

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

TÜRK VERGİ YARGISINDA KIYAS YASAĞI İLKESİ

Betül HAYRULLAHOĞLU

**Danışman
Yrd. Doç. Dr. Ayşe GÜNAY BEKÂR**

İZMİR – 2012

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2010800143

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Betül HAYRULLAHOĞLU
Tez Başlığı : Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi

Savunma Tarihi : 13.07.2012
Danışmanı : Yrd.Doç.Dr.Ayşe GÜNAY BEKAR

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Yrd.Doç.Dr.Ayşe GÜNAY BEKAR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
Yrd.Doç.Dr.Abdullah TEKBAŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
Yrd.Doç.Dr.Burak PINAR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

İmza

Oybirliği ☒
Oy Çokluğu ()

Betül HAYRULLAHOĞLU tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi" başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi” adlı çalışmamın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2012

Betül HAYRULLAHOĞLU

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi
Betül HAYRULLAHOĞLU

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Kusursuz olması için sarf edilen tüm çabalara rağmen kanunların zaman zaman boşluklar içermeleri doğaldır. Bu bilinçle hazırlanan kanunların yapılmasında benimsenen soyut kural yöntemi kanun koyucunun sadece soyut hukuk kurallarını düzenlemekle yetinmesini, hâkimin karşılaşacağı olaylarda cevapları kanunu yorumlayarak bulmasını gerektirmektedir. İşte bu süreçte hâkimler çeşitli mantık kurallarından faydalanmaktadırlar.

Bu kurallardan bir tanesi olan kıyas, bir olayla ilgili olarak kanunda düzenlenmiş olan kuralın nitelikleri benzer ancak kanunda düzenlenmemiş olan olaya da uygulanması anlamına gelmektedir.

Özel hukukta sıklıkla başvurulanan kıyas yoluna vergi hukukunda başvurulmasının yasak olmasının nedeni vergilerin kanuniliği ilkesidir. Bu sayede kanunda düzenlenmedikçe mükelleflere vergisel yükümlülük yaratılmasının önüne geçilerek hukuki güvenlik sağlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Yargısı, Vergi Yargısında İlkeler, Kıyas, Kıyas Yasağı, Yorum, Yorumun Sınırı.

ABSTRACT
Master's Thesis
The Prohibition of Analogy Principle at Turkish Tax Jurisdiction
Betül HAYRULLAHOĞLU

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Fiscal Law Program

Despite the all efforts to make laws flawless, it is inevitable that they occasionally contain gaps. The method of abstract rules adapted in making laws prepared with this consciousness require that legislators should only legislate abstract rule of law and that adjudicators should find the answers by commenting the rules of law. Within this process, adjudicators benefit from the rules of logic.

As one of these rules; analogy means that an enacted rule is applied in another case that similar qualified with it but not enacted.

The reason of the fact that often taking analogy action in private law is forbidden in tax law is legality principle of taxes. Thus, by avoiding the creation of tax liability to tax payers without enacted, legal safety is provided.

Keywords: Tax, Tax Dispute, Tax Jurisdiction, Principles of Tax Jurisdiction, Analogy, Prohibition of Analogy, Comment, Limit of Comment.

TÜRK VERGİ YARGISINDA KIYAS YASAĞI İLKESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM HUKUKTA KIYAS

1.1. YORUMDA KULLANILAN MANTIK KURALLARIYLA HUKUK BOŞLUKLARININ DOLDURULMASI	4
1.1.1. Mantık Kuralı Kavramı	6
1.1.2. Hukuk Sistemleri Açısından Mantık Kurallarına Başvurulmasının Gerekçeleri	6
1.1.3. Mantık Kurallarının Türleri	9
1.1.3.1. Aksi ile Kanıt	9
1.1.3.2. Evleviyet	11
1.1.3.3. Kıyas	12
1.2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	17
1.2.1. Kıyas Kavramı	17
1.2.2. Kıyasın Mantıksal Yapısı	20
1.2.3. Kıyas Türleri	21
1.2.3.1. Kanuni Kıyas	22
1.2.3.2. Hukuki Kıyas	23
1.2.4. Hukuk Dallarında Kıyas	24
1.2.4.1. Özel Hukukta Kıyas	25
1.2.4.2. Kamu Hukukunda Kıyas	28
1.3. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNDE KIYAS TARTIŞMALARI	33
1.3.1. Alman Vergi Hukuku	34

