

VERGİ HUKUKUNDA KAVRAM¹

Doç. Dr. Ahmet EROL
Maliye Başmüfettişi² / Öğretim Görevlisi³

1. GİRİŞ

Vergi, toplumu oluşturan her bir bireyin hukukunu çok yakından ilgilendiren ekonomik bir olgudur. Bireylerin hak ve özgürlükleri ile çok yakın ilgisi olması nedeniyle egemenin tek yanlı vergileme eylemine karşı büyük savaşlar verilmiş ve bu savaşlar 1215 Magna Carta ile büyük bir utku (zafer) ile sonuçlanmıştır. Magna Carta, bu anlamda büyük bedeller ödenerek kazanılmış muhteşem bir hukuk utkusudur. 1215 tarihinden itibaren kral, egemen, hükümler, devlet adı her olursa olsun buyurgan vergi konusunda herhangi bir düzenleme yapacaksa çok özenli davranma çabası içinde olmuştur. Bu gelişim süreci bizleri vergi alanında çağdaş hukuk kurallarına kavuşturmuştur.

Çağdaş hukuk; birey hak ve özgürlüklerine gücün ya da egemenin karşısında en geniş alanı tanıyan; gücün ve egemenin karşısında birey hak ve özgürlüklerini en geniş biçimde güvenceye alan hukuktur. Bir başka deyişle çağdaş hukukun özünü, birey hak ve özgürlükleri oluşturur. Çağdaş hukuk kuralları, büyük bedeller ödenerek kazanılmıştır. Dolayısıyla, birey hak ve özgürlüğünü ciddi anlamda yakından ilgilendiren vergi alanında yapılacak her yeni düzenlemede toplumun adete her bir bireyi ile uzlaşma sağlanması bu büyük savaşların doğal bir sonucu ve gereğidir. İşte bu noktada, vergi ile ilgili olarak yapılacak düzenlemelerde ya da vergi konusunda yapılacak açıklamalarda kavramlara, sözcüklere ve noktalama imlerine çok özen gösterilmesi hem anayasal anlamda, hem çağdaş hukuk anlamında hem de verilmiş büyük savaşlara saygı anlamında çok önemlidir. Bir başka deyişle, vergi alanında yapılacak düzenlemelerde sözün (lafzın) önemi büyüktür.

2. TARTIŞMA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3'üncü maddesi uyarınca, vergi yasaları lafzı (sözü) ve ruhu ile hüküm ifade eder. Vergi yasalarına ilişkin hükümleri uygulamada, bilimde,

¹ Bu yazıda yer alan görüşler tümüyle yazarına ait olup, hiçbir biçimde Maliye Bakanlığı'nın, Maliye Teftiş Kurulu'nun ve Kadir Has Üniversitesi'nin görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

² Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı

³ T.C. Kadir Has Üniversitesi İktisadi Bilimler Fakültesi

yargıda ve yasama organında anlamaya çalışma çabası sözüne (lafzına) göre yorumlama (tefsir) ile yapıldığında *teknik yorum (tefsir)*; ruhuna ya da anlamına göre yorumlamaya çalışıldığında ise, *mantiki yorumdan* söz edilir.

Vergi hukukunda ya da diğer hukuk dallarında teknik yorumlama yapıldığında, kullanılacak malzeme kavramlar, sözcükler ve noktalama imleridir. Hukuk dilinde, sözcükler ve kavramlar günlük olarak halkın kullandığı anlamların dışında, teknik ve bilimsel anlamda kullanılmış olabilirler. Gerek şeklen, gerek kullanılış yeri itibarıyla ve gerekse anlamsal bakımdan her bir sözcüğün, kavramın ve noktalama iminin özenle değerlendirilmesi ve yorumlanması gerekir. Bu işlem, sıradan insanlara bırakılmayacak kadar önemlidir. Çünkü, bireylerin hak ve özgürlüklerini bu süreç çok yakından ilgilendirebilir. Yerinde ve uygun biçimde kullanılmamış bir sözcük ya da kavram ile uygun biçimde kullanılmamış bir noktalama imi bireyin hakkını ortadan kaldıracak veya cezalı bir durum söz konusu ise bireyin özgürlüğünü sınırlayabilir veya yok edebilir. İşte bu nedenle, hukukta kullanılacak her sözcüğün, kavramın ve noktalama iminin önemi yaşamsaldır. Böylesine önemli bir konuda, yasayıcının, yasayı yorumlayan ve icra edenlerin savruk ve özensiz davranmaya hakları ve yetkileri yoktur. Bu alanda yapılacak en küçük bir savruklu ve özensizliğin birey cephesinde bedeli çok ağır olabilir.

