil ettiğinden, bu hükümlerin hep birlikte göz önünde bulundurulurken mânalandırılması tefsir kaidesi icabıdır. Bu hükümlerden birisini tamamen ihmal ederek diğerini tatbiki kalkışmak, kanunun gayesine tamamen yabancısıdır ve hatta bazen zararlı ve tehlikeli neticeler husule getirebilir.”¹⁰⁸. Bu yüzden kanun koyucunun bir kanunu çıkarmakla izlediği amaç çoğunlukla başlıktan anlaşılabilir¹⁰⁹. TMK.’nın 1. maddesi de, kanunun yalnızca sözü ile değil, aynı zamanda özü ile de uygulanacağını düzenleyerek, bu yorum yöntemini benimsediğini ortaya koymuştur¹¹⁰. Bununla birlikte Medeni Kanunumuzun birinci maddesi bu yorum yöntemiyle beraber diğer yorum yöntemlerini de benimseyen bir düzenlemeye sahiptir.

Günümüzde geçerli bir yöntem olan amaçsal yorum yöntemi, gerek batıda ve gerekse Türk hukukunda benimsenmiş olup çeşitli yargı kararlarında da açıkça belirtilmiştir¹¹¹. Yargıtay, evlilik dışında doğan bir çocuğun açacağı şahsi sonuçlu babalık davasının zamanaşımının, çocuğa kayyım atandığı tarihten itibaren işlemeye başlayacağını kabul ederken kanunun 295. maddesini gai methodla yorumlamıştır. Gerçekten Yüksek Mahkeme, kararında bu madde ile “korunmak istenen hak ve menfaatlerin hususiyeti” bunun kabulünü zorunlu kılar; “...filhakika ananın menfaati kadar çocuğun menfaati de bahis konusudur... Çocuğa ait dava müddetinin ...doğumdan itibaren başlayacağını kabul etmek, ...TMK.m.295 hükmü ile çocuğa

¹⁰⁷ AYAN, *Medeni*, s. 67; AKINTÜRK, s. 71.

¹⁰⁸ Yargıtay İBK’nın 02.05.1960 gün ve E: 5, K:8 sayılı kararı, RG. 05.08.1960, S.10570.

¹⁰⁹ EDİS, s. 196.

¹¹⁰ ZEVKLİLER, *Başlangıç*, s. 79.

¹¹¹ AKINTÜRK, s. 71; AKİPEK-AKINTÜRK, s. 118.

tanınmış olan dava hakkının ...ortadan kalkması gibi bir netice doğurur...böyle bir netice kanunun metnine olduğu kadar ruh ve gayesine de aykırı düşer” demektedir¹¹².

Ancak amaçsal yorum yönteminin bazı sakıncaları da bulunmaktadır. Zira bilindiği üzere bir hüküm, kanun olma gücünü ancak anayasada belirtilen organın iradesinden almakta ve değiştirme yetkisi anılan organa ait olmaktadır ve başka bir organın böyle yeniden hüküm koyma, değiştirme yetkisi bulunmamaktadır. Öte yandan işin, hâkime götürülen hallere bağlı olarak, tesadüfe bırakılması ve isabetsiz sonuçlara ulaşması olasılığı dolayısıyla anlamın, olayın özelliğine göre değişmesi tehlikesi ortaya çıkabilmektedir¹¹³.

VI. YORUMDA MANTIK KURALLARI

Yorumda kullanılan mantık kuralları, yorum yöntemlerinin çeşitliliği ve bu konuda hukukçular arasında tam bir fikir birliğinin olmaması nedeniyle çeşitlilik göstermektedir. Kimi hukukçular bu kuralları, “deyimsel yorum yöntemi” altında incelerken, hukukçuların büyük bir çoğunluğu bunları, “yorumda mantık kuralları” adı altında bağımsız olarak ele almaktadır.

Yorumda mantık kurallarını deyimsel yorum yönteminde ele alan hukukçular gerekçe olarak kanun metninin dilbilgisi ve mantık yönünden yorumlanması gerektiğini ileri sürmektedirler. Diğer bir anlatımla deyimsel yorum, kanun metninin açıkça anlaşılır olduğu hallerde dilbilgisi kurallarından; zorlanarak anlaşılır olduğu hallerde ise mantık kurallarından yararlanmaktadır. Oysa mantık kuralları konusunda bir belirleme yapılmış ve bunlar “kıyas, karşıt kavram, evleviyet” olarak üç yol şeklinde sıralanmış bulunmaktadır¹¹⁴.

Öte yandan hukukçuların büyük bir çoğunluğu ise bunları, “yorumda mantık kuralları” adı altında bağımsız olarak ele almaktadır. Aslında bu mantık kuralları, doğrudan doğruya bir hukuk metninden hareket ettiğine göre deyimsel yorum yöntemi altında kabul etmek daha uygun görünmektedir. Ancak konuyu daha ayrıntılı ve bağımsız olarak inceleyebilmek için ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

¹¹² Yargıtay İBK’nın 09.03.1955 gün ve E:22, K:2 sayılı kararı, RG. 27.06.1955, S. 9039, AKİPEK-AKINTÜRK, s. 124.

¹¹³ SAYGILIOĞLU, s. 34.

¹¹⁴ SAYGILIOĞLU, s. 34.

Yorumda kullanılan mantık kuralları şunlardır: Kıyas, karşıt kavram, evleviyet.

A. KIYAS YOLU

Sözlük anlamı “iki şeyi birbiri ile ölçmek” olan kıyas, “benzetme”, “örnekseme yoluyla uygulama” (argumentum a pari) (analogie) şeklinde de ifade edilmektedir¹¹⁵.

Hukukta kıyas, hakkında uygulanabilir bir hüküm bulunmayan bir hukuksal işlem veya ilişkiye, ona en yakın ve benzer işlem veya ilişkileri düzenleyen kuralların uygulanmasıdır¹¹⁶. Diğer bir anlatımla kıyas, bir kanun hükmünün veya bu hükümde saklı prensibin benzer olaya uygulanarak sonuç çıkarılmasıdır¹¹⁷. Yani kanunda belli bir hukuksal işlem veya ilişki için konulmuş bulunan kuralı, o işlem veya ilişkiye benzeyen; fakat hakkında hüküm bulunmayan başka bir işlem veya ilişkide dikkate almaktır¹¹⁸. Böyle bir durumda kıyasın uygulanabilmesi için, her iki hukuksal işlem ve ilişki arasında fiili benzerlik bulunması ön koşul değildir; nitelik yönünden benzerlik yeterlidir.

Öte yandan kıyasın koşullarını şu şekilde sıralamak mümkündür¹¹⁹:

- 1- Hüküm konusuna ilişkin olmamak,
- 2- Asıl olan konu kıyasa aykırı olarak sabit olmuş olmamak,
- 3- Asıl olan konunun hükmü bir illet ile bağımlı olmak

Yorumda kullanılan bir mantık kuralı olan kıyası, genişletici yorum ile birbirine karıştırmamak gerekir. Genişletici yorumda, kanunun dar ifadesi karşısında, yine kanunun anlamı ve amacı açıklığa kavuşturulur. Diğer bir anlatımla genişletici yorumda, kanunun sözünü aşan bir anlam verilmesi söz konusudur. Oysa kıyasta, kanun koyucunun iradesi dışına çıkılarak kanunun içerdiği düşünce geliştirilmektedir. Böylece kanun koyucunun açıklamadığı irade keşfedilerek yeni bir hukuk kuralı oluşturulmaktadır¹²⁰.

¹¹⁵ ÖZSUNAY, s. 216.

¹¹⁶ KÖPRÜLÜ, s. 102; ÖZSUNAY, s. 216, .

¹¹⁷ İMRE, s. 191.

¹¹⁸ SAYGILIOĞLU, s. 35.

¹¹⁹ SAYGILIOĞLU, s. 35.

¹²⁰ SAYGILIOĞLU, s. 36.

Bu arada kıyas yolunun, boşluk doldurmada kullanılan önemli bir araç olduğunu belirtmek uygun olacaktır.

Hukukun çeşitli dallarında kullanılabilen kıyas yolu ceza hukukunda uygulanmamaktadır. Ceza hukukunda geçerli olan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” temel ilkesi gereğince kanunun açık olarak suç saymadığı ve ceza vermediği konularda kıyas yoluyla uygulama yapılması mümkün değildir¹²¹. Yani “istisnaî ve sınırlayıcı normlarda kıyasın geçerli olmaması” yorumun prensiplerindedir. Egemenliğin kaynağı halk olduğundan suç ve cezalar ancak halkın temsilcisi olan kanun koyucu tarafından tayin ve tespit edilecektir¹²². Ancak özellikle özel hukukta kıyas yolundan yararlanılmakta ve hatta boşluk doldurmada kullanılmaktadır¹²³.

Kıyas, kanuni kıyas ve hukuki kıyas olmak üzere ikiye ayrılır.

1. Kanuni Kıyas

Kanuni kıyas, bir tek hukuk normundan hareketle, bir tek hukuk kuralına dayanılarak yapılan kıyastır¹²⁴. Madde hükmünün kapsamına giren davranış veya ilişkilerin ana unsurlarını bularak, benzer unsurlara sahip davranış veya ilişkilere kanun hükmünü uygulamaktır. Kanuni kıyas, kendine hareket noktası olarak aldığı kanun maddesinin ana düşüncesini geliştirirken esasa ilişkin olmayan unsurları tasfiye eder ve böylece düşüncenin özüne iner¹²⁵.

2. Hukuki Kıyas

Birden çok hukuk kuralından veya daha dar anlamda kanun hükmünden, tümevarım yolu ile bir genel ilkenin ortaya çıkarılmasıdır. Kıyasın bu çeşidinde tek tek kanun maddelerine egemen olan somut düşünceler aşılarak her kanundaki özel düşüncelerin birleştiği genel bir takım ilkelere ulaşılmaktadır. Bu şekilde elde edilen

¹²¹ METİNER Haydar-KOÇ. E.Ahsen, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Genel Hükümleri**, Ankara Mart 2008, s. 16, Bu konuda bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 18.06.2003 tarih ve 200/5 E. 2003/65 K sayılı kararı; EREM, s. 74; TOPÇU Namık Kemal, **1982 Anayasasında Güvence Altına Alınan Temel Hak ve Hürriyetlerin 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Düzenlenişi**, T.C Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır 2006, s. 104; KUNTER Nurullah, **Ceza Muhakemesi Hukuku: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak**, Beta Yayıncılık, İstanbul 2003, s. 456.

¹²² HAKERİ Hakan, **Ceza Hukuku, Genel Hükümler**, Ankara 2007, s. 47.

¹²³ SAYGILIOĞLU, s. 36.

¹²⁴ BATUN, s. 68.

¹²⁵ SAYGILIOĞLU, s. 35.

genel ilkeler, kanuni hükümlerden hiç birinin kapsamına girmeyen somut olaya uygulanır¹²⁶.

B. KARŞIT KAVRAM YOLU

Kimi hukuk kaynaklarında “zıt kanıt”, “aksi yolla buluş”, “zıt kavram”, “karşit kavramdan anlam çıkarma”, “mefhumu muhalif beyyinesi” gibi adlarla anılan “karşit kavram” (argumentum a contrario) yolu, kanunda öngörülen belirli bir eylem, davranış ve ilişki hakkındaki düzenleme biçiminden, bunların zıddı olan ve kanunda düzenlenmemiş bulunan eylem, davranış ve ilişkinin, kanundaki düzenleniş biçiminin tam zıddı olan bir hükme tabi tutulmak istendiği sonucunu çıkarmaktır¹²⁷. Örneğin TMK, tapuya kayıtlı gayrimenkullerin satışının resmi senetle yapılmasını emreder. Tapuya kayıtlı olmayan gayrimenkuller hakkında kanunda bir hüküm bulunmamasından dolayı zıt kanıt yoluyla bunların satışının herhangi bir şekle tabi olmadığı sonucuna varılabilir¹²⁸.

Bilindiği üzere bir kanun hükmünün düz anlamı, bu hükmün doğrudan doğruya ifade ettiği anlamdır. Karşit anlamı ise bu ifadenin tersinden çıkarılan anlamdır. Karşit kavram “belli bir hukuksal işlem hakkında, kanunda yer alan belli bir düzenlemeden, bunun tam karşıtı anlam çıkarılması”, “hakkında hüküm bulunmayan zıt davranışı veya hukuksal ilişkiyi düzenlemek için kanundaki açık hükmün karşıtı olan bir hükmün ortaya konulması”, “bir konuda geçerli olan bir hükmün tam tersinin, o konunun tam tersi bir konuda geçerli olması” şeklinde tanımlanmaktadır¹²⁹.

Biçimsel mantığın sağlam bir kuralı olan karşit kavram yolunun, kanunun amacı ve özellikle toplumun ihtiyaçları ile sosyal menfaatler dikkate alınmadan her olaya uygulanması doğru olmaz. Çünkü bu yolu kullanmak geniş bilgi ve deneyimi gerektirmekte ve dikkatli olmayı zorunlu kılmaktadır. Zira çıkarılan zıt anlamın isabetli olup olmadığını, hükmün amacı gösterir

¹²⁶ BATUN, s. 68.

¹²⁷ AKİNTÜRK, s. 70

¹²⁸ AKİPEK-AKİNTÜRK, s. 121.

¹²⁹ SAYGILIOĞLU, s. 37.

C. EVLEVİYET (YEĞLİK) YOLU

Kanunun evleviyetle uygulanması yolu (haydi haydi) (yeğlik=à fortiori), çok olanın içinde azın da bulunacağı veya tüm için doğru olan şeyin parçalar için de doğru olacağı kuralını benimsemektedir. Belirli bir eylem, davranış ve ilişki hakkındaki kanun hükmünü veya bu hükümden çıkan ilişkiyi, bunlara çok benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş bulunan bir eylem, davranış ve ilişkiye uygulamak, kanunun evleviyetle uygulanmasıdır¹³⁰. Örneğin Yargıtay, tapuya kayıtlı gayrimenkullerin satışını resmi şekle tabi tutan ilkeyi uzun süre tapuya kayıtlı olmayan gayrimenkullerin satışı hakkında da uygulamıştı¹³¹.

Burada, önemli sayılan bir işlem veya eylem için geçerli olan kural, daha çok önemli sayılan bir işlem veya eylem içinde geçerli olmaktadır. Konuyu çok basit örneklerle şöyle açıklamak olanaklıdır: “Yüksek sesle konuşmayınız” yazılı olan bir yerde bağırarak şarkı söylenemeyeceği, “sigara içilmez” yazısının bulunduğu yerde puro içilemeyeceği, şehir trafiğinde bir bisiklete iki kişinin binmesi yasaklanmış ise üç kişinin binemeyeceği mantıksal sonucu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Bazen de bu ilke ters yönde işletilmektedir. Yani önemli sayılan bir işlem veya eylem için geçerli olan kural, daha az önemli sayılan bir işlem veya eylem için geçerli olmaktadır. Örneğin; ağaç kesmenin yasak olduğu hallerde ağaç dallarının kesilemeyeceği, tarlasına zarar veren kuşları öldüren kimsenin cezalandırılmadığı hallerde bu kuşları yaralaması durumunda da cezalandırılmayacağı açıktır.

Dikkat edileceği üzere, burada, biri kanunla düzenlenmiş ve diğeri kanunla düzenlenmemiş iki ilişki söz konusudur. Bu ilişkiler birbirinin karşısı değil, birbirinin benzeridir; sadece ilişkiler arasında önem farkı vardır. Evleviyet yolu ile herhangi bir kapsam genişlemesi yaratmaksızın bir kesin saptama sağlanmaktadır. Aslında özel nitelikli bir kıyas yapılmakta; ancak, kıyastan farklı olarak fiili olayların benzerliği aranmaktadır.

Hukukun hemen her dalında uygulama alanı bulabilen evleviyet yolu, özellikle ceza hukuku alanında daha etkin bir önem kazanmaktadır. Özellikle suç oluşturmeyen hallerin saptanması bakımından yorumda sık sık kullanılmaktadır. Örneğin; bir suçun

¹³⁰ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 121.

¹³¹ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 121, Yargıtay İBK.’nın 28.11.1945 gün ve E.13/K.15 sayılı kararı, 28.11.1945 gün, E.13/ K.15 sayılı kararı- RG. 22.07.1946, S. 6365.

az vahim bir hali için kabul edilmiş olan bir hafifletici nedenin, aynı suçun daha ağır halleri bakımından öncelikle kabul edilmesi gerektiği belirtilebilir¹³².

Ancak evleviyet (yeğlik) yolunu uygularken, bunu salt bir mantıksal işlem olarak görmemek, yorumlanacak hukuk kuralına egemen olan amacı da göz önünde bulundurmak gerekir. Doğru ve zamanında kullanıldığı ölçüde, yorumda yararlanılabilecek önemli bir mantık kuralı olduğu açıktır.

VII. YORUMUN SONUÇLARI

Çeşitli yorum yöntemlerinin kullanılarak yorum yapılması sonucunda hukuk metninin yorumlanmış şekli ortaya çıkmaktadır. Yapılan bu yorum sonucunda hukuk metninin anlamı farklı bir biçimde ortaya çıkabilir ki; ortaya çıkan bu farklı biçimlere “yorumun sonuçları” demek mümkündür¹³³.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; yorumun sonuçları ile yorumun sınırları konusunu birbirine karıştırmamak gerektiğidir; çünkü her ikisi de birbirinden farklıdır. Yorumun sınırı, kanun metninden ortaya çıkarılabilen anlamlar yelpazesidir. Oysa yorumun sonuçları, bu yelpaze içinde yapılan seçimle varılmış olan noktayı ifade eder¹³⁴. Kesin bir sınıflandırma ve anlam birliğine varılmamış olmasına rağmen yorumun sonuçlarını şöyle sıralamak olanaklıdır:

- Beyan edici (açıklayıcı) yorum
- Geliştirmeci yorum
- Düzeltici yorum
- Genişletici yorum
- Daraltıcı yorum
- Lehde yorum

¹³² DÖNMEZER-ERMAN, s. 38.

¹³³ EREM, yorum sonuçlarını “yargılama yorumu çeşitleri” olarak ele almakta (EREM, s. 93-99), DÖNMEZER-ERMAN ise bunları “maddi bakımdan veya niteliği bakımından yorum türleri” (DÖNMEZER-ERMAN, s. 204-207) olarak incelemektedirler.

¹³⁴ SAYGILIOĞLU, s. 39.

A. BEYAN EDİCİ (AÇIKLAYICI) YORUM

Anlamı belli olmayan veya birden fazla anlama gelebilen bir kanun ibaresinin asıl anlamını göstermek yolunda yapılan yorum, açıklayıcı yorumdur¹³⁵. Açıklayıcı yorum, açık olmayan kanun hükmünü aydınlatan, açıklayan yorumdur. Açıklayıcı yorum, tek anlamlı bir kanun metnini teyit eden bir yorum (teyit edici yorum) olabileceği gibi, hükmün içermekte olduğu birden fazla anlamdan birini tercih eden (seçici yorum) yorum da olabilir¹³⁶. Açıklayıcı yorumda tek anlamlı kanun metni ile çok anlamlı olanı arasında (seçimlik yorum) ayırım yapılır¹³⁷. O halde yorum yoluyla saptanacak anlamın, deyimisel yorumla varılan anlama eşit olması söz konusudur.

Mesela kanunda bulunan “malvarlığı” deyimini, borçlunun mallarında alacaklı tarafından uygulanan haciz bakımından değerlendirecek olursak, medeni hukuk anlamında malvarlığı ile İcra İflas Hukuku bakımından “malvarlığı” deyimleri arasında bir seçim yapmak gerekecektir. İcra ve İflas Hukuku’na egemen ilkelere göre borçlunun para ile değeri ölçülebilen malları ve hakları tanımı tatminkâr sonuçlar vermez. Borçlunun para ile değeri ölçülebilen bazı mallarını, insani nedenlerden dolayı “malvarlığı” kavramının dışına çıkarmak gerekir¹³⁸.

B. GELİŞTİRMECİ YORUM

Geliştirmeci yorum, kanunun, yayımından sonraki toplumsal değişme ve gelişmeyi göz önüne almayı zorunlu kılar. Buna göre kanun, onu meydana getiren iradeden bağımsız olduğundan, burada önemli olan husus, kanunun objektif iradesini bulmaktır.

Bir başka ifadeyle, kanunun yapıldığı zaman öngörülmemiş olan yeni olaylara kanunu uygulamak geliştirmeci yorum yapmaktır. Bu anlamda ele alınacak olursa, geliştirmeci yorumun, hukukun tüm dallarında geçerli olduğu görülebilir.

¹³⁵ BATUN, s. 32

¹³⁶ AKYOL, s. 244

¹³⁷ İMRE, s. 170; EREM, s. 94; EREM bu konuyu “bildirici yorum” adı altında daha farklı biçimde ele almaktadır. EREM’ e göre bildirici yorum, anlamı belli olmayan veya birden fazla anlama gelebilen bir kanun ibaresinin asıl anlamını göstermek yolunda yapılan yorumdur.

¹³⁸ AKYOL, s. 245.

Geliştirmeci yoruma örnek olarak, ceza kanununun yapıldığı sırada olmayan L.S.D.’nin sonradan bulunması halinde, kanunda sayılmadığı halde “uyuşturucu” olarak kabul edilmesi gösterilebilir. Aynı şekilde elektriğin henüz keşfedilmediği sırada yapılmış bir ceza kanununa dayanılarak elektrik hırsızlığını cezalandırmak olanağı elde edilebilir. Ancak, hukukun her dalında uygulanabilir bu yorum sonucuna, ölçülü ve dikkatli bir şekilde ulaşmak gerekir¹³⁹.

C. DÜZELTİCİ YORUM

Düzeltilici yorum, yanlış ve isabetsiz olduğu sanılan bir kanun metninin anlam ve kapsamının düzeltilerek uygulanmasını ifade eder¹⁴⁰. Bir başka anlatımla kanunun dar veya geniş anlaşılan metninde bulunan “yanlış” düzeltme amacı güden yorumdur. Bu anlamda düzeltilici yorumun ceza hukuku ve vergi hukuku gibi kimi hukuk dallarında yeri yoktur; zira hâkim, kanunu düzeltemez¹⁴¹.

Kanunun metninde bulunan bir yanlış düzeltmenin bu yanlış hükmü “yok” sayarak “yeni” bir kural getirme olduğu söylenebilir. Bu takdirde kanundaki bir boşluktan bahsedilebilir ve yanlış düzeltme işlemi de “yorum” değil “kanun boşluğu doldurma” olarak nitelendirilir¹⁴².

D. GENİŞLETİCİ YORUM

Genişletici yorum, bir hukuk metninin dar ifadesi karşısında, hukuk metninin amacı da dikkate alınarak sözlerinin ötesinde daha geniş anlam verilmesidir. Genişletici yorumun en belirgin özelliği, kanun koyucunun gerçek iradesine dayanması ve metinlere aykırı olmamasıdır. İşte bu özelliği ile “kıyas” yolundan farklıdır. Bilindiği gibi kıyas, kanun koyucunun iradesi dışına çıkarak, kanunun

¹³⁹ SAYGILIOĞLU, s. 40.

¹⁴⁰ DÖNMEZER-ERMAN, s. 206.

¹⁴¹ EREM, düzeltilici yorumun, ancak kanundaki maddi hataların düzeltilmesinde kullanılabileceğini ifade etmekte ve açık olarak yapılmış çeviri hatalarını maddi hata kavramı içine sokmaktadır (EREM, s. 91) Buna karşılık İMRE, OĞUZMAN-ÖZ, değiştirici yorumu, “genişletici yorum” ve “daraltıcı yorum” şeklinde ikili bir ayrımına tabi tutmaktadır. (İMRE, s. 170, OĞUZMAN-ÖZ, s. 43).

¹⁴² AKYOL’a göre kanunun düzeltilici yorumunun içerdiği “düzeltme” iki açıdan olabilir. Birincisi, yorum yolu ile kanun metninin içerdiği hükmü genişletmek biçiminde değerlendirmektir. Buna genişletici düzeltilici yorum denir. İkincisi, yorum yolu ile kanunun içermekte olduğu bir hükmü daraltıcı biçimde anlamaktır. Buna da daraltıcı düzeltilici yorum denir. AKYOL, s. 245.

içerdiği düşünceyi geliştirmektir. Kavram olarak genişletici yorum ile kıyası birbirinden ayırmak kolay ise de, uygulamada somut olaylar karşısında her ikisinin de kesin sınırlarını belirlemek güç olmaktadır. Somut olaylar karşısındaki çözümlerin olaya özgü olacağı açık olmakla beraber; artık kanunun kelimelerinin hukuksal bir karara dayanak oluşturmadığı hallerde yorumun sınırına gelindiği ve bu noktadan itibaren kıyasın başlaması gerektiği söylenebilir. O halde genişletici yorum, kıyastan önce gelir¹⁴³. Unutulmamalıdır ki; yorum, kanunu uygulamaya, kıyas ise bir kanundaki boşluğu doldurmaya yönelik eylemlerdir¹⁴⁴.

Günümüzde genişletici yorum, ceza hukuku da dâhil olmak üzere, hukukun tüm dallarında benimsenmekte ve uygulanmaktadır¹⁴⁵. Türk Ceza Kanunu¹⁴⁶ (TCK.)’nin 116. maddesinde düzenlenen konut dokunulmazlığını ihlal suçunda, bir yerden başka bir yere nakli mümkün olan çadır, kayık, baraka, yataklı vagon gibi menkul eşya niteliğindeki şeylerin de (buralarda yaşamsal faaliyet sürdürüldüğü takdirde) konut sayılıp korunması, genişletici yoruma örnek gösterilebilir¹⁴⁷. Genişletici yoruma medeni hukuktan da örnek verilebilir. TMK.’nın 1. maddesindeki “kanun” kelimesi sadece teknik anlamda kanunu değil, fakat tüzük ve yönetmelikleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlanmaktadır¹⁴⁸. Ayrıca Türk ve yabancı hukuk sistemlerinde, yargı organları ve bilim adamları tarafından genişletici yorum uygulanmakta ve bunun örneklerine rastlanmaktadır¹⁴⁹.

Hukuk metinlerinde yer alan örnek verici hükümleri geniş yorumlamak gerekir. Zira “örnek verme” kavramında “genişletmek” durumu vardır. Dolayısıyla

¹⁴³ SAYGILIOĞLU, s. 41.

¹⁴⁴ EREM, s. 111; BATUN, s. 34.

¹⁴⁵ Yargıtay’ın 743 sayılı MK.’nin 472. maddesinde düzenlenen resmi vasiyetname şekline ilişkin yaptığı yorum genişletici yorumdur. Bu karar ile okuma yazma bilmeyenler veya okuma yazma kudretinden yoksun olanlar hakkında MK. 482. maddede düzenlenen resmi vasiyetname şeklinin uygulanma alanı genişletilmiş ve okuyup yazma bilenlerin de, MK.m.480 veya MK.m.482’deki resmi vasiyetname şekillerinden birisini, seçim sebebinin bildirmeye gerek duymadan seçebileceği kabul edilmiştir. Yargıtay İBK.’nin 26.03.1962 gün ve E.23/K.3 sayılı kararı, KAYAK Sevgi, Türk Hukukunda Sözlü Vasiyetname, İÜHFİM, S. 1-2, 2000, s. 192-193 <http://journals.istanbul.edu.tr> (Erişim Tarihi: 05.05.2014).

¹⁴⁶ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, RG. 12.10.2004, S. 25611.

¹⁴⁷ ARTUK Mehmet Emin-GÖKCEN Ahmet-YENİDÜNYA A.Caner, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 1998, s. 145; BATUN, s. 35.

¹⁴⁸ AYTEKİN Ataay, **Borçlar Hukukunun Genel Teorisi**, Der Yayıncılık, 5. Baskı, İstanbul 1995, s. 171; BATUN, s. 35.

¹⁴⁹ ANSAY, s. 104; DÖNMEZER-ERMAN, s. 250; İMRE, s. 170-171

yargı organlarının yorumunda bu şekilde davranmaları yerindedir¹⁵⁰. Aynı şekilde “gibi” edatının yer aldığı hükümlerinde genişletici yoruma tabi tutulması yanlış olmayacaktır¹⁵¹.

E. DARALTICI YORUM

Daraltıcı yorum, bir hukuk metninde eğer bir ibare hatalı olarak geniş kullanılmış ve böylece kanunun irade etmek istediği anlamdan uzaklaşmış ise ibarenin anlamını, irade edilen gerçek anlama kadar daraltmaktır¹⁵².

Daraltıcı yorumun, genelde tüm hukuk dalları için geçerli olması gerekir. Ancak ceza hukukunda daraltıcı yorumu zorunlu kılan bir hukuk anlayışı 19. yüzyıl başlarında ortaya çıkmıştır. Anılan anlayışın ceza hukukunun yorumunda iki kuralı gerektirdiği ileri sürülmüştür: Ceza kanunları dar yorumlanır ve şüpheden sanık yararlandırılır¹⁵³. Artık çağdaş hukuk anlayışında, hangi hukuk dalı olursa olsun, bu tür kayıtlamalara gidilmemektedir.

Aynı şekilde Türk hukuk sisteminde de, gerek her kademedeki yargı organlarınca ve gerekse bilim adamlarınca, yeri geldiğinde ve gerek duyulduğunda, daraltıcı yorum sonucu elde edilmektedir¹⁵⁴. Mesela Yargıtay’ın bir HGK kararında¹⁵⁵ “*Davacının, davalıya sözleşme gereğince yaptığı ödemelerin cayma akçesi olduğu bir gerçektir. Böyle olunca, ceza şartında olduğu gibi kıyas yoluyla indirme yapıp yapılamayacağı çözümlenmelidir. Borçlar Kanunu’nun pey akçesi ve cayma akçesini (zamanı rücu) düzenleyen 156. maddesiyle ceza şartından söz eden 158 ve sonraki maddeleri birbirinden tamamıyla ayrı niteliktedir. Özellikle 161. maddenin butlan ve tenkisi emreden hükmü ceza şartı için konulmuş, anılan maddenin 3. fıkrasında da hakim, fahiş gördüğü cezaları tenkis ile mükelleftir denilmiştir. Bu açıklık karşısında ceza şartında olduğu gibi, 156. maddede yer alan cayma veya pey akçesinden indirme yapılamaz. Yargıtay’ın kökleşen içtihatlarında*

¹⁵⁰ EREM, s. 96.

¹⁵¹ SAYGILIOĞLU, s. 41.

¹⁵² BATUN, s. 35

¹⁵³ DÖNMEZER-ERMAN, s. 192; PARLAR Ali-HATİPOĞLU Muzaffer, **Açıklamalı- Yeni İçtihatlarla 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu, 1. Cilt**, Ankara 2008, s. 55.

¹⁵⁴ SAYGILIOĞLU, s. 42.

¹⁵⁵ Yargıtay HGK.’nın 24.01.1970 gün ve 1966/4-1348 E. ve 1970/50 K. sayılı kararı <http://www.kararevi.com> Karar Arama Motoru (Erişim Tarihi: 07.05.2014).

da pey, cayma akçeleri ve ceza şartı tanımlanmış ve aralarındaki farklar, kanun hükümlerine uygun olarak gösterilmiştir. Özel dairenin görüşü Ticaret Dairesinin 28.7.1954 gün ve 5761/5610 sayılı kararında da belirgindir. Bilim alanında da bu düşünce benimsenmiştir. O halde cayma akçesinden, aşırı olduğundan söz edilerek indirme yapılması isabetsizdir.” şeklinde hüküm kurulmuştur. Böylece 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 156. maddesinin uygulanma alanı yorum yolu ile sınırlandırılmış ve daraltılmış bulunmaktadır¹⁵⁶.

Daraltıcı yoruma bir örnek de, medeni hukuktan verilebilir. TMK. 11/2. maddesine göre “Evlenme kişiyi ergin kılar”. Burada evlenmenin kişiyi ergin kılması için en az olağanüstü evlenme yaşında olması gerekmektedir. Bu yaşın altında yapılan evlilikler kişiyi ergin kılmazlar¹⁵⁷. Görüldüğü gibi burada kanun hükmünün anlamı, lafzı daraltılmak suretiyle ortaya konulmuştur¹⁵⁸.

Daraltıcı yorum yapılırken, gerçek ve kesin zorunluluk halleri dışında bir hüküm işlevsiz hale getirilmemelidir. Ancak gerçek ve kesin zorunluluk hali varsa, o zaman yorum yoluyla bir hükmün işlemez hale getirilmesi kabul edilebilir. Bu durum daha çok birbirine karşıt iki hüküm arasında görülür ki bu durumda asıl olan hükmün değil, diğer hükmün daraltılması yoluna gidilir¹⁵⁹.

F. LEHDE YORUM

Lehde yorum konusu, özellikle ceza hukukundaki “şüphe sanığın lehine yorumlanır” kuralının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Lehde yorum, ceza hukukunda ilgi konusu olmuş ve maddî ceza hukuku ile ceza muhakemesi hukuku bakımından farklı şekilde değerlendirilmiştir. Aynı şekilde vergi hukukunda da, temel bir gerekçesi olmamasına karşın, bazı durumlarda uygulanır hale gelmiştir.

Oysa hukukun diğer dallarında ve özellikle özel hukuk alanında lehde yorum hali söz konusu değildir; zira yorum yoluyla varılan karar genelde bir tarafın lehine

¹⁵⁶ İMRE, s. 171.

¹⁵⁷ ÖZTAN, s. 139.

¹⁵⁸ BATUN, s. 35.

¹⁵⁹ EREM, s. 99.

ve karşı tarafın aleyhinedir. Yani lehde yorum ile yorum sonucunda ortaya çıkan kararın taraflardan birinin lehine olması farklı şeylerdir¹⁶⁰.

Lehde yorum konusunda önemli olan husus, hukuk kuralının kendisidir yani kanunun ruhu ve amacıdır. Dolayısıyla yumuşak veya sert diye bir yorum türü yoktur, yumuşak veya sert olan bizzat kanunun kendisidir¹⁶¹.

VIII. YORUM VE KANUN BOŞLUĞU

Yazılı hukukun hükümleri, matematik kurallarına benzemez. Bu bakımdan, tipik durumları düzenleyen hükümlerin uygulanamayacağı sınır durumlar söz konusu olabileceği gibi, kanun koyucunun hiç düşünmemiş olduğu yeni bazı durumlar da ortaya çıkabilir. Bu durumda kanun boşluklarından söz edilir¹⁶².

A.KANUN BOŞLUĞU KAVRAMI

Hukuk daima değişim ve gelişim halinde olan sosyal olgulardan oluşan bir bilim olduğundan, bu bilimin yazılı kaynaklarının en temelini oluşturan kanunlarda boşlukların bulunması olağan bir durumdur. Başka bir deyişle, hukuki bir konuyu, çözüme ulaştırabilmek için kanunda uygulanabilir hiçbir kuralın veya yeterli bir kuralın bulunmaması durumunda bir boşluğun varlığı söz konusudur¹⁶³. TMK.'nın 1.maddesinin 2. fıkrasında yer alan “Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiye ona göre karar verir.” hükmü gereğince hâkim bu boşlukları doldurmakla görevlidir¹⁶⁴.

Kanun boşluğu; “hukuksal bir soruna yürürlükteki yazılı veya geleneksel hukuk kurallarının bir çözüm göstermemesi”, “gerekli ve zorunlu bir düzenlemenin kanun koyucu tarafından yapılmaması¹⁶⁵”, “pozitif hukuk kuralları arasında soruna uygulanacak bir kuralın bulunmaması”, “bir uyuşmazlık hakkında uygulanması

¹⁶⁰ SAYGILIOĞLU, s. 42.

¹⁶¹ KUNTER, s. 456.

¹⁶² ÖZSUNAY, s. 223.

¹⁶³ KÖPRÜLÜ, s. 104; ZEVKLİLER, *Başlangıç*, s. 97.

¹⁶⁴ İMRE, s. 175; ATAAY, s. 187-188.

¹⁶⁵ EDİS, s. 107.

gerekli hukuk kuralının kanunda bulunmaması¹⁶⁶”, “belli bir hukuksal sorun konusunda kanunun hüküm getirmemesi veya yetersiz kalması¹⁶⁷”, “hukuki bir çözüm yoluna bağlanması gereken bir eylem, davranış ve ilişki karşısında kanunun susması¹⁶⁸ şeklinde tanımlanmıştır¹⁶⁹.

Bu tanımlarda iki farklı durum dikkat çekmektedir. Tanımların bir kısmında “hukuk kurallarının çözüm getirmemesi” vurgulanırken diğer bir kısmında ise “kanunun hüküm getirmemesi” vurgulanmıştır. Yani ilkinde geniş anlamda kanun boşluğu ikincisinde dar anlamda kanun boşluğu tanımlanmıştır. Burada hukuk boşluğu kavramını da tanımlamak yerinde olacaktır. Hukuk boşluğu, bir sorun hakkında ne kanunda ve ne de geleneksel hukukta bir cevap bulunmamasıdır ve bu boşluk hâkimin yarattığı hukuk ile doldurulur¹⁷⁰.

TMK. 182. madde “*Mahkeme boşanma veya ayrılığa karar verirken, olanak buldukça ana ve babayı dinledikten ve çocuk vesayet altında ise vasinin ve vesayet makamının düşüncesini aldıktan sonra, ana ve babanın haklarını ve çocuk ile olan kişisel ilişkilerini düzenler.*” hükmünü amirdir. Kanunda boşanma halinde büyük anne ve büyük babaların torunları ile kişisel ilişki kurmaları düzenlenmemiştir. Yargıtay¹⁷¹ “Büyük ana ve büyük babanın torunları ile velinin arzusu hilafına ve veliyi hasım göstermek suretiyle, şahsi münasebet teminini talep ve davaya hakları bulunduğu” karar vererek kanundaki boşluğu doldurmuştur¹⁷². İsviçre Federal Mahkemesi ise bu konuda kanun boşluğu bulunmadığına karar vermiş ve bu hakkı yalnız ana babaya tanımıştır¹⁷³.

¹⁶⁶ İMRE, s. 172.

¹⁶⁷ KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim 1999, s. 31.

¹⁶⁸ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 125, Yazarın kanun boşluğu konusunda bir başka tanımı ise şöyledir: Kanun boşluğu, kanunun ne lafzından (sözünden) ve ne de ruhundan (özünden) somut olaya uygun bir hükmün kanunda mevcut olmaması ya da kanundan çıkarılamamasıdır.

¹⁶⁹ SAYGILIOĞLU, s. 44.

¹⁷⁰ EDİS, s. 109.

¹⁷¹ Yargıtay IBK.’nın 18.11.1959 gün ve 1959/12 E. ve 1959/29 K. sayılı kararı <http://www.kararevi.com> Karar Arama Motoru (Erişim Tarihi: 07.05.2014).

¹⁷² AKYOL, s. 212.

¹⁷³ Federal mahkeme, bu mantıki sonucu, ayrıca, diğer bir çözüm tarzının haiz bulunduğu sakıncalara dayandırmış, şayet büyük ana ve büyük babalara torunlarını ziyaret ve onlara bakım hakkı tanınsaydı, bu durumun onlar arasında bir mücadele ve rekabet konusu olabileceği düşüncesine yer vermiştir. İMRE, s. 174.

Bu arada kanun boşluğu ile boşluk sayılmayan hallerin de birbirinden ayırt edilmesi gerekir. Kanun boşluğundan bahsedebilmek için, hukuk tarafından düzenlenmesi gereken bir konu bulunmalıdır¹⁷⁴. Boşluk sayılmayan haller, hukuk dışı alan, kanunun bilerek susması ve kanunun eksikliği halleridir.

Hukuk dışı alan, dinsel inanışlar, ahlâk kuralları, görgü kuralları, bazı töreler, onur ve haysiyet, kabadayılık, spor kuralları gibi hukuk düzenine girmeyen sosyal durumlar ve kurallardır. Bunlar hukukun ilgilenmediği hukuk dışı alandır.

Kanunun bilerek susması, kanunun, belli bir sorunda, olumlu (pozitif) bir çözüm verebilen herhangi bir kural öngörmemesi halini ifade eder ve “karşıt kavram” yoluyla soruna çözüm getirir.

Kanunun eksikliği, kanunun mevcut durumu ile olması gereken hukuka uygun olmamasıdır. Bu, kanun koyucunun kusurundan kaynaklanabileceği gibi sosyal ve ekonomik gelişmelere ayak uyduramamaktan da ortaya çıkabilir.

Bazı boşluklar ise kanunda, kanunun metninden anlaşılacak şekilde, kanunun bizzat yapmış olduğu açıklamalar ile belli olan boşluklardır. Bu tür boşluklara da kanun içi (hüküm içi) boşluk denilmektedir¹⁷⁵. TMK. ve BK.’nın hakimın takdir yetkisine bıraktığı ve hakimi hakkaniyete göre karar vermekle yükümlü kıldığı hallerde bu türlü bir boşluk vardır¹⁷⁶.

B. KANUN BOŞLUĞU TÜRLERİ

Kanun boşlukları çeşitli ayrımlara tabi tutulmakla beraber genelde şöyle bir ayırım göze çarpmaktadır¹⁷⁷:

- Bilinçli boşluk - Bilinçsiz boşluk.
- Açık boşluk-Örtülü boşluk.

¹⁷⁴ İMRE, s. 173; EDİS, s.111-113; OĞUZMAN-ÖZ, s. 57.

¹⁷⁵ AKYOL, s. 274.

¹⁷⁶ Kanunun kanun dışındaki faktörlere gönderme yaptığı hallerde, mesela, örf ve adet hukukuna başvurulmasını veya kanunun diğer bir maddesinin uygulanmasını doğrudan doğruya veya kıyas yolu ile söylediği yerlerde de kanun içi bir boşluk vardır. İMRE, s. 175; BATUN, s. 59.

¹⁷⁷ AKİPEK-AKINTÜRK, EDİS ve OĞUZMAN-ÖZ, bu ayrımı üçlü düşünmekte ve bu ayrıma gerçek boşluk- gerçek olmayan boşluk şeklinde üçüncü bir ayırım daha eklemektedirler. AKİPEK-AKINTÜRK, s. 125; EDİS, s. 116-119; OĞUZMAN-ÖZ, s. 59-61.

1. Bilinçli Boşluk - Bilinçsiz Boşluk

Kanun koyucu bir hukuki problemin çözümünü bilerek açık ve cevapsız bırakmışsa, bilinçli boşluktan söz edilir¹⁷⁸. Burada kanun koyucunun bilinçli olarak kural koymaması, özellikle de hukuksal sonuçlarını yargılamaya ve doktrine bırakmasından doğar. Bu durumda kanun koyucunun bilerek ve isteyerek bıraktığı bir boşluktan söz edilir¹⁷⁹.

Buna karşın kanun koyucunun iradesi dışında bir boşluğun ortaya çıkması durumunda ise mesela boşluk kanun koyucunun ihmalden ileri gelmişse ve kanun koyucunun kanunu yaparken gerekli özeni göstermemiş olması halinde ise bilinçsiz boşluktan bahsedilir. Bilinçsiz boşluk istenmeyen, kasdi olmayan, bilinmeyen boşluk terimleri ile de anılmaktadır. Bilinçsiz boşluk, daha çok sosyal hayattaki değişme ve gelişmeler sonucunda ortaya çıkar.

Bilinçli boşluklar esas itibariyle hâkimin takdir yetkisini kullanmasıyla doldurulur. Bu neviden boşluklarda hâkimin hukuku yaratmasına gerek yoktur¹⁸⁰.

2. Açık Boşluk - Örtülü Boşluk

Belli bir hukuki sorun konusunda kanunun hiçbir hüküm öngörmemesi halinde ortaya çıkan boşluğa “açık boşluk” denir¹⁸¹. Burada kanun, bize belli bir soruda cevap verememekte ve bizi bir çözüme götürmemektedir¹⁸². Mesela boşanma halinde çocukların korunması için açılacak dava TMK. 183’de düzenlendiği halde “görevli mahkeme” gösterilmemiştir. Bunun gibi borca batık bir tereke söz konusu ise, ölenin defın masraflarının kimin tarafından ödeneceği TMK. 507’de gösterilmemiştir¹⁸³.

Açık boşluğun varlığından söz edebilmek için¹⁸⁴,

¹⁷⁸ AKYOL, s. 281.

¹⁷⁹ Kanun koyucunun bilerek ve isteyerek bıraktığı boşluklara kural içi boşluk da denilmektedir. BATUN, s. 59; ÖZTAN, s. 146.

¹⁸⁰ GÖZLER Kemal, **Hukuka Giriş**, Etkin Kitabevi, Bursa 1998, s. 244; BATUN, s. 59.

¹⁸¹ SAYGILIOĞLU, s. 45.

¹⁸² ÖZSUNAY, s. 224.

¹⁸³ AKYOL, s. 278.

¹⁸⁴ BATUN, s. 60.

- Mevzuatta ne lafzı ne de ruhu ile uygulanabilecek bir hükmün bulunmaması,
- Bu durumun, kanun koyucunun ihmali olarak değerlendirilmesini gerektiren ciddi sebeplerin olması gerekmektedir.

Örtülü boşluk ise, kanunda bir hüküm bulunmakla beraber, kuralın sözü ile özünün bağdaştırılması olanaksız ise veya mevcut hüküm aynı değerinde başka bir hükümle çatışıyorsa veya bir hükmün yorumundan elde edilen anlamda uygulanmasının dürüstlük ilkesi ile bağdaşmaması nedeniyle hakkın kötüye kullanımı olarak nitelendirilmesi halinde söz konusu olmaktadır¹⁸⁵. Örtülü boşluklarda genel hükmü bütün olaylara uygulamak imkânı bulunmamaktadır. Bir diğer anlatımla kanunun genellikle geniş kapsamlı olarak tasarlanıp belirli hallerde amacının ve anlamının zorunlu kıldığı sınırlamaları öngören bir hüküm eklemeyi ihmal etmesi halinde örtülü boşluktan bahsedilir¹⁸⁶.

Açık boşlukları doldurma yetkisinin kanuni dayanağı TMK.'nın 1. maddesi hükmü ve eşitlik ilkesi, hak arama özgürlüğü ve hak tanımdan kaçınma yasağı iken; örtülü boşlukların doldurulmasının kanuni dayanağı ise TMK.'nın 2. maddesinde düzenlenen hakkın kötüye kullanılması yasağı, hukuk devleti ilkesi ve eşitlik ilkeleridir¹⁸⁷.

Bazen açık boşluk kavramı “gerçek boşluk¹⁸⁸” olarak, örtülü boşluk kavramı ise “gerçek olmayan boşluk¹⁸⁹” diye de adlandırılmaktadır.

¹⁸⁵ BATUN, s. 60; SAYGILIOĞLU, s. 45.

¹⁸⁶ EDİS, s. 119.

¹⁸⁷ SEROZAN Rona, **Borçlar Hukuku, İfa, İfa Engelleri, Haksız Zenginleşme**, Filiz Yayınevi, 2. Baskı, İstanbul 1998, s. 90-91.

¹⁸⁸ Gerçek boşluk kavramını açıklamak için birçok terim ve deyim kullanılmıştır. Hukuk sistemi boşluğu, açık boşluk, dıştan görünen boşluk, mantıksal boşluk, norm boşluğu, kural boşluğu, uygulama boşluğu, altlama boşluğu gibi zengin bir terminoloji bu kavramı anlatmaya hizmet etmektedir. AKYOL, s. 279; Belli bir hukuki sorun hakkında kanunun hiçbir hüküm öngörmemesi “gerçek boşluk” diye tanımlanmaktadır. EDİS, s. 118; OĞUZMAN-ÖZ, s. 60-61.

¹⁸⁹ Gerçek olmayan boşluklarda belli bir sorun, kanun tarafından düzenlendiği halde, kanunun getirdiği çözüm tatmin edici değildir. Başka deyimlerle, kanunda mevcut hüküm, uygulandığı somut olaya metin olarak uymakta, fakat anlam ve amacı bakımından uygun düşmemektedir. ÖZSUNAY, s. 224; Kanundaki bir çözüm biçiminin beğenilmemesi, ihtiyaçlara uygun görülmemesi, doyurucu bulunmaması hallerinde gerçek olmayan boşluk söz konusudur. Bu geniş ifadesiyle gerçek olmayan boşluk, aslında kanun boşluğunu değil, kanunun sakatlığını ifade eder. OĞUZMAN-ÖZ, s. 61; BATUN, s. 61; SAYGILIOĞLU, s. 46; Gerçek olmayan boşluklar için, hukuk politikası boşluğu, örtülü boşluk, iç boşluk, eleştirel boşluk, karar boşluğu, doğruluk boşluğu, değerlendirme boşluğu, istisna boşluğu gibi terim ve deyimler de kullanılmaktadır.

C.KANUN BOŞLUĞUNUN ÇEŞİTLİ HUKUK DALLARINDAKİ YERİ VE KANUN BOŞLUĞUNUN DOLDURULMASI

Kanun boşluğu kavramı, özellikle “kamu hukuku-özel hukuk” ayrımı yapıldığında özel hukuk alanında geniş bir yer tutar. Özel hukuk ilişkilerinden doğan sorunların çözümünde, hâkimin hukuk yaratması ile ilgili TMK.’nın 1. maddesindeki kural genel kural olmak üzere, çeşitli şekillerde kanun boşluğunun doldurulması yoluna gidilir.

TMK.’nın 1. maddesi, medeni hukuktaki uygulama sırasını belirtirken “kanunun sözü”, “kanunun özü”, “örf ve adet hukuku” şeklinde bir sıralama yapmıştır. Kanunun sözü, kanunun metnini; kanunun özü, kanunun yorumunu; örf ve adet hukuku ise henüz kanun olarak kabul edilip ısdar edilmemiş olan kuralları ifade etmektedir. Bu üç aşamada da uygulanacak hüküm olmazsa, hâkim yeni kural bulacak ve bu kuralı uygulayacaktır¹⁹⁰.

Buna karşın kamu hukuku alanında kanun boşluğu kavramı, daha dar bir anlam kazanmakla beraber yine de uygulama olanağı bulur, çünkü hâkimin hukuk yaratması ile ilgili düzenleme her ne kadar özel hukuk alanı dışında düzenlenmemişse de bu durum diğer hukuk dallarında hukuk yaratmanın yasaklanmış olduğunu göstermez.

İdare hukukunda kanun boşluğu halleri büyük bir yer tutar. Başta hâkim olmak üzere hukuk uygulayıcılarının, önüne gelen konuda hüküm vermeleri zorunludur. Özellikle temel hak ve hürriyetler, insan hakları, kanun önünde eşitlik, kuvvetler ayrılığı, idarenin eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması gibi ilkelerin ışığında ve çerçevesinde idare hâkiminin hukuk yaratması olasıdır¹⁹¹. Danıştay 5.

Gerçek olmayan boşluklar kanunun amacına uygun şekilde kaleme alınmamış olmalarından ileri geldiğine göre, kanunun bu iyi ifade edilmemiş ve düzeltilmemiş haline muhtaç hükmüne dayanan taraf, hakkını kötüye kullanmış olur. Bu durumda hâkim için iki yol vardır. Birincisi, amacı iyi ifade etmeyen hükme dayanan ve bundan bir hak çıkarmaya çalışan tarafın davranışını hakkın kötüye kullanılması olarak niteler, onun elde etmek istediği sonuca engel olur. İkincisi, şahsın davranış hakkında bir değer hükmü vermek yerine, kanun hükmü hakkında bir değer hükmü vererek TMK. 2/II’ deki hakkın kötüye kullanılması yasağına dayanarak, hükmü düzeltir. AKYOL, s. 280.

¹⁹⁰ AKYOL, s. 268.

¹⁹¹ AKYOL, s. 271.

Dairesi'nin bir kararında¹⁹²“*Sicil notu uygulamasında geçiş döneminde ortaya çıkacak olan boşluğun da yönetmeliğin geçici 2. maddesinin "Bu yönetmelik kapsamına giren memurların 1985 yılına ait sicil raporlarında yeterlilikle ilgili soruların değerlendirilmesindetesbit edilen toplam not 1985 yılı sicil notu sayılır."* biçimindeki hükmünün kıyas yolu ile diğer yıllar sicillerine de uygulanması suretiyle giderilmesi ve sicili 1970 yılından beri not esasına göre düzenleyen davalı idare yönünden de, sicil notlarının bu esas çerçevesinde değerlendirilmesi hukuka ve yasa koyucunun amacına uygun düşmektedir.” şeklinde hüküm kurularak idare hâkiminin hukuk yaratması kabul edilmiştir¹⁹³.

Ceza hukukunun evrensel ilkesi olan “kanunsuz suç olmaz” kuralı gereğince “kanun boşluğu” kavramı daha da önem kazanmaktadır. Ceza hukukunda “kanunsuz suç olmaz” kuralı nedeniyle hâkimin hukuk yaratarak yeni bir suç meydana getirmesi ya da bir ceza belirlemesi mümkün olmadığından sadece tamamlayıcı nitelikte olmak üzere hukuk yaratmak söz konusu olmaktadır¹⁹⁴. Bu yüzden, her şeyden önce boşluk sayılan konunun gerçek bir boşluk olup olmadığına veya kanunun bilinçli olarak hareket edip etmediğinin çok iyi belirlenmesi gerekir¹⁹⁵. İki olay zikrederek durumu daha iyi aydınlatmak mümkündür. Bilindiği üzere elektrik hırsızlığı ilk kez bir tür hukuk yaratılarak cezalandırılmıştır. Basılı kâğıdın paket işlerinde kullanılması kanunda cezalandırılabilir fiillerden olmaya devam ettiği halde gelişmelere uygun olarak artık bu suçun takibi ve cezalandırılması yoluna gidilmemektedir. Bu iki olay hayattaki değişim ve gelişmelerin hukuk tarafından izlenmesine örneklerdir¹⁹⁶.