1.3.2. İtalyan Vergi Hukuku	36
1.3.3. İngiliz Vergi Hukuku	37

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISINA HAKİM OLAN İLKELER VE YORUM

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLU OLARAK VERGİ YARGISI	38
2.2. VERGİ YARGISINA HAKİM OLAN İLKELER	39
2.2.1. Re'sen Araştırma İlkesi	40
2.2.2. Yazılılık İlkesi	43
2.2.3. Delil Serbestisi İlkesi	45
2.2.4. Toplu Yargılama Usulü İlkesi	47
2.2.5. Hâkimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi	48
2.2.6. Kıyas Yasağı İlkesi	48
2.3. VERGİ YARGISINDA YORUM	51
2.3.1. Yorum Kavramı ve Gerekliliği	52
2.3.2. Yorumun Amaçları	54
2.3.3. Yorum Türleri	57
2.3.3.1. Yasama Yorumu	58
2.3.3.2. İdari Yorum	59
2.3.3.3. Yargısal Yorum	60
2.3.3.4. Bilimsel Yorum	61
2.3.4. Yorum Yöntemleri	61
2.3.4.1. Deyimsel Yorum	66
2.3.4.2. Tarihsel Yorum	68
2.3.4.3. Sistematiik Yorum	70
2.3.4.4. Amaçsal Yorum	72
2.3.5. Ekonomik Yaklaşım	75
2.3.6. Yorumun Sonuçları	83
2.3.6.1. Beyan Edici Yorum	84
2.3.6.2. Geliştirmeci Yorum	84
2.3.6.3. Düzeltici Yorum	85
2.3.6.4. Genişletici Yorum	86
2.3.6.5. Daraltıcı Yorum	88
2.3.6.6. Lehte Yorum	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA YORUMUN SINIRI OLARAK KIYAS YASAĞI

3.1. KIYAS YASAĞI İLKESİNİN TEORİK GEREKÇELERİ, HUKUKSAL TEMELLERİ VE İLGİLİ DİĞER İLKELERLE İLİŞKİSİ	93
3.1.1. Teorik Gerekçeleri	93
3.1.1.1. Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi	93
3.1.1.2. Kanunsuz Vergi Olmaz İlkesi	94
3.1.2. Kıyas Yasağı İlkesinin Hukuksal Temelleri ve İlgili Diğer İlkelerle İlişkisi	94
3.1.2.1. Hukuksal Temelleri	95
3.1.2.2. İlgili Diğer İlkelerle İlişkisi	103
3.1.2.2.1. Hukuki Güvenlik İlkesi	105
3.1.2.2.2. Belirlilik İlkesi	107
3.2. KIYAS YASAĞI İLKESİNİN KAPSAMI	111
3.2.1. Mali Yükümlülük Türleri Bakımından Kapsam	111
3.2.2. Mali Yükümlülüklerin Unsurları Bakımından Kapsam	113
3.2.3. Yetkili Organlar Bakımından Kapsam	117
3.3. KIYAS YASAĞI İLKESİNİN İSTİSNALARI	120
3.4. KIYAS YASAĞI İLKESİNE AYKIRI DÜZENLEME VE UYGULAMALAR	122
3.4.1. Esaslı Unsurlar Bakımından Kıyas Yasağına Aykırı Düzenleme ve Uygulamalar	122
3.4.1.1. Konu Unsuru Bakımından Aykırı Uygulamalar	122
3.4.1.2. Mükellef Unsuru Bakımından Aykırı Uygulamalar	123
3.4.1.3. Matrah Unsuru Bakımından Aykırı Uygulamalar	124
3.4.1.4. Muafiyet ve İstisna Unsurları Bakımından Aykırı Uygulamalar	126
3.4.2. Yetkili Organlar Bakımından Kıyas Yasağına Aykırı Düzenleme ve Uygulamalar	128
3.4.2.1. Yargı Organları Bakımından Aykırı Uygulamalar	128
3.4.2.2. Vergi İdaresi Bakımından Aykırı Uygulamalar	131
SONUÇ	135
KAYNAKÇA	140