Çağdaş hukuk devletinde, birey hak ve özgürlüğü gündeme geldiğinde yasayıcıların, çıkarılan yasaları uygulayanların ve bu yasaları yorumlama konumunda olanların çok özenli ve dikkatli olmaları, bu hak ve özgürlükleri elde etme sürecinde verilmiş büyük savaşımın doğal ve zorunlu bir gereğidir. İşte bu gerekçeyle, çağdaş hukuk devletinde hukukta yersiz ve savruk sözcük ve kavram kullanma özgürlüğü hiç kimse için söz konusu değildir. Hele hele yürütme (icra) eylemi çok ağırlık taşıyan ve mükellef hak ve özgürlüklerini güvenceye alan vergi hukuku alanında atılacak her adımda sözcüklere, kavramlara ve noktalama imlerine çok özen gösterilmesi gerekir.

Vergi hukuku alanında yapılacak yasalarda, çıkarılacak Bakanlar Kurulu Kararı (BKK), tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genelge, sirküler, özelge ve yazılarda, vergi konusunda verilecek demeçlerde ve yapılacak açıklamalarda dile çok özen gösterilmesi; hukuki olarak var olmayan ve içi doldurulamayacak ya da doldurulduğunda mükellefler aleyhine sonuçlar verebilecek sözcük ve kavramların kullanılmamasına çok dikkat edilmesi gerekir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan 1950 yılına kadar yasal düzenlemeler çıkarılırken dil bütünlüğüne, kavramların yerli yerinde kullanımına çok özen gösterilmiştir. Ayrıca, yasama organınca çıkarılan her yasal düzenlemenin önceden çıkarılan tüm yasal düzenlemelerle uyumuna çok büyük önem verilmiştir. Bir devletin çıkardığı yasaların tamamının birbirleriyle tutarlılığı esastır. Bu yasal düzenleme yapma tekniği bakımından devletler için evrensel bir kuraldır. Söz konusu kural aynı zamanda bilimseldir. Bir devletin çok sayıda ayrımlı alanları düzenleyen yasaları olur; ancak, bu yasaların tüm hükümleri bir bütün içinde tutarlı olur, birbirini ortadan kaldırıcı, çelişkili hükümler içermez. Bu bilimsel ilke *devletin tekliği (vahdeti)* kuralının doğal bir gereğidir. Bu gereğe uyulmadığında devletin uygulamalarında zafiyet ortaya çıkar ve hukuk çağdaş hukuk ilkelerinde sapmaya; birey hak ve özgürlüklerine zarar vermeye başlar.

1950 yılında sonra gerek yasama oranında ve gerekse yürütmede (icrada) hukuk alanında ciddi bir özensizlik ve savruklu dikkat çekmektedir. Bu bozunum, öncelikle özerkleşme ve bağımsızlaşma çabasına giren kurumlarda; daha sonra ise, geleneksel olarak güçlü devlet kurumlarında ortaya çıkmaya başlamıştır. Örneğin; 1950 öncesinde TBMM'de bir yasa

çıkartılırken, o yasanın hükümleri ile çelişen diğer yasalardaki hükümler teker teker yasanın sonuna konulan bir madde ile kaldırılırken, 1950'lerden ve özellikle 1980'lerden sonra "Diğer yasalarda yer alan ve bu yasa hükümlerine uymayan hükümler yürürlükten kaldırılmıştır." Gibi son derece belirsiz ve muğlak bir ifade yasa metinlerinde yer almaya başlamıştır. O yasanın hükümlerine aykırı hükümlerin bulunup, çıkarılması sokaktaki sade insana ödev olarak verilmiştir. Bu durum, ciddi hukuk gasbına, birey hak ve özgürlüklerinde kişilere göre hukuk uygulamaları ortaya çıkmasına, yasal uyarlığı olmayan yargı kararları verilmesine yol açmıştır. Bu ise, toplumun hukuk kurallarına olan güvenini ciddi anlamda sarsmıştır. Bugün Türkiye'de gerek ekonomide ve gerekse hukuk alanındaki kayıtdışı davranışların, her alanda yeraltı dünyasının etkin faaliyetlerinin ortaya çıkmasında bu güven azalışının rolü büyüktür.

