

**T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM**



**VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ
YORUM FARKLILIKLARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖMER AKGÜN

İSTANBUL,2021

**T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM**



**VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ
YORUM FARKLILIKLARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖMER AKGÜN

İSTANBUL,2021

KABUL VE ONAY

ÖMER AKGÜN tarafından hazırlanan “**VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI**” adlı tez çalışmasının savunma tarihi 15.02.2021 tarihinde yapılmış olup aşağıda verilen jüri tarafından oy birliği /oy çokluğu ile İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve DenetimYüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Danışman

Öğr. Gör. Dr. Halit FİKİR

.....

Üye

Prof. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

İstanbul Arel Üniversitesi

.....

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Aslıhan ÖZEL

ÖZER Celal BAYAR Üniversitesi

.....

İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun
..... tarih ve sayılı kararıyla onaylanmıştır.

.....

Prof. Dr. Ali AKDEMİR

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Teziolarak sunduğum “**VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

15.02.2021

ÖMER AKGÜN



ÖZET

**VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI ARASINDAKİ YORUM
FARKLILIKLARI
YÜKSEK LİSANS TEZİ
ÖMER AKGÜN
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ LİSANSÜSTÜ EĞİTİM
ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİMİ
(DANIŞMAN:ÖĞR. GÖR. DR. HALİT FİKİR)
İSTANBUL, 2021**

Çalışmanın temelinde vergi hukukunda yer alan kanun hükümlerinin uygulanması için 213 sayılı VUK'un 3. Maddesine göre yorumlaması gerektiği, ancak idarenin yorumlama yaparken de tesis ettiği işlemin yargıya taşınması sonucu yargının da aynı kanun maddesine farklı yorum yapmasının nedenleri üzerinde durulmuş olup, vergi sistematığının işlevselliği için bu farklılıkları en aza indirmeyi amaçlayan çözüm yolları sunulmaya çalışılmıştır.

Vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanması için kanun hükümlerinin net bir şekilde yorumlanması gerekmektedir. İdare soyut vergi hukuk kanunlarını somut olaylara en doğru şekilde uygulamayı amaç edinir. Ancak, ilgili soyut vergi kanunları her vergi olayı ile birebir örtüşmeyebilir. İdarenin görev dahilinde işlem tesis etmeme seçeneği olmadığı için ilgili kanun maddesini VUK 3. maddeye göre verginin kanuniliği ilkesine zarar vermeden yorumlayıp uygulayarak işlem tesis etmektedir. Ancak bu yorum işlem tesis edilen tarafın her zaman lehine olamayacağı için hukuk devleti olmanın bir gereği bu durum yargıya intikal edebilir. Yargıda kendi yorumunu yaparak idarenin yaptığı işlemi bozup, karara bağlayabilir.

Çalışmanın konusu olan vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının nedenlerini, yapılan çalışmalar ve örnek yargı kararları kapsamında 2 bölümde anlatılmak istenmiştir. Birinci bölümde, genel olarak yorum kavramını, vergi hukukunda yorumu, çeşitlerini, türlerini, vb. açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde, vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının nedenlerini örnek yargı kararları ile açıklanarak, bu yorum farklılıklarını için çözüm yolları anlatılmıştır. Sonuç bölümünde ise yorum farklılıklarının sebebi ile çözüm yolları izah edilmiştir.

Anahtar Kelimeler:Yorum, Vergi Hukukunda Yorum, Yorum Farklılıkları, Yargı Yorumu, İdari Yorum.

ABSTRACT

DIFFERENCES OF INTERPRETATION BETWEEN THE TAX ADMINISTRATION AND THE TAX JURISDICTION

MSC THESIS

ÖMER AKGÜN

GRADUATE SCHOOL, ISTANBUL AREL UNIVERSITY

ACCOUNTING AND AUDITING

(SUPERVISOR:LECT. PHD DR. HALİT FİKİR)

İSTANBUL, 2021

On the basis of the study, it is necessary to interpret the provisions of the law in tax law in accordance with Article 3 of the TPL No.213, but the reasons for the judiciary's interpretation of the same article of the same law as a result of the administration's interpretation of the transaction, Solutions aimed at minimizing these differences have been tried to be presented.

In order for the tax laws to be applied correctly, the provisions of the law should be clearly interpreted. The administration aims to apply the intangible tax law laws to concrete events in the most accurate way. However, the relevant abstract tax laws may not exactly overlap with every tax event. Since the administration does not have the option of not establishing a transaction within the scope of duty, it interprets and applies the relevant law article according to the 3rd article of the TPL without harming the principle of legality of tax. However, since this interpretation cannot always be in favor of the party to which the transaction is established, this situation may be referred to the judiciary as a requirement of being a state of law. By making his/her own interpretation in the judiciary, he/she can disrupt the transaction of the administration and decide.

The reasons for the differences in interpretation between the tax administration and the tax judiciary, which are the subject of the study, are intended to be explained in 2 sections within the scope of the studies and sample judicial decisions. In the first part, the concept of interpretation in general, its interpretation, types, types, etc. in tax law. It has been explained. In the second part, the reasons for the differences in interpretation between the tax administration and the tax judiciary are explained with exemplary judicial decisions, and the solutions for these interpretation differences are explained. In the conclusion part, solutions are explained due to the differences in interpretation.

Key Words: Interpretation, Interpretation in Tax Law, Interpretation Differences, Judicial Interpretation, Administrative Interpretation.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
KISALTMA VE SEMBOL LİSTESİ	vi
ÖNSÖZ	vii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM	5
YORUM KAVRAMI VE GENEL AÇIKLAMALAR	5
1.1. Yorumun Tanımı	5
1.2. Vergi Hukukunda Yorum Kavramı ve Vergi Hukuku Hakkında Genel Bilgiler	7
1.3. Yorum Çeşitleri	11
1.3.1. Yasama Yorumu	11
1.3.2. Bilimsel Yorum	12
1.3.3. Yargı Yorumu	13
1.3.4. İdari (Yönetim) Yorum	14
1.4. Yorum Yöntemleri	14
1.4.1. Deyimsel (Lafzı) Yorum Yöntemi	15
1.4.2. Tarihsel (Subjektif) Yorum Yöntemi	17
1.4.3. Sistematiik (Mantıksal) Yorum Yöntemi	18
1.4.4. Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemi	19
1.5. Yorumda Mantık Kuralları	20
1.5.1. Kıyas Yolu	21
1.5.2. Karşıt Kavram Yolu	21
1.5.3. Evleviyet (Yeğlik) Yolu	21
1.6. Sonuçları Bakımından Yorum Türleri	22
1.6.1. Beyan Edici (Açıklayıcı) Yorum	22
1.6.2. Daraltıcı Yorum	23
1.6.3. Genişletici Yorum	24
1.6.4. Geliştirmeci Yorum	26
1.6.5. Düzeltici Yorum	27

1.6.6. Lehde Yorum	29
1.7. Kanun Boşluğu ve Yorum	29
1.7.1. Bilinçli ve Bilinçsiz Kanun Boşlukları	31
1.7.2. Açık Ve Örtülü Kanun Boşlukları	32
1.8. Hakim Hukuk Yaratması ve Yorum	33
1.9. Hakim Takdir Yetkisi ve Yorum	34
2. BÖLÜM	38
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ YARGISI İLE VERGİ İDARESİ	
ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI, YORUM	
FARKLILIKLARININ SEBEPLERİ VE BUNLARA İLİŞKİN ÇÖZÜM	
ÖNERİLERİ	38
2.1. Vergi Hukukunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Açıklamalar	38
2.2. Vergi Hukukunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Karar Örnekleri	39
2.2.1. Subjektif (Tarihsel) Yorum Konusunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Açıklamalar ve Karar Örnekleri	39
2.2.1.1. Toprak Mahsulleri Vergisi Kanununu Tarihsel Yorum Yöntemi Açısından Değerlendirilmesi	39
2.2.1.2. Tarihsel Yorumun Yapıldığı Yargı Kararları	41
2.2.2. Deyimsel (Lafzı) Yorum Konusunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Karar Örnekleri	42
2.2.2.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 47. Maddesinin Yorumu ve Örnek Yargı Kararı	43
2.2.2.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 9. Maddesinin Yorumu ve Örnek Yargı Kararı	45
2.2.2.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 139. Maddesinin Yorumu ve Örnek Yargı Kararı	46
2.2.3. Amaçsal (Gai) Yorum Konusunda Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Karar Örnekleri	49
2.2.3.1. E-Tebliğatın Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemine Göre Değerlendirilmesi Ve Örnek Yargı Kararı	49
2.2.3.2. Emsal Kira Bedelinin Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemine Göre Değerlendirilmesi ve Örnek Yargı Kararı	53

2.2.4. Sistematik Yorum Konusunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Karar Örnekleri	57
2.2.4.1. Defter ve Belgeleri İncelemeye İbraz Etmeme Fiilinin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nın Sistemik Yorum Çerçevesinde Değerlendirilmesi	57
2.2.4.2. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Belirtilen KDV Uygulamasına İlişkin Yargı Kararı ve Sistemik (Mantıksal) Yorum Yöntemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi	61
2.3. Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarının Başlıca Nedenleri	62
2.4. Yorum Farklılıklarının En Aza İndirilebilmesi İçin Vergi İdaresi ve Yargı Tarafından Alınabilecek Başlıca Tedbirler	65
SONUÇ	68
KAYNAKLAR	71
ÖZGEÇMİŞ	80

KISALTMA VE SEMBOL LİSTESİ

AYM	: Anayasa Mahkemesi
BK	: Borçlar Kanunu
bt	: Bilinmeyen Tarih
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
DİBKK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurul Kararı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeler Kanunu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
MYO	: Meslek Yüksek Okulu
RG	: Resmi Gazete
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMVK	: Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu
s.	: Sayfa
S	: Sayı
Vb.	: Ve Benzeri
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	: Vergi Usul Hukuku

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, “Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları” incelenip açıklanmak istenmiştir.

Öncelikle tez konusunu seçerken isteklerimi göz önünde bulundurup bana yardımcı olan ve daima desteğini yanımda hissettiğim tez danışmanım Öğr. Gör. Dr. Halit FİKİR hocama ve eğitim hayatım sürecinde benden maddi ve manevi desteklerini eksik etmeyen her zaman yanımda olan sevgili aileme teşekkürlerimi bir borç bilirim.

15.02.2021

ÖMER AKGÜN

GİRİŞ

Çalışmanın ilk bölümünde, yorum kavramı açıklanıp çeşitleri, türleri detaylıca anlatılacaktır. Çünkü yorum kavramı literatürde geniş bir yeri ve anlamı olan bir sözcüktür. İlk bölümün ilerleyen kısımlarında ise detaylı bir şekilde vergi hukukundaki yorum kavramını, çeşitlerini ve türlerinin üzerinde durarak yargı ile idare arasındaki yorum farklılıklarının nedenlerini ve yapılması gereken hususların ne olduğunu açıklanacaktır.

Çalışmanın temelinde VUK'un 3. maddesi yer almaktadır. İlgili kanun maddesine göre vergi kanunları uygulanırken bir bütün olarak düşünülmekte yani lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmektedir. Ancak soyut vergi kanunları her bir somut olaya birebir uymayacağı için idare verginin kanuniliği ilkesine zarar vermeden yorum yaparak kanunu uygulaması gerekmektedir. Bu noktada idarenin yorumu ile yargının yorumu arasında fark olabileceği, yargı kararlarının idareyi bağlayıcılığı göz önüne alındığında bu farklılığın sebeplerini ve çözüm yollarını örnek yargı kararları üzerinden anlatılmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde yorum kavramı üzerinde detaylı bir şekilde durulmuştur. İlk olarak yorum kavramı farklı kaynaklardan açıklanmış olup, diğer bir başlıkta ise vergi hukukunda yorum kavramı ve vergi hukuku hakkında genel bilgiler izah edilmiştir. Bölümün ilerleyen kısımlarında ise yorum çeşitleri, yorum yöntemleri, yorumda mantık kuralları, sonuçları bakımından yorum türleri, kanun boşluğu ve yorumu, hakimin hukuk yaratması ve yorum, hakimin taktir yetkisi ve yorum başlıklarını açıklayarak vergi idaresi ile vergi yargısının sistemdeki konumunun tam olarak nerde olduğunu öğrenmek için çalışma yapılmıştır.

Yorumun çeşitlerine ait kavramları tanımlanırken yasama, bilimsel, yargı ve idari yorumu kapsayan yorum çeşitlerinin olduğu görülmektedir. Bu yorum türleri ise kanunun sadece yorumlanması için yeterli olmayan ancak yorumlama yaparken yapılan yorumun sadece çeşidini belirtip kategorize edilmesini sağlayan bir ifade şekli olarak belirtilmektedir. Yorum yöntemleri ise

Çalışmadaki yorum farklılıkları kavramının işlerlik kazandığı bölümde yer almaktadır. Vergi idaresi ve vergi yargısı kanunu yorumlarken bu yöntemleri esas alıp yorum yaparak kanunu uygulanabilir seviyeye getirmeyi amaç edinmektedir. Belirtilen bu iki husus, kanunun yorumlanması açısından önem arz etmektedir.

İlk bölümde açıklanan kavramlardan bir tanesinde yorumda mantık kurallarıdır. Kanun metninin açıkça anlaşılır olduğu hallerde dilbilgisi kurallarından; zorlanarak anlaşılır olduğu hallerde ise mantık kurallarından yararlanılmaktadır. Mantık kuralları konusunda ise bir belirleme yapılmış olup, bunlar “kıyas, karşıt kavram, evleviyet” olacak şekilde tanımlanmaktadır. Kıyas yolu, kanunun yorumlanmasında deyimisel yorum yönteminin yetersiz kalması halinde tıkanıklığı çözmek için kullanılan mantık kurallarından bir tanesidir. Karşıt kavram yolu ile herhangi hukuksal bir işlemin kanundaki düzenlemesinin tam tersi şeklinde anlam ifadesi çıkarılması gerektiğini savunmaktadır. Tam karşıt anlam için ise ayrıca bir açıklama gereği duyulmamaktadır. Gereklili açıklamanın karşıt kavram yolu ile kanun maddesinden anlaşılması gerektiğini belirtilmektedir. Evleviyet kuralı ise, daha fazla olanın içinde az miktarda olanın da olacağı, tamamı için uygun olanın o bütünü her parçası için de uygun olacağı görüşünden yola çıkan bir mantık kuralı olarak açıklanmaktadır. Kısaca, önemlilik seviyesi yüksek olan bir olay için uygulanabilen bir kuralın, hakkında düzenleme bulunmayan ve önemlilik seviyesi daha düşük bir olay içinde öncelikli olarak uygulanabileceğini belirtilmektedir. Bu kural türü, öncelik kuralı olarak da tanımlanmaktadır. Tüm bu kavramları bir bütünü parçası olarak kabul edildiğinde ulaşmak istediğimiz nokta, kanunun yorumlanmasında yaşanan tıkanmalara alternatif çözümler bularak yorum mekanizmasının işlerliğini sağlamaya çalışmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde açıklanan kavramlardan bir tanesi de sonuçları bakımından yorum türleri olup, isminden de anlaşılacağı üzere sonuç odaklı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kavram kanunun yorumlanmasından ziyade sonucu ile ilgilenip etkilerini görme açısından bir kıstas olmaktadır.

İlk bölümün sonlarında yer alan kanun boşluğu, hakimın taktir yetkisi ve hakimın hukuk yaratması kavramlarının birlikte değerlendirilmesi gerektiğinden bu kavramlar ile kanun yorumlanırken, Anayasa’da belirtildiği üzere vergi mükellefleri açısından vergisel ödevlerin belirliliği ve önceden tahmin edilebilirliği bu bağlamda dikkate alınarak yorumun yapılması gerekmektedir.

Çalışmanın ikinci kısmında ise, Türk Vergi Hukukunda vergi yargısı ile vergi idaresi arasındaki yorum farklılıkları, yorum farklılıklarının sebepleri ve bunlara ilişkin çözüm önerilerine ilişkin çalışma örnek yargı kararları ile açıklanmak istenmiştir. Bu bölümde, idarenin yorumu ile bağlayıcı olan yargının yorumunu kanuna uygularken bakış açısını anlamaya ve yorumlama yöntemlerini izah edip bunlara çözüm önerileri sunmak amaçlanmıştır. Çözüm önerilerini sunmak içinde, yorum farkının kaynağı olan yargı kararlarından örnekler sunularak ilgili kararların hangi yorum yöntemine göre yorumlandığını tespit edip açıklamalar yapılmıştır. Yapılan tespit ve açıklamalar, yorum farkından dolayı yaşanan sıkıntıların neler olduğu konusunda tespitler yapılmıştır. Bu tespitlerin devamında da örnek gösterilen yargı kararlarında da idare ile yargının kanunu neden farklı yorumladığına ilişkin çözüm önerileri sunulmak istenmiştir. Ancak, yargı ile idare arasında kanunun yorumlanması hususunda yorum farklılığının olması durumu olağan bir süreç olarak algılanmalıdır. Çünkü bu farklılık hukuk devleti olmanın bir gereği olarak belirtilebilir. Tüm idare, kurum veya mükelleflerden aynı bakış açısına sahip olması beklenemez. Bu noktada ise, yorum farklılığının nedenleri değerlendirilerek sistemin işleyişine zarar veren hususlara yapılması gereken iyileştirici politikalarla kanunun uygulanabilirliğinin sağlanması gerekmektedir.

Çalışmanın son kısmında ise, vergi hukukunda yer alan yorum yöntemleri kullanılarak aynı kanun maddesinin yargı kararları ile vergi idaresinin arasındaki görüş ayrılıklarının nedenlerini ve bu yorum farklılığını en aza indirmek için yapılması gerekenler belirtilerek vergi sistematığının daha uygulanabilir ve sistemli bir şekilde nasıl işlemesi gerektiği açıklanmıştır.



1. BÖLÜM

YORUM KAVRAMI VE GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Yorumun Tanımı

Türk Dil Kurumu (TDK)'na göre yorum şöyle ifade edilmektedir: 1. Bir yazının veya bir 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 duyarlılık ve teknikle çalma, söyleme veya oynama (TDK, 2021).

Yorum, bir yazının, bir sözün bir metnin ya da bir yapıtın anlaşılması güç yönlerini açıklayarak aydınlığa kavuşturma, belli bir görüşe göre açıklama, bir olayı belli bir görüşe göre değerlendirme, açıklama, gizli veya simgesel olan bir şeyden anlam çıkarmadır (Püsküllüoğlu, 2015: 1660). Yorum, bir yazının ya da bir sözün herhangi bir durumunun anlaşılması güç yerlerini açıklayarak aydınlığa kavuşturulması, bir olayı belli bir görüşe açıklama, gizli ya da imgesel olan bir şeyden anlam çıkarma şeklinde belirtilmiştir (Hançerlioğlu, 2007: 546).

Herhangi bir yasayı, bir normu yorumlamanın anlamı, onu belirli bir manaya ulaştırmak, uygun anlamını bulup göz önüne sermek demektir (Aral, 1985: 184). Yorum, bir hukuk kaidesinin gerçek manasını ve sınırlarını bulmak için icra edilen işlemi tanımlayan isimdir (Zevkliler, 1986:76).

Yorum kavramını tanımlarken daha geniş düşünürsek, "anlama" anasına gelir. Bu açıdan yorum kavramı dilde faydalandığımız bir ifadenin açıklanmasıdır. Her dilsel imgeyi anlaşılacak için yorumlanmak mecburiyetindedir. Bir metnin direkt ve çaba göstermeden anlaşılması ile hukukun veya felsefenin sunduğu bilimsel tekniklerden yararlanarak anlaşılması birbirinin aynısıdır. Dar anlamda yorum, bir somut durumda yardımına ihtiyaç duyulan ve üzerinde çeşitli şüpheler bulunan bir ifadenin anlamlandırılmasıdır.

İfadenin anlamı üzerinde şüpheler yoksa o doğrudan ve düşünülmezsizin derhal anlaşılır (Gözler, 1998: 150).

Yorum, maddi hukukun konusudur, usul hukuku kuralları yorum aracı olamaz. Yorum, aslen hukuk felsefinin konusudur ve pozitif hukuk, yorumun sınırındır (Erem ve diğerleri, 1997: 104). Bir hukuk kuralının somut bir olaya uygulanabilmesi için, kuralın tam ve kesin anlamının bilinmesine ihtiyaç vardır. Kuralın içeriği ve kapsamı bu anlama göre belirlenecek, buna göre de kuralla somut olay arasında mantıksal bağlantı kurulup kurulamayacağı; kurulabilecekse bunun ölçüsü, derecesi ve diğer ayrıntıları saptanabilecektir. İşte bu amaçla yapılan zihinsel işleme, “yorum” denilmektedir. Somut bir olaya “uygulanabilir” bir hukuk kuralının var olup olmadığı bu yolla saptanır (Aybay ve diğerleri, 2017: 313).

Yorum kavramı işarete bir mana addederek bağlantı kurmaktır. Bu yönden yorum kavramı karşı taraftan gönderilen işaretin beş duyu organımız ile algılandığımız şekilde kavranmasını ifade etmektedir. Bu süreçte üzerinde durmamız gereken nokta işareti yollayan ile bunu yorumlayacak kişi veya kurumların farklı iradede olması gerekmektedir. Çünkü insan veya kurumlar kendi söylediği veya oluşturduğu, metnin özünü bildiği için yorumlama ihtiyacı duymamaktadır (Gözler, 1998: 151-152). Yorum, kanunun özüne ulaşmak için de yapılması gereken bir fiiliyat olarak açıklanabilir. Yorum olmadan kanun metninde yer alan anlaşılması güç olgular netliğe kavuşamamaktadır. Kanunun net olarak anlaşılmadan uygulama safhasına gelmesi ise kanunun sistematığıne ters düşmektedir. Çünkü kanunlar soyut olup, somut olaylarla karşılaşılması sonucu uygulanarak uygulama safhasına geçerek işlerlik kazanmaktadır.