KISALTMALAR

BFH	Alman Federal Mali Mahkemesi
BGB	Alman Medeni Kanunu
BGK	Belediye Gelirleri Kanunu
BK	Borçlar Kanunu
Bkz.	Bakınız
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
s.	Sayfa
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Hukukta Yorum Türleri

s. 57

Şekil 2: Hukukta Yorum Yöntemleri

s. 74

GİRİŞ

Her şey gibi hukuk kuralları da eskimeye mahkumdur. Her ne kadar arzu edilen kanunların eskimemesi, değişen koşullara rahatlıkla uyum sağlayabilmesi, eksiklikler ve boşluklar içermemesi ve her olaya cevap vermesi olsa da, zamanın akışına ve hızlı toplumsal gelişmelere karşı kanunlar da direnememektedirler. Özellikle XIX. yüzyılın başından itibaren geçerli olan görüş bu durumu kabul ederek ne kadar çaba harcanırsa harcanсын her olaya cevap verebilecek tam ve eksiksiz düzenlemeler yapılmasının imkânsız olduğunu savunmaktadır. Sonuçta kanunlar da insan düşüncesinin ürünüdürler ve bazı eksiklikler içermeleri doğaldır. Bu noktada yapılması gereken yeni kurallar ortaya konulması ya da kanunların yorumlanmalarıdır. Özellikle vergi hukuku gibi dinamik yapıda olan hukuk alanlarında yorumun önemi daha da ortaya çıkmaktadır.

Vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanmasını ifade eden yorum faaliyetinin sınırını ve çalışmanın konusunu oluşturan kıyas yasağı ilkesi, “temsilsiz vergi olmaz” ve “kanunsuz vergi olmaz” ilkelerinde hayat bulan ve vergi hukukunun temel ilkesi olan kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmış bir ilkedir.

Vergilerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılmasını ifade eden ve anayasada hüküm altına alınmış olan kanunilik ilkesi neticesinde yapılan yorum faaliyetinin kanuni sınırlar dâhilinde yapılması, kıyas noktasına ulaşmaması ve uygulamada görülen boşlukların yasama organınca giderilmesi zorunluluk arz etmektedir. Başka bir deyişle vergisel düzenlemeler halkın temsilcilerinden oluşan ve vergilendirme yetkisini elinde bulunduran yasama organınca yapılacak, gerek vergi idaresinin yapmış olduğu uygulamalarda, gerekse vergi yargısının vermiş olduğu kararlarda kıyas yoluyla maddi yükümlülük yaratmaları söz konusu olamayacaktır.

Türk vergi yargısında son derece büyük bir öneme sahip olan kıyas yasağı ilkesini konu alan “Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi” başlıklı bu çalışmanın amacı, ilkeyi teorik ve hukuksal gerekçeleriyle açıklayarak, geçmişten günümüze ilkenin vergi yargısındaki durumunu değerlendirerek, ilkeye yönelik görüş ve tartışmaları ortaya koymaktır.

Yapılan araştırmalar neticesinde vergi hukukunda doğrudan kıyas yasağı ilkesini esas alan son derece az sayıda çalışmaya rastlanılmıştır. Ancak elbette doğrudan bu ilkeyi esas almasa da çok sayıda vergi hukukçusu tarafından bu ilkeye yer veren bilimsel çalışmalar mevcuttur. Bu nedenle bu çalışmanın esaslı amacı

vergi hukuku yazınında dağınık ve bu çalışmaya nazaran daha yüzeysel olarak işlenen kıyas yasağı ilkesine doğrudan yönelik olan bir çalışma hazırlayarak araştırmacılara kaynak oluşturmaktır.

Bu nedenle çalışmada genel olarak benimsen yöntem, konuya ilişkin çalışmalar yapmış olan yazarların gerek ortak, gerekse farklılıklar içeren kanaatlerinin objektif bir şekilde ortaya konulması olmuştur. Ayrıca çalışmaya incelenen yargı kararları ile zenginlik kazandırılmıştır.