Konuya vergi hukuku alanından bakıldığında, 1980'lerden sonra ciddi olarak söz (lafız) ve kavram kargaşası yaşanmaktadır. Durum böyle olunca, vergi hukuku anlamında çok önemli bir yere sahip olan *teknik yorum* isabetli ve sağlıklı yapılamamaktadır. TBMM'nin yasa yapımındaki ivecenliği, özensizliği ve sahip olduğu uzman birimlerden yeterince yararlanmaması yasal düzenlemelerde ciddi sözel ve ruhen çelişkilerin, eksikliklerin ve yanlışlıkların ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

Örneğin; hukuki alanda *küçük çocuk* kavramını ele almak istediğinizde, karşınıza yüzlerce farklı tanım, nitelik ve kapsam çıkacaktır. Bugün *Türk Hukukunda Çocuk* adıyla kitap yazılmaya kalkışılrsa, sanırım ortalama 700-800 sayfadan aşağı olmaz. Bunu hukuk ve bilim anlamında varsılık ve çeşitlilik gibi algılamak isteyenler de çıkabilir; ancak, gerçekte bu hukuki ve bilimsel anlamda bir zayıflık, bir tutarsızlık ve basiretsizlik göstergesidir. Vergi hukukunda *küçük çocuk* ya da *çocuk* kavramı değişik yasaların, değişik hükümlerinde kullanılmaktadır. Ancak, bu kavramın sınırları, nitelikleri belirsizdir.

Vergi hukukunda daha önce de belirtildiği üzere mükellef hak ve özgürlükleri anlamında vergi idaresi uygulamaları en az yasal düzenlemeler kadar önemlidir. Bu bakımdan, uygulama birimi olarak vergi idaresi tarafından çıkarılacak her türlü yönetmelik, genel tebliğ, sirküler, genelge, iç genelge, özelge, yazı ve açıklamalarda vergi yasalarında yer almayan hukuki kavramların ve sözcüklerin kullanılmaması gerekir. Yasal düzenlemelere açıklama getirmek üzere çıkarılan bu tali düzenlemelerde hukuk terminolojisine özen gösterilmesi önemlidir. Örneğin; tüzük, yönetmelik ve genel tebliğ *hükümden* söz edilmemelidir. Çünkü, hukuk terminolojisinde sadece yasanın ve yargı kararının hükmü olabilir. Bir de, kişiler arasında sözleşme hükmünden söz edilebilir. Ancak, başkaca bir hukuk metni için bu kavramın kullanılması yerinde değildir. Tüzük, yönetmelik ve genel tebliğin ya da genelgenin, kararın olsa olsa maddesi, esası, kuralı, düzenlemesi olur. Dolayısıyla, hukuk incelik gerektirir; savrukluğu ve sıradanlığı kaldırmaz.

3. SONUÇ

Vergi hukuku birey hak ve özgürlükleri anlamında son derece duyarlı olunması gereken bir alandır. Bu alanda yapılacak hukuki düzenlemelerin sağlıklı, nesnel, yansız, sıkıntıya ve ayrımcılığa yol açmadan, etkisizlik yaratmadan uygulanması bakımından kullanılacak sözcüklerin, kavramların ve noktalama imlerinin yaşamsal önemi vardır. Vergi hukukunda teknik yorumun etkin v hukuki işletilmesi bakımından gerek yasama oranının olarak TBMM'nin, gerekse uygulamacı olarak Bakanlar Kurulu ve vergi idaresinin yapılacak düzenlerde hukuk terminolojisine özel önem vermesi gerekir. Ayrıca, devletin tekliğinin zorunlu gereği olarak, çıkarılacak yasalar ile önceden çıkarılmış yasaların uygulanmayacak

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2006, ss. 7-10.

hükümlerinin madde madde, sözcük sözcük yeni yasa içinde kaldırılan hükümler olarak belirtilmesi hukukun tesisi anlamında çok yararlı olacaktır.