Yorum, tüm hukuk dallarında başvuru bir yoldur. Yorum yoluyla, kanun koyucunun gerçek iradesi anlaşılmaya çalışılır. Yasa metninin anlaşılmasında bir sorun yoksa yoruma da ihtiyaç duyulmayacaktır. Ancak, gerçek hayatta ortaya çıkan olayların karmaşıklığı, yasa metninin yorumunu gerekli kılabilir (Bilici, 2011: 43).

1.2. Vergi Hukukunda Yorum Kavramı ve Vergi Hukuku Hakkında Genel Bilgiler

Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir. Görüldüğü üzere, vergilendirmede bir tarafta aktif vergi öznesi olan devlet, diğer tarafta pasif vergi öznesi olan fertler ve kurumlar bulunmaktadır. Devletle kişiler arasındaki bu ilişki, hukuken meşru otoriteler tarafından ve usulüne uygun olarak konulmuş hukuk kurallarıyla düzenlenmiştir, işte, vergi hukuku, mükellefler ile devlet arasında vergilendirmeden dolayı ortaya çıkan ve bunlar arasındaki ilişkileri düzenleyen kuralları inceleyen hukuk dalıdır (Aksoy, 1999: 3).

Vergi; devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal işlerinin gerektirdiği harcamaları yapmak ya da kamusal sorumluluklarının gereklerini ifa etmek için mali ve ekonomik birimlerden yasada belirtilen kurallara riayet edip, hukuki zorunluluk esasında, özel bir karşılık ifade etmeksizin karşılıksız tahsil ettikleri maddi tutardır (Nadaroğlu, 1987: 5-33). Vergi niteliğinde yapılan şahsi ödemelerin koşulu, özellikle türü, miktarı, neden ve zaman dilimi, genel yasa hükümleri sınırlarında vergi mükelleflerinden ilgili ödemeleri alan kamu kurumları tarafından belirlenir (Dikmen,1964: 82).

Vergi bireylerden otoriter bir yapıda tek taraflı olarak alındığından vergi ile ilgili tutarı, neye dayanılarak alındığı, ne vakitte, ne kadar alınacağı gibi soruların cevapları bireylere kanun metni ile açıkça anlatılmalıdır. Çünkü tek taraflı olarak yapılan bu işlemlerde mükelleflerin özgürlüğü ve güvenlik sınırlarına müdahale olabilmektedir. Bu sebeple, vergi kanunları kanun koyucu tarafından oluşturulurken verginin niteliği ve sınırları açıkça belli olmalı, çelişkiye meydan hazırlamamalıdır (Güneş, 2008: 117).

Vergi hukukunda yorumun önemli bir yeri vardır. Vergi idaresi, vergi yasalarını uygularken ve vergi yargısı organları, önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarını çözümlerken zorunlu olarak yorum yapmaktadırlar. İdare ve yargı organları her şeyden önce vergi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptarlar; ikinci olarak da söz konusu olaya uygulanacak kanun hükümlerini belirler. Kısaca nitelendirmesini yaptıkları somut olayın kanun kapsamına girip girmediğine karar verirler. Bu çerçevede yorum yapılırken mantığın tümdengelim kuralları, tasım işlemi uygulanır. Kanun hükmü büyük önermeyi, vergi doğuran olay küçük önermeyi ve idare ya da yargı organının kararı sonucu oluşturur. Örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 37. maddesine göre her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazançlar vergilendirilir (kanun hükmü, büyük önerme); toptancılık ticari faaliyettir (somut olay, küçük önerme); toptancılık faaliyeti ile uğraşanlar GVK’nın ticari kazancı düzenleyen hükümlerine göre vergilendirilir (Öncel ve diğerleri, 2003: 17). Kanun koyucunun çıkardığı vergi kanunları idare ve yargı organları uygularken yorum yöntemine başvurmak zorundadır. Bu durum kanunun uygulanabilirliği açısından uygulanması gerekli bir araçlardan bir tanesidir. Çünkü soyut hukuk kurallarının bire bir somut hukuk kuralları ile örtüşmesi mümkün olmamaktadır.

Bu açıklamalardan sonra elde edilen sonuç, vergi hukukunda yorumun bir hukuk kuralı olduğudur. Zira hukuk biliminde yorum, sadece hukuk normunun yorumlanması ile sınırlı olmayıp muhakeme sürecinde somut uyuşmazlıklarda taraf sözleşmelerinin, iradelerinin ve koşulların da yorumlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır (Dündar, 2001: 57-81,71).

Vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, 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 gerekmektedir. “Kanunda yazılı olmadan vergi alınmaz” kuralı pek çok ülkenin anayasasında yer almıştır (Öncel ve diğerleri, 2003: 46).

Vergilerin yasallığı prensibinin sonuçları incelendiğinde; vergilerin sadece kanunla yürürlüğe konulması, değiştirilmesi ve yürürlükten kaldırılması, yorumun kanun sınırlarını aşmaması, irade serbestliğine ve sözleşmeye tam olanak sağlamaması, vergi idaresine büyük ölçüde bir takdir yetkisi olanağı tanımaması gibi sonuçların ortaya çıkarıldığı görülmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi yasama tarafından çıkarılan kanunun uygulanması iradi değil, zorunlu olmaktadır. Kanunun adaletsiz olması veya uygun olmaması ilgili vergi kanununun uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir. Bu noktada yasama organı gerekli müdahaleyi yapmakla mükelleftir (Öncel ve diğerleri, 2003: 19).

Verginin kanuniliği ilkesi ile idarenin veya yargının kanun kapsamı dışında keyfi takdir yetkisi uygulamasının önüne geçilmek istenmiştir. Çünkü kanun koyma yetkisi 1982 Anayasası'nda da belirtildiği üzere vergi mükelleflerinin tercihleri ile oluşan TBMM'ye aittir ve bu yetki devredilemez niteliktedir. Vergi mükelleflerine getirilecek vergi yükü ancak mükelleflerin iradelerini beyan ettiği vekilleri vasıtasıyla TBMM vasıtasıyla hüküm ifade etmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin bir kararında “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 (Batun, 2009: 152).

Vergi hukukunda kıyasın tanımı şu şekilde ifade edilmektedir: *“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 önkoşul değildir; nitelik yönünden benzerlik yeterlidir (Çilingir, 2012: 253).”*

Verginin kanuniliği ilkesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin temel öğelerine ilişkin hükümleri koyma, değiştirme veya kaldırma konusunda sadece yasama organının yetkili olduğu anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, vergi hukukunda kanun boşluklarını doldurmak için kıyas yoluna başvurulması, her şeyden evvel verginin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Gerçekten de kıyas yoluna başvurmakla kanun koyucunun düzenlemesi gerektiği halde düzenlemediği hukuki olay, durum ve ilişkilere de benzer olaylar için konulmuş kuralların uygulanması söz konusu olmaktadır. Bu sebeple, vergi hukukunda kıyasa başvurulabilmesi mümkün olmamaktadır. Aksi halde, vergi koyma açısından yetkisiz olan yürüme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olaylar yaratılabilir veya mevcut vergi yükleri değiştirilebilmektedir. Kamu hukukunda bu durum fonksiyon gasbına yol açmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2003: 29-30). Vergi hukuku açısından kıyasın özüne baktığımızda, verginin kanuniliği ilkesinin aksini ifade etmektedir. Çünkü verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasama organı olan TBMM'ye aittir. Vergi hukukunda vergilendirmenin temel unsurlarını etkileyecek herhangi bir hükümde kıyas yoluna başvurulması “kanunsuz vergi olmaz” hükmüne uygun olmamaktadır.

Türk vergi hukukunda kanunun açıkça izin verdiği haller dışında vergi doğuran olay, konu, matrah, istisna, muafiyet, oran, tarife, indirim gibi verginin özünü etkileyen ve vergilemenin temel öğelerini düzenleyen hükümlerde kıyasa başvurulamayacağı söylenebilir. Yöntem kurallarını ihtiva eden hükümlerde ise, daha önce ifade edildiği üzere, çoğunluğun aksine, adalet ve eşitlik gibi gerekçelerle, kıyasın mümkün olduğunu ve hatta yapılması gerektiğini ileri süren hukukçular vardır. Ancak, yöntem kurallarının yol açtığı bir adaletsizlik varsa, bu, amaçsal yorumun tanıdığı sınır içerisinde giderilmelidir. Yoksa kanun hükmünün lafzını aşarak, bir kanun boşluğu doldurarak, mevcut bir adaletsizliği gidermek yetkisi, vergi hukukunda yasama organına ait kabul edilmelidir (Batun, 2012: 78).

1.3. Yorum Çeşitleri

Yorum çeşitleri lafzından da anlaşılacağı üzere, yorum kavramını çeşit yönünden katagorize ederek izah etmeye çalışmaktadır. Yorumu yapan kişi, kurum ya da birime göre farklı bir şekilde tanımlanabilir. Bu sebeple, yorum çeşitleri dört farklı başlıkta açıklanacaktır.

1.3.1. Yasama Yorumu

Bizzat kanun koyucu tarafından yapılan ve “*resmi yorum*” veya “*otentik yorum*” olarak da adlandırılan yorum çeşididir. Bu yorum çeşidinde kanun koyucu, uygulamada kanun hükmünün nasıl anlaşılması gerektiğini bildirmektedir. Yasama organı tarafından yapılan yorum da kanun gibi, bağlayıcı niteliktedir. Bir başka ifadeyle yasama yorumu kanunu vaz eden yasama organının aynı zamanda yaptığı kanun ile ilgili uyumsuzlukların çözümünde de bağlayıcı mahiyette yorum yapılabilmesidir (Atay, 2014: 214).

Kanun hükümleri bazen bizzat kanun koyucu tarafından yorumlanmaktadır. Buna yasama yorumu adı verilmektedir. Fakat günümüzde yasama yorumuna yer verilmemektedir. 1921 Anayasasının 26. maddesinde mevcut olan bu yorum yolu, 1982 Anayasasında kaldırılmıştır. Bu sebeple bir kanunun iyi anlaşılmadığı sonucuna varan kanun koyucu onu açık hale getirmek üzere değiştirebilir veya yeni bir kanun çıkarabilir (Cansel ve Özel, 2009: 74).

Kanun koyucunun yaptığı yorum, kanunun anlamını açıklamaktan ibaret olan bir yasama tasarrufu olduğundan, kanuna eklenmiş olmaktadır. Ancak 1971 tarihli Fransız Anayasası'nda yer alan “ mahkemeler arasında ortaya çıkabilecek farklı kararların yasama organı tarafından çözümleneceği şeklindeki yorumlama metodun sakıncalı olduğu fark edilmiştir. Çünkü bu yolla kanun koyucu henüz kesin hüküm niteliği kazanmamış olan eski olayları da yasama yorumunun kapsamına almıştır. Halbuki kanunun kendisinden önceki olaylara uygulanmaması gerekmektedir. Bundan başka, yasa koyucu t-yorum yapmakla gecikebileceği gibi politik düşüncelerden de etkilenebilir ve gerekli bağımsızlıktan yoksun kalmaktadır (Esener, 2000: 269). Günümüzde uygulanmayan yasama yorumu kanun koyucu tarafından kanunu bizzat açıklanarak yorumlamaktaydı. Bağlayıcılığı kanun gibi olan bu yorum türü kanuna ekli olarak çıkmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde kanun ile ilgili en doğru yorumu yapacak tarafın yasama merci olduğu görülmektedir. Çünkü kendi çıkarmış olduğu kanunun nasıl uygulanacağını ve nasıl anlaşılması gerektiğini bilmesi gereken merci de yasamadır, yani kanun koyucudur.

İlk bakışta kanunu yapanın bunu yorumlama hakkının da olması gerektiği düşünülebilir. Ancak hukuk, kanundan ibaret değildir. Yorumcu, kanun metni ile sosyal gerçeklik arasında arabulucudur ve bu yönüyle metnin aksayan yönlerinde kanun koyucuya yol göstermektedir. Bundan başka erkler ayrılığı da yasama yorumunun dışlanmasını gerektirmektedir (Özbilgen, 1976: 450).

1.3.2. Bilimsel Yorum

Bu yorum akademisyenler tarafından yapılmaktadır. Resmi bir bağlama gücü yoktur. Bütün ders kitapları, monografik araştırmalar, makaleler bu gibi yorumlayıcı görüşlerle doludur. Bunlar kanunu uygulayacak olan yargıca yol gösterici niteliktedir (Cansel ve Özel, 2009: 74). Bu yorum çeşidi de kanun hükmünün bilim adamları tarafından yapılan türüdür. Bu yöntemle yapılan yorum tamamen kurumsal olup, belli bir olay ile ilgisi bulunmamaktadır. Bu yorum türü ile iki kişi arasındaki belli bir ihtilafın çözülmesi maksadı güdülmeyeceği için bu yorumlarda yasama organının yorumları gibi genel bir vasıf

taşımaktadır. Fakat bilimsel yorumların, mahkemeleri bağlayıcı kudretleri bulunmamaktadır (Bilge, 1998: 166, 167). Bağlayıcılığı olmayan ve bilim insanları tarafından yapılan bilimsel yorum, yargının vereceği kararlara ışık tutar niteliktedir. Çünkü bilimsel olarak tespitlerle yapılan bir yorum olduğu için her ne kadar bağlayıcı olmasa da yargının verdiği kararlarda başvurduğu yorum yöntemlerindendir. Günümüzde de uzmanlık gerektiren olaylarda bilirkişi müessesesi vasıtasıyla bilim insanlarından ya da gerekli donanıma sahip uzmanlardan alınan görüş ve tespitler ile yapılan yorumlarda genel olarak dikkate alınıp, işleme konulmaktadır.

Hukuk, hukuk ile ilgili düzenlemeler ve kuralların işinde uzman şahıslarca ve özellikle de bilim insanları vasıtasıyla yorumlanmasına bilimsel yorum (doktrin) denir. Bu yorum yönteminde yorum kavramı teorisel ve genel mahiyette olup, soyut nitelik taşımaktadır (Atay, 2014: 216, 217).

1.3.3. Yargı Yorumu

Yargı mercilerinin görevi, soyut hukuk kurallarını somut hukuk kurallarına uygulamaktır. Devletin işlevlerinden ve devletin yetkilerinden birini oluşturan yargılama yetkisi uyuşmazlıkların çözülmesini zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk yargı yerlerinin önlerine gelen uyuşmazlıkları çözümleme yükümlülüğünü yükler ve yargı yerleri çözümleyeceği itilafa ilişkin açık düzenleme bulunmadığı gerekçesi veya bahanesiyle uyuşmazlığı çözümlmekten imtina edememektedir. Bu çerçevede hakimlin önüne gelen olaya hukuk kuralını uygularken yargılama işlevinin bir gereği ve sonucu olarak yaptığı yorum, yargısal yorum olarak adlandırılır. Bir başka ifadeyle yargısal yorum, hukuki uyuşmazlıkların çözümü sırasında yargı organlarınca yapılan yorum çeşididir (Atay, 2014: 216).

Yargı yorumu yargı mercilerince hukuki uyuşmazlıkların çözümü esnasında yapılan bir yorum türüdür. Hakimler tarafından kanunun özü benimsenerek soyut hukuk kurallarının somut hukuk kurallarına en uygun şekilde uygulanması esnasında bu yorum yöntemi kullanılmaktadır. Çünkü yargı önüne gelen uyuşmazlığı çözüme kavuşturmak zorundadır.

Bu yorum çeşidi, mahkemelerin bir kanun hükmünü bir olaya uygulamak için başvurduğu yorumdur. Fakat bu yorum çeşidi bir olay hakkında yapıldığı için bütün yargı organlarını bağlamamaktadır. Farklı mahkemeler bir hükmü çeşitli şekilde yorumlayarak uygulayabilirler. Ancak bu farklı görüşler, denetleme organı görevini yapan yüksek mahkemelerce birleştirilir ve kanunun bütün alt mahkemeler tarafından aynı anlamda uygulanması sağlanabilir (Cansel ve Özel, 2009: 74).

1.3.4. İdari (Yönetim) Yorum

İdari yorum, idari birimlerin hiyerarşik yapılanması uyarınca hukuk normunu uygulayacak birimlerin arasında yeknesaklığın sağlanabilmesi ve kanun önünde eşitlik ilkesinin hayata geçirilmesinde sorun yaşanması için üst hiyerarşik makamların ast makamların uygulayacağı kuralın anlam kapsamını düzenleyebilmesi anlayışının sonucu olarak tesis ettikleri düzenleme ve kararlarında gerçekleştirdikleri yorum çeşididir. Vergi hukukunda geniş bir uygulama imkanı bulan bu yöntem gereğince vergi idaresinin vergi yasalarını anlayış ve uygulayış biçimi ile ilgili düzenleme yapabilmektedir. İdari yorum kanuni idare ilkesi göz önünde bulundurularak kullanılan bir yöntemdir ve yargı organları yönünden bağlayıcı bir niteliği yoktur (Atay, 2014: 215).

Kanunun uygulanması bakımından idarenin yapmış olduğu yorum da, idare kendi teşkilatlanması içerisindeki işleyişi de göz önüne alarak kanunu yorumlayıp uygulamaya geçirerek açıklığa kavuşturmaktadır. İdare, faaliyeti ile ilgili konulardaki kanunun, yorumlanması gerektiği durum da ise, idarenin lehine olacak şekilde ve kamu hizmetini aksatmayacak şekilde bir yorum yapmalıdır.

1.4. Yorum Yöntemleri

Kanun yorumlanırken hangi yöntemin kullanılacağına dair herhangi bir yasal dayanak mevcut değildir. Hakim kanunu yorumlarken uygulanabilirliği en uygun olan yöntemi tespit ederek yorumu yapar. Yorum yöntemleri böylece kanunun gerçek manasının ortaya çıkmasında önemli bir görev üstlenmiş olur.

Çalışmanın bu kısmında yorum yöntemleri 4 başlık altında şu şekilde sıralarak ifade edilebilir:

- Deyimsel (Lafzı) Yorum Yöntemi
- Tarihsel (Subjektif) Yorum Yöntemi
- Sistematik (Mantıksal) Yorum Yöntemi
- Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemi

1.4.1. Deyimsel (Lafzı) Yorum Yöntemi

Deyimsel (Lafzı) yorum, yasa kuralının anlamını açıklamada ilk başvurulacak yöntem olup, yasa hükmünde yer alan kelimelerin, deyimlerin ve ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden kanun metni içerisindeki anlamlarının açıklanmasıdır. Bu yorum yönteminde kanun hükümleri; maddeler, fıkralar, bentler, cümleler, sözcükler ve bölüm başlıkları dikkate alınarak dış görünüşleriyle yorumlanırlar (Yalçın, 1993: 4).

Deyimsel (lafzı) yorum yöntemi bir nevi şekilsel yorum yöntemidir. Çünkü ilk kanunu metni önümüze geldiğinde harf, cümle, sözcük öbekleri vb. formatında algımız gerçekleşir. Daha sonra bu şekilsel olgular bir araya gelerek anlamlı bir kanun metnini ortaya çıkarılmış olur. Daha sonraki süreç ise kanun metninde yer alan soyut hukuk kuralının yorumlanarak kanunun ne anlatmak istediğini tespit etmektir.

Kara Avrupa’ında daha çok sözel yorum, Anglo Amerikan hukukunda da “metinselcilik” olarak ifade edilen bu yorum yöntemi, “hukuku uygulama “ faaliyeti ile “hukuk yaratma” faaliyetinin birbirinden ayırt edilmesi girişime dayanmaktadır. Bu yorumun amacı, geniş anlamda hukuki metnin dar anlamda yasa metninin açık anlamını araştırmak ve bununla bağlı olmaktır. Bu yöntemde sözlerle (lafızlarla) tutarlı olmayan tarzdaki herhangi bir yorum kabul edilmez. Metinselci yaklaşım hukuk kuralının veya yasa koyucunun niyetinin veya amacını dikkate almamaktadır (Atay, 2014: 217).

Deyimsel yorum da; kavramların ait oldukları hukuk dallarındaki anlamları araştırılmaktadır. Örneğin, vergi hukukunda kullanılan aile reisi, sözleşme, veli, vasi, gibi kavramlar, medeni hukukta verilen anlamlarına göre yorumlanmaktadır (Bilici, 2011: 44).

Vergi kanunlarında diğer hukuk dallarına ait birçok kavram ve deyim kullanılır. Bu kavram ve deyimler ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarına göre değerlendirilir. Örneğin hibe, sözleşme, intifa hakkı kavramları medeni hukuk ve borçlar hukukunda taşıdıkları anlamlara göre değerlendirilir. Buna karşılık vergi kanunları bir kısım kavramlara değişik tanım vermişlerse; lafzi yorumda, kavramların artık bu tanım çerçevesindeki anlamları göz önüne alınacaktır. Örneğin gayrimenkul kavramı GVK'nın 70. maddesinde Medeni Kanun'daki hükümlerden farklı olarak düzenlenmiştir. Gelir vergisi uygulamasında bu düzenleme esas alınacaktır. Vergi kanunları bazen belli kavramların anlamı ve hukuki etkileri konusunda başka kanunlara açık olarak yollama yapmaktadır. Bu gibi durumlarda yollama yapılan kanun hükümlerindeki anlamlar dikkate alınmalıdır. Örneğin, VUK'un 147. maddesinde söz konusu Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu (CMUK)'nun arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağını öngörmektedir. Öte yandan vergi kanunlarında yer alan kavramlar sadece hukuk kavramları değildir. Üretim, tüketim, yatırım, özsermaye, amortisman, değerlendirme vb. kavramlar ekonomi ve muhasebenin kavramlarıdır. Lafzi yorum sırasında bu kavramlar kendi bilimsel ve teknik anlamlarına göre değerlendirilmelidir (Öncel ve diğerleri, 2003: 19).