Çalışmanın başlığının “Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi” olması nedeniyle çalışmada esas olarak Türk Vergi Yargısı ele alınmış ve konu esaslı olarak vergi hukuku bakımından incelenmiştir. Ancak ilkenin özellikle anayasa hukuku, idare hukuku ve ceza hukuku ile yakın bağlantısı nedeniyle bu hukuk dallarının konuya ilişkin hüküm ve yaklaşımlarından da geniş ölçüde yararlanılmıştır. Ayrıca ilkenin kamu hukukunun yanı sıra özel hukukta uygulanışı hususu da incelenmiştir. Yine çalışmanın kapsamı neticesinde yabancı birkaç ülkede bu ilkenin uygulanışı yüzeysel olarak ele alınmıştır.

Burada önemle belirtilmesi gereken bir diğer husus da kıyas yasağının sadece kanun hükümlerine yönelik bir yasak olmadığıdır. Bu yasağın vergi hukukunun konusuna giren kanunların yanı sıra yürütme organınca çıkartılan tüzükler, yönetmelikler ve kararnameler için de geçerliliği söz konusudur. Ayrıca çalışmada zikredilen vergi tabirinin her türlü mali yükümlülüğü kapsayan geniş anlamıyla anlaşılması gerekmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde öncelikle kıyasın yorumda kullanılan bir mantık kuralı olması nedeniyle mantık kuralları ve mantık kurallarına başvurulmasının gerekçeleri ele alınmıştır. Bölümün ikinci kısmında ise kıyasın kavramsal çerçevesine yer verilerek kıyas kavramı, mantıksal yapısı ve türlerinin ne olduğu incelenmiştir. Ayrıca bu kısımda hukuk dalları özel hukuk ve kamu hukuku olmak üzere ikiye ayrılarak bu dallarda kıyasa başvurulmasının mümkün olup olmadığı sorularına cevap aranmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümü “Vergi Yargısına Hakim Olan İlkeler ve Yorum” başlığını taşımaktadır. Bu kapsamda çalışmada bütünlük oluşturma amacıyla ilk kısımda kıyas yasağı ilkesinin yanı sıra vergi yargısına hakim olan diğer ilkelere yer verilmiştir. Bölümün ikinci kısmında ise kıyas ile sınırının belirlenmesi son derece önemli olduğundan yorum konusuna geniş yer ayrılmış ve vergi hukukunun en önemli konularından biri olan yorum konusu türleri, yöntemleri ve sonuçları itibarıyla ele alınmış, son kısımda ise kıyas ile olan sınırı belirlenmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümün birinci kısmında ise vergi yargısında yorumun sınırını oluşturan kıyas yasağı ilkesinin teorik ve hukuksal temelleri detaylı olarak ele alınmıştır. İkinci kısımda ise kıyas yasağı ilkesinin kapsamı mali yükümlülük türleri, mali yükümlülüklerin unsurları ve yetkili organlar bakımından ayrı ayrı incelenmiştir. Üçüncü ve dördüncü kısımda ise kıyas yasağı ilkesinin istisnaları ile gerek idare, gerekse yargı organları tarafından kıyas yasağı ilkesine aykırılık oluşturan karar ve uygulamalara yer verilmiştir. Çalışmanın son kısmında ise Alman, İtalyan ve İngiliz vergi hukuklarında kıyas konusuna kısaca değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HUKUKTA KIYAS

1.1. YORUMDA KULLANILAN MANTIK KURALLARIYLA HUKUK BOŞLUKLARININ DOLDURULMASI

Bir hukuk sisteminde hukuk kuralı koymaya yetkili olanlar, koydukları kuralların, bilinçli olarak bıraktıkları hariç, gelecekte ortaya çıkacak olayların tümünü kapsamasını hedefler. Ancak bu hedefe hemen hemen hiçbir zaman tam anlamıyla ulaşıldıkları söylenemez¹. Eksiksiz olması için ne kadar çaba harcanırsa harcanсын yürürlükte olan hukuk kuralları ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözmeye yetmeyebilir². Bunun iki önemli nedeni vardır. Birincisi, insan kapasitesinin sınırlılığı, ikincisi ise yaşamın dinamik bir süreç olmasıdır³. Gelişen yaşam ve değişen toplumsal koşullar gibi olgular kanun koyucuların yaşam olaylarının bütünü, özellikle toplumun gelecekteki oluşumunu ve bundan doğacak ilişkilerin tümünü öngörerek kanun yapmalarını olanaksız kılmaktadır. Bu nedenle kanunların boşluklar içermesi kaçınılmaz bir olgudur⁴.