Usul Hukuku ve İcra-İflas Hukuku hukuk normlarının etkinliğini sağlayan hukuk dalları oldukları için boşluklar taşıması mümkündür. Bu boşlukların doldurulması da usul ekonomisi ilkesi çerçevesinde yapılmalıdır.

¹⁹² Danıştay 5. Dairesi'nin 22.11.1989 gün ve 1988/2205 E. ve 1989/1981 K. sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 09.05.2014).

¹⁹³ Danıştay'ın aynı yönde kararları; Danıştay 5. Dairesi'nin 28.10.1992 gün ve 1992/778 E. ve 1992/2807 K. sayılı kararı; Danıştay 5. Dairesi'nin 31.05.1989 gün ve 1988/2892 E. Ve 1989/1213K. sayılı kararı; <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 09.05.2014).

¹⁹⁴ PARLAR-HATİPOĞLU, s. 55; METİNER-KOÇ, s. 16, Bu konuda bkz. AYM.'nin 18.06.2003 tarih ve 2000/5 E. 2003/65 K sayılı kararı RG. 08.05.2004, S. 25456; TOPÇU, s. 104.

¹⁹⁵ GÖZLER' e göre Ceza Kanununda boşluk yoktur. Suç olması istenilen bir fiili cezalandıran bir madde ceza kanununda yoksa bundan o fiilin suç olmadığı sonucu ortaya çıkar. Böyle bir fiili hâkim kendisi kural olarak cezalandıramaz. GÖZLER, s. 245.

¹⁹⁶ AKYOL, s. 271.

Hangi hukuk alanında olursa olsun, hâkim kanun boşluğunu doldururken bazı ilkelere dikkat etmek zorundadır. Bu durumda hâkimi ilk bağlayan husus, hukukun genel ilkeleridir. Hukukun gaye olmayıp, onun daha ziyade kişinin güven ve mutluluğu için bir araç olduğu, kişiliğin korunmasının diğer hükümlere tercih edilmesi, haklılık iddiası, hukuki güvenlik, yararlar dengesi, zayıfların korunması, dürüstlük kurallarına uygunluk, genel adap ve ahlak kuralları ile kamu düzenine aykırı olmamak, sözleşmeye bağlılık, sosyal adalet gibi ilkeler, ekonomik ve teknik gerekler, kanunun sistem ve yöntemi hâkimi bağlayan genel ilkelerdir¹⁹⁷. Hâkim kanun boşluğunu doldururken, kanundan hareket ederek kanunun amaç ve ruhuna uygun davranmalıdır. Aynı zamanda kanunun içyapısı ve hukuk düzeni ile ilişkisi saptanmalıdır. Ayrıca yardımcı kaynaklar olacak içtihatlardan, bilimsel açıklamalardan ve yabancı hukuk sistemlerinden de yararlanmalıdır. Kısacası boşlukların doldurulmasında asla bir keyfilik söz konusu olamaz.

D.KANUN BOŞLUĞU VE YORUM İLİŞKİSİ

“Kanun boşluğu”, bir sorun hakkında hukuk kurallarının çözüm getirmemesi demek olduğu halde; “yorum”, kanunun objektif iradesini arayıp bulmaktır. Bu tanımlardan her iki kavram arasında fark olduğu görülmektedir¹⁹⁸.

Bu durumda yorum, kanun boşluğunu doldurma işleminden önce gelmektedir. Bir kanun metni veya hukuk kuralı öncelikle yoruma tabi tutulur; yorumlamada çeşitli yöntemlerden ve mantık kurallarından yararlanır. Yorumda, kesinlikle yorumlanacak bir kanun metni veya hukuk kuralı vardır. Oysa kanun boşluğu halinde ya soruna ilişkin bir kanun metni veya hukuk kuralı yoktur ya da var olduğu halde yetersizdir. Dolayısıyla kanun boşluğu halinde, adından da anlaşılacağı üzere, olmayan veya yetersiz sayılan kanun metni anlaşılmaktadır.

O halde yorum olanağının bulunması halinde kanun boşluğu söz konusu değildir. Eğer bir hükmün ruhu saptanır ve bu sözüyle de bağdaştırılabilirse, ortada bir boşluk doldurulması değil, yorum vardır. Kanun boşluğu, yorumun bittiği yerden başlar.

¹⁹⁷ BATUN, s. 57.

¹⁹⁸ SAYGILIOĞLU, s. 47.

IX. YORUM VE HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİ

Medenî Kanunumuz, hayatta rastlanabilecek bütün özel hâllerin kanun tarafından tanzim edilemeyeceği esastan hareket ettiğinden, kanun boşluklarının hâkim tarafından doldurulmasını kabul etmiştir. Bu nedenle kanunun uygulanmasında, hükmün uygulanış biçimi ve özellikle hâkimin takdir yetkisini kullanması konusu ayrı bir önem taşır.

Hâkim, önüne gelen sorunu çözmek üzere ilk önce kanunu uygulamakla yükümlüdür. Fakat çoğu hâllerde kanundaki hüküm, somut olayı bütün ayrıntılarıyla içine alamayacak kadar genel veya olayın özelliklerine uymayacak kadar soyut veya elâstikî olabilir. İşte bu gibi durumlarda kanundaki hükmü somut olaya uydurabilmek için, onun uygulama biçimini ve kapsamını belirleme yetkisi, TMK'nın 4. maddesiyle hâkime verilmiştir¹⁹⁹. Hukuki niteliği bakımından TMK. 4. maddede hâkime tanınmış olan bu yetki, hâkime bir serbesti vermemiştir; aksine, bir ödev yüklemiştir²⁰⁰.

A. HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİ KAVRAMI

“Hâkimin takdir yetkisi”, kanun koyucunun, bir kuralın uygulanmasına ilişkin koşulların ya da bazı koşulların varlığı halinde verilmesi gereken hükmün neden oluşacağını tam olarak göstermeyip bunun tamamlamasını hâkime bırakmasıdır²⁰¹. Takdir yetkisi, kanun koyucunun bilerek ve isteyerek bıraktığı bilinçli boşlukların; hukuk kurallarını uygulayanlarca, olaylardaki özelliklerle toplumsal değer yargıları, hukukun birliği, takdir yetkisini taşıyan kuralın amacı gibi hususlar göz önünde tutularak (özelleştirilip) doldurulması yetkisidir²⁰². Daha öz bir anlatımla bir hukuksal olay veya ilişkinin koşullarını veya sonuçlarını, çizdiği sınırlar içerisinde, hâkime uygulama yetkisi vermesidir²⁰³.

¹⁹⁹ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 139; ÖZSUNAY, s. 249.

²⁰⁰ Yargıtay 4. HD.'nin 4.11.1969 gün ve E.969-y 48/K.9119 sayılı kararında “*Esas hukukuna ilişkin bulunan (usul hukuku dışındaki) takdir işlemi Medeni Yasanın... 4. maddeleri ile verilen bir ödevdir.*” <http://www.kararevi.com> Karar Arama Motoru (Erişim Tarihi: 10.05.2014).

²⁰¹ EDİS, s. 200; BİRSEN Kemaleddin, **Medeni Hukuk Dersleri**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 1047, Ahmet Said Matbaası, İstanbul 1963, s. 62; KÖPRÜLÜ, s. 128.

²⁰² EDİS, s. 200.

²⁰³ SAYGILIOĞLU, s. 48.

Hâkimin takdir yetkisinden söz edildiği zaman “kanunun genel ve soyut kuralını” özel ve somut olaya uygulamada hâkime tanınmış bulunan “ölçüleme ve uyarılama” yetkisi anlatılmak istenir²⁰⁴. Hâkimin takdir yetkisi, kanunun çok genel, soyut ve elâstikî mahiyet arz eden hükümlerini, somut olaylara uygun gelecek biçimde uygulamak yetkisi demektir.

Örneğin TMK.’nın 27. maddesi haklı sebeplere dayanarak her şahsın mahkeme kararıyla ismini değiştirebileceğini öngörür, fakat haklı sebeplerin neler olduğunu göstermez. Çünkü bu sebepler her somut olayın gereklerine ve özelliklerine göre değişik olabilir. Bazen ismin söylenmesinin (telâffuzunun) güç ve çirkin olması, bazen ismin o şahsın şu veya bu niteliğine ters düşmesi veya aynı ismin kötü şöhretli bir kimse tarafından da taşınması dolayısıyla şahsın şeref ve haysiyetini zedelemekte olması mümkündür. Hâkim, takdir yetkisine dayanarak somut olayın bütün bu özelliklerini göz önünde tutmak suretiyle ileri sürülen sebebin “haklı” olup olmadığına karar verecektir²⁰⁵.

“Hâkimin takdir yetkisi” aynı zamanda “hâkimin hukuk yaratması” kavramından da farklılık göstermektedir. Hâkimin hukuk yaratması, hakkında hüküm ve kural bulunmayan hallere ilişkin olduğu halde, hâkimin takdir yetkisi kanunda konmuş olan bir kuralın uygulanmasına ilişkin bulunmaktadır²⁰⁶. Hâkimin yarattığı hukuk kuralının hukuk sistemi ile bütünleşmesi, takdir yetkisinin kullanılmasında ise bulunan çözümün belli bir hukuk kuralının sınırları içinde kalması ve onunla bütünleşmesi aranır²⁰⁷. Başka bir deyişle hâkime takdir yetkisi kanun koyucu tarafından bizzat kanun kuralı ile verilmiştir.

B. HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİNİN SINIRI

Her hukuk kuralını uygularken, hâkimin takdir yetkisini kullanması gerekmez. Hâkimin takdir yetkisi, ancak bu yetkiyi kullanmayı öngören bir hükmün bulunması halinde mümkün olacaktır. Hâkimin takdir yetkisi, kanunun gösterdiği hallerde ve ölçüde vardır; kanun tarafından bu yetkinin verilmediği hallerde, böyle bir yetkinin

²⁰⁴ AYAN, *Medeni*, s. 70

²⁰⁵ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 140.

²⁰⁶ İMRE, s. 195; KÖPRÜLÜ, s. 128.

²⁰⁷ EDİS, s. 201.

kullanılması söz konusu değildir. Dolayısıyla hâkim, kendisine takdir yetkisi verilen konularda, bu yetkiyi kullanırken dilediği gibi hareket edemez²⁰⁸. Bir diğer anlatımla, hâkim takdir yetkisini, olayın özelliklerini göz önünde tutarak kanun hükmünün çizdiği sınırlar içinde adil bir sonuca varacak şekilde kullanacaktır²⁰⁹.

Medeni Kanunumuzun 4. maddesinde, hâkimin ne zaman takdir yetkisine sahip olacağı konusunda bazı ölçüler ortaya konulmaktadır. Bu maddede, “kanunun takdir yetkisi tanıdığı” olaylar ile “durumun gereği” ya da “haklı nedenler” ile takdir yetkisinin kullanılması gereken hallerden söz edilir²¹⁰.

TMK.’nın 4. maddesinde açıklandığı üzere, yalnız kanunda belirtilmiş olan hâller, kanun maddelerinde ve kurallarında gösterilirler ve hâkim, bu konuda, kanunun dışına çıkamaz. Bu halleri üç grupta toplamak mümkündür. Birinci halde kanun, bazı maddelerinde hâkimin takdir yetkisi bulunduğunu veya hakkaniyete göre karar vermekle yükümlü bulunduğunu doğrudan doğruya bildirmiştir. İkinci halde, hâkimin hâl ve vaziyetin icaplarına göre karar vermesi gereği kanunun bazı maddelerinde açıklanmış ve dolayısıyla hâkime bir takdir yetkisi verilmiştir. Bu grubun içine, kanun maddesinin ifade şeklinden hâkime takdir yetkisi tanındığının anlaşıldığı hâller de girerler. Maddede “edebilir” veya “yapabilir” dendiği yerlerde, hâkimin bir takdir yetkisi söz konusu olmaktadır. Bunlara “ihtiyar ifade eden hükümler” denmektedir. Bu gibi kurallarda hâkimin takdir yetkisinin bulunup bulunmadığı, kanun maddesinin yorumundan anlaşılır²¹¹.

Son halde ise, hâkimin haklı ve önemli sebeplere göre karar vermesi gereği kanun tarafından belirtilen bazı hâllerde açıklanmıştır. Bu türlü hâllerde hâkim, haklı ve önemli sebebin varlığını veya yokluğunu takdir ederek, kararını ona göre verir.

TMK.’nın 4. maddesinde, hâkimin takdir yetkisini kullanmasına ilişkin, genel bir prensip olarak konmuş olan hakkaniyet ilkesi ise, özel bir hâlde, bütün somut gereklerin göz önünde tutulmasını ve bu yolla adalete uygun bir karara varılmasını

²⁰⁸ BİRSEN, s. 62.

²⁰⁹ ŞENER Esat, **Kişinin Hukuku Dernekler ve Vakıflar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s. 38; SAYGILIOĞLU, s. 49.

²¹⁰ ZEVKLİLER, *Başlangıç*, s. 92; AYAN, *Medeni*, s. 71.

²¹¹ İMRE, s. 202; ZEVKLİLER, *Başlangıç*, s. 93.

hedef almaktadır²¹². Manevi tazminatın takdirine ilişkin bir Yargıtay kararında “*Takdir hakkının gerek kamuoyunda ve gerekse toplum vicdanında hak ettiği güven ve inancı yaratması kesinlikle objektif esaslara dayanması şartına bağlıdır. İşte bu sebeptir ki takdir edilecek manevi tazminatın miktarı hem bu haksız eylemi özendirerek oranda, hem de mağdur yönünden zenginleşme aracı olacak tutarda bulunmamalıdır. Daha açık bir deyimle, meydana getirilen eylem ile hükmedilen tazminat miktarı arasında makul ve haklı, inandırıcı bir orantı kurulması ve en önemlisi tazminatın, davacı için zenginleşme aracı olacak tutarda bulunmaması ve diğer tarafın müzayaka haline düşmesinin de önlenmesi gerekmektedir*” şeklinde açıklama yapılarak takdir hakkının mahiyeti açıklanmıştır²¹³.

Ayrıca hâkim takdir yetkisini kullanarak verdiği kararda, bunun gerekçesini göstermek zorundadır²¹⁴. Karara etkin olan nedenlerin ve değer yargılarının kararda açıklanması gerekir. Hâkim takdir yetkisini kullanırken, kişisel duygu, yargı ve düşüncelerinden sıyrılmalı, keyfilikten kaçınmalı ve objektif karar vermelidir. Bu yolla hâkimin vardığı sonuç, kanunun amacına, ratio legisine, yani kanunun temelde kabul ettiği çıkarlar dengesine uygun olmalıdır. Bunun için kanun maddesinde, takdir yetkisinin “olay” için mi, “olayın unsurları” için mi, yoksa “hukuki sonuçlar” için mi verildiği tespit edilmelidir²¹⁵. Ayrıca varılan sonuç, adalet düşüncesine ve toplumun değer yargılarına da ters düşmemelidir. Bu yolla varılan sonuç, benzer olaylarda da uygulanabilecek nitelikte olmalıdır²¹⁶.

C. HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİ VE YORUM İLİŞKİSİ

Hâkime verilen takdir yetkisinin belli sınırları vardır ve bu sınırların aşılması söz konusu değildir. Hâkim bu sınırlar içinde kalmak üzere, belli bir serbestiye sahiptir. Örneğin bir suç hakkında öngörülen cezanın en az ve en fazla miktarı belirlenmişse, burada hâkimin takdir yetkisi vardır ve bu sınırlar içinde istediği miktarı seçme serbestisi vardır.

²¹² AKİPEK-AKINTÜRK, s. 143; İMRE, s. 200; ZEVKLİLER, *Kişiler*, s. 81.

²¹³ Yargıtay 2. HD.’nin 17.11.1986 günlü 7913/10108 sayılı kararı, Karar ŞENER, s. 39’ dan alınmıştır.

²¹⁴ İMRE, s. 203; OĞUZMAN-ÖZ, s. 56.

²¹⁵ ÖZTAN, s. 167.

²¹⁶ ZEVKLİLER, *Başlangıç*, s. 96.

Buna karşılık yorumda durum daha farklıdır. Yorumda, hareket noktası olarak kabul edilen bir kanun hükmü vardır. Bu hükmün, belli yöntem ve mantık kurallarıyla açıklanması söz konusudur. Dolayısıyla yorumda, hüküm içi de olsa, bir boşluğun doldurulması söz konusu değildir. Hâkimin yorumdaki hareket serbestisi, takdir yetkisini kullanma halinden daha dardır. Bir hükmün veya hüküm içindeki bir deyim anlamının açık olmaması, hâkimin takdir yetkisi bulunduğu anlamına gelmez; bu hallerde hâkimin takdir yetkisini kullanması değil, yorum yapması söz konusudur²¹⁷. Yorumda hâkim verilmiş belirli bir kural ile bağlı olup belli unsurları dayanak yaparak gerçek anlamı ortaya çıkarma ödevini yerine getirir. Yorum yaparken hâkim, takdir yetkisinde olduğu kadar serbest olmadığından yorumu, hakkaniyetle karar vermeyi gerektiren takdir yetkisinden ayırt etmek gerekir²¹⁸.

X. YORUM VE HÂKİMİN HUKUK YARATMASI

TMK.'nın hâkime tanıdığı ilk serbesti hukuk yaratma yetkisi, ikinci serbesti ise; hâkimin hukuku uygularken takdir yetkisine sahip olmasıdır²¹⁹.

Toplumsal hayatın karşılaştığı değişimler ve gelişmeler karşısında kanun koyucunun, her konuyu önceden görerek bununla ilgili bir hüküm koyması olanaksız olduğundan kanunda her zaman bir takım boşlukların, eksikliklerin ve yanlışlıkların bulunması bir zorunluluktur. Bu boşlukların giderilmesinde hukuk uygulayıcılarına sağlanmış olanaklardan bir tanesi de “hâkimin hukuk yaratması”dır.

A. HÂKİMİN HUKUK YARATMASI KAVRAMI

Hâkimin hukuk yaratması kavramı genel bir anlatımla, hakkında herhangi bir kanun hükmü bulunmayan sorunu, örf ve adet hukuku ile de çözmek olanaksız olunca, hâkimin tıpkı bir kanun koyucu gibi hareket etmesidir. Medeni Kanunumuzun 1. maddesinde; “Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa hâkim, örf ve adet hukukuna

²¹⁷ OĞUZMAN-ÖZ, s. 55; SAYGILIOĞLU, s. 50.

²¹⁸ EDİS, s. 293.

²¹⁹ ZEVKLİLER Aydın-HAVUTÇU Ayşe, **Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**, Seçkin Yayınları, Ankara 2002, s. 69.

göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir.” denilmek suretiyle hâkime kural koyma yetkisi verilmiştir²²⁰.

Bu durumda hâkimin hukuk yaratmasının söz konusu olabilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi gerekir. Her şeyden önce hâkimin çözmek zorunda olduğu soruna uygulanabilir bir kanun hükmü bulunmamalıdır. Yazılı olmayan hukuk kaynaklarından örf ve adet hukukunda da anılan kanun boşluğunu dolduracak bir kural bulunmamalıdır²²¹.

Hâkim, çözümlenecek sorundaki çeşitli yararları kanun koyucu gibi saptarken; psikolojik, sosyal, ekonomik, politik, teknik verileri araştırmak zorundadır. Bu yüzden hâkimin tarafların içinde bulunduğu özel koşullardan sıyrılması, karşılıklı yararlarını dikkate alması ve buna göre soyut hukuk kuralını koyması gerekir²²².

B. HÂKİMİN HUKUK YARATMA BİÇİMİ

Hâkim, hukuk yaratırken öncelikle pozitif hukukun kaynaklarından yararlanacaktır. Bu nedenle öncelikle benzer durumlar için konmuş bir kural bulunup bulunmadığına bakacaktır. Böyle bir kural varsa, bunu eldeki soruna uygulama yolunu deneyecektir.

Hâkimin hukuk yaratmasında hukukun genel prensiplerinin önemli bir yeri vardır. Ancak kesinlikle uygulanması zorunlu olmayan bu prensiplerde hâkim kimi değişiklikler veya hafifletmeler yapabilir. Hâkim, hukuk yaratırken bilimsel çalışmalardan ve çeşitli yargı kararları ile oluşmuş içtihatlardan yararlanabilir; karşılaştırmalı hukuk ve hukuk tarihi konusundaki bilgilere de başvurabilir.

Hâkimin yarattığı hukuk kuralı ve buna dayanarak verdiği karar ne ilgili hâkimi ve ne de diğer yargı organlarını bağlamaz. Fakat özellikle önceden bir kural koymuş olan hâkim, benzer bir olayda bu kuraldan farklı bir kural koyarsa, bunun gerekçesini açıklamak zorundadır. Bu arada, üst yargı organlarının içtihadı

²²⁰ BATUN, s. 55.

²²¹ SAYGILIOĞLU, s. 50.

²²² SAYGILIOĞLU, s. 51.

birleştirme kararlarının, benzer olaylarda tüm mahkemeleri bağlayıcı bir güce sahip olduğunu unutmamak gerekir²²³.

Hâkimin hukuk yaratma yetkisi özel hukuk alanında uygulama alanı bulmasına rağmen kamu hukuku alanında aynı güce sahip değildir. Özellikle ceza ve vergi hâkimi için “kanunsuz suç ve ceza olmaz”, “vergi ancak kanunla alınır” temel ilkeleri karşısında hâkimin hukuk yaratma yetkisi söz konusu değildir²²⁴.

C.HÂKİMİN HUKUK YARATMASI VE YORUM İLİŞKİSİ

Hâkimin hukuk yaratmasının temel koşullarından biri, hâkimin çözmek zorunda olduğu soruna uygulanabilir bir kanun hükmünün bulunmamasıdır; oysa yorumda hareket noktası olan bir kanun hükmü vardır. Yorumda hareket noktası olan bir kanun hükmü olduğuna göre yorum ile çözülebilecek bir konuda hâkimin hukuk yaratma yetkisi yoktur. O halde yorum, hâkimin hukuk yaratmasından önce gelir.

Öte yandan hâkim hukuk yaratırken koyduğu kural, soyut nitelikli olmakla beraber, sadece olaya özgü olup benzer olaylara uygulanması zorunlu değildir. Oysa yorum yoluyla meydana çıkarılan kural soyut ve genel niteliklidir²²⁵.

²²³ SAYGILIOĞLU, s. 51.

²²⁴ BATUN, s. 58; SOYARSLAN Doğan, Cezaların Bireyselleştirilmesi Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.Ü Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı, Cilt:11, S. 1-2, Yıl: 2003, s. 34 http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/004/cilt_11_sayi_1-2.pdf (Erişim Tarihi: 29.04.2014).

²²⁵ SAYGILIOĞLU, s. 52.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA YORUM

I. GENEL OLARAK

Vergi hukuku, Mali Hukukun en çok gelişen koludur. Çeşitli şekillerde tanımlanan vergi hukuku, en kısa tanımıyla devlet ile kişiler arasındaki vergiye ilişkin işlem ve ilişkileri inceler. İsviçreli yazarlardan E. Blumenstein'in yaptığı tanıma göre, vergi hukuku, vergi ilişkilerinden doğan hak ve ödevlerle, bunların belirlenmesini, hukuken korunmasını ve gerçekleşmesini düzenleyen kuralların bütünüdür²²⁶. A.D. Giannini'ye göre vergi hukuku, idare hukukunun bir kolu olup, vergilerin tarh ve tahsiline ilişkin ilke ve kuralları açıklayarak, vatandaşlarla kamu kurumları arasındaki hukuki ilişkileri inceler²²⁷. Fransız yazarlarından L. Trotabas ise şu kısa tanımla yetinmektedir: Vergi hukuku, hazinenin haklarını ve bunların uygulama ayrıcalıklarını düzenleyen kamu hukuku koludur²²⁸. Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere vergi hukukunun konusu, özet olarak, devletin egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı vergi kanunlarıdır²²⁹.

Vergi hukuku, devletle kişiler arasındaki vergi ilişkilerinden doğan hak ve ödevleri düzenleyen bir hukuk dalıdır²³⁰. Bu bakımdan vergi hukuku, kendi konusuna giren vergi kanunlarının yapısı, yorumu, yer ve zaman bakımından uygulanması, kaynakları, vergi borçlusu ve vergi alacaklısı, vergi ehliyeti, vergi suçları vb. inceleyen bir kamu hukuku koludur.

Verginin hem devlet hem de kişiler bakımından oldukça önemli olması sonucu, devletin vergileme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanmasının önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Vergiler ve vergilendirme yetkisi de temelini

²²⁶ E. Blumenstein, *Sistemadi Diritlo dele Imposte*, (Almanca' dan İtalyanca' ya çevirisi), Milano, 1954, s. 10; Nakleden: ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku, İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, Ankara 1998, s. 11.

²²⁷ A.D. Giannini, *İstituzionedi DirittoTrubutario*, Milano, 1951, s. 5; Nakleden: ERGİNAY, s. 11.

²²⁸ L. Trotabas, *Precis de Science et Legislation Financieres*, Paris, 1944, s. 257; Nakleden: ERGİNAY, Vergi, s. 11.

²²⁹ ERGİNAY, Vergi, s. 11.

²³⁰ AKSOY Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1994, s. 3; ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler*, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.Ü Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı, Cilt:11, S. 1-2, Yıl: 2003, s. 251 http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/004/cilt_11_sayi_1-2.pdf (Erişim Tarihi: 29.04.2014).

anayasadan almaktadır ve bunların düzenlenmesinde anayasadaki ilkelere uyulması gerekmektedir²³¹. 1982 Anayasasında vergi hukukunu ilgilendiren önemli hükümler vardır. Ancak, anayasanın vergi hukukunu doğrudan ilgilendiren hükmü, 73. maddesidir. Söz konusu madde, anayasanın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının, “Siyasî Haklar ve Ödevler”i düzenleyen dördüncü bölümünde, “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme, sistematik bakımdan 1961 Anayasası ile aynıdır²³².

Anayasanın vergi hukukunu doğrudan ilgilendiren 73. maddesindeki ilkeler dışında, vergi hukukunu ilgilendiren temel ilkeleri esas olarak, iki başlık altında incelenebilir. Bu ilkeler, hukuk devleti ilkesi ve sosyal hukuk devleti ilkesidir²³³. Hukuk devleti, kanun önünde eşitliği benimsediği halde, sosyal devlet bunu aşarak sosyal adalete uygun fırsat eşitliğini ve kişilerin millî gelirden adil bir pay almalarını hedefler, sosyal sınıflar arası dengeyi sağlamaya çalışır. Devletin sosyal devlet olma derecesini, anayasadaki ekonomik ve sosyal hakların gerçekleştirilme derecesini belirler²³⁴.

Kendine özgü olayları konu edinen her bir hukuk kolu, hukukun bir bütün olması nedeniyle diğer hukuk dallarıyla sürekli ilişki içerisindedir. Bu hukuk bütünlüğünün bir sonucudur. Bu anlamda vergi hukuku da, diğer hukuk dallarının konusuna giren olayları ve bunların sonuçlarını kendi olaylarının açıklanmasında inceler, uygular. Bunun sonucunda vergi hukukunun diğer hukuk dallarıyla ilişkisi ortaya çıkar.

Vergi hukukunun en çok ilişkili olduğu hukuk dalları şu şekilde belirtilebilir. Vergi Hukuku, kamu hukuku dalı olması hasebiyle öncelikle Anayasa Hukuku ile ciddi anlamda ilgilenmek zorundadır. Batıda parlamenter demokrasinin gelişmesi, sanayi devrimi, sosyal eşitlik ve adalet ilkelerinin gelişmesi, vergilemede keyfiliğin yerini hukuk kurallarının almasını sağlamış, vergileme sistemleri özellikle anayasa

²³¹ BAYRAKLI Hasan Hüseyin-SEZER Yasin, “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması, AKÜİİBFD, C. 11, S. 1, Temmuz 2000, s. 160.

²³² ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 253.

²³³ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 253.

²³⁴ BELLEK İhsan Bahri, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 105, Haziran 1997, s. 71.

hukuku ilkelerinin oluşumuna ve yerleşmesine paralel bir gelişme göstermiştir²³⁵. Pek çok ülkenin anayasasında vergilendirme yetkisine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır²³⁶. Vergi kanunlarının Anayasaya aykırı olamayacağı, vergilerin mali güce uygun olması, herkesin vergiyle yükümlü olması vb. kurallar Türk anayasalarında yer alan, devletin vergilendirme yetkisine ilişkin Anayasal düzenlemelere örnektir²³⁷. Bu düzenlemelerde “vergilerin kanuniliği ilkesi” temel ilke olarak yer almıştır²³⁸.

Vergi hukukunun, idare hukuku ile de yakın ilişkisi bulunmaktadır²³⁹. Bu ilişki, vergisel yükümlülüklerin uygulanmasının bir kamu idaresi görevi olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü idare hukuku, kamu gücünü kullanan idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu inceleyen ve idare edilenlerin hukuki durumlarını düzenleyen bir hukuk dalı olarak tanımlanır ve bazı özellikleri vardır²⁴⁰. Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, vergi uyuşmazlıklarının idari yoldan çözüm işleri bir kamu idaresi olan vergi idaresi tarafından yerine getirilir. İdarenin vergiye ilişkin işlemleri, kanunla belirtilmesi zorunlu olan idari konular arasındadır ve bu nedenle

²³⁵ ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınevi, Ankara 1996, s. 69.

²³⁶ GENÇ Yıldırım-YAŞAR Recep, “Vergilendirmede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, Vergi Dünyası, S. 338, Ekim 2009, s. 39.

²³⁷ Türk vergi hukukunun Anayasal temelleri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz.: ALİEFENDİOĞLU, s. 67-87; ERGİNAY Akif, **Kamu Maliyesi : Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara 1984, s. 19-28.

²³⁸ TEKBAŞ Abdullah, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Anayasal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara 2009, s. 244; KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Dağıtım, s. 70.

²³⁹ Hatta bu ilişki sebebiyle vergi hukuku, idare hukukunun kendine özgü konuları olan bir alt dalı olarak da kabul edilebilmektedir. Bkz.: ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara, Eylül 2011, s. 4.

²⁴⁰ Bu özelliklerin başında, bağımsız bir hukuk dalı olması, yeni ve fakat hızla gelişen bir niteliğe sahip bulunması, kodifiye edilmemiş ve içtihatlarla dayalı olması, taraflar arasında eşitsizlik bulunması gelmektedir. “...idare hukukunun kodifiye edilmemiş olmasından kaynaklanan ve gelişen ihtiyaçlara cevap vermesi açısından idari yargı yerlerinde geliştirilen bir takım ilkelerin yargı denetiminde dikkate alınması kaçınılmazdır. Bu ilkeler tüm demokratik ülkelerde kabul edilen gerçek soyut ve evrensel ilkelere.” Danıştay 10. Dairesi’nin 10.01.1995 gün ve 1996/4274 E. ve 1998//5478 K. sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 11.05.2014); Ayrıca idare hukukunun özellikleri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz.: EROĞLU Hamza, **İdare Hukuku**, Kalite Yayınevi, Ankara 1978, s. 15-18; GİRİTLİ İsmet-BİLGİN Pertev- AKGÜNER Tayfun-BERK Kahraman, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul- Haziran 2012, 5.Baskı, s. 14-16; GÖZÜBÜYÜK A. Şeref-TAN Turgut, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt 1, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, 8. Baskı, s. 18-20; GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara 2011, 10.Baskı, s. 86-88.

vergi hukuku, idare hukuku ile yakın ilişki içerisinde²⁴¹. Vergi yargısının, idari yargı içinde düzenlenmiş olması da iki hukuk dalı arasındaki yakın ilişkiyi göstermektedir²⁴².

Vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişki, özellikle kavramlar konusunda ortaya çıkmaktadır²⁴³. Özel hukuk kavramlarının vergi hukukunda aynen uygulanması bazı yanlış sonuçlara yol açabilecektir²⁴⁴. Ancak belli durumlarda vergi hukukunun özel bir düzenleme getirdiği hallerde, bu özel düzenlemeler esas tutulmaktadır²⁴⁵. Vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasındaki ilişkiyi önemli hale getiren temel sebep, vergiyi doğuran olayın birçok durumda özel hukuk ilişkisine dayanmasıdır. Vergiyi doğuran olayın özünde, özel hukuk ilişkisi bulunmaktadır²⁴⁶. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olay birçok durumda bir özel hukuk olgusudur²⁴⁷. Vergiyi doğuran olayın bu şekilde çoğunlukla özel hukuk ilişkisine dayanması dolayısıyla doktrinde vergi hukuku “gıdasını özel hukuktan, otoritesini kamu hukukundan” alan bir dal olarak tanımlanmıştır²⁴⁸. Bu nedenle özel hukukun kimi temel kavram ve kurumları aynen vergi hukukunda da geçerli olduğu halde, bazen de farklılıklar göstermektedir.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi sırasında özel hukuk ilkeleriyle vergi hukuku düzenlemeleri arasında bir çatışma durumunda vergi hukukunun ilke ve kuralları uygulanacaktır²⁴⁹. Bu yüzden özel hukuk kurumları aynen vergi hukukuna uygulamak, her zaman doğru sonuçlar vermeyebilecektir. Örneğin kanuna, ahlâka aykırı işlemler özel hukuk bakımından batıl oldukları için herhangi bir sonuç doğurmasalar da, vergiyi doğuran olay kapsamı içinde değerlendirilmeleri halinde

²⁴¹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 3.

²⁴² ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 3; ERGİNAY, Vergi, s. 15; KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 46; KIRBAŞ, s. 31.

²⁴³ BATUN ÇÖLGEZEN Övül, “Vergi Hukukunun Özel Hukuk İle İlişkisi”, Vergi Dünyası, S. 358, Haziran 2011, s. 80; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s 4, ERGİNAY, Vergi, s. 18-19.

²⁴⁴ KİZİR Mahmut-ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukukunda Muvazaa”, Mevlana University, International Economics and Laws Symposium, 13-14 June 2013, s. 103; Bu konuda çalışmamızın II. Bölümünün X. Numaralı başlığında incelenen “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım” konusunda Peçeleme İşleminin Niteliği başlığı altında örnekler verilmiştir. (s.108-111)

²⁴⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 5.

²⁴⁶ ŞENYÜZ Doğan-YÜCE Mehmet-GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa 2013, s. 12.

²⁴⁷ KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 9.

²⁴⁸ ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s. 9.

²⁴⁹ ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s. 9; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 5.

vergi yükümlülüğü doğurabileceklerdir²⁵⁰. Nitekim bu husus Vergi Usul Kanunu (VUK.)²⁵¹, nun 9/2. maddesinde şöyle belirtilmektedir: “*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*”. Bu hüküm uyarınca vergiyi doğuran olay hukuka ya da genel ahlaka aykırı olsa bile, vergilendirme süreci işletilmelidir. Başka bir deyişle, hukuka ya da genel ahlaka aykırılık, vergiyi doğuran olayın bu kimliğiyle nitelendirilmesini ve vergilendirilmesini engellememektedir. Bu durum, ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur. Gerçekten olguların ekonomik içeriği vergilendirmeye yola açacak nitelikteyse, hukuka ya da genel ahlaka aykırılık, vergilendirme dışında kalmanın bir gerekçesi ve dayanağı olamaz. Vergi hukuku bakımından önem taşıyan özel hukuk işlemleri, şekli olarak değil, iktisadî içerikleriyle uygulanmaktadır²⁵². Bu itibarla vergi hukuku alanında, özel hukuk kavram ve kuralları adeta vergi hukukunun damgasını taşırlar ve özel hukuktakinden daha değişik bir anlam ve muhtevaya sahip olabilirler²⁵³. Bunun temel sebebi vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesidir.

Bu duruma göre, vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişkiler üç noktada toplanabilir. Vergi hukukunun, özel hukukun mülkiyet, sözleşme, alım-satım, ikametgâh, hukuki ehliyet, temsil, borcun intikali vb. birçok hukuki işlem ve kurallarına başvurduğu hallerde özel hukuka açık bir biçimde gönderme yapar. Bu durumda özel hukuk kuralları aynen vergi hukukunda da geçerlidir.

Bazı hallerde vergi hukuku, özel hukuka hiç atıf yapmaz veya çok dolaylı atıf yapar. Özellikle vergi hukuku hükümlerinin uygulamasında şüpheye düşüldüğünde özel hukuk hükümlerinin göz önünde bulundurulup bulundurulmayacağı hususu, vergi hukukunun çok tartışılan ve yorumda sorun yaratan konularından biridir²⁵⁴.

Bazı hallerde de vergi hukuku, özel hukukun bazı kavram ve kurallarını değiştirir; yani vergi hukuku kendi kurallarını ve kavramlarını açıkça belirtir. Bu durumda vergi hukuku kurallarına başvurmak gerekmektedir. Örneğin vergi

²⁵⁰ ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s. 9.

²⁵¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, RG. 10.01.1961, S. 10703.

²⁵² Danıştay 3. Dairesi'nin 16.09.1987 gün ve E./670, 1987/1843 K. Sayılı kararına göre, “*bir kişinin sahte diploma ya da ruhsatname ile avukatlık yapması yasaktır. Ancak bu yasağa rağmen, avukatlık yapılmış ve kazanç elde edilmiş ise, bu vergilendirilmelidir. Silah ve uyuşturucu kaçakçılığında da durum böyledir.*” Danıştay Dergisi, S. 70-71, s. 138-140.

²⁵³ KANETİ, s. 13.

²⁵⁴ SAYGILIOĞLU, s. 60.

hukukunda özel hukukta geçerli olan “takas” hakkı yükümlülere tanınmamıştır. Aynı cinsten olan karşılıklı ve vadesi gelmiş iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuksal işlem olan “takas” vergi hukukunda daha farklı bir nitelik taşımaktadır²⁵⁵. İki mükellef arasında yapılmış olan bir borç ilişkisinin, vergi dairesince kabulü zorunludur, fakat bir mükellefin vergisini diğer bir kimsenin ödeyeceğini belirten bir sözleşme, vergi dairesince kabul edilemez²⁵⁶.

Bununla birlikte, vergi borcu da bir borçtur ve ödenmesi, kuralları yalnız şekil itibariyle değişiklikler gösterir. Bu anlamda vergi hukuku, esas itibariyle (kendine özgü medeni hukuk ve borçlar hukuku kuralları koymaktan kaçınarak) özel hukuk kurallarını kendi sistemi içinde kullanır. Özel hukukun borcun nakli ve benzeri birçok kurumuna başvurur. Hukuk bütünlüğü içinde her iki hukuk dalı karşılıklı ilişki içindedir. Böylece özel hukukun temel kurallarından yararlanan vergi hukukunu, kendi dar çerçevesinden çıkararak her iki hukuk dalı arasında uyum sağlamak gereklidir.

Vergi hukukunun Anayasa hukuku, idare hukuku ve özel hukuk ile olan ilişkisi yukarıda da bahsettiğimiz üzere, bu hukuk dallarının kurallarına gerektiğinde başvurmak şeklinde kendini göstermektedir. Buna karşılık ceza hukuku, usul hukuku gibi hukuk dalları ise vergi hukukunda ayrı başlıklar altında incelenmektedir. Gerçekten vergi Anayasa hukuku, vergi idare hukuku veya vergi özel hukukundan bahsedilmediği halde, ceza hukuku ile olan ilişkiler vergi ceza hukukunu, devletler hukuku ile olan ilişkiler uluslararası vergi hukukunu ve usul hukuku ile olan ilişkiler ise vergi usul hukukunu ortaya çıkarmıştır ve bu hukuk dallarının her biri vergi hukukunda ayrı inceleme konusu olmuştur.

II. VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN AMACI VE ÖNEMİ

Kanunların yorumu (tefsiri) bütün hukuk dallarında başvurulan bir yoldur. Çünkü kanun metinleri, her şeyin kolaylıkla anlaşılmasına veya kanun metninin bütün olaylara açıkça uygulanmasına her zaman imkân vermeyebilir. İşte kanun

²⁵⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 171-174.

²⁵⁶ SABAN Nihal, **Franchising ve Vergilendirme**, Beta Yayınları, İstanbul 1997, s. 50.

koyucunun gerçek maksadını bulmak ve bunu objektif olarak belirtmek yorum yapmaktır²⁵⁷. Bu amaç vergi hukukunda da genel olarak geçerlidir.

Vergi idaresi, vergi kanunlarını uygularken ve vergi yargısı organları vergi uyuşmazlıklarını çözümlerken yorum yapmaktadır. İdare ve vergi yargısı organları öncelikle vergiyi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptarlar, daha sonra da bu olaya uygulanacak kanun hükümlerini belirler. Başka bir deyişle nitelendirmesini yaptıkları somut olayın kanun kapsamına girip girmediğine karar vermektedirler²⁵⁸.

Vergi hukukunun kendine özgü niteliklerinin bulunması nedeniyle vergi hukukunda yorumun ayrı bir önemi vardır. Vergilendirme işlemlerinde mükellef veya sorumlu, vergi idaresi ve vergi yargısı gibi birden fazla taraf bulunması nedeniyle vergi kanunları mükellef veya sorumlu tarafından başka türlü, vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından başka türlü anlaşılabilir. Hâlbuki vergi hukukunda kamu yararı söz konusudur ve kamu yararı kavramı hem devletin hem de mükelleflerin haklarının karşılıklı olarak korunmasını ifade etmektedir.

Vergi hukuku alanında Devletin mükellefin gelirin, servetine ortak olmasının bir sonucu olarak kaçınılmaz şekilde çıkar çatışmaları doğmaktadır. Vergi hukuku, vergi ilişkisinin temelinde yer alan bu çıkar çatışmasını, menfaatlerin karşılıklı dengelenmesini sağlayarak çözmeye çalışır²⁵⁹. Bu durumda vergi kanunlarının yorumunda amaç, mükellef lehine veya hazine lehine yorum yapmadan kanun koyucunun gerçek iradesini adalet ilkelerine ve günün koşullarına en uygun şekilde ortaya çıkartmak ve belirsiz hükümlere bu doğrultuda anlam kazandırmaktır. Kısacası yorum vergi idaresi veya mükellef lehine bir çözüme varmak için yapılmaz, kanun koyucunun gerçek iradesini ortaya çıkarmak için yapılır²⁶⁰.

²⁵⁷ ERGİNAY, s. 51.

²⁵⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 17.

²⁵⁹ KUMRULU Ahmet, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 40, S. 1-4, 1988, s. 243 <http://www.kutuphane.dogus.edu.tr/makale/13011308/1988/cilt40/sayi1-4/M0002238.pdf> (Erişim Tarihi: 17.05.2014); ÜSTÜN Ümit Süleyman, Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı, Legal Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2013, s. 239.

²⁶⁰ ÜREL Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, s. 5; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 17.

Vergi kanunları geniş halk kitlelerini ilgilendirdiği ve devletle kişi arasında alacak-borç ilişkisini ortaya koyduğu için vergi hukukunda yoruma çok önem verilir. Özellikle vergi kanunlarının çok sık değiştiği ve yeni kurumların getirildiği dönemlerde vergisel düzenlemelerin iyi anlaşılması gerekmektedir²⁶¹. Bu da, vergi hukukunda yorumun hukuki güvenlik ilkesi ile çok yakından ilgili olduğunu göstermektedir.

Vergi kanunlarının yorumunu gerekli kılan nedenler şöyle sıralanabilir²⁶²:

- Kanun hükmünün başlangıçta yeterli açıklıkta düzenlenmemesi,
- Kanun hükmünde kullanılan terimlerin zaman içinde anlam ve ifade değişikliğine uğraması,
- Kanun hükmünün uygulanması gereken hallerde zaman içinde değişiklik olması,
- Kanunda kullanılan genel ifadelerin özel durumlara ve olaylara tam olarak uymaması,
- Ekonomik değişim ve gelişmeleri kavrayacak kanun değişikliklerinin zamanında yapılamaması, eski hükümlerin öngörülmeleyen olay ve işlemlere uygulanmaya çalışılması,
- Zamanla ortaya çıkmış kanun boşluklarının vergi kayıp ve kaçığına neden olmasının önüne geçme çabaları,
- Kanuni düzenlemelerin zamanla rekabet eşitliğini bozucu bir unsur haline dönüşmesi ve ekonomik çevirimi olumsuz etkilemesinin önüne geçilmeye çalışılması,
- Ekonomik ve sosyal değişimlere paralel kanun değişikliği yapılabilmesi için önceden belirlenen öngörülere ilişkin düzenlemelerin tasarlanması gerekliliği.

²⁶¹ IŞIK Abdülkadir-YILDIZ Habib-GÜRDAL Temel-ALTUN Nurullah-AYGEN Filiz-PERAN Tarkan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Sakarya 2004, s. 19.

²⁶² SAYGILIOĞLU, s. 63, ÖZDEMİRÇİ Fahrettin, “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, S. 259, Mart 2003, s. 104.

III. VERGİNİN KANUNİLİĞİ KAPSAMINDA VERGİ HUKUKUNDA YORUM

A. GENEL OLARAK

Vergi hukukunun yapısı ve verginin niteliğinden dolayı, vergi hukukunda yorumun bazı özellikleri vardır. Bunun temel sebebi de, vergi hukukunun, kişiler arası ilişkileri değil de, devlet ile kişiler arasındaki vergilendirmeye ilişkin hükümleri düzenlemesidir. Bu yüzden özel hukuk içinde yer alan kıyas yolu, hâkimin hukuk yaratması ve boşluk doldurma halleri gibi medeni hukuk kuralları, kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda geçerli değildir. Vergi hukukunun ve yorumunun sınırlarını bizzat anayasa ve kanun hükümleri oluşturur. Vergi hukukunun en önemli iki ilkesi Anayasa’da da ifadesini bulan “vergilerin kanuniliği ilkesi” ile bu ilkenin bir sonucu olan “vergi hukukunda kıyas yasağı” ilkeleridir²⁶³. Vergilerin kanuniliği ilkesi vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması; yorumun ancak kanuni sınırlar dâhilinde yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu ilke gereğince, vergi kanunlarında açıkça gösterilmedikçe kıyas yapılamaz ve kıyas yoluyla bir sonuca ulaşılamaz.

Bu ilkelere göre kanunda belirtilmiş kişiler dışındaki kişilerin mükellef kılınması söz konusu olmadığı gibi vergi idaresinin ya da yargı organının vergileme konusu, vergiyi doğuran olay veya mükellef oluşturması da mümkün değildir. Dolayısıyla vergi hukukunda yapılacak her yorumun kanun sınırları içinde olması, irade özgürlüğüne ve sözleşme serbestliğine geniş bir takdir yetkisi tanımaması ve idareye geniş bir takdir yetkisi vermemesi gibi nitelikler taşıması gerekmektedir²⁶⁴.

Kendine özgü kavram ve kuralları olan vergi hukukunda kanunların yorumlanmasına ilişkin en önemli düzenleme, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiğine ilişkin VUK.’ un 3. maddesinde yer alan düzenlemedir. Lafzın

²⁶³ GÜNER Nurgül, “Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu, Mayıs 2011, S. 140, s. 96; TEKBAŞ, s. 244; KARAKOÇ, *Yargılama*, s. 70; TEKBAŞ, s. 286.

²⁶⁴ ULUATAM Özhan, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku**, Birinci Cilt, Genel Esaslar, Adım Yayıncılık, Ankara, Ekim 1994, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, s. 80.

açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat ve diğer maddeleri ile bağlantısı göz önünde bulundurulur.

B. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Verginin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir²⁶⁵. Vergilerin kanuniliği ilkesi, hem nelerin, kimlerin, ne kadar, ne zaman vergilendirileceğini ortaya koymakta, hem de vergilendirmenin hukuka uygunluk denetimine zemin hazırlamaktadır²⁶⁶. Anayasamızın 73. maddesinde düzenlenen ve vergi hukukunun anayasal ilkelerinden en önemlisi olan “verginin kanuniliği” ilkesi gereği, verginin asli unsurları (verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, oranı gibi) kanunla düzenlenmelidir. Bu anayasal düzenleme ile keyfilik önlenmekte, kişilere vergi konusunda hukuki güvence sağlanmaktadır²⁶⁷.

1. Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi dayanağını anayasalardan almaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi, demokratik mücadelenin sonucu olarak uzun bir tarihi süreç içinde bugünkü anayasal yerini ve boyutunu kazanmıştır²⁶⁸.

Cumhuriyet öncesinde Tanzimat döneminin “1876 Kanunu Esasisi”nde vergilerin kanuniliği ilkesi iki ayrı maddede düzenlenmiştir. 25. maddeye göre, “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmı ile ve nâmı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz” 96. maddeye göre de, “*Tekâlifi devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vâz ve tevzi ve istihsal olunamaz*”. Aynı şekilde ikinci Meşrutiyet döneminde de farklı bir yol izlenmemiştir.²⁶⁹

Cumhuriyet döneminin ilk anayasa metni olan 1921 Anayasasında vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmemekle beraber, bu ilke, gerçek anlamda ülkemiz hukuk

²⁶⁵ TEKBAŞ, s. 244; GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Dağıtım, s. 8.

²⁶⁶ KARAKOÇ, *Yargılama*, s. 70.

²⁶⁷ GÜNEŞ, s. 14; GÜNER, s. 96.

²⁶⁸ SÖNMEZ Erdal-AYAZ Garip, **Vergi Yargısı**, Ankara, Şubat 1999, s. 66; GÜNEŞ, s. 9.

²⁶⁹ SAYGILIOĞLU, s. 72.

sistemindeki yerini ilk kez 1924 Anayasası ile başlayan süreçte almıştır. 1924 Anayasasının 85. maddesinde “*Vergiler, ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir*” hükmüne yer verilmiştir.”²⁷⁰. Aynı maddenin 2. fıkrası ile devlet, il özel idareleri ve ‘belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin, kanunları çıkıncaya kadar, tahsiline izin verilmiştir ki, 1924 Anayasası döneminde bu ilkeye aykırı sayılabilecek çok sayıda kanun çıkarılmıştır²⁷¹.

1961 Anayasası’nın “Temel Haklar ve Ödevler” ile ilgili ikinci kısmının “Siyasi Haklar ve Ödevler” bölümünde, 61. maddesinde “*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur*” hükmü yer almıştır. Bu düzenlemede vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler konusunda “Kanun Hükmünde Kararname” çıkarılması söz konusu olmamasına rağmen, yetki kanunu ile Bakanlar Kuruluna vergilendirme alanında düzenleme yetkisi verilmiş ve buna dayanılarak kanun hükmünde kararnameler çıkartılmıştır.

Siyasi hak ve ödevlerin kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceğine ilişkin Anayasanın 64. maddesinin 6 fıkrası, Millî Güvenlik Konseyinin 12.1.1982 gün ve 64 numaralı kararı ile değiştirilmiş ve şu hüküm getirilmiştir: “*Kanun hükmündeki kararnamelerle mali yükümlülük getirilemez ve mevcut yükümlülükler arttırılmaz; buna karşın, vergi kanunlarına aykırı hareketler hakkında kanunlarda öngörülen cezalar ile vergi, harç, resim ve bunlara ilişkin cezalar ve gecikme zamları azaltılabilir veya kaldırılabilir*”. Bu hüküm, özellikle, ödeme güçlüğü içinde bulunan bankerlerle ilgili olarak çıkarılan yetki kanununa dayanılarak kanun hükmünde kararnameler düzenleme ve vergi ceza ve gecikme zamlarını uygulamama olanağını sağlamıştır. Böylece anayasal değişiklik, Bakanlar Kurulunun kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisinin kapsamını mali yükümlülükleri azaltıcı yöndeki düzenlemeler açısından genişletmiştir²⁷².

1982 Anayasasıyla da vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiş ve 73. maddenin 3. fıkrasında şu hüküm yer almıştır. “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali*

²⁷⁰ KIRMAN Ahmet, **Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı ve Petrol Arama ve Petrolle İlgili Faaliyetleri Düzenleme Fonu İle Sigorta Denetleme Aidatı Uygulaması**, Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 230, s. 6.

²⁷¹ SAYGILIOĞLU, s. 72.

²⁷² SAYGILIOĞLU, s. 73.

yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır". Görüldüğü gibi bu düzenleme, 1961 Anayasasındaki düzenleme ile bazı küçük farklılıklar dışında, koşturur. Öyle ki her iki maddenin Anayasa sistematığı içindeki yeri de aynıdır. 1961 Anayasasından farklı olarak 1982 Anayasasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerinin yine kanunla değiştirileceği veya kaldırılacağı açık hükmüne yer verilmiştir. Anayasanın "Temel Haklar ve Ödevler" ile ilgili ikinci kısmının "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde "VI- Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde anılan düzenlemeye yer verilmiştir²⁷³.