Noktalama işaretleri, dilbilgisi kuralları ve cümle yapısının analizi lafzi yorumda son derece önemlidir. Bazen bir virgöl, cümlelerin ve dolayısıyla kanun hükmünün anlamını değiştirebilme gücüne sahiptir. Bunun yanında maddede “ve” bağlacı kullanılmışsa başka bir anlam “veya” bağlacı kullanılmışsa başka bir anlam ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan kanunlar, özellikle vergi kanunları kaleme alınırken büyük bir dikkat ve özen gösterilmelidir. Hal böyle olmakla birlikte, mevzuata bakıldığında özellikle son yıllarda kaleme alınan kanunlarda zaman zaman bu konuda gerekli özenin gösterilmediği görülmektedir. Bu da,

anlamsız veya kastettiğinden başka türlü anlaşılmaya müsait kanun hükümleri ortaya çıkarmaktadır (Batun, 2012: 89). Vergi hukukunda ilk başvurulacak yöntem olan deyimisel yöntemde amaç kanun metni üzerinden yorum yapmaktır. Çünkü ilk olarak kanun metni üzerinden yorum yapmak en sağlıklı yorum yöntemi olarak literatürde yer almaktadır.

1.4.2. Tarihsel (Subjektif) Yorum Yöntemi

En genel ifadeyle tarihsel yorum yönteminde, kanun koyucunun iradesinin araştırılması esastır. Bu yapılırken, kanunun hazırlık çalışmalarına, komisyon ve parlamentodaki konuşmalara, tartışmalara ve kanunun gerekçesine bakmak ve bunlardan yararlanmak gerekmektedir. Dolayısıyla tarihi yorum yönteminde her hukuk hükmü ve özellikle de kanun hükmü yorumlanırken, hukuk kuralını ifade eden, kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesi amacı araştırılır (Atay, 2014: 220).

Kanunların yapısı gereği gerekçeleri kelimelerine göre daha kapsamlıdır. Kanunun gerekçesinde, ilgili kanunla alakalı olarak kanunun neden çıkartıldığı, neden değiştirildiği, hangi ülkenin kanunu dikkate alınarak hazırlandığı, değiştirilmeden önceki kanunun ortaya çıkardığı sakıncaların neler olduğu, kanunun nasıl uygulanması gerektiği gibi hususları kapsamlı bir şekilde açıklayarak akıldaki soru işaretlerini gidermeyi amaç edinir. Ülkemizde de yasama organı tarafından oluşturulan kanunların gerekçeleri izah edilirken yeterli önemin verilmediği, hazır şablonların kullanıldığı görülmektedir (Kalkan, 2007: 79). Tarihi yorum; yasamanın, kanunun yapıldığı zamandaki gerçek amacını araştırmaktadır. Kanun hakkında yapılan bu araştırma için ilgili kanun hakkındaki tasarıya, gerekçeye ve meclis görüşme tutanaklarına bakılması gerekmektedir (Bilici, 2011: 44).

Özellikle son yıllarda çıkan vergi kanunlarına bakıldığında; döviz girdisi sağlanması, yatırımların teşvik edilmesi, sermayenin tabana yayılması, işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi, bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması, kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi gibi somut olmayan ve sürekli tekrarlanan gerekçelere rastlanılmaktadır (Ak, 2004: 61).

Vergi hukukunda vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı kanun maddesi ile açıkça belirtilmiştir. VUK 3. Maddeye istinaden ilk olarak kanunun lafzına bakılmaktadır. Lafız açık değilse bundan sonraki süreçte bu olay ile alakalı vergi kanunlarının gerekçesi göz önünde bulundurularak kanunun yorumlanması neticeye kavuşturulmalıdır. Bu tespit kanunun uygulanmasının mecburi olan hükmünü açıklamaya çalışmaktadır (Şişman, 2002: 71).

Uluslararası vergi anlaşmalarının yorumunda tarihi yorum yöntemine başvurmak doğru bir seçenek olarak yorumlanabilir. Çünkü anlaşmayı imzalayacak ülkeler anlaşmayı imzalarken egemenliklerinin ne ölçüde sınırlanacağını bilme gayreti içine girmektedirler. Bu amaçla, anlaşmanın ön hazırlık çalışmaları, anlaşma metni için gerçekleşen görüşmeler, anlaşmayı imzalayan ülkelerin egemenliklerini ne ölçüde sınırlandırmak niyetinde olduklarını netliğe kavuşturmaktadır (Öncel ve diğ, 2011:21).

1.4.3. Sistematik (Mantıksal) Yorum Yöntemi

Sistematik yorumda kanun hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün kanun yapısı içerisindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır. Bir vergi kanunu hükmünün bir taraftan söz konusu kanun içindeki konumu diğer taraftan da bir bütün oluşturan vergi sistemi içerisindeki diğer kanun hükümleri ile olan bağlantısı açısından gerçek anlamı araştırılır (Yalçın, 1993:5).

Herhangi bir kanun maddesinin tam olarak ne anlatmak isteğini anlamak için yorum yaparken, diğer kanun maddeleri ile ilişkisi olmadığını düşünerek yorumlanmamalıdır. Çünkü kanun bir sistemattir ve her bir kanun birlikte bir bütünün parçasını oluşturur. Bazı zamanlarda, bir konu ile ilgili birden fazla düzenlemeler dahi mevcut olabilir. Bu düzenlemeler ise, bazen birbirini tamamlar, bazen tamamen zıt görüş belirtir, bazen de birbirleri ile örtüşerek sistematğin bir parçasını oluşturur (Sözer, 2008: 43-44).

Sistematik (mantıksal) yorum yönteminde, ilgili her kanun bu yorum yönteminin bir parçasıdır. Çünkü bu yorum yönteminde önemli olan husus, kanunu bir sistem dahilinde diğer kanunlarla birlikte değerlendirerek yorumu gerçekleştirmektir.

Sistematik yorum; herhangi bir kanun hükmünün anlamı araştırılırken, sadece o kanun içindeki yerine ve diğer maddelerle olan bağlantısına değil, ilgili diğer kanunlara da bakılmaktadır (Bilici, 2011: 44). 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 bölümlenenin dikkate alınması gerektiğine işaret eder (Şişman, 2002: 71).

Vergi hukukunda sistematik yorumu şu örnekle daha iyi açıklamak mümkündür. Değerli Kâğıtlar Kanunu (210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, RG. 28.02.1963, S.11343)'nda değişiklik yapılmadan önce, faturalar değerli kâğıt sayılmaktaydı. Öte yandan VUK.'un 235. maddesi müstahsil makbuzunun fatura yerine geçeceğini belirtmektedir. Dolayısıyla müstahsil makbuzunu değerli kâğıt sayarak mali yükümlülüğe tabi tutmak vergilendirmede kıyas yoluna başvurmak değil, sistematik yorum yapmak anlamına gelmektedir (Öncel ve diğerleri, 2003: 20).

1.4.4. Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemi

Amaçsal yorumda, kanunların zamanın gereksinmelerine göre yorumlanması esası mevcuttur. Bu yorum yönteminde yasama organının iradesinden ziyade kanunun amacı ön planda tutulmaktadır. Kanunların zamana ve ekonomik koşullara uyması sağlanır. Zira, kanunlar ekonomik ve sosyal koşullara bağlı olarak değişen olaylara uygulanmaktadır. Bu da yasa koyucunun yasayı çıkartırken neyi amaçladığından ziyade yasanın değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlam üzerinde durmayı ön plana çıkartmaktadır. Bu yorum metodunda kanun ile ulaşılmak istenen sonuçlar

dönemin şartlarına ve toplumun ihtiyaçlarına uyumlu bir şekilde değerlendirmesi yapılır. Çünkü kanun yürürlüğe girdikten sonra subjektif manasını kaybederek hiçbir yere bağımlı olmayan tarafsız bir şekle bürünmektedir (Yalçın, 1993:5).

Amaçsal (gai) yorum yönteminde, yasama dönemdeki amacından çok, ilgili kanunun sosyal ve ekonomik gelişmeler ışığında günümüzde yüklendiği mana araştırılmaktadır (Bilici, 2011: 44). Amaçsal yorum yöntemi ile yasamanın çıkarmış olduğu kanun hükmünün günün sosyal ve ekonomik koşulları göz önüne alınarak objektif bir şekilde kendi sistematüğinde detaylı bir şekilde değerlendirilerek bir nevi güncellenmektedir. Adından anlaşılacağı üzere amaçsal yorumda ulaşılmak istenen nokta amacın gerçekleşmesi olup, bu açıdan günün şartları göz önünde bulundurularak kanun hükmü gerçek amacına göre değerlendirilip, yorumun yapılması amaçlanmaktadır.

Vergi hukukunda bu yorum yöntemi uygulanırken gerekli özen gösterilmelidir. Amaçsal yorumla hazine ve vergi mükelleflerinin birbirlerine karşı menfaatleri ölçülür, tespit edilir ve en sonunda da değerlendirilir. Ancak, yorum yapılırken kanunun metninden sapılmamalıdır; yoksa vergi hukukunun temel ilkelerine uyumlu olmayan, istenmeyen neticeler meydana gelmektedir (Öncel ve diğerleri , 2003: 19).

1.5. Yorumda Mantık Kuralları

Yorumda mantık kuralları uygulanırken zihinsel bir takım işlerle, genel kabul görmüş olguları akıl ve süzgecinden geçirerek karar verilmeye çalışılmaktadır. Yorumda mantık kuralları 3 başlık altında şu şekilde sıralanarak anlatılabilir:

- Kıyas Yolu
- Karşıt Kavram Yolu
- Evleviyet (Yeğlik) Yolu

1.5.1. Kıyas Yolu

Kıyas kavramı, hukuki süreçte karşılaştığımız ve çözüm yoluna gitmek için kullandığımız bir uygulamadır. Hukukta kıyas yöntemini uygularken kanunun içeriğindeki ana öğeler belirlenip, benzer öğelere sahip somut olaylara uygulanmaya çalışılmaktadır (Çilingir, 2012: 248). Kıyas, bir kanun hükmünün veya bu hükümde saklı prensibin benzer olaya uygulanarak sonuç çıkarılmasıdır (İmre, 1980: 191).

Ülkemizde, içtihatlar içinde bulunan olay ile yargılamaya konu olay arasında kıyas işlemi yapılarak, olaylar arasında tespit edilen benzerliklerin, olaylara uygulanacak metinler arasındaki benzerliğiyle ilişkilendirildiği yoğun bir şekilde görülmektedir. TANER'e göre; (1959:166) “ *hâkim, bir metni yorumlayıp uygularken, kanunun hazırlık çalışmalarından doktrin yorumundan bahsedemeyeceği gibi içtihatlardan da bahsedemez. Sayılan çalışma ve yorumlardan yararlanmakla birlikte hâkimin asıl görevi, kendi araştırmalarına göre edindiği kanaati, bunun sebeplerini kendi içtihadını yani somut olayla bağlantılı olarak kendi yorumunu göstermektir*”. Kıyas yolu, kanunun yorumlanmasında deyimisel yorum yönteminin yetersiz kalması halinde tıkanıklığı çözmek için kullanılan mantık kurallarından bir tanesidir.

1.5.2. Karşıt Kavram Yolu

Karşıt kavram yolu ile herhangi hukuksal bir işlemin kanundaki düzenlemesinin tam tersi şeklinde anlam ifadesi çıkarılması gerektiğini savunmaktadır. Tam karşıt anlam için ayrıca bir açıklama gereği duyulmaz. Gerekli açıklamanın karşıt kavram yolu ile kanun maddesinden anlaşılması gerektiğini belirtilmektedir.

1.5.3. Evleviyet (Yeğlik) Yolu

TDK'ya göre evleviyet (yeğlik) şu şekilde ifade edilmiştir: “Bir şeyin, başkalarından üstün sayılması, rüçhan. (TDK, 2021)

Bu kural, mantık yönüyle tümevarım ve tümdengelim yöntemlerine benzetilmektedir. Daha az önemli olan bir duruma uygulanan kuralın, o durumdan daha önemli bir duruma uygulanması gerektiği evleviyet kurallarından bir tanesidir. Örneğin bir yerde adamı yaralamak, darp etmek ceza hukukuna göre suç teşkil ediyorsa, adam öldürmek de aynı kanuna göre suç teşkil etmelidir. Veya adam öldürmek suç teşkil ediyorsa, adam yaralamak da suç olarak sayılmalıdır. Bir kişi/kurumun fazla yetkileri varsa, bu yetkilerden daha az herhangi bir yetkiyi de kullanmasında engel yoktur (Gözler, 2013: 92).

1.6. Sonuçları Bakımından Yorum Türleri

Kanun metninin farklı yorum yöntemleri kullanarak yorumlanması sonucunda kanunun yorumlanmış hali meydana gelmektedir. Kanun metninin bu şekilde yorumlanması sonucu ortaya çıkan anlam da yorumun sonuçları bakımından anlam ifade etmektedir.

Birbirine yakın anlamları olmasına rağmen her birinin farklı sonuçlara ulaşması sebebiyle yorumun sonuçlarını şu şekilde sıralayarak ifade edilebilmektedir:

- Beyan Edici (Açıklayıcı) Yorum
- Daraltıcı Yorum
- Genişletici Yorum
- Geliştirmeci Yorum
- Düzeltici Yorum
- Lehde Yorum

1.6.1. Beyan Edici (Açıklayıcı) Yorum

Yoruma tabi kılınan hukuki metnin düzenlemesinin lafzından hareketle düzenlemenin somutlaşınca kadar geçirdiği süreçten yararlanarak konuluş amacı, metnin ve hukuk düzeninin bütününe birlikte göz önünde bulundurmak suretiyle, daha önceki uygulamalar ve konunun yetkin hukukçularca değerlendirilmesine başvurularak, yorum ilkelerine uygun yapılan yorum, hem açıklayıcı, hem de yorumdan beklenen amaca uygun bir yorumdur. Dolayısıyla

açıklayıcı yorum ile yorumun asli, ideal amacının gerçekleşmesi anlamında mevcut hükmün anlamının tam, gerçek ifadesinin bulması sağlanmak istenmiştir. Bu yorum sayesinde yorumlanacak metin net bir şekilde anlaşılmış ve somut olaya tereddütlerden uzaklaşmak suretiyle uygulanması sağlanmış olmaktadır (Atay, 2014: 227).

Yapılan yorum, daraltıcı veya genişletici nitelikte değilse, sadece vergisel normun anlamının ortaya çıkarılmasına yönelikse açıklayıcı yorumdan söz edilmektedir. Açıklayıcı yorum, lafzi, tarihi, sistematik veya amaçsal yorum yöntemlerinden herhangi biri veya bir kaçını kullanarak yapılabilir. Vergi hukukunda özellikle bilimsel ve idari yorumlarda bu yorum türüne sık rastlanılmaktadır. Vergi idaresinin, vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik olarak yayımladığı ve vergi kanunlarından ne anlaşılması gerektiği konusunda kendi görüşlerini ortaya koyduğu açıklayıcı genel tebliğler ile sirkülerlerde bu yorum türünün sayısız örneğine rastlanabilmektedir (Batun, 2012: 83).

Beyan edici yorum, özellikle vergi idaresi tarafından var olan kanun hükmünü daha iyi bir şekilde açıklamayı amaç edinmektedir. Vergi idaresi bu yorumu yaparken de mukteza, tebliğler, sirkülerler, kurul kararları vb. birçok yöntemi de araç olarak kullanmaktadır. Beyan edici yorum yöntemi ile kanun metninin ne anlatmak istediği açık bir şekilde kavranarak, soyut hukuk kuralı somut olaylara gerektiği gibi entegre olmaktadır. Bu yorum yönteminde kanunun lafzı en açıklayıcı hali ile gözler önüne getirilmek istenmiştir.

1.6.2. Daraltıcı Yorum

Yorumlanacak hukuk metni sınırlı sayıda düzenleme içeriyorsa veya sınırlı sayıdaki olaya ya da hukuk süjesine yahut istisna bir duruma ilişkinse öngörülen hüküm ile hükmü koyanın ulaşacağı sonucun tek tek sayılarak belirlediği hususlar için istediğinden, yorum kural koyucunun bu özel kastı dikkate alınarak dar yapılması gerekir. Örneğin, Anayasanın Cumhurbaşkanı ve parlamenterlere ilişkin düzenlemesi, hukuk süjesi anlamında ancak bu kişileri kapsayacak şekilde bir yoruma konu edilebilir. Bu nedenle mevcut metnin mahiyeti ve yazılım tarzı itibarı ile dar olarak uygulanması zorunlu olan hallerde,

bu tür bir yorumun varlığı söz konusu olmaktadır. Aynı şekilde kesin bir dille düzenleme içeren hususlarda kavramın mevhumu muhalifinden konunun daraltılması mümkündür (Atay, 2014: 228). Daraltıcı yorum kavramı genellemeden uzak, sadece belirli hukuk olaylarını veya kişilerini kapsayacak şekilde kanunu yorumlayarak netliğe kavuşturmayı amaç edinmektedir.

Bir kanun metninin lafzına çok bağlı kalmadan, kanunun amacına uygun şekilde kanun metnini yorumlanmasına daraltıcı yorum denilmektedir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanun’(GVK)unun 23. maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan ve toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde çalışanların ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmasına yönelik hükme ilişkin kararında, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, maddenin amacından hareketle daraltıcı bir yorumla, mühendislerin ücretlerinin bu istisnadan yararlanamayacağına hükmetmiştir (Sözer, 2008: 77).

Daraltıcı yorumda dikkat edilmesi gereken husus, bu yorum yapılırken vergi normunun işlemez hale getirilmemesidir. Daraltıcı yorumla kanun hükmü amacına uygun olarak daraltılmaktadır; ancak kaldırılmamaktadır. Aksi taktirde kanun koyucunun kanun yapma ve kanunları ilga etme gücünü yorum yapan kendi tekeline almış anlamına gelir ki, hukuk devletinde bu işlemlerin yorum yoluyla değil yasama faaliyeti içerisinde yapılması gerekmektedir (Batun, 2012: 87-88).

1.6.3. Genişletici Yorum

Bu yorum tekniği genel, soyut, objektif nitelikli düzenlemelerin daraltıcı bir anlam ve amaca yönelik olmadığı durumlarda söz konusu düzenlemenin kapsamına giren her türlü hukuki ilişkiye uygulanan halidir. Açıklayıcı yorumdan farkı, bu yorumun genel nitelik taşıması açıklayıcı yorumda ise somut olaya uygulama anlamında uygulanacak hükmün gerçek anlamına ulaşılması gayreti söz konusudur. Bu şekilde yapılan yorumlarda çıkan sonuç genişletilmiş yorum olarak nitelendirilebilir. Burada işaret etmek gerekirse, kıyas ile genişletici yorum aynı şeyi ifade etmemektedir. Çünkü kıyasta kıyasın yapıldığı hukuki durum veya olaya ilişkin herhangi bir hukuki düzenleme söz konusu

olmamaktadır. Genişletici yorumda pozitif hukuk anlamında bir düzenleme mevcut olup, uygulanması anlamında bir genişletilme durumu bulunmaktadır (Atay, 2014: 229). Genişletici yorum da daraltıcı yorumun aksine genel nitelik taşıyan tüm durumlara kanunun yorumlanarak uygulanmasını amaçlamaktadır.

Batun’a göre: (2012: 85-86) “*Genişletici yoruma VUK’tan bir örnek verilebilir. VUK’un 13. maddesinde mücbir sebep halleri dört bent halinde sayılmış ve maddede “gibi hallerdir” ibaresine yer verilmek suretiyle mücbir sebeplerin maddede sayılan bu hallerle sınırlı olmadığı, bunlara benzer diğer durumların da bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiştir. Örnek verici tarzda kaleme alınmış olan bu madde hükmünü genişletici bir şekilde yorumlamak, artık bir gerekliliktir. Dolayısıyla, kişinin iradesi dışında meydana gelen, öngörülmesi ve önlenmesi imkanı bulunmayan ve vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olan tüm haller mücbir sebep olarak kabul edilmeli ve mücbir sebeplerin hukuki sonuçlarına tabi olmalıdır.*

VUK’un 323 üncü maddesinde şüpheli alacakların taşınması gereken şartlar sayıldıktan ve bunlar için karşılık ayrılabilceği 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 inci 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 il mühaberler anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak amacıyla çıkartılan menkul kıymetlerdir. Sahiplerine genel kurul toplantılarına katılmak, oy kullanmak, kar payı almak gibi pay sahipliği haklarını kazandıran il mühaberler, ilgili anonim şirketçe hisse senetleri düzenlenip ortaklara teslim edildiği anda geçerliliğini kaybetmektedir. İl mühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların

vergilendirilmesinde, GVK'nın hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerektiğine ilişkin, vergi idaresi tarafından 232 Seri GVK Genel Tebliği ile yapılan yorum, genişletici yorumun tipik bir örneğidir.

Vergi kanunları hükümlerinin kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanması verginin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkeleri ile bağdaşmaz. Bununla birlikte genişletici yorum ile kıyasın sınırının tespiti her zaman çok kolay olmamaktadır. Fiiliyatta, genişletici yorum ile kıyasın sınırı bazı durumlarda adeta kaybolmakta; genişletici yorumun nerede son bulduğu, kıyasın nerede başladığı konusu gözlerden kaçabilmektedir. Bu sebeple de yargısal, bilimsel ve idari yorumlarda kıyas yasağını ihlal eder nitelikte genişletici yorumlara rastlanmaktadır”.

1.6.4. Geliştirmeci Yorum

Metinleri yorumlarken kanun koyucunun bilim, fen ve sosyal hayatın, metnin meydana getirildiği sırada mevcut olan şartlara göre değil, fakat metnin uygulanması sırasındaki şartlara göre kanunun anlaşılmasını gerekli kılan bir yorum türüdür. Örneğin, basın yolu ile işlenen hakaretleri cezalandıran metinler, radyo ve televizyonun icadından önce meydana getirilmiş ise, bunların söz konusu araçlarla işlenen hakaretleri de kapsayacak şekilde uygulanması, geliştirmeci bir yorum şeklidir. Ceza kanunu yapılırken bilinmeyen yeni bir akıl hastalığının ceza sorumluluğunu kaldıracağının kabul edilmesinde olduğu gibi. Bu yorum tarzının ceza hukuku da dahil pek çok alanda uygulanması son derece normaldir. Çünkü aksi tarzda hareket manasızlıklara sebebiyet vermektedir (Dönmezer ve Erman, 1987: 184).