1961 Anayasasında olduğu gibi, 1982 Anayasası ile de yürütme organına belli koşullara ve sınırlamalara bağlı olarak, vergilendirme alanında düzenleme yapma konusunda açık yetki verilmiştir. Yürütme organının yetkisi, benzer mali yükümlülükleri ve indirimleri de içerecek biçimde genişletilmiştir. Ne var ki 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu²⁷⁴, nun 96/B maddesinde belediye meclislerine çeşitli vergi ve harçlara ilişkin tarifelerde, kanunda öngörülen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi verilmiş olmasına rağmen, bu yetki anayasal dayanağa kavuşturulmamıştır. Yine de Anayasa Mahkemesi (AYM.), 1961 Anayasasında yerel idarelerin vergilendirme yetkisine ilişkin bir hüküm bulunmamasına rağmen, belirli alt ve üst sınırlar içinde bulunmak koşuluyla belediye meclislerinin aynı Bakanlar Kurulu gibi bu yetkiye sahip olabileceğini kabul etmiştir²⁷⁵.

1982 Anayasasında da, 1961 Anayasasında olduğu gibi, yürütme organına, vergilendirme alanında kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmemiştir. Bu halde vergilerin kanuniliği ilkesi, genelde, yürütmenin de kanuniliği kapsamı içinde yer alır. Sonuç olarak, vergilendirme işlemleri kanunlara uygun olmalı, vergi idaresi ve görevleri kanunla düzenlenmeli ve bu işlemlere karşı yargı yolu açık olmalıdır.

²⁷³ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 252.

²⁷⁴ 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, RG. 29.05.1981, S. 17354.

²⁷⁵ AYM.'nin 22.10.1970 gün ve 1970/29 E., 1970/48 K. sayılı kararı, RG. 18.04.1971, S. 13813 ile 29.03.1966 gün ve 1965/45 E., 1966/16 K. sayılı kararı, RG. 12.05.1966, S. 12297, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 12.05.2014); SAYGILIOĞLU, s. 73.

2. Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı

Kanunilik ilkesi, yönetilenlerin anayasalarda bireysel hak ve hürriyetlerinin korunmasında güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır²⁷⁶.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı ise, demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, kanun koyma gücüne sahip olan yasama organının vergilendirme yetkisini kullanmasıdır. Herhangi bir verginin alınabilmesi için öncelikle kanuna dayalı olması gerekir. “Kanunda yazılı olmadan vergi alınmaz” (Nullumtributum sine legescripta) kuralı pek çok ülkenin anayasasında yer almıştır²⁷⁷.

Anayasa koyucu her çeşit malî yükümün kanun ile konulmasını düzenlemek suretiyle, keyfi ve takdirî uygulamayı önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını amaçlamıştır²⁷⁸. Vergilerin kanuniliği ilkesi, her türlü mali yükümün kanun ile konması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerekliliğini ifade eder. Böylelikle keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesi amacını taşır. Bunun sonucunda seçimle oluşturulan bir parlamento tarafından, mali yükümlülüklerin tüm unsurlarını içeren ve sadece kanun niteliği taşıyan kurallarla getirilmesi olarak tanımlanması mümkündür²⁷⁹. Anayasa Mahkemesi’nin yerleşmiş içtihadına göre Anayasanın her türlü mali yükümün yasa ile konması gerekeceği kuralını düzenlerken güttüğü amaç, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunmasıdır²⁸⁰.

²⁷⁶ GÜNER, s. 97.

²⁷⁷ TOSUNER Mehmet, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, Vergi Dünyası, S. 272, Nisan 2004, s. 23; GÜNEŞ, s. 15; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 46.

²⁷⁸ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 262.

²⁷⁹ KIRMAN, s. 7.

²⁸⁰ “Anayasa’nın söz konusu 61. maddesinin ikinci fıkrası kuralına göre, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak yasa ile konulur. Böylece Anayasa, her türlü malî yükümün yasa ile konması gerekeceği kuralını düzenlerken güttüğü amaç, keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunmasıdır. Bir yasanın malî bir yükümün, yalnızca konusunu belli ederek ilgililere yükletilmesine izin vermesi, o malî yükümün yasa ile konulduğunu kabul etmek için geçerli bir neden sayılamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil yöntemleri, yaptırımları, zaman aşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bütün bu yönleri ile bir malî yüküm yasada açık bir biçimde ve yeterince belirlenmemiş ise bu durum kişilerin toplumsal ve ekonomik güçlerini ve hatta temel haklarını olumsuz yönde etkileyecek keyfi uygulamalara yol

“Kanunsuz vergi olmaz” kuralının iki kökeni vardır. Bunlardan ilki güçler ayrımı, yani “temsilsiz vergi olmaz” ilkesine dayanır. Bu ilkenin temelinde, vergi mükelleflerinin yasama organında temsil edildikleri, dolayısıyla kendi haklarında getirilen vergilere rıza gösterdikleri varsayımı yatmaktadır. İkincisi ise hukuk güvenliğine dayanır. Buna göre de mükellef, vergi idaresinin keyfi uygulamasına karşı (geriye yürütme, yorum, kıyas konularında) korunmuş olur²⁸¹.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, ceza hukukundaki “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi ile paralellik göstermektedir. Vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan bir davranışın vergi suçu sayılabilmesinin, kanunda tipleri gösterilen ve vergi suçu sayılan eylemlere uygun olmasına; cezalandırılabilmesinin de, cezasının kanunda gösterilmiş bulunmasına bağlı olduğunu ifade etmektedir²⁸².

Görüldüğü gibi vergilerin kanuniliği ilkesi bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan organlara bağlayıcı bir çerçeve çizerken, diğer yandan da vergi borçlularına bazı hak ve yükümlülükler vermektedir. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin kanunlara uygun ve doğru olarak alınmasını da içermektedir. Ancak vergilerin kanunlara uygun ve doğru olarak alınmaması hallerinde, gerek vergi alacaklısının ve gerekse vergi borçlusunun yapılan yanlış uygulamanın ortadan kaldırılması için idareye başvurması ve gerektiğinde yargı yoluna gidilmesi gibi birtakım talep hakları doğmaktadır²⁸³.

açabilir. Bu nedenlerledir ki kişilere yüklenecek yükümlerin belli başlı öğelerinin, açık bir biçimde ve kesin çizgileriyle yasalarda gösterilmiş olması gerekir.” AYM.’nin 03.02.1977 gün ve 1976/54 E., 1977/8 K. Kararı, RG. 08.05.1977, S. 15931; “Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlerin ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla “yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarda düzenlenmelidir.” AYM.’nin 31.03.1987 gün 1986/20 E., 1987/9 K. sayılı kararı, RG. 28.05.1987, S. 19473 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014); GÜNEŞ, s. 14.

²⁸¹ SAYGILIOĞLU, s. 68.

²⁸² CANDAN Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara 1995, s. 7; BAYKARA Bekir, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, Vergi Dünyası, S. 285, Mayıs 2005, s. 13.

²⁸³ SAYGILIOĞLU, s. 68.

Verginin kanuniliği ilkesi bakımından önemli bir konu da, bütçe kanunuyla vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılamamasıdır. Anayasanın 161. maddesinde “*bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz*” denilmektedir. Bütçe kanunlarının içeriği ile ilgili bu sınırlama, bütçe kanununa başka konuların girmesini engellemesinin yanı sıra, vergi ile ilgili konuların bütçe kanunlarıyla düzenlenemeyeceği sonucu nedeniyle, kanunilik ilkesi bakımından da bir sınırlama getirmektedir²⁸⁴.

Verginin özünde, gerçek ve tüzel kişilerden kamuya zora dayalı olarak kaynak aktarma düşüncesi olduğu için, hukuk devleti ilkesi gereği vergi borçlusunun haklarının korunması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi ise, verginin kanunla konulması ve tahsil edilmesi ile mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi hukukunun mükellefiyete, verginin hesaplanmasına, tahsiline ilişkin tüm kuralları kanun, uluslararası antlaşma, karar gibi yazılı hukuk kuralları ile düzenlenebilir.

Vergi hukukunda temel sınırlayıcı faktör bizzat kanunun kendisidir. Kanuna dayanmayan veya kanunla öngörülemeyen bir konuda vergilendirme söz konusu olamaz. Kanunda hangi işlem ve ilişki vergi konusu edilmişse, ancak o işlem ve ilişki vergilendirilir. Vergilendirme yetkisi kanun koyucuya ait olduğuna göre vergi idare ve yargısının yeni vergiyi doğuran olay yaratmaları ve dolayısıyla kanun sınırları dışına çıkmaları söz konusu değildir²⁸⁵.

3.Anayasa Mahkemesi’ne Göre Verginin Kanuniliği İlkesi

Tarihsel gelişimi, işlevleri, anayasal dayanakları bakımından önemli bir vergi hukuku ilkesi olan “*verginin kanuniliği*” ilkesinin içeriği, Anayasa Mahkemesi kararları ile belirginlik kazanmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde, verginin kanuniliği ilkesi konusunda Yüksek Mahkemenin yerleşmiş içtihadının şöyle olduğu görülmektedir²⁸⁶: “*Anayasa koyucu her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlerin ilgililere yükletilmesine olur*

²⁸⁴ TEKBAŞ, s. 249.

²⁸⁵ SAYGILIOĞLU, s. 69.

²⁸⁶ AYM.’nin 29.11.1977 gün ve 1977/109 E., 1977/131 K. sayılı kararı, RG.08.03.1978, S. 16222; 03.02.1977 gün ve 1976/54 E., 1977/18 K. sayılı kararı, RG. 08.03.1978, S. 16222, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014); GÜNER, s. 98.

vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla “yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir”.

Anayasa Mahkeme'nin bir başka kararında²⁸⁷ “Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlerin ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir” şeklinde hüküm kurmuştur.

Anayasa Mahkeme aynı yönde bir başka kararında ise verginin kanuniliği ilkesi ile ilgili şu tespitlerde bulunmuştur²⁸⁸: “Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.”

Anayasa Mahkemesi'nin kararlarına bakıldığında verginin kanuniliği ilkesi konusunda şu sonuçlara ulaşmak mümkündür²⁸⁹:

²⁸⁷ AYM.'nin 31.03.1987 gün ve 1986/20 E., 1987/9 K. sayılı kararı, RG. 28.05.1987, S. 19473 Aynı yönde bkz. AYM.'nin 24.03.1970 gün ve 1969/65 E., 1970/16 K. sayılı kararı RG. 21.07.1970, S. 13555 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014).

²⁸⁸ AYM.'nin 07.11.1989 gün ve 1989/6 E., 1989/42 K. sayılı kararı RG. 06.04.1990, S. 20484 <http://www.kararlaryenianayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014).

²⁸⁹ GEREK Şahnaz-AYDIN Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 131; GÜNER, s. 99.

- Kanun koyucu sadece konusunu belli ederek ya da tüzük, yönetmelik gibi hukuki düzenlemelerle bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermemelidir²⁹⁰.
- Mali yükümlülüklerin; mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri bulunmaktadır. Bir mali yükümlülüğün buna benzer bütün teknik yönleriyle kanunda çerçevelenmiş olması gerekmektedir. İdarenin bu konudaki yetkisi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte olmalıdır²⁹¹.
- Çıkarılacak kanunların maddi anlamda kanun niteliğinde olması mecburidir. AYM.'nin ifadesi ile kanunun, kamu yararına, geleceği düzenleyici, soyut, şahsi olmayan genel hukuk kuralları şeklinde olması gerekmektedir²⁹².

²⁹⁰ “Anayasanın 2. maddesinde Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan “hukuk devleti”, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözetken, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması esastır.

Anayasanın 73 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” denilerek verginin malî güce göre alınması ve genellikle, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür.

Anayasanın 10 uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi de, vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasında yer almaktadır.” AYM.’nin 10.07.2013 gün ve 2012/91 E., 2013/86 K. sayılı kararı RG. 27.03.2014, S. 28954 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014).

²⁹¹ “Malî yükümlerinin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküm bu yönleri dolayısıyla kanunda yeterince çerçevelenmemişse, bu, kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını, hatta temel haklarını etkileyebilecek keyfî uygulamalara yol açabilir...Anayasa koyucunun her çeşit malî yükümlerinin kanunla konulmasını buyururken keyfî ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini güttüğünde kuşku yoktur”, AYM., 24.3.1970 gün ve 1969/65 E., 1970/16 K. sayılı kararı RG. 21.07.1970, S. 13555 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014).

²⁹² “Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin

- Kanunların normal kanunlaşma süreci bulunmaktadır. Bunun dışındaki usullere itibar edilmemelidir. Örneğin Anayasa'nın açık hükmüne, kamu maliyesi ve vergi teorisinin ilkeleri ortada iken bütçe kanunları ile mali yükümlülükler getirilmemelidir²⁹³.

Anayasa Mahkemesi'nin kanunilik ilkesi yönünden yaptığı incelemelerde dikkati çeken önemli hususlardan biri, iptal ile sonuçlanan incelemelerin ret ile sonuçlanan incelemelerden fazla olmasıdır²⁹⁴.

4. Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnaları

a. Bakanlar Kurulu'nun Düzenleme Yetkisi

Verginin kanuniliği ilkesinin bizzat Anayasa ile tanınmış istisnaları vardır. Anayasa'nın 73. Maddesinin dördüncü fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi verilebileceği belirtilmiştir²⁹⁵. Verginin kanuniliği ilkesinin istisnası sayılabilen bu hüküm aynı zamanda yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisinin de anayasal temelini oluşturmaktadır.

Bakanlar Kurulu'na belirli sınırlar dâhilinde yetki veren bu hüküm sayesinde hızla değişen ekonomik koşullara vergisel açıdan daha hızlı intibak edebilme imkânı sağlanmıştır²⁹⁶. Yasama organının nispeten yavaş çalışması dolayısıyla, ekonomik durumdaki değişikliklere karşı vergi tedbirlerinin hızlı ve çabuk bir şekilde

de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir.” AYM.'nin 06.06.2013 gün ve 2013/22 E. , 2013/73 K. sayılı kararı RG. 22.11.2013, S. 28829 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014).

²⁹³ AYZ Garip, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, Vergi Dünyası, S. 181, Eylül 1996, s. 68.

²⁹⁴ GÜNER, s. 99.

²⁹⁵ Benzer bir hüküm 1961 Anayasasında da yer almaktaydı. Ancak 1982 Anayasasında, eski düzenlemedeki cümle düşüklüğü ve tekrarlar giderilip, Bakanlar Kuruluna vergi indirimlerinde de değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 267.

²⁹⁶ BATUN, s. 78.

alınabilmesi için, yürütme organına sınırlı da olsa vergilendirme yetkisinin verilmesi gereklidir²⁹⁷.

Yetki yalnız Bakanlar Kuruluna verilebilir. Kanun yetkiyi başka bir makama veremeyeceği gibi, Bakanlar Kurulu da kendisine verilen bu yetkiye başka bir makama devredemez²⁹⁸.

Doktrinde Bakanlar Kuruluna söz konusu yetkinin verilmesinin, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir. Bu görüşteki yazarlar, vergi alma yetkisinin yasama organının sahip olduğu en önemli yetkilerden olması sebebiyle, bu yetkinin sınırlı da olsa Bakanlar Kuruluna devrinin anayasaya aykırı olduğunu, bunun aynı zamanda vekilin vekili olmaz ilkesiyle de çatıştığını yani yasama yetkisinin devrinin bulunduğunu ileri sürmektedirler. Ayrıca bu hükmün yürütme organına vergilendirme alanında keyfî davranma yetkisini verdiğini ve bunun da uygulamada kötüye kullanıldığını iddia etmektedirler²⁹⁹. Ancak, Bakanlar Kuruluna tanınan bu yetkiler, anayasada yer alan yasama yetkisinin devredilemeyeceği hükmüne aykırı değildir. Çünkü burada tayin edilen sınırlar, yine kanun koyucu tarafından konulmuştur. Anayasanın 73/4. maddesi, yürütme organının vergilendirme alanındaki yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Anayasada belirtilen durumlar dışında yürütme organına vergilendirme yetkisinin devredilmesi, Anayasanın 7. maddesinin yasakladığı anlamda yasama yetkisinin devri niteliğini taşıyacaktır³⁰⁰.

Yürütme organı vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisini tüzük, kararname, karar gibi düzenleyici işlemlerle kullanabilecektir³⁰¹. Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. maddesiyle kendisine verilmiş olan bu yetkiyi, kanun hükmünde kararnamelerle de kullanmasına bir engel yoktur. Anayasanın 91/1. maddesine göre vergi ödevinin kanun hükmünde kararnameler ile düzenlenemeyecek

²⁹⁷ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 267.

²⁹⁸ KANETİ, s. 38.

²⁹⁹ BATIREL Ömer Faruk, "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar", *Vergi Dünyası*, S. 230, Ekim 2000, s. 5; AKTAN Coşkun Can, "Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni", *Vergi Sorunları*, S. 118, Temmuz 1998, s. 16; KELECİOĞLU M. Aykut, "Vergi Kanunları İle Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", *Yaklaşım*, S. 105, Eylül 2001, s. 164.

³⁰⁰ KARAMAN Gülser, "Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler", *Maliye Dergisi*, S. 66, Kasım-Aralık 1983, s. 4.

³⁰¹ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 268.

olması hükmünün, Anayasanın 73/4. maddesine göre Bakanlar Kuruluna istisnaî yetki veren düzenlemeye de uygulanacağı anlamına gelmemelidir³⁰². Kısaca, her ne kadar kanun hükmünde kararnamelerin çıkarılmasındaki prosedürün diğer bazı düzenleyici işlemlere nazaran uzun olması sebebiyle pratik bir yararının olmamasına karşın, teorik olarak Bakanlar Kurulu Anayasanın 73/4. maddesiyle kendisine istisnaî olarak tanınan bu yetkiyi kanun hükmünde kararname çıkarmak yoluyla da kullanabilecektir³⁰³.

Maddede belirtilen muafiyet ve istisnalarda değişiklik yapılması, olmayan bir muafiyet ve istisnayı kanuna koymak veya mevcut bir muafiyet ve istisnayı kanundan çıkarmak anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla muafiyet ve istisnalarda aşağı ve yukarı sınırlar, kanundaki muafiyet ve istisnayı düzenleyen kurallarda yer alan sayısal anlatımlara yönelik olacaktır³⁰⁴.

Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda o vergi kaldırılmış olmamaktadır, sadece sıfır olarak belirlendiği süre için uygulanmamaktadır³⁰⁵. Kanunda aşağı sınır olarak sıfır oranı belirlenmişse, bu durumda anayasaya aykırılık söz konusu olmayacak, Bakanlar Kurulu istediği zaman bu oranı tekrar kanunda belirtilen sınırlar içinde yükseltebilecektir³⁰⁶.

b. Dış Ticaretin Ülke Ekonomisinin Yararına Olmak Üzere Düzenlenmesi İçin Yürütme Organına Verilen Düzenleme Yetkisi

Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrasında “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve

³⁰² GÜNEŞ, s. 159; Karşı yönde görüş için bkz.:ALİFENDİOĞLU, s. 65.

³⁰³ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 268.

³⁰⁴ GÜNEŞ, s. 162; BATIREL, s. 5.

³⁰⁵ “Vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir.”, AYM.’nin 19.03.1987 gün ve 1986/5 E., 1987/7 K. sayılı kararı RG. 12.11.1987, S. 19632 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

³⁰⁶ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 269.

bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir” hükmü yer almaktadır.

Anayasanın 167. maddesinin 2. Fıkrası hükmü, gerek Danışma Meclisince kabul edilen, gerek Milli Güvenlik Konseyi Anayasa komisyonunca hazırlanmış olan metinlerde mevcut değildir. Bu fıkranın Milli Güvenlik Konseyi çalışmaları sırasında ilave edilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, anılan fıkranın gerekçesi yayımlanmamıştır³⁰⁷.

Ek malî yükümlülükler, vergilerin ve benzeri malî yükümlülüklerin hukukî düzenini belirleyen Anayasanın 73. maddesinin kapsamı dışında tutulmuş olmakla birlikte, kamusal güce dayalı olarak alınmaları sebebiyle benzeri malî yükümler kapsamında düşünülebilirler³⁰⁸.

Ancak, kanun koyucunun genel ifadeler kullanarak Bakanlar Kuruluna ek malî yükümlülük getirebilme yetkisini vermesi düşünülemez. Kanunda getirilecek ek malî yükümü doğuran olay ile ek malî yükümün konusu, mükellefi ve oranı saptamada kullanılacak ilke veya ilkelerin genel hatlarıyla saptanmış olması gerekmektedir. Bir başka deyişle Bakanlar Kurulu dış ticaretin düzenlenmesi konusundaki yetkisini, Anayasanın 73/4. maddesinde sayılan ögelere yönelik olarak kullanılmalıdır³⁰⁹. Aksi yöndeki bir uygulama vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir³¹⁰.

³⁰⁷ BATUN, s. 79.

³⁰⁸ KANETİ, s. 8; “167. maddedeki vergi ve benzeri yükümlülük dışındaki mali mükellefiyet ibaresi bu yükümlülüklerin, dış ticaretin düzenlenmesi amacını güden fon gibi ama hiçbir surette vergi adını taşımayacak mali yükümlülük olduğunu göstermektedir... 167. madde, dış ticarete hızlı karar almak, özellikle de yabancı ülkelere antidamping uygulaması amacıyla Bakanlar Kuruluna vergi olmayan bazı ek mükellefiyetleri ihdas yetkisi vermektedir.”, BATIREL, s. 4; Anayasa Mahkemesinin bu konudaki bir kararı şöyledir: “Anayasanın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen “ek mali yükümlülüklerin” konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna kanunla yetki verilmesi söz konusudur. Bir “ek mali yükümlülüğün konulması” onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır” AYM. ‘nin 11.01.1985 gün ve 1984/6 E., 1985/1 K. sayılı kararı RG.17.06.1985, S. 18787 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 15.05.2014).

³⁰⁹ GÜNEŞ, s. 172-175; BAŞARAN Funda, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 118.

³¹⁰ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 270.

5. Verginin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları

Verginin kanunla konulması ilkesinin doğal sonucu, verginin yine kanunla değiştirilmesi veya kaldırılması gerekliliğidir. Bu yetki sadece yasama organına aittir. Dolayısıyla yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur.

Nitekim Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin bir kararında³¹¹ “*Anayasa'nın 7. maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinin olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği belirtilmektedir. Buna göre, Anayasa'da kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, Anayasa'da öngörülen istisnalar dışında, kanunlarla düzenlenmemiş bir alanda, kanun ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez. Yürütme organına düzenleme yetkisi veren bir yasa kuralının Anayasa'nın 7. maddesine uygun olabilmesi için temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz, geniş bir alanı yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekir.*

Bununla birlikte, kanun koyucu, gerektiğinde sınırlarını belirlemek koşuluyla bazı konuların düzenlenmesini idareye bırakabilir. Bu bağlamda, sık sık değişik önlemler alınmasına veya bunların kaldırılmasına gerek görülen ekonomik, teknik veya benzeri alanlarda temel kurallar saptandıktan sonra ayrıntıların düzenlenmesinin idareye verilmesi, yasama yetkisinin devri olarak nitelendirilemez. Kanunda temel esasların belirlenmesi koşuluyla, uzmanlık, özel ihtisas ve teknik konulara ilişkin ayrıntıların düzenlenmesinin yürütmeye bırakılması Anayasa'ya aykırılık oluşturmaz.” şeklinde hüküm kurmuştur.

Bu durumda, yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi, kural olarak “bağlı yetki”dir. Bağlı yetkide, idarenin bir yetkiyi kesinlikle kullanması veya hukuk kuralının idareye hareket biçimini göstermesi hali vardır. Yine Anayasa

³¹¹ AYM.’nin 09.02.2012 gün ve 2010/93 E., 2012/20 K. sayılı kararı RG. 26.07.2013, S. 28719 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014).

Mahkemesi.’nin bir başka kararında³¹² “Anayasanın 2 nci maddesinde hukuk devletinin ilkeleri; 7 nci maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği; 8 inci maddesinde ise yürütme yetki ve görevinin Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve yasalara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği öngörülmüştür. Buna göre, Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi, sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, Anayasada öngörülen ayırık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez.” şeklinde hüküm kurulmuştur.

Bu yönüyle bağlı yetki, takdir yetkisinden tamamen farklıdır. Zira takdir yetkisi, serbestçe karar alma ve hareket etme yetkisi olup yürütmenin (daha dar anlamda idarenin), kanunilik ilkesine uyarak kararların içeriğini serbestçe belirlemesidir. Bu belirlemeler çerçevesinde bakıldığı zaman vergi hukukunda idarenin bağlı yetkisinin bulunduğu anlamı ortaya çıkmaktadır.

Ancak vergi hukukunda idareye, sınırlı da olsa takdir yetkisi tanınmaktadır. Dolayısıyla vergi hukukunda takdir yetkisinin anlamı, yürütme organının kanunlar çerçevesinde seçim serbestisine sahip olmasıdır. Vergi hukukunda takdir yetkisi, bir ihtiyaçtan kaynaklanmakla beraber kanun sınırları içinde kalması gerektiği de açıktır. Anayasa Mahkemesi’nin bir başka kararında, “Anayasa koyucusu mali yükümlerin kanunla konulmasını emrederken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını kastettiği şüphesizdir...” denilerek takdir yetkisinin çok sınırlı olduğu ifade edilmektedir³¹³. Bunun doğal sonucu olarak yürütme organının vergilendirme alanındaki istisnai düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları da anayasa ile ve kanunla belirlenir.

Günümüzde yasama sürecinin ağır işlemesi, ekonominin düzenlenmesine ilişkin vergi politikası tedbirlerinin gereken çabuklukta alınabilmesi için, yürütme

³¹² AYM.’nin 27.09.2012 gün ve 2011/16 E. ve 2012/129 K. sayılı kararı RG. 22.11.2013, S. 28829 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014).

³¹³ AYM.’nin 29.03.1966 gün ve 1965/45 E. ve 1966/16 K. sayılı kararı RG. 12.05.1966, S. 121297 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014); SAYGILIOĞLU, s. 71.

organına belli ölçüler içinde vergilendirme yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır³¹⁴. Yargı organlarının da kıyas yolu ile veya başka şekillerde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri bulunmamaktadır. Bu yüzden vergilerin kanuniliği ilkesinin sonuçlarının başında verginin yine kanuna dayalı olarak değiştirilmesi veya kaldırılması gelmektedir.

Vergi hukukunda “vergilerin kanuniliği” ilkesi geçerli olduğundan, yorumun da kanun sınırları içinde yapılması gerekir. Yani kanunla belirlenmiş olmadıkça vergi hukukunda kıyas, boşluk doldurma, hukuk yaratma halleri işletilemez. Ayrıca, daraltıcı veya genişletici yorumun da kanun sınırları içinde yapılması zorunludur³¹⁵. Çünkü vergi hukukunda bu ilkenin kabulü ile vergilendirme yetkisini kullanan devletin üstünlüğü karşısında bireyin korunması amaçlanmaktadır. Öte yandan yine aynı ilkenin kabulü, belli bir vergi kanununa göre doğmuş alacağını tahsil edebilmesi için, devlete kanuna dayalı yetkisini de vermektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin diğer bir sonucu, bir kamu hukuku kolu olan vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemesidir³¹⁶. Dolayısıyla, prensip olarak, vergi uzlaşmalarının da vergi hukukunda geçerli olmaması gerekir. Ancak istisnai de olsa vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülmesi Türk vergi hukukunda benimsendiği için, sınırlı da olsa vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verildiği sonucuna ulaşılabilir. Bununla beraber uzlaşma, ancak kanunla belirlenen koşullar altında yapılabilir³¹⁷. Öte yandan VUK.’un 8. maddesinde, vergi kanunlarıyla kabul edilen durumlar dışında, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemenin amacı, muvazaa yoluyla vergi sisteminin artan oranlı tarifelerinden kaçmayı önlemek ve ödeme gücü olmayan kişilere sözleşme yoluyla vergi borcunun devrini yasaklayarak, kamu alacağının tehlikeye girmesini önlemektir³¹⁸.

³¹⁴ KARAKOÇ, *Yargılama*, s. 76.

³¹⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 29.

³¹⁶ GÜNEŞ, s. 145; ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 265.

³¹⁷ SÖNMEZ-AYAZ, s. 67.

³¹⁸ SÖNMEZ-AYAZ, s. 67.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile vergi hukukunda kanuni idare ilkesi birbirine sıkı bir biçimde bağlıdır. Kanuni idare ilkesi, hukuk devletinin temel unsurlarından biri olduğu gibi idare hukukunun da temel taşlarından biridir. İdare edenlere ve devlete karşı, idare edilenlere hukuk güvencesi sağlayan; devletin de koyduğu hukuk kurallarına uyduğu, bu kurallarla bağlı olduğu devlete “Hukuk Devleti” denir³¹⁹. Nitekim ekonomik bir kavram olmayan “refah devleti” ya da “sosyal devlet”in ilk koşulu “eşitlik” ve özellikle imkân ve fırsat eşitliği ise bunun tek demokratik güvencesi de hukuka bağlı bir yönetim başka bir deyişle “hukuk devleti”dir³²⁰. İdare hukukunda kanuni idare ilkesi idarenin anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici idari işlemlere uygun davranması anlamına gelir³²¹. Bu ilke gereğince idarenin yaptığı işlemlerin peşinen hukuka uygunluğu da kabul edilir³²². Kanuni idare ilkesi uyarınca (A.Y.md. 123/1), idarenin kuruluş ve görevleri kanunla düzenlenir³²³.

İdare hukukundaki kanuni idare ilkesi, verginin kanuniliği ilkesine göre daha geniş bir içerik taşımaktadır³²⁴. Bu ilke vergi hukukunda, bireysel ve öznel (sübjektif) nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel ve nesnel (objektif) nitelikteki vergi kanunlarına uygun olarak yapılmasını gerektirir. Bunun sonucunda, hukuk devletinde kişilere idarenin keyfilğine karşı hukuksal güvence sağlanmış olmakla birlikte devlete de, vergi kanunları çerçevesinde doğan alacak hakkının tahsili imkânı verilmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, yorumun kanun sınırları içinde olması, irade özgürlüğüne ve sözleşmeye tam bir olanak sağlamaması, idareye geniş bir takdir yetkisi vermemesi gibi sonuçları doğurmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi doğurduğu tüm bu sonuçlar

³¹⁹ GİRİTLİ-BİLGİN-AKGÜNER-BERK, s. 42.

³²⁰ ÖZAY İL Han, *Gün Işığında Yönetim*, Alfa Yayınevi, İstanbul 1996, s. 59.

³²¹ SAYGILIOĞLU, s. 71, GÖZÜBÜYÜK-TAN, s. 34, ZABUNOĞLU Yahya Kazım, *İdare Hukuku*, Cilt 2, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s. 46; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 40.

³²² A.Y 123/1 “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.”; YILDIRIM Ramazan, *İdare Hukuku Dersleri-I*, Mimoza Yayıncılık, Konya-Ekim 2013, 5. Baskı, s. 12.

³²³ Anayasa madde 123: İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır. Kamu tüzelkişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur. GÜNDAY, s. 93.

³²⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 40; GÜNEŞ, s. 9.

ile vergi hukukuna nüfuz ederek vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamakta ve dolayısıyla devlet karşısında bireyi korumaktadır³²⁵.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesi, kanunilik ilkesinin diğer bir sonucu ve onun tamamlayıcısı niteliğindedir. Hukukî güvenlik ilkesi de vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaya uygulanmamasını gerektirir. Kanunlar kural olarak, çıkarıldıkları tarihten itibaren yürürlüğe girerler ve yürürlükten kalkmalarına kadar geçen süre için uygulanırlar. Kanunların geçmişe yürümemesi, bunların yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olaylara uygulanmamalarıdır³²⁶. Aksi yöndeki uygulamalar, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar, ekonomik ve ticarî hayatın belirlilik ve istikrarını bozar. Vergi yükümlüsü belli bir dönemde yürürlükte bulunan kanuna göre vergi ödeyeceğini düşünerek işlerini planlar. Yürürlükteki kanunun uygulanacağı düşüncesi, bireyler için bir güvencedir³²⁷.

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin sonuçlarından biri de kıyas yasağıdır. Konunun önemi dolayısıyla ayrı bir başlık altında incelemeyi uygun bulduk.

C. VERGİ HUKUKUNDA KIYAS YASAĞI

Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın niteliklerinin ve koşullarının, ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır³²⁸. Vergi hukukunda kıyas yoluyla yorum yapılması, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olur³²⁹. Vergi hukukunda “kanunsuz vergi olmaz” anayasal kuralının doğal sonucu olarak kıyas yapılması olanaksızdır. Bu kural, ceza hukukundaki “kanunsuz suç ve ceza

³²⁵ KARAKOÇ, *Yargılama*, s. 78.

³²⁶ ERÜZ Ertan, “4481 Sayılı Kanun'un, Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S. 222, Şubat 2000, s. 103 vd.; “Vergi hukukunda, yasa kurallarının geriye yürümesinin söz konusu olup olmadığı saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımı yapılmalıdır”, AYM.'nin, 13.7.1995 gün ve 1994/85 E., 1995/32 K sayılı kararı , RG. 28.9.1996, S. 22771 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr>; ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 266.

³²⁷ AYM.'nin, 7.11.1989 gün ve 1988/6 E., 1989/4 K. Sayılı kararı, RG. 20.08.1988, S. 19905 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014).

³²⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 29; Benzer tanımlar için bkz. ÖZTAN, s. 180; DÖNMEZER-ERMAN s. 175; EDİS, s. 143; GÜNEŞ, s. 142; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 113; KÖPRÜLÜ, s. 102; ÖZSUNAY, s. 211; SAYGILIOĞLU, s. 101.

³²⁹ ŞEKER H.Nezih, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul 1994, s. 67.

olmaz” ilkesine benzemektedir³³⁰. Ceza hukukunda kıyas, kanunda açık bir şekilde suç olarak tanımlanmamış olan bir fiilin, bununla bazı yönlerden benzerlik arz eden başka bir fiil ile ilgili suç tanımı kapsamında değerlendirilmesidir³³¹. Ceza hukukunda kıyasın kabul edilmesi “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi ile bağdaşmaz³³². Kıyas yasağının kanunlarda açıkça kabul edilmesi, aleyhte veya lehte olmasına bakılmaksızın kıyas yapılmasını engelleyecektir.

Vergi hukuku literatüründe kıyasın tanımı şöyle verilmektedir: “*Kıyas, kanunda belli bir hukuksal işlem için veya ilişki için konulmuş bulunan kuralı, o işlem veya ilişkiye benzeyen; fakat hakkında hüküm bulunmayan başka bir işlem veya ilişkide dikkate almaktır. Her iki hukuksal işlem ve ilişki arasında fiili benzerlik bulunması ön koşul değildir; nitelik yönünden benzerlik yeterlidir*”³³³.

Kıyasa kanun boşluklarını doldurmak amacıyla başvurulurken, vergi hukukunda boşluk doldurmak için kıyasa başvurmak, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Aksi halde, vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olayların oluşturulabilmesi veya mevcut vergi yükümlülüklerinin değiştirilebilmesi mümkün olabilecektir³³⁴. Böyle bir durum ise kamu hukukunda “fonksiyon gasbına” yol açacaktır. Örneğin Emlak Vergisi Kanunu bina, arazi ve arsayı vergi konuları olarak saptamıştır. Medeni Kanuna göre tapu siciline kaydedilen haklar ve madenler de gayrimenkul mülkiyetinin konusuna girmektedir. Bunlar üzerinden de emlak vergisi almak kıyas yolu ile emlak vergisinin konusunun genişletilmesi anlamına gelir. Bu konuda ise tek yetkili organ yasama organıdır³³⁵.

Burada belirtmekte yarar gördüğümüz bir husus da kıyas ile yorumun karıştırılmaması gerektiğidir. Yorumda kanunda mevcut kuralın ne anlama geldiği konusunda düşünsel bir faaliyet yapılır iken kıyasta ise kanunda bir hukuk

³³⁰ SOYARSLAN, s. 34.

³³¹ ÖZGENÇ İzzet-ŞAHİN Cumhuriyet, **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Ankara 2001, s. 33.

³³² TOPÇU, s. 104; METİNER-KOÇ, s. 16; EREM, s. 74.

³³³ ÇİLİNGİR Ali İhsan Özgür, **Vergi Hukukunda Yorum**, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 253.

³³⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 29; KIZILOĞLU Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 18. Baskı, Ankara 2010, s. 276.

³³⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 29.

kuralı bulunmamaktadır³³⁶. Bir başka deyişle, yorum kanunda mevcut bulunan bir düzenleme hakkında yapılır iken kıyas halinde kanunda düzenleme yoktur boşluk vardır³³⁷.

Vergi hukukunda kıyas yasağı, amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturmaktadır³³⁸. Kanunilik ilkesi ile ekonomik yaklaşım arasındaki ince çizginin belirlenmesi gerekir. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK.)³³⁹'nin 31. maddesinde yer alan sakatlık indirimi, ücret, serbest meslek ve basit usulde vergilenen ticari faaliyet geliri elde eden bir kısım vergi yükümlüleri için kabul edilmiştir, sakat olmalarına rağmen diğer gelir vergisi yükümlüleri bu indirimden yararlanamayacaktır³⁴⁰. Kanunda sayılmayan diğer gelir vergisi yükümlülerinin sakatlık indiriminden yararlandırılması durumunda kıyas yapılmış olacaktır.

Öğretide, vergide eşitlik veya adalet gerekçeleri ile vergi hukukunda kıyas yapılabileceği ve bunun mükelleflerin lehine veya aleyhine olabileceğini ileri sürülmektedir³⁴¹. Kıyas yoluyla yorum yapmamak için bir neden bulunmadığı, vergi yargısının kamu yararı ile ilgili düşüncelerle mevzuatın özüne incek bir yorum çabası taşıması ve kanunun sert hükümlerinin üstüne çıkabilmesi gerektiğini belirterek kıyasın geçerliliği kabul edilmektedir³⁴².

Ancak vergi hukukumuzda vergi ile ilgili konuların kıyasen genişletilmesi ve kanunda açık hüküm yok iken kıyas yoluyla istisna hükümlerinin genişletilmesi, Anayasamızın 73. maddesindeki vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyecektir. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında³⁴³ “*vergilendirme*

³³⁶ ÖZBEK Veli Özer, **TCK İzmir Şerhi, Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı, Genel Hükümler, Cilt I**, Ankara 2005, Seçkin Yayıncılık, s. 159.

³³⁷ TAN Mehmet, **Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler, Karşılaştırmalı- Gerekçeli- Açıklamalı- İctihath- Özetli, 1. Cilt**, Ankara 2011, Seçkin Yayıncılık s. 81.

³³⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 30.

³³⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu RG. 06.01.1961 Tarih ve S. 10700.

³⁴⁰ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 30; ÇİLİNGİR, s. 257.

³⁴¹ ÇİÇEK, s. 42; Vergi adaleti konusunda ayrıntılı açıklamalar için AKDOĞAN Abdurrahman, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No: 9, Ankara 1980, s. 3-50; SAYGILIOĞLU, s. 75.

³⁴² TEKELİ Esat, “**Vergi Hukuku ile İlgili İki Mesele**”, Maliye Enstitüsü Konferansları-2. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1958, s. 135.

³⁴³ AYM'nin, 13.7.1995 gün ve 1994/85 E., 1995/32 K sayılı kararı , RG. 28.9.1996, S. 22771, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 30.04.2014); AYM'nin aynı yönde

işleminin neden ögesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylelikle belirlilik korunacaktır” denilmektedir. Yine Anayasa Mahkemesi, vergi hukukunda kıyas yasağına işaret ettiği bir başka kararında³⁴⁴ “*malî yüküme ilişkin bir kanun maddesindeki esaslı eksiklik ve boşlukların tüzük hükümleriyle doldurulmasının o kanun maddesini Anayasa'ya uygun duruma getirmesi düşünülemeyeceği*”ni belirtmektedir.

Danıştay da uygulamada, vergilendirmede kıyas yasağına mutlak surette uymaktadır. Danıştay bir kararında³⁴⁵ “Kanunda açık hüküm bulunmadıkça, kıyas yoluyla istisna hükümlerinin genişletilmesine olanak bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm tesis etmiştir. Danıştay 9. Dairesi ise bir kararında³⁴⁶ ‘Denizcilik Bankası’na ait yüzer havuzun, ulaştırma aracı olmaması nedeniyle liman işgal resmine tabi tutulamayacağına hükmederek kıyas yasağını titiz bir şekilde uygulamıştır.

Vergi hukukunda özellikle usul, ceza, matrah, oran, istisna, muafiyet hükümlerinin oran, rakam, tutar ve miktar ile ilgili kuralları kıyasa elverişli değildir. Bununla birlikte vergi hukukunda hukuki belirlilik ve güvenlik önde gelen ilkelerden olduğundan vergi hukukunda, genel olarak, kıyas yasağı geçerlidir ve bu kuralın işlerliği için başta kanun koyucu olmak üzere, vergi idaresi ve vergi yargısına görevler düşmektedir. Vergi idaresi ve vergi yargısı da kanunla öngörülen sınırların dışına çıkmamalıdır. Vergide eşitlik ve adalet gibi yaklaşımlarla kıyas yolu açılmamalı; kanun hükmü aynen uygulanmalıdır. Vergilerin kanuniliği ve hukuk güvenliği gerekçelerine dayanan kıyas yasağı, ancak bu şekilde işlerlik kazanacaktır³⁴⁷.

kararları için bkz.: AYM.’nin, 14.11.2003 gün ve 2001/34 E., 2003/2 K sayılı kararı , RG. 19.11.2003, S. 25294; AYM.’nin, 23.07.2003 gün ve 2003/48 E., 2003/76 K sayılı kararı RG. 11.09.2004, S. 25580http://www.kararlaryeni. anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 30.04.2014); TEKBAŞ, s. 286.

³⁴⁴ AYM.’nin, 24.03.1970 gün ve 1969/65 E., 1970/16 K sayılı kararı , RG. 21.07.1970, S. 13555http://www.kararlaryeni. anayasa.gov.tr (Erişim Tarihi: 30.04.2014).

³⁴⁵ Danıştay 4. Dairesi’nin 15.01.1981 gün ve 1981/1720 E., 1981/139 K. sayılı kararı, http://www.danistay.gov.tr (Erişim Tarihi: 25.11.2013).

³⁴⁶ Danıştay 9. Dairesi’nin 13.04.1966 gün ve 1965/1453 E., 1966/1295 K. sayılı kararı, Kıyas yasağına dair karar örnekleri için bkz. Danıştay 9. Dairesi’nin 19.11.2002 gün ve 2000/2321 E., 2002/4767 K. sayılı kararı, Danıştay 3. Dairesi’nin 07.10.1987 gün ve 1986/3762 E., 1987/2195 K. sayılı kararı; Kararların alındığı kaynak BİRSENOĞUL Hakan, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi ?, AÜEHFD, C. VII, S. 3-4, Aralık 2003, s.167-168 http://www.erzincan.edu.tr (Erişim Tarihi: 25.11.2013).

³⁴⁷ SAYGILIOĞLU, s. 77.

Her şeyden önce kanun koyucu, soyut ve çerçevesi belirsiz kavramlardan kaçınmak zorundadır. Bu tür kavram ve ifadeler, ister istemez kıyas yolunu açabilecektir. Vergi hukukunda tipleştirme de kıyas yasağı bakımından önemlidir ve ayrıca üzerinde durulması gerekmektedir.

D. VERGİ HUKUKUNDA TİPLEŞTİRME VE TİPİKLİK

Hukukun çeşitli dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da söz konusu olan “tipleştirme” (typisation), hukukta çeşitli kavram ve deyimlerin belli tiplere dönüştürülmesi işlemidir³⁴⁸.

Vergi hukukunda tipleştirme, kanun koyucunun, vergiye ilişkin kurallar koyarken ayrıntılı hükümler yerine genel ve soyut hükümlere yer vermesidir³⁴⁹. Vergi hukukunda bu görüş, verginin kitleleri ilgilendirdiği ve kolay uygulanabilir olduğu anlayışına dayanır. Ancak burada da dikkatli olunması gerekir. Zira çeşitli ekonomik ve hukuksal olayları, ilk ve son kez olmak üzere, değişmez tiplere indirgemek, bunlardan sapan olaylar için ayrıca hüküm getirmemek uygulamada mükellef veya hazine aleyhine sonuçlar doğurabilir³⁵⁰.

Hukukta “tipiklik” diye adlandırılan kavram ise, somut maddi olayın (küçük önerme), soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olması anlamına gelmektedir³⁵¹. Vergi hukukunda kabul edilen vergilendirme olayında, soyut bir tip olan vergiyi doğuran olay (yani kanunda öngörülen olay, fiil ya da durumlar) somut olarak ortaya çıkmaktadır ve bu durumda tipiklikten söz edilir. Böylece vergiyi doğuran olayın vergilendirilebilmesi, soyut tipe uymasına ve onun unsurlarını taşımasına bağlıdır.

Buraya kadar anlattıklarımız sonucunda vergi hukukunda tipleştirme ve tipiklik kavramlarının birbirinden farklı olduğu ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarında, model kavramlar kullanılması “tipleştirme” olduğu halde; vergiyi doğuran olayın soyut kurala uyması “tipiklik” olarak kabul edilmektedir. Vergilendirmenin gerçekleşebilmesi için, soyut tip olan kanun hükmünün varlığı ön

³⁴⁸ SAYGILIOĞLU, s. 82.

³⁴⁹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 30; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 83.

³⁵⁰ SAYGILIOĞLU, s. 83.

³⁵¹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 31; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 83.

koşul olmakla beraber; somut olayın bu soyut tipe uygun olması gerekir. Bu durum vergilendirme işleminin “sebepe” unsurunu oluşturur ve vergi hukukunda yorum açısından büyük önem taşır³⁵².

Türk vergi hukukunda tipleştirme konusunun ayrı bir yeri vardır ve bu konuda çeşitli örnekler verilebilir. Her şeyden önce GVK.’nın 1. maddesi ile çok soyut ve genel bir kural olarak tipleştirme yolu benimsenmiştir. Buna göre gerçek kişilerin “geliri” gelir vergisine tabidir. Ancak her türlü geliri kavramının olanaksızlığı nedeniyle izleyen maddelerde kazanç ve irat türleri belirtilerek bu yoldan zorunlu olarak sapılmıştır. Aynı şekilde GVK.’nın 40. maddesinin 1 numaralı bendinde “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi” ifadesine yer verilerek tipleştirme yoluna gidilmiştir. Anılan bent hükmünün başka şekilde düzenlenmesinin zorluğu ortadadır. Zira kanun koyucunun, ticari giderleri tek tek sayması olanaksızdır. Ancak bu tür soyut ve genel bir ifade ile ticari giderler kavranabilmiştir. Aynı şekilde esnaf muaflığının, ticari kazançta götürülüşünün uygulanmasında da tipleştirme yolu esas alınmıştır. Görüldüğü gibi tipleştirme ile genel ve soyut kural yaratılmakta, bir diğer anlatımla kanuni karineler oluşturulmaktadır³⁵³.

Vergi hukukunda tipleştirme kavramı, her şeyden önce vergilemede basitlik ve eşitliğe hizmet etmeli ve kanunla konulan soyut kuralların aşırı bir biçimde şematize edilmesine yol açmamalıdır. Çünkü “verginin kanuniliği” ilkesi, tipleştirme kavramının sınırlarını oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu ilkenin sınırları aşılarak haksız vergileme yapılamaz ve kıyas hükümleri işletilemez.

IV. VERGİ HUKUKUNDA YORUM YÖNTEMLERİ

Verginin kanuniliği ilkesi ile kanun uygulayıcılarına yorum hakkı tanınması, hatta bu hakkın oldukça geniş tutulması ilk bakışta çelişki gibi gözükmektedir. Kanun hükümleri düzenlenirken genel vergileme ilkelerine uygun ve her türlü durumu kapsayan düzenlemeler yapılmaya çalışılmaktadır. Ancak gerçek hayatta ve uygulamada karmaşık olayların vuku bulması veya konjonktürün hızla değişmesine karşılık vergi kanunlarının bu değişikliklere aynı hızla uyum sağlayamaması ya da

³⁵² ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 84.

³⁵³ SAYGILIOĞLU, s. 85.

kimi ifadelerin kanun metinlerinde açık şekilde tanımlanmamış olması vergi kanunlarının yorumlanmasını zorunlu kılmaktadır³⁵⁴.

Çalışmamızın ilk bölümünde yorum yöntemlerini hukukun tüm dallarında geçerli olan genel haliyle ele almıştık. Bu bölümde yorum yöntemlerini vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde ayrıntılı bir şekilde inceleyeceğiz.

Vergi hukukunda yorum yöntemleri, kanun sınırlan dâhilinde hem kanunu tamamlamada ve hem de kanunu düzeltmede kullanılır.

A. DEYİMSSEL (LAFZİ) YORUM YÖNTEMİ

Bu yorum yöntemine göre kanun hükümlerinde geçen kavramların ait oldukları hukuk dallarındaki anlamları araştırılarak yorum yapılmaktadır³⁵⁵. Vergi hukukunda yorumun en önemli ögesi kanunun lafzı yani kanun metnidir. Bu husus VUK. 3. maddede açıkça belirtilmiştir. Bu sebeple vergi ile konularda yorum yapmaya başlarken öncelikle vergi kanununun bu konuda ortaya koyduğu kanun hükmünün dikkate alınması gerekmektedir.

Vergi hukukunda kanunların yorumunda kanunun lafzı ve kanunun ruhu birbirinden ayrılmaz iki parçadır. Zira VUK. 3. maddede “Vergi kanunları lafzı ve ruhuyla hüküm ifade eder.” şeklinde hüküm altına alınan bu durum, lafzın ve ruhun bir bütün olduğunu açıkça belirtmektedir. VUK. 3. maddede 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesi şöyle ortaya konulmuştur³⁵⁶.

“Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin madde başlığı ve metni değiştirilerek, (A) bendi ile vergi kanunlarının ne şekilde uygulanacağına dair esaslar vazedilmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri ihtiva eden VUK. ’da, kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması ve

³⁵⁴ UÇAR Serkan, “Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, Şubat 2008, S. 318, s. 115.

³⁵⁵ ATAR Yavuz, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, Konya 1991 s. 30; IŞIK, s. 21; KIRBAŞ, s. 71; ZORLU Selahaddin, **Vergi Hukuku**, Maliye Bakanlığı, Tetkik Kurulu Yayın No: 1980/222, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1981, s. 31.

³⁵⁶ UÇAR, s. 116; Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt III, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara 1988.

uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü mevcut bulunmamaktadır.

Kanundaki bu boşluk, her ne kadar ihtilaf konusunu teşkil eden olayların çözülmesi sırasında mali yargı mercilerince verilen karar ve çıkan içtihatlarla, bazen idari mercilerin açıklamaları ile doldurulmaya çalışılmakta ise de, bugüne kadar ki uygulamalarda uygun bir çözüme ulaşılabilmiş değildir.

Bu nedenlerle, VUK..ile ilgili olarak hazırlanan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir.

VUK. 'a, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metotları ve batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve “Bilimsel Yorumlama Metodu”nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim Vergi Usul Hukukumuzun kaynağını teşkil eden Alman Vergi Usul Kanunu'nun 1'nci maddesi yorum konusunda bu metoda paralel bir hüküm sevk etmiş bulunmaktadır.

Bu nedenlerle, yorum ve uygulama konusunda “Bilimsel Yorumlama Metodu” esas alınmış ve söz konusu bentte “Vergi Kanunu” tabirinin açıklanmasından sonra ilk olarak “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” prensibine yer verilmiş daha sonra lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” hükmü getirilmiş bulunmaktadır.

Vergi Usul Hukukumuzda yenilik teşkil eden bu hükmün, vergi uygulamaları ve vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığı gidereceği ve tatbikatta, vergi adaleti ve vergi güvenliğini sağlayıcı bir ortam yaratacağı, idare ve mükelleflere büyük kolaylıklar sağlayacağı şüphesizdir.

Ayrıca bu hükmün, iyi bir vergi uygulaması için gerekli bulunan kazai içtihatları geliştireceği, idare ve vergi yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında ışık tutacağı da muhakkaktır.

Madde metninde, “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” denildiğine göre, uygulamalar da ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun bu konuda takip ettiği maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması derpiş olmaktadır³⁵⁷.

Bu yorum yönteminde vergi kanunlarında yer alan ve iktisat, muhasebe, işletme gibi uzmanlık dallarından alınan deyimlerin ve diğer hukuk dallarına ait kavramların bu alanlardaki yerleşmiş anlamlarına bakılarak araştırma yapılacaktır³⁵⁸. Örneğin hibe, sözleşme, intifa hakkı kavramlar medeni hukuk ve borçlar hukukunda taşıdıkları anlamlara göre değerlendirilecektir³⁵⁹. Vergi kanunları bazen belli kavramların anlamları ve hukuki etkileri konusunda diğer kanunlara da atıf yapmaktadır. Örneğin VUK.’un 147. maddesi arama konusunda Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK.)³⁶⁰’na açıkça atıf yapmaktadır³⁶¹. Bazı durumlarda ise, vergi kanunlarının başka alanlarda kullanılan deyimlere, o alanlardakinden farklı olarak özel anlam verdiği de mümkün olmaktadır. Örneğin GVK.’nın 70. maddesindeki gayrimenkul kavramı, TMK.’nın 704. maddesinden farklı biçimde düzenlenmiştir. Gelir vergisi uygulamasında bu düzenleme esas alınacaktır. Ancak, vergi kanunlarında, böyle özel kapsama kavuşturulmuş kavramlar dışında, başka disiplinlerle ortak kullanılan kavramların yerleşik anlamlarından uzaklaşmanın ya da

³⁵⁷ UÇAR, s. 117-118.