Geliştirmeci yorum yöntemi, kendini yenileyen ve değişen şartlara uyum sağlayan bir yorum yöntemidir. Çünkü yasa koyucu kanun metnini hazırlarken o döneme ait şartlar ve imkan dahilinde hazırlamaktadır. Ancak, değişen ve gelişen şartlara ilgili kanunun adapte olması geliştirmeci yorum türünden faydalanarak sağlanabilir.

Özellikle küreselleşme ile birlikte hayatın her alanında gözlenen hızlı ve köklü değişim, ekonomik ve sosyal hayatı da hiç kuşkusuz etkilemekte ve yeni yapılanmalar yaratırken, yeni ticaret şekilleri ve ilişki biçimleri doğurmaktadır. Bu durum da, tabii olarak vergi hukukuna ilişkin bazı normların, mevcut somut olaylara uygulanmasında, bu normların geliştirmeci bir biçimde yorumlanması gerekli kılmaktadır. Örneğin, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri, VUK'un 156. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede işyerine örnekler verilmiş ve bunlara benzeyen ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerin işyeri olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin kaleme alındığı tarihte internetin henüz yaygın bir şekilde kullanılmadığı, ancak bugün itibarıyla internetin hayatımızın önemli bir kısmını teşkil ettiğinden ekonomik yaşamda giderek yer bulan e-ticaret gibi uygulamaları da beraberinde getirmektedir. Günümüzde bir sunucu bilgisayar yardımıyla sadece internet üzerinden bir site aracılığıyla ciddi boyutlara varan alım- satım, pazarlama gibi faaliyetler yürütülebilmektedir. İşte, bahsi geçen internet sitelerinin, VUK'un 156. maddesi kapsamında birer işyeri olduğunu ileri sürmek, geliştirmeci yorum türüne bir örnek teşkil etmektedir (Batun, 2012: 84).

Vergi hukukunda geliştirmeci yorum yöntemi kendini yenileyen ve değişen şartlara uyum sağlayan bir yorum yöntemidir. Çünkü yasa koyucu özellikle vergi ile ilgili kanun metnini hazırlarken o döneme ait şartlar ve imkan dahilinde hazırlamaktadır. Ancak, globalleşen dünya düzeni sonucunda değişen ve gelişen şartlar ile ticaret hayatında yaşanan hızlı gelişmelere kanunun adapte olması geliştirmeci yorum türünden faydalananarak sağlanabilmektedir.

1.6.5. Düzeltici Yorum

Düzeltici yorum, yanlış veya isabetsiz olduğu sanılan bir metnin anlam ve kapsamının düzeltilerek uygulanmasını ifade etmektedir (Dönmezer ve Erman, 1997: 186). Yoruma konu metnin yanlış, eksik, isabetsiz, münasebetsiz olduğu düşüncesiyle düzeltilerek uygulanmasıdır. Erklar ayrılığına müdahale olduğundan ve yorum kavramı ile bağdaşmadığından bu tür yorum kabul

edilememektedir (Dönmezer ve Erman, 1987: 172). Düzeltici yorum her ne kadar açıklaması ile düzeltme amacını gütsede, bazen metni gerçek anlamından uzaklaştırarak alakasız manalar da yükleyebilmektedir. Bu sebeple düzeltici yorum yöntemi kullanılırken metnin gerçek manasına çok dikkat edilmelidir.

Düzeltici yorumu yanlış ve isabetsiz olduğu sanılan bir kanun metninin anlam ve kapsamının düzeltilerek uygulanmasını ifade etmektedir. Bir başka anlatımla kanunun dar ve geniş anlaşılan metninde bulunan “yanlış” düzeltme amacı güden bir yorum türüdür. Kanunun metninde bulunan bir yanlış düzeltmenin bu yanlış hükmü “yok” sayarak “yeni” bir kural getirme olduğu söylenebilmektedir. Bu taktirde kanundaki bir boşluktan bahsedilebilir v yanlış düzeltme işlemi de yorum değil, kanun boşluğu doldurma olarak nitelendirilebilir (Akyol, 2006: 245).

Düzeltici yorumun asli amacı kanun hükmünde yer alan yanlış ve aksak yerleri düzeltip uygulamak olsa da bu yorum yönteminin uygulanması verginin kanuniliği ilkesi ile çelişebilmektedir. Çünkü idarenin görevi kanunu uygulamaktır. Eğer ki kanun da yer alan bir boşluk varsa bu boşluğu idare doldurma yetkisi yoktur. İdare sadece belirli sınırlar dahilinde düzeltici olmayan uygulanabilirliği olan yorumlar yapabilmektedir.

Vergi hukukuna hakim olan “verginin kanuniliği ilkesi” gereğince yorumun kanun sınırlarını aşması söz konusu olamamaktadır. Vergi hakimi, kanunu uygularken adalet, eşitlik gibi gerekçelerle düzeltici yorum sonucuna ulaşamamaktadır. Çünkü vergi hakiminin görevi, kanun metnini düzeltmek değil, uygulamaktır. Eğer kanun metni ihtiyaca cevap vermiyorsa bu eksikliği düzeltme yetkisi kanun koyma yetkisi olan yasama organına aittir. Bu sebeple, vergi hukukunda kanunun değiştirilerek uygulanması söz konusu olmadığından düzeltici yorum sonucuna ulaşmakta mümkün bulunmamaktadır (Kaya, 2014: 369).

1.6.6. Lehde Yorum

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 kendisidir (Kunter, 2003: 456).

Vergi hukukunda, şüphe halinde yorumun mükellef lehine yapılması gerekliliğini ileri sürenler, vergilerin esasen insan haklarını sınırladığı bu itibarla da bu hakların korunması gerektiği noktasından hareket etmektedirler. Buna karşılık yorumun vergi alacaklısı veya hazine lehine yapılması gerektiğini savunanlar, devletin gelir toplama ihtiyacını ileri sürmektedirler. Fakat bu düşüncelerin objektif ve bilimsel olmaktan uzak olduğu söylenebilir. Yorum, önceden tespit edilmiş amaçlarla yapılmamalıdır. Yorum ancak, kanunun söz ve ruhuna uygun olmalıdır (Erginay, 1986: 61).

1.7. Kanun Boşluğu ve Yorum

Kanun boşluğunun tanımına bakıldığında en önemli özelliği, kanunda yer alan eksikliğin mevcut olmasıdır. Meydana gelen somut olay, yasanın lafzı olay için uygulanabilir bir düzenleme değilse, yasa normunun yorumu yoluyla sorun çözülemiyorsa, düzenleme de bir eksikliğin olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu eksikliğin meydana getirdiği yasa boşluğu sebebiyle, norm altlama işlemiyle somut olaya uygulanamamaktadır (Furtun, 2009: 62). Yasa da bulunması öngörülen bir düzenlemenin bulunmaması kanun boşluğu olarak açıklanabilir. Başka bir deyişle, ortaya çıkan hukuksal bir sorunu çözmek için yasa bir öngöründe bulunmamışsa, kanunda boşluk olduğu söylenebilir. (Çomaklı ve diğerleri, 2014: 83).

Kanun boşluğu kavramında somut olaya uygulanacak vergi ile ilgili kanun maddesinin lafzının olmaması ya da kanun metni olsa da yorum ile olayın netliğe kavuşamaması gerekmektedir. Bu durumlardan biri gerçekleşse dahi vergi hukukunda kanun boşluğunun varlığından söz edilmesi mümkün olmamaktadır.

Vergi hukukunda “kanunsuz vergi olmaz” ve “kıyas yasağı” ilkelerinin geçerli olması nedeniyle kural olarak boşluk doldurma imkanı ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda kıyas yoluyla boşluk doldurma yoluna gidilemeyeceği gibi, örf ve adeta medeni hukuktaki gibi başvurulamamaktadır. Ancak, vergi kanunlarında açıkça belirtilen hallerde örf ve adeta başvurulabileceklerdir. Örneğin, VUK’un 228. maddesine göre, “ örf ve adete göre bir belgeye dayandırılması gerekli olmayan çeşitli giderler için belge aranmaması”, VİVK’in 4. maddesine göre, “ örf ve adeta göre verieln hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomların vergiden istisna edilmesi”, KDVK’nın 25/a maddesine göre ise, “ teslim be hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesiklarda gösterilen ticari teamülleri uygun miktardaki iskontoların matraha dahil edilmemesi” hallerinde doğrudan doğruya örf ve adetlere göre işlemin yapılması gerekmektedir (Karakoç, 2002: 85).

Vergi hukukunda ise boşlukların yargı tarafından doldurulup doldurulamayacağı konusundaki tartışmalar devam etmektedir. Doktrinde bu konudaki hakim görüş; vergi hukukunun pozitifliği yüzünden bu dalda yargı organları aracılığıyla hukuk yaratmanın mümkün olmadığı, verginin kanuniliği ilkesi nedeniyle vergilendirme alanında düzenleme yapma-norm koyma yetkisinin münhasıran yasama organına ait olduğu, sadece parlamentonun vergi kanunlarındaki boşlukları, kanun değişiklikleri yaparak doldurulabileceği yönündedir (Furtun, 2009: 173).

Kanun boşluğu kavramında somut olaya uygulanacak kanun maddesinin lafzının olmaması ya da kanun metni olsa da yorum ile olayın netliğe kavuşamaması gerekir. Bu durumlardan biri gerçekleşse dahi kanun boşluğunun varlığından söz etmek mümkün değildir.

Kanun boşluğu ile hukuk boşluğu kavramları birbirinden farklıdır. Kanunda bir meseleye uygulanacak bir hükmün olmaması hali kanun boşluğunu ifade ederken; hukuk boşluğu, daha geniş anlamda, bir mesele hakkında kanunun, örf ve adet hukukunun ve diğer herhangi bir hukuk kaynağının cevap veremediği durumlar anlatılmaktadır (Özsunay, 1978: 202). Hukuk literatüründe

kanun boşlukları izah edilirken üç ana başlıkta sınıflara ayrılmış ve o şekilde açıklanmıştır. Bu türler, plana uygun (bilinçli) - plana aykırı (bilinçsiz), açık - örtülü boşluk olmak üzere hukukta yerini almıştır (Akkaya, 2002: 58).

1.7.1. Bilinçli ve Bilinçsiz Kanun Boşlukları

Plana uygun boşluklar, kanun koyucunun iradesi ile bırakıldığı için kural içi ve bilinçli boşluk olarak da adlandırılmaktadır. Bunların yanı sıra doktrinde maddi boşluklar yahut yetki devri boşlukları olarak da geçmektedir ve bu tür boşluklarda kolay tespit edilmektedir (Furtun, 2009: 73).

“Kanun koyucunun iradesi ile bırakılmak”, normun bilinçli olarak eksik bırakıldığı manasına gelmektedir. Bu tip boşluklar yasamanın, konunun özelliklerini dikkate alarak kapsayıcı bir düzenleme oluşturmayı uygun görmesi, bu bakımdan sınırları belirlemesi ve içeriğini doldurma işlemini de uygulamaya, başka bir deyişle içtihadı yahut doktrine bırakması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu husus da üzerinde durulması gereken nokta “*neden eksik bırakma işi yapılmıştır?*” sorusunun cevabını aramaktır. Eğer ki yasamanın iradesi o konuyu tamamen hukuki düzenlemenin dışında bırakmaksa boşluk mevcut değildir; zira boşluk, kanunun düzenlemesine ihtiyaç varken düzenlemediği durumlarda söz konusu olmaktadır. Şayet hukuk dışı bırakma amacı açıkça belli ise bu durumda boşluk değil kasıtlı susma durumu vardır. Bu nokta da ne yorum ne de hukuk yaratma kavramları ortaya çıkmamaktadırlar (Arıtı Erdem, 2016: 5).

Plansız kanun boşlukları, yasama organının iradesi dışında meydana gelen bir boşluk türüdür. Bu sebeple, bu safhada yasama organının belirttiği normların haricinde oluşan kuralı olmayan bir bölüm ortaya çıkmaktadır (Furtun, 2009: 60). Belirtildiği üzere, boşluk doldurma müessesesini işlevsel hale getirecek boşluk türü plan dahilinde olmayan plansız boşluk türü olarak tanımlanmaktadır (Arıtı Erdem, 2016: 6).

1.7.2.Açık Ve Örtülü Kanun Boşlukları

Yasa, kendi normatif hedefine mutabık olarak bir organizasyon yapması gereken herhangi bir yargı barındırmıyorsa açık boşluğun varlığından söz edilebilir (Aral, 1985: 157).

Açık boşluğun varlığından söz edebilmek için; (Batun, 2012: 50-51)

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

Açık boşluk “kural eksikliği” olarak nitelendirilirken, örtülü boşluk “kuralda aksaklık” olarak kabul edilmektedir. Örtülü boşlukta kural fazla geniş tutulmuştur. Dolayısıyla, kanun koyucunun istediğinden fazlası maddede yer almıştır ve o madde kapsamına girmesi istenmeyen örnek dışı olay da o maddenin kapsamına dahil olmuştur. Oysa, örnek dışı olay o madde kapsamına dahil edildiğinde adalete aykırı bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Görünürde olaya uygulanan kural, kişileri tatmin etmeyen sonuçlara yol açmaktadır. Bu nokta hakim “amaca uygun sınırlandırma” yolu ile kanun boşluğunu giderecektir (Öztaş, 2010: 149).

Belirtildiği gibi, örtülü boşlukta maddi olayla ilgili bir yargının varlığından bahsedilebilir. Ancak, hukuk kuralının kapsamı bir hayli geniş olduğundan, bahsedilen hukuk kuralını tamamen küçültme uğraşlarına rağmen, söz konusu kuralın, hukuki meselenin istisnai durumuna uygulanması adaleti yok sayan neticelere sebep olmaktadır (Kırca, 2001: 96). Örtülü boşlukta kanunda uygulanabilecek bir kural bulunmakla birlikte, kanunun genel amacı doğrultusunda, özel bir olgu için genel kuralı sınırlayıcı, genel kuraldan ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç vardır (Kaneti, 1991: 36-37).

Sonuç olarak, açık boşlukta kanun koyucu somut olaya uygulanacak kanun maddesini koymayarak kanun eksikliğini oluşturmaya karşın, örtülü boşlukta kanun koyucu uygulanabilir bir kanun maddesi düzenlemiş ancak genel anlamda çok fazla geniş tuttuğu için kendi içerisinde yapması gereken ayrıntılı düzenlemeyi yapamamıştır.

1.8. Hakimin Hukuk Yaratması ve Yorum

Çağımızda sosyal hayatın hareketliliği ve teknolojiye olumlu gelişmeler, hukuk normlarının her konuya çözüm kavuşturmasını bir hayli zorlaştırmaktadır (Dinçkol, 2005: 257). Bu sebeple, var olan ve olabilecek bütün hukuki ilişki ve olayın belirlenmesi veya öngörülerek yasama organı tarafından tam bir şekilde kurallar salınması mevzu bahis olamamaktadır. Yasalarda boşlukların olması olağan bir durum olduğundan, var olan bir kanun boşluğu olayında, hakimin bu boşluğu doldurması zorunlu olup, hakimin boşluğu doldurmaması gibi bir seçeneği bulunmamaktadır. Böyle bir durumda, hâkime hukuk yaratma yetkisinin verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Anayasa da açıkça belirtildiği üzere, hakimler görev alanına giren davalar hakkında hüküm vererek onları çözüme kavuşturma zorunluluğu olduğundan, davalardan kaçınmamaları gerekmektedir (Gözler, 2017: 376-377).

Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesi (TCK, 2);

“(1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.

(2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.

(3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.” şeklindedir.

Hakimlerin hukuk yaratması hem Anglo-sakson hukuk sisteminde hem de Kıta Avrupası hukuk sisteminde mümkün bulunmaktadır. Ancak, Anglo-sakson hukuk sistemi buna daha elverişli bir konumdadır. Sistemin çoğunlukla özel hukuk uyuşmazlıklarından hareketle oluşması hakimin hukuk yaratmasına

imkan vermektedir. Bununla birlikte, Anglosakson hukuk sisteminde ceza hukuku, anayasa hukuku gibi kamu hukuku dallarında yukarıda anlatılan Kıta Avrupası sistemine benzer bir durum görülmektedir. Bu alanlarda hakimlerin hukuk yaratması ve takdir yetkileri daha da kısıtlı bir durumdadır (Furtun, 2009: 115). Yorum gereksinim duyulmasının başka bir sebebi de yasa da bulunan hükümlerin çok açık bir şekilde belli olmaması veya birbirleri ile çelişkili olmalarından kaynaklanmaktadır (Aral, 1985: 14).

Kanunlar, yasama organı tarafından belli bir sistem dahilinde de lafzı açık, net ve anlaşılır olabilecek seviyede oluşturularak hem kendi içinde hem de diğer kanunlarla arasında uyumlu bir bütünlük oluşturmalı ve tereddüde yol açmamalıdır. Ancak tereddüt söz konusu ise bu safhada kanunun uygulanması için yoruma ihtiyaç vardır. Çünkü bu safha da kanunu yorumlayarak, çelişkili iki hükümden hangisinin daha üstün olduğuna veya diğerinin yok sayılacağına tespiti yapılmaktadır (Işıktaç ve Metin, 2003: 184).

1982 Anayasası'nda belirtildiği üzere, vergi mükellefleri açısından vergisel ödevlerinin belirliliği ile mükelleflerinin hukuki güvenliği yasa da güvence altına alınmak istenmiştir (1982 Anayasa, 73 md). Hakim hukuk yaratmasını vergi hukuku kapsamında değerlendirirken sınırlarının Anayasal İlkelerle ile çevrili olduğunun dikkate alınması gerekmektedir.

1.9. Hakimin Takdir Yetkisi ve Yorum

Hakimin kanunu yorumlaması için kullandığı yargısal araçlardan bir tanesi olan takdir yetkisi, Türk hukuk sistemi tarafından benimsenmiş ve hakim takdir yetkisini kullanmasının yargısal açıdan yapılması gereken bir yetki olduğu görüşündedir (Akipek, 1973: 135). Hakimin başlıca yetkilerinden biri olan takdir yetkisi ile kanun metninde açıkça belirtilmeyen özellikli durumların olduğu durumlarda hakime kendince yorum, değerlendirme ve analiz yapma yetkisi verilerek sonuca ulaşma çabasına girilmiştir. Hakimin takdir yetkisini kullanırken sınırları da doğal olarak hukuk kuralları ile çizilmiş olup, yapılan bu uygulama hukuk devleti anlayışına zarar vermeyecek şekilde yargının işlevsel bir şekilde faaliyetine devam etmesi için yapılmıştır.

Hakimlere tanınan takdir yetkisi keyfi bir özgürlük olmayıp, kanun sınırları içinde tanınan bir yetkidir. Aksi halde bu durum hukuk devleti olmanın gereklerine zarar verir. Hakimin takdir yetkisini kullanacağı alan görevi ile ilgili alan olmalıdır (Aral, 1985: 205). Hakim sahip olduğu takdir yetkisini görevi ile alakalı olarak hakkaniyet ilkesini dikkate alarak icra etmektedir. Unutulmamalıdır ki, hakimlerin de yasalarla görev alanının sınırları çizilmiş olup, hukuk kuralları toplum nezdinde her bireyi eşit görerek uygulanmalıdır (Dinçkol, 1993: 216).

Hakimin kanunu yorumlarken faydalanacağı takdir yetkisinin, yasaya dayanmasının dışında bu takdir yetkinin kullanım metodu, sınırları, gayesi gibi taraflarıyla da, ilgili yasa metni ile uygun vaziyette olması zorunluluktur (Anıl, 2013: 73).

Hukuki kanun yorumunda, bir hukuk normunun tarafsız manasının, yani gerçek manasına ulaşılması hedeflenmektedir (Güneş, 2017: 91). Hakim kanunu yorumlarken somut olaya uygulayacağı hukuk normunun sistematüğinden, kelimesinden, geçmişinden ya da gayesinden hukuk normunun manasına ulaşmayı hedeflemektedir (Zevkliler ve Havutçu, 2005: 78-79).

Vergi hukukunda hâkimin takdir yetkisi ancak kanunla öngörülen sınırlar içinde geçerli olduğu için, kanunda öngörülmeeyen konularda hâkimin takdir yetkisini kullanması söz konusu değildir (Karakoç, 2002: 86). Hakimin başlıca yetkilerinden biri olan takdir yetkisi ile kanun metninde açıkça belirtilmeyen özellikli durumların olduğu durumlarda hakime kendince yorum, değerlendirme ve analiz yapma yetkisi verilerek sonuca ulaşma çabasına girilmiştir. Hakimin takdir yetkisini kullanırken sınırları da doğal olarak hukuk kuralları ile çizilmiş olup, yapılan bu uygulama hukuk devleti anlayışına zarar vermeyecek şekilde yargının işlevsel bir şekilde faaliyetine devam etmesi için yapılmıştır. Vergi hukukunda da verginin kanuniliğı ilkesi gereğı hakim in takdir yetkisi yoluna başvurulması mümkün olmamaktadır.

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 (Kaya, 2014: 369). Günümüzde, kanun koyucunun çeşitli hayat ilişkilerini bütün detayı ile bir düzene bağlayabilmesinin veya tekniğin ilerlemesi yada ekonomik ve diğer şartların değişmesi sonucunda ortaya çıkabilecek olan çeşitli durumları önceden görebilmesinin mümkün olmadığı düşüncesi hakim olmaktadır. Oysa hakim, kanunda bir hüküm bulunmaması halinde, bu hususu ileri sürerek davaya bakmaktan kaçınma imkanı yoktur. İşte bu sebeple, hakime kural koyma yetkisi tanımak gereği ortaya çıkmaktadır (Ataay, 2001: 187-188).

Vergi idaresinin takdir yetkisi ancak sınırlı hallerde söz konusudur. Verginin kanuniliği ilkesinin gereği olarak, idarenin vergilemeye ilişkin işlemlerinin kanunlarda belirtilmesi gerekmektedir. Ancak, özel bazı durumlarda ve konularda vergi kanunları idareye takdir yetkisi vermektedir. Bunun belli başlı örneklerini;

- Tarhiyat öncesi uzlaşma (VUK Md. Ek 11),
- Tarhiyat sonrası uzlaşma (VUK Md. Ek 1-10),
- Kamu alacaklarının tecili (AATUHK Md. 48),
- Vergi matrahının resen takdiri (VUK Md. 30),
- Sürelere ilişkin bazı hükümler (VUK Md, 14, 17) teşkil etmektedir (Karakoç, 2002:85-86).

Yasama organının yavaş çalışması her konunun kanunda ayrıntılı olarak düzenlenememesi, ekonomideki ani gelişme ve değişmelere karşı hızlı tedbir alma ihtiyacı, enflasyonunun maktu vergi ve miktarları aşındırması, dış ticaretle ilgili kararların gizli olarak alınmasının gerekliliği gibi nedenler, vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasını zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla, vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının vergilerin kanuniliğine aykırı bir kavram niteliğinde

olmadığı, hatta vergilerin kanuniliği ilkesini tamamlayıcı bir niteliğe sahip olduğu söylenebilir. Anayasa Mahkemesi de kararlarında vergi idaresine takdir yetkisi tanınmasının zorunluluktan kaynaklandığı vurgulamaktadır. Takdir yetkisinin kötüye kullanılma ihtimalinin önlenmesi için bu yetkiye çeşitli sınırlar getirilmiştir. idare, her şeyden önce yetki veren kanun hükümlerine uymak durumundadır. Bunun yanı sıra yetkinin anayasal ilkelere uygun olarak kullanılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, takdir yetkisi kullanılırken kişiler arasındaki eşitliğin sağlanmasına çalışılmalı ve eşitliği bozucu uygulamalardan kaçınılmalıdır. İdare hukuku ve vergi hukukuna hâkim olan ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır. Buna göre, takdir yetkisi ölçülü bir şekilde kullanılarak, kişilerin kazanılmış haklarını zedeleyici, geriye yürür şekilde düzenlemeler yapılmasından kaçınılmalıdır. Ayrıca vergilerin kanuniliği ve hukukî güvenlik ilkeleri doğrultusunda, vergi idaresine tanınacak takdir yetkisinin sınırları mümkün olduğunca dar tutulmalıdır. Bütün bunlara ilaveten, takdir yetkisi kullanılırken devletle bireyin menfaatleri dikkate alınmalı ve bunları mümkün olduğunca uzlaştırmaya çalışılmalıdır (Üstün, 2006: 237).

Görüldüğü gibi, hakimin takdir yetkisi ile idarenin takdir yetkisi anlam ve nitelik yönünden birbirinden farklıdır. Hakimin takdir yetkisinde kanunun öngördüğü sınırlar dahilinde adalet dağıtılırken; idarenin takdir yetkisinde kamu hizmetlerinin çabuk, kolay ve iyi yürütülmesi amaçlanmaktadır (Kaya, 2014: 369).

2. BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ YARGISI İLE VERGİ İDARESİ ARASINDAKİ YORUM FARKLILIKLARI, YORUM FARKLILIKLARININ SEBEPLERİ VE BUNLARA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

2.1. Vergi Hukukunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Açıklamalar

Vergi hukukunun özüne bakıldığında, soyut hukuk kuralları ile somut olayların kesiştiği noktada mükelleflerinin ekonomik ve sosyal yaşantılarına müdahale eden bir yönünün olduğunu görülmektedir. Vergi hukukunun, idare tarafından somut olaylara uygulanması ile süreç başlatılmış olur. Bu sebeple vergi hukuku çok yönlü olup, topluma etkisi her düzeyde mevcuttur.

Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan verginin kurallarını ve sınırını çizen hukuk dalı vergi hukukudur. Çalışmanın ikinci bölümünde de detaylıca değinildiği üzere, vergi hukukunda yorumun ne denli etkili sonuçlar doğurabileceği hususlarını anlatmaya çalışılmıştır. Vergi hukukunun bu denli önemli olmasının sebebi ise, vergilendirme ile topluma müdahale edilebilme imkanını devlete sunmasıdır. Kanun koyucu hem yasayı oluşturur, hem yasayı yorumlar, hem de idare adıyla bu kanunu uygulamaktadır. Bu döngüde devlet ile mükellef arasında görüş ayrılığı olması da kaçınılmaz bir durumdur.

İdarenin yasama tarafından oluşturulan kanun metnini idari bir işlem olarak uygularken mükellef ile arasında yaşanan uyuşmazlıkta hukuk devletinin gereği olarak yargıya başvurulabilir. Yargı da idarenin yapmış olduğu idari işlemi kanun sınırları içerisinde yorumlayarak karara bağlamaktadır. Sonuç olarak, ilgili kanun maddesine hem idare hem de yargı kendi yorumunu yaparak yaşanan uyuşmazlığı çözmeyi amaç edinmektedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de detaylıca açıklandığı üzere, bu bölümde vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının daha iyi anlaşılmasını sağlayacak yargı kararları ile buna ilişkin idarenin olaya yaklaşımını gösteren durumlar yorum yöntemleri ile açıklanmaya çalışılacaktır.

2.2. Vergi Hukukunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Karar Örnekleri

2.2.1. Subjektif (Tarihsel) Yorum Konusunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Açıklamalar ve Karar Örnekleri

Tarihi (sübjektif) yorum, önceki bölümlerde açıklandığı üzere, kanun koyucunun yasanın yapıldığı dönemdeki amacının ve iradesinin ne olduğunu bilmeden tarihi yorumun yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu iradenin tespitinde kullanılan araçlar ise, meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere ilişkin tutanaklar, yasa tasarısı veya taslakları ile bu benzeri ilgili döneme ışık tutacak belgeler aracılığı ile tespit edilebilir.

Bu kısımda, tarihi yorumun tanımında yer alan unsurları içerisinde barındıran “Toprak Mahsulleri Vergisi” ile tarihsel yorumun yapıldığı yargı kararları bu yorum yöntemi ile ilişkilendirilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1.1. Toprak Mahsulleri Vergisi Kanununu Tarihsel Yorum Yöntemi Açısından Değerlendirilmesi

TBMM’nin kabul ettiği ilk kanun vergiye ilişkindir. 23 Nisan 1920 de toplanan Meclis, 24 Nisan 1920 tarihinde 1 sayılı “Ağnam Resmini sabık-ı misillu dört misli olarak istifası hakkında” kanun çıkarmıştır. Kurtuluş Savaşı sırasında, Osmanlı İmparatorluğu döneminde alınan vergilerin yanı sıra, savaşı finanse etmek üzere Tekâlif-i Milliye olarak adlandırılan çeşitli yükümlülükler getirilmiştir. Cumhuriyet döneminde ise, başlangıçta Osmanlı İmparatorluğu’ndan intikal eden vergilerin tahsili sürdürülmüş, 1925’ten sonra vergiler konusunda yenileştirmelerin başladığı gözlemlenmiştir. Bu süreçle birlikte oluşan kamu açıklarını finanse etmek için yeni vergiler de uygulanmıştır (Öncel, 2010: 228).

İkinci Dünya Savaşı'nın başlarında Türkiye'deki nüfusun % 76'sı kırsal kesimde yaşayıp tarım ve hayvancılıkla uğraşmaktadır. Be sebeple, o yıllarda kırsal kesimde yaşayıp özellikle de tarım sektöründe çalışan yetişkin erkek nüfusun askere çağırılması ülkenin en büyük gelir kapısı olan tarımsal üretimin azalmasına ve dolaylı olarak da vergi alınamadığından gelir kaybının yaşanmasına sebep olmuştur (Çomaklı ve diğerleri, 2012: 63).

1900'lü yıllarda ikinci çeyreğin sonlarına doğru, ülkedeki tüm verimli faaliyet alanlarının ve milli gelirin azaldığı yıllar olarak kayıtlara geçmiştir. Bu dönemde, kamuya ait sanayiye ait küçülmenin, özel sanayiye göre daha az yaşandığı görülmüştür (Boratav, 2010: 86). 1940-1945 yılları arasında yaşanan bu ekonomik buhran tüm dünya da etkili olmaktadır ekonomisi tarıma dayalı, insan gücünün ağırlıklı olduğu makineleşmenin az olduğu Türkiye'de daha da çok hissedilmiştir.

İkinci Dünya Savaşı'nın gölgesinde yaşanan bu gelişmeler sonucu, kamu harcama ve giderleri belli bir ölçüde artış göstermiştir. Artan bu giderleri ise Türkiye Cumhuriyeti iki şekilde karşılamaya çaba göstermiştir. İlk olarak para basma yoluna başvurulurken harcamalar finanse edilmeye çalışılmıştır. Ancak, para basma yöntemi piyasaya aşırı enflasyonist bir etki yaratmıştır. İkinci yöntem ise, yeni vergi kanunları çıkararak mükelleflerin vergi yükünü arttırıp kamu gelirleri arttırılmak istenmiştir (Öncel,2010:228).

1942 yılında yayınlanarak yürürlüğe giren Varlık Vergisi Kanunu halk nezdinde büyük tepkiye sebep olmuştur. Ancak artan kamu açığının finansmanı için yeniden olağan dışı bir vergi olarak literatürde kabul edilen Toprak Mahsulleri Vergisi (TMV) adı altında 7 Haziran 1943'de kabul edilmiştir. Sonuç olarak, bu zor dönemde tarım sektörü yeniden mükellefiyet altına alınarak çiftçilerin vergi yükü arttırılmıştır (Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu: 1943).

1943 yılında yürürlüğe giren Toprak Mahsulleri Vergisi tarım faaliyeti üzerinden alınan dolaysız bir vergi olduğu için en çok tarımla uğraşan halkı artan vergi yükü ile zor duruma sokmuştur. Ancak 1942 yılında yürürlüğe giren ve varlıklı kimselerden alınan Varlık Vergisi'ne olan tepkilerin azalması için de kanun koyucu Toprak Mahsulleri Vergisi'nin çıkarılmasını yerinde bulmuştur. İlerleyen süreçte ise, İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesiyle, kamu açığının finanse edip, Varlık Vergisi (VV) mükelleflerinin tepkisini azaltmak için çıkarılan ve 4 yıla yakın bir zaman zarfında yürürlükte kalan TMV 23 Ocak 1946 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

Tarihsel yorum yönteminde, kanunun çıkarılma süreçlerinde hangi evrelerden geçtiği, kanunun gerekçesi, hangi gruplara daha çok faydasının olduğu, kanunun oluşumunda hangi siyasi görüşün baskın olduğu, dönemin şartları gibi temel hususlar dikkate alınıp, sonuçları ile beraber değerlendirilmelidir.

2.2.1.2. Tarihsel Yorumun Yapıldığı Yargı Kararları

Tarihi yorum yönteminin uygulama alanlarından biri de uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanmasıdır. Çünkü anlaşmaya taraf olacak ülkeler anlaşmanın ülke menfaatları ne ölçüde etkileyeceğini bilmek isterler. Bu sebeple, vergi anlaşmalarının yargı mercilerince tarihi yorum yöntemi ile yorumlanması yerinde kullanılan bir yöntem olacaktır.

Vergi anlaşmalarının kurumları en çok ilgilendiren maddelerinden biride temettülerin vergilendirilmesi ile ilgili kanun maddesidir. Hollanda-Türkiye Vergi Anlaşması'nın 10. maddesinde yer alan temettü vergilendirilmesine ilişkin olarak Danıştay'da görülen bir dava da, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin 31.12.1997 tarih 1997/1472 karar sayılı kararı, vergi oranı ile alakalı hüküm açısından bozulmuş olup, fon payının stopaj matrahından düşülmesi yönünün ise yerinde olduğu Danıştay 4. Dairesi, Esas No: 1998/1104, Karar No:1999/1355 sayılı kararı ile uygun görülmüştür (Başok, 2016: 177). Yargı mercinin yapmış olduğu bu yorumda ülkelerin egemenlik sınırları göz önünde bulundurularak ülke menfaatları dikkate alınmıştır.

Danıştay 7. Dairesi'nin 02.10.1990 tarih ve 1987/2769 E., 1990/2990 K. sayılı kararında da ise “ ... Gerek müessesinin getiriliş amacı, gerekse kanunun düzenlenme tarzı itibariyle, uzlaşma başvurularının uzlaşma komisyonlarınca usulsüzlük cezasının vergi aslına bağlı olmadığı nedeniyle reddedilmesi hallerinde de, kanunun Ek 7. Maddesininin 4. fıkrasında öngörülen 15 günlük süre içerisinde dava açmak kaydıyla yargı yolunun açık tutulduğunun kabülü 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 yöntemleri kullanılarak karar alınmıştır (Elmas Kara, 2014: 132).

Vergisel uyuşmazlıkları ile alakalı yargı kararlarına bakıldığında mahkemelerin tarihsel yorum yöntemini kullanma hususunda bir hayli dikkatli davrandıkları görülmektedir. Hatta yargı mercilerinin, çoğu olaya uygulanacak kanun hükmünü değerlendirirken, kanun metnine aktarılmamış olan gerekçeyi, çok yerinde bir şekilde önem verilmediği görülmektedir (Batun, 2012: 97).

2.2.2. Deyimsel (Lafzı) Yorum Konusunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Karar Örnekleri

Deyimsel yorum yöntemi açıklandığı üzere bir kanunun gerçek manasını anlayıp kavramak için öncelikli olarak başvurulması gereken yöntemdir. Fakat bu yorum yöntemini tek başına kullanmak yeterli sonuç vermediğinden, diğer yorum yöntemleri ile birlikte kullanılarak istenilen sonuç alınmalıdır.

Bu yorum yönteminde, yasada bulunan sözcüklerin, tabirlerin, anlatımların, simgelerin, hatta her bir harfin bile dil bilgisi kuralı yönünden cümle yapısı içindeki manaları incelenerek en uygulanabilir yorumun yapılması amaçlanır. Bu sebeple, yasama kanun metnini meydana getirirken çok dikkatli davranarak metnin ne anlatmak istediğini açık bir şekilde anlatma çabası içinde olmalıdır.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında da ilgili kanun maddelerinin idare ve yargı nezdinde deyimisel yorum yöntemi ile ilgili kanunların nasıl yorumlandığına ait yargı kararlarını açıklanacaktır.

2.2.2.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 47. Maddesinin Yorumu ve Örnek Yargı Kararı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinde belirtilen basit usule tabi olmanın genel şartlarının ilk maddesi kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, diğer maddeleri ise emsal kira bedeli sınırını aşmamış olmaması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi olmamak şartlarının olduğu görülmektedir. İlgili kanun maddesine göre, eğer ki bir mükellef basit usule tabi olacaksa ilk koşulun yapmış olduğu faaliyetin başında olmasını veya bulunmasının gerektiğini ilk şart olarak yaparak vurgulamıştır. Bu kanun maddesindeki genel amaç kendi işini yapan küçük mükellef gruplarına koruma ve teşvik amaçlı yapılan pozitif bir ayrımcılıktır (GVK, 47 md).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (DVDDGK) 05/07/2017 tarih ve 2017/312 karar nolu kararında ise (DVDDK, 2017); “ *Bebek ve çocuk giyim eşyası ticareti ile çay ocağı işletmeciliği faaliyeti ile uğraşan ve bahsedilen iki işyerinin sevk ve idaresi kendisinde olduğu saptanan davacının basit usulde mükellefiyet şartlarını taşımadığından bahsedilemeyeceği*” hususunda mükellef tarafından idarenin yapmış olduğu işleme karşı açılan davada temyiz mercii olarak kararını vermiştir.

Mükellef, basit usulde mükellefiyet şartlarını taşımadığından bahisle gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açmıştır. Vergi Mahkemesi de, basit usulde vergi mükellefi olan ve bebek ve çocuk giyim ticareti ile çay ocağı işletmeciliği faaliyetinden dolayı iki ayrı işyerinde faaliyet gösteren davacının, GVK'nın 47. maddesinde öngörülen kendi işinde bilfiil bulunmak ve çalışmak şartını sağlamadığından bahisle, 01.01.2015 tarihi itibarıyla gerçek usulde mükellefiyete geçirildiği,

birden fazla işyeri bulunan davacının bilfiil işin başında bulunarak çalışması şartını taşımadığının açık olduğu, aynı binanın altında yan yana bulunan her iki işyeri ile de ilgilendiği, ayrıca sigortalı çalışanı bulunduğu iddia edilmişse de bu durum tek başına bilfiil işin başında bulunmak koşulunu sağlamadığından, söz konusu iddianın yerinde görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Mükellefin ilgili kararı Danıştay 3. Dairesine temyize götürmesi neticesinde ise, 2016/5476 sayılı kararla (Danıştay 3. Dairesi, 2016) “*adresinde bebek ve çocuk giyim ticareti ile aynı binanın diğer kısmında ise çay ocağı işletmesi faaliyetinde bulunduğu, ilk iş yerinin merkez, çay ocağı işletmesinin ise şube kaydı olduğu, çay ocağı işletmesinde sigortalı işçisinin çalıştığı, kendisinin ise işin başında bulunduğu ve her iki iş yerinin de sevk ve idaresinin kendisinde olduğunun tespit edildiği, mükelleflerin işin gerektirdiği işlemlerle kısmen veya tamamen kendisinin uğraşması veya işin sevk ve idaresinin kendisinde bulunmasının kendi işinde bilfiil çalışma şartını bozmadığı, iki ayrı iş yeri bulunmasının basit usule tabi olmanın genel şartlarına aykırılık teşkil etmeyeceği ve sigortalı işçi çalıştırmanın da kendi işinde bilfiil çalışmak ve bulunmak şartının ihlali anlamına gelmeyeceği*” gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Görüldüğü üzere ilgili mahkeme kararında idarenin basit usule tabi olmanın genel şartlarını mükellefin taşıyıp taşımadığının tespitini yorumlarken kanun metnini deyimsel yorum yöntemine göre yorumlayarak mükellefin fiilen iki iş yerinde aynı anda olmasının imkansız olduğunu kanunun lafzından çok açık bir şekilde ortaya koymuştur. İdarenin yapmış olduğu bu yoruma istinaden uygulanan işlemi ilk derece mahkemesi yerinde bulmuş ancak temyiz merci mükellefi haklı bularak ilk derece mahkemenin kararını bozmuştur.

İdarenin mükellef aleyhine kanunun uygulanması safhasında yapmış olduğu yoruma istinaden işlem ile yargı mercilerinin mükellef lehine vermiş olduğu kararlar birbirinden farklıdır. Bu farklılığın nedeni ise, ilk derece mahkemeleri, temyiz mahkemeleri ve idarenin kanunu deyimsel yorum yöntemine göre farklı yorumlanmasından kaynaklanmaktadır.

2.2.2.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 9. Maddesinin Yorumu ve Örnek Yargı Kararı

Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre esnaf; “ *küçük sermaye veya zanaat sahibi*” olarak tanımlanmıştır (TDK,2021). GVK'nın 9. maddesinde ise, esnaf muaflığını tanımlarken muaf kapsamında olacak esnafın uyması gereken kuralları ve çalışma koşullarını detaylı bir şekilde tek tek açıklanmıştır. Bu şekilde genelleme yapmadan özel olarak açıklama yapılarak uygulanacak muaflıkla ilgili sınırların açıkça belli edilmesi amaçlanmıştır.

Danıştay 4. Dairesi'nin 19/02/2004 tarih ve 2004/281 sayılı kararında (Danıştay 4. Dairesi, 2004); Seyyar olarak hırdavatçılık işi yapan mükellefin kanunda belirtilen esnaf muaflığı koşullarını taşımadığı belirtilerek tesis edilen mükellefiyet işleminin iptali istemiyle açtığı davayı karara bağlamıştır.

Mükellef idarenin kendisi hakkında işleme aldığı karar ile ilgili olarak ilk derece mahkemesine yapılan işlemim iptali gerekçesi ile açtığı davanın sonucunda mahkemenin aldığı kararda (Vergi Mahkemesi, 2002); “*193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "vergiden muaf esnaf" başlıklı 9/1 inci maddesinde; motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartıyla geçici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenlerin (giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit işyerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o işyerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç) gelir vergisinden muaf olduklarının belirtildiği, bu hükme göre, sabit bir işyerinin önünde sergi açmak suretiyle o işyerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanların esnaf muaflığından yararlanamayacağı, o işyerinde satılanların haricinde emtiaları satanların ise esnaf muaflığından yararlanacaklarının anlaşıldığı, motorlu nakil vasıtası kullanmadan, bir işyeri açmadan, elektrik malzemeleri satışı yapılan sabit bir işyerinin önünde sergi açmak suretiyle hırdavat malzemeleri perakende satışı yapan davacının bu haliyle esnaf muaflığından yararlanma koşullarını taşıdığı açık olduğundan davacı adına tesis edilen mükellefiyete ilişkin işlemde isabet görülmediği gerekçesiyle işlemin iptaline karar vermiştir.*” hususu belirtilmiştir.

İlk derece mahkemesinin vermiş olduğu yukarıda verilen karar için temyiz başvurusunda bulunan idarenin de temyiz talebi reddedilerek ve karar nihai olmuştur.

Yukarıdaki mahkeme kararında da açıklandığı üzere, GVK'nın 9. maddesindeki hükümler lafız olarak çok açıktır. Ancak, idare kanunu uygularken lafzın dışında bir yorum yaparak işlem tesis ettiğinde mükellefin aleyhine olacak bir kararı uygulamaktadır. İlk derece mahkemesi ise lafzın çok açık olduğuna vurgu yaparak deyimisel yorum yöntemine istinaden idari kararı bozarak mükellef lehine karar vererek idare ile yargı kanunu yorumlanmadaki farklılığını bir kez daha ortaya çıkarmıştır.