³⁵⁸ BİLDİRİCİ Ziyaettin, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 852, Hukuk Fakültesi Yayın No: 1, Eskişehir 1995, s. 19; Danıştay 7. Dairesi’nin 13.11.1984 gün ve 1984/509 E. Ve 1984/1718 K. Sayılı kararında “..madde hükmünden de anlaşılacağı üzere kanunun ruhuna gitmek, kanunun lafzının açık olmaması halinde mümkündür” <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 12.05.2014).

³⁵⁹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 19.

³⁶⁰ 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, RG. 17.12.2004, S. 25673.

³⁶¹ ULUATAM, s. 83.

bu kavramlara açık olmayan anlamlar yüklemenin vergi uygulamasında çeşitli sorunlara yol açabileceği de unutulmamalıdır³⁶².

Görüldüğü gibi deyimisel yorum, vergi hukukunun niteliği gereği bir zorunluluk olarak ortaya çıkmakla beraber; yeterli olmamaktadır. Zira vergiyi doğuran ekonomik ve sosyal olayları düzenleyen vergi kanunlarının yalnızca sözü ile tüm vergi anlaşmazlıklarına çözüm getirmesi olanaksızdır. Dolayısıyla bu yöntemin diğerleriyle desteklenmesi gerekmektedir. O halde kanun metninin anlatımı sırasında metnin ifade ettiği anlam incelenmeli; kanun koyucunun kullandığı kelimelerin tam ifadesi, söz dizini, dilbilgisi kurallarına bağlı olarak araştırılmalıdır. Bir diğer anlatımla bu yöntemle sözün genel, özel ve terimsel anlamları saptanmalı; böylece sözün olası anlamları ortaya çıkarılmalıdır³⁶³.

B. TARİHSEL (SÜBJEKTİF) YORUM YÖNTEMİ

Tarihsel yorum yönteminde, kanun hükmü yorumlanırken kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesi ve amacı araştırılır. Bu araştırma, çeşitli hazırlık çalışmaları üzerinde örneğin kanun tasarı ve taslakları, gerekçe, meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere ilişkin tutanaklar üzerinde yapılır³⁶⁴. Genel olarak hukukun tüm dallarında geçerli olan bu yorum yönteminin vergi hukukunda da geçerli olmaması için hiçbir neden yoktur.

VUK.'un 3. maddesi vergi kanunlarının uygulanacağı bir olay ortaya çıktığında vergi kanununun lafzı yani metni açık değil ise bu durumda; (olaya vergi kanunlarının hükümlerinin uygulanabilmesi için) vergi kanunlarının lafzından sonra ilk önce bu olayı ilgilendiren vergi kanunlarının gerekçesinin ortaya konulması gerektiğini ve vergi kanunlarının gerekçesinden hareketle olaya bir çözüm yolu bulunması gerektiğini belirtmektedir. Bu husus kanunun emredici hükmüdür³⁶⁵. Vergi kanunlarının gerekçesi, ilgili vergi kanunu kabul edilirken ortaya çıkmaktadır. Bu gerekçe de VUK.'un 3. maddesinin belirttiği üzere bağlayıcıdır.

³⁶² KARAKOÇ, *Vergi*, s. 72.

³⁶³ SAYGILIOĞLU, s. 88.

³⁶⁴ ZORLU, s. 31; EROL Ahmet, *Sigortacılar İçin Vergi Hukuku*, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-18, İstanbul 2011, Türk Sigorta Enstitü Vakfı, s. 87.

³⁶⁵ ŞİŞMAN Bülent, "Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Ögeleri", *Vergi Dünyası*, S. 252, Ağustos 2002, s. 71.

Kanunların gerekçeleri vergi kanunlarının lafızlarına göre genellikle daha uzundurlar. Gerekçelerde kanun değişikliğinin hangi sebepten yapıldığı, bu kanun değişikliği ile amaçlanan hususlar, bazen hangi ülke kanunundan esinlendiği ve ilgili ülkedeki uygulamanın ne olduğu, dünyadaki gelişmelerin nasıl gittiği, mükelleflerin önceki kanun hükmünü nasıl kötüye kullandıkları ve bunun ortaya çıkardığı sakıncaların neler olduğu gibi hususlar, bazen de somut bir örnek yardımıyla anlatılır. İşte tüm bu hususlar ilgili kanun maddesinin niçin çıkarıldığını, amacının ne olduğunu, nasıl uygulanması gerektiğini, neyi amaçladığını ve neyi amaçlamadığını ortaya koyar.

Ancak, tarihsel yorum yönteminin kimi sakıncaları, bu yöntemin vergi hukukunda her zaman uygulanması olanağını sınırlamaktadır. Demokratik parlamenter sistemlerde kanun koyucunun gerçek iradesinin çoğunlukla belli olmaması ve toplumsal değişime koşut olarak hukuk düzeninin de değişmesi gibi nedenlerle tarihsel yöntemin bazı sakıncaları bulunmaktadır. Çeşitli aşamalardaki hazırlık çalışmalarının çoğu kez birbirinden farklı olması bu yöntemin kullanım alanını sınırlamaktadır. Aynı şekilde kanunlar gelecekte uygulanıp toplumsal ihtiyaçlara cevap vereceğine göre geçmişe dönüp kanun koyucunun iradesini araştırmak, hukukun gelişimini önleyici olmaktadır³⁶⁶. Özellikle vergi hukuku yönünden bu sakıncalar daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki vergi hukuku, bir yandan kamu alacağını güven altına almayı amaçlarken bir yandan da mükelleflerin haklarını da gözettiği için yarar çatışmalarını önleyici bir özellik taşımaktadır. Bu durum vergi kanununun hazırlık aşamalarında daha belirgin bir hal almaktadır. Bu yönüyle tarihsel yorumun vergi hukukunda uygulanması, en azından dikkatli olmayı gerektirmektedir³⁶⁷.

Tarihsel yorumun az önce belirttiğimiz sakıncalarına karşılık; bu yorum yöntemi, uluslararası vergi anlaşmalarının yorumunda başarıyla uygulanabilir. Çünkü anlaşmaya taraf olan devletler anlaşmayı imzalarken egemenliklerine getirilecek sınırlamaları ayrıntılı olarak incelemek durumundadırlar. Anlaşmanın hazırlık çalışmaları, anlaşma taslağı üzerinde yapılmış olan görüşmeler, tarafların

³⁶⁶ SAYGILIOĞLU, s. 89.

³⁶⁷ ATAR, S. 30; SAYGILIOĞLU, s. 89.

egemenliklerini ne ölçüde sınırlandırmak niyetinde oldukları açıklığa kavuşturur³⁶⁸.

Bundan dolayı, vergi hukukunda tarihsel yorum yöntemini, bağlayıcı değil, yol gösterici olarak kabul etmek gerekir.

C. SİSTEMATİK YORUM YÖNTEMİ

Sistematik yorum yönteminde bir kanun hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün kanunun yapısı içindeki yeri ve aynı zamanda belli kanunlar arasındaki bağlantısı ve ilişkisi araştırılır³⁶⁹. Bilindiği üzere vergi kanunlarında yer alan maddeler, kendi sınırları içinde düşünüldüğünde şekil şartı gibi olduğundan, vergiye tabi bir olayı kavrarken diğer kanun maddelerinden de yararlanmak zorunlu hale gelebilir.

VUK.' un 3'üncü maddesinde belirtildiği üzere vergi kanunlarının lafzı açık değil ise vergi kanunlarının hükümlerini uygularken ilgili kanun maddesinin konuluştaki maksat göz önünde tutulurken ilgili kanun maddesinin kanunun yapısındaki yeri de dikkate alınmalıdır.

Vergi kanunlarında en genel başlık kanunun düzenlediği verginin adıdır. Daha sonra ise sırasıyla kitap, kısım, bölüm ve en son olarak da ilgili kanun maddesi gelir. VUK.' un 3. maddesi kanunlarının ruhunun ortaya konulmasında hükümlerin kanunun yapısındaki yerinin de göz önünde bulundurulması gerektiğini amir hüküm olarak düzenlerken yukarıda saydığımız bölümlenmenin dikkate alınması gerektiğine işaret eder³⁷⁰.

Vergi hukukunda sistematik yorumu şu örnekle daha iyi açıklamak mümkündür. Değerli Kâğıtlar Kanunu³⁷¹, nda değişiklik yapılmadan önce, faturalar değerli kâğıt sayılmaktaydı. Öte yandan VUK.' un 235. maddesi müstahsil makbuzunun fatura yerine geçeceğini belirtmektedir. Dolayısıyla müstahsil

³⁶⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 21.

³⁶⁹ İŞİK-YILDIZ-GÜRDAL-ALTUN-AYGEN-PERAN, s. 21; ATAR, s. 30; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 72.

³⁷⁰ ŞİŞMAN, s. 71.

³⁷¹ 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, RG. 28.02.1963, S. 11343.

makbuzunu değerli kâğıt sayarak mali yükümlülüğe tabi tutmak vergilendirmede kıyas yoluna başvurmak değil, sistematik yorum yapmak anlamına gelmektedir³⁷².

Sistematik yorum, kurallar ilişkisi ve kanunlar bütünlüğü içinde değerlendirilmekle beraber, bazı kuşkuları da beraberinde getirmektedir. Şöyle ki bu yöntem, kanun koyucunun gerçek düşüncelerini araştırmakla yetindiği zaman hiçbir itirazla karşılaşmadığı halde; kıyasa yöneldiği zaman birçok itiraza uğramaktadır. Dolayısıyla sistematik yoruma başvururken dikkatli olmak gerekir³⁷³.

D. AMAÇSAL (GAİ) YORUM YÖNTEMİ

Vergi kanunları ekonomik koşullara bağlı olarak değişen olay ve durumlara uygulandığından, kanun koyucunun kanunu çıkartırken neyi amaçladığından çok, kanunun değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlam üzerinde durulmalıdır ki bu da amaçsal yorum yöntemi ile gerçekleştirilir³⁷⁴. Amaçsal yorum yöntemi, kanun koyucunun neyi amaçladığını değil; kanunun, değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlamı araştıran bir yöntemdir. Bu yorum yöntemi kanunu, uygulandığı zamanın gereklerine ve anlayışına göre yorumlamayı amaçlar.

213 sayılı VUK.'un 3. maddesinde yapılan düzenlemeye göre, vergi hukukunda amaçsal yorum yönteminin uygulanıp uygulanmayacağı sorusu akla gelebilir. Bir görüşe göre amaçsal yorum yönteminin vergi hukukunda uygulanmasına olanak olmadığı şu gerekçelerle açıklanmaktadır. Her şeyden önce kanun yürürlüğe girmekle gerekçe, meclis konuşmaları, tutanaklar gibi hazırlık çalışmalarından ayrı bir kimlik kazanmaktadır. Bu yöntemde, bağımsız bir nitelik kazanan kanun uygulandığı zaman ihtiyaç ve anlayışına göre yorumlanmaktadır. Dolayısıyla bir anlamda hukuk yaratılmış olmaktadır ki, vergi hukukunda bu söz konusu değildir. Verginin kanunla konulup kaldırılacağı açık olduğuna göre eğer kanun ihtiyaca cevap veremiyorsa yapılacak olan şey onu değiştirmektir. Yorumda

³⁷² ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 20.

³⁷³ SAYGILIOĞLU, s. 91.

³⁷⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 21; ZORLU, s. 31; ATAR, s. 30; IŞIK-YILDIZ-GÜRDAL-ALTUN-AYGEN-PERAN, s. 21.

yasama organının iradesi değil, ifadesi dikkate alınır. Bu bakımdan bu görüşe göre vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemi geçerli değildir³⁷⁵.

Ancak bu görüşe katılmak pek mümkün değildir. Amaçsal yorum yöntemi belli bir amaca ulaşmada kullanılan ve kanun metninin açık olmaması halinde başvurulmuş bir araçtır. Dikkat edilecek olursa ortada bir kanun metni vardır, ancak bunun anlamı konusunda duraksamalar vardır; oysa hukuk yaratma halinde ortada herhangi bir kanun metni yoktur, hâkim kanun koyucu gibi hareket eder ve hakkında hüküm bulunmayan bir konuda hüküm getirir. Bu bakımdan vergi hukukunun amaçsal yorumunu hukuk yaratma şeklinde nitelemek doğru değildir. Sürekli değişen ve gelişen ekonomik hayatın ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için vergi hukukunda amaçsal yoruma imkân tanımak gerekmektedir. Vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemi benimsense de kanun sınırları dışına çıkılmayacaktır; zira vergi hukukunun temel özelliği vergilerin kanuniliği ilkesidir. Amaçsal yorum ile sadece kanun metninin yetersiz olan ifadesi açılmak istenmektedir. Hatta çok sınırlı da olsa bazı hallerde, kanun metninin yetersiz ifadesi amaçsal yorum yoluyla aşılarak belli bir sonuca ulaşılabilmektedir. Bu durumda VUK'un 3. maddesinin ikinci cümlesi amaçsal yoruma kesin olarak olanak tanımaktadır. Nitekim bu olgu genelde vergi hukukçuları tarafından da aynen benimsenmiş bulunmaktadır³⁷⁶.

Vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemine başvurulurken, vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün karşılıklı menfaatleri değerlendirilmelidir. Bu yorum yöntemine başvurulması durumunda, vergi hukukunun temel ilkelerine aykırı sonuçların ortaya çıkmaması için kanun metninden sapılmaması gerekmektedir. Aslında vergilerin kanuniliği ilkesi dikkate alınacak olursa, hangi yöntem uygulanırsa uygulansın, yorum yapılırken kanun metninin sınırları içinde kalınacağı açıktır³⁷⁷.

Vergi hukukunda amaçsal yorum ile ekonomik yaklaşım arasında belli bir benzerliğin bulunmasına rağmen aslında her iki kavram birbirinden farklıdır.

³⁷⁵ ÖZDEMİRÇİ, s. 106.

³⁷⁶ ÖZDEMİRÇİ, s. 106; BİLDİRİCİ, s. 19; KIRBAŞ, s. 72; ŞEKER, s. 65.

³⁷⁷ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 73.

Ekonomik yaklaşım, vergi hukukunda amaçsal yorumun bir uzantısı veya sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır³⁷⁸.

VI. VERGİ HUKUKUNDA YORUMDA KULLANILAN MANTIK KURALLARI

Vergi hukukunun yorumunda mantık kurallarını kıyas yolu, karşıt kavram yolu ve evleviyet yolu başlıkları altında inceleyeceğiz.

A. KIYAS YOLU

Bu konu İkinci Bölümün III-C başlığı altında ayrıntılı olarak işlendiği için burada tekrar işlenmemiştir.

B. KARŞIT KAVRAM YOLU

Karşıt kavram yolunda bir hukuksal işlem için kanunda yer alan bir hükmün tam karşıt anlamının, hakkında hüküm bulunmayan başka bir hukuksal işlem için kullanılması söz konusudur³⁷⁹. Bu yola başvururken çok dikkatli olmak, hükmün amacı ile ilişkisini çok iyi kurmak gerekir.

Vergi hukukunda “vergilerin kanuniliği ilkesi” temel kural olduğundan, bu yola her konuda başvurmamak ve çok dikkatli olmak gerekir. Bu konu ile ilgili olarak şöyle bir değerlendirme yapılabilir. Herhangi bir olay, işlem ve ilişkinin vergi konusuna girip girmediği konusunda duraksama olursa, o konuda düzenlenmiş bulunan istisna ve muafiyet hükümlerinin karşıtına bakılabilir. Örneğin banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunun belirlenmesinde, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu³⁸⁰, nun 29. maddesindeki “Aşağıda yazılı işlemler dolayısıyla alınan paralar vergiden müstesnadır” hükmünün karşıtı olarak “aşağıda yazılı olmayan işlemler dolayısıyla alınan paralar vergiye tabidir” yolu izlenebilir³⁸¹.

³⁷⁸ SAYGILIOĞLU, s. 95.

³⁷⁹ ÇOKYİĞİT Yusuf, “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, S. 278, Ekim 2004, s. 133.

³⁸⁰ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu RG. 23.07.1956, S. 9362.

³⁸¹ SAYGILIOĞLU, s. 102.

Aynı şekilde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK.)³⁸², nun 1. maddesinde, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler verginin konusuna alınmış olduğu halde; diğer istisnalara ilişkin 17/4(e) maddesinde GVK.'nın 81. maddesinde belirtilen işlemler vergi dışı bırakılmıştır. Burada gerçek veya götürü usullerden bahsedilmemiş; sadece ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan işlemler vergilendirilmiştir. Oysa GVK.'da yer alan sair kazanç ve iratlar “değer artış kazançları” ve “arızî kazançlar” yer aldığı halde sadece 81. maddesi KDV istisnası içine alınmıştır. Dolayısıyla karşıt kavram yoluyla GVK.'nın mükerrer 80. maddesindeki değer artış kazançlarının ve 82. maddesindeki arızî kazançların katma değer vergisine tabi olduğu ortaya çıkmaktadır³⁸³.

Yukarıda da değindiğimiz gibi, vergi hukukunda “vergilerin kanuniliği ilkesi” temel kural olduğundan, bu yola her konuda başvurmamak, bu yola başvurmak gerektiğinde çok dikkatli olmak, hükmün amacı ile ilişkisini çok iyi kurmak gerekir.

C. EVLEVİYET (YEĞLİK) YOLU

“Evleviyet” yolu, bazı durumlarda daha önemli bir işlem için kabul edilen bir hükmün daha az önemli sayılan benzer işlemlere uygulanması iken bazen de tam aksine daha az önemli bir işlem için kabul edilen bir hükmün daha önemli sayılan benzer işleme uygulanmasıdır. Yani burada birisi kanunla düzenlenmiş, diğeri ise kanunla düzenlenmemiş iki ilişki söz konusudur ve bu iki ilişki birbirinin karşıtı değil, benzeridir; sadece aralarında önem farkı vardır.

Özellikle ceza hukuku alanında olmak üzere hukukun hemen her dalında uygulanabilen evleviyet yolunun “vergilerin kanuniliği ilkesi” gereğince vergi hukukunda da geçerli olduğunu söyleyebilmek pek mümkün değildir³⁸⁴. Her ne kadar “kanunsuz suç ve ceza olmaz” kuralını benimseyen ceza hukukunda evleviyet yolu uygulanıyorsa da bu daha çok suç oluşturmeyen hallerin belirlenmesinde kullanılmaktadır³⁸⁵. Oysa vergi hukukunda iki benzer ilişkinin varlığı yeterli değildir;

³⁸² 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, RG. 25.10.1984, S. 18563.

³⁸³ SAYGILIOĞLU, s. 102.

³⁸⁴ GÜNER, s. 96; TEKBAŞ, s. 244; KARAKOÇ, *Yargılama*, s. 70.

³⁸⁵ TOPÇU, s. 104; METİNER-KOÇ, s. 16; EREM, s. 74.

her işlem ve ilişkinin açık olarak kanuna dayanması gerekmektedir. Aksi takdirde kıyas yapılmış olacaktır. Dolayısıyla vergi kanununun amacı temel alınarak kıyas yolu ve evleviyet yoluyla bir verginin konusu ve yükümlülüğü genişletilemez³⁸⁶.

Türk vergi hukukunda da yorum yaparken evleviyet yolunun uygulanabileceği bir kanun hükmünü göstermek olanaksız olduğundan, gerek vergi idaresinin, gerek vergi yargısının karar ve uygulamalarında bu yola hemen hemen hiç rastlanmamıştır.

VII. VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN SONUÇLARI

Yorumun sonuçları, yorum yöntemlerinin kullanılmasıyla hukuk metninin kazandığı yeni boyutlar olarak ortaya çıkar. Doğal olarak vergi hukukunda da yorum ile belli bir sonuca ulaşılır.

Vergi hukukunda varılan yorum sonuçlarını sınıflandırırken, beyan edici, geliştirmeci, düzeltici, genişletici, daraltıcı ve lehde yorum şeklindeki gruplandırmadan yararlanmak mümkündür. Ancak bu konuda hangi yorum yöntemi uygulanırsa uygulansın yapılan yorum ile belli bir sonuca ulaşılabacaktır. Ortaya çıkan sonuçlar bakımından düzeltici yorum- tamamlayıcı yorum ayırımları yapılabilir. Ancak vergi hukukunda kanunilik ilkesi geçerli olduğundan kanunun yorum ile düzeltilmesi veya tamamlanması söz konusu olamaz³⁸⁷. Buna karşılık daraltıcı ve genişletici yorum kanun sınırları içinde kalmak koşuluyla mümkündür. Ancak bu konuda belli bir kavram birliğine ulaşılamadığı söylenebilir. Esasen bu sınıflandırma farklılıkları, konunun ele alınış biçiminden ve sistematüğinden kaynaklandığından söylenen şeyler birbirinden fazla farklılık göstermemektedir³⁸⁸.

Bu bakımdan vergi hukukunda varılan yorum sonuçları da konunun sistematüğünün bozulmaması için daha önce yapmış olduğumuz sınıflandırmaya bağlı kalınarak sınıflandırma yoluna gidilmiştir.

³⁸⁶ SAYGILIOĞLU, s. 104.

³⁸⁷ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 22.

³⁸⁸ SAYGILIOĞLU, s. 104.

A. BEYAN EDİCİ (AÇIKLAYICI) YORUM

Açıklayıcı yorum, açık olmayan kanun hükmünü aydınlatan, açıklayan yorumdur. Açıklayıcı yorum, tek anlamlı bir kanun metnini teyit eden bir yorum (teyit edici yorum) olabileceği gibi, hükmün içermekte olduğu birden fazla anlamdan birini tercih eden (seçici yorum) yorum da olabilir³⁸⁹. Beyan edici yorum, kanun maddesini ve içindeki kuralı olduğu gibi açıklayarak deyimsel yorumla varılan anlama ulaşmaktadır.

Vergi hukukunun niteliği gereği vergi hukukunda yorumun başlangıcını deyimsel yorum oluşturmaktadır. Deyimsel yorum yöntemi ile kanun maddesi olduğu gibi açıklandığından artık diğer yöntemlere gerek kalmamakta böylece beyan edici yorum sonucuna ulaşılmış olmaktadır³⁹⁰.

Vergi idaresinin, vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik olarak yayımladığı ve vergi kanunlarından ne anlaşılması gerektiği konusunda kendi görüşlerini ortaya koyduğu açıklayıcı tebliğlerde bu yorum türünün sayısız örneğine rastlanılabilir³⁹¹.

B. GELİŞTİRMECİ YORUM

Geliştirmeci yorum, kanunun yayımından sonraki toplumsal değişme ve gelişmeyi göz önüne almayı zorunlu kılar. Buna göre kanun, onu meydana getiren iradeden bağımsız olduğundan, burada önemli olan husus, kanunun objektif iradesini bulmaktır. Bir başka ifadeyle, kanunun yapıldığı zaman öngörülmemiş olan yeni olaylara kanunu uygulamak geliştirmeci yorum yapmaktır. Dikkat edilecek olursa geliştirmeci yorum, kanunu uygulandığı zamanın gereklerine ve anlayışına göre yorumlamak olan amaçsal yorumun bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda ele alınacak olursa, geliştirmeci yorumun hukukun tüm dallarında geçerli olduğu görülebilir

Geliştirmeci yorum sonucunun vergi hukukunda da geçerli olup olmadığı konusuna açıklık getirmek gerekmektedir. Vergi hukukunda kullanılan amaçsal

³⁸⁹ AKYOL, s. 244.

³⁹⁰ SAYGILIOĞLU, s. 105.

³⁹¹ BATUN, s. 87.

yorumun sonucunda geliştirmeci yorum elde edilmiş olmaktadır. Özellikle vergi olayının ekonomik ve sosyal yönü ve toplumsal değişiklikler karşısında bu yönteme başvurulmaktadır.

Örneğin, ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyette işyeri, VUK.’ un 156. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede işyerine örnekler verilmiş ve bunlara benzeyen ticari, sınaî, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerin işyeri olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin kaleme alındığı tarihte internet henüz hayatımıza girmemişti. Ancak bugün itibariyle internet, hayatımızın önemli bir kısmını teşkil etmektedir. Özellikle ekonomik yaşamda giderek yer bulan e-ticaret gibi uygulamaları beraberinde getirmektedir. Günümüzde bir sunucu bilgisayar yardımıyla sadece internet üzerinden bir site aracılığıyla ciddi boyutlara varan alım-satım, pazarlama gibi faaliyetler yürütebilmektedir. İşte bahsi geçen internet sitelerinin, VUK.’ un 156. maddesi kapsamında birer işyeri olduğunu ileri sürmek, geliştirmeci yorum türüne bir örnek teşkil etmektedir³⁹².

“Vergilerin kanuniliği ilkesi” nedeniyle vergi hukukunda yorum yaparken kanun sınırları içinde kalmak gerekmektedir. Dolayısıyla kanunun yorum yoluyla geliştirilmesi söz konusu olamayacağından yorum sonucunda varılan geliştirmeci yorumun da kanun sınırlarını aşamayacağı açıktır.

C. DÜZELTİCİ-TAMAMLAYICI YORUM

Düzeltilici yorum, yanlış ve isabetsiz olduğu sanılan bir kanun metninin anlam ve kapsamının düzeltilerek uygulanmasını ifade eder. Bir başka anlatımla kanunun dar veya geniş anlaşılan metninde bulunan “yanlışı” düzeltilme amacı güden yorumdur. Kanunun metninde bulunan bir yanlışı düzeltilmenin bu yanlış hükmü “yok” sayarak “yeni” bir kural getirme olduğu söylenebilir. Bu takdirde kanundaki bir boşluktan bahsedilebilir ve yanlışı düzeltilme işlemi de “yorum” değil “kanun boşluğu doldurma” olarak nitelendirilir³⁹³. Bu anlamda düzeltilici yorumun ceza

³⁹² BATUN, s. 88.

³⁹³ AKYOL, s. 245.

hukuku ve vergi hukuku gibi kimi hukuk dallarında yeri yoktur; zira hâkim, kanunu düzeltemez.

Vergi hukukuna hakim olan “vergilerin kanuniliği ilkesi” gereğince yorumun kanun sınırlarını aşması söz konusu olamaz. Vergi hâkimi, kanunu uygularken adalet, eşitlik gibi gerekçelerle düzeltici yorum sonucuna ulaşamaz zira vergi hâkiminin görevi, kanun metnini düzeltmek değil, uygulamaktır. Eğer kanun metni ihtiyaca cevap veremiyorsa bu eksikliği düzeltme yetkisi kanun koyma yetkisi olan yasama organına aittir. O halde vergi hukukunda kanunun değiştirilerek uygulanması söz konusu olmadığına göre düzeltici yorum sonucuna ulaşmak da olanaksızdır.

D. GENİŞLETİCİ YORUM

Genişletici yorum, bir hukuk metninin dar ifadesi karşısında, hukuk metninin amacı da dikkate alınarak sözlerinin ötesinde daha geniş anlam verilmesidir. Genişletici yorumun en belirgin özelliği, kanun koyucunun gerçek iradesine dayanması ve metinlere aykırı olmamasıdır. İşte bu özelliği ile “kıyas” yolundan farklıdır. Bilindiği gibi kıyas, kanun koyucunun iradesi dışına çıkarak, kanunun içerdiği düşünceyi geliştirmektir. Kavram olarak genişletici yorum ile kıyası birbirinden ayırmak kolay ise de, uygulamada somut olaylar karşısında her ikisinin de kesin sınırlarını belirlemek güç olmaktadır. Somut olaylar karşısındaki çözümlerin olaya özgü olacağı açık olmakla beraber; kanunun kelimelerinin hukuksal bir karara artık dayanak oluşturmadığı hallerde yorumun sınırına gelindiği ve bu noktadan itibaren kıyasın başlaması gerektiği söylenebilir. Bu durumda genişletici yorum, kıyastan önce gelmektedir.

Günümüzde genişletici yorum, ceza hukuku da dâhil olmak üzere, hukukun tüm dallarında benimsenmekte ve uygulanmaktadır Burada kanunun anlamı, sözüne üstün tutulmaktadır. Ayrıca Türk ve yabancı hukuk sistemlerinde, yargı organları ve bilim adamları tarafından uygulanmakta ve örneklerine rastlanmaktadır.

Vergi hukukunda genişletici yorumun uygulanıp uygulanamayacağı konusunda farklı yaklaşımların bulunduğunu ifade etmek gerekir. Ancak, bu farklı yaklaşımlar biraz da genişletici yorumdan ne anlaşıldığından kaynaklanmaktadır.

Genişletici yoruma karşıt olanların düşünceleri, vergilerin kanuniliği ve kıyas yasağı sınırlamalarına dayanmaktadır. Ancak genişletici yorum ile vergilerin kanuniliği ve kıyas yasağı sınırları aşılmamaktadır. Şöyle ki genişletici yorumda kanun sınırları içinde kalınmakta ve kanun metninin dar ifadesi, kanunun amacı dikkate alınarak, genişletilmektedir. Oysa kıyasta kanun koyucunun iradesi dışına çıkılmakta ve böylece kanunun içerdiği düşünce geliştirilmektedir. Dolayısıyla vergi hukukunun özelliğinden kaynaklanan ve kanun sınırları içinde kalan genişletici yorum sonucuna ulaşılabilirliği olanaklıdır³⁹⁴.

E. DARALTICI YORUM

Daraltıcı yorum, bir hukuk metninde eğer bir ibare hatalı olarak geniş kullanılmış ve böylece kanunun irade etmek istediği anlamdan uzaklaşmış ise ibarenin anlamını, irade edilen gerçek anlama kadar daraltmak olarak tanımlanabilir³⁹⁵. Daraltıcı yorum öze ilişkin yorumun deyimsel yorumun gerisinde kalması anlamına gelir³⁹⁶.

Daraltıcı yoruma gelir vergisinden örnek verilebilir. GVK.'nın 23. maddesinin 1. bendinde köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal edilen işletmelerde işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu bentte yer alan "işçi" tabiri, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı, ücretli statüsünde çalışan tüm hizmet erbabı olarak değil, gerek Danıştay, gerekse vergi idaresi tarafından dar bir şekilde yorumlanarak, ücret geliri elde eden hizmet erbabından yalnızca bedenen çalışanlar olarak değerlendirilmiştir³⁹⁷.

GVK.'nın 23/3. maddesinde yer alan ve toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde çalışanların ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmasına yönelik hükme ilişkin kararında, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu³⁹⁸, maddenin

³⁹⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 22; SAYGILIOĞLU, s. 109.

³⁹⁵ BATUN, s. 91.

³⁹⁶ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 22.

³⁹⁷ BATUN, s. 91; Bkz.: 128 Seri No'lu GVK Genel Tebliği, I/i-1 bölümü, 31.01.1981Tarihli Resmi Gazete, <http://www.gib.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.05.2014).

³⁹⁸ Danıştay İBK'nın 14.06.1970 gün ve 1970/7 E., 1979/9 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S. 52-53, s. 60.

amacından hareketle daraltıcı bir yorumla, mühendislerin ücretlerinin bu istisnadan yararlanamayacağına hükmetmiştir³⁹⁹.

Daraltıcı yorum yapılırken, gerçek ve kesin zorunluluk halleri dışında bir hüküm işlevsiz hale getirilmemelidir. Ancak gerçek ve kesin zorunluluk hali varsa, o zaman yorum yoluyla bir hükmün işlemez hale getirilmesi kabul edilebilir. Bu durum daha çok birbirine karşıt iki hüküm arasında görülür ki bu durumda asıl olan hükmün değil, diğer hükmün daraltılması yoluna gidilir.

Çeşitli ülkelerin vergi hukukunda daraltıcı yorum yerine katı yorum ilkesi benimsenmiş ve beyan edici yorum anlamında kullanılmıştır⁴⁰⁰. Ülkemizde ise, hukukun tüm dallarında geçerli olan daraltıcı yorum vergi hukukunda da söz konusu olmaktadır. Genişletici yorumda olduğu gibi daraltıcı yorumda da, vergi kanununun amaç ve ruhu dikkate alınarak, kanun metnine anlam verilmektedir. Ancak daraltıcı yorum sonucunda hükmün işlemez hale getirilmemesine dikkat edilerek kanun hükmünün kesin ve belli bir amaçla öngörüldüğü unutulmamalıdır. Zira daraltıcı yorumda ifade düzeltilmektedir.

F. LEHDE YORUM

Lehde yorum konusu, özellikle ceza hukukundaki “şüphe sanığın lehine yorumlanır” kuralının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Lehde yorum, ceza hukukunda ilgi konusu olmuş ve maddî ceza hukuku ile ceza muhakemesi hukuku bakımından farklı şekilde değerlendirilmiştir.

Aynı şekilde vergi hukukunda da, temel bir gerekçesi olmamasına karşın, bazı durumlarda uygulanır hale gelmiştir. Oysa hukukun diğer dallarında ve özellikle özel hukuk alanında lehde yorum hali söz konusu değildir. Ancak iş hukukunda hakim olan “işçi lehine yorum” ilkesi bunun dışındadır. Zira işçinin korunması ihtiyacı ve amacı İş Hukukunu doğurmuş ve geliştirmiş bulunmaktadır⁴⁰¹. İş Hukuku, her şeyden

³⁹⁹ BATUN, s. 91.

⁴⁰⁰ Örnek olarak İngiliz ve Belçika vergi hukuku gösterilebilir. SAYGILIOĞLU, s. 110.

⁴⁰¹ GÜVEN Ercan, AYDIN Ufuk, **İş Hukuku**, 2. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1043, Eskişehir, 2000, s. 7; EKONOMİ Münir, **İş Hukuku, Ferdi İş Hukuku**, Cilt.1, Yenilenmiş 3. Baskı, İÜ. Yayınları No:1295, İstanbul 1984, s. 14.

önce, işçiyi koruma hukukudur⁴⁰². İşçinin korunması ilkesi gereğince, iş hukukuna ilişkin kuralların yorumlanmasında “işçi yararına (lehine) yorum” yöntemi geçerli sayılır. Bu görüş, 1958 tarihli bir Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararında da şu ifadelerle benimsenmiştir⁴⁰³. “*Kanun koyucuya İş Kanunlarını kabul ettiren tarihli sebepler ve bunlar arasında zayıf olan işçiyi iktisadi durumu daha kuvvetli olan işverene karşı özel şekilde koruyarak içtimai muvazeneyi ve cemiyetin sükûnunu sağlama hedefi ve hukuk hükümlerinin tefsirinde lafzın gayenin ışığı altında manalandırılmasının gerektiği göz önünde tutulunca, iş hukukuna ait hükümlerin tefsirinde tereddüt halinde işçinin lehine olan hal şeklinin kabul edilmesi iş hukukunun ana kaidelerinden olduğu neticesine varılır*”.

Yargıtay’ın verdiği bir kararda⁴⁰⁴ 1958 yılı İçtihadı Birleştirme Kararı’na atıf yaparak “*İş Hukukuna ait hükümlerin tefsirinde tereddüt halinde işçinin lehine olan hal şeklinin kabul edilmesi, İş hukukunun işçileri koruyucu niteliğinin gözden kaçırılmaması gereğinin tanınmış hukukçular tarafından da ifade edildiği*” belirtilmiştir Kararda açıklandığı gibi, bir yasa hükmünün yorumlanması ancak, anlamında duraksama olması halinde söz konusu olur.

Vergi hukukunda ise lehde yorum konusu daha belirgin bir şekilde ele alınmış ve üzerinde tartışmalar yapılmıştır. Bu tartışmalar hazine lehine ve mükellef lehine gelişmiştir⁴⁰⁵.

Vergi kanunlarının hazine lehine yorumlanmasının gerekçesi, vergilemede devletin tek taraflı egemenlik hak ve yetkisi bulunduğu göz önünde tutularak vergilerin kamu hizmetlerini karşılamak için alındığı ve bu nedenle devletin gelir sağlama gerektirdiği düşüncesidir. Bir başka anlatımla vergilendirmede, hazinenin vergi almak hak ve yetkisinin mükellefe karşı savunulmasına öncelik verilmektedir. Öte yandan vatandaşın hakkını ihlal etmek pahasına da olsa hazine tarafına yontmak ve ona yarar sağlayarak karşı tarafı ezmek şeklinde anlaşılan “hazinecilik zihniyeti”, bazı hallerde şuuraltı bir taraf tutma duygusuna ve bazı hallerde de sorumluluk

⁴⁰² TUNÇOMAĞ Kenan, **İş Hukukunun Esasları**, 11. Bası, İstanbul 1989, s. 9.

⁴⁰³ Yargıtay İBK.’nin , 28.5.1958 gün, 15 E. 5 K. sayılı kararı, RG, 26,9.1958, S. 10017.

⁴⁰⁴ Yargıtay 9. HD.’nin. 9.4.1968 gün, 157 E.,4628 K. sayılı kararı, İNCİROĞLU Lütfi, İş Hukukuna Hakim Olan İlkeler, 03.11.2006 gün ve 7664 sayılı makale [http://www. Lutfiinciroglu.com](http://www.Lutfiinciroglu.com) (Erişim Tarihi: 01.05.2014).

⁴⁰⁵ SAYGILIOĞLU, s. 111.

korkusuna dayandırılmaktadır⁴⁰⁶. Buna karşın vergi kanunlarının mükellef lehine yorumlanmasının gerekçeleri ise vergilerin aslında insan haklarını daraltması ve bu nedenle onların korunması gerektiği noktasından hareket edilmesi düşüncesidir.

Ancak her iki düşünce de objektif olmaktan uzaktır ve belirgin bir önyargıyı ortaya koymaktadır. Bu şekilde önceden belirlenmiş yaklaşımlarla yorum yapılması doğru değildir. Uygulanan yorum yönteminin mükellef veya hazine lehine sonuç vermesi ile kanun metninin mükellef veya hazine lehine yorumlanması birbirine karıştırılmamalıdır. Önemli olan husus, yorum yoluyla kanun metninin objektif anlamını bulup ortaya çıkarmaktır. Ortaya çıkan bu sonucun taraflardan birinin lehine olacağı doğaldır.

Vergi hukukunun kanuniliği ilkesine bağlı kalarak kanun koyucunun objektif iradesi araştırılmalıdır. Vergide eşitlik ve adalet gibi gerekçelerle hükümlerde düzeltmeler yapılmamalı; dolayısıyla kanun sınırları aşılmamalıdır. Var olan yorum yöntemleriyle kanun metnine belli bir anlam verilmeli, bu yöntemlerin yetersizliği halinde zorlama yaklaşımlara başvurmamalıdır. Dolayısıyla duraksama hallerinde hazine lehine veya aleyhine yorum diye bir kural yoktur. Amaçsal yorum yöntemiyle hazinenin ve mükellefin karşılıklı çıkarlarını tartmak, dengelemek ve değerlendirmek olanağı vardır. O halde yorumda izlenecek yol, önyargısız biçimde yorum yöntemlerini uygulamak ve ortaya çıkacak yorum sonucunu, ister hazine lehine olsun isterse mükellef lehine olsun, kabullenmektir.

Vergicilikte, hazinenin olduğu kadar mükellefin de yararı gözetildiği takdirde hukuki eşitlik garantisi ve iyi niyet ortaya çıkar ve böylece vergi adaleti gerçekleşmiş olur. Görüldüğü gibi asıl olan, hazine ve mükellef yararları arasında denge kurabilmektir. Aksi bir anlayış ve uygulama, taraflardan birinin yararını bozacak ve dolayısıyla vergi hukukunun temel niteliklerini zedeleyebilecektir⁴⁰⁷.

⁴⁰⁶ TEKELİ, s. 134.

⁴⁰⁷ SAYGILIOĞLU, s. 113.

VIII. VERGİ HUKUKUNDA YORUM VE BOŞLUK DOLDURMA

Kanun boşluğu, hukuki bir soruna pozitif hukuk kurallarının bir çözüm getirmemesidir. Bu boşluk, kanun koyucunun bilinçli davranışından kaynaklanabileceği gibi kanunların yazılışındaki özensizlikten de ortaya çıkabilmektedir.

Kanun boşluğu kavramı, özellikle “kamu hukuku-özel hukuk” ayrımı yapıldığında özel hukuk alanında geniş bir yer tutar. Özel hukuk ilişkilerinden doğan sorunların çözümünde, hâkimin hukuk yaratması ile ilgili TMK.’nın 1. maddesindeki kural genel kural olmak üzere, çeşitli şekillerde kanun boşluğunun doldurulması yoluna gidilir.

TMK.’nın 1. maddesi, medeni hukuktaki uygulama sırasını belirtirken “kanunun sözü”, “kanunun özü”, “örf ve adet hukuku” şeklinde bir sıralama yapmıştır. Kanunun sözü, kanunun metnini; kanunun özü, kanunun yorumunu; örf ve adet hukuku ise henüz kanun olarak kabul edilip ısdar edilmemiş olan kuralları ifade etmektedir. Bu üç aşamada da uygulanacak hüküm olmazsa, hâkim yeni kural bulacak ve bu kuralı uygulayacaktır⁴⁰⁸.

Buna karşın kamu hukuku alanında kanun boşluğu kavramı, daha dar bir anlam kazanmakla beraber yine de uygulama olanağı bulur, çünkü hâkimin hukuk yaratması ile ilgili düzenleme her ne kadar özel hukuk alanı dışında düzenlenmemişse de bu durum diğer hukuk dallarında hukuk yaratmanın yasaklanmış olduğunu göstermez. İdare hukukunda boşluk doldurmanın önemli bir işlevi var iken ceza hukukunda geçerli olan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi gereğince kanundaki boşlukların doldurulması bazı istisnalar dışında bu alanda mümkün değildir. Başka bir deyişle, “kanunilik ilkesi” ceza hukukunda “kıyas yasağı” getirdiğinden esas itibariyle kıyas yoluyla gerçekleştirilen bir boşluk doldurma, ceza hukukunda medeni hukukta oynadığı biçimiyle rol oynamamaktadır⁴⁰⁹.

Vergi hukukunda “kanunsuz vergi olmaz” ve “kıyas yasağı” ilkelerinin geçerli olması nedeniyle kural olarak boşluk doldurma imkânı ortadan kalkmaktadır. Bu

⁴⁰⁸ AKYOL, s. 268.

⁴⁰⁹ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 84.

nedence vergi hukukunda kıyas yoluyla boşluk doldurma yoluna gidilemeyeceği gibi, örf ve âdete de medeni hukuktaki gibi başvurulamaz. Ancak vergi kanunlarında açıkça belirtilen hallerde örf ve âdete başvurulabilecektir. Örneğin VUK.'un 228. maddesine göre, “örf ve adete göre bir belgeye dayandırılması gerekli olmayan çeşitli giderler için belge aranmaması”, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK)⁴¹⁰,nın 4. maddesine göre, “örf ve adete göre verilen hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomaların vergiden istisna edilmesi”, KDVK.'nın 25/a maddesine göre ise, “teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların matraha dâhil edilmemesi” hallerinde doğrudan doğruya örf ve adetlere göre işlem yapılacaktır⁴¹¹.

Bununla birlikte vergi hukukunun özel hukuk ile ilişkileri çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın temelindeki maddi olayın özel hukuk ilkelerine göre saptanması gerektiğinde, örf ve adet, vergi hukukunun da dolaylı kaynağı olabilecektir⁴¹². Örneğin, ortakçılık ve yarıcılık hakkında GVK.' da hiç hüküm olmaması ya da var olan hükmün yetersiz kalması halinde, bu faaliyetlerin geçerli olduğu zirai kazanç konusunda örf ve adet dolaylı rol oynayabilmektedir. Aynı şekilde, Ticaret Kanunu⁴¹³, nun 2. maddesi uyarınca, ticari ilişkilerde geçerli örf ve adet ile ticari teamül de vergi hukukuna dolaylı olarak yansıyabilmektedir⁴¹⁴.

Kanunda açık hüküm bulunmayan durumlarda vergi hâkimi, söz konusu boşluğu doldurmak üzere hukukun genel ilkelerinden yararlanabilmektedir⁴¹⁵. Ancak vergilerin kanuniliği ilkesi karşısında, örf ve adet ile hukukun genel ilkelerinin, vergi yükümlünün özüne ilişkin konulardan ziyade; vergilemede usule ve şekle ilişkin boşlukların doldurulmasında işlev görebileceği unutulmamalıdır⁴¹⁶.

⁴¹⁰ 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, RG. 15.06.1959, S. 10231.

⁴¹¹ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 85; SAYGILIOĞLU, s. 114.

⁴¹² ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 19, KARAKOÇ, *Vergi*, s. 84.

⁴¹³ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, RG. 14.02.2011, S. 27846.

⁴¹⁴ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 84.

⁴¹⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 19.

⁴¹⁶ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 85.

IX. VERGİ HUKUKUNDA YORUM VE TAKDİR YETKİSİ

Toplumsal ilişkileri düzenleyen kanunların, yapıldığı sırada tüm ihtiyaçlara cevap veremediği, daha yapıldığı sırada veya sonradan yetersiz kaldığı yalın bir gerçektir. Hâkim, önüne gelen sorunu çözmek üzere ilk önce kanunu uygulamakla yükümlüdür. Fakat çoğu hâllerde kanundaki hüküm, somut olayı bütün ayrıntılarıyla içine alamayacak kadar genel veya olayın özelliklerine uymayacak kadar soyut veya elâstikî olabilir. İşte bu gibi durumlarda kanundaki hükmü somut olaya uydurabilmek için, onun uygulama biçimini ve kapsamını belirleme yetkisi, TMK.'nın 4. maddesiyle hâkime verilmiştir⁴¹⁷. Hemen belirtmek gerekirse hâkimin takdir yetkisi, bu konuda açık bir kanun hükmünün bulunmasını gerektirmektedir.

Vergi kanunlarının da kesin sınırlar ifade eden hükümlerinin değişen şartlara uymayabileceği ve ihtiyaçlara cevap veremeyeceği dikkate alınarak, bu hükümleri uygulayacak vergi idaresine ya da bu hükümlerin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkları çözen hâkimlere belli konularda takdir yetkisi tanındığı görülmektedir. Yani takdir yetkisi kavramı ile idarenin takdir yetkisi konusu da gündeme gelmektedir.

İdare hukukunda belli mercilere kanun sınırları içerisinde belirli davranışlarda bulunmak veya bulunmamak; belli davranışta bulunacak ise türlü çözümlerden birini seçmek veya nasıl davranışta bulunabileceğine ilişkin olmak üzere bir “idari takdir yetkisi” tanınmış bulunmaktadır⁴¹⁸. Takdir yetkisinin genel kabul görmüş bir tanımı yoktur. “İdarenin yapılması veya yapılmaması uygun olanı ya da yapacağı şeyin uygun düşüp düşmeyeceğini serbestçe tayin edebilmesi”⁴¹⁹ şeklinde tanımlanabilen takdir yetkisi bir başka tanımda ise “Çerçevesi mevzuatta öngörülmüş fakat içi birtakım imkânsızlıklarla bilinçli olarak doldurulmamış bir idari usulün doldurulması konusunda tanınan belli bir kararı alıp almama, değişik çözümler arasında bir seçim yapma, yani yetkinin kullanılış usulünü belirleme yetkisi”⁴²⁰ şeklinde tanımlanmıştır.

⁴¹⁷ AKİPEK-AKINTÜRK, s. 139.

⁴¹⁸ EDİS, s. 202; GİRİTLİ İsmet, **Türkiye'nin İdari Yapısı; Kamu Yönetimi Teşkilatı**, Der Yayınları, 11. Baskı, İstanbul 1999, s. 69 vd.

⁴¹⁹ ÜSTÜN Ümit Süleyman, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 20.

⁴²⁰ ÜSTÜN, s. 21; Ayrıca bkz.: KAYA Cemil, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 1997, s. 13.

Mevzuatta ayrıntılı düzenleme yapmanın güçlüğü, idarenin karşılaştığı sorunların artması, kamu hizmetlerinin değişen nitelikleri, olayların çeşitliliği, başvuru sahibinin özel durumu, olayın ortaya çıktığı zamanın özelliği gibi etkenler, idarenin takdir yetkisini gerektiren nedenler arasında sayılabilir.

Görüldüğü gibi hâkimin takdir yetkisi ile idarenin takdir yetkisi anlam ve nitelik yönünden birbirinden farklıdır. Hâkimin takdir yetkisinde kanunun öngördüğü sınırlar dâhilinde adalet dağıtılırken; idarenin takdir yetkisinde kamu hizmetlerinin çabuk, kolay ve iyi yürütülmesi amaçlanmaktadır.

A. VERGİ HUKUKUNDA HÂKİMİN TAKDİR YETKİSİ

Daha önce de belirttiğimiz gibi “hâkimin takdir yetkisi”, kanun koyucunun, bir kuralın uygulanmasına ilişkin koşulların ya da bazı koşulların varlığı halinde verilmesi gereken hükmün neden oluşacağını tam olarak göstermeyip bunun tamamlanmasını hâkime bırakmasıdır⁴²¹. Bir başka deyişle hâkimin takdir yetkisi, kanun koyucunun, kanundaki hükmün belli bir hukuki ilişkinin şartları ve sonuçları dikkate alınarak, kanunun çizdiği sınırlar içinde, durumun gereklerine göre uygulanması imkânını sağlamasını ifade etmektedir⁴²².

Vergi hukukunda hâkimin takdir yetkisi ancak kanunla öngörülen sınırlar içinde geçerli olduğu için, kanunda öngörülmeyen konularda hâkimin takdir yetkisini kullanması söz konusu değildir⁴²³. Hâkimin takdir yetkisine Türk vergi hukukunun özellikle vergi cezalarına ilişkin hükümlerinde yer verildiği görülmektedir. Örneğin VUK.’un 359. maddesinde, verilecek cezaların alt ve üst sınırı belirlendiğine göre, hâkim, bu sınırlar içinde takdir yetkisini kullanabilecektir. VUK.’un 359. maddesinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında hâkim belirlenen sınırlar içinde takdir yetkisini kullanabilecektir.

⁴²¹ SAYGILIOĞLU, s. 48.

⁴²² KARAKOÇ, *Vergi*, s. 86.

⁴²³ KAYHAN Mehmet, “Takdir Yetkisine İdari Yargıdan Bir Bakış”, *Yaklaşım*, S. 161, Mayıs 2006, s. 226.

B. VERGİ HUKUKUNDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

Takdir yetkisi, idarenin üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yolları içinden kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usulünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisidir⁴²⁴.

Vergi hukukunda takdir yetkisi ise vergi idaresinin kanunlar çerçevesinde seçim serbestisine sahip olması olarak tanımlanabilir. Vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının başlıca sebepleri arasında yasama organının yapısı ve çalışma usulleri nedeniyle yasama organının her konuyu en ince ayrıntısına kadar düzenlemesinin güçlüğü, idarenin karşılaştığı sorunların artması ve kamu hizmetlerinin değişen nitelikleri, ekonomiye etkin ve çabuk müdahale etme zorunluluğu, teknolojik gelişmelere ve ekonomik yapıdaki hızlı değişimlere bağlı olarak vergi hukuku alanında hızlı karar alma ihtiyacı gibi nedenler sayılabilir⁴²⁵.

Vergi idaresi takdir yetkisini kullanırken Anayasanın 73. maddesinde düzenlenen anayasal ilkelere bağlı kalmalıdır. Bu ilkeler vergilerin genelliği, kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması, mali güçle orantılı olması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile vergilerin kanuniliği ilkeleridir⁴²⁶. Ayrıca vergi idaresi takdir yetkisini idare hukuku ve vergi hukukuna hakim olan ilkeler doğrultusunda da kullanmak zorundadır. Takdir yetkisi kullanılırken vergi adaletine ve vergide eşitlik ilkesine azami ölçüde uyulmalıdır⁴²⁷. Takdir yetkisinin kaynağı ve özü hukuk devleti ilkesidir. Bu nedenle yukarıda saydığımız ilkelere uygun olarak kullanılan takdir

⁴²⁴ ÜSTÜN, *Takdir*, s. 22; Benzer tanımlar için bkz.: GÖZÜBÜYÜK-TAN, s. 275; KAYA, s. 13; AKYILMAZ Bahtiyar, “Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, S. 1, 1998, s. 25.

⁴²⁵ ÜSTÜN, *Takdir*, s. 50-53.

⁴²⁶ ÜSTÜN, *Takdir*, s. 53; YALTI Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Vergi Sorunları, S. 119, Ağustos 1998, s. 100; ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s.257 vd.

⁴²⁷ GENCEL Ufuk, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 150-152; ACAR Fatih, “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2003, s. 49-60; YILMAZ Güneş, “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, Vergi Sorunları, S. 185, Şubat 2004, s. 148 vd.

yetkisi, hukuk devletini zedelemes aksine onu tamamlar⁴²⁸. Öte yandan vergi idaresi Anayasa ve kanunun öngördüğü sınırlar içinde kullanma hakkına sahip olduğu takdir yetkisini bireysel ve öznel işlemlerle değil, genel ve düzenleyici işlemlerle kullanması gerekir.