2.2.2.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 139. Maddesinin Yorumu ve Örnek Yargı Kararı

VUK'un 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca ilgili maddenin devamında belirtildiği üzere, incelemeye yetkili olanlar (vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri) tarafından gerekli görüldüğü hallerde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların kontrol edilmesini de kapsar niteliktedir (VUK, 134 md).

VUK'un 139. maddesinde ise, vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı belirtilmiştir. Ancak, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması mümkün değilse veya mükellef veya vergi sorumlularının talep etmeleri halinde vergi incelemesi dairede de yapılabilir. Bu taktirde incelemeye tabi olan mükellefin gerekli defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak talep istenmesi gerekir. Vergi incelemesinin dairede yapılmasını gerektiren hallerin mevcut olması durumunda yazılı olarak istenilen defter ve vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak daireye ibraz etmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılır. Ancak, haklı bir mazeret gösterenlere,

vergi incelemesi için gerekli olan defter ve vesikalarını daireye getirilmesi için uygun bir mühlet verilir (VUK, 139 md).

Vergi incelemesinin VUK 139. maddeye istinaden iş yerinde yapılmasının esas olduğu ile ilgili olarak Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 2017/806 Esas nolu ve 2020/6447 sayılı kararında belirtilerek hüküm verilen olayın özeti şu şekildedir; “*Somut olayda; vergi denetmeni tarafından defter ve belgelerin yasal süre içerisinde ibraz edilmesi gerektiğini belirtmek için sanığa gönderilen tebligatın 17.11.2012 tarihinde usul şartlarına uygun bir şekilde tebliğ edildiği; tebligatlarla defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazı için işyerinin uygun olması şartıyla vergi incelemesinin işyerinde yapılacağı, ancak bu konudaki talebin süresi içinde Grup Başkanlığı'na yazılı olarak bildirilmesi gerektiğinin yazılarak sanık aleyhine tersi bir hal aldığı, hesapların dairede incelenmesine imkan veren 213 sayılı VUK'un 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenip belirlenmediğinin, işyerindeki faaliyetin tebligat tarihinden önce devam edip etmediğinin incelemeyi yapan vergi dairesinden sorulması, işyeri dışında vergi incelemesi yapılması ile alakalı bir tespit mevcutsa bu belgenin istenmesi, sonucuna göre de sanığın hukuki durumunun taktir ve tayini gerekir* (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2017/806, K. 2020/6447).”

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2017/806 Esas nolu ve 2020/6447 sayılı kararı ile yukarıda izah edilen ve iş yerinde vergi incelemesinin yapılmasına bağlı olarak gerçekleşen defter ve vesikaların ibraz edilmemesi fiili ile alakalı mükellef adına TCK'ya göre verilmiş olan hapis cezasını bozmuştur. İlgili mahkemenin kararı bozmasındaki gerekçe ile mükellefin savunmasında belirtilen somut olayla ilgili kanun maddesinin lafzı üzerinden bir yorum yapılarak sonuca varılmıştır.

VUK'un 139. Maddesine göre vergi incelemesinin esas olarak mükellefin iş yerinde yapılması gerektiğinden, inceleme elemanlarınca iş yerinin incelemeye uygun olmadığı tespit edilmedikçe, daire defter ve vesikaların ibrazının istenmesi neticesinde ibraz etmeme hali gerçekleşirse suç oluşmaz. Çünkü talep, usule aykırı olarak meydana getirilmiştir (Doğrusöz, 2021).

VUK'un 139. maddesinde ise, vergi incelemelerinin esas itibariyle inceleme tabi olanın iş yerinde yapılacağı, iş yerinde yapılmasına imkan yoksa da mükellefin veya vergi sorumlularının talep etmesi halinde vergi incelemesinin dairede yapılması gerektiği üzerinde durularak, mükellefin dairede inceleme talebinin olmadığı, iş yerinin faal ve müsaitlik durumunun tespit edilmesi gerektiği ve bu şartları da vergi incelemesinin yapıldığı dönemde taşıdığı hususlarının göz önüne alındığında dairede yapılması gereken bir vergi incelemesi için ibraz etmeme fiilinin de gerçekleşmesine hukuken imkan bulunmadığı yönünde ilgili kanun maddesi deyimsel yorum yöntemine göre yorumlanarak karar verilmiştir. Bu karar da, idare ile yargı arasında, aynı kanun maddesinin nasıl farklı olarak yorumlanabildiğinin bir başka göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

VUK'un 139. maddesi idare ile yargı mercilerince yorumlanırken birbirine tamamen zıt görüşler ile kanunu yorumlamalarının temelinde belli başlı birkaç husus bulunmaktadır. Öncelikli olarak, VUK 139. maddenin lafzı ile hüküm ifade etmesi VUK'un 3. maddesinde açık bir şekilde ifade edilmiş olup, yukarıda belirtilen dava konusunda mahkeme bu hususa dikkat ederek kararı bozmuştur. Yorumlama safhasında meydana gelen farklılıkların özünde ise, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde de değineceğimiz üzere kanun koyucunun kanun taslağını hazırlarken idarenin uygulama safhasında hangi şartlarda nasıl bir yol izlediğini tam olarak idrak edemediğinden kanunun oluşturulması yer almaktadır. Çünkü, VUK'un 139. maddesi, vergi incelemesinin inceleme tabi olanın iş yerinde yapılmasının esas olduğu hükmünü açık bir lafız ile belirtip, bunun dışındaki istisna durumları da açıkladıktan sonra, incelemenin dairede yapılmasının vergi inceleme elemanının inisiyatifine bırakmaması neticesinde her vergi incelemesini tekipleştirmiştir. Oysa, ilgili kanun maddesi

oluşturulurken vergi incelemesinin nerde yapılacağına dair kararın mükellefin faaliyet durumu ve diğer değişken hususlar ile birlikte vergi inceleme elemanı tarafından ön inceleme sonucunda karar verilerek tayin edilme durumunun mevcut olması halinde idare ile yargı arasındaki yaşanan bu farklılığı ortadan kaldırma ihtimalinin de mevcut olabileceği görülmektedir. Çünkü, vergi incelemesinin her safhasında incelenenin işyerinde olmasını gerektirecek bir durumun olmadığı, inceleme ile alakalı olarak işyerinden temin edilmesi gereken bilgilerin gerek görülmesi halinde vergi inceleme süresince mükellefin ticari işleyişini aksatmadan temin edebilme imkanının olduğu da bilinmesi gereken bir husustur.

2.2.3. Amaçsal (Gai) Yorum Konusunda Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Karar Örnekleri

Kanun ve benzeri vesikalar, bireylerin toplu olarak yaşamasından ötürü uyması gereken kuralları düzenleyerek toplumsal düzeni sağlamak için oluşturulmuştur. Yasa koyucu tarafından çıkarılan kanunlar bir nevi toplumda tüm bireylerin eşit bir şekilde haklardan yararlanması için var olan bir sistemdir.

Amaçsal yorum da önemli olan husus kanun koyucunun kanunun olduğu dönemden çok içinde bulunduğumuz dönemde toplumsal ve ekonomik olaylar ışığında ne anlam kazandığını anlamaktır. Adından anlaşılacağı üzere amaçsal yorumda ulaşılmak istenen nokta amacın gerçekleşmesi olup, bu açıdan günün şartları göz önünde bulundurularak kanun hükmünü gerçek amacına göre değerlendirip, yorumun yapılması amaçlanmaktadır. Bu bölümde idarenin uygulamalarına yargının amaçsal yorum yöntemi ile yorumlayarak karar vermesine neden örnek yargı kararı anlatılmaya çalışılacaktır.

2.2.3.1.E-Tebliğatin Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemine Göre Değerlendirilmesi ve Örnek Yargı Kararı

Vergi hukukunda mükelleflere yapılan tebligat işlemi vergilendirme sürecinde önem arz eden ve dikkat edilmesi gereken bir mevzudur. 213 sayılı VUK'un 21. maddesine göre; *“vergilendirme ile ilgili ve hüküm ifade eden hususların yükümlü veya vergi cezasının muhatabına yetkili makamlarca yazı ile*

bildirilmesine verginin tebliği denilmektedir” (VUK, 21 md). Vergilendirme ile ilgili tebliğlerin VUK’nun 93 ila 110. maddeleri arasında tebliğ işlemleri için belirlenen esaslara göre yapılması gerekmektedir. Ancak günümüzde dijitalleşmenin ve teknolojiye yaşanan gelişmelerin tebligat hükümlerine de yansıtılması sağlanarak mükelleflere tebligatın elektronik ortamda yapılıp, idari işlemlerin daha işler hale getirilmesi hedeflenmiştir.

VUK’a 2009 yılında “elektronik ortamda tebligat”ı düzenleyen kanun maddesi eklenmiştir. Daha sonraki süreçte ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkisine dayanarak Genel Tebliği ile E-Tebligatla alakalı düzenlemeler yaparak işlerlik kazandırmıştır.

İlgili tebliğin 9. maddesi ile de elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu tebliğ ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için VUK’un 148, 149 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca, Kanunun Mükerrer 355 inci maddesindeki cezai müeyyide uygulanacağı düzenlenmiş olup, şu şekilde açıklanmıştır; "9. Ceza Hükümleri Elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu tebliğ ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca, Kanunun Mükerrer 355 inci maddesindeki cezai müeyyide uygulanır. Ceza uygulaması sonrasında re’sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edilir ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılır."

Ancak E-Tebligat ile ilgili tebliğ, mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunana avukatlara da tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmiş olduğundan, Türkiye Barolar Birliği (TBB) tarafından açılan 456 sıra sayılı VUK Genel Tebliği’nin yürürlüğünün durdurulması ve iptali istemli davada; Danıştay 4. Dairesi açılan davayı reddetmiş yapılan temyiz üzerine DVDDK, 08/11/2017 günlü E:2017/618 K:2017/521 sayılı kararı ile dava konusu yapılan tebliğin "ceza hükümleri" başlıklı 9. maddesi yönünden değerlendirmesini yaparak davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının

bozulmasına karar vermiştir. Bahsedilen kararda temyiz merci olarak DVDDK tarafından verilen kararda ise; “Dava konusu Tebliğin "Ceza Hükümleri" başlıklı 9. maddesinde, elektronik tebligat sistemine kayıt olması mecburi olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklerle riayet etmeyenler için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri dikkate alınarak, Kanunun mükerrer 355. maddesindeki cezai yaptırımın uygulanacağı; ceza uygulaması sonrasında re'sen meydana getirilen internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresinin gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde direk kanuni temsilcisine tebliğ edileceği ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderme işlemine başlanılacağı hususunda bilgilere yer verilerek izah edilmiştir.

1982 Anayasası'na göre (1982 Anayasası, 38/1 md.), "*Kimse, ... kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz*" ifadesiyle "suçta kanunilik"; üçüncü fıkrasında da "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik önlemleri, ancak kanunla konulur" ifadesiyle de "cezada kanunilik" ilkeleri açık bir şekilde güvence altına alınarak korunmaya çalışılmıştır. 1982 Anayasası'nda öngörülen "suçta ve cezada kanunilik ilkesi", insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir görüşün değer kazandığı çağımızda, ceza hukukunun da temel prensiplerden bir tanesini oluşturmaktadır. 1982 Anayasası'na paralel şekilde 5326 sayılı Kabahatler Kanununun "Kanunilik İlkesi" başlıklı 4. maddesinde hangi fiillerin kabahat fiilini meydana getirdiği, kanunda net bir şekilde tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve şartları bakımından belirlediği sınırları hükmün içeriğinin, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de yerine getirilebileceği; kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, zamanı ve miktarının, ancak kanunla netleştirilebileceği kurala bağlanmıştır. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, hukuk devletinin en temel unsurlarındandır. Kanunilik ilkesi, genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanı sıra, suç ve açıdan cezaların tespit edilmesi bakımından özel bir anlam ve öneme sahip olup, bu kişilerin kanunen yasak olmayan veya müeyyidesi olmayan fiillerden dolayı gayriresmi bir şekilde suçlanmaları ve cezalandırılmaları engellemekte, buna ek olarak, suçlanan şahsın faydasına olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanmasına imkan vermektedir (AYM, B. No: 2013/849, 15/4/2014,32).

Vergi daireleri müdürlüğünce tanzim edilen ve ilgililerine VUK hükümlerine göre tebliği gereken vesikanın, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile alakalı usul ve esasları tespit etmek amacıyla getirilen davaya konu Tebliğin ceza hükümlerine ilişkin kısmında bu Tebliğ ile getirilen yükümlülükler riayet etmeyenler için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai yaptırımların uygulanacağı hususunda düzenleme yapılmışsa da mükerrer 355'inci maddede, 107/A maddesi ile ilişkilendirilmektedir. 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde de Tebliğin getiriliş amacıyla direk bağlantılı hususlara yer verilmemiştir. Bu sebeple, davalı idare tarafından sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile suç ve ceza salınmış olması hususunda Tebliğin söz konusu düzenlemelerinin "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi"ne aykırılık teşkil ettiği net bir şekilde ortadadır. Ayrıca, VUK'a 107/A maddesinin ilave edilmesine ilişkin 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 7. maddesiyle ilgili olarak komisyon raporunda, bu maddede tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği ancak, bu zorunluluğa riayet etmeyenlere ne tür bir ceza kesileceği konusunda tasarıda bir belirlemenin bulunmadığı, bu nedenle VUK'un mükerrer 355. maddesinin 1. fıkrasına 107 /A madde numarası ilave edilerek belirleme yapılması gerektiği hususunda düşünülen muhalefet şerhi de yapılan tespiti destekler bir biçimdedir, şeklinde açıklamıştır.

Yukarıda ifade edildiği üzere, idarenin kanun koyucu tarafından çıkardığı ilgili kanun maddesine ait E-Tebliğat işlemini uygulaması sonucu oluşan ceza müeyyidelerine karşı yargı mercine dava açılmış ve açılan dava idarenin işlemini amaçsal yorum çerçevesinde 1982 Anayasa'sına ve hukuka uygunluk yönünden yorumlayarak idarenin kararını bozmuştur. Bu yargı örneğinde de yargı ile idarenin yaşamış olduğu görüş ayrılığı bir kez daha ortaya konulmuştur.

2.2.3.2. Emsal Kira Bedelinin Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemine Göre Değerlendirilmesi ve Örnek Yargı Kararı

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun emsal bedel başlıklı 73. Maddesi, kimsenin gayrimenkulünü emsal bedelinden daha düşük bir bedelle veya bedelsiz bir şekilde kiraya veremeyeceğini belirtmekte olup, mükelleflerin emsal kira bedelinden daha düşük bir kira geliri beyan edemeyecekleri açık bir şekilde kanun maddesinde belirtilmiştir. Ayrıca, aynı kanun maddesinde, mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılmasının kirası ise, emsal kira bedeli sayılacağı da vurgulanmıştır (GVK, 73 md).

Emsal bedelin nasıl hesaplanacağına dair olarak da, GVK 73. madde de gerekli açıklamalar yapılmış olup, ilgili kanun maddesinde bina ve arazideki emsal kira bedelinin, yetkili veya özel mercilerce veya mahkemelerce tespit veya taktir edilmiş kirası, bu hususta takdir veya tespit edilmiş kira bulunmuyorsa da VUK'a göre belirlenen vergi değerinin %5'i olarak belirtilmiştir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli hesaplanırken ilk olarak bu mal ve hakların maliyet bedelinin, ancak bu bedel bilinmiyorsa, VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre tespit edilen değerinin %10'u olarak dikkate alınması gerektiği hususu açıklanmıştır (GVK, 73 md).

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeri olarak tanımlanmaktadır (VUK, 268 md). Bina ve arazilerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi mümkün değilse vergi değeriyle değerlendirilmesi gereklidir (VUK, 289 md).

Ayrıca kanunun açıkladığı ve aşağıda belirteceğimiz, dört istisnai durum içinde emsal kira bedeli müessesesinin uygulanması gerekmez. Yani mükelleflerin belirtilen bu dört istisnai durumda emsal kira bedeli tutarında beyanname verme zorunluluğu yoktur. Emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı haller ise kanun maddesinde şu şekilde sıralanmıştır (GVK, 73 md);

“A- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,

B- Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru veya kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.)

C- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,

D- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamlarda.”

Çalışmanın bu bölümünde, davalı idare tarafından emsal kira bedeli ile alakalı olarak kesilen usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın Vergi Mahkemesi tarafından reddi üzerine Bölge İdare Mahkemesi’ne yapılan itirazda, itiraz konusu kuralın Anayasa’ya aykırı olduğu kanısına varan Bölge İdare Mahkemesi, iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvurmuştur. (AYM, E. 2008/110, K.2010/55). Bölge İdare Mahkemesi’nin Anayasa Mahkemesine başvurma gerekçesi ise, GVK 73. maddesinin 1982 Anayasası’nın 2., 5., 10., ve 73., maddelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle iptalini istemesidir.

Bölge İdare Mahkemesi’nin vergi mahkemesi tarafından verilen hükmü Anayasa Mahkemesi’ne taşıma gerekçesinin temelinde vergi muamelelerinde gerçek durumun esas alınması gerektiğini ve gerçek ortadayken somut tespitlere dayanmadan varsayıma dayalı olarak vergilendirme yapılmasının hukuka ve söz konusu hüküm ile bağdaşmayacağı görüşü yer almaktadır. Mahkemenin, destekleyici bir başka görüşü de, olayın niteliğine göre idare tarafından aksinin ispatlanması halinde her zaman tarhiyatın yapılabileceğinin açık olduğu, ancak irat elde edilmediğinin açık olması halinde vergilendirmenin yapılması öncelikle Anayasa olmak üzere hukuka aykırı olduğu görüşünü de savunmaktadır.

Ayrıca itiraz konusu maddenin, kendi içinde de çelişkilerinin olduğu, kanun maddesinde, emsal kira bedelinin, binaların mal sahiplerinin usul ve fûru veya kardeşlerinin ikametne tahsis edilmesi durumunda uygulanmazken, işyeri olarak tahsis edilmesi halinde uygulanması gerektiği belirtilmiştir. İlgili kanun maddesine göre gayrimenkûlün eşine bedelsiz olarak tahsis edilmesi halinde dahi emsal kira bedeli üzerinden vergilendirme yapılmasına imkan vermektedir. Belirtilen bu gerekçeler neticesinde, Bölge İdare Mahkemesi GVK 73. Maddesinin 1982 Anayasası'nın 2., 5., 10., ve 73., maddelerine aykırı olduğu gerekçesini savunarak iptalinin gerektiğini belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi de bölge idare mahkemesinin başvurusunu değerlendirerek 2008/110 Esas ve 2010/55 nolu Karar ile; *"...eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edebilmek için yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. İtiraz konusu kural uyarınca öngörülen emsal kira bedeli esası, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, 1982 Anayasası'nın 2., 5., 10., ve 73. Maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir."* şeklinde verilen hüküm hakkında açıklama yapılmıştır (AYM, E. 2008/110, K.2010/55).

Mükellefler elde ettikleri kira gelirlerini, kira makbuzları ve kira sözleşmeleriyle veya kira gelirlerinin banka veya benzeri finans kurumlarından ödendiğini banka dekontu veya posta havale makbuzları ile tevsik etmeleri halinde, emsal kira bedeline göre beyanda bulunmak zorunda değildirler veya bu kişilere emsal kira bedelinden düşük kira geliri beyan etmelerinden dolayı ikmalen cezalı vergi kesilemez. Eğer ki, idare emsal bedel üzerinden kira geliri beyan edilmediği gerekçesiyle cezalı vergi salınırsa, beyan edilen gelirin gerçek olduğunu tevsik ettiği belgeler ile yargı mercine sunarak doğruluğunu ispatlama imkanına sahip olur. Ancak, tam tersi durumda mükellefler elde ettikleri kira geliri ile alakalı olarak ellerinde kira sözleşmelerinin olmaması, ödemelerle ilgili herhangi bir makbuz, banko dekontu vb. sunamaması veya daha yüksek kira geliri elde edildiğinin ve miktarında beyan edilmeyerek gizlendiğinin vergi

daresince tespit edilmesi halinde veyahut kiracılarından kira almaması durumunda, emsal kira bedeline oranla daha düşük gelir beyan etmeleri veya hiç beyan etmemeleri halinde cezalı vergi tarhiyatına muhatap olmaları durumu ortaya çıkacaktır. Sonuç olarak, kira gelirini eksiksiz ve doğru bir şekilde beyan eden ve beyan ettiği kira geliri tutarını da somut belgelerle kanıtlayabilen mükelleflerin, emsal kira bedeli hükmünden dolayı cezalı vergi tarhiyatına muhatap olmaktan korkmaları ve çekinmelerine gerek yoktur (Doğrusöz, 2021).

Sonuç olarak, GVK 73. madde ile ilgili olarak gerekli mevzuat açıklamaları, ilgili yargı kararları ve bunların yorumlanmasına dair gerekli açıklamaların birlikte değerlendirilerek emsal kira bedeli amaçsal (gai) yorum yöntemine göre yorumlanarak açıklanmaya çalışılmıştır. Öncelikle yargı sürecinin ilk kaynağına bakıldığında, mükellefin emsal kira bedelinden düşük olarak kira geliri beyan etmesi sebebiyle kesilen usulsüzlük cezası ile cezalı vergi tarhiyatına karşı vergi mahkemesine açılan davanın red olunması neticesinde mükellef itiraz yolu ile bölge idare mahkemesine başvuruda bulunmuştur. Bölge İdare Mahkemesi’de yapılan itirazda, itiraz konusu kuralın Anayasa’ya aykırı olduğu kanısına vararak, ilgili kanun hükmünün iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi’de Bölge İdare Mahkemesi tarafından yapılan başvuruyu değerlendirerek açıklanan nedenlerle itiraz konusu kanun maddesinin, 1982 Anayasası’nın 2., 5., 10., ve 73. maddelerine aykırı olmadığından itirazın reddi gerektiği yönünde karara bağlamıştır. Yargı sürecinde, kanun maddesi yorumlanırken ilk önceliğin öncelikle kanun madeesinin Anayasa’ya sonra da hukuka uygunluğu yönünden değerlendirmeleri yapılarak amaçsal yorum yöntemine göre kanun yorumlanarak Anayasa Mahkemesi tarafından nihai karar verilmiştir. Bu süreçte hem mükellefin kanunu kendi lehine yorumlaması, hem vergi mahkemesinin idarenin kararını uygun bulması, ancak Bölge İdare Mahkemesi’nin hem kararı hemde kanun maddesini hukuka uygun bulmayarak Anayasa Mahkemesi’ne taşıması, Anayasa Mahkemesi’nin de davaya konu kanun maddesini Anayasa’ya aykırı bulmaması süreci gösteriyorki mükellefle idare arasında, vergi mahkemesi ile bölge idare mahkemesi arasında, bölge idare mahkemesi ile de Anayasa Mahkemesi arasında kanunu yorumlamadaki farklılıklar mevcuttur.

Neticelenen bu yargı süreci, idare ile yargı arasında hatta yargı mercilerinin kendi arasında dahi kanunu yorumlarken bariz bir yorum farklılığının ortaya çıktığını açık bir şekilde göstermektedir.

2.2..4. Sistematik Yorum Konusunda Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarına İlişkin Karar Örnekleri

Sistematik yorum yönteminde bir kanun hükmünün anlamı açıklanırken bu hükmün ilgili kanunun neresinde olduğu ve diğer kanun hükümleri ile olan bağlantısı ve etkileşiminin nasıl olduğu sorgulanır. Bu sebeple, sistematik yorum yönteminde bir vergi kanunu hükmünün öncelikle kendi kanunun içindeki yeri, diğer yandan da Türk Vergi Sistemini oluşturan diğer kanun hükümleri ile olan ilişkisi anlatılacaktır. Önceki bölümlerde de açıkladığımız üzere, sistematik yorum yönteminde, ilgili her kanun bu yorum yönteminin bir parçasıdır. Çünkü bu yorum yönteminde önemli olan husus, kanunu bir sistem dahilinde diğer kanunlarla birlikte değerlendirerek yorumu gerçekleştirmektir.

Bu bölümünde, idarelerin işlemlerine karşı yargının sistematik (mantıksal) yorum çerçevesinde kanunu yorumlayarak karar vermesine neden örnek yargı kararı anlatılmaya çalışılacaktır

2.2.4.1.DeFTER ve Belgeleri İncelemeye İBRAZ Etmeme Fiilinin Danıştay İÇtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nın SistematiK Yorum Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın kayıt nizamına uygun bir şekilde belgelendirilmesi ve bu tevsik edilen belgelerin de muayen vakitte yasada belirtilen defterlere kaydedilmesi ve bu kaydedilen bilgilerinde dayanak gösterilerek beyan etme sistemi mevcuttur. Beyan esasına dayalı Türk Vergi Sistemi'nde belgelendirme bu sebeple çok önemlidir.

Belge kayıt nizamı olarak belirtilen bu esasın amacı; vergi mükelleflerinin ve ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumlarla olan muamelelerin akıbetini, faaliyetini, sermaye paylarını vb. mali bilgilerin tespitinin sağlanması hedeflenmektedir. Yani bir nevi kayıt dışılığı engelleyerek

beyan edilen verginin doğruluğunu sağlamak amaç edinmiştir. Ayrıca vergi hukukunda, vergi mükelleflerinin saklama mecburiyeti oldukları yasal defter ve belgeleri saklama süresinde yetkili makam ve kurumların talep etmeleri halinde belirtilen mercilere ibraz etmeleri gerektiği hükmü açıkça belirtilmektedir (VUK, 256 md).

Kanunda belirtilen mecburiyete rağmen, mükellefe idare tarafından verilen yasal süre zarfında, herhangi bir mücbir sebep olmaksızın yasal defter ve belgelerin vergi denetimi yapan idareye sunulmaması, bir takım yapılması elzem tespitlerin ortaya çıkmasına mani olmaya çalışıldığının göstergesidir. Bu nedenle, mücbir sebep veya mazeret olmaksızın, idareye ibraz edilmeyen yasal defter ve belgeler, sahibi olduğu mükellefin faydasına olacak tespitleri en başında ortadan kaldırmaktadır. Hatta mükellefin aleyhine olacak işlemler içinde cezayı arttırıcı durumların ortaya çıkmasına neden olur ve VUK'un 359. maddesinde yer alan "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları"nda geçen hüküm uygulanır.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) 34 maddesinde yer alan indirimin belgelendirilmesi maddesine göre; *"yurt içinden veya yurt dışından temin edilen mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, alış faturası veya benzeri dokümanlar ile gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi şartıyla indirebilir"* (KDVK, 34 md). Ayrıca, aynı kanunda belirtilen bir diğer hususta mükellefin indirim hakkını vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını aşmamak üzere, ilgili belgelerin yasal deftere kaydedildiği dönemde kullanılabileceği hükmü belirtilmiştir.

Kanunda belirtilen mecburiyete rağmen, mükellefe idare tarafından verilen yasal süre zarfında, herhangi bir mücbir sebep olmaksızın yasal defter ve belgelerin vergi denetimi yapan idareye sunulmaması, bir takım yapılması elzem tespitlerin ortaya çıkmasına mani olmaya çalışıldığının göstergesidir. Bu nedenle, mücbir sebep veya mazeret olmaksızın, idareye ibraz edilmeyen yasal defter ve belgeler, sahibi olduğu mükellefin faydasına olacak tespitleri en

başında ortadan kaldırmaktadır. Hatta mükellefin aleyhine olacak işlemler içinde cezayı arttırıcı durumların ortaya çıkmasına neden olur ve VUK'un 359. maddesinde yer alan "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları"nda geçen hüküm uygulanır.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) 34 maddesinde yer alan indirimin belgelendirilmesi maddesine göre; *"yurt içinden veya yurt dışından temin edilen mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, alış faturası veya benzeri dokümanlar ile gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi şartıyla indirebilir"* (KDVK, 34 md). Ayrıca, aynı kanunda belirtilen bir diğer hususta mükellefin indirim hakkını vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını aşmamak üzere, ilgili belgelerin yasal deftere kaydedildiği dönemde kullanılabileceği hükmü belirtilmiştir.

Yasal defter ve belgeler Türk Vergi Sistemi'nde önemli bir yere sahip olduğundan, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, uzun yıllardır Maliye ile vergi mükellefleri arasında çözülmez bir hal alan ihtilafli bir konuyu çözüme kavuşturmak için yasal defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmeyip mahkemeye ibraz edilmesi halinde uygulanacak hükmü karara bağlamıştır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun yasal defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeme ile ilgili olarak vermiş olduğu 2013/3 Esas No ve 2019/1 Karar No'lu kararının özeti 2 madde ile şu şekilde açıklamıştır;

"A- Yasal defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın vergi incelemesine mükellef tarafından sunulmaması re'sen tarha sebep olmanın yanı sıra, ibraz yükümlülüğünü tam olarak ifa etmemesi sebebiyle gerçekleşen tarhiyatın hukuka uygun olmayacağı,

B- Bir önceki madde aynı şekilde belirtildiği üzere, yasal defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın vergi incelemesine mükellef tarafından sunulmaması ibraz yükümlülüğünü yerine getirmediğini göstermiş olduğundan, kesilen vergi ziyat cezalı katma değer vergisi tarhiyatma yönelik açılan davada,

yasal defter ve belgelerin yargı mercilerine sunulabileceğinin belirtilmesi halinde, ilgili yasal defter ve belgeler yargı mercilerince talep edilip, vergi idaresi de bilgilendirilerek, vergilendirmenin hukuka uygun olup olmadığının tespit edilmesi gerektiği hakkında.” şeklinde kurul benimsemiş olduğu kararın özetini belirtmiştir (DİBKK, 2019).

DİBKK’de belirtilen kanun maddelerinin uygulanması ile ilgili almış olduğu kararda; mücbir sebep olmaksızın yasal defter ve belgelerini vergi inceleme elemanına ibraz etmeyen mükelleflere, ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi nedeniyle re’sen katma değer vergisinin tarh edilmesi ve vergi ziyai cezasının kesilmesi neticesinde gerçekleşen işlemlere karşı açılan davalarda, yargı mercileri mücbir sebep durumunun varlığı ve yokluğunu farklı şartlar olarak değerlendirmiştir. Danıştay ve Vergi Dava Daire Kurulu’nca verilen kararlarda belirtilen aykırılığın giderilmesi amacıyla da içtihatları birleştirilmesi gerektiği ilgili kararın açıklamasında belirtilmiştir.

DİBKK’da yasal defter ve belgelerin vergi incelemesi sürecinde inceleme elemanına ibraz edilmeyip mahkemeye ibraz edilmesi ile ilgili olarak mahkemelerin vermiş olduğu farklı kararlar sebebiyle yaşanan ihtilaflara son verilmek amaçlanmıştır. Kararın mükellef lehine bir hüküm verdiği göz önüne alındığında, karar sonrasında, yasal defter ve belgelerini vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara inceleme sürecinde mücbir sebep olmadan dahi ibraz etmeyen/edemeyenlerin, vergi mahkemelerine başvurarak ibraz etmeleri sağlandı. Artık mükellefler, hiç bir gerekçe göstermeden, mücbir sebep unsurları olmadan dahi defter ve belgelerini artık inceleme elemanlarına inceleme sürecinde ibraz etmeyebilecek, inceleme bittikten ve gerekli vergi ve cezalar tarh edildikten sonra doğrudan mahkemeye ibraz etme imkanları olacaktır. Ancak mükelleflerin vergi incelemesi sürecinde mahkemeye defter ve belgeleri ibraz etmeleri halinde dahi VUK’un 359/a maddesinde belirtilen “defter ve belgeleri gizleme suçu” fiilen gerçekleştirmiş olduğu da göz önüne alınmalıdır. İlgili kararda ayrıca mücbir sebebin varlığı halinde, defter ve belgelerin inceleme yapmaya yetkili elemanlara kanuni süre içinde ibraz edilememesi halinde vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılamayacağı da açıkça belirtilmiştir.

Sonuç olarak, DİBK bu kararı alırken öncelikle olarak VUK'da yer alan defter belgeleri muhafaza ve ibraz ile ilgili kanunlardan yararlanmıştır. İlk aşamada yararlanılan kanun hükümlerini şöyle sıralayabiliriz; VUK madde 3 (*vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı*), madde 13 (*mücbir sebep*), madde 30 (*re'sen vergi tarhı*), madde 256 (*bilgi vermek ve istenilen bilgileri ibraz etmek*), mükerrer madde 355 (*bilgi verme ödevini yerine getirme*) olmak üzere sıralanabilir. Ancak ilgili kurul bu kararı alırken bir sistem dahilinde hepsinin birbiri ile bağlantısını göz önüne da alarak 3065 sayılı KDVK'da yer alan 29. madde (*vergi indirimi*) ve 34. madde (*defter kayıtları ile alakalı*) de belirtilen kanun hükümlerini de dikkate alarak sistematik bir yorum yapmıştır. Çok açık bir şekilde gözüktüğü üzere kurul öncelikle defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmeyip mahkemeye ibraz edilmesi ile alakalı olarak VUK'da geçen kanun maddelerinin değerlendirmesini yapmış daha sonra KDVK'da yer alan vergi indirimi ve indirim yapılan vergiye ait vesikaların deftere kayıtlarına ilişkin kanunları bir sistem dahilinde koordineli bir şekilde yorumlayarak mükellefler ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasındaki ihtilafları bir nevi çözüme kavuşturmak istemiştir.

2.2.4.2. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Belirtilen KDV Uygulamasına İlişkin Yargı Kararı ve Sistematik (Mantıksal) Yorum Yöntemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Danıştay 4. Dairesi'nin 27.02.2020 tarihli kararı ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin değişmeden önceki (I/B/8.2) bölümünde yer alan “*müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.*” şeklindeki düzenleme iptal edilmiştir (Danıştay 4. Dairesi, 2020).

İlk derece mahkemesi olarak ihtilafa bakan Danıştay 4. Dairesi'nin iptal gerekçesi ise: “*Anayasa'nın 73. Maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, varsayıma ve benzetmeye dayanılarak vergilendirme yapılamaz. Yapılırsa, verginin yasallığı ilkesi ile bağdaşmaz.*” şeklindedir.

KDVK'ya göre; “KDV’ye tabi bir işlemde söz edilebilmesi için öncelikle teslim ve hizmetin ticari, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleşmiş olması gerekir (KDVK, 1 md).” Arsa karşılığı kat alımında ise para karşılığında bir satış söz konusu değildir. Bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesinin, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin de uygulanmasını gerektiren, tamamen kendine özgü bir hukuki muamele olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Bu hususun, mal değişimi sözleşmesi hükümleri ile ilgilendirilmesi doğru bir tespit değildir. Dolayısıyla, düzenleme şeklinde arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca arsa sahiplerine yapılan taşınmaz teslimlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmadığından, KDV’ye tabi tutulması da söz konusu olamaz. Bu nedenle, KDV Genel Uygulama Tebliği’nin (I/B/8.2.bölümünde yer alan “*müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.*” şeklindeki aksi yöndeki düzenlemede hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” şeklinde kararını belirtmiştir. (Karar Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda temyiz süreci bulunmakta olup, iptal düzenlemesi henüz kesinleşmemiştir.)

İdarenin KDV Genel Tebliği’ndeki yer alan düzelemeye istinaden yapmış olduğu işlemi yargı merci olarak Danıştay 4. Dairesi yorumlarken ilk olarak 1982 Anayasası’na atıf yaparak verginin yasallığı ilkesini vurgulayarak hukuka uygunluğu yönünde olup olmadığına dair yorumunu bildirmiştir. Daha sonra ise KDVK ile ilgili olayın KDV’nin konusuna girip girmediğine ilişkin yorumunu gerçekleştirerek hukuka ve Anayasa uygunluk yönünden sistematik yorum çerçevesinde değerlendirmesini yaparak davayı karara bağlamıştır.

2.3. Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıklarının Başlıca Nedenleri

Kanun koyucu Vergi Hukuku’nu oluştururken soyut kanun hükümlerini somut olayları kapsayacak şekilde hazırlayıp, uygulamayı amaç edinmektedir. Ancak, yasanın uygulaması aşamasında bire bir her durum apaçık bir şekilde

idarenin karşısına çıkmayabilir. Böyle olunca da vergi idaresi kanun hükmünü uygularken VUK'un 3. maddesi gereği ilgili kanun maddesini yorumlayarak işlem yapmaktadır. İşte bu nokta da idarenin yaptığı her işlem mükellef nezdinde kabul görmeyeceğinden hukuk devletinin bir gereği olarak görüş ayrılıkları nedeniyle yargı yoluna başvurulabilmektedir. Yargı tarafından yapılan yorum da idareyi bağlayıcı bir niteliğe sahip olup, alınan karara göre işlemi uygulanmaktadır.

Vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılığının temelinde neler olduğunu anlamak için kanun maddesinin oluşum safhasının her yönden bilinmesi gerekmektedir. Bu sebeple, vergi hukukunda yer alan bir kanun maddesi vergi idaresi ile vergi yargısında farklı olarak yorumlanıyorsa bunun ana nedeni vergi hukukundaki yasalardır. Vergi hukukunda her bir kanun maddesi çok titiz, açık, anlaşılır ve kapsamlı olacak şekilde yasama tarafından oluşturulmalıdır. Çünkü ilgili kanun maddesinin uygulayıcısı, vergi idaresidir. Vergi idaresi işlem tesis ederken ilgili kanun maddelerini dikkate almak zorundadır. Ancak soyut kanun maddesini somut maddi olaya birebir uygulama imkanı her zaman mümkün olmamaktadır. Vergi hukukuyla alakalı kanun maddeleri, tebliğler, özelgeler, sirküler vb. araçlar bazen işlem tesis etmek için yetersiz kalmaktadır. Böyle durumlarda vergi idaresi VUK'un 3. maddesine istinaden kanun dahilinde yorum yaparak işlem tesis etmek zorundadır. Ancak, verginin kanuniliği ilkesini zedelemeyecek ölçüde yorumu yaparak idari işlemi uygulamalıdır.

Vergi idaresi tarafından tesis edilen her işlem mükellefleri her zaman memnun etmeyebilir. Çünkü işleme taraf olan mükellef, ilgili kanun maddesinin aleyhine yorumlandığını ve zarar verildiğini düşünebilir. Bu sebeple öncelikli olarak idare boyutunda itirazlarını yapar uzlaşma yolları aranmaktadır. Ancak, mükellefin lehine yönelik bir netice alamaması durumunda hukuk devletinin bir gereği olarak yargı yoluna başvurmayı tercih edebilir. Vergi idaresinin vermiş olduğu kararı yargıya taşıyan mükellefin amacı da idari işlemi lehine çevirmektir. Yargının yorum yaparak hüküm verdiği safha da tam olarak bu aşamada başlamaktadır. Yargıda önüne gelen ihtilaflı durumların bir çoğunda

vergi idaresinin yaptığı idari işlemi bozma yönünde karar alarak görüş ayrılığının varlığını belirlemektedir.

Öncelikle olarak, vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının olması hukuk sisteminde olağan bir durumdur ve olması da gerekir. Olağan olmayan durum ise, vergi idaresinin vergi kanunlarına yapmış olduğu yorum ile vergi yargısının vergi kanununa yapmış olduğu yorumun birbirine tamamen zıt, tamamen farklı bir bakış açısı ve tamamen farklı kriterlere göre değerlendirilmesidir. Aynı sistemin parçaları olan bu devlet kurumlarının birbirlerinin işleyişinden, koordinesinden, çalışma prensiplerinden haberdar olmadan yorum yapmaları vergi sisteminin işlerliğine engel olmaktadır.

Vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının olmasının bir sebebi de, vergi hukukunun uygulayıcısı konumunda bulunan vergi idaresi çalışanlarının uyguladıkları işlemlerde bağlı oldukları idarenin yorumunu katarak kanunu uygulamalarıdır. Her vergi idaresi aynı şartlarda görev yapma imkanı bulunmamaktadır. Örneğin; büyükşehirlere ait vergi idaresinde çalışanların görevleri boyunca yapmış oldukları iş çeşitliliği ile nüfusu 30.000 bini dahi geçmeyen küçük yerleşim yerlerindeki vergi idaresinde çalışanların kanunu yorumlaması aynı bakış açısı ile olamayacaktır. Çünkü, büyükşehirde vergi idaresinde çalışan personeller de iş yükünün fazla olması sebebiyle daha fazla çeşitlikte idari işlemlerde kanun maddesini yorumlama fırsatı bulacağından mesleğinde daha yetkin bir konumda olabilir, daha çok sempozyum, mesleki eğitim ve panele katılıp vergi hukukunda görevi ile ilgili kendisini geliştirip konuya hakim olabilme yeteğini kazanabilir. Ancak, küçük yerleşim yerlerindeki vergi idaresinde çalışanlar büyükşehirlerin vergi idareleri kadar imkana sahip olamamaktadır. Büyükşehirlerdeki vergi idareleri çalışanları kadar sempozyum, panel, mesleki eğitimler vb. mesleki gelişim aktivitelerine personel yetersizliği sebebiyle çok fazla iştirak edememektedirler.

Vergi kanunu çok sık değişen (*sık aralıklarla çıkan af kanunları, yapılandırmalar, KDV Genel Tebliği'nde meydana gelen değişimler, vergi haddinde meydana gelen değişmeler, muafiyet ve istisna ile ilgili değişiklikler vb.*) bir hukuk dalı olup, vergi hukukunun uygulayıcısı konumunda olan vergi idaresi çalışanları değişen mevzuatı takip ederek bilgilerin güncel kalması sağlanmalıdır. Ülke çapında görev yapan her vergi idaresi çalışanları eşit fırsatlara sahip olmadığı için, vergi idaresi bünyesinde yapılan idari işlemler çalışanın yetkinliği ölçüsünde verginin kanuniliği ilkesine zarar vermeyecek şekilde yorumlanarak işleme alınmaktadır.

Bu bölümde son olarak belirtilmesi gereken bir husus da, vergi idaresi ile yargı mercilerinin tamamen birbirinden kopuk, iletişimsiz, adeta birbiri ile alakası olmayan kurumlarmış gibi hareket ederek yorum farklılıklarının artmasına daha da çok zemin hazırlamaktadırlar. İlgili devlet kurumlarının bu sistematik içerisinde sadece görevli oldukları işe yoğunlaşıp, genel tabloyu görmeyerek sorumluluk dahilindeki işleri yorumlayıp görevlerini tamamladıkları bir yapılanma mevcuttur. Oysa, idare ile yargı mercileri olaya genel çerçeveden bakıp iletişimi kuvvetli, birbirine entegre bir sistem dahilinde çalışmış olsalar hem idare hem de mükellef lehine işlem ve hükümlerin tesis edileceği açık olup, kamuda vergilendirme ile ilgili işlemlerde bürokrasi süreci en aza indirgenmiş olacaktır.

2.4. Yorum Farklılıklarının En Aza İndirilebilmesi İçin Vergi İdaresi ve Yargı Tarafından Alınabilecek Başlıca Tedbirler

Vergi idaresinin vergi kanunlarını kanun sınırları içerisinde yorumlaması sonucu işlem tesis etmesine istinaden, verilen kararı yerinde bulmayan mükellef idari çözüm yollarından sonuç alamadığı takdirde, hukuk devletinin bir gereği olarak yargıya başvurma hakkına sahiptir. Bu bölümde ise, vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılığını en aza indirmek için yapılması gereken hususlar açıklanacaktır.