Genel ve düzenleyici işlemlere ilişkin olarak kullanılan takdir yetkisi konusunda, VUK.'un 315. maddesine göre arazi ve binalar ile % 25 oranından daha yüksek oranda amortisman tabi tutulacak sabit kıymetlere ilişkin amortisman oranlarının Bakanlık tarafından belirlenmesi, VUK.'un 280. maddesine göre yabancı paralar ile yabancı para cinsinden borç ve alacakların hangi kur üzerinden değerlendirileceğinin Bakanlık tarafından saptanması, değerlemeye ilişkin takdir yetkisi, vergi tarifelerine, vergi oranlarına ve maktu vergi, harç ve miktarlara ilişkin takdir yetkisi, vergi matrahına ilişkin takdir yetkisi örnek verilebilir.

Bu arada genel ve düzenleyici nitelikteki bir diğer takdir yetkisi ise vergi kanunlarında Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Yasama organının ağır işleme nedeniyle vergi kanunlarında özellikle oranlara ve hadlere ilişkin düzenleme yapmak üzere Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Yasama organının Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiler belli sınırlar içinde kalmaktadır. Türk vergi hukukunda da çeşitli vergiler ile ilgili olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Gelir, Kurumlar, Emlak, Gider Vergileri ile Vergi Usul ve İthalde Alınacak Damga Resmi Kanunlarında Bakanlar Kurulunun bazı yetkileri bulunmaktadır.

Ancak, idarenin takdir yetkisini kullanacağı konuların genel ve düzenleyici nitelikte olması genel kuralından bazı sapmalar olduğu, vergi kanunlarında yer alan bazı düzenlemelerin daha çok özel ve bireysel nitelik taşıdığı görülmektedir. Bunun en tipik örneği VUK.'da yer alan "uzlaşma" ile ilgili hükümlerdir. Bilindiği üzere uzlaşma, kanunda belirtilen sınırlı durumlarda idare ile mükellefin vergi ve ceza tutarı üzerinde anlaşmalarıdır. Öyle ki vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşecek ölçüde idareye takdir yetkisi verdiği ve eşitliğe aykırı uygulamalara neden olduğu açıktır. Özel ve bireysel uygulamalara neden olan bir diğer kanun hükmü ise Amme

⁴²⁸ GÜNDAY, s. 44.

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun(AATUHK)⁴²⁹ ’un 48. maddesinde yer alan “tecil” konusudur. Buna benzer örnekleri çoğaltmak olanaklıdır⁴³⁰.

X. VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM

Yukarıda amaçsal yorum konusunda vergi hukukunda amaçsal yorum ile ekonomik yaklaşım arasında belli bir benzerliğin bulunmasına rağmen aslında her iki kavram birbirinden farklı olduğunu belirtmiştik. Ekonomik yaklaşım, vergi hukukunda amaçsal yorumun bir uzantısı veya sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır⁴³¹.

A. GENEL OLARAK EKONOMİK YAKLAŞIM KAVRAMI

Vergi hukukunda kanunun amacından hareket edilerek yorum yapılması ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurur⁴³². Bir diğer deyişle, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım, vergi hukukundaki amaçsal yorumun doğal bir uzantısı olarak karşımıza çıkmaktadır⁴³³. Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır⁴³⁴. Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olay belirlenip nitelendirilirken ve vergi kanunu hükümleri anlamlandırılırken şekillerin ötesine geçilerek özün yani “iktisadi boyutun” esas alınmasını öngörmektedir⁴³⁵. İktisadi açıdan tanımına baktığımızda vergi, özel kesim ekonomisinden kamu kesimine yapılan bir aktarımdır ve verginin iktisadi faaliyetlerle çok yakından ilgili bulunmasından ötürü, vergi hukukunun uygulanmasında da ekonomik verilerin göz önünde bulundurulması son derece doğaldır⁴³⁶.

⁴²⁹ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, RG. 28.07.1953, S. 8469.

⁴³⁰ SAYGILIOĞLU, s. 118.

⁴³¹ SAYGILIOĞLU, s. 95.

⁴³² AĞDUR Mustafa, “Vergi Hukuku Delil Sisteminde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, *Yaklaşım*, S. 215, Kasım 2010, s. 143.

⁴³³ SAYGILIOĞLU, s. 95.

⁴³⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 24.

⁴³⁵ AKKAYA Mustafa, *Vergi hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara 2002. s. 34.

⁴³⁶ YILMAZ Elif, Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, Yıl 2013, S. 1-2, s. 1757. [Webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17_1-2_58.pdf](http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17_1-2_58.pdf) (Erişim Tarihi: 25.11.2013).

Ekonomik yaklaşım ilkesi ve serbest delil sistemi VUK.'un 3. maddesinde 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun' la yapılan değişiklik ile vergi hukukumuzaya girmiştir⁴³⁷. Ekonomik yaklaşımın hukuki dayanağını VUK.' un 3. maddesinin "İspat" başlıklı B fıkrasında yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmü oluşturmaktadır. Bu hüküm bir ispat kuralından ziyade vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin bir düzenlemedir. Bu durumda ekonomik yaklaşım ilkesinin, ekonomik irdeleme unsuru ile ispat ve delil konusunu ilgilendirdiği ortaya çıkmaktadır, çünkü vergiyi doğuran olayın belirlenmesi ispatın konusunu oluşturmaktadır⁴³⁸.

Ekonomik yaklaşım vergi hukukuna özgü bir yöntemdir ve hem maddi olayın belirlenmesini hem de maddi olaya uygulanacak hukuk kuralının yorumunu içerdiği için bir üst kavram olarak kullanılır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesi "ekonomik irdeleme veya ekonomik nitelendirme" olarak tanımlanırken vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak belirlenmesi ise "ekonomik yorum" olarak tanımlanmaktadır ve ekonomik yorum karar aşamasında yapılır. Bu iki kavram ekonomik yaklaşım üst kavramının unsurları mahiyetindedir⁴³⁹. Bir başka

⁴³⁷ ÇÖLGEZEN Övül, "Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi", Vergi Dünyası, S. 346, Haziran 2010, s. 69.

⁴³⁸ KARAKOÇ Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, İzmir 1997, s. 87; *"..özel hukuk ve vergi hukuku ilişkileri söz konusu olduğunda vergilendirme işlemlerinde vergi hukukunun kendi kuralları esas tutulur. Başka bir anlatımla özel hukuka göre tanımlanmış geçerli bir durum, vergi hukukunda farklı mütalaa edilebileceği gibi özel hukuk açısından geçersiz sayılacak işlemler bazı vergisel sonuçlar doğurabilir. Nitekim, 213 sayılı VUK. 'un 3. maddesinin B bendinde belirtildiği üzere, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu durumda, Medeni Kanuna göre resmi senetle gösterilen bedel üzerinden bir gayrimenkulün tapuda tescil yoluyla iktisabı geçerli sayılsa dahi gayrimenkul satım akdinin unsurlarından biri olan satış bedelinin vergi hukuku açısından tapuda gösterilen bedel olarak kabulü her zaman zorunlu değildir. Kaldı ki, Harçlar Kanununa göre düşük harç ödeme mülahazası ile alım bedelinin gerçek değerden az gösterilmiş olması da gelir vergisi açısından gerçek iktisap bedelinin araştırılmasına engel teşkil etmez. Olayda yükümlü tarafından gayrimenkulün satın alma bedelinin tapuda gösterilen değerden daha yüksek olduğu iddia edildiğinden vergi mahkemesince, gayrimenkulün satın alma tarihinde gerçek rayiç değerinin araştırılarak mükellefin iktisap bedeli ile satış bedeli arasında elde ettiği gerçek artışı gelirini saptamak için iktisap değerini gerçek miktarı itibarıyla belirlemek üzere yukarıda sözü edilen 213 sayılı yasanın 3 ve 2577 sayılı Kanununun 20. maddesi uyarınca araştırma yapılması zorunlu bulunmaktadır."* Danıştay 3. Dairesi'nin 21.11.1990 gün ve 1990/2057 E. , 1990/3199 K. sayılı kararı Danıştay Dergisi S. 82-83, s. 225-226.

⁴³⁹ ŞEKER, s. 62.

deyişle, ekonomik yaklaşım, bir üst kavram olarak ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum unsurunu içermektedir⁴⁴⁰. Ekonomik nitelendirme, vergiyi doğuran olayın niteliğinin ortaya konulması; ekonomik yorum ise, ekonomik irdelemeden sonra karar aşamasında yapılmaktadır⁴⁴¹.

1. Ekonomik Nitelendirme

Ekonomik nitelendirme, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesidir⁴⁴². Ekonomik nitelendirme yoluyla uyuşmazlık konusu olayların gerçek mahiyetleri ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu yönüyle ekonomik nitelendirme; aynı zamanda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, gerçekleşti ise, ne şekilde gerçekleştiği konusunda hâkimi ikna faaliyetinin yani ispatın bir parçasını oluşturmaktadır.

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır hükmüne göre, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlem ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken, vergi doğurucu işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de göz önünde bulundurulacaktır⁴⁴³. Damga Vergisi Kanunu⁴⁴⁴, nun 4. maddesi bu genel yorum kuralına uygun bir hüküm getirmektedir. “Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kâğıtların mahiyetlerinin tayininde şekli kanunlarda belirtilmiş olanlardan kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.” Örneğin, içeriğinden kefalet sözleşmesi olduğu anlaşılan bir belgenin başlığında kira sözleşmesi yazıyorsa bu belge

⁴⁴⁰ KARAKOÇ, *Yargılama*, s. 109, EROL, s. 88.

⁴⁴¹ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 74.

⁴⁴² KARAKOÇ, *Vergi*, s. 75.

⁴⁴³ KARAKOÇ, *Yargılama*, s. 87.

⁴⁴⁴ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, RG. 11.07.1964, S. 11751.

üzerinden kanunun kira için öngördüğü binde 1.5 oranında damga vergisi değil kefalet için öngörülen binde 7.5 oranında damga vergisi alınacaktır⁴⁴⁵.

Vergi hukuku uygulamasında, “para faizsiz- ev kirasız” sözleşmelerinin taraflarının vergilendirmesi, hem idare hem de yargı organları tarafından ekonomik nitelendirmeye dayandırılmaktadır. Sözleşmenin taraflarından biri, diğerine bir gayrimenkulün kullanılmasını kirasız olarak devretmekte, karşı taraf ise ona faizsiz ödünç para vermeyi üstlenmektedir. İki tarafın da amacı vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini önleyerek vergiden kaçınmaktır⁴⁴⁶. Ancak sözleşmenin tarafları, Gelir Vergisi Kanununun hükümleri çerçevesinde birbirlerine karşılıklı olarak para ile ölçülebilir çıkar sağlamaktadır. Tarafların özel hukukun “karma sözleşme” biçimini kullanmaları, gerçek ekonomik durumu gizlemeye yönelmektedir. İdare ve yargı organları paranın faizsiz, evin kirasız olduğunu kabul etmeyerek taraflar adına gelir vergisi tarh edilmesine karar vermektedirler⁴⁴⁷.

Taşınmaz mülkiyetinin intikali Medeni Kanun uyarınca tescil ile tamamlanırsa da, taşınmaz satışında vergiyi doğuran olay, satış bedelinin tamamının, satıcının tasarrufuna geçmesidir. Danıştay’a göre, satıcı taşınmazda iktisaden tasarruf etme hakkını, taşınmazı teslim ederek alıcıya terk ettiği anda, satım bedeline hak kazandığından, gelir de taşınmazın alıcıya teslim anında elde edilmiş sayılmaktadır⁴⁴⁸. Taşınmaz satış vaaadinin satışla eşdeğer ekonomik sonuçlar doğurması durumunda vergilendirme açısından satılmış gibi değerlendirilmesi

⁴⁴⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 25; “...Kira ve ipotek işleminin bir asıldan doğması ve bir kâğıtta bulunması halinde damga vergisinin akit ve işleminden ayrı ayrı değil miktar olarak en yükseğinden alınması gerektiği...” Danıştay 9. Dairesi’nin 23.01.1991 gün ve 1989/1970 E. ve 1991/153 K. sayılı kararı Kararın alındığı kaynak: : DEMİRKOL Selami-TEKİN M. Önder-TOKTAŞ Nihat, Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri, Beta Yayıncılık, Temmuz, İstanbul 2006, 2. Bası, s. 284.

⁴⁴⁶ ATAR, s. 33.

⁴⁴⁷ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 25; Vergi idaresi 89 seri no’ lu GVK Genel Tebliği’ nde GVK. 73. Madde uyarınca emsal kira bedelinden hareket ederek gayrisafi irat tutarının, gayrimenkul sahibi için kira, karşı taraf için faiz sayılması mümkün değildir şeklinde düzenleme getirmiştir. Ancak daha sonra yayımlanan 104 seri no’lu GVK Genel Tebliği’ nde ise kira ve faiz tutarının çevrenin ekonomik şartlarına, ekonomik bünyesine, kredi ve kira piyasasına göre, karşılıklı olarak takdirinin lazım geleceği şeklinde bir düzenleme yoluna giderek önceki görüşünü değiştirmiş ve takdir işleminin takdir komisyonlarınca yapılması gerektiğini belirtmiştir. ÖZBALCI Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak 2006, s. 575.

⁴⁴⁸ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 76.

hakkındaki Danıştay uygulaması, vergilendirmenin işlemlerin ekonomik niteliğine dayandırıldığı bir başka örneğini oluşturmaktadır.

2. Peçeleme İşlemleri⁴⁴⁹

Peçeleme, mükelleflerin vergiyi dolanmak veya bertaraf etmek için başvurdukları yollardan biri olarak kabul edilmektedir⁴⁵⁰. Peçeleme işlemleri, “vergi yükümlüleri ile vergi sorumlularının vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma amacıyla özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kullanarak yaptıkları işlemlerdir⁴⁵¹. Başka bir deyişle, “olağan ve doğal olarak vergi kanununun vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılmaması gereken bir ekonomik sonucu elde etmek amacıyla, vergi kanununun vergilendirme konusu saymamasından yararlanmak üzere olağan ve doğal kullanımı dışında başvuru başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine “peçeleme sözleşmesi” denilmektedir⁴⁵².

Vergiyi doğuran olayın saptanmasında ve bu saptama sonrasında uygulanacak kanun hükmünün belirlenmesinde ekonomik yaklaşım esas alınmaktadır. Bu bakımdan vergiyi kaçırmaya yönelik faaliyetlerin, peçeleme ve muvazaa gibi işlemlerin tespit edilip daha sonra bu tespite uygun vergi kanunu hükmüne göre vergilendirme hep ekonomik yaklaşım çerçevesinde gerçekleştirilebilecektir.

⁴⁴⁹ Ekonomik yaklaşım ilkesinde muvazaa ve peçeleme uygulama alanı bulunmaktadır. Doktrinde bu husus şu şekilde belirtilmektedir: “Somut maddi olayın “vergiyi doğuran olayın” bünyesinde formun veya biçimin ötesine geçilerek gerçek iktisadi niteliğinin vergilendirmede esas alınmasının ön koşulu, verginin bağlandığı olgu ve olayların tanımında yer alan kurum ve kavramların biçimleri nedeniyle değil, iktisadi içerikleriyle vergilendirmede etkili unsur olarak belirlenmiş olmasıdır. Bu ön saptamadan sonradır ki, biçimiyle iktisadi içeriği farklı (muvazaa), hukuken geçerli bir biçime sahip olmaksızın iktisadi sonuçlar doğurmuş (ahlâk ve kanuna aykırı), iktisadi sonuçlar doğurmuş olmakla birlikte geçerliliği veya geçersizliği askıda olan (iptal edilebilir) veya taliki ya da bozucu şarta bağlanmış somut maddi olayların vergi normunun uygulanmasındaki konumlarının belirlenmesi, ekonomik irdelemenin uygulama alanının sınırlarının çizilmesi bakımından gereklidir. Ekonomik irdeleme hususunda ele alınması gereken son bir konu da vergisel sonuçlara ulaşmak için irade özgürlüğünün sunduğu olanakları kötüye kullanarak, vergi yasalarını dolanmaya yönelik “peçeleme” sözleşmeleridir.” AKKAYA, s. 83; Vergiyi doğuran olayın saptanmasında ve bu saptama sonrasında uygulanacak kanun hükmünün belirlenmesinde ekonomik yaklaşım esas alınmaktadır. Bu bakımdan vergiyi kaçırmaya yönelik faaliyetlerin, peçeleme ve muvazaa gibi işlemlerin tespit edilip daha sonra bu tespite uygun vergi kanunu hükmüne göre vergilendirme hep ekonomik yaklaşım çerçevesinde gerçekleştirilebilecektir. KİZİR-ÜSTÜN, s. 105.

⁴⁵⁰ ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s. 338.

⁴⁵¹ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 76.

⁴⁵² “Kısaca peçeleme işlemleri, vergi konusu teşkil eden bir özel hukuk işlemi yerine, vergi konusunu oluşturmayan bir başka özel hukuk işleminin “olağan ve doğal kullanımı dışında” kullanılarak yapılan işlemlerdir.” AKKAYA, s. 96.

Peçeleme işlemlerinde, kanunun istemediği bir sonuca, kanunda yasaklanmayan işlemlerle, bu işlemleri olağan ve doğal kullanımı dışında kötüye kullanılarak ulaşılmaması durumu söz konusudur. Bu itibarla peçeleme işlemleri, kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki özel türü, vergi hukukuna yansımaları olarak kabul edilmektedir⁴⁵³. Bu özelliği dolayısıyla malî güce göre vergileme ve eşitlik ilkeleri bakımından ciddi tehdit oluşturmaktadır⁴⁵⁴.

Vergi hukuku uygulamasında bazı alanlarda peçeleme işlemlerine sık rastlanmaktadır. Bunların başında veraset ve intikal vergisinden kaçınmaya yönelik olanları gelmektedir. VİVK. ivazsız servet intikallerini vergilendirmektedir. Bu kanun her çeşit bağışın 3.371,00 TL' sini vergiden istisna etmektedir. (VİVK. m.4/d). Bir anne kızına 7.000,00 TL. bağışlamışsa 3.371,00 TL.'lik istisnadan arta kalan kısmı vergiye tabi tutulacaktır. Anne böyle yapmayıp vergi borcunun doğmasını önlemek amacıyla her biri 3.500,00 TL.lik iki ayrı bağış yaparsa bu durum kanunun emredici hükmüne ters düşeceğinden peçeleme olarak nitelendirilecektir. Bununla beraber, peçeleme olayını değerlendirirken çok dikkatli olmak gerekmektedir. Yapılan iki ayrı bağış, on beş gün içine yayılmışsa, somut olayın özellikleri içinde, kanunun istisna hükmü uygulanabilecektir. Annenin kızına yaptığı bağışı geniş bir zaman dilimine yayması halinde, peçeleme işleminin varlığını ileri sürmek kolay olmayacaktır⁴⁵⁵. Burada önemli olan husus, yapılan bağışın olayın özelliğine göre uzun bir zaman dilimine yayılarak yapılmasıdır. Örneğin, bir öğrenciye her ay karşılıksız burs verilmesinde olduğu gibi⁴⁵⁶.

Veraset ve intikal vergisinden kaçınmaya örnek oluşturan peçeleme işlemlerine, ölünceye kadar bakma sözleşmelerinde rastlanmaktadır. Taşınmazların ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile temlik, bir ivaza, yani karşılığa dayandığı için veraset ve intikal vergisinin konusu dışında kalmaktadır. Taraflar, veraset ve intikal vergisi kapsamına giren bağış sözleşmesini, ölünceye kadar bakma sözleşmesi altında gizlemeye çalışmaktadırlar⁴⁵⁷. Karı kocanın birbirlerine taşınmazlarını

⁴⁵³ KANETİ, s. 49; AKKAYA, s. 96; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 170.

⁴⁵⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 28; KANETİ, s. 49-50.

⁴⁵⁵ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 76.

⁴⁵⁶ ATAR, s. 34.

⁴⁵⁷ "...818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 511. maddesinde düzenlenen ölünceye kadar bakma akdine dayalı vaki intikallerin ivazlı bir intikal sayılması halinde, veraset ve intikal vergisi dışında kalacağı, ancak; Medeni Kanun' un 315. hükmü karşısında sözü edilen sözleşmeye dayanılarak

karşılıklı olarak ölüncüye kadar bakma sözleşmeleri ile devretmeleri halinde, peçeleme işleminden söz edilmektedir. Çünkü evlilik ilişkisi tek başına eşleri, birbirlerine ölüncüye kadar bakmakla yükümlü kılmaktadır. Dolayısıyla bu sözleşmeler salt vergiden kaçınma amacına yöneldiğinden peçeleme sözleşmeleridirler⁴⁵⁸.

Gelir vergisi açısından, emsal kira bedeli esasına göre vergilendirmeden kaçınma amacıyla yapılan konut tahsisi işlemlerinin de peçeleme işlemi olarak nitelendirilmesi mümkündür. Örneğin baba A'nın bir konutu, oğul B'nin iki konutu vardır; amca C'nin ise konutu yoktur. B'nin iki konutundan birini amcası C'ye oturması için bırakması halinde, bu ilişkiden kira geliri elde etmese bile, GVK. 73 maddesine göre emsal kira bedeli üzerinden vergi yükümlüsü olması gerekir. Oysa B'nin iki konutundan birini babası A'ya; baba A'nın da kendi konutunu kardeşi C'ye oturması için bırakması halinde, bu taşınmaz tahsisleri usul-furu ve kardeşlik ilişkileri çerçevesinde yapılmış olduğundan GVK. 73/II, 2'ye göre vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden herhangi bir vergi yükümlülüğü meydana gelmemektedir. Ancak bu sonuç A ile B ve A ile C arasında yapılan taşınmaz tahsislerinin vergi hukuku açısından geçerli kabul edilmesine bağlıdır. İdare ya da yargı organlarının olaydaki fiili durum ve ekonomik gerçeğin B'nin taşınmazını amcası C'ye oturması için tahsis ettiği sonucuna varmaları halinde, görünüşteki tahsislerin peçeleme işlemi olarak nitelendirilmesi ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabul edilmesi mümkündür. Ancak, olayın tüm ayrıntıları dikkatle araştırılarak söz konusu evlerin büyüklükleri, buldukları şehir ya da semt, kişilerin sosyal durumları vb. incelendikten sonra bu taşınmaz tahsislerinin salt vergiden kaçınma amacına yönelip yönelmediği konusunda bir karara varılmalıdır⁴⁵⁹.

iktisap edilen taşınmazın intikalinin aralarında yakın akrabalık bağı bulunanlar arasında vaki olması halinde ivazlı bir intikal olarak kabulü mümkün bulunmadığından veraset ve intikal vergisi kapsamında sayılarak vergilendirilmesi gerekeceği..." Danıştay 7. Dairesi' nin 13.01.1987 gün ve 1985/164 E. ve 1987/2 K. sayılı kararı, Kararın alındığı kaynak: DEMİRKOL-TEKİN-TOKTAŞ, s. 1061.

⁴⁵⁸ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 77.

⁴⁵⁹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 26; KARAKOÇ, *Vergi*, s. 77.

3. Peçeleme İşleminin Varlık Şartları

Bir peçeleme işleminden söz edebilmek için birtakım şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar⁴⁶⁰;

- Vergi kanununun vergiyi doğuran olayı özel hukukta benimsenen hukuki işlem biçimlerine dayalı olarak tanımlamış olması peçeleme işleminin ön şartıdır. Eğer özel hukuk kavramları iktisadî içeriğinden bağımsız bir şekilde kendi ait olduğu hukuk dalındaki anlamıyla kullanılmışsa, peçeleme yoktur⁴⁶¹. Kısaca, vergi kanunu, vergiyi doğuran olayı özel hukukun kalıp ve şekillerine dayalı olarak tanımlamış olmalıdır⁴⁶².

- Vergi yükümlüsünün vergi kanununu dolanmak amacıyla özel hukuk biçimlerinden yararlanma imkânını kötüye kullanmış olması gerekmektedir. Özel hukukun düzenleme imkânlarının uygun, makûl, münasip, ölçülü bir şekilde kullanılmaması, esas itibariyle kötüye kullanma teşkil edecektir⁴⁶³. Bu bakımdan özel hukukun kavram ve kurumları kötüye kullanılmamışsa, peçeleden söz edilemeyecektir⁴⁶⁴. Özel hukuk şekillerine kendi nitelikleri sebebiyle değil de, onlardan kaynaklanan iktisadî sonuçlar dolayısıyla başvurulmuş olmalıdır. Amaç, sonuçla karşılaştırıldığında, işlemin olağan dışı, doğal akışa aykırı, yapay, iktisadî açıdan anlamsız, gereksiz yere karmaşık olarak değerlendirilmesi, kötüye kullanmanın belirtileridir⁴⁶⁵.

- Peçeleden bahsedebilmek için yapılan işlem sonucunda, vergi bakımından bir çıkar elde edilmiş olması şarttır. Bu, vergi borcunun doğumunun engellenmesi şeklinde olabileceği gibi, vergi kolaylığından yararlanılması şeklinde de ortaya çıkabilecektir⁴⁶⁶.

- Vergiyi dolanma kastının aranıp aranmayacağı hakkında doktrinde bazı tartışmalar olsa da⁴⁶⁷, peçelemenin diğer unsurları da göz önüne alındığında, vergiyi

⁴⁶⁰ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 77; AKKAYA, s. 97 vd.; KANETİ, s. 49 vd.; YILMAZ, s. 1765-1766.

⁴⁶¹ AKKAYA, s. 97.

⁴⁶² KANETİ, s. 50.

⁴⁶³ AKKAYA, s. 99; TUNCER Selahaddin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003, s. 85.

⁴⁶⁴ KİZİR-ÜSTÜN, s. 109.

⁴⁶⁵ KANETİ, s. 50.

⁴⁶⁶ AKKAYA, s. 100-101.

⁴⁶⁷ AKKAYA, s. 101; "Peçeleme işleminden söz edilebilmesi için, vergi yükümlüsü olayların doğal akışıyla uyum içinde olmayan hukuki kalıp ve biçimi, vergi kanununu dolanma kastıyla

dolanma kastının peçelemenin temel bir unsuru olduğu anlaşılmaktadır. Özel hukuk imkânlarının kötüye kullanılmasının temel sebebi zaten vergi ile ilgili bir çıkar sağlamaktır. Bu da ancak vergi kanunları hükümlerinin dolanılması ile mümkün olabilecektir. Kişiler kanunun öngördüğü sonuca, özel hukuk işlem ve kurumlarını kanunun öngörmediği şekilde vergiyi dolanma kastıyla gerçekleştirerek ulaşılmaktadır⁴⁶⁸.

4. Peçeleme İşleminin Niteliği

Peçeleme işleminin tarafları kanunun sözüne uygun davranıyor görünmekle beraber, onun amacını tamamen bertaraf etmektedir. Vergi yükümlüleri veya sorumluları tarafından durumun gereklerine göre doğal olarak kendisine başvurulmayacak bir hukuki biçime vergi kanununu dolanmak amacıyla başvurulmaktadır. Bu özellikleri ile peçeleme, özel hukukun objektif iyiniyet kurallarına aykırılık kurumunun özelliklerini taşımaktadır. Gerçekten, belli hukuki biçimlerin sadece vergiden kaçınmak amacıyla kullanılması doğruluk ve güven ilkesine de ters düşmektedir.

Peçeleme işlemleri, bazı sonuçları itibariyle borçlar hukukunun muvazaa kavramı ile de benzerlik göstermekle birlikte ondan farklı niteliktedir.

a. Muvazaa ile Peçelemenin Ortak Özellikleri

Muvazaa kavramının vergi hukukundaki peçeleme kavramı ile olan benzerlik ve farklarının da iyi tespiti gerekmektedir⁴⁶⁹. Tarafların, aralarında anlaşarak, gerçekte yapmak istemedikleri bir hukukî işlemi üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla yapıyormuş gibi görünmelerine muvazaa adı verilir⁴⁷⁰. Burada aldatma kastı doktrin tarafından

kullanmalı. bilinçli olarak vergilendirme dışı bırakmayı öngördüğü düzenlemeye başvurmalıdır. Amaçlanan ekonomik sonuca ulaşmak için, hal ve şartlara göre, olağan ve doğal olarak başvurulması beklenmeyen bir hukuki biçimden yararlanılmış olması, onun kötüye kullanıldığı anlamına gelmektedir.” KARAKOÇ, *Vergi*, s. 78.

⁴⁶⁸ KIZIR-ÜSTÜN, s. 110.

⁴⁶⁹ KIZIR-ÜSTÜN, s. 104.

⁴⁷⁰ KIZIR-ÜSTÜN, s. 96; Yargıtay 9.HD.’nin 24.9.2008 gün ve 2008/30742 E. ve 2008/24595 K. sayılı kararında muvazaanın tanımı verilmiştir. Karara göre, “*Muvazaa Borçlar Kanununda düzenlenmiş olup, tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla ve kendi gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç meydana getirmesi arzu etmedikleri görünüşte bir anlaşma olarak tanımlanabilir.*” (Kazancı Mevzuat- İçtihat Programı).

açıkça aranmaktadır⁴⁷¹. Muvazaada taraflar, gerçek iradelerine uymayan bir işlem yapmak üzere (görünürdeki işlem) anlaşmakta ve böylece her iki taraf da beyanları ile iradeleri arasındaki uygunsuzluğu kasten meydana getirmektedir⁴⁷². Görünüştaki işlem hükümsüzdür; gizlenen işlem geçerli sayılmaktadır. Ancak görünüşteki işlemin sakladığı gizli bir işlem yoksa geçerli sayılacak bir işlem de söz konusu değildir.

Muvazaa, mutlak muvazaa ve nisbi (mevsuf) muvazaa olmak üzere iki türdür. Mutlak muvazaada taraflar, üçüncü kişileri aldatmak amacıyla, aslında hiç bir hukukî işlem yapmak istememelerine rağmen hukukî işlem yapıyormuş gibi davranmaktadırlar⁴⁷³. Örneğin, alacaklıların haciz işlemlerinden korkan borçlunun, alacaklılardan mal kaçırmak amacıyla, bir arkadaşı ile anlaşarak aralarında göstermelik bir satım sözleşmesi yapması halinde mutlak muvazaadan bahsedilir. Burada ne mallarını satan borçlu ne de alıcı gerçekte bir satım sözleşmesi yapmak niyetinde değildirler. Bilâkis, üçüncü kişileri, örneğimizde alacaklıları ve icra memurunu aldatmak maksadıyla aralarında anlaşmışlardır⁴⁷⁴.

Nisbî (mevsuf) muvazaa ise, tarafların aralarında gerçekte akdettikleri bir sözleşmeyi (gerçek işlem) üçüncü kişileri aldatmak için, dışa karşı yaptıkları başka bir işlem ile gizlemeleridir⁴⁷⁵. Nisbî muvazaada taraflar, aslında aralarında yapmış oldukları hukukî işlemin üçüncü kişiler tarafından farklı bir şekilde anlaşılmasını arzu etmektedirler⁴⁷⁶. Nisbî muvazaada, görünürdeki işlem tarafların gerçek

⁴⁷¹ ANTALYA Gökhan, **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre, Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul 2012, s. 201.

⁴⁷² ANTALYA, s. 201; EREN Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul 2003, s. 350.

⁴⁷³ Yargıtay1.HD.’nin 11.12.1996 gün ve E. 1996/14548, K. 1996/14984 sayılı kararına göre, “Muvazaada taraflar üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek iradelerine uymayan, aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmak için anlaşarak bazen aslında bir sözleşme yapma iradesi taşımadıkları halde görünüşte bir sözleşme yapmaktadırlar (mutlak muvazaa)” (Kazancı Mevzuat- İctihat Programı); AKINCI Şahin, **Borçlar Hukuku Bilgisi, Genel Hükümler, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine göre Hazırlanmış 5. Baskı, Konya 2011**, s. 90; OĞUZMAN-ÖZ, s. 109.

⁴⁷⁴ REİSOĞLU Sefa, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayıncılık, 16. Baskı, İstanbul 2004, s. 103; AKINCI, s. 90- 91; EREN, s. 353; AYAN Mehmet, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine göre Hazırlanmış 7. Baskı**, Konya 2012, s. 165; ANTALYA, s. 203; KİZİR-ÜSTÜN, s. 99.

⁴⁷⁵ EREN, s. 353; AKINCI, s. 91; OĞUZMAN-ÖZ, s. 109; ANTALYA, s. 203; AYAN, *Borçlar*, s. 165.

⁴⁷⁶ KİZİR-ÜSTÜN, s. 99.

iradelerine uygun olmadığı için geçerli değildir⁴⁷⁷. Aynı durum, mutlak muvazaaa için de geçerlidir. Buna göre muvazaada tarafların gizledikleri (gerçek) iradeleri ile görünürdeki (açıkladıkları) iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk vardır.

Vergi hukukunda da muvazaalı yapılan işlemlere rastlanmaktadır. Vergi hukukunun kamu hukuku dalı olması ve kendine özgü bazı ilkelerinin bulunması konuyu önemli hale getirmektedir. Bu nedenle, tapu harcının düşük bedelle ödenmesi için taşınmazın satış fiyatının gerçek bedelden az gösterilmesinin tespit edilmesi halinde, VUK.' un 29. maddesi gereğince gizlenen gerçek değer üzerinden ikmalen vergi tarhi yoluna başvurulmaktadır⁴⁷⁸. Bu vergilendirmenin gerçek bedel üzerinden yapılması, bir peçeleme işleminin varlığına değil, muvazaalı işlemlerde, vergilendirmenin gerçek ve gizli işlem göz önünde bulundurularak yapılmasına dayanmaktadır. Bunun gibi veraset ve intikal vergisini bertaraf etmek amacıyla, muvazaalı bir alacak borç ilişkisinin oluşturulduğu sonucuna varıldığında, bu ilişkinin, yani alacağı veya borcu temsil eden senedin hükümsüz sayılması ve matrahtan indirilmemesi gerekmektedir. Buna karşılık muvazaaa olduğu ispatlanan ve özel hukuk açısından başlangıçtan itibaren geçersiz sayılan bir sözleşme, aynı zamanda vergiyi doğuran olay niteliğinde ise, bu sözleşmenin vergi hukuku yönünden doğurduğu sonuçlar da ortadan kalkmaktadır. Örneğin bir taşınmazın maliki diğer mirasçılarını mirastan yoksun bırakmak amacıyla taşınmazını bir çocuğuna satması ve bu satışın hukuk mahkemesince muvazaaa olarak nitelendirilip geçersiz sayılması halinde, bu satış işlemi sırasında ödenen tapu harcının düzeltme işlemi ile yükümlüye iade edilmesi gerekmektedir. Yargı kararı ile satış işlemi hükümsüz sayılarak iptal edilmesi halinde de, vergiyi doğuran olayın dayanağı ve dolayısıyla yükümlülük ortadan kalkmaktadır. Çünkü vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olay, başlangıcından itibaren geçersiz sayılmaktadır.

Muvazaada, tarafların görünüşteki işlemin altına gizledikleri işlemin fiili ekonomik sonuçları gerçekleştirilmişse, vergilendirme açısından önem taşıyan olgu,

⁴⁷⁷ Yargıtay HGK'nın 02.10.2002 gün ve E. 2002/6-618, K. 2002/659 sayılı kararına göre, "Nisbi (mevsuf) muvazaaa görünüşteki işlem tarafların gerçek iradesine uygun bulunmadığından, her koşulda geçersizdir" (Kazancı Mevzuat ve İctihat Programı); AYAN, *Borçlar*, s. 168.

⁴⁷⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 28.

gizli işlemdir. Gizli işleme uyan vergilendirme süreci işletilmelidir. Örneğin, taraflar veraset ve intikal vergisinin uygulanmasına yol açan bağış sözleşmesini ölünceye kadar bakma sözleşmesi altında gizlemişlerse, ivazlı bir sözleşme olan ölünceye kadar bakma sözleşmesinin değil, ivazsız olan bağışlamanın ekonomik ve fiili sonuçlarını amaçlayıp gerçekleştirdiklerinden, ivazsız kazandırmaları vergilendiren veraset ve intikal vergisinin uygulanması gerekmektedir⁴⁷⁹.

Örneklerden de anlaşılacağı üzere, hem peçelemede hem de vergi hukukunda muvazaada aldatma kastı mevcuttur⁴⁸⁰. Yine her ikisinde de aldatılmaya çalışılan esas itibariyle vergi idaresidir⁴⁸¹. Doktrinde de bir özel hukuk işleminin muvazaa ya da peçeleme olarak nitelendirilmesinin sonuç itibariyle vergi hukuku bakımından bir farklılık göstermeyeceği, çünkü her iki durumda da vergilemede gerçek iktisadî sonuçların esas alınacağı belirtilmektedir⁴⁸². Hem muvazaalı işlemler hem de peçeleme sözleşmeleri yapıldıkları andan itibaren geçersizdir⁴⁸³. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararında⁴⁸⁴ “*Vergi mükellefleri özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere "peçeleme sözleşmeleri" adı verilir. Peçeleme borçlar hukukunun muvazaa kavramı ile benzerlik gösterir. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır.*” şeklinde hüküm kurulmuştur.

⁴⁷⁹ Danıştay 7. Dairesi, 02.07.1985 gün ve E./3975, 1985/1531 K. Sayılı kararında “*sembolik denecek kadar küçük bir bedelle, geri kalan bedeli beş yıl içinde ödenmek üzere reşit olamayan kişi adına taşınmaz alınıp tescil ettirilmesini, çocuğun herhangi bir katkısı söz konusu olmadığı ve borcun babanın beceri ve emeği, maddi ve manevi imkânlarının kullanılmasıyla ödeneceği gerekçesiyle, babanın çocuğuna bağışlaması saymış ve veraset ve intikal vergisine tabi olmasına*” karar vermiştir. , Danıştay Dergisi, S. 62-63, s. 299-302; Yine Danıştay 7. Dairesi, 07.06.1985 gün ve E./2539, 1985/1354 K. sayılı kararında, “*miras bırakanın sağlığında maliki bulunduğu taşınmazların kuru mülkiyetini, intifa hakkı kendisinde kalmak kaydıyla çocuklarına satış olarak tapuda tescil ettirmesini, salıhtan veraset ve intikal vergisinden kaçınmak amacıyla yönelik bir muvazaa olarak değerlendirmekte ve miras bırakanın ölümünde veraset ve intikal vergisinin doğacağı*” kabul etmektedir. Bu kararda geçerli sayılmayan satış sözleşmesi için ödenen vergilerin yükümlüler tarafından ödenecek veraset ve intikal vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Danıştay Dergisi, S. 60-61, s. 335-336.

⁴⁸⁰ GÜNDOĞDU Burhan, “Muvazaa ve Peçeleme”, Yaklaşım, S. 193, Ocak 2009, s. 71-76.

⁴⁸¹ GÜNDOĞDU Burhan, “Muvazaa I – Özel Hukukta Muvazaa”, Vergi Dünyası, S. 287, Temmuz 2005, s.99.

⁴⁸² AKKAYA, s. 103.

⁴⁸³ GÜNDOĞDU Burhan, “Muvazaa II – Vergi Hukukunda Muvazaa”, Vergi Dünyası, S. 288, Ağustos 2005, s. 93.

⁴⁸⁴ DVDDGK'nın 06.12.1996 gün ve E. 1996/320, K. 1996/410 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

b. Muvazaa ile Peçelemenin Farkları

Ekonomik yaklaşımının uygulanmasının sonuçları her iki durum bakımından da farklıdır. Muvazaa ve peçelemenin her ikisinde de, ekonomik yaklaşımdan hareket edilerek, işlemin gerçek iktisadî sonuçları ele alınmaktadır. Ancak muvazaada hukuk uygulayıcısının görevi sadece gerçek ekonomik nitelik ve mahiyeti saptamak ve saptadığı olayı nitelemekten ibarettir. Buna karşın peçelemede, hukuk uygulayıcısı bütün bu belirleme ve nitelermelere ilaveten, somut maddî olay yerine vergilemede esas tutulacak varsayımsal olayı da belirlemek zorundadır⁴⁸⁵. Dolayısıyla muvazaalı ve peçelemeli işlemlerin tespiti halinde ekonomik yaklaşım sonucu yapılacak işlemler farklılık göstermektedir⁴⁸⁶.

Vergi hukukunda muvazaada tarafların yapmak istedikleri işlem (gerçek işlem) ile yaptıkları işlem (görünürdeki işlem) birbirinden farklıdır⁴⁸⁷. Muvazaada görünürdeki işlem geçersizdir. Gerçek (gizli) işlem ise, geçerlilik şartlarına sahipse geçerli kabul edilmektedir. Oysa peçelemede yapılan tek işlem (veya bazen birden fazla ama ayrı ayrı işlem), görünüşteki şekliyle taraflarca istenmiş olup özel hukuk bakımından geçerli bir işlemdir⁴⁸⁸. Bu itibarla, görünürdeki şekil ve gerçek içeriği birbirinden farklı işlemler de muvazaadan bahsedilebilirken, peçelemede tek işlem vardır ve irade özgürlüğünün vergiye ilişkin bir takım sonuçlar elde edebilmek için bu işlemin kötüye kullanımı söz konusudur⁴⁸⁹.

Muvazaanın sadece vergiye ilişkin sonuçlar doğurması, vergi hukukunu ilgilendirmektedir. Oysa peçeleme vergi hukukuna has bir kavramdır⁴⁹⁰. Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk hem de vergi hukuku bakımından geçersizdir.

⁴⁸⁵ AKKAYA, s. 103.

⁴⁸⁶ KİZİR-ÜSTÜN, s. 111.

⁴⁸⁷ AKKAYA, s. 103; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 29; YILMAZ, s. 1777; “Muvazaada genellikle ulaşılmak istenen hedefe (vergisel çıkar sağlama) gerçekte yapılmak istenen işlemin dışında bir işlemle ulaşılır. Dış dünyaya görünüşteki işlem yansıtılır. Peçelemede ise yapılan ve yapılmak istenen işlem aynıdır. Yapılan işlem özel hukuk bakımından geçerlidir. Vergisel çıkara değişik içerik ve biçimde bir veya birden fazla özel hukuk işlemiyle ulaşılır”. AKKAYA, s. 105.

⁴⁸⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 29; AKKAYA, s. 104, 105; “Muvazaalı sözleşmelerde gizlenen işlemin saklanması temel amaçtır. Peçelemede saklamak bir yana yararlanmak üzere kullanılması normaldir”. ŞENYÜZ, s. 87; “Muvazaalı sözleşme, gizlenen sözleşmenin gün ışığına çıkmasını önleyebilmek için yapılan sözleşmedir. Peçeleme sözleşmelerinde bir sözleşmeyle bir başka sözleşmenin gizlenmesi söz konusu olmayıp, gizlenen vergiyi doğuran olayın sonuçlarıdır”. YILMAZ, s. 1778.

⁴⁸⁹ AKKAYA, s. 83.

⁴⁹⁰ YILMAZ, s. 1776.

Hâlbuki peçeleme işlemleri sadece vergi hukuku bakımından geçersizdir, özel hukuk bakımından geçerlidir⁴⁹¹.

Muvazaalı sözleşme mutlak butlanla batıldır, vergi idaresi dâhil aldatılan kişilerce her zaman ileri sürülebilir. Peçeleme ise vergi hukukundaki zamanaşımı süreleri dikkate alınmak suretiyle sadece vergi idaresi tarafından ileri sürülüp ortaya çıkarılabilir⁴⁹². Elbette örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımını gibi kanunî karine olarak kabul edilen peçelemelerde⁴⁹³ ise vergi idaresinin bunu ayrıca ileri sürmesine gerek yoktur⁴⁹⁴.

Muvazaa ile peçeleme arasında farklar bu şekilde belirtilmesine rağmen, her iki müessese arasındaki sınırın tam ve net olarak çizilebilmesinin neredeyse imkânsız olduğu doktrinde belirtilmektedir. Bu duruma doktrinde verilen örneklerdeki iç içe geçmiş haller delil olarak gösterilmektedir⁴⁹⁵. “*Peçeleme ve muvazaalı işlemin taraf veya taraf iradelerin de kapsar biçimde bir bütün olarak kavranamaması ve özel hukukun düzenleme olanaklarının ne zaman kullanıldığı konusundaki belirsizlik*”ler bu iki müessesenin sınırlarının belirlenmesindeki güçlüğüün sebebidir⁴⁹⁶.

Nisbî muvazaa ile peçeleme arasındaki farkı ortaya koyabilmek için tarafların iradelerine bakılması gerektiği yönünde bir görüş de vardır. Buna göre, tarafların yaptıkları sözleşme (nisbî muvazaa açısından görünürde sözleşme), tarafların iradelerini karşılamıyorsa, ona aykırıysa muvazaa; yok eğer tarafların iradelerine uygunsa peçeleden söz edilir. Bu itibarla muvazaada yapılan işlemin araç niteliğinde olduğu, peçelemede ise işlemin gerçek iradeyi yansıttığı, amaç niteliğini haiz olduğu belirtilmektedir⁴⁹⁷.

Peçeleme ve muvazaa her ne kadar vergi kanunlarını dolanmak maksadıyla yapılıyorsa da, bunların tam olarak nitelendirilmesi gerekir. Bunun için de tarafların yaptıkları işlemin gerçek iradelerine uygun olup olmadığının tespiti şarttır. Buna göre

⁴⁹¹ AKKAYA, s. 105.

⁴⁹² YILMAZ, s. 1778; KİZİR-ÜSTÜN, s. 111.

⁴⁹³ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 27.

⁴⁹⁴ KİZİR-ÜSTÜN, s. 111.

⁴⁹⁵ AKKAYA, s. 104; AKMAN Şefik Taylan, “Vergi Hukukunda “Peçeleme” Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, Ankara Barosu Dergisi, S. 3, 2008, s. 34. <http://www.ankarabarusu.org.tr> (Erişim Tarihi: 14.05.2014).

⁴⁹⁶ AKKAYA, s. 104-105; KİZİR-ÜSTÜN, s. 111.

⁴⁹⁷ AKMAN, s. 35.

peçelemede yapılan işlem gerçek irade ile örtüşmektedir. Oysa muvazaada yapılan işlem kişilerin gerçek iradelerini yansıtmamaktadır⁴⁹⁸.

5. Peçeleme İşleminin Sonuçları

Vergi hukukunda geçerli olan ve VUK.' ta ifadesini bulan vergiyi doğuran olaya ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğine göre değerlendirilmesi ilkesi, ekonomik sonuç göz önünde tutularak, peçeleme işleminde seçilen hukuki biçime bakılmaksızın, vergilendirmenin yapılmasını gerektirmektedir. Başka bir deyişle, ekonomik sonuç, vergi kanununun kapsamındaki doğal ve olağan olarak başvurulması gereken işlemle elde edilmiş olsaydı nasıl vergilendirilecek idiyse, peçeleme işlemi de o şekilde vergilendirilmektedir.

İdare ve yargı organları bir işlemin peçeleme işlemi olduğu sonucuna ekonomik yaklaşım ile varmaktadır. Bu konuda ispat yükü, kural olarak idareye aittir. İdare, salt vergiden kaçınmaya yönelik iradenin varlığını yemin hariç her türlü delile başvurarak ispatlayabilmektedir. Vergi yargısı organı da re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde delilleri araştırabilmektedir⁴⁹⁹.

Vergi, kanunları bazen belli sözleşmelerin peçeleme işlemi olarak kullanılabilceğini düşünerek belli şartlar altında yapılan sözleşmelerin geçersiz sayılmasını ya da kısmen geçerli olmasını hükme bağlamaktadır. Örneğin, 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK.)⁵⁰⁰'nun 16. maddesine göre, kurumların aralarında dolaylı, dolaysız şirket ilişkisi veya sürekli ve sıkı ekonomik ilişki bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları borçlanmalar kurumda sürekli olarak kullanılır ve bu borçlanmalarla kurumun özsermayesi arasındaki oran emsal kurumlardakine nazaran açık bir fazlalık gösterirse, bu borçlanmalar için ödüyor görüldüğü faizleri kurumlar vergisi matrahından indirememekte; kredi sözleşmesi de tümüyle geçersiz sayılmaktadır⁵⁰¹.

Yine mülga KVK.'nın 17. maddesi ise; örtülü kazanç dağıtımını düzenlemektedir. Bu hüküm, bir sermaye şirketinin kendi ortakları, ortaklarının ilgili

⁴⁹⁸ KIZIR-ÜSTÜN, s. 112.

⁴⁹⁹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 27.

⁵⁰⁰ 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, RG. 10.06.1949, S. 7229.

⁵⁰¹ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 80.

bulunduğu gerçek ve tuzel kişilerle olan ilişkilerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyatlar üzerinden veya bedelsiz olarak alım-satım, imalata ve inşaat işlemleri yapılmasını, hizmet ilişkilerinde bulunulmasını, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyatlar üzerinden kiralama ya da kiraya verme işlemlerinde bulunmasını, yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alınıp verilmesini, ortaklarına veya yakınlarına emsaline göre yüksek aylık, ikramiye, ücret ve benzeri ödemelerde bulunulmasını örtülü kazanç dağıtımı saymaktadır. Bu Şekilde yapılan örtülü ödemelerin kurumlar vergisi, matrahının belirlenmesinde gider olarak indirilmesine izin verilmemektedir. Peçeleme işlemi oluşturan örtülü kazanç dağıtımı tümüyle değil, normal sınırları aşan kısmı bakımından geçersiz sayılmaktadır. Örneğin, bir limited Őirketin tayin ettiği ortağına, emsal kurumlarda aylık 1.000 TL. denmesine karşılık 5.000 TL. cret ödeniyorsa, bu deme 1.000 TL. zerinden yapılmış sayılacak ve arta kalan 4.000 TL. vergi matrahına dahil edilecektir. KVK.’ da gerek örtülü sermaye, gerek örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak hükme bağlanan peçeleme işlemleri hükümleri adi kanuni karine niteliğindedir. Bu işlemlerin ekonomik gerçekliği yansıttığını ispat yükü vergi yükümlüsü veya sorumlusuna aittir.

B. EKONOMİK YAKLAŞIMIN SINIRLARI

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma yer verilmiş olmasını, keyfi ve takdiri uygulama olarak anlamamak gerekir. Vergi hukukunda geçerli olan “vergilerin kanuniliği” ilkesi gereğince hangi yorum yöntemi benimsenirse benimsensin, vergi kanununun sınırları ařılamaz⁵⁰². Bu ilkenin sonucu olarak vergi hukukunda kıyas da geçerli olmadığı için, ekonomik yaklaşımda da bu temel sınırlamayı göz ardı etmemek gerekir⁵⁰³.

Öte yandan ekonomik yaklaşımda dikkat edilmesi gereken diğer sınırlamalar da vardır. Bunların başında ekonomik yaklaşımın, vergi idaresine ve hâkime talimat verici nitelikte olmaması; ayrıca olmayan keyfiyet unsurlarını olmuş gibi kullanmaması gelir⁵⁰⁴.

⁵⁰² GÜNER, s. 96; TEKBAŞ, s. 244; KARAKOÇ, *Yargılama*, s. 70.

⁵⁰³ TEKBAŞ, s. 286.

⁵⁰⁴ SAYGILIOğLU, s. 100.

C. EKONOMİK YAKLAŞIMIN SAKINCALARI

Ekonomik yaklaşımın faydaları arasında, değişken ve intibak edilebilir nitelikte olmasını ve olayları olduğu gibi görmesini sayabiliriz, ancak bu yararları yanında kimi sakıncaları olduğunu da unutmamak gerekir.

Öncelikle ekonomik yaklaşım, önceden sonucu tahmin edememekte ve belli kuralları doğurmayı yasaklamaktadır.

Ekonomik yaklaşım, amaçsal yorumun uzantısı olarak başlamakla birlikte; nereye kadar varacağı kestirilememektedir. Ancak ortaya çıkması muhtemel sakıncalar yüzünden bu yöntemden vazgeçmek doğru değildir; özellikle ekonomik irdeleme, vergi hukukunda başvurulacak çok önemli bir araçtır. Dolayısıyla ekonomik yaklaşımdan vazgeçmek yerine, ekonomik yaklaşım esas alınarak yapılacak yorumlarda verginin kanuniliği ilkesinin sınırları içinde kalarak yorum yapılması gerekmektedir⁵⁰⁵.

XI. VERGİ HUKUKUNDA YORUM VE HÂKİMİN HUKUK YARATMASI

Hâkimin hukuk yaratması kavramı genel bir anlatımla, hakkında herhangi bir kanun hükmü bulunmayan sorunu, örf ve adet hukuku ile de çözmek olanaksız olunca, hâkimin tıpkı bir kanun koyucu gibi hareket etmesidir.

Hâkimin hukuk yaratma yetkisi özel hukuk alanında uygulama alanı bulmasına rağmen kamu hukuku alanında aynı güce sahip değildir. Vergi hukukundaki “vergilerin kanuniliği” ve “kıyas yasağı” ilkelerinin doğal sonucu olarak hâkim hukuk yaratmamaktadır⁵⁰⁶.

⁵⁰⁵ TAŞKIN Yasemin, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış**, Mali Çözüm, Ocak- Şubat 2012, s. 72 http://www.archieve.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/4_yasemin_taskin.pdf (Erişim Tarihi: 25.11.2013).