İdare ile yargı arasındaki yorum farklılığını en aza indirmek için yapılacak ilk adım, kanun koyucunun yasayı oluşturduğu zamanda yasa oluşumuna müdahale edilerek farklılığın minimum seviye indirilmesi amaçlanmalıdır. Yorum farklılığına sebebiyet veren kanun maddesi verginin kanuniliği ilkesi gereği oluşturulurken daha yasallaşmadan evvel ilgili kanun maddesinin etkileyeceği kesimlerin temsilcileri, sivil toplum örgütleri, sendikalar, üniversiteler, meslek odaları vb. kuruluşlardan görüş alınarak şartlar dahilinde kanun metni açık, kapsayıcı ve uygulanabilir bir şekilde hazırlanmalıdır. Yorum farklılığının sebebiyet veren durum kanun koyucunun hazırladığı soyut hukuk kuralının somut olayları tam olarak idrak edememesinden kaynaklı çıkarılmış olan kanunlardan kaynaklandığı için belirtmiş olduğumuz ilgili kurumlardan görüş alınması, somut olayların daha iyi anlaşılması için kanun koyucuya yol gösterici bir rehber olabilir.

Yorum farklılığını en aza indirmek için kullanılabilecek enstrümanlardan bir tanesi de vergi idaresinde çalışan uzman, memur, müdür yardımcısı, müdür vb. kadrolarda çalışan beşeri sermaye ye bir nevi değer katmak ve kanun metnini iyi kavrayıp yorumlamasına olanak sağlayan sempozyum, mesleki eğitim ve panel vb. etkinliklere katılmaları sağlanarak, sık sık değişen vergi kanunları üzerinde yetkinlikleri arttırılmalıdır. Bu konuda son yıllarda vergi idaresinin mesleki eğitime ağırlık verdiği, sempozyumlar, bildirimler ile personelini sürekli güncel tutmaya çalıştığı faaliyet verilerinden anlaşılsada, önemli olanın alınan eğitimin uygulamada kendini göstermesi ve bu eğitimlerin sadece büyük şehirlerde olan idare çalışanlarına yönelik olmayıp ülke çapındaki tüm idare personeline uzaktan eğitim yoluyla da olsa verilmesi amaçlanabilir.

Yorum farklılığının meydana gelme sürecinde ağırlıklı olarak kanun koyucu ve vergi idaresi üzerinden durmamızın sebebi, yargı kararlarının idareyi bağlayıcı yönünün olmasından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple, ilk olarak kanun koyucu ve vergi idaresinin yorum farklılığını en aza indirebilmesi için yapılması gerekenler üzerinde durulmuştur. Bu kısımda ise, yargının vergi idaresinin tesis ettiği işlemlerin bozulması amacıyla verdiği kararları azaltmak için yapılması gerekenler üzerinde durulacaktır. Ülke çapında ve günümüz çağında vergi

idaresi ile vergi yargısı birbirinden kopuk, iletişimsiz, adeta birbiri ile alakası olmayan iki devlet kurumu gibi hareket ederek görevlerini ifa etmektedirler. Ancak, iki mercinin görev alanları birbiri ile bu kadar ilişkili iken, birbirlerinden bu derece kopuk iletişimsiz olması vergi sistematığına zarar vermektedir. Vergi hakiminin görüşüne istinaden mahkeme vergi idaresinin tesis ettiği idari işlemi bozarken, vergi hakimleri vergilemede vergi idaresini tam olarak tanımadan, işleyişin nasıl olduğunu bilmeden, dosyalar üzerinden kararını vermektedir. Eğer ki, vergi idaresinin işleyişini sistematığını, görev dağılımını, personelin yeterlilik seviyesini, vergi idaresi bünyesine düşen mükellef sayısı ve bunun gibi pek çok faktör uygulamada karar veren hakim tarafından görülüp, bilindiği takdirde iki mercii arasındaki yorum farklılığının makul bir dereceye düşmesi yüksek bir ihtimaldir. Bu sebeple, yargıda görev yapan vergi hakimlerinin sadece hukuk mezunu olup, vergi hukuku alanında uzmanlaşmadan göreve başlamaları kanunların yorumlanmasında yetkinliği sağlayamamaktadır. Vergi mahkemesinde görev yapacak vergi hakimleri öncelikle vergi idaresinde çalışmış uzman, müdür ve müfettiş kökenli, idare içerisindeki işleyiş, sistematığı bilen ve bu bilgiyi de hukuk fakültesini bitirerek vergi idaresinde belli bir süre de çalışarak uygulama safhasında uzmanlığını alan, hem de mevzuat yönünde konusunda tam anlamıyla yetkin vergi hakimlerinin yetiştirilmesiyle yorum farklılıkları minimum seviyeye indirgenebilir. İlk başlarda uygulama imkanı zor gibi gözükse de bakanlık destekli belirli sayılarda, belirli vergi idaresi çalışanına yönelik olarak beşeri sermaye yatırım yapılabilir. Beşeri sermayeye yapılan bu yatırım, hem idarenin hem de yargının yorum farklılığından doğacak görev yükünü azaltarak kamu yararına yapılan bir düzenleme olarak tanımlanabilir.

SONUÇ

Çalışmanın konusu olan vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının nedenleri, örnek yargı kararları ile 2 bölümde anlatılmaya çalışılmıştır. Birinci bölümde, genel olarak yorum kavramını, vergi hukukunda yorumu, çeşitlerini, türlerini, vb. açıklanmıştır. İkinci bölümde, vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının nedenlerini örnek yargı kararları ile açıklanarak, bu yorum farklılıkları için çözüm yollarını izah edilmiştir. Sonuç bölümünde ise, genel olarak yorum farklılıklarının sebebi ile çözüm yolları izah edilerek ulaşılmak istenen sonucun ne olduğu üzerinde durulmuştur.

Vergi hukuku sistematik yapısı yapısı gereği uygulanabilirlik safhası kolay olamayan kanunlardan meydana gelmiş bir hukuk dalıdır. Devlet kurumları tarafından aynı kanun maddesine yapılan yorumlarda uyumun olmadığı, görüş farklılıklarının olduğu alınan yargı kararları ve idarenin uygulamaları ile bir çok kez ortaya konulmuştur. Yorum farklılığının temelinde, VUK 3. maddede belirtilen kanunun yorumlanma esasına uyulmadan, “verginin kanuniliği” ilkesine zarar verilerek yapılan yorumlar vardır. Hem vergi idaresi, hem mükellef, hem de yargı ilgili kanunu yorumlarken kendisine uygun olan, fayda sağlayan görüş doğrultusunda yorum yapmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının en az sayıya indirilmesi, yorum farklılığından kaynaklı yargı nezdinde devam eden davaların minimum seviyeye çekilmesi ve yargı nezdinde devam eden bu davaların idare lehine hüküm verilmesi için idarenin de yapması gereken bir takım işlemler mevcuttur. Vergi idaresinin kanunu en doğru şekilde uygulaması için öncelikle olarak kanunu en iyi şekilde anlaması gerekir. Bu sebeple, vergi idaresi kanun üzerinde yetkinliğini arttırmak için vergi kanunlarında gerçekleşen değişikliklere çalışanları birlikte her dönem entegre olmak zorundadır. Bu aşamada, idare ile yargı arasındaki görüş farklılığının idare sürecinde çözülüp, yargı safhasına taşınmaması, konuya taraf olan vergi idaresi, vergi yargısı, mükellef/mükellef kurum ve ilişkili diğer kuruluşların maksimum seviyede lehine sonuçlanmasını sağlamaktadır.

Vergi yargısında görüş ayrılığından kaynaklı karar alınırken, diğer mahkemeler ve üst yargı mercilerinin aynı kanun maddesi ile ilgili olarak almış olduğu yargı kararları da gözden geçirilerek hangi kıstaslar doğrultusunda yorum yapıldığının değerlendirilmesi yapılarak ortak noktanın bulunması amaçlanmalıdır. Her ne kadar kanunen herhangi bir mahkemenin diğer bir mahkemenin aldığı karara uyma zorunluluğu olmasa da ilgili yargı kararlarının yargı mercilerince kendi aralarında rehber görevi görmeleri amaçlanabilir. Çünkü, diğer mahkemelerin vermiş olduğu yargı kararları dikkate alınmadan, yok sayılarak yeni bir karar daha alındığı taktirde aynı kanunun yorumlanmasında bir çok farklı hükümün ortaya çıkmasına da sebep olunmaktadır.

Vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki görüş farklılıklarını en aza indirdiği zaman, kimin daha çok fayda sağlayacağı hususu hakkında ise kesin bir ifade kullanılması doğru olmayacaktır. Çünkü, görüş farklılığını en aza indirmedeki amaç kanunun en doğru şekilde uygulanmasını sağlayarak, hukuk devleti olmanın gereğini yerine getirmektir. Kanunun uygulandıktan sonra hangi kesimin lehine sonuçlar doğuracağının kararı kanunun oluşturulma safhasında yasama organı tarafından verilmektedir. Bu sebeple, işleme taraf olanlardan kim daha çok lehine karar alınmasını istiyorsa bunu ancak yasama mercii vasıtasıyla sağlayabilir.

Sonuç olarak, çalışmamızda vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki yorum farklılıklarının nedenleri ile bu yorum farklılığını en aza indirmek için yapılması gerekenler anlatılmaya çalışılmıştır. Hukuk devletinin bir gereği olarak da vergi idaresinin tesis ettiği her işlemin doğru olduğu kabul edilemez. Bu sebeple yargıya intikal eden ve yargının da verginin kanuniliği ilkesine zarar vermeden görüş farklılığını hükme bağlayıp idarenin yapmış olduğu işlemleri mükellef lehine/aleyhine bozduğu kararlar da bu sürecin sonunda ortaya çıkmaktadır. Genel amaç, yorum farklılığını azaltmak için hem yargı hem de vergi idaresinin yapısında hem de kanun koyucu nezdinde yapılması gerekenlere ait belirli kriterlerinin olmasıdır. Böylelikle hem idarenin hem de yargının keyfi uygulama ve hükümlerinin önüne geçilerek, verginin kanuniliği ilkesinin de

zarar görmesi engellenmiş olacaktır. Yorum farklılığının en aza indirgenmesi ile kanunun uygulanması sırasında ortaya çıkan görüş farklılığı idare sürecinde çözümlenerek yargı safhasına taşınmamaması hem devlet, hem mükellef, hem de yargı mercilerinin lehine sonuçlar ortaya çıkararak, vergi sistematığının daha da işlerlik kazanmasına katkı sağlayacaktır.



KAYNAKLAR

AK, A. (2004). Vergi Yasalarının Hazırlanmasında Temel Gerekçeler ve Madde Gerekçelerinin Hukuki Açıdan Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*. Sayı: 272, 2004/4, 61)

AKİPEK, J. , AKINTÜRK, T. ve ATEŞ, KARAMAN, D. (2009). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*. 7. Basım, İstanbul: Beta Yayınları.

AKİPEK, J. G. (1973). *Türk Medeni Hukuku*. Birinci Cilt. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

AKKAYA, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Ankara: Vedat Kitapçılık.

AKSOY, Ş. (1999). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 5. Baskı. Ankara: Filiz Kitabevi.

AKTAŞ, S. (2010). Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 14.1. 1-28.

AKYOL, Ş. (2006). *Medeni Hukuka Giriş*. 2. Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık.

ANIL, Y. Ş. (2013). *Hakimin Takdir Görevi ve Takdirin Sınırları*. İstanbul: Legal Yayıncılık.

ARAL, V. (1985). *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*. 5. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.

ARITI ERDEM İ. (2016). Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma. *Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Dergisi*. 2016.2, 1-26.

ATAY, E.E. (2014). *Hukuk Başlangıcı*, Ankara: Gazi Kitapevi.

ATAAY, A. (2001). *Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı*. İzmir: D.E.Ü. Yayınları,

AYBAY A. , AYBAY R. ve PEHLİVAN A. (2017). *Hukuka Giriş*. 13. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

BATUN, M. (2009). Döviz Kazandırıcı Faaliyetlere İlişkin Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Anayasa'ya Aykırıdır. *Vergi Dünyası*. Sayı: 336, 2009/8, 152.

BATUN, M. (2012). Türk Vergi Hukukunda Yorum Ve İspat. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi SBE

BIYIKLIOĞLU, O. (1986). Vergi Kanunlarında Tefsir. *Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu*, Sayı XXV, 35.

BİLGE, N. (1998). *Hukuk Başlangıcı- Hukukun Temel Kavram Ve Kurumları*. 12. Baskı Ankara: Turhan Kitapevi.

BİLGE, N. (2000). *Hukuk Başlangıcı*, Ankara: Turhan Kitabevi.

BİLİCİ, N.(2011). *Vergi Hukukuna Giriş*. 26. Baskı, Ankara: Şeçkin Yayınevi.

BORATAV, K. (2010). *Türkiye İktisat Tarihi; 1908-2007*. Ankara: İmge Kitabevi.

CANSEL, E. , ÖZEL, Ç. (2009). *Hukuk Başlangıcı-Hukukun Temel Kavramları Ve Kurumları*. 4. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

CENTEL, N. , ZAFER H. , ÇAKMUT Ö. (2005). *Türk Ceza Hukukuna Giriş*. 3. Baskı. İstanbul.

CEMAL, B. B. (2016). Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi SBE

ÇİLİNGİR, A. İ. Ö. (2012). *Vergi Hukukunda Yorum*. Ankara: Adalet Yayınları.

ÇOMAKLI, Ş.E. , KOÇ, F. , YILDIRIM, K.E. (2012). Türk Vergi Hukuku Tarihinde Tartışılan Bir Vergi: Toprak Mahsulleri Vergisi. *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. Cilt 4, No 2, 2012, 61-70

ÇOMAKLI, Ş.E. , AK, A. ve AYRANGÖL, Z. (2014). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar*. Ankara: Savaş Yayınları.

DİKMEN, M. O. (1964). *Maliye Dersleri*. İstanbul: Sermet Matbaası.

DİNÇKOL, A. (2005). *Hukuka Giriş*. Genişletilmiş 3. Basım. İstanbul: Der Yayınları.

DİNÇKOL, A. (1993). Hâkimin Takdir Yetkisinin Kullanılmasında Hak ve Nispet. *Yargıtay Dergisi*. 19.3, 287.

DOĞRUSÖZ, B. (2021). Emsal Kira Bedeline Göre Beyan. Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/emsal-kira-bedeline-gore-beyan/614779> (8 Mayıs 2021)

DOĞRUSÖZ, B. (2021). Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme. Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgeleri-ibraz-etmeme/473491> (10 Mayıs 2021)

DÖNMEZER S. ,ERMAN S.(1987). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*. 10. Baskı. İstanbul.

DÖNMEZLER S. , ERMAN S. (2016). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*. Cilt 1. 14. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.

DÜNDAR, D.(2001). *Bilim, Araştırma ve Uygulamalı Hukukta Yöntem. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Cilt:1.1-2, 2001, 57-81.

ELMAS KARA, L. (2014). *Vergi İdaresi İle Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları. Yüksek Lisans Tezi*. Konya: Selçuk Üniversitesi SBE

EREM, F. ,DANIŞMAN A. ve ARTUK M.E.(1997). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınları.

ERGİNAY, A. (1986). *Vergi Hukuku*. 12. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

ERGİNAY, A. (1981). *Vergi Hukuku*. 9. Baskı. Ankara: Turan Kitabevi.

ESENER, T. (2000). *Hukuk Başlangıcı*. 3. Baskı. İstanbul: Alkım Yayınevi.

FURTUN, İ. H. (2009). *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*. Ankara: Yetkin Yayınları.

GÖZLER, K. (1998). *Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Yorum ve Geçerlilik Sorunu*. Ankara: Us-A Yayıncılık.

GÖZLER, K. (2013). *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*. Bursa: Ekin Yayınları.

GÖZLER K. (2017). *Hukuka Giriş*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

GÜNEŞ, A. M. (2017). *Hukuk Metodolojisi*. 2. Baskı. İstanbul: Ekin Yayınevi.

GÜNEŞ G. (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

HANÇERLİOĞLU. O. (2007). *Türk Dili Sözlüğü*. 4. Basım. İstanbul: Remzi Kitabevi.

IŞIKTAÇ, Y. , METİN, S. (2003). *Hukuk Metodolojisi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

İLHAN, B. (2010). Danıştay Kararları Işığında Türk Vergi Hukukunda Yorum. *Vergi Raporu Dergisi*. 2010/6, 130-143

İMRE, Z. (1980). *Medeni Hukuka Giriş, Temel Kavramlar, Medeni Kanunun Başlangıç ve Hakiki Şahıslar Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 2718. İstanbul Fakülteler Matbaası.

KALKAN, T. T. (2007). Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (I). *Vergi Dünyası*. Sayı: 310, 2007/6, 79.

KANETİ, S. (1991). Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması. *Vergi Dünyası*. Sayı: 123, 1991/11,36-37.

KARAKOÇ, Y.(2002). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

KAYA, A. (2014). Amaçsal Yorum. *Ankara Barosu Dergisi*. 2014/4, 369

KIRCA, Ç. (2001). Örtülü (Gizli Boşluk) ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologische Reduktion). *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 50.1. 91-119

KUNTER N.(2003). *Ceza Muhakemesi Hukuku: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

NADAROĞLU, H.(1987). Vergi Sisteminin Etkinliği. Kamusal Finansman Sorunları. *Türkiye II. Maliye Sempozyumu*. Eskişehir. 5-33

OKTAR, S.A. (2010). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

ÖZBİLGİN, T.(1976). Eleştirisel Hukuk Başlangıcı Dersleri. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ,ÇAĞAN, N. (2003). *Vergi Hukuku*. 11. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ,ÇAĞAN, N. (2011). *Vergi Hukuku*, Ankara, , 20. Baskı: Turhan Kitabevi.

ÖZSUNAY, E.(1978). *Medeni Hukuka Giriş*.3. Baskı. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları. Yayın No: 413.

ÖZTAN, B. (2010). *Medeni Hukuk Temel Kavramlar*. 32. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

PÜSKÜLLÜOĞLU, A. (2015). *Türkçe Sözlük*. 1. Baskı. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.

SÖZER, A.N.(2008). *Hukukta Yöntem Bilim*. 1. Basım. İzmir: Beta Yayıncılık.

SÖZER, A. N. (2012). *Hukukta Yöntembilim*. 3. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayın.

ŞİŞMAN, B. (2002). Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Öğeleri. *Vergi Dünyası*. S.252, 2002/8, 71.

TANER, T.(1959). *Ceza Hukuku Umumi Kısım. Cilt I*. İstanbul.

TAŞKIRAN, T. (1998). Vergi Hukukunda Yorumun Sınırları. *Vergi Raporu Dergisi*. 1998/3, 29-33.

TDK. (2021). Türk Dil Kurumu Sözlükleri. <https://sozluk.gov.tr> (14 Mart 2021).

TOSUN, Ö. (1962). Ceza Hukukunda Tefsir ve Yanlış Tefsir. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXVIII.

ÜSTÜN, S.Ü. (2006). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 14.1. , 217-285.

YALÇIN, Ö.L. (1993). Türk Vergi Kanunlarının Uygulanması (Yorumu) ve Yöntemleri, *Vergi Raporu*, 1993/5, 1-10.

ZEVKLİLER, A. (1986). *Medeni Hukuk Başlangıç Hükümleri-Aile Hukuku-Kişiler Hukuku*. Diyarbakır: Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

ZEVKLİLER, A. ,HAVUTÇU, A. (2005). *Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)*. Beşinci Baskı. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.

YARARLANILAN YARGI KARARLARI

ANAYASA MAHKEMESİ'nin 09.02.2012 Tarih. E:2010/93, K:2012/2012 Sayılı Kararı. RG. 26.07.2013, S. 28719

ANAYASA MAHKEMESİ'nin 2014/6192 Sayılı Başvuru Numaralı ve 12.11.2014 Tarihli Kararı. (21.02.2015 tarih ve 29274 sayılı Resmi Gazete).

ANAYASA MAHKEMESİ, Başvuru No: 2013/849, Karar Tarihi:15/4/2014, Md. 32.

ANAYASA MAHKEMESİ'nin 2008/110 Esas Nolu ve 2010/55 Karar Nolu 01.04.2010 Tarihli Kararı. (Resmi Gazete No: 27619 Resmi Gazete Tarihi: 22.06.2010)

DANIŞTAY 3. Dairesi'nin 08.11.2016 Tarih. E:2016/11923, K:2016/5476 Sayılı Kararı.

DANIŞTAY 4. Dairesi'nin 19/02/2004 Tarih. E:2003/15, K: 2004/281 Sayılı Kararı.

DANIŞTAY 4. Dairesi'nin 27.02.2020 Tarih. E:2017/3387, K:2020/1096 Sayılı Kararı.

DANIŞTAY İBKK, 14.06.1979 Tarih. E: 1970/7, K:1979/9 Sayılı Kararı. Danıştay Dergisi. Sayı: 52-53, s.98.

DANIŞTAY İBKK, 8 Őubat 2019 Tarihli ve E. 2013/3, K. 2019/1 Sayılı Kararı

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU'nun 05/07/2017 Tarih. E: 2017/266, 2017/312 Sayılı Kararı.

VERGİ MAHKEMESİ, 19/07/2002 tarih. E: 2001/603,K: 2002/418 Sayılı Kararı.

YARGITAY 11. CEZA DAİRESİ'nin 2017/806 Esas Nolu ve 2020/6447 Sayılı Kararı

YARARLANILAN KANUN VE TEBLİĞLER

1982 Anayasası

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4553 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu

4741 Sayılı Türk Medeni Kanunu

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

456, 511 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği



ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Ömer AKGÜN

ORCID Numarası : 0000-0002-8798-6655

Öğrenim Durumu

2007 – 2012 **Lisans:** Erciyes Üniversitesi– İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi- Maliye Bölümü