⁵⁰⁶ GÜNER, s. 96; TEKBAŞ, s. 244; KARAKOÇ, *Yargılama*, s. 70; TEKBAŞ, s. 286.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ YARGISI İLE VERGİ İDARESİ ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI

I. GENEL OLARAK

Vergi hukuku kuralı, kelime anlamını, genel amacını, genel ilkelerini ve içinde bulunduğu hukuki sistemi içinde barındırır. Herhangi bir kuralın uygulanması, içeriği doğrultusunda hüküm verilmesi sonucunu doğurur. Hükümün verilmesiyle birlikte vergi hukuku kuralı, yaşayan düzenin parçası haline gelerek ekonomik ve toplumsal gerçeklerle bütünleşir.

Bu açıdan bakıldığında, vergi hukukundaki bir kuralın yorumunun dil, bağlam, amaç ve fonksiyon gibi boyutları vardır. Çalışmamızın bu bölümünde vergi hukukundaki yorum yöntemleri çerçevesinde, aynı konuda verilmiş mahkeme kararlarını ve idarenin bu konudaki görüşlerini karşılaştırmalı olarak incelemeye çalıştık.

II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ

A. DEYİMSEL (LÂFZÎ) YORUM KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ

Çalışmamızın ikinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde işlediğimiz deyimisel yorum yöntemine göre; vergi kanunlarında yer alan ve iktisat, muhasebe, işletme gibi uzmanlık dallarından alınan deyimlerin ve diğer hukuk dallarına ait kavramların bu alanlardaki yerleşmiş anlamlarına bakılarak araştırma yapılacaktır⁵⁰⁷. Örneğin hibe, sözleşme, intifa hakkı kavramlar medeni hukuk ve borçlar hukukunda taşıdıkları anlamlara göre değerlendirilecektir⁵⁰⁸. Vergi kanunları bazen belli kavramların anlamları ve hukuki etkileri konusunda diğer kanunlara da atıf yapmaktadır. Örneğin

⁵⁰⁷ BİLDİRİCİ, s. 19.

⁵⁰⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 19.

VUK.'un 147. maddesi arama konusunda CMK.' ya açıkça atıf yapmaktadır⁵⁰⁹. Bazı durumlarda ise, vergi kanunlarının başka alanlarda kullanılan deyimlere, o alanlardakinden farklı olarak özel anlam verdiği de mümkün olmaktadır. Örneğin GVK.'nın 70. maddesindeki gayrimenkul kavramı, TMK.'nın 704. maddesinden farklı biçimde düzenlenmiştir. Gelir vergisi uygulamasında bu düzenleme esas alınacaktır. Ancak, vergi kanunlarında, böyle özel kapsama kavuşturulmuş kavramlar dışında, başka disiplinlerle ortak kullanılan kavramların yerleşik anlamlarından uzaklaşmanın ya da bu kavramlara açık olmayan anlamlar yüklemenin vergi uygulamasında çeşitli sorunlara yol açabileceği de unutulmamalıdır⁵¹⁰.

Deyimsel (lâfzî) yorum yönteminde, sözcüklerin anlamı, noktalama işaretleri ile “ve”, “veya”, “ya”, “ya da”, “ile”, “o takdirde” vb. bağlaçların cümle içindeki yerlerinin doğru değerlendirilmesi, yorumun doğruluğu açısından oldukça önemlidir.

Görüldüğü gibi deyimisel yorum, vergi hukukunun niteliği gereği bir zorunluluk olarak ortaya çıkmakla beraber yeterli olmamaktadır. Bir diğer anlatımla bu yöntemle sözün genel, özel ve terimsel anlamları saptanmalı; böylece sözün olası anlamları ortaya çıkarılmalıdır⁵¹¹.

1. Gelir Vergisi Kanunu 94. Maddenin Yorumu

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (DVDDGK)'nın 2001 yılında verdiği bir kararına baktığımızda şu tespitlerde bulunmak mümkündür⁵¹². Mahkeme tarafından incelenen GVK.'nın 94/6/b-i maddesi şöyledir. “*Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi) kar dağıtımı sayılmaz.*”

231no'lu GVK Genel Tebliği⁵¹³, nde, idare, bu kuralın sadece 94. maddedeki tevkifat açısından bir belirleme yaptığı, dolayısıyla gerçek kişi ortaklar tarafından,

⁵⁰⁹ ULUATAM, s. 83.

⁵¹⁰ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 72.

⁵¹¹ SAYGILIOĞLU, s. 88.

⁵¹² DVDDGK'nın 06.06.2001 gün ve 2001/224 E., 2001/180 K. sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 12.01.2014); ÇİLİNGİR, s. 61.

⁵¹³ 231 no'lu GVK Genel Tebliği, RG. 06.02.2000, S. 23956.

karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak GVK.'nın 85. ve 86. madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerektiği değerlendirilmesini yapmıştır. İdarenin temel çıkış noktası, 94/6/b-i maddenin sadece tevkifat açısından bir anlamı olduğudur. İdarenin “bir kanun maddesi hangi başlık altında ele alınmıyorsa o başlık içinde anlam ifade eder” yaklaşımı lafza aykırı, çok dar ve kapalı bir sistematik sonucudur⁵¹⁴.

Danıştay yapmış olduğu yorumla 231 no’lu GVK. Genel Tebliği’nin ilgili kuralını, maddenin “*karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz*” lafzının açık olduğunu ve buna aykırı bir yorum yapılamayacağı düşüncesinden hareketle iptal etmiştir. İlgili karar, temelde lafzi yorum örneğidir. Diğer taraftan 75. maddenin gerekçesine ve 94. maddenin söz konusu ifadesinin kanunlaşma aşamasında Maliye Bakanlığı’nın açıklamalarından destek alarak deyimisel (lâfzî) yorum güçlendirilmektedir. 75. madde gerekçesinde “...ortaklar tarafından bir kaynak elde edilmediği, dolayısıyla ortakların özel ödeme güçlerinde bir değişiklik olmadığına da ifade edildiği...” belirtilmiş ve bu durumda karın sermayeye ilavesi halinde, gerçek kişi ortakların menkul sermaye iradı elde ettiğinden ve bu geliri beyan etmesi gerektiğinden söz edilemeyeceği sonucuna varılmıştır. Ayrıca, 94. maddenin söz konusu ifadesinin kanunlaşma aşamasında “...karın sermayeye eklenmesi halinde şirket dışına herhangi bir kaynak çıkmadığı, şirket dışına bir transfer yapılmadığı ve ortaklar tarafından bir kaynak elde edilmediği...” değerlendirmesinde bulunmuş olduğundan hareketle Danıştay, lafzi yorumunu tarihsel yorumla pekiştirmiştir.

5442 sayılı mülga KVK’nın 7. maddesinde muaflık, 8. maddesinde ise istisnalar düzenlenmiştir. Kimin vergiden muaf ve hangi gelirin vergiden istisna olduğuna ilişkin bir yorum bu maddelerde yer alan ifadelerin kelime anlamlarına bakılarak yapılacaktır. Ancak daha ayrıntılı yapılacak lafzi yorumda ise, af kanunlarının, menkul değerlerin vergilendirme rejiminin, cezalandırmaya ilişkin düzenlemelerin, beyan edilmemiş servetin verginin konusu olup olmayacağına ilişkin hususların da dikkate alınması gerekmektedir.

Dilin yapısal yönünü dikkate alan deyimisel (lâfzî) yorumda, daha çok grupların, kesimlerin ve sınıflardan kimilerinin söz konusu vergiyi yüklediği veya

⁵¹⁴ ÇİLİNGİR, s. 62.

yüklenmediğinin, hangi grupların, kesimlerin ve sınıfların vergi kanunları kapsamına alınıp alınmadığının analizi yapılmaktadır. Böylece siyasal ve ekonomik sistemin nasıl işlediği, siyasal sistemin demokratik standartlar açısından pozisyonu hakkında verilere ulaşılmaktadır. Böyle bir yorum aynı zamanda, anayasal yargılama açısından temel olacak veriler sunabildiği gibi, anayasaya uygun yorumun da yardımcı kaynaklarından birini oluşturacaktır.

2. Mücbir Sebep ve Zor Durumla İlgili Yorum

a. Genel Olarak

TDK.'nın Türkçe Sözlüğü'nde "mücbir sebep", "herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar" şeklinde tanımlanmıştır⁵¹⁵. Zor durum ise, zorlayıcı sebebin sonucudur. Mücbir sebep sonucunda kişi zor durumda kalır. VUK.'un 13., 15. ve 17.maddeleri bu tanımlara göre değerlendirildiğinde her iki müessesenin aynı kavramdan doğduğu görülmektedir.

Zor durum VUK.'un 17. maddesinde düzenlenmiştir. Maddede kavram doğrudan tanımlanmamakta ancak zor durumda bulunmaları sebebiyle vergi işlemlerine ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca uygun bir süre verilebileceği belirtilmektedir. Bu durumda "mücbir sebep" zor durumda bırakan olay iken, "zor durum" ise herhangi bir olay nedeniyle zor durumda kalmak hali olarak da tanımlanabilir.

Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında⁵¹⁶ mücbir sebep "*bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen, önceden görülüp üstesinden gelinmesi olanağı bulunmayan her türlü olay*" şeklinde tanımlanmıştır. Danıştay'ın tanımına bakıldığında bir olayın mücbir sebep sayılabilmesi için, söz konusu olayın kişinin iradesi dışında meydana gelmesi

⁵¹⁵ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 11.12.2013).

⁵¹⁶ Danıştay 7. Dairesi'nin 23.09.1999 gün ve 1998/993 E., 1999/3059 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 12.01.2014).

veya kasti davranışı ile ilişkili olmaması ve bu olayın ödevi yerine getirmesini engellemesi gerekmektedir⁵¹⁷.

VUK.'un 13. maddesinde mücbir sebep sayılan haller dört bent halinde sayılmıştır. Ancak belirtilen maddenin sonunda “gibi hallerdir” edatına yer verilerek mücbir sebep hallerinin sınırlı olmadığı ifade edilmiştir. Yani VUK.'un 13. maddesinde mücbir sebep olarak belirtilen haller yanında vergi idaresi durum ve şartlara bağlı olarak yeni mücbir sebep halleri tespit edebilecektir. Ancak vergi idaresi bu konuda takdir yetkisini kullanırken kamu yararını gözetmesi, kanunun çizdiği sınırlar içinde kalarak eşitlik ilkesine önem vermesi, kararlarını gerekçeli olarak kullanması ve kanunlarda özel koşullar öngörmüş ise bunlara uyması gerekmektedir⁵¹⁸.

VUK.'un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinin uygulanması için mücbir sebebin bilinmesi lazımdır⁵¹⁹. Vergi idaresi uygulamada genel hayatı etkileyecek tarzda meydana gelen tabii afet halini mücbir sebep olarak kabul etmekte ve tabii afetin etkili olduğu yörede yaşayan mükelleflerin başvurusuna gerek kalmadan mücbir sebep haline ilişkin hükümleri çalıştırmaktadır. Mücbir sebep münferit bir nedenden kaynaklanıyorsa bunu iddia eden mükellef tarafından ispatlanması gerekir ve bunu ispat yükü mükellefe aittir. Nitekim Danıştay⁵²⁰ “yükümlünün ihtilaf konusu döneme ilişkin defter ve belgelerinin yandığını itfaiye raporu ve mahkeme kararı ile ispat etmiş bulunduğundan, bu haliyle mücbir sebebin varlığı nazara alındığında yükümlü adına kesilen kaçakçılık cezasının kaldırılması gerekir” şeklinde karar vermiştir. Zor durum ise VUK.'un 17. maddesinde düzenlenmiştir. Maddede kavram doğrudan tanımlanmamakta ancak zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi işlemlerine ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca uygun bir süre verilebileceği belirtilmektedir.

⁵¹⁷ ÇİLİNGİR, s. 122.

⁵¹⁸ NAS Adil. “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, Vergi Dünyası. S. 353, Ocak 2011, s. 104.

⁵¹⁹ KARACA Kazım, “Mücbir Sebeplerin Uzlaşma ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”, Yaklaşım, S. 184, Nisan 2008, s. 164.

⁵²⁰ Danıştay 11. Dairesi'nin 01.10.1997 gün ve 1996/5683 E., 1997/3194 K. sayılı kararı, <http://danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 12.01.2014).

b. Mücbir Sebep ve Zor Durumla İlgili Yorum Örnekleri

Bir hukuk kuralı yorumcuya hangi koşulların mükellef veya sorumluyu objektif olarak zor durumda bırakır halde olduğunu açıklıyor ve “gibi” edatıyla kapsamı sınırlamıyor ise bu hukuk kuralının odak noktası, mükellefi ve sorumluyu vergi ödevini yerine getiremeyecek durumda bırakan nedenlerdir⁵²¹. Bu durumda mükellef veya sorumlu vergi ödevini yerine getiremeyecek durumda bırakan nedeni ispata gerek kalmadan, o olay mücbir sebep kapsamında değerlendirilir. Böylece mücbir sebebin etki alanı içinde oldukları halde fiilen etkilenmeyen mükelleflerin de 13. ve 15. maddelerden kaynaklanan haklardan yararlanma imkânı olacaktır. Örneğin, depremin vergi idaresi tarafından mücbir sebep olarak ilan edilmesi durumunda, depremde evi ve imalathanesi hiç zarar görmemiş, bir mükellef de tıpkı depremden zarar görmüş mükellefler gibi sürelerin işlememesi şeklindeki süre uzatımından yararlanma imkânına sahip olacaktır.

Mücbir sebep halinde, mücbir sebep haline dayanarak kişisel başvuruda bulunan mükellefin, 15. maddede yer alan “*Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.*” kuralı gereğince koşulların varlığını ispatlaması yeterlidir”⁵²². İdare bu koşulların mükellefi etkilemediği görüşünde olması halinde ise idare ancak bunu ispatlaması şartıyla mükellefin “mücbir sebep” başvurusunu reddedebilir.

17. maddede yer alan “*zor durum*” halinde ise, vergi idaresi zor durum halinden yararlanmak isteyen mükelleften mevcut zor durum halinin ve iddia edilen olayla mükellefin zor durum hali arasındaki bağı ispat etmesini isteyebilir. 17. maddenin uygulanması açısından önemli olan husus, zor durumda bırakan olaydan ziyade zor durumda bulunma halidir yani burada esas olan kişinin durumudur. Dolayısıyla ispat konusu olan husus da zor durum halidir. Çünkü ek süre uygulaması “zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getirmeyecek olanlara” verilecektir ve bu kişilerin halleri vergi idaresi açısından zor durum olarak kabul görürse ek süre verilecektir⁵²³. İdare başvuruda

⁵²¹ ÇİLİNGİR, s. 131.

⁵²² KARADENİZ Salim, “Mücbir Sebepler”, Yaklaşım, S. 181, Ocak 2008, s. 73.

⁵²³ ÇİLİNGİR, s. 132.

bulunan mükellef özelinde zor durum halinin gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırmakla yükümlüdür⁵²⁴.

Buraya kadar anlattıklarımız sonucunda zor durum sonuç iken, mücbir sebep nedendir diyebiliriz. Kanunda mükelleflere ek süre veren iki ayrı düzenlemenin yer almasının nedeni ise olayın ve içinde bulunulan durumun ispat kolaylığı ve yararlanılan ek sürenin uzunluğu gibi nedenlerle, mükellefin veya sorumlunun bu haklardan birisini tercih edebilmesine imkân tanınmasıdır⁵²⁵.

B. TARİHSEL (SUBJEKTİF) YORUM KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ

Bu yorum yönteminde, meclisin kanunu yaptığı dönemde niyeti ne ise bu niyete değer verilmektedir, yani kanunun yorumun yapıldığı dönemdeki anlamı aranmaz; aksine kanun koyucunun kanunu koyduğu zamandaki muhtemel iradesi yani subjektif iradesi aranmaktadır.

Vergi hukuku, bir yandan kamu alacağını güven altına almayı amaçlarken bir yandan da mükelleflerin haklarını da gözettiği için yarar çatışmalarını önleyici bir özellik taşımaktadır. Bu durum vergi kanununun hazırlık aşamalarında daha belirgin bir hal almaktadır. Bu yönüyle tarihsel yorumun vergi hukukunda uygulanması, en azından dikkatli olmayı gerektirmektedir⁵²⁶.

Bu yorum yöntemi, uluslararası vergi anlaşmalarının yorumunda başarıyla uygulanabilir. Çünkü anlaşmaya taraf olan devletler anlaşmayı imzalarken egemenliklerine getirilecek sınırlamaları ayrıntılı olarak incelemek durumundadırlar. Anlaşmanın hazırlık çalışmaları, anlaşma taslağı üzerinde yapılmış olan görüşmeler, tarafların egemenliklerini ne ölçüde sınırlandırmak niyetinde oldukları açıklığa kavuşturur⁵²⁷. Bundan dolayı, vergi hukukunda tarihsel yorum yöntemini, bağlayıcı değil, yol gösterici olarak kabul etmek gerekir.

⁵²⁴ DOĞRUSÖZ M. Ezhan, “Vergi Hukukunda Zor Durum Kavramı ve Mücbir Sebep İle Farkı”, Yaklaşım, S. 205, Ocak 2010, s. 286.

⁵²⁵ AKYOL Mehmet Emin, “Mücbir Sebep ve Sonuçları”, Yaklaşım, S. 211, Temmuz 2010, s. 80-84.

⁵²⁶ ATAR, s. 30; SAYGILIOĞLU, s. 89.

⁵²⁷ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 21.

1. Varlık Vergisi Hakkında Kanun'un Tarihsel Yorum Yöntemi Açısından Değerlendirilmesi

12 Kasım 1942 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 4305 sayılı Varlık Vergisi Hakkında Kanun' un resmi gerekçesi ve onunla bağdaşmayan asıl konuluşundaki maksadın ne olduğuna ilişkin tartışmalar konuyu aydınlatmak açısından bir örnek teşkil edebilir⁵²⁸.

Kanunun konusu, servet ve kazanç sahiplerinin olağanüstü kazançlarını vergilendirmektir. Kanunun mükellefleri ise kazanç vergisi mükellefleri, büyük çiftçiler, bina sahipleri, 1939 yılından sonra şu veya bu biçimde komisyon almış olanlardır. Bu kişilere salınacak vergiler, kurulacak komisyonlarca takdir edilecek ve söz konusu takdirlere karşı dava açılmayacaktır. Ayrıca vergi takdiri bildirildikten sonra 15 gün içinde ödenmelidir. Ancak idare, 15 günü beklemeden mükellefin menkul ve gayrimenkul mallarını, alacak hak ve menfaatlerini ihtiyaten haczetmeye yetkilidir. Takdirin bildirilmesinden itibaren bir ay içinde ödeme yapılmamışsa askeri hizmet dışındaki hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılacak, maaşın yarısı borca mahsup edilecek ve ödeme tamamlanana kadar bu çalışma devam edecektir Diğer taraftan, mükellefin karısı veya kocası, birlikte oturan usul-füruu ve kardeşlere ait dükkân, mağaza, depo, ambar, fabrika ve imalathaneler ve buralarda bulunan mallar ve diğer gayrimenkuller de verginin teminatı hükmünde olup hacze konu edilebilecektir.

Kanunun resmi gerekçesine bakıldığında, varlık vergisinin karaborsa yoluyla büyük kazançlar sağlayan vurguncuları vergilendirmek ve tedavüldeki para miktarını azaltmak amacı taşıdığı görülmektedir. Nitekim ekonomik açıdan borçlanma imkânının olmadığı bu dönemde vergi gelirlerini artırmak acil bir ihtiyaç haline gelmiştir. Çünkü bütçe, 1938-1942 yıllarında fazla verdiği halde kanunun yayımlandığı 1942 yılında büyük bir bütçe açığı ile karşılaşmıştır⁵²⁹.

Tarihsel (subjektif) yorum yönteminde gerekçeler veya meclisteki görüşmelere bağlı kalınmadan, kanunun çıkarılmasında hangi çıkar gruplarının yararı olduğu,

⁵²⁸ ÇİLİNGİR, s. 214; MUTLU Abdullah, **Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/390, Ankara 2009, s. 84.

⁵²⁹ ÇİLİNGİR, s. 216.

kanunun hazırlanmasında etkide bulunan milletvekillerinin ve baskı gruplarının siyasi ve ekonomik görüşleri, kanunun çıktığı dönemin siyasi, ekonomik ve sosyal yapısı ile kanunun uygulama sonuçları birlikte değerlendirilmelidir.

2. Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinin Tarihsel Yorum Yöntemi Açısından Değerlendirilmesi

Belli bir hükmün yorumunda o hükmün zaman içinde geçirdiği değişikliklerin incelenmesi, bu değişikliklerin amacından belli sonuçlara varılması da tarihsel yorum yönteminin kapsamına girmektedir⁵³⁰. Bu noktada örnek teşkil etmesi bakımından bugün itibariyle vergi incelemesinden maksadı düzenleyen, VUK.'un 134. maddesinin tarihsel gelişimi üzerinde durulabilir. Böylelikle, vergi incelemesinin defter, kayıt ve belgeler gibi maddi deliller ile fiili envanterle sınırlı olup olmadığı konusunda madde metninde açıkça yer almayan bir takım çıkarımlarda bulunulabilir.

213 sayılı VUK., aynı adı taşıyan 5432 sayılı mülga Kanun'un yerini almıştır. 1950 yılından 1961 yılına kadar yürürlükte bulunan 5432 sayılı VUK.'un 124. maddesinde vergi incelemesinden maksadın; defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiş ve böylece vergi incelemesi, defter kayıtları ve hesaplara indirgenmişti. Aynı anlayış, 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı VUK.'un 134. maddesinde sürdürülmüş ve vergi incelemesi defter, hesap ve kayıtlarla sınırlı tutulmuştu. Ancak, söz konusu maddede 2365 sayılı Kanun⁵³¹'un 22. maddesiyle yapılan değişiklikle "Defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak" şeklindeki sınırlayıcı ifade, madde metninden çıkarılmak suretiyle vergi incelemesinin kapsamı genişletilmiştir⁵³².

VUK.'un 134. maddesi, bu tarihsel gelişim süreci bilinerek okunduğunda, bugün itibariyle incelemeye yetkili olanların, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarında, ekonomik gerçekleri de dikkate almak suretiyle, her türlü delili değerlendirme görev ve yetkisine sahip oldukları anlaşılabilir.

⁵³⁰ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 21.

⁵³¹ 2365 sayılı Kanun, RG. 11.12.1985, S. 18955.

⁵³² BATUN, s. 95.

3. Tarihsel Yorumu Yer Veren Yargı Kararları

Yargı kararlarında tarihsel yorumun diğer yorum yöntemleriyle birlikte kullanıldığı durumlara şahit olunmaktadır. Danıştay 4. Dairesi, önüne gelen bir uyuşmazlığı karara bağlarken, 5422 sayılı mülga KVK'nın geçici 23. maddesinin gerekçesinden yararlanmışır⁵³³. Söz konusu karara bakıldığında yüksek mahkemenin hüküm verirken maddenin lafzı ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan ifadelerin yanı sıra maddenin getiriliş amacını da dikkate aldığı görülmektedir.

Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında da “...*Gerek müessesenin getiriliş amacı, gerekse kanunun düzenlenme tarzı itibariyle, uzlaşma başvurularının uzlaşma komisyonlarınca usulsüzlük cezasının vergi aslına bağlı olmadığı nedeniyle reddedilmesi hallerinde de, kanunun Ek 7. maddesinin 4. fıkrasında öngörülen 15 günlük süre içerisinde dava açmak kaydıyla yargı yolunun açık tutulduğunun kabulü gerekir. Aksine uygulamanın kanunun amacına olduğu kadar, Anayasa'nın 36.maddesinde öngörülen hak arama hürriyetine de ters düşeceği kaçınılmazdır...*” denilerek uyuşmazlığın çözümünde tarihsel yorum ile sistematik yorum yöntemlerinden yararlanmışır⁵³⁴.

Danıştay 7. Dairesi'nin bir diğer kararında da⁵³⁵ ise “7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde “*Verginin mevzuu*” herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda intikal olarak belirtildikten sonra, aynı Yasanın 2'nci maddesinde ise “*ivazsız intikal*” hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği açıklanmıştır. 7338 sayılı Yasanın Gerekçesinde “*ivazsız intikal*” tabirinin Borçlar Kanununun 234 ve müteakip maddeleri mucibince yapılan hibeleri ve mukabil ödemedede bulunulmadan iktisap edilen her türlü hukuk ve menafi ile piyango ve kura keşidesinden kazanılan menkul ve gayrimenkul ikramiyeleri şumulüne aldığı ve ivaz kelimesinin mevcut hukukumuzdaki “*mukabil eda*” manasında kullanıldığı belirtilmiştir.” şeklinde hüküm kurularak VİVK.'ya ilişkin

⁵³³ Danıştay. 4. Dairesi'nin 04.11.1999 tarih ve 1998/4784 E., 1999/3781 K. sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 09.01.2014).

⁵³⁴ Danıştay. 7. Dairesi'nin 02.10.1990 tarih ve 1987/2769 E., 1990/2990 K. sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 09.01.2014).

⁵³⁵ Danıştay. 7. Dairesi'nin 02.06.1999 tarih ve 1997/3203 E., 1999/2347 K. sayılı kararı <http://www.kararevi.com> (Erişim Tarihi: 09.01.2014).

uyuşmazlığın çözümünde, ivazsız intikal tabirinden ne anlaşılması gerektiği konusunda VİVK.'nın genel gerekçesine başvurulmuştur⁵³⁶.

Vergisel uyuşmazlıklara ilişkin yargı kararları incelendiğinde mahkemelerin tarihsel yorum yöntemine başvurma konusunda son derece ihtiyatlı davrandıkları görülmektedir. Hatta mahkemelerin, pek çok olaya uygulanacak kanun hükmünü değerlendirirken, kanun metnine yansımamış olan gerekçeyi, çok yerinde bir şekilde dikkate almadıklarına şahit olunmaktadır⁵³⁷.

4. Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinin Tarihsel Yorum Yöntemi Açısından Değerlendirilmesi

VUK.'un 323. maddesinde ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağı; şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi belirtilmiştir.

VUK.'un 323. maddesi, bugünkü şeklini 2365 sayılı Kanun⁵³⁸'un 55. maddesiyle yapılan değişiklikle almıştır. 2365 sayılı Kanun'un 55. maddesinin gerekçesinde "Karşılık ayrılmak suretiyle zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması, diğer bir ifade ile alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir" ifadesine yer verilmek suretiyle kanun koyucunun konuya ilişkin subjektif düşüncesi ortaya konulmuştur⁵³⁹.

Uygulamada VUK.'un 323. maddesi kapsamında tahsil edilemeyen alacakların katma değer vergisine ilişkin kısmı uyuşmazlık konusu olmuştur. Somut olarak ifade etmek gerekirse; müşterisine KDV dâhil 118 TL'ye mal satan bir mükellefin daha sonra bu alacağı tahsil edememesi halinde, bu mükellefin karşılık ayırmak suretiyle gider olarak dikkate alabileceği tutarın 100 TL mi yoksa 118 TL mi olduğu konusunda farklı görüşler ileri sürülmüştür. İdare, yukarıda yer verilen 2365 sayılı Kanun'un 55.

⁵³⁶ BATUN, s. 96.

⁵³⁷ BATUN, s. 97.

⁵³⁸ 2365 sayılı Kanun, RG. 11.12.1985, S. 18955.

⁵³⁹ BATUN, s. 98.

maddesinin gerekçesinden hareketle, daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmemiş alacak ve dolayısıyla KDV için karşılık ayrılmasının mümkün olmadığı görüşünü savunmuştur. Ancak, 334 Sıra No.lu VUK. Genel Tebliği⁵⁴⁰ ile bu görüşünü değiştirmiş; VUK.'un 323. maddesinde sayılan şartları taşımak koşuluyla KDV'den kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilceğini belirtmiştir.

Oysa bu son görüş, madde gerekçesine açıkça aykırıdır. Ancak, bu görüşün gerekçeye aykırı olması, kanuna aykırı olduğu anlamına gelmemektedir. Eğer kanun koyucu, hasılat olarak dikkate alınmayan bir alacak için karşılık ayrılmamasını istiyorsa, bu isteğini kanunun metnine yansıtmalıdır⁵⁴¹.

Danıştay'ın bir kararında⁵⁴² "...Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte yazılan gerekçeye değil, kanun maddesinin metnine göre ve ilgili diğer hükümlerle birlikte bir bütün halinde yorum yapılması gerekir" ifadelerine yer verilmek suretiyle tek başına, madde metnine yansımayan gerekçeden hareketle yorum yapılmasının doğru olmadığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak, vergi hukukunda tarihi yorum yönteminin, özellikle diğer yorum yöntemleriyle birlikte kullanılması gerektiği söylenebilir.

C. SİSTEMATİK YORUM KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ

Sistematik yorum yöntemi, vergi hukuku kavramını diğer bir vergi hukuku kavramıyla veya diğer hukuk dallarındaki anlamlarıyla olan ilişkisi çerçevesinde açıklar. Böylece o kuralın vergi mevzuatı içindeki yeri ve diğer hukuk kurallarıyla olan ilişkisi açısından anlamlandırır. Bu yorum yönteminde hâkimin yaptığı yorumun hukukiliği yanında, ilgili kanun maddesindeki kavramın içeriğini yeterli düzeyde kapsamaması ve yoruma konu olan olayın unsurlarıyla örtüşmesi gereklidir. Hâkim ayrıca ilgili kanun maddesini güncel ekonomik olaylar çerçevesinde de değerlendirecektir. Bu durumda vergi hukukunda sistematik yorum yöntemine

⁵⁴⁰ 334 Sıra No.lu VUK. Genel Tebliği, RG. 05.05.2004, S. 25453.

⁵⁴¹ BATUN, s. 98.

⁵⁴² DVDDGK.'nın 18.11.1988 gün ve 1988/102 E., 1988/127 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 14.01.2014).

başvuran hâkim veya yorumcu için yorumlanacak kanun maddesinin vergi hukuku, diğer hukuk dalları ve ekonomik olaylar çerçevesinde gerçek yaşamla bağlantısını araştıracaktır. Böylece yapılan yorumun bir taraftan o kanun maddesinin gerçek yaşamla bağına kurması diğer taraftan da vicdanları tatmin etmesi gerektiği söylenebilir.

Sistematik yorumda, ilgili hükmün, kanunun neresinde düzenlendiğinin tespitinin yanında, kanun maddelerinin birbirleriyle olan bağlantısı da önemlidir⁵⁴³. Konuya yine VUK.'tan bir örnek verilebilir. Bilindiği üzere, VUK.'un 377. maddesinin birinci fıkrasında mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri belirtilmiştir. Oysa maddede, vergi sorumluları için bir belirleme yapılmamıştır. Bu sebeple, bunların dava açma konusunda yetkili olup olmadıkları konusu tartışma yaratabilmektedir. Ancak, VUK.'un 8. maddesine bakıldığında “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir” hükmünün yer aldığı görülmektedir. Sistematik bir yorumla VUK.'un 8. ve 377. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; VUK.'un 377. maddesinde yer alan mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığı ve dolayısıyla vergi sorumlularının da tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı dava açma haklarının olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Yargı kararlarında sıklıkla yer alan “... kanun hükümlerinin birlikte incelenmesi sonucunda...” ifadesi sistematik yorum yöntemine başvurulduğunu göstermektedir. Bu durumda mahkeme, olaya uygulanacak kanun hükmünün anlamını belirlerken, birden fazla kanun maddesi arasındaki bağlantıyı dikkate almaktadır.

Anayasa'ya uygunluk açısından ele alınarak vergisel bir normun anlamlandırılması; bir başka deyişle bir kanun maddesinin, üst norm niteliğindeki Anayasa hükümleri ile olan bağlantısı dikkate alınarak ve ona aykırı olmayacak şekilde yorumlanması da geniş anlamda sistematik yoruma örnek teşkil etmektedir. Benzer şekilde vergisel konuları düzenleyen tüzük, yönetmelik ve düzenleyici

⁵⁴³ BATUN, s. 100

nitelikteki genel tebliğlerin, üst hukuk normu olan vergi kanunlarına uygun bir şekilde yorumlanması da sistematik yorum olarak değerlendirilmelidir.

1. 356 ve 375 No'lu VUK. Genel Tebliğlerinin Sistematik Yorum Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Maliye Bakanlığı 356⁵⁴⁴ ve 375⁵⁴⁵ no'lu VUK. Genel Tebliğlerinde, icra dairelerince borçludan alınarak, müvekkili adına alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekâlet ücretlerinin en az iki nüsha serbest meslek makbuzu ile belgelendirileceğini belirtmiştir. Bakanlık, bu gelirlerin nasıl vergilendirileceğini ilgili tebliğlerde düzenlemediği için bu konuda ortaya çıkan tereddütleri özelgeler yoluyla gidermeye çalışmıştır. Özelgelerde ise, karşı taraf vekâlet ücretinin serbest meslek mensubu olan avukatlara ödenmesi halinde, ödeme yapanların stopaj hesaplaması gerektiği yorumu yapılmaktadır. Özelgelerde böyle bir yorumun yapılmasının nedeni şöyle açıklanmaktadır: GVK.'nın 66. maddesine göre avukatlar serbest meslek erbabıdır ve GVK.65. maddeye göre serbest meslek geliri elde etmektedirler. Eğer avukat bir başkasına bağımlı çalışıyorsa GVK.'nın 61. maddesine göre ücret geliri elde etmektedir Ücret geliri elde etmesi durumunda GVK.'nın 94/1. maddesine göre; serbest meslek geliri elde edilmesi durumunda ise, GVK.'nın 94/2. maddesine göre, ödemeyi yapan taraf hesapladığı stopajı ilgili vergi dairesine ödeyecektir.

Vergi idaresinin yukarıda anlattığımız özelgelerde yapmış olduğu yorum, sistematik yorum yöntemi açısından değerlendirildiğinde eksik bir yorumdur. Bu yorumda geliştirilen yöntem, vergi hukuku dışındaki kurallar ve ekonomik gerçeklik ile birlikte değerlendirildiğinde yetersiz kalmaktadır. Çünkü avukata yapılan bir ödemenin stopaja konu olabilmesi için, gerçek yaşam ve vergi hukuku dışındaki kurallar açısından avukatlık hizmeti olan bir hizmet karşılığı yapılmış olması gerekir. Maliye Bakanlığı'nın özelgelerinde, vergi hukukunun temel özelliklerine aykırı olarak, vergiyi doğuran olayın ekonomik gerçeklik ve özel hukuk ve diğer hukuki

⁵⁴⁴ 356 no.'lu VUK. Genel Tebliği, RG. 23.02.2006, S. 26089.

⁵⁴⁵ 375 no.'lu VUK. Genel Tebliği, RG. 11.09.2007, S. 26640.

boyutları ile ilişkisine hiç değinilmemekte ve sistematik yorum yöntemine aykırılık teşkil etmektedir⁵⁴⁶.

2. Sistematik Yorum Çerçevesinde Örnek Bir Yargı Kararı

Vergi hukuku sistemi içinde yapılacak bir anlamlandırma gerçek yaşam koşullarından etkilendiğinden, hâkim kanun maddesinin anlamının açık olmaması durumunda, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ekonomik olarak açıklayacak ve hangi kuralın bu olaya ilişkin olduğuna karar verecektir. Çünkü hukuki kavram, kural ve kurumları anlamlandıran şey, bu kavram ve kurumların ilişkin olduğu toplumsal olaylardır.

DVDDGK.'nın 26.03.2004 tarihli kararı⁵⁴⁷, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensuplarının tasdik ettikleri vergi levhalarının Maliye Bakanlığı'na bildirim yükümlülüğü ile ilgili 272⁵⁴⁸ sıra no' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin uygulamasını hukuka uygun bulmaktadır⁵⁴⁹.

Mükellef ve sorumlulara iş ve işlemleriyle ilgili bildirim yükümlülüğü yükleyen, VUK.'un 86, 148, 149, 150, 256, 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer (mük.) 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. 86. maddede zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarının bilgi isteme yetkisinden bahsetmekte ve 148. maddeye atıf yapmaktadır. Bu maddeye aykırılık durumunda mük. 355. maddenin uygulanacağı belirtilmektedir. 148. maddede kamu idare ve müesseselerinin, mükelleflerin ve mükelleflerle ilgili kişilerin istekleri halinde, 149. maddede devamlı olarak, 150. maddede sulh hâkimleri, icra nüfus ve tapu memurları, yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları, mahalle ve köy muhtarları, banka, banker ve bunun gibilerin yetkili makamlarına bilgi vermeleri, 256. maddede defter ve belge ibrazı, 257. maddede

⁵⁴⁶ ÇİLİNGİR, s. 186.

⁵⁴⁷ DVDDGK.'nın 26.03.2004 tarih ve 2005/237 E., 2006/55 K. sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 01.05.2014).

⁵⁴⁸ 272 sıra no.'lu VUK. Genel Tebliği, RG. 13.04.1999, S. 23665.

⁵⁴⁹ Karar, 16.16.2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanunu' un 22. maddesiyle 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe giren, VUK' un 355/2. maddesinin sonuna eklenen cümleden daha önceki bir tarih olan 26.03.2004 tarihinde verilmiştir. Kanunun bugünkü halinde, Mali Müşavirlerin tasdik ettikleri vergi levhalarını Maliye Bakanlığı'na bildirmeleri için İdarenin bir genel düzenleyici işlemin Genel Tebliğ yoluyla duyurulması yeterlidir, ayrıca özel yazılı bir talepte bulunulması gereği bulunmamaktadır.

“vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin bedelinin tespiti sırasında” mükelleflerin ödevleri, mük. 257. maddede de Maliye Bakanlığı’na bazı zorunluluklar koyma ve getirme yetkisi düzenlenmiştir.

Mük.355. maddenin özel usulsüzlük ve bilgi verme ilişkisini düzenleyen fıkraları şöyledir: “Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliği olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.”

Maddenin ilgili fıkraları lafız yönünden incelendiğinde, bilgi verme yükümlülüğünde olan kişi bilgi vermediğinde, o kişiye mük. 355. madde gereğince ceza uygulanacağı yazılı bildirilecektir. Ceza kesilmesine rağmen o kişi yine bilgi vermezse yeniden süre verilerek bilgi vermeleri istenecektir. Buna rağmen bilgi vermediği takdirde özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanacaktır. 272 no.’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde ise, vergi levhalarına ilişkin bilgilendirme yükümlülüğü, VUK.’un 149. maddesi gereğince devamlı bilgi verme yükümlülüğü, çerçevesinde yerine getirilecektir ve vergi levhasını tasdik ettikleri mükellefleri vergi dairesine zamanında bildirmeyen veya eksik bildiren meslek mensuplarına herhangi bir bildirim yapılmadan VUK.’un mük.355. maddesi uyarınca doğrudan özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmektedir.

Bu durumda kanunun lafzı ile Tebliğ arasında bir uyumsuzluk vardır. Kanuna göre özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için tasdik edilen vergi levhalarının vergi dairesine süresi geçtiği halde bildirilmemesi durumunda, vergi dairesinin yükümlüden yazılı olarak bilgi vermesi istemesi gerekirken ve ikinci bir bilgi talebine rağmen mükellef yine bilgi vermezse, bu sefer bir kat artırılarak özel

usulsüzlük cezası uygulanacakken, Tebliğe göre, vergi dairesinin böyle bir bildirim yapmasına gerek kalmadan, eğer mükellef bilgi vermemişse özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir.

O dönemdeki kanun maddesi dikkate alındığında, kanunilik ilkesi yönünden tartışılabilir mahiyette olan bu kararın temel yaklaşımı, zaten meslek mensubunun bilinmesi gereken bir genel tebliğle yapılan bir açıklama ile kendilerine özel olarak yapılan bir yazılı bildirim mahiyetinin aynı olduğu yönündeki düşüncedir. Mahkeme, mükellefin “bilme” durumunun genel veya özel tebliğle değişmeyeceğini göz önüne alarak mükellefin bilmesini sağlayan şeyin özel veya genel tebliğ olmasının gerçek yaşam açısından bir fark yaratmayacağı görüşünü benimsemiştir. Bu değerlendirmeyi yaparken muhtemelen kanunun amacının, mükellef veya sorumlunun durumunu bilmesini sağlamak olduğu, dolayısıyla bir idari işlemle mükellef bilgiye ulaşıyorsa kanunun amacının gerçekleşmiş olacağı yönünde hareket etmiştir. Bu yönüyle DVDDGK sistematik yorum yöntemi açısından uygun bir yorum yapmıştır diyebiliriz.

3. Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Hukukunda Tekerrür İle İlgili Kararının Sistematik Yorum Açısından Değerlendirilmesi

VUK.’un 4369 sayılı Kanun’un⁵⁵⁰ 9. maddesiyle değiştirilen 339. maddesinin, Anayasa’nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu savıyla iptali istemiyle Zonguldak Vergi Mahkemesince itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur.

VUK.’un 339. maddesinde, tekerrür nedeniyle kesilecek olan cezanın artırılmasında, vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda cezanın artırılacağı hükmüne yer verilmiş; tekerrürden dolayı artırılarak kesilecek olan cezaya ilişkin fiilin, daha sonra işlenmiş olması gerektiği belirtilmemiştir. Bu durumda, tekerrürden dolayı artırılarak kesilecek olan cezayı gerektiren fiilin işlendiği tarihin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki bir tarih olabileceği gibi bir sonucun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Nitekim vergi idaresinin uygulaması da bu şekilde gelişmiş ve adeta yerleşmiştir. Somut olarak ifade etmek gerekirse; 2009 yılında işlemiş

⁵⁵⁰ 4369 sayılı Kanun, RG. 29.07.1998, S. 23417.

olduğu fiil nedeniyle bir mükellefe 2010 yılında usulsüzlük cezası kesilmiş ve bu ceza aynı yıl içinde kesinleşmiş olsun. 2011 yılına gelindiğinde aynı mükellefe bu defa 2007'de işlemiş olduğu bir fiil nedeniyle usulsüzlük cezası kesildiğinde daha önce işlenen fiilden dolayı kesilen bu ikinci cezanın artırılarak uygulanması sonucu ortaya çıkmıştır. Oysa tekerrürün genel mantığı, kişinin cezalandırılmasına rağmen suç (veya kabahat) işlemede gösterdiği kararlılığın bir sonucu olarak daha sonraki fiillerinden dolayı artırılmış ceza uygulamasına muhatap tutulmasıdır⁵⁵¹.

Anayasa Mahkemesi⁵⁵², hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibarıyla hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılmasının hukuk devleti ilkesine uygun bulunmadığı; suçu işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanmasının ise suç ve cezaların kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturacağını belirtmiştir.⁵⁵³

Bu belirlemenin bir sonucu olarak da Mahkeme; VUK.'un 339. maddesinin, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilerin, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezasını gerektiren fiilleri işlemeleri durumunda, cezalarda artırım uygulaması düzenlediğini ifade etmek suretiyle, söz konusu madde hükmünü, vergi idaresinin süregelen uygulamasının aksine ve fakat Anayasa'ya uygun bir şekilde yorumlayarak iptal etmemiştir⁵⁵⁴.

⁵⁵¹ BATUN, s. 103.

⁵⁵² AYM.'nin 20.05.2010 gün ve 2009/51E., 2010/73 K. sayılı kararı RG. 02.12.2010, S. 27773 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 16.05.2014).

⁵⁵³ BATUN, s. 103.

⁵⁵⁴ “Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Anayasa'nın 38. maddesinin ilk fıkrasında, 'kimse, kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz' denilerek 'suçun yasallığı', üçüncü fıkrasında da 'ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konular' kuralına yer verilerek 'cezanın yasallığı' ilkesi benimsenmiştir. Anılan maddede ayrıca, kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza

D. AMAÇSAL (GAİ) YORUM KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARINA İLİŞKİN KARAR ÖRNEKLERİ

Her kanun veya düzenleyici metin, toplumsal bir ihtiyacı karşılamak için konulmuştur. Kanun konulurken doğal olarak çıkarlar arasındaki denge de korunmak istenmiştir. Çeşitli gruplar, kişiler ve kurumlar arasında var olan çıkar çatışmalarında kanun ile denge sağlanarak buna göre davranılması amaçlanmıştır. Ancak, kanun bu dengeyi sağlamak isterken belirli amaçlardan hareket eder. Bu amaçların ortaya çıkarılması faaliyeti amaçsal (gai) yorumdur⁵⁵⁵.

Amaçsal yorumda, kanun koyucunun gerçek iradesinin araştırılması yerine, hükmün uygulandığı zamanın koşulları ve değer yargıları içinde kanun ifadesinin ne anlama geldiği araştırılır⁵⁵⁶. Böylece kanunun uygulandığı zamandaki toplumun ekonomik ve sosyal koşulları dikkate alınır.

1. Vergi Yargısının Amaçsal Yorum Yöntemine Başvurduğu Kararlarda Dikkate Alınan Temel Hukuk Prensipleri

Amaçsal yorum yöntemi, anayasa ve kanunlarda belirtilen değerlere uygun olarak yapılan yorum yöntemidir. Vergi kanunlarını uygulamakla görevli olan hâkim kanun maddesini yorumlarken, vergi mükellefinin dürüst davranıp davranmadığını, olay ile hukuki şekil arasında uyumsuzluk olup olmadığını, mükellefin kanundaki terimlerin anlamlarını çarpıtıp çarpıtmadığını vb. konuları araştıracaktır.

verilemeyeceği kurala bağlanmıştır. Ceza hukukunda 'tekerrür' müessesesi, bir ceza mahkumiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımlar. Tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesi ve vergi suçlarında tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesi yasa koyucunun takdir yetkisi alanında bulunmaktadır. Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez.” AYM.’nin 20.05.2010 gün ve 2009/51E., 2010/73 K. sayılı kararı RG. 02.12.2010, S. 27773 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 16.05.2014).

⁵⁵⁵ BATUN, s. 47.

⁵⁵⁶ SAYGILIOĞLU, s. 33.

Amaçsal yorum yöntemi, anayasa ve kanun içinde yaşayan değerlere uygun olan bir yorum yöntemidir. Anayasa Mahkemesi veya Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarına göre, vergi kanunlarını uygulamakla görevli birimlerin eşit durumda bulunanlara eşit işlem yapması kanun içinde yaşayan değerlerden birisidir⁵⁵⁷.

Vergi hukuku açısından “mali güç ilkesi” temel bir hukuk prensibidir⁵⁵⁸. Anayasamızın başlangıç bölümünde, her Türk vatandaşının bu Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanacağı, milli kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu, her vatandaşın eşit şekilde onurlu bir hayat sürdürme ve gerek maddi gerekse manevi varlığını geliştirmeye hakkı olduğu, milli varlığa karşı hak ve ödevlerde ortak olduğu belirtilmektedir⁵⁵⁹.

Vergi hukukunda kanun metnini yorumlamakla görevli hâkim veya yorumcu için amaçsal yorum yönteminde başvurulacak temel dayanak maddelerinden bir tanesi de Anayasamızın 10. maddesinde hüküm altına alınan “Herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz” kuralıdır. Yorum yapan hâkim veya yorumcu için dikkat edeceği bir diğer kural ise, Türkiye Cumhuriyeti’nin sosyal bir devlet olduğu gerçeğidir. Anayasamızın 73. maddesinde yer alan “herkes” ve “mali güce göre” ifadelerinin bütünlük içinde değerlendirilmesi vergi hukuku yorumcusuna farklı bir bakış açısı kazandırmaktadır⁵⁶⁰.

Anayasa Mahkemesi’ ne göre, mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Mali güç ilkesi, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. “*Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin*

⁵⁵⁷ TAYLAR Yıldırım, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukun da Hukuki Güvenlik İlkesi” Vergi Dünyası, S. 307, Mart 2007, s. 216.

⁵⁵⁸ ALANTAR Doğan, “Verginin Genelliği ve Mali Güce Göre Vergileme İlkeleri Nasıl Yorumlanmalı?”, Yaklaşım, S. 217, Ocak 2011, s. 55.

⁵⁵⁹ KAYHAN Mehmet, “Hukuk Devleti ve Eşitlik Perspektifinde Vergilendirmede Adalet”, Yaklaşım, S. 162, Haziran 2006, s. 220.

⁵⁶⁰ TOKAT Yakup, “Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Gelirler Bakımından Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkesine Uyum Düzeyi-II”, Yaklaşım, S. 157, Ocak 2006, s. 55.

*göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir*⁵⁶¹. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır⁵⁶².

Anayasanın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin insan haklarına saygılı bir devlet olduğu belirtilir. İnsan hakları, ödevlerin temeli ve kaynağıdır. Ödev ise, devletin kişilerin hak ve özgürlüklerini koruyup gelişmesine karşılık olarak onlardan talep ettiği hukuki ya da ahlaki yükümlülüklerdir. Kişileri maddi edime ilişkin hukuki bir yüküm altına sokan vergi de bu ödevlerden biridir. Bu bakış açısı, yorumda meşruiyetin temel ölçütlerini oluşturmaktadır.

2. Amaçsal Yorum Yöntemine İlişkin Yargı Kararları ve Vergi İdaresi'nin Görüşleri

Danıştay 9. Dairesi'nin 12.12.2002 tarih ve 2001/278 E., 2001/4848 K. sayılı Kararı ile LPG'li araçların diğer araçlara nispetle muayene harçlarını 20 kat daha fazla belirleyen 05.07.2000 tarih ve 2000/866 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK.) iptal edilmiştir. Karara göre, harçlar, kamu hizmetlerinden yararlananların bu hizmetler dolayısıyla hizmetin maliyetine bir ölçüde katılmak üzere ödedikleri

⁵⁶¹ BUDAK Tamer, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri", Vergi Dünyası, S. 308, Nisan 2007, s. 216; "Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." denilmektedir. Burada verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, yönetilenlere güçlü, etkin ve kapsamlı biçimde hukuksal güvencenin sağlandığı, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alındığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterildiği ve adaletli bir hukuk düzeninin gerçekleştirildiği devlettir. Hukuk devletinin öğeleri arasında eşitlik ilkesi de vardır. AYM.'nin 23.07.2003 gün ve 2003/48 E., 2003/76 K. sayılı kararı RG. 11.09.2004, S. 25580 <http://www.kararlaryenianayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 21.05.2014); AYM.'nin aynı yönde kararları için bkz. AYM.'nin 31.10.2013 gün ve 2013/72 E., 2013/126 K. sayılı kararı RG. 24.01.2014, S. 28892; AYM.'nin 31.10.2013 gün ve 2013/41 E., 2013/124 K. sayılı kararı RG. 28.12.2013, S. 2886 <http://www.kararlaryenianayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 21.05.2014).

⁵⁶² ÇİLİNGİR, s. 243.

meblağlardır. Gerek LPG'li gerekse diğer araçların muayenesinde hiçbir hizmet farkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla eşitlik ilkesi gereğince her iki tür araçtan da eşit tutarda harç alınması gerekmektedir. Bu gerekçe ile eşitlik ilkesine uygun olmayan BKK. iptal edilmiştir⁵⁶³.

Danıştay 9. Dairesinin bir başka kararında⁵⁶⁴, amaçsal yorumun vergi hukukundaki önemi ve gerekliliği "...vergi kanunlarının **en genel amacı** ödeme gücünü tespit etmektir. Dolayısıyla herhangi bir vergi normunun yorumlanmasında bu temel ilke göz önünde tutulmalıdır ifadesiyle anlatılmıştır. Bir diğer kararında⁵⁶⁵ ise; "...Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesiyle getirilen istisnanın **amacı da**, (...) toplum kültürüne katkıda bulunan, müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekarlar ve mucitlerin, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserlerinin devamını sağlamak, teşvik etmektir. Bu anlamda, davacının yapımcılığını ve sunuculuğunu üstlendiği bir programın kendisinin özgün yaratıcılığını içermesi ve bu program nedeniyle maddi haklar açısından korunması, bu çalışmanın eser niteliğinde olduğunu ve GVK.'nın 18. maddesinde de yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini göstermez" ifadelerine yer vermek suretiyle kanun hükmünün uyumsuzluk konusu olaya uygulanmasında onun amacından hareket etmiştir.

Vergi idaresi de tabii olarak gerektiğinde amaçsal yoruma başvurmaktadır. Örneğin, 12 No.lu Özel Tüketim Vergisi Sirkülerinde⁵⁶⁶ Özel Tüketim Vergisi Kanunu⁵⁶⁷ (ÖTVK.)'nin 7/2 maddesi çerçevesinde engellilerin araçlarında ÖTV istisnasının kapsamına ilişkin olarak, "**Anılan yasa hükmünün engellilerin sakatlıklarına göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç gütmesi söz konusu olmayacağından**, sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) sakatlığı olanlar için otomatik vitesin hareket ettirici özel tertibat olarak sayılması gerekmektedir" denilmek suretiyle kanun hükmünün amacı göz önüne alınmıştır⁵⁶⁸.

⁵⁶³ ÇİLİNGİR, s. 231.

⁵⁶⁴ Danıştay. 9. Dairesi'nin 02.04.2003 tarih ve 2002/6234 E., 2003/1083 K. sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 09.01.2014).

⁵⁶⁵ Danıştay. 4. Dairesi'nin 18.11.1998 tarih ve 1998/2246 E., 1998/4348 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 09.01.2014).

⁵⁶⁶ 12 No.lu Özel Tüketim Vergisi Sirküleri, 30.04.2010 tarihli ve ÖTV-2/2010-3 sayılı sirküler <http://www.gib.gov.tr> (Erişim Tarihi: 12.01.2014).

⁵⁶⁷ 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi kanunu, RG. 12.06.2002, S. 24783.

⁵⁶⁸ BATUN, s. 102.

3. Vergi Alacaklarına Faiz Uygulanması Konusunun Amaçsal Yorum Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Vergi alacaklarının geç tahakkuk etmeleri dolayısıyla meydana gelen kayıpların telafisi amacıyla uygulanan gecikme faizi, 1985 yılında yapılan kanun değişikliği ile VUK.' ta yer almıştır⁵⁶⁹. Kanunun genel gerekçesinde mükelleflerin vergilerini zamanında ve tam olarak ödemelerinin sağlanması ve bu suretle mükellefler arasında ortaya çıkabilecek eşitliğe aykırı durumların önlenmesinin hedeflendiği belirtilmiştir⁵⁷⁰. Gerçekten de tahakkukun gecikmesi dolayısıyla, devlet gecikmeye bağlı olarak zarara uğramaktadır⁵⁷¹. Yapılan düzenleme ile VUK.' un 112/3. maddesinde gecikme faizine ilişkin olarak yer alan hüküm şu şekildedir: *“Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla (4444 sayılı Kanununun 13/C-2 maddesiyle değişen ibare⁵⁷²)2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:*

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

⁵⁶⁹ 3239 Sayılı Kanun, RG. 11.12.1985, S. 18955.

⁵⁷⁰ “Mükelleflerin vergilerini tam ve eksiksiz olarak zamanında ödemelerini sağlamak gayesiyle gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme ile vergisini ödeyen mükellefle vergisini ödemeyen mükellef arasında, vergi ödemeyen lehine teşekkül eden rekabet eşitsizliğinin giderilmesi hedeflenmiştir”. 3239 Sayılı Kanun'un gerekçesi, http://www.gib.govtr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/BSMV/cilt_4_3239_sayili_kanun.pdf, s. 116.

⁵⁷¹ ÜSTÜN Ümit Süleyman, Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl: 25, Mart-Nisan 2013, Sayı: 105, s. 173.

⁵⁷² 4444 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu Ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG. 14.08.1999, S. 23786.

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.”

Getirilen bu düzenleme ile tahakkukun gecikmesine bağlı olarak devletin zaman kaybı dolayısıyla uğrayacağı zararın telafisi mümkün hale gelmiştir⁵⁷³. Devletin vergi alacağını zamanında tahsil edememesi halinde kamu hizmetlerinin aksayacağı, bu yüzden mükelleflerin vergilerini zamanında ödemelerinin sağlanması ve zamanında ödemeyenlere ise faiz uygulanmasının gerekli olduğu doktrinde vurgulanmaktadır⁵⁷⁴.

Gecikme faizinin gecikme zammı oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Gecikme zammı AATUHK.’nın 51. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, “*Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 1,40 oranında gecikme zammı tatbik olunur*”. Tahakkuk edip ödenecek aşamaya gelen kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi halinde, söz konusu alacaklara gecikme zammı uygulanmaktadır. Gecikme zammı AATUHK.ile 1954 ile sisteme girmiştir. Gecikme faizi ise 1986 yılından beri yürürlüktedir⁵⁷⁵.

Gecikme zammı, devletin uğramış olduğu gelir kaybı ile alacağının değerinde enflasyon sebebiyle ortaya çıkan azalmanın karşılığı niteliğinde bir fer’î kamu

⁵⁷³ ÜSTÜN, Faiz, s. 173.

⁵⁷⁴ SONSUZOĞLU Elif, **Türk Vergi Hukukunda Fer’î Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001, s. 1.

⁵⁷⁵ YALTI Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları – Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/ Değer Kayıpları”, Vergi Dünyası, S. 310, Haziran 2007, s. 21; Aynı makale için ayrıca bkz. YALTI Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları – Türk Yargıçları: Mülkiyet Hakkının İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, Danıştay 2007 İdarî Yargı Sempozyumu, http://www.danistay.gov.tr/insan_haklari_avrupa.htm.

alacağıdır⁵⁷⁶. Her ne kadar AATUHK. Tasarısı'nın gerekçesinde gecikme zammında faiz esasının kabul edilmediği belirtilse de⁵⁷⁷ gecikme zammı niteliği itibariyle temerrüt (geçmiş günler) faizine benzetilebilir⁵⁷⁸. Ancak, gecikme faizinin kamu alacağını enflasyona karşı korumanın yanı sıra, devlet parasının haksız şekilde tutulması sebebiyle menfaat elde edilmesinin önlenmesi amacıyla da uygulandığı belirtilmektedir⁵⁷⁹. Bu yüzden gecikme faizini özel hukuktaki temerrüt faizi ya da cezaî şart ile karşılaştırmanın doğru olmayacağını ifade eden görüş de bulunmaktadır⁵⁸⁰.

Gecikme zammı, muaccel hale gelmiş kamu alacaklarına muaccel oldukları andan itibaren uygulanırken, gecikme faizi sadece re'sen ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde, tahakkuk aşamasındaki gecikme dolayısıyla alınmaktadır⁵⁸¹. Gecikme faizinin zamanında tahakkuk ettirilmeyen verginin tazmini amacıyla alınan ek bir mali yükümlülük olduğu, ceza niteliği taşımadığı kabul edilmektedir⁵⁸².

VUK.'un 112/3. maddesinde düzenlenen gecikme faiziyle ilgili hüküm, anayasaya aykırılık iddiasıyla itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne

⁵⁷⁶ ÜYÜMEZ M. Erkan, "Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği", Vergi Sorunları, S. 253, Ekim 2009, s. 111.

⁵⁷⁷ "95 nci madde gecikme zammı için tasarı ile kabul edilen yeni esasları göstermektedir. Gecikme zamlarında faiz esasını kabul edilmeyerek, kanunla muayyen, gerek mükelleflerce, gerek memurlarca anlaşılıp hesap edilmesi kolay esaslar kabul edilmiştir. Filhakika faiz esasını ne mükelleflerimiz ve ne de bir kısım memurlarımız bakımından kolay anlaşılıp hesap edilebilecek bir usul olarak görülmemiştir". Bkz. AATUHK Tasarısı gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekliler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.

⁵⁷⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 127; SONSUZUĞLU, s. 22; "Temerrüt faizi ise, gecikme nedeniyle verilmesi gereken ve yasa hükmüne dayanan bir faizdir". SONSUZUĞLU, s. 6.

⁵⁷⁹ ÜSTÜN, Faiz, s. 176.

⁵⁸⁰ BAYAR İbrahim Nihat, "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cumhuriyetimize 80. Yıl Armağanı, C. 11, S. 3-4, Yıl 2003, s. 312.

⁵⁸¹ "Gecikme zammı muaccel hale gelmiş her çeşit kamu alacağına vade tarihini izleyen günden itibaren uygulandığı halde, gecikme faizi sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde uygulama alanı bulmaktadır; yani tarh edilmiş ve tahakkuk etmiş, ancak vadesinde ödenmemiş vergilere değil, hiç tarh edilmemiş veya eksik tarh edilmiş vergilere uygulanır". ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 129; KUMRULU, s. 239.

⁵⁸² KUMRULU, s. 239; SONSUZUĞLU, s. 73; Ancak karşı görüş de bulunmaktadır: "Mevcut uygulaması ile gecikme faizi bir mali yaptırımdan öte bir cezai yaptırım niteliği taşımaktadır. Gecikme faizi oranı genel olarak piyasa faiz oranından çok yüksek olarak belirlenmektedir. Özellikle ilave tarhiyatın normal vade tarihinden 3-4 yıl sonra yapılması halinde, gecikme faizi tutarı vergi ziyayı cezasından daha ağır külfet oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu niteliği itibariyle gecikme faizi fiilen ceza hüviyetine bürünmektedir. Bu durum da gecikme faizinin, vergi cezalarında olduğu gibi mükellefin kusuruna bağlı olarak uygulanmasını gerekli kılar". ÜREL, s.221-222.

getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin kararında gecikme faizinin niteliği üzerinde durulmuştur. Kararda faizin paranın fiyatı olduğu, parayı kullanan kimsenin parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerektiği vurgulanmaktadır⁵⁸³:

“Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kıstak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet câri harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır. Bu olumsuz etkiler, yüksek oranlı enflasyon dönemlerinde daha çabuk ve daha şiddetli olarak hissedilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesini değiştiren ve dava konusu bendi getiren 3239 sayılı Yasanın, yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği göz önünde tutulursa, Yasa

⁵⁸³ “Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, “paranın fiatı”dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine “faiz” ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, “bugünkü” ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın “yarına dönük” olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parası ödemeyen kimse ise bu imkânlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur. Bu temel neden, paranın değerini sürekli olarak kaybettiği enflasyon dönemlerinde ayrı bir önem kazanır. Dönem başında, kullanmaktan vazgeçilen ya da hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satın alma gücü; dönem sonunda; enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine ödenmesi gereken faiz; sadece belli bir dönem için yapılan fedakârlığın karşılığından ibaret olmayacak, aynı zamanda söz konusu dönemde paranın satın alma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufta bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satın alma gücü korunacaktır. İtiraz konusu “gecikme faizi”nin dayandığı ekonomik mantık budur... Mevduat faizinin % 65'i, kredi faizinin ise % 100'leri aştığı bir enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden “gecikme faizi” adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır”. AYM.'nin 27.09.1988 gün ve 1988/7 E., 1988/27 K. sayılı kararı, RG. 26.12.1988, S. 20031 <http://www.kararlaryenianayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 21.05.2014).

Koyucunun amacı açıkça ortaya çıkar... Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır”.

4. Vergi Yargısının Mükellefe İadede Faiz Ödenmesine Yönelik Yaklaşımı

Vergi yargısının mükellefe iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin yaklaşımını temelde iki dönemde ele almak mümkündür. İlk olarak, mükellefe iade edilecek vergilere faiz ödenmesine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 1999 yılından önceki dönem incelenmelidir. 1986 ile 1999 yılları arasında bu konuda verilen kararlar bulunmaktadır. İkinci olarak ise, mükellefe faiz ödenmesine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 1999 yılından sonraki dönem ele alınmalıdır. Bu dönemde ise temel sorun, bir önceki başlıkta da üzerinde durulduğu üzere, yargı kararı uyarınca mükellefe iade edilecek vergilerde, VUK.’un 112/4. maddesi hükmüne rağmen, faiz ödenip ödenemeyeceğine ilişkindir⁵⁸⁴.

a. 1999 Yılından Önceki Dönemde Vergi Yargısının Yaklaşımı

1999 yılından yani mükellefe iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin olan VUK.’un 112/4. maddesinin yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, devletin gecikme halinde gecikme faizi alırken mükellefe iadesi gereken vergilerde faiz ödememesi hususu vergi yargısının da önüne gelmiştir. Bu dönemde açılan davaların da hemen hemen hepsi yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz işletilmesine ilişkindir. Ancak bu dönemde iadede faiz ödenmesi talepleri reddedilmektedir.

1997 yılında Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nca verilen bir kararda faizin ancak bir sözleşme ya da kanun hükmüne dayanılarak talep edileceği belirtilmiş ve bir kanunî düzenleme bulunmadıkça faize hükmedilemeyeceğine karar verilmiştir. “*Niteliği gereği faiz ancak sözleşme ya da bir yasa hükmüne dayanılarak talep*

⁵⁸⁴ ÜSTÜN, *Faiz*, s. 195.

edilebileceğinden, vergi alacağıının kanunsuzluğundan bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesinin son fıkrasına göre mahkeme kararının geç infaz edilmesi halinde mümkün olup, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlüler lehine yasal faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığından yasal faiz yönünden bozma hükmüne uyulmaksızın verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir”⁵⁸⁵.

Vergi Dava Daireleri Kurulu 2001 yılında verdiği bir kararda da, yargı kararı uyarınca iade edilecek vergilerde, aynı gerekçeye dayanarak kanunî faiz talebinin reddini hukuka aykırı bulmamıştır⁵⁸⁶.

Diğer kararlarda da hep kanunda hüküm bulunmadığı için faize hükmedilemeyeceği vurgulanmaktadır⁵⁸⁷.

⁵⁸⁵ Bu olayda, kararında ısrar eden Ankara 1. Vergi Mahkemesi, mükellefe faiz verilmemesinin eşitliğe aykırı olduğunu haklı olarak vurgulamıştır: “İdare hukukunda, hizmetin yürütülmesi ve süreklilik kazanması açısından yönetime bir takım üstün yetkiler verilebileceği, oysa yargıda, taraflardan biri yönetim dahi olsa sözü edilen yetkilerin, yerini eşitlik ilkesine bırakacağı ve yargılama sırasında tarafların istemlerinin bu ilkeye uygun olarak karşılanacağı, bu bakımdan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinde olduğu gibi davanın taraflarından birine gecikme faizi alma ayrıcalığı tanınırken, diğer tarafın “kanunda herhangi bir hüküm bulunmadığı” gerekçesiyle bu haktan yoksun bırakılmasının hakkaniyete uygun olmadığı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin yasal faiz yönündeki gerekçesinin genel hukuk kuralları, eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle yasal faiz yönünden ilk kararında direnmiştir”. Bkz. DVDDGK’ nin, 06.03.1997 gün ve 1995/283 E., 1997/138 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 17.05.2014); ÜSTÜN, Faiz, s. 196.

⁵⁸⁶ DVDDGK, 07.12.2001 gün ve 2001/451 E., 2001/460 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 17.05.2014). Ancak aynı kararda bir karşı oyda, zararların tazminat yoluyla giderilmesi için açık bir kanunî düzenlemeye gerek bulunmadığı belirtilmekte, ayrıca idarenin kusurunun açık bulunduğu bahisle iadede faiz ödenmesi gerektiği vurgulanmaktadır: ““İdari Rejimi” kabul eden hukuk sistemlerinde idarenin hukuka aykırı davranışlarından dolayı idare edilenlerin uğrayacakları bu tür zararların tazminat yoluyla giderilmesi, Hukuk Devleti İlkesinin zorunlu gereğidir. Bunun için ayrıca bir yasal düzenlemeye ihtiyaç yoktur. İdari Yargının varlık nedenlerinden biri, idare edilenlerin idari işlem ve eylemlerden doğan zararlarını kendi iradeleriyle gidermeyen idari birimler aleyhine açılacak tazminat davalarının çözüme kavuşturulmasıdır... Bu açıklamalar karşısında; davada, hukuka aykırılığı yargı kararıyla sabit bulunan vergi tahsilatı dolayısıyla aksi yolda verilen davalı idarelerin kusuru açık bulunduğundan; ilk derece mahkemesi kararında, İdari Yargılama Usulü ilkelerine uyarlık görme olanağı yoktur. Bu nedenle, davacı isteminin kabulü ile Daire kararının faize ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği oyu ile çoğunluk kararının bu kısmına katılmıyoruz”.

⁵⁸⁷ “213 sayılı Vergi Usul Kanununda fazladan tahsil olunan verginin kanuni faizi ile birlikte iadesini öngören bir hükme yer verilmediğinden davacı bankanın ihtirazi kayıtla ödediği damga vergisi ve gecikme faizinin yasal faizi ile birlikte iadesi talebinin yerinde görülmediği...”. Danıştay 9.Dairesi’nin 22.05.1996 gün ve 1996/519 E., 1996/1886 K. sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr> ; “Vergi Usul Kanununun hiç bir maddesinde fazla tahsil olunan verginin kanuni faizi ile birlikte iadesini öngören bir hükme yer verilmediği, diğer taraftan davalı

b. 1999 Yılından Sonraki Dönemde Vergi Yargısının Yaklaşımı

Bu dönemde vergi yargısına taşınan husus, asıl tartışma konusunu teşkil eden yargı kararı uyarınca geri verilecek vergilere faiz uygulanıp uygulanamayacağına ilişkindir. Mükellefler kendilerine iade edilecek vergileri işleyecek faiziyle birlikte talep etmektedir. Bu dönemde vergi yargısında hâkimler birbirinden çok farklı kararlar vermektedir.

Bu dönemde temelde iki tür karar verilmektedir. İlki, yargı kararı uyarınca iade edilen vergilere faiz ödenmesine ilişkin olarak kanunda bir hüküm bulunmadığından faiz ödenmesinin mümkün olmadığıdır. İkinci olarak ise faizin niteliğinden hareket edilmekte ve faizin tazmin maksadının bulunduğu dolayısıyla yargı kararıyla iade edilecek vergilerde de mükellefe faiz ödeneceğidir. Ancak mükellefe iadede faiz ödenmesine dair kararların kendi içinde de bir yeknesaklık bulunmamaktadır. Bu kararların bazısında gecikme faizinin, bazısında da kanunî faizin uygulanması gerektiği belirtilmektedir⁵⁸⁸.

1-Yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilerde (mükellefin davayı kazanması halinde daha önce ödemiş bulunduğu verginin kendisine iadesinde), mahkemelerce verilen kararların ilk grubu, kanunda bu durum için faiz ödenmesinin düzenlenmediği gerekçesine dayanmaktadır. Bu durumda mahkemelerin sadece “*yasa ekranının öni*”ne baktıkları ve şeklen değerlendirmede buldukları ifade edilmektedir⁵⁸⁹. Bu yöndeki bir Danıştay kararında da kanunda hüküm bulunmadığı belirtilmekte, ayrıca söz konusu kaybın yargılama sürecinde meydana geldiği için idareye atfedilecek kusur bulunmadığı vurgulanmaktadır⁵⁹⁰.

*idareye bağlı Vergi Dairesi Müdürlüğünce tarhiyatın kısmen terkinine ilişkin kararın 14.12.1990 tarihinde tebliği üzerine 8.1.1991 tarihinde düzenlenen düzeltme fişine dayanılarak, 2577 sayılı Kanununun 28.maddesinde yazılı 60 günlük süre içinde fazla vergi, gecikme faizi ve gecikme zamlarının terkinini ile davacıya iadesi yolunda işlem tesis edildiğinin anlaşıldığı...”. Danıştay 3.Dairesi’nin 14.12.1993 gün ve 1992/1866 E., 1993/3667 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr>; “*Olay tarihi ve geri ödemenin yapıldığı tarih olan 30.6.1997’ de tazminat ve yasal faize ilişkin bir düzenlemenin de bulunmadığı...*”, Danıştay 4.Dairesi’ nin 24.02.2003 gün ve 2002/3283 E., 2003/514 K. sayılı kararı, <http://www..danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 17.05.2014).*

⁵⁸⁸ ÜSTÜN, *Faiz*, s. 197.

⁵⁸⁹ YALTI, s. 5.

⁵⁹⁰ Danıştay 4. Dairesi’nin 24.02.2003 gün ve 2002/3283 E., 2003/514 K. sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 17.05.2014).

İhtirazî kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tarh edilen vergiye karşı açılan davada İzmir 2. Vergi Mahkemesi olaya değişik bir açıdan yaklaşarak farklı bir karar vermiştir. Bu mahkeme tarhiyatı iptal ederken mükellefin ödediği vergileri VUK.’un 112/4. maddesine adeta kıyaslayarak, mükellefin ödemediği vergilerin tarihi, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarih olarak kabul etmiştir⁵⁹¹. Dosyayı temyizen inceleyen Danıştay 3. Dairesi ise, VUK.’un 112/4. Maddesinin, ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilerin dava konusu edilen kısmının mahkemece iadesine karar verilmesi halinde uygulanmasının imkânsız olduğuna hükmetmiştir⁵⁹². Ancak bu karar sonrası ilk derece mahkemesinin kararında ısrar etmesi⁵⁹³ üzerine dosya Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’na gelmiştir. Kurul, 2007 yılında verdiği kararda yargı kararları uyarınca iadede mükellefe faiz verilemeyeceğine hükmetmiştir. Bu karar, bu konuyla ilgili tespit edilen son genel kurul kararıdır. Bu karardan yaklaşık üç ay önce verilen 2006/287 karar numaralı genel kurul kararında ise VUK’un 112/4. maddesi hükmüne göre faiz ödeneceğine

⁵⁹¹ “Davacıdan fazla ve yersiz olarak tahsil edilen vergiye 213 sayılı Yasanın 112’nci maddesinin 4’üncü fıkrasına göre ödeme tarihini takip eden üç aylık sürenin sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihe kadar yasal faiz işletilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle, tahakkukun davaya konu edilen kısmını kaldırarak, ödeme tarihini takip eden üç aylık sürenin sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihe kadar işleyecek yasal faiziyle birlikte ret ve iadesine karar veren İzmir 2.Vergi Mahkemesinin 11.3.2004 gün ve 2003/499 E., 2004/158 K. sayılı kararı...”, Bkz. Danıştay 3. Dairesi’nin. 03.02.2005 gün ve 2004/912 E., 2005/295 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi. 17.05.2014).

⁵⁹² “Vergi mahkemesi kararları üzerine idarelerce yapılacak eylem ve tesis edilecek işlemler ile kararların uygulanmaması halinde izlenecek yolların kurala bağlandığı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28’inci maddesinden farklı bir konuyu düzenleyen, dolayısıyla mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadesi ve faiz uygulamalarıyla bir ilgisi de bulunmayan 213 sayılı Yasanın 112’nci maddesinin 4’üncü fıkrasına göre mükelleflere faiz ödenmesi haksızlığı veya yersizliği ilgililerce belgelenmesi nedeniyle iade edilen vergilere uygulanabileceğinden, davacının, ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden adına tahakkuk eden vergilerin dava konusu yapılan kısmının mahkemece iadesine karar verilmesi halinde uygulanması olanaksız olduğundan, faiz istemini, sözü edilen düzenleme kapsamında görerek yazılı gerekçeyle sonuçlandıran vergi mahkemesi kararının bu konudaki hüküm fıkrasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır”. Bkz. Danıştay 3. Dairesi’ nin. 03.02.2005 gün ve 2004/912 E., 2005/295 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi. 17.05.2014).

⁵⁹³ “Bozma kararına uymayan İzmir 2.Vergi Mahkemesi 23.2.2006 günlü ve E:2006/158, K:2006/150 sayılı kararıyla... idarenin hizmet kusurunun bulunduğu, ödenecek maddi tazminat miktarının da hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için üç aylık süreye isabet eden kısım hariç olmak üzere ödenmesi gerektiği gerekçesiyle faiz ödenmesine ilişkin hüküm fıkrasında ısrar etmiştir”. DVDDGK’nın 26.01.2007 gün ve 2006/182 E., 2007/3 K. sayılı kararı, Danıştay Dergisi, 2007, S. 116, s. 81.

hükmedilmiştir⁵⁹⁴. Genel Kurulun faiz verilmemesi gerektiği yönündeki kararı daha yeni tarihli olduğundan faiz verilmemesi yönündeki içtihadından vazgeçmediğini anlıyoruz⁵⁹⁵.

Bir başka davada, Danıştay 3. Dairesi “*Danıştay veya vergi mahkemeleri tarafından yükümlülere iadesine karar verilen vergilere, yükümlü lehine kanunî faiz uygulanmasını öngören bir düzenleme, gerek vergi kanunlarında gerekse 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almamaktadır*” gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararının faize ilişkin kısmını bozmuştur⁵⁹⁶.

Danıştay 9. Dairesi de, yargı kararları uyarınca iade edilmesi gereken vergilerde faize hükmedilemeyeceğini şöyle belirtmiştir: “*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112/4. Maddesine göre mükelleflere faiz ödenmesi ancak tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak bir vergi hatasından dolayı idarece re’sen ya da yükümlünün düzeltme istemi üzerine düzeltme fişi ile iade edilen miktarlar için mümkün olup, dava konusu yapılan ve Mahkemece iadesine karar verilen meblağlara uygulanmasına imkan bulunmadığından Mahkeme kararının yasal faize ilişkin kısmında isabet görülmemiştir*”⁵⁹⁷.

2- Yargı kararı uyarınca iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin kararlar da vardır. Bu kararlarda idarenin sorumluluğu için kanunî düzenlemeye gerek bulunmadığı noktasından hareket edilmektedir. Bu durum doktrinde hukuk devletinin esas alındığı ve “*yasa ekranının arkası*”na geçildiği şeklinde değerlendirilmektedir⁵⁹⁸.

Bu olayların birinde, ilk derece mahkemesi açılan davada, VUK.’ un 112/4. maddesindeki şartların oluşmadığını belirterek faiz talebinin reddine karar vermiştir.

⁵⁹⁴ ERMUMCU Osman, Yargı Kararıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması, Terazi Hukuk Dergisi, Kasım 2010, S. 51, s. 159.

⁵⁹⁵ ERMUMCU, s. 160.

⁵⁹⁶ “*2577 sayılı Yasanın 28’inci maddesinin 6’ncı fıkrasında yer alan; tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanunî gecikme faizi ödeneceği kuralı, davadan sonraki aşamaya ilişkindir... Herhangi bir yasal dayanağı bulunmaksızın faiz istemini yazılı gerekçe ile sonuçlandıran vergi mahkemesi kararının bu konudaki hüküm fıkrasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır*”. Danıştay 3.Dairesi’nin 02.12.2008 gün ve 2007/1279 E., 2008/3820 K. sayılı kararı, Danıştay Dergisi, 2009, S. 121, s. 152.

⁵⁹⁷ Danıştay 9.Dairesi’nin 23.12.2009 gün ve 2007/2830 E., 2009/5237 K. sayılı kararı, karar yayımlanmamıştır. Aynı karardaki karşı oyda ise hizmet kusuru oluşturan hukuka aykırı işlemlerden doğan zararların işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması ve dolayısıyla faiz ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Kararın alındığı kaynak ÜSTÜN, Faiz, s. 201.

⁵⁹⁸ YALTI, s. 5-6.

Dosya önüne gelen Danıştay 4. Dairesi de faizin tazminat niteliğinde olduğunu belirtmiş ve hukuk devletinde zararın faiz ya da başka bir ad altında tazminatla karşılanabilmesi için açık bir kanun hükmünün aranmasının düşünülemeyeceğini vurgulamıştır. Haksız yere haczedilen malların mükellefe iadesinde kanunî faiz uygulanması gerektiğine hükmetmiştir⁵⁹⁹. Bu kararda mükellefe iadede kanunî faiz ödenmesine karar verilmiştir. Danıştay'ın 7. Dairesi de bir kararında, aynı gerekçelerle mükellefe iade edilecek vergilerde kanunî faiz uygulanmasına hükmetmiştir⁶⁰⁰.

Danıştay 7. Dairesi daha sonra verdiği kararlarında da hep faizin tazminat niteliğinde olduğuna, hukuk devletinde zararın tazminatla karşılanabilmesi için açık kanun hükmüne gerek bulunmadığına vurgu yapmıştır. Aksi durumun, Anayasanın 125. maddesinde ifadesini bulan idarenin kendi fiil ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu kuralına aykırılık oluşturacağı da kararlarda belirtilmektedir⁶⁰¹.

⁵⁹⁹ “Olayda, davacı kurumun 1998 yılında kesinti yoluyla ödenen vergilerin çeşitli vergi borçlarına mahsubunu istediği, mahsup yerine getirildikten sonra 2003 yılında yapılan sınırlı inceleme sonucu mahsubu istenen kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bir kısmıyla ilgili belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle mahsup edilen vergilerin gecikme faiziyle birlikte tahsili için 9.2.2004 tarihli ödeme emirlerinin düzenlendiği, 10.2.2004 işlemle de, davacının Tokat Defterdarlığı Vakıflar Bölge Müdürlüğü saymanlığı nezdindeki alacağına haciz uygulandığı, haciz bildirisinin ise 26.1.2004 tarihinde düzenlendiği görülmüştür. Temyizen incelenen Mahkeme kararının davacı kurumun alacaklarına uygulanan haczin iptaline ve haczedilen miktarın iadesine ilişkin kısmı hukuka uygun bulunduğundan bu işlem nedeniyle davacının zarara uğradığı açıktır. Bu durumda davacının mahsup talebinin yerine getirilmesinden 5 yıl sonra yapılan inceleme üzerine mahsup işleminin kısmen haksız olduğu ileri sürülerek mahsubu istenen vergilerin süresinde ödenmemiş olduğundan söz edilerek hukuka ve yasaya açıkça aykırı işlemler nedeniyle haksız yere haczedilen miktarın davacıya iadesinde genel hükümler çerçevesinde faiz hesaplaması gerekli olduğundan Mahkeme kararının, haczedilen miktarın davacıya iadesinde faiz hesaplanamayacağına ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uyarlık görülmemiştir”. Danıştay 4. Dairesi’ nin 24.11.2005 gün ve 2005/963 E., 2005/2261 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 20.05.2014).

⁶⁰⁰ “Yargı, idare edilenlerin, kamu idaresinin idari nitelikteki eylem ve işlemlerinden doğan zararlarını, herhangi bir açık yasa hükmüne ihtiyaç duymaksızın, kusurlu veya kusursuz sorumluluk ilkelerine göre, giderme olanağına sahiptir. İdarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturacağı ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların, idare tarafından, kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edileceği, Danıştay’ ın öteden beri istikrarlı biçimde uygulanagelen içtihadıdır.... Hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması, açıklanan anayasal kuralın ve Hukuk Devleti İlkesinin gereğidir. Olayda; davacının ihtirazi kaydı, davalı idarece, kabul edilmeyerek yapılan tahakkukun Kanuna aykırılığının açık olması karşısında, Gümrük İdaresince bu şekilde gerçekleştirilen hukuka aykırılık, yukarıda açıklandığı üzere bir hizmet kusurudur. Dolayısıyla; davalı İdarenin, hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılaması zorunludur. Bu bakımdan; mahkeme kararının, yasal faiz isteminin reddine ilişkin hüküm fıkrasında da hukuki isabet görülmemiştir”. Danıştay 7.Dairesi’ nin 30.06.2005 gün ve 2001/4650 E., 2005/1507 K. sayılı kararı , <http://www.danistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 20.05.2014).

⁶⁰¹ ÜSTÜN, Faiz, s. 202; Danıştay’ın 7. Dairesi bir kararında bütün bu hususları tekrar ettikten sonra, devletin gecikme faizi aldığı durumlarda söz konusu olan zararın aynen mükellefler için de geçerli olduğu, dolayısıyla hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergilerin mükellefe iadesinde de

Danıştay 7. Dairesi'nin bir diğer kararında da hukuka aykırı olarak tahsil edilip mükellefe iade edilecek vergilerde, önceki kararın gerekçesiyle aynı olarak, eşitlik ve adalet ilkeleri gereğince gecikme faizi uygulanması gerektiğine hükmedilmiştir⁶⁰². Ancak ilk derece mahkemesi bozma kararına uymayıp ilk kararında ısrar etmiştir. Dosya önüne gelen Vergi Dava Daireleri Kurulu ise haksız tahsil edilen ihtirazî kayıtla ödenen vergilerin iadesinde faiz ödeneceğine hükmetmiştir. Ancak Kurul, mükellefin ihtirazî kayıtla yaptığı ödeme tarihinin, vergi idaresinin iade yükümlülüğünün doğduğu tarih olacağını ve bu tarihten sonraki üç ayın sonundan itibaren faiz hesaplanacağını da belirtmiştir. Ancak karardaki bir karşı oyda Danıştay 7. Dairesinin kararlarında belirtilen gerekçelerle mükellefe gecikme faizi oranında bir faizle verginin iade edilmesi gerektiği ileri sürülmüştür⁶⁰³. Diğer karşı oyda ise haklı olarak VUK.' un 112/4. maddesinin olayda uygulama alanı bulmadığı şu açıklamalarla ifade edilmiştir: *“112’nci maddenin (4) işaretili bendinin, yasa yapıcının amacı dışında yorumlanarak uygulanması, yorum sınırlarının*

anayasanın eşitlik ve adalet ilkeleri uyarınca gecikme faizi oranında faiz uygulanması gerektiğine hükmetmiştir: *“Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir”*. Dairenin bu kararında, diğer kararlardan farklı olarak kanunî faiz değil, gecikme faizi oranında faiz ödenmesine hükmedilmiştir. Danıştay 7. Dairesi'nin. 29.11.2005 gün ve 2002/1901 E., 2005/2955 K. sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 20.05.2014).

⁶⁰² *“Başka anlatımla; olayda, davacı lehine hükmolunacak faizin oranı, verginin tahsil edildiği tarih ile karar tarihi arasındaki süre için Vergi Usul Kanununun 112’nci maddesi uyarınca belirlenen gecikme faizinin oranına eşit olmak zorundadır”*. Danıştay 7. Dairesi'nin. 24.02.2005 gün ve 2001/1208 E., 2005/239 K. sayılı kararı, Danıştay Dergisi, S. 110, s. 222-223.

⁶⁰³ *“Davacı, faiz talebini, anılan fıkra hükmüne dayandırmış olmadığı gibi; danıştay yedinci dairesinin kararında da, uyumsuzluk, bu fıkra hükmüne dayanılarak çözülmüş değildir. Dolayısıyla; vergi usul kanununun 112’nci maddesinin, olayla ilgisi olmayan, 4’üncü fıkrası hükmünün davada uygulanamayacağı konusunda, mahkeme ile uzman daire arasında uyumsuzluk bulunmamaktadır. Mahkeme ile uzman Daire arasındaki uyumsuzluk, hukuka aykırılığı sebebiyle yargı yerince iptal olunan vergilendirme işlemine dayanılarak tahsil olunan verginin geri verilmesi sırasında, tahsil edildiği tarihten geri verileceği tarihe kadar faiz hesaplanmasının, bir yasa hükmü olmaksızın olanaklı bulunup bulunmadığına ilişkindir... Hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir”*. DVDDK'nın . 18.10.2006 gün ve 2006/87 E., 2006/287 K. sayılı kararı, karşı oy, Danıştay Dergisi, 2007, S. 115, s. 97-98.

*aşılması sonucunu doğurmuştur*⁶⁰⁴ Gerçekten de VUK.'un 112/4. maddesindeki faiz ödenebilmesi için aranan şartların, yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergiler için de uygulanması bir bakıma, vergi hukukunda kesinlikle söz konusu olamayacak şekilde kanun sınırlarının aşılarak kıyas yapılması anlamına gelmektedir⁶⁰⁵.

Görüldüğü üzere, yargı kararları uyarınca mükellefe iadesi gereken vergilere faiz uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin olarak vergi yargısı organları arasında bir görüş birliği bulunmamaktaydı. Bunun bir neticesi olarak neredeyse hemen her kararda karşı oyların bulunmasına rastlanmaktadır⁶⁰⁶.

c. Anayasa Mahkemesi Kararıyla İade Faizine İlişkin Düzenlemenin İptali

Vergi yargı organlarının bu konuda farklı farklı kararlara imza atmaları, uygulamayı hem içinden çıkılmaz bir hale, hem de birbiriyle çelişen tarzda kararlar verilmesine yol açmaktaydı. Yargı kararları arasındaki farklılık üzerine konu Anayasa Mahkemesi'nde iptal davası açılmıştır. Anayasa Mahkemesi kararında VUK.'un 112/4. maddesindeki mükellefe faiz ödenmesine ilişkin kuralı, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir⁶⁰⁷.

⁶⁰⁴ “İncelenen davanın konusu, tazmin borcu doğurabilecek olan bir miktar paranın tasarrufundan yoksun bırakılmaktan dolayı bir tazminat isteğine de ilişkin değildir. Dava, taşıt alım vergisini çekince ile ödeyerek, tahakkuk eden bu vergiye karşı açılan davada verilen tahakkukun kaldırılması yolundaki karar gereğince iadesi gereken verginin yasal faizi ile birlikte ödenmesine karar verilmesi istemiyle açılmıştır. Vergi mahkemesince verilen tahakkukun kaldırılması yolundaki karar, 2577 sayılı Yasanın 28 inci maddesi ve Anayasadan dolayı yerine getirilmesinden kaçınılamayacak yargı kararıdır. Bu karar gereğinin yerine getirilmesi için vergi idaresine hiçbir başka belge ibrazı gerekmediği gibi vergi idaresine üç ay gibi bir süre tanınması da söz konusu edilemez. Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 4'üncü bendinin, sözü ve öngörülüş amacına aykırı olarak yorumlanması suretiyle verilen bozma kararına yukarıda belirtilen nedenlerle katılmamıza olanak bulunmadığından ve temyiz isteminin reddi gerektiği görüşünde olduğumuzdan Kurulca verilen karara katılmıyoruz”. DVDDK'nın . 18.10.2006 gün ve 2006/87 E., 2006/287 K. sayılı kararı, karşı oy, Danıştay Dergisi, 2007, S. 115, s. 99.

⁶⁰⁵ ÜSTÜN, Faiz, s. 204.

⁶⁰⁶ ÜSTÜN, Faiz, s. 204.

⁶⁰⁷ Kararda şu hususlar belirtilmiştir: “İtiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların devlete olan güvenini sarsmaktadır”. Buna göre Mahkeme, bu düzenlemenin devletle vatandaş arasındaki sağlanması gereken menfaat dengesine aykırı olduğunu, bunun da kamu kurumlarının borcunu geciktirmesi için adeta teşvik unsuru taşıdığını belirtmiştir. Söz konusu durum, hukuk devletinde kesinlikle olmaması gereken bir şekilde, vatandaşların devlete olan güvenini sarsacaktır. AYM.'nin 10.02.2011 gün ve 2008/58 E.,

VUK.'un 112/4. maddesinde yer alan tamamlanması gereken bilgi ve belgelerden itibaren üç ay içinde iade edilmeme halinde faiz işleyecek olmasının kamu yararı ile alâkası bulunmadığı şu çarpıcı ifadelerle vurgulanmıştır: *“Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir”*. Ayrıca bu kural, *“kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır”*⁶⁰⁸.

Mahkeme, ilgili hükmü iptal ettikten sonra, iptal kararının yürürlüğe girmesini bir yıl ertelemiştir: *“Fıkranın iptali halinde sınırlı olarak yapılan ödemelerin dayanağını oluşturacak bir düzenleme kalmayacaktır. Doğacak bu hukuksal boşluk, iptal gerekçelerinde izah edilen kişilerin mülkiyet haklarında mevcut durumdan daha da geriye gidilmesine ve Anayasa gereği olması gereken durumdan daha da uzaklaşmasına sebep olarak kamu düzeni ve kamu yararını bozucu nitelikte olduğundan ...bu fıkraya ilişkin iptal hükmünün, kararın Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine, oybirliğiyle, 10.2.2011 gününde karar verilmiştir”*. Karar Resmî Gazete’de 14.05.2011 tarihinde yayımlanmıştır. Dolayısıyla iptal hükmü 14.05.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6322 sayılı Kanun’la⁶⁰⁹ 15.06.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere VUK.’un 112. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle maddenin 4. fıkrası yeni baştan düzenlenmiş, maddeye konuyla ilgili 5. fıkra eklenmiş, sonraki fıkra ise bu fıkradan sonra gelecek şekilde yeniden numaralandırılmıştır. Yeni düzenlemede vergi iadelerinde faiz ödenecek durumlar tasnif edilmiştir. Yeni düzenlemeye göre *“Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe*

2011/37 K. sayılı kararı, RG. 14.05.2011, S. 27934 <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr> (Erişim Tarihi: 21.05.2014).

⁶⁰⁸ ÜSTÜN, *Faiz*, s. 207.

⁶⁰⁹ 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 15.06.2012, S. 28324.

kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir”.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonrası maddede yapılan yeni düzenleme neticesinde mükellefe iade edilecek vergiler için üç farklı durum öngörülmüştür. İlk olarak fazla veya yersiz tahsilat mükelleften kaynaklanmışsa faizin başlangıç tarihi “*müracaat tarihi*”; diğer hallerde ise “*verginin tahsili tarihi*” esas alınmıştır. Vergi kanunları uyarınca iade edilecek vergilerde ise, eski düzenleme ile aynı şekilde “*mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren*” faiz ödeneceği hükme bağlanmıştır⁶¹⁰.

Mükellefin kendi hatasından kaynaklanan hallerde, faizin müracaat tarihinden itibaren işlemesi, kamu yararı ile bireysel yarar arasında olması gereken dengeye uygundur. Fazla veya yersiz tahsilden itibaren faizin işlemeye başlaması ileri sürülebilirse de, kamu yararı bu durumu engellemektedir. Bu yüzden söz konusu düzenleme olumludur.

İdare tarafından kaynaklanan sebeplerle fazla veya yersiz tahsil halinde de, tahsil tarihinden itibaren faizin işleyecek olması, gerek hukuk devleti gerekse mükellef hakları bakımından oldukça yerinde bir düzenlemedir⁶¹¹. Yapılan düzenlemenin, hem mükelleflerin mülkiyet haklarının ihlâlinin, hem de farklı içtihatların ortaya çıkmasının engellenmesi bakımından olumlu bir düzenleme

⁶¹⁰ ÜSTÜN, *Faiz*, s. 222.

⁶¹¹ ÜSTÜN, *Faiz*, s. 223.

olduğu ve mükellef hukukunun gözetilmesinde söylemden eyleme geçilen bir adım niteliği taşıdığı vurgulanmaktadır⁶¹².

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerde ise faizin işlemeye başlamasını mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihe bağlamak yerine aynen mükelleften kaynaklanan sebeplerle iadede olduğu gibi, başvuru tarihini esas almak daha doğru bir yaklaşım olurdu. Madem, mükelleften kaynaklanan sebeplerle iade halinde gerekli bilgi ve belgelerin başvuru dilekçesine eklenmesi ve faizin başvurudan itibaren hesaplanacağı düzenleniyor, bu düzenleme aynen vergi kanunları uyarınca iade edilecek vergiler için de hayli hayli yapılabilir. Bu iki iade sebebi arasında, faizin hesaplanmasındaki ayrılığı haklı gösterecek bir durum bulunmamaktadır⁶¹³.

E. EKONOMİK YAKLAŞIM VE GENİŞLETİCİ YORUMA İLİŞKİN VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI

Türk vergi yargısı mercilerinin kararlarında açıkça ekonomik yaklaşım ilkesinden hiç bahsedilmemiştir. Ancak, yargı kararlarının metinlerinde mahkemelerin, kanun hükümlerini ve vergilendirmeye ilişkin olayları yorumlama şekillerine bakıldığında dolaylı da olsa ekonomik yaklaşımı benimseyen çok sayıda karara rastlamak mümkündür⁶¹⁴. Danıştay 4. Dairesi' nin 10.1.1987 tarihli ve 1196/7 sayılı kararında⁶¹⁵ ekonomik yaklaşım ilkesinin etkinliği şu şekilde vurgulanmıştır: “Vergi hukukunda muamelenin ekonomik yönü önemli olup medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak, vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz.

1. Ekonomik Yaklaşım Konusundaki Farklılıklar

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın gerek idare, gerek yargı organları tarafından göz önüne alındığını gösteren ilgi çekici bir örnek “para faizsiz-ev kirasız”

⁶¹² BOZDOĞAN Mine Nur, “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, Maliye Dergisi, S. 162, Ocak – Haziran 2012, s. 236.

⁶¹³ ÜSTÜN, *Faiz*, s. 224.

⁶¹⁴ BATUN, s. 107.

⁶¹⁵ YILMAZ, s. 1761; Danıştay Dergisi, Sayı: 32-32, s. 363; BATUN, s. 107.

sözleşmelerinde tarafların gelir vergisi yükümlülüklerine ilişkindir. Bu sözleşme ile taraflardan biri, diğerine bir gayrimenkulün kullanılmasını kirasız olarak devretmekte, karşı taraf ise ona faizsiz ödünç para vermeyi üstlenmektedir. İki tarafın da amacı vergi doğuran olayın meydana gelmesini önleyerek vergiden kaçınmaktır. Ancak sözleşmenin tarafları, GVK. hükümleri çerçevesinde birbirlerine karşılıklı olarak para ile ölçülebilir çıkar sağlamaktadır. Tarafların özel hukukun karma sözleşme biçimini kullanmaları, gerçek ekonomik durumun gizlenmesi sonucunu doğurmaktadır. İdare ve yargı organları paranın faizsiz evin kirasız olduğunu kabul etmeyerek taraflar adına gelir vergisi tarh edilmesine karar vermektedirler⁶¹⁶.

Gayrimenkullerin ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile temlik bir ivaza yani karşılığa dayandığı için veraset ve intikal vergisinin konusu dışındadır. Karı-koca, evlilik sözleşmesi gereği birbirlerine ölünceye kadar bakmakla yükümlü oldukları halde, gayrimenkullerini birbirlerine karşılıklı olarak ölünceye kadar bakma sözleşmeleri ile devrederek veraset ve intikal vergisinden kaçınmaları ekonomik yaklaşım ilkesi gereği mümkün değildir⁶¹⁷. GVK.'nın 73. maddesinin uygulanmasında, sahibi bulunduğu konutu amcasına tahsis etmesi halinde emsal kira bedeli ödeyecek olan yeğenin, bunu babasına tahsis etmesi, babasının da kardeşine tahsis etmesinde vergisel kaygılarla işlemin tarafları değiştirilmektedir⁶¹⁸. Sahibi bulunduğu hisse senetlerini damadına bağışlamak isteyen kayınpederin bunları kızına, kızının da eşine bağışlamasında işlemin tarafları alt vergisel nedenlerle değiştirilmektedir. Çocuksuz bir çiftin, yeğenlerini evlatlık olarak alıp, mirasın intikalinde vergisel avantaj sağlamaları da benzer bir durum olarak değerlendirilebilir⁶¹⁹.

Ekonomik yaklaşıma örnek teşkil etmesi bakımından önemli bir karar da Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 1970/6217 E. sayılı karardır. Bir ticari işletmeye ait kamyonun mülkiyeti muhafaza kaydıyla noterde satılması, ancak fatura düzenlenmemesi nedeniyle yargı kararına konu olan uyuşmazlıkta, vergi idaresi, fatura düzenlenmemiş olması nedeniyle vergi cezası kesmiş; kamyonu satan ticari

⁶¹⁶ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 25.

⁶¹⁷ Danıştay. 7. Dairesi'nin 13.01.1987 tarihli ve 1985/64 E, 1987/5 K. sayılı kararı, ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 26-27.

⁶¹⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 26.

⁶¹⁹ AKKAYA, s. 31-32; BATUN, s. 108.

işletme sahibi de mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışın özel hukuk anlamında kesin satış sayılamayacağı, dolayısıyla da fatura kesilmesini gerektiren bir işlem olmadığı gerekçesiyle kesilen cezaya itiraz etmiştir. Danıştay 4. Dairesi kararında, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışın özel hukuk anlamında kesin bir satış olmadığını kabullenmekle beraber, bu tür satışın ticari ve mali bilanço üzerindeki etkilerini de dikkate alarak, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışı vergi hukuku açısından kesin satış olarak değerlendirmiş ve cezayı onamıştır. Karar, bir özel hukuk kavramının vergi hukukunda, özel hukuktaki anlamından bağımsız olarak iktisadi içeriği ile anlaşılacağına vurgulaması bakımından ilginçtir⁶²⁰.

2. Genişletici Yorum Konusundaki Farklılıklar

VUK.'un 323. maddesinde şüpheli alacakların taşınması gereken şartlar sayıldıktan ve bunlar için karşılık ayrılabilmesi belirtildikten sonra, teminatlı alacaklarda bu karşılığın, teminattan geriye kalan miktara inhisar edeceği hükme bağlanmıştır. Şahsi kefaletin bu maddede belirtilen “teminat” kapsamında olup olmadığı tartışılabilir. Buradaki teminat kavramının, hukuk dilinde aynı ve şahsi olarak sınıflandırılan teminatın her şeklini kapsayacak şekilde değerlendirmek genişletici yoruma örnek teşkil etmektedir.

GVK.'nın mükerrer 80. maddesinin 1 numaralı fıkrasında ivazsız olarak iktisap edilenlerle tam mükellef kurumlara ait olup iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmemesi öngörülmüştür. Bilindiği üzere geçici ilmühaberler anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetlerdir. Sahiplerine genel kurul toplantılarına katılmak, oy kullanmak, kâr payı almak gibi pay sahipliği haklarını kazandıran ilmühaberler, ilgili anonim şirketçe hisse senetleri düzenlenip ortaklara teslim edildiği anda geçerliliğini kaybetmektedir.

İlmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, GVK.'nın hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerektiğine dair, vergi idaresi

⁶²⁰ AKKAYA, s. 71; BATUN, s. 108.

tarafından 232 Seri no.'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği⁶²¹ ile yapılan yorum, genişletici yorumun tipik bir örneğidir.

Kıyasa yol açan bir genişletici yoruma KVK.'dan örnek verilebilir. KVK.'nın örtülü sermayeyi düzenleyen 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması öngörülmüştür. KVK.'nın 12/7 maddesinin lafzı son derece açık ve anlaşılırdır. Burada, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, sadece iki kanunun (Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının) uygulanmasında kar payı veya ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu fıkra, “Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları” tahdidi olarak sayılmıştır. Hal böyleyken, “söz konusu fıkra belirtilen kur farkı hariç faiz ve benzeri ödemeler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında da kar payı (dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar) sayılmalıdır.” demek, artık genişletici yorumun ötesine geçerek kıyas yoluyla hüküm ihdas etmek anlamına gelir. KVK.'nın 12. maddesinin 7'nci fıkrasında; “Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında” ibaresi yerine “vergi kanunlarının uygulanmasında” ibaresi kullanılsaydı, lafzi yorumla bu sonuca ulaşılabilirdi⁶²².

III. VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FAKLILIKLARININ NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Vergi hukukunun pratikte gerçekleşen bir özelliği şudur; verginin ve vergiyi ilişkin olayların bir tarafı mükellef, bir tarafı da vergi idaresidir. Yani olay devletle vatandaş arasında cereyan etmektedir. Bu ilişkide önem arz eden husus, özellikle yorum gerektiren bazı hadiselerde vergi idaresinin hem iddia makamı niteliğinde hem de infaz memuru niteliğinde olmasıdır. Bu durum özellikle ihtiyati tedbir uygulamalarının olduğu hallerde daha belirgin bir biçimde kendini göstermektedir.

⁶²¹ 232 Seri no.'lu GVK Genel Tebliği, RG. 23.03.2000, S. 23998.

⁶²² BATUN Mehmet, “Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farklarında KDV”, Vergi Dünyası, Mayıs 2009, S. 333, s. 129.

Vergi idaresi aynı zamanda bazı ihtiyati tedbir kararlarını uygulamakta görevli ve yetkili bir mercidir.

Vergi idaresi, yaptığı tarhiyat işlemi henüz uzlaşma ile kabul veya yargı süreçlerinden geçerek kesinleşmeden ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi birtakım müesseseleri uygulayarak adeta müeyyidelendirme gücüne sahip bulunmaktadır. Üstün olan devlet karşısında bireylerin sahip olduğu tek güvence ise yargısal denetimdir, ancak ihtiyati tedbir uygulamaları gibi bazı uygulamalarda ise yargısal denetim ve yargı güvencesi de yeterince hızlı olmadığı gibi yeterli etkinliğe de sahip bulunmamaktadır. Bu yüzden idare tarafından ileri sürülmüş bir iddianın temelindeki yorumlarda sağlıksızlık, sakatlık veya ispatların yetersizliği büyük önem kazanmaktadır, çünkü vergi idaresi tarafından yapılan yanlış bir yorum sonucunda sakat bir şekilde ortaya çıkan tarhiyat işlemlerinde mükellef açısından son derece kötü sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

A. VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FAKLİLİKLERİNİN NEDENLERİ

Yorum konusunda en önemli sıkıntıların başında vergi sistem ve mevzuatı gelmektedir. Vergi kanunları genel olarak uygulanabilir metinler olmaktan uzaktır⁶²³. Burada önem arz eden konulardan biri, devlet kaynaklı yorumlarda ciddi anlamda bir uyumun olmamasıdır. İdari birimler ile denetim birimleri arasında, denetim birimlerinin kendileri arasında hatta denetim elemanları arasında bile birbirinden çok farklı, telif edilemeyecek nitelikte yorumlar ortaya çıkmaktadır. Bu durum doğal olarak mükellefin hangi yoruma uyacağı sorununu ve keyfi bazı uygulamaları da beraberinde getirmektedir. Bu yüzden Anayasada güvencesini bulan bir hukuk devletinde yorum konusundaki en önemli kıstas, Anayasa’da ifadesini bulan “verginin kanuniliği ilkesi ve kıyas yasağı” olmalıdır.

Bununla birlikte; vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından yorum yapılırken; vergi hukukunda kabul edilen yorum yöntemlerine ve VUK. 3. maddede belirlenen ilkelere uyulması gerekmektedir. Aksi halde yapılan yorumlar kanun

⁶²³ Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010, Tüsiad Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi-II, Aralık 2011, Yayın No: Tüsiad- T/2011-12/520, s. 53, <http://www.tusiad.org.tr> (Erişim Tarihi: 13.11.2013).

uygulamalarının amacının dışına çıkmasına neden olabilecektir. Belirli konularda vergi idaresinin yaptığı yorum ile vergi yargısının yaptığı yorum birbiri ile çelişebilmektedir. Bu çelişki yorum ilkelerine uymamaktan kaynaklandığı gibi, vergi idaresinin kapsamlı yorum yapması ve vergi yargısının olayına özgü yorum yapmasından da kaynaklanabilmektedir.

Vergi idaresinin tutumundan kaynaklanan uyuşmazlıklar; vergi kanunlarının farklı yorumlanması, uygulanması veya kanunların uygulanmamasından meydana gelmektedir. Mükellef kaynaklı uyuşmazlıklar ise; vergi kanunlarının farklı yorumlanması ve uygulanması, eksik uygulanması veya uygulanmamasına yönelik görüş farklılıklarına dayanmaktadır.

Yargı kararlarının idare aleyhine sonuçlanmasında etkili olan faktörlere baktığımızda genellikle şu tespitlerde bulunmak mümkündür⁶²⁴:

Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler karşısında tarafların bu değişikliklere yeterince ön hazırlıklı olmaması,

Vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki iletişim kopukluğu nedeniyle kanunların farklı yorumlanması (Örneğin; serbest delil sistemi ve ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi yargısı organlarınca tam olarak benimsenmemesi gibi),

İdarenin bir konudaki yargı kararını sadece o işlem için uygulayarak benzer konulardaki işlemlerde bu kararı göz önünde bulundurmaması,(Örneğin kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmasının hukuka aykırı olduğu gerekçesi ile verilen iptal kararlarının ardından Maliye Bakanlığı mahkeme kararlarının uygulanmasına yönelik çelişkili görüşler beyan etmiştir⁶²⁵. Zonguldak Vergi Mahkemesi⁶²⁶ ve Ankara 3. Vergi Mahkemesi⁶²⁷,nde

⁶²⁴ ARMAĞAN Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, S. 156, Ocak- Haziran 2009, s. 216.

⁶²⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: ÜSTÜN Ümit Süleyman-ÖNEL Süleyman, “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Personeline Tahsis Ettiği Kamu Konutları Kira Bedeli Üzerinden Katma Değer Vergisi Alınabilir mi?”, Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ’a Armağan Kitap, Okan Üniversitesi, Eylül 2011, Es Yayınları, s. 291-312.

⁶²⁶ Türkiye Taşkömürü Kurumu Genel Müdürlüğü’nün bir personeline tarafına tahsisli lojman için Aralık 2006 dönemi için kira bedelinden katma değer vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin işlemin, personele tahsis edilen konutların katma değer vergisine tabi olmadığı gerekçesi ile iptali ve kesilen KDV.’nin tarafına iadesi talepli olarak kurum aleyhine açılmıştır. Söz konusu davada mahkemece “(KDVK.’nin) “Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu TTK Genel

açılan davalarda kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmasının hukuka uygun olmadığına hükmedilmiştir. Zonguldak Vergi Mahkemesi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na verilen cevapta söz konusu mahkeme kararının sadece davacı bakımından sonuç ifade edeceği yani davacıdan kesinti yapılmayacağı belirtilmiştir. Ankara 3. Vergi Mahkemesi kararı ile ilgili olarak ise, söz konusu kararın yalnızca Ağustos 2007- Ocak 2008 dönemlerine ait kira bedelleri üzerinden tahsil edilen KDV.'nin iadesine ilişkin olduğu, bu dönemler dışında tahsil edilen ve ileride tahsil edilecek KDV.'ye şümulünün olmadığı belirtilmiş ve davacı da dahil olmak üzere tüm personelden kesinti yapılmasına devam edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı nitelikteki mahkeme kararları karşısında

Müdürlüğü' nün bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir" ifadelerine yer verilerek davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline ve kesilen KDV'nin iadesine karar verilmiştir. Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin 30.11.2007 gün ve 2007/158 E., 2007/757 K. sayılı kararı ÜSTÜN-ÖNEL, s. 300. Mahkemenin bu kararına karşı davalı KİT tarafından Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraz yoluna başvurulmuş, mahkeme, yapılan itirazın reddine ve yerel mahkeme kararının onanmasına karar vermiştir. "İncelenen olayda her ne kadar davalı kurum vekilinin itirazın inceleme safhasında dava dosyasına ibraz ettiği bilgi ve belgelerden kurum lojmanlarının aktif hesaplarına kayıtlı olduğu anlaşılmalı davalı kurum, 3065 sayılı Kanun' un 1/3-g fıkrası kapsamında yer almayıp, hukuki statü itibarıyla iktisadi kamu tüzel kişiliği niteliğinde bulunmakla birlikte yukarıda anılan Maliye Bakanlığınca verilen yetkiye istinaden yayımlanan 9 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 8/b maddesinde sarıh olarak, personele sağlanan menfaatler arasında sayılan konut tahsisinin katma değer vergisi uygulamasından istisna olduğunun düzenlenmiş olması ve belirtilen düzenlemede, bunun dışında teslim ve hizmeti veren hukuki kişiliğin statüsü ve tahsis edilen konutun iktisadi işletmeye dahil olup olmaması konusunda herhangi bir ayırımı yer verilmediği gözetildiğinde itiraza konu kararda bu gerekçeyle hukuka aykırılık görülmemiştir." Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi'nin 14.05.2008 gün ve 2008/276 E., 2008/274 K. sayılı kararı ÜSTÜN-ÖNEL, s. 301.

⁶²⁷ Türkiye Elektrik İletim A.Ş Genel Müdürlüğü' nün (TEİAŞ) bir personeline, tarafına tahsisli lojman için Ağustos 2007- Ocak 2008 dönemi kira bedellerinden (kira ve yakıt bedeli) katma değer vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin işlemlerin iptali ve KDV'nin iadesi talepli olarak kurum aleyhine dava açılmıştır. Dava sürerken mahkemece husumet tevcihi kararı verilerek husumet mevkiine Gelir İdaresi Başkanlığı getirilmiştir. Açılan bu davada mahkemece "Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu (kurumun) bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir" ifadelerine yer verilerek davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline ve kesilen KDV'nin iadesine karar verilmiştir. Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin 20.12.2008 gün ve 2008/175 E., 2008/1817 K. sayılı kararı.

Söz konusu mahkeme kararına karşı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından itiraz yoluna başvurulmuş; fakat itiraz reddedilerek mahkeme kararı onanmıştır. Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin 03.12.2009 gün ve 2009/7579 E., 2009/7525 K. sayılı kararı ÜSTÜN-ÖNEL, s. 301-302.

Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya yönelik olarak verilen bu iki görüş birbiri ile çelişmektedir. Bu durum hukuka uygun olmadığı gibi mahkeme kararlarını da etkisizleştirmeye yol açmaktadır.)

Bazı vergi kanunlarının yürürlüğe girmesinde hakkaniyet ilkesinin göz ardı edilerek uygulanması sonucunda bu işleme karşı yargıya başvurulması ile yargı sayesinde hakkaniyet ilkesine aykırı olduğu kararının verilerek idari işlemin uygulanmasına son verilmesi.

B. YORUM FARKLILIKLARININ AZALTILMASI İÇİN VERGİ İDARESİ TARAFINDAN ALINABİLECEK TEDBİRLER

Vergi uyuşmazlıklarının hem ortaya çıkışının önlenmesi hem yargıya taşınan davaların sayısının azaltılması hem de yargı kararlarının idare lehine sonuçlanmasının sağlanması, vergi idaresinin alacağı bazı tedbirlerle mümkün olabilecektir.

Mevzuata açıkça aykırı nitelikte idari işlemlerin yapılmaması, davaların tüm kanun yolları tüketilene kadar devam ettirilmemesi, yeni kanuni düzenlemelere yönelik açıklama gerektiren konularda idarenin gerekli düzenleyici işlemleri zamanında yapması, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde diğer idari yolların da etkinleştirilmesine yönelik mükelleflerin bilgilendirilmesi veya ikna edilmesine ilişkin etkin önlemler alınması ve bu konuda gerekli düzenlemelerin yapılması, vergi idaresi personelinin hizmet içi eğitimi ile güncel gelişmeleri izlemesinin sağlanması ve personel kalitesinin artırılmasına çalışılması gibi önlemler vergi idaresi tarafından alınabilecek tedbirler arasında sayılabilir ve bu tedbirleri artırmak da mümkündür. Sayılan bu tedbirler içinde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinin kolaylaştırılmasının hem mükellef hem de vergi idaresi yönünden sağladığı pek çok fayda söz konusudur⁶²⁸. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümü ile birlikte uyuşmazlık sona ermekte ve olay kısa yoldan çözüme kavuşmuş olmakta, emek ve zaman kaybı önlenerek bazı giderlerin önlenmesi sağlanmakta,

⁶²⁸ TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”, Vergi Dünyası, S. 309, Mayıs 2007, s. 119.

mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkiler olumlu yönde gelişerek karşılıklı güven ve anlayış sağlanmış olmaktadır⁶²⁹.

Bununla birlikte kanun tasarı ve tekliflerini kaleme alan kişilerin özel bir gayret harcayarak, kullandıkları dil, üslup ve benzeri konularda hassas olmaları, gerekçeleri detaylı ve doğru bir şekilde hazırlayarak vergi hukuku alanındaki yerleşmiş deyimleri kullanmaları, kanunlaşma sürecinde değişiklik önermelerinin komisyon aşamasında yapılması alınacak tedbirler arasında sayılabilir.

Yorum konusunda vergi idaresine düşen görevlerden biri de, standartları ve çerçevesi belirli, hesap verebilen dünya ölçülerine uygun bir denetim sisteminin ve denetim mekanizmasının kurulmasının sağlanmasıdır.

Yorum yapılırken, soyut hukuk kuralı somut olaya uygulanır yani kanun hükmü yorumlanır, vergiyi doğuran olay nitelendirilir. Denetim elemanları tarafından aynı konuda farklı yorumların yapılmasının ana nedeni, olaya bağlı yapılan yorum nedeniyledir. Bir kanun “efradını cami, ağyarını mani” olmalıdır yani kapsamı gereken bütün unsurları kapsayan, dışlaması gereken her şeyi dışlayan olması gerekir. Kanunlarımız böyle olursa yorum kargaşası da ortadan kalkacaktır⁶³⁰.

Danıştay Kanunu⁶³¹, nun 42. Maddesine göre, Danıştay Birinci Dairesi’ nin görevlerinden biri, Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve tekliflerini inceleme ve görüş bildirme görevidir. Vergi idaresinin hatalarından biri de, mukteza, sirküler hazırlanırken Danıştay Birinci Dairesi’ nin görüşüne başvurmamasıdır. Bu dairenin görüşüne kanun tasarı ve teklif halinde iken başvurulması yorum konusundaki hukuki karmaşayı bir miktar önleyebilecektir.

Ayrıca kanunî veya idarî bir düzenleme yapılırken sadece hazine yararına ağırlık verilmemeli, bireylerin yararı da dikkate alınarak kamu yararı gerçekleştirilmeye çalışılmalıdır⁶³². Kamu yararı, bir bakıma tüm toplumun yararını ifade etmektedir. Hazinenin korunması tüm toplumun yararınadır denilebilir. Ancak toplumun bireylerden oluştuğunun ve her bir bireyin menfaatinin de dikkate

⁶²⁹ KIZILOT, s. 66.

⁶³⁰ Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu, s. 66.

⁶³¹ 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, RG. 20.01.1982, S. 17580.

⁶³² ÜSTÜN, *Rüçhan*, s. 240.

alınmasının, toplumun daha sağlıklı bir yapıda kalmasına katkı sağlayacağı unutulmamalıdır. Bu itibarla yorum yapılırken somut olayın durumuna göre, kamu yararı bakımından bazen hazinenin bazen de bireylerin menfaatinin biraz daha ön plana alınması gerekebilir. Bu yüzden idare tarafından yorum yapılırken hazine yararı ile birey yararının kesiştiği ideal nokta olan kamu yararına en uygun yoruma ağırlık verilerek menfaatler dengesinin sağlanmasına çalışılmalıdır.

C. YORUM FARKLILIKLARININ AZALTILMASI İÇİN YARGI TARAFINDAN ALINABİLECEK TEDBİRLER

Kanun metinlerinin yorumlanmasında vergi idaresinin yanı sıra yargıya, üniversitelere, meslek odalarına ve sivil toplum kuruluşlarına da görev düşmektedir. Bu kurumların birbiriyle temas haline geçerek yorum gerektiren konularda sürekli bir görüş alışverişi içinde bulunmaları özellikle yargı ile vergi idaresinin yapılacak olan birtakım düzenlemeler öncesinde veya düzenlemelerin yorumlanması konusunda karşılıklı iletişim içinde olmaları önemli bir adım olacaktır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi yargısı tarafından alınabilecek tedbirler konusunda ise şu tespitlerde bulunmak mümkündür.

Vergi yargısında bilirkişi müessesesinden yararlanmada konunun uzmanı olan kişilerin atanması, vergi hukukunun diğer hukuk dallarında var olan ilkelerle desteklenmesinin sağlanmasına yönelik yargı kararlarının verilmesinin sağlanması, mahkemeler ve üst yargı mahkemelerinin daireleri arasında içtihat birliğinin sağlanarak aynı konuda farklı kararların alınmasının en aza indirgenmesinin sağlanması gibi tedbirler sayılabilir.

Vergi mahkemelerinde görev yapan hâkimlerin hukuk mezunu olmasına ağırlık verilerek vergi uyuşmazlıklarının hukuk nosyonuna sahip hâkimler tarafından çözüme kavuşturulmasının sağlanması da bu konuda alınabilecek tedbirler arasındadır.

İdari yargıda hâkimin hükmüne esas aldığı belgeleri taraflara göndererek savunma alması şeklinde bir düzenlemeye yer verilmediğinden savunma hakkı kısıtlı kalmakta ve bu durum da idare ile yargı kararları arasında uyumsuzluğa yol

açmaktadır. Ayrıca idari yargılamada duruşmaların fazla bir öneminin olmaması da savunma hakkını kısıtlayıcı niteliktedir. Çoğu zaman duruşmayı yapan hâkim ile kararı veren hâkim farklı olduğundan kararlar istenilen nitelikte olamamaktadır. Danıştay aşamasında Danıştay savcısının görüşünün mükellefe tebliğ edilmemesi AİHM'ye göre adil yargılanma ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁶³³.

Vergi yargılamasında adli yargı hâkimi ile vergi yargısı hâkiminin farklı karar vermesi de yorum konusunda farklılıklara yol açmaktadır⁶³⁴. Mesela ceza mahkemesi hâkimine göre tarhiyata konu olan faturalar sahte iken, vergi mahkemesi hakimine göre tarhiyata konu faturalar sahte değildir. Burada farklı kararlar olmasının nedenlerinden biri, içeriği itibariyle yanıltıcı belgenin inceleme yönteminden kaynaklanan yani bir belgenin içeriği itibariyle yanıltıcı olup olmadığını anlamak için başvurulan yöntemden kaynaklanmaktadır. Vergi mahkemesi hakimi idari yargılama usulünde hakim olan resen araştırma ilkesini kullanarak karar verirken, ceza mahkemesi hakimi belge ve defterleri getirtip bilirkişiye göndererek bilirkişinin yaptığı inceleme sonucuna göre karar vermektedir. Sahte fatura şekline bakılarak anlaşılmaz, çünkü sahte fatura VUK. hükümlerine uygun olan belgedir, başka bir hukuki muameleyi yansıtır ama gerisindeki gerçek ekonomik olayı yansıtmaz. Bunun tespiti için karşıt inceleme yapılması gerekir yani mükellefin faaliyetlerinin durumuna, organizasyonuna, işçi çalıştırıp çalıştırmadığına, makinelerine, üretim yapıp yapmadığına bakılması gerekmektedir⁶³⁵. Bu ölçütlere göre bir belgenin gerçekten mal teslimini ya da hizmet ifasını içerip içermediği belirlenebilir. Bu tespiti normal şartlarda bilirkişi yapamaz, vergi mahkemesi hâkimi de ancak inceleme elemanının yapmış olduğu incelemelere göre sonuca varmaktadır.

Vergi davalarında hâkimlerin karar verme yetkisinin sınırlarını belirleyen ölçütlerden biri de vergi mahkemesinde acılan davaların niteliğidir⁶³⁶. Vergi davalarına ilişkin yargı kararlarının büyük bölümünde yargı organları Anayasa'nın

⁶³³ YALTI Billur, "Bir Danıştay Kararının Ardından Adil Yargılanma Hakkı", Vergi Dünyası, S. 305, Ocak 2007, s. 10.

⁶³⁴ BAYKARA Bekir, "Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi", Vergi Dünyası, S. 323, Temmuz 2008, s. 5.

⁶³⁵ Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu, s. 53.

⁶³⁶ KAPLAN Recep, "Vergi Davalarında Hâkimin Karar Verme Yetkisinin Sınırları", Vergi Dünyası, S. 375, Kasım 2012, s. 103 <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/11/Vergi-davalar> (Erişim Tarihi: 23.05.2014).

125. Maddesi⁶³⁷ ile İYUK⁶³⁸, un 2. Maddesinde⁶³⁹ yer alan hükümlerine aykırı bir biçimde vergi makamlarının idari işlemlerini iptal etmekle kalmayıp vergi davalarını kategorik olarak tam yargı davası olarak değerlendirerek idarenin nasıl davranması başka bir ifadeyle ne tür bir idari işlem tesis etmesi gerektiği noktasında hüküm tesis etmekte hatta idare yerine geçerek karar almaktadırlar⁶⁴⁰.

Vergi davalarının niteliğini belirleyen temel ölçütler tahsilatın yapılıp yapılmamış olması ve mükellefin davadaki istemidir. İptal davası niteliğindeki vergi davalarında hâkimin karar verme yetkisi iptal ya da başvuruyu red ile sınırlı olmak durumundadır. Hâkim bu tür davalarda idarenin ne şekilde bir işlem tesis etmesi gerektiği yönünde bir hüküm veremez. Hukuka aykırı bulunarak iptal edilen vergisel işlemin hukuka uygun olarak nasıl tesis edileceği konusu idari fonksiyona dahil olup

⁶³⁷ Anayasa'nın 125. maddesi hükmüne göre, "yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez."

⁶³⁸ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, RG. 20.01.1982, S. 17580.

⁶³⁹ İYUK un 2. maddesi hükmüne göre "İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.

⁶⁴⁰ Örneğin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu' nun 05.06.1998 günlü ve 1996/295 E., 1998/16 K. sayılı kararında belirtildiğine göre "*Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen Zonguldak Vergi Mahkemesi, ... sayılı kararıyla; kaydi envanterden tespit edilen ...lira farkın donem matrahına ilavesinde yasaya aykırılık görmemiş, ticari faaliyetin gereği olarak her satışta ustun kazanç sağlanamayacağı, zaman zaman düşük fiyatla satış yapılabileceği gerçeği karşısında, davacının babasına emsaline nazaran düşük fiyatla emtia sattığı görüşüyle bulunan matrah farkında isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatın bu kısmının kaldırılmasına karar vermiş, faaliyete son verilirken işletmeden çekilen ve maliyet bedeli bilinen emtianın emsal bedelinin, 213 sayılı Yasamın 267. nci maddesinin ikinci sırasındaki esasa göre belirlenmesi gerektiği, ... lira maliyet bedelli emtia satışının toptan satış olarak kabulü ile bu bedelin % 5'i olan ... liranın kayıt dışı hasılat olarak dikkate alınması gerektiğini belirterek bu husustaki farka isabet eden vergi ve cezayı değiştirmiştir...."*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 01.10.2004 günlü ve 2004/78 E., 2004/107 K. sayılı bir başka kararında "*Ordu Vergi Mahkemesince 24.10.2001 günlü ve E:2001/74, K:2001/298 sayılı kararlar; davanın kurumlar vergisi, gelir (stopaj) vergisi, ek kurumlar vergisi yönünden reddine, ağır kusur cezasının ise kusura çevrilmesine karar verildiği...*" belirtilmektedir. Danıştay 3. Dairesinin 25/2/2004 tarihli E: 2002/67, K: 2004/827 sayılı kararında da "*... 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 1'inci bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle madde metninde sayılan belgelerin verilmediğinin alınmadığının belirlenmesi, bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerektiği, olayda ise böyle bir tespitin yapılmadığı anlaşıldığından kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet görülmediği gerekçesiyle ağır kusur cezasını kusur cezasına çevirmek, özel usulsüzlük cezasını kaldırmak suretiyle değiştiren Antalya Vergi Mahkemesinin 21.9.2001 gün ve E: 2000/999, K: 2001/581 sayılı kararı...*"ndan söz edilmektedir. KAPLAN, s. 92.

idarenin görev alanında kalmaktadır. Tam yargı davası niteliğindeki vergi davalarında ise hâkim idareye nasıl bir işlem tesis etmesi gerektiği noktasında emir ve talimat verebilir⁶⁴¹. Vergi mahkemesinde hâkimler karar verirken davaların niteliğini dikkate almaları vergi idaresi ile yargı kararları arasındaki farklılığı azaltacaktır.

⁶⁴¹ KAPLAN, s. 103.

SONUÇ

Vergi hukuku gerek hukuk fakültelerinde ders olarak okutulması açısından gerekse uygulamada karşılaşılan sorunların çözümü açısından sıkıcı konuların başında gelmektedir. Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde kurulan “Hukuk Bürosu”nda çalıştığım süre zarfında karşılaştığımız ihtilafların çözümü sırasında vergi idaresinin ve yargının yorum konusundaki farklı düşünceleri “Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları” başlıklı Yüksek Lisans Tezi’ni hazırlamamda fazlasıyla etkili olmuştur.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı Hukuk Bürosu bünyesinde çalıştığım süre zarfında idarenin uygulamalarından hangilerine ve ne kadarına dava açıldığının ve yargıya taşınan bu uyuşmazlıkların idarenin lehine ve aleyhine sonuçlanma nedenlerinin tespitine yönelik birtakım çalışmalar yapmıştık. Yaptığımız çalışmalar sonucunda elde ettiğimiz verileri uygulamaya aktararak kanun hükümlerinin idare tarafından yanlış yorumlanması nedeniyle oluşan bazı hatalı idari işlemleri düzeltme imkânı bulmuş olduk. Böylece idari anlamda yapılabilecek bazı değişiklikler sonucunda uygulamada yargı ile idare arasında meydana gelen yorum farklılıkları da en aza indirgenmiş oldu.

İdare ve yargı arasında meydana gelen yorum farklılıkları nedeniyle uygulamada tam anlamıyla yeknesaklık sağlanamaması sonucunda mükellef, vergi idaresi ve yargı arasında kopukluk meydana gelmektedir. Oluşan bu kopukluk nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm süreci mevzuatta yer almasına karşılık uygulamada kendisinden beklenen faydayı sağlayamamaktadır. Bunun sonucunda yargıya taşınan dava sayısı artarak usul ekonomisi anlamında da bir kayıp meydana gelmektedir.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümü konusunda yapılacak basit düzenlemeler ile birlikte uyuşmazlık sona ermekte ve olay kısa yoldan çözüme kavuşmuş olmakta, emek ve zaman kaybı önlenerek bazı giderlerin önlenmesi sağlanmakta, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkiler olumlu yönde gelişerek karşılıklı güven ve anlayış sağlanmış olmaktadır.

Özel kişilerle devlet arasındaki vergiye ilişkin işlem ve ilişkileri düzenleyen vergi hukukunda hazinenin menfaati ile mükellefin menfaatleri arasında denge sağlanmalıdır. Bu ise ancak vergi kanunlarının iyi uygulanmasıyla mümkün olabilmektedir. Vergi hukukunda mükelleflerin, vergi idaresinin ve vergi yargısının üzerinde ortak bir çözüm noktasında buluşmadığı birçok konu vardır. Esasında kanun aynı kanun, kanunların gerekçesi de aynı gerekçe iken uyuşmazlıkların ortaya çıkması hem vergi sisteminin karışık olmasından hem de aynı olaya farklı bakış açılarından yaklaşılmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi kanunlarının iyi uygulanması kanun hükümlerinin iyi bir şekilde yorumlanmasını gerektirmektedir. Herhangi bir kanun hükmü yorumlanırken vergi hukukunun kendine has özelliklerine ve VUK.'un 3.maddesindeki vergi hukukunda yorumla ilgi düzenlemeye dikkat edilmelidir ve vergi hukukundaki yorum yöntemleri ve vergi hukukunun yorumunda kullanılan mantık kurallarından faydalanılmalıdır.

Uygulamada aynı mükellef hakkında sahte fatura kullanmaktan dolayı ceza davasında verilen hüküm yine bu mükellef hakkında sahte fatura kullanmaktan dolayı yapılan cezalı tarhiyata karşı vergi mahkemesinde açılan iptal davasında da dikkate alınmalıdır. Böylece idare tarafından mükellef hakkında yapılan işlemler tutarlılık kazanacağı gibi adli ve idari yargı kararları arasında da bütünlük sağlanabilecektir.

Yorum yapılırken objektif davranılmalı, keyfi uygulamalardan kaçınılarak kanun metnine bağlı kalınması gerekliliği unutulmamalıdır. Kanun koyma yetkisi anayasa tarafından verildiğinden bu yetkiye sahip olmadan yorum yapma adına yorumun sınırlarını aşarak kanun koyucu gibi davranılması mümkün değildir. Vergi hukukunda ne vergi idaresinin ne de vergi yargısının prensip olarak kanun vazetme yetkileri bulunmamaktadır.

VUK.'un başta mük. 257. maddesi olmak üzere kanunla idareye belli konularda düzenleme yapma ve kural koyma yetkisi tanınmıştır. Bu yetki çerçevesinde yapılacak yorumlarda özellikle yorumlama ilkelerine uyulması ve amaçtan sapmaların olmaması gerekmektedir. Bu yetkinin vergi idaresine verilmesinin nedeni kanunların ekonomik ve sosyal şartlardaki değişime belli ölçüde

uyumunu sağlamak ve uyumunu hızlandırmaktır. Bu çerçevede yapılan müdahalelerle kanun hükümlerinin farklı olaylara nüfuzu artırılmaktadır. Bu tür yetkilerin vergi idaresine tanınması sonucunda idare ile mükellef arasındaki bazı ihtilafların idare bünyesinde çözüme kavuşturulması imkânı sağlanarak hem mükelleflerin yargı ile uğraşmalarının hem de yargıda oluşacak ihtilaf yığılmalarının önüne geçilmiş olacaktır.

Vergi yargısının hukuki içtihat oluşturma yoluyla karmaşık ve ayrıntılı bir nitelik taşıyan mali mevzuatın boşluklarını doldurmak, hükümleri açıklığa kavuşturmak ve kanunların hukuki ve bilimsel anlayışa uygun olarak uygulanmalarına ışık tutmak ve vergiciliğe bu yoldan yön vermek gibi düzenleyici fonksiyonu vardır. Vergi yargısı takdir yetkisini kendisine kanunlar çerçevesinde tanınan sınırlar dâhilinde kullanmalıdır.

Vergi hukuku bakımından tek amaç, devlete geniş malî imkânlar sağlamak veya devlet karşısında bireyi korumak değildir. Bu itibarla yorum yapılırken somut olayın durumuna göre, kamu yararı bakımından bazen hazinenin bazen de bireylerin menfaatinin biraz daha ön plana alınması gerekebilir. Bu yüzden gerek idare gerek vergi yargısı tarafından yorum yapılırken hazine yararı ile birey yararının kesiştiği ideal nokta olan kamu yararına en uygun olan yoruma ağırlık verilerek menfaatler dengesinin sağlanmasına çalışılmalıdır.

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, 8. Baskı.
- AKDOĞAN Abdurrahman: **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No: 9, Ankara 1980.
- AKINCI Şahin: **Borçlar Hukuku Bilgisi, Genel Hükümler, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine göre Hazırlanmış 5. Baskı**, Konya 2011.
- AKINTÜRK Turgut: **Medeni Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, Nisan 1999.
- AKİPEK Jale G.-AKINTÜRK Turgut: **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Şahsın Hukuku**, 3.Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1998.
- AKKAYA Mustafa: **Vergi hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.
- AKSOY Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1994.
- AKYOL Şener: **Medeni Hukuka Giriş**, 2.Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006.
- ALİEFENDİOĞLU Yılmaz: **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınevi, Ankara 1996.
- ANTALYA Gökhan: **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre, Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul 2012.
- AYTEKİN Ataay: **Borçlar Hukukunun Genel Teorisi**, Der Yayıncılık, 5. Baskı, İstanbul 1995.
- ARSLAN Mehmet: **Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic Ltd Şti, Ankara, Şubat 2012.
- ANSAY Sami Şakir: **Hukuk Bilimine Başlangıç**, AÜHF Yayını, 6. Baskı, Ankara 1956.
- ARTUK Mehmet Emin-GÖKCEN Ahmet-YENİDÜNYA A.Caner: **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 1998.
- ATAR Yavuz: **Vergi Hukuku**, Genel Esaslar, Mimoza Yayınları, Konya 1991.

- AYAN Mehmet: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine göre Hazırlanmış 7. Baskı**, Konya 2012. (Borçlar).
- AYAN Mehmet: **Medeni Hukuka Giriş, Kaynaklar ve Temel Kavramlar, Kişiler**, Mimoza Yayınları, Konya 2006. (Medeni).
- BATUN Mehmet: **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Seçkin Yayıncılık, Ağustos 2012.
- BİLDİRİCİ Ziyaettin: **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri**, T.C Anadolu Üniversitesi Yayın No: 177, İktisadi İdari Bilimler Fak. Yayı No: 41, Eskişehir 1986.
- BİLDİRİCİ Ziyaettin: **Türk Vergi Sistemi**, T.C Anadolu Üniversitesi Yayın No: 852, Eskişehir 1995.
- BİLGE Necip: **Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, Turhan Kitabevi Ankara 1996.
- BİLİCİ Nurettin: **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- BİRSEN Kemaleddin: **Medeni Hukuk Dersleri**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1047, Ahmed Said Matbaası, İstanbul 1963.
- CANDAN Turgut: **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Tüze Yayıncılık, Ankara 1998.
- CANDAN Turgut: **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1995.
- CANDAN Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ocak 2001.
- ÇELİK Galip: **Kavram ve Konularla Vergi Rehberi**, Temel Eğitim Staj Merkezi Yayınları Yayın No: 32, Ankara 2000.
- ÇİÇEK Halit-KARAKAŞ Mehmet-YILDIZ Abdunnur: **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2007.
- ÇİLİNGİR Ali İhsan Özgür: **Vergi Hukukunda Yorum**, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.

- DEMİRKOL Selami-TEKİN M. Önder, TOKTAŞ Nihat: **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, Beta Yayıncılık, Temmuz, 2. Bası, İstanbul 2006.
- DEYNEKLİ Adnan: **İflasın Vergi Alacağına Tahsiline Etkisi**, Yetkin Yayınları.
- DORUKKAYA Şakir-AY Hakan: **Açıklamalı- Yorumlu Vergi Barışı Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003.
- DORUKKAYA Şakir-SARITAŞ Mehmet, ERGÜNEŞ İsmail: **Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003.
- DÖNMEZER Sulhi-ERMAN Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt 1, Beta Yayınları, 14. Baskı, İstanbul 1997.
- EDİS Seyfullah: **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç**, Altıncı Basım, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 519, Ankara 1997.
- EKONOMİ Münir: **İş Hukuku, Ferdi İş Hukuku**, Cilt 1, Yenilenmiş 3. Baskı, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1295, İstanbul, 1984.
- EREM Faruk: **Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Cilt 1, Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.
- EREN, Fikret: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul 2003.
- ERGİNAY Akif: **Vergi Hukuku, İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, 16. Baskı, Ankara 1998. (Vergi).
- ERGİNAY Akif: **Kamu Maliyesi: Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara 1984. (Maliye).
- ERGÜLEN Güneri-ERDEM Hayreddin: **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 2000.
- EROĞLU Hamza: **İdare Hukuku**, Kalite Yayınevi, Ankara 1978.
- EROL Ahmet: **Sigortacılar İçin Vergi Hukuku**, Türk Sigorta Enstitüsü Vakfı, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-18, İstanbul 2011.
- ERTUĞ Metin: **Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların Çözümünde Uyulacak Esaslar**, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1983.

- GELEGEN Taner-ÖZGENELLER Fevzi: **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları**, Cilt 1, Ankara 1977.
- GEREK Şahnaz-AYDIN Ali Rıza: **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.
- GİRİTLİ İsmet: **Türkiye'nin İdari Yapısı; Kamu Yönetimi Teşkilatı**, Der Yayınları, 11. Baskı, İstanbul 1999.
- GİRİTLİ İsmet-BİLGİN Pertev-AKGÜNER Tayfun-BERK Kahraman: **İdare Hukuku**, Der Yayınları, 5. Baskı, İstanbul Haziran 2012.
- GÖZLER Kemal: **Hukuka Giriş**, Etkin Kitabevi Yayınları, Bursa 1998.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref: **Yönetmelik Yargısı**, Turhan Kitabevi, 13. Bası, Ankara 1999.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref-TAN Turgut: **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt 1, Turhan Kitabevi, 8. Baskı, Ankara 2011.
- GÜNDAY Metin: **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Onuncu Baskı, Ankara 2011.
- GÜNEŞ Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- GÜRİZ Adnan: **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, 4. Baskı, Ankara 1994.
- GÜVEN Ercan-AYDIN Ufuk: **İş Hukuku**, 2. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1043, Eskişehir 2000.
- HAKERİ Hakan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- IŞIK Abdülkadir-YILDIZ Habib-GÜRDAL Temel-ALTUN Nurullah-AYGEN Filiz-PERAN Tarkan: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Sakarya 2004.
- İMRE Zahit: **Medeni Hukuka Giriş, Temel Kavramlar, Medeni Kanununun Başlangıç ve Hakiki Şahıslar Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 2718, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1980.
- KARAKOÇ Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2002. (Vergi)
- KARAKOÇ Yusuf: **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, İzmir 1997. (Delil)

- KARAKOÇ Yusuf: **Vergi Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, İzmir 1996, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69. (Karar)
- KARAKOÇ Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım.(Yargılama)
- KARAKOÇ Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.
- KAYA Cemil: **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 1997.
- KIRMAN Ahmet: **Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı ve Petrol Arama ve Petrolle İlgili Faaliyetleri Düzenleme Fonu ile Sigorta Denetleme Aidatı Uygulaması**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:230.
- KIRBAŞ Sadık: **Vergi Hukuku**, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara, Ekim 1999.
- KIZILOT Şükrü: **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002.
- KIZILOT Şükrü: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Güncellenmiş 18. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010.
- KOYUNCU Mesut: **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2005.
- KÖPRÜLÜ Bülent: **Medeni Hukuk, Genel Prensipler-Kişinin Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 2612, İstanbul 1979.
- KUNTER Nurullah: **Ceza Muhakemesi Hukuku: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak**, Beta Yayıncılık, İstanbul 2003.
- METİNER Haydar-KOÇ E.Ahsen: **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Genel Hükümleri**, Ankara, Mart 2008.
- MUTLU Abdullah: **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/390, Ankara 2009.

- OĞUZMAN M. Kemal-ÖZ M. Turgut: **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, Filiz Yayıncılık, İstanbul 1998.
- OK Nuri-GÜNDEL Ahmet: **Açıklamalı- İctihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara 2002.
- ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami: **Vergi Hukuku**, Ankara, Eylül 2011, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 20. Bası.
- ÖRMECİ Musa: **Gelir ve Kurumlar Vergisinde Menkul Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi, Gelir Beyanı ve Beyanname Düzenleme Örnekleri**, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, Mart 1998.
- ÖRMECİ Musa: **4369 ve 4387 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklere Göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları**, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, Mart 1999.
- ÖZAY İl Han: **Gün Işığında Yönetim**, Alfa Yayınevi, İstanbul 1996.
- ÖZBALCI Yılmaz: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum Ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2006.
- ÖZBALCI Yılmaz: **Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2006.
- ÖZBALCI Yılmaz: **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2006.
- ÖZBALCI Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan 2006.
- ÖZBEK Veli Özer: **TCK İzmir Şerhi, Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı, Cilt 1, Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.
- ÖZER Yılmaz-DOĞAN A.Abdullah-ARICA M. Nadir: **Vergi Hukukunda Belgeler**, Şafak Matbaacılık, Ankara 1996.
- ÖZGENÇ İzzet-ŞAHİN Cumhur: **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001.
- ÖZSUNAY Ergun: **Medeni Hukuka Giriş**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 2792, Güryay Matbaası, İstanbul 1981.
- ÖZTAN Bilge: **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara 2001.

- PARLAR Ali-HATİPOĞLU Muzaffer: **Açıklamalı- Yeni İçtihatlarla 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu, 1. Cilt**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008.
- SABAN Nihal: **Franchising ve Vergilendirme**, Beta Yayınları, İstanbul 1997.
- SAYIN Mahmut-ATAY Tezcan: **Vergi Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
- SAYGILIOĞLU Nevzat: **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara 1987.
- SEKDUR Mahmut-ALTUN Muhsin: **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos 2001.
- SEROZAN Rona: **Borçlar Hukuku, İfa, İfa Engelleri, Haksız Zenginleşme**, Filiz Yayınevi, 2. Baskı, İstanbul 1998.
- SONSUZOĞLU Elif: **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001.
- SÖNMEZ Erdal-AYAZ Garip: **Vergi Yargısı**, Ankara, Şubat 1999.
- SÖYLER İlhami: **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295.
- ŞEKER Nezihe: **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul 1994.
- ŞENER Esat: **Kişinin (Şahsın Hukuku) Dernekler ve Vakıflar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997.
- ŞENYÜZ Doğan: **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2005, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 12. Baskı.
- ŞENYÜZ Doğan: **Vergi Usul Hukuku’nda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, 1997.
- ŞENYÜZ Doğan-YÜCE Mehmet-GERÇEK Adnan: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa 2013.
- TAN Mehmet: **Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler, Karşılaştırmalı- Gereçeli-Açıklamalı- İçtihatlı- Özetli, 1. Cilt**, Ankara 2011, Seçkin Yayıncılık.
- TEKBAŞ Abdullah: **Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396, Ankara 2009.
- TOMBUL Ahmet-TOKTAŞ Nihat-AKDEMİR Ali: **Vergi ve Diğer İdari Davalarda Dilekçe Ret Sebepleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ocak 2001.

- TOPÇU Namık Kemal: **1982 Anayasasında Güvence Altına Alınan Temel Hak ve Hürriyetlerin 5337 Sayılı Türk Ceza Kanununda Düzenlenişi**, T.C Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır 2006.
- TOPUZ İbrahim-ÖZKAYA Kadir: **Seçilmiş Danıştay Kararları**, Yaklaşım Yayınları, 2005.
- TUNCER Selahattin: **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003.
- TUNÇOMAĞ Kenan: **İş Hukukunun Esasları**, 11. Bası, İstanbul 1989.
- TUTUCU Hakan: **Konu Başlıklarıyla Alfabetik Vergi Kılavuzu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004.
- ULUATAM Özhan: **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku**, Birinci Cilt, Genel Esaslar, Adım Yayıncılık, Ankara, Ekim 1994, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı.
- ULUATAM Özhan-METHİBAY Yaşar: **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001 (Yenilenmiş 5. Bası).
- UYSAL Hilmi: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın No:856, Mestek (Yükseköğretim Ders Kitapları Dizi No:6), Ekim 2005.
- ÜREL Gürol: **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, 2. Baskı Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007. (Takdir).
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: **Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı**, Legal Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2013. (Rüçhan).
- VELDET Hıfzı: **Türk Medeni Hukuku, Başlangıç ve Şahsın Hukuku**, Cilt 1, Üçüncü Basım, İstanbul Matbaacılık, İstanbul 1948.
- YILDIRIM Ramazan: **İdare Hukuku Dersleri-I**, Mimoza Yayıncılık, Konya- Ekim 2013, 5. Baskı.
- ZABUNOĞLU Yahya Kazım: **İdare Hukuku**, Cilt 2, Yetkin Yayınları, Ankara 2012.

ZEVKLİLER Aydın: **Medeni Hukuk, Giriş ve Başlangıç**, Kişiler, Savaş Yayınları, Şubat 1989. (Başlangıç).

ZEVKLİLER Aydın: **Medeni Hukuk, Başlangıç, Kişiler, Aile Hukuku**, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 5, Diyarbakır 1986. (Kişiler).

ZEVKLİLER Aydın-HAVUTÇU Ayşe: **Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**, Seçkin Yayınları, Ankara 2002. (Temel).

ZORLU Selahaddin: **Vergi Hukuku**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1980/222, Ankara 1981.

Danıştay Dergisi

Vergi Hukukundaki Gelişmeler, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991, Marmaris.

Tebliğler Dergisi, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara 2004.

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt III, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara 1988.

Kazancı Mevzuat- İctihat Programı

MAKALELER

ACAR Fatih, “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 176, Mayıs 2003, s. 49-61.

AĞDUR Mustafa, “Vergi Hukuku Delil Sisteminde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, Yaklaşım, S. 215, Kasım 2010, s. 142-147.

ALANTAR Doğan, “Verginin Genelliği ve Mali Güce Göre Vergileme İlkeleri Nasıl Yorumlanmalı?”, Yaklaşım, S. 217, Ocak 2011, s. 54-56.

AKMAN Şefik Taylan, “Vergi Hukukunda “Peçeleme” Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, Ankara Barosu Dergisi, S. 3, 2008, s. 26-48. <http://www.ankarabarusu.org.tr> (Erişim Tarihi 14.05.2014).

AKTAN Coşkun Can, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 14-18.

AKYOL Mehmet Emin, “Mücbir Sebep ve Sonuçları”, Yaklaşım, S. 211, Temmuz 2010, s. 80-84.

- AKYILMAZ Bahtiyar, “Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, S. 1, 1998, s. 25-55.
- ALTINEL Seçkin-GÜNER Nurgül, “Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme”, Vergi Dünyası, S. 324, Ağustos 2008, s. 103-115.
- ARMAĞAN Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, S. 156, Ocak-Haziran 2009, s. 199-218.
- ARSLAN Cenk Murat, “Vergilemede Amaç, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Mevzuatı”, Vergi Dünyası, S. 363, Kasım 2011, s. 19-32.
- ARSLAN Erdoğan, “Vergilendirmede Bir Kıyas Örneği: Sigorta Acentelerinin BSMV Mükellefiyeti-II”, Yaklaşım, S. 167, Kasım 2006, S. 81-89.
- AYAZ Garip, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, Vergi Dünyası, S. 289, Eylül 2005, s. 63-73.
- AYAZ Garip, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, Vergi Dünyası, S. 289, Eylül 2005, s. 60-68.
- BAŞARAN Funda, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, Vergi Sorunları, S. 118, Temmuz 1998, s. 116-135.
- BATIREL Ömer Faruk, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, Vergi Dünyası, S. 230, Ekim 2000, s. 3-10.
- BATUN Mehmet, “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, Vergi Dünyası, S. 345, Mayıs 2010, s. 62-73.
- BATUN Mehmet, “Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farklarında KDV”, Vergi Dünyası, S. 333, Mayıs 2009, s. 122-130.
- BATUN ÇÖLGEZEN Övül, “Vergi Hukukunun Özel Hukuk İle İlişkisi”, Vergi Dünyası, S. 358, Haziran 2011, s. 79-89.
- BAYAR İbrahim Nihat, “Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cumhuriyetimize 80. Yıl Armağanı, C. 11, S. 3-4, Yıl 2003, s. 309- 317. <http://www.selcuk.edu.tr> (Erişim Tarihi 17.05.2014).

- BAYKARA Bekir, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, Vergi Dünyası, S. 285, Mayıs 2005, s. 10-16.
- BAYKARA Bekir, “Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”, Vergi Dünyası, S. 323, Temmuz 2008, s. 4-6.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin-SEZER Yasin, “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgür-lüklerin Güvence Altına Alınması”, AKÜİİBFD, C. 11, S. 1, Temmuz 2000, s. 160-165.
- BELLEK İhsan Bahri, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 105, Haziran 1997, s. 71-76.
- BİRSENOĞUL Hakan, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi? AÜEHFD, C. VII, S. 3-4, Aralık 2003, s. 157-169
http://www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2003_VII_2_7.pdf
(Erişim Tarihi 25.11.2013).
- BOZDOĞAN Mine Nur, “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, Maliye Dergisi, S. 162, Ocak – Haziran 2012, s. 219-237.
- BUDAK Tamer, “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, Vergi Dünyası, S. 308, Nisan 2007, s. 205-221.
- ÇEKİRDEKOĞLU Kadir, “Hukuk Metodolojisinde Kıyas, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Aksi İle Kanıtlanma”, Vergi Dünyası, S. 374, Ekim 2012, s. 127-131.
- ÇOKYİĞİT Yusuf, “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası, S. 278, Ekim 2004, s. 129-134.
- ÇÖLGEZEN Övül, “Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası, S. 346, Haziran 2010, s. 69-74.
- DOĞRUSÖZ M. Ezhan, “Vergi Hukukunda Zor Durum Kavramı ve Mücbir Sebep İle Farkı”, Yaklaşım, S. 205, Ocak 2010, s. 285-290.
- ERMUMCU Osman, Yargı Kararıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması, *Terazi Hukuk Dergisi*, Kasım 2010, S. 51, s. 149-163.

- ERÜZ Ertan, “4481 Sayılı Kanun’un, Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S. 222, Şubat 2000, s. 103-108.
- GENCEL Ufuk, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti”, Vergi Sorunları, S. 201, Haziran 2005, s. 150-162.
- GENÇ Yıldırım-YAŞAR Recep, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik”, Vergi Dünyası, S. 338, Ekim 2009, s. 34-40.
- GÜNDOĞDU Burhan, “Muvazaa I – Özel Hukukta Muvazaa”, Vergi Dünyası, S. 287, Temmuz 2005, s. 97-104.
- GÜNDOĞDU Burhan, “Muvazaa II – Vergi Hukukunda Muvazaa”, Vergi Dünyası, S. 288, Ağustos 2005, s. 89-95.
- GÜNDOĞDU Burhan, “Muvazaa ve Peçeleme”, Yaklaşım, S. 193, Ocak 2009, s. 71-76.
- GÜNER Nurgül, “Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu, S. 141, Mayıs 2010, s. 96-101.
- İNCİROĞLU Lütfi, İş Hukukuna Hakim Olan İlkeler, 03.11.2006 gün ve 7664 sayılı makale [http://www. Lutfiinciroglu.com](http://www.Lutfiinciroglu.com) (Erişim Tarihi 01.05.2014).
- KALKAN Tolga, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gereçeklerinin İşlevi-III”, Vergi Dünyası, S. 312, Ağustos 2007, s. 91-97.
- KAPLAN Recep, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İle Vergi Usul Kanunu’ndaki Bazı Düzenlemelerin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, S. 164, Ocak- Haziran 2013, s. 150-165.
- KAPLAN Recep, “Vergi Davalarında Hâkimin Karar Verme Yetkisinin Sınırları, Vergi Dünyası, S. 375, Kasım 2012, s. 91-104. <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/11/Vergi-davalar> (Erişim Tarihi: 23.05.2014).
- KARACA Kazım, “Mücbir Sebeplerin Uzlaşma ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”, Yaklaşım, S. 184, Nisan 2008, s. 164-171.

- KARADAĞ COŞKUN Neslihan-ORGAN İbrahim, “İdari ve Yargısal Açıdan Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S. 357, Mayıs 2011, s. 149-160.
- KARADENİZ Salim, “Mücbir Sebepler”, Yaklaşım, S. 181, Ocak 2008, s. 71-74.
- KARAMAN Gülser, “Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler”, Maliye Dergisi, S. 66, Kasım-Aralık 1983, s. 3-9.
- KAYAK Sevgi, Türk Hukukunda Sözlü Vasiyetname, İÜHFİM, S. 1-2, 2000, s. 189-220. www.journals.istanbul.edu.tr (Erişim Tarihi 05.05.2014).
- KAYHAN Mehmet, “Takdir Yetkisine İdari Yargıdan Bir Bakış”, Yaklaşım, S. 161, Mayıs 2006, s. 225-232.
- KAYHAN Mehmet, “Hukuk Devleti ve Eşitlik Perspektifinde Vergilendirmede Adalet”, Yaklaşım, S. 162, Haziran 2006, s. 219-227.
- KELECİOĞLUM. Aykut, “Vergi Kanunları İle Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi”, Yaklaşım, S. 105, Eylül 2001, s. 160-168.
- KİZİR Mahmut-ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukukunda Muvazaa”, Mevlana University, International Economics and Law Symposium, 13-14 June 2013, Konya, s. 95-114.
- KUMRULU Ahmet, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 40, S. 1-4, 1988,s.237-250. www.kutuphane.dogus.edu.tr/makale/13011308/1988/cilt40/sayil-4/M0002238.pdf (Erişim Tarihi: 17.05.2014).
- NAS Adil, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, Vergi Dünyası, S. 353, Ocak 2011, s. 103-110.
- NAZALI Ersin, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar” Vergi Dünyası, S. 313, Eylül 2007, s. 119-130.
- ÖZDEMİRCİ Fahrettin, “Vergi Hukukunda Yorum”, Vergi Dünyası,S. 259, Mart 2003, s. 100-112.

- SARILI Mustafa Ali, “Türk Vergi Hukuku’nda Yorum”, Vergi Dünyası, S. 362, Ekim 2011, s. 78-85.
- SAVAŞ Abdullah, “İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri”, Vergi Dünyası, S. 335, Temmuz 2009, s. 179-188.
- SOYARSLAN Doğan, Cezaların Bireyselleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.Ü Hukuk Fakültesi 20.Yıl Armağanı, Cilt:11, S: 1-2, Yıl:2003, s. 25-49. <http://www.selcuk.edu.tr> (Erişim Tarihi 29.04.2014).
- ŞİŞMAN Bülent, “Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Öğeleri”, Vergi Dünyası, S. 252, Ağustos 2002, s. 69-73.
- TAYLAR Yıldırım, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Hukuki Güvenlik İlkesi”, Vergi Dünyası, S. 307, Mart 2007, s. 196-214.
- TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözümüne Geçiş”, Vergi Dünyası, S. 309, Mayıs 2007, s. 118-122.
- TAŞKIN Yasemin, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış, Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2012, s. 69-76 http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/4_yasemin_taskin.pdf (Erişim Tarihi 25.11.2013).
- TEKELİ Esat, “Vergi Hukuku ile İlgili İki Mesele”, Maliye Enstitüsü Konferansları-2. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1958, s. 129-142.
- TOKAT Yakup, “Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Gelirler Bakımından Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkesine Uyum Düzey,-II”, Yaklaşım, S. 157, Ocak 2006, S. 54-57.
- TOSUNER Mehmet, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslar arası Konumu”, Vergi Dünyası, S. 272, Nisan 2004, s 23-30.
- TOYDEMİR Seçkin, “Mücbir Sebep Olmaksızın Defter ve Belge İbraz Etmemenin Yargılama Giderleri ve Vekalet Ücretine Etkisi”, Yaklaşım, S. 212, Ağustos 2010, s. 259-261.
- UÇAR Serkan, Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum, Vergi Dünyası, S. 318, Şubat 2008, s. 114-119.

- ÜSTÜN Ümit Süleyman, Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.Ü Hukuk Fakültesi 20.Yıl Armağanı, Cilt:11, S: 1-2, Yıl:2003, s. 251-271. <http://www.selcuk.edu.tr> (Erişim Tarihi 29.04.2014) (Anayasal İlkeler).
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl: 25, Mart-Nisan 2013, Sayı: 105, s. 171-
<http://www.tbbergisi.barobirlik.org.tr/sayi105> (Erişim Tarihi 18.05.2014) (Faiz).
- ÜSTÜN Ümit Süleyman-ÖNEL Süleyman, “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Personeline Tahsis Ettiği Kamu Konutları Kira Bedeli Üzerinden Katma Değer Vergisi Alınabilir mi?”, Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ’ a Armağan Kitap, Okan Üniversitesi, Eylül 2011, Es Yayınları, s. 291-312.
- ÜYÜMEZ M. Erkan, “Yanılma Halinde Gecikme Zammının Uygulanabilirliği”, Vergi Sorunları, S. 253, Ekim 2009, s. 109-119.
- YALTI Billur, “Bir Danıştay Kararının Ardından Adil Yargılanma Hakkı”, Vergi Dünyası, S. 305, Ocak 2007, s. 4-11.
- YALTI Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları – Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/ Değer Kayıpları”, Vergi Dünyası, S. 310, Haziran 2007, s. 21-40.
- YALTI Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları – Türk Yargıçları: Mülkiyet Hakkının İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, Danıştay 2007 İdarî Yargı Sempozyumu, http://www.danistay.gov.tr/insan_haklari_avrupa.htm.
- YALTI Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Vergi Sorunları, S. 119, Ağustos 1998, s. 98-118.
- YILMAZ Elif, Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi Gazi Üniversitesi Hukuk

- Fakültesi Dergisi, C. XVII, Yıl 2013, S. 1-2, s. 1757-1781.
 Webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17_1-2_58.pdf (Erişim Tarihi 25.11.2013).
- YILMAZ Güneş, “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, Vergi Sorunları, S. 185,
 Şubat 2004, s. 144-151.

İNTERNET KAYNAKLARI

- BOYAR Oya, Anayasal Uyuşmazlıklarda Yorum, T.C Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2008.
<http://www.tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> (Erişim Tarihi 28.10.2013).
- YILMAZ Mehmet Şerif, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Yorum Yöntemi, T.C Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2010.
<http://www.tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> (Erişim Tarihi 28.10.2013).
- Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu 24 Kasım 2010, Tüsiad Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi-II, Aralık 2011, Yayın No: Tüsiad-T/ 2011-12/520. <http://www.tusiad.org.tr> (Erişim Tarihi 13.11.2013).
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi 10.11.2013)
- <http://www.ceis.org.tr>
- <http://www.gib.gov.tr>
- <http://www.danistay.gov.tr>
- <http://www.karareviKarar> Arama Motoru
- <http://www.mevzuat.gov.tr>
- <http://www.resmigazete.gov.tr>
- <http://www.sayistay.gov.tr>
- <http://www.yargitay.gov.tr>