Bir hukuksal sorun hakkında, kanunda kural bulunmamasına boşluk adı verilmektedir⁵. BİLGE, sorunu çözecek bir kural olmaması durumuna uygulamada kanun boşluğu denildiğini, ancak hukuk boşluğu denilmesinin daha doğru olduğunu ifade etmektedir. Gerekçe olarak ise Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 1'inci maddesinde hakkında uygulanabilecek yalnızca kanun hükmü değil, aynı zamanda örf ve adet kuralı da bulunmaması durumunda hâkimin kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse, ona göre hüküm vereceğini hükmettiğini göstermektedir⁶. IŞIKTAÇ ve METİN de bu görüşü destekleyerek, yazılı hukukta bir olaya dair bir kural bulunmamasını kanun boşluğu; hem yazılı hukukta ve hem de örf adet hukukunda ilgili olaya ilişkin bir hüküm bulunmamasını ise hukuk boşluğu olarak tanımlamaktadırlar⁷.

Vergi hukuku yazınında boşluk türleri çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Bu boşluk türlerinden başlıcaları; kanun içi - kanun dışı boşluk, gerçek

¹ Sururi Aktaş, "Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı", **EÜHFD**, Cilt:14, Sayı:1 - 2, 2010, s. 1.

² Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 202.

³ Aktaş, s. 1.

⁴ Aydın Aybay ve Rona Aybay, **Hukuka Giriş**, 6. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2009, s. 364.

⁵ A. Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, (Hukuka Giriş), s. 77.

⁶ Bilge, s. 202.

⁷ Yasemin Işıktaç ve Sevtap Metin, **Hukuk Metodolojisi**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 227.

boşluk - gerçek olmayan boşluk, açık boşluk - örtülü boşluk ve bilinçli boşluk - bilinçsiz boşluktur. Yapılan sınıflandırmalarda kanun içi boşluğun bilinçli boşlukla, kanun dışı boşluğun ise bilinçsiz boşlukla eşdeğer tutulduğu görülmektedir⁸.

Kanun koyucu kanun boşluklarını bilinçli olarak bırakmışsa, “kanun içi” (intra legem, bilinçli) boşluk, farkında olmadan bırakmışsa, “kanun dışı” (praeter legem, bilinçsiz) boşluk⁹, uyuşmazlığı çözmek üzere kanunda olaya uygulanabilecek hiçbir hüküm bulunmaması durumunda gerçek boşluk, kanunda mevcut olan hükmün somut olaydaki uyuşmazlığı çözmeye yeterli olmaması durumunda ise gerçek olmayan boşluk söz konusu olmaktadır¹⁰. Kanunda özel olaya uygulanabilecek bir kural olmaması durumunda açık boşluk; kanunda uygulanabilecek bir kural olmakla beraber, kanunun genel amacı doğrultusunda, özel bir olgu için genel kuralı sınırlayıcı, genel kuraldan ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç olması ise örtülü boşluk¹¹ olarak tanımlanmaktadır¹². Kanun içi boşluklar hâkime takdir yetkisi tanıyan boşluklardır. Kanun dışı boşluklar ise hâkime takdir yetkisi tanımamaktadır. Bu boşlukların hâkimin hukuk yaratması suretiyle giderilmesi gerekmektedir¹³.

Hâkim somut olaya uygulanacak kuralı tespit etmek amacıyla öncelikle yorum yoluna başvuracaktır. Ancak yorum sonucunda olaya uygulanabilecek yazılı bir hukuk kuralının veya örf ve adet kuralının bulunmaması halinde hâkim kanun boşluklarını doldurma yoluna başvuracaktır¹⁴. Kanunda yer alan boşlukların, kanun koyucu sorunu görseydi nasıl hareket edecek idiyse, o şekilde hareket edilerek doldurulması gerektiği genel kabul gören bir yaklaşım olup, bu bağlamda en önemli yöntem kıyastır¹⁵. Vergi hukukunda ise kanun dışı boşlukların kıyas yoluna başvurularak doldurulması mümkün olamamaktadır. Bu nedenle vergi hukukunda kanun dışı (praeter legem) yorum yapılamaz iken kanun içi (intra legem) yorum

⁸ Bkz. Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:123, 1991, <http://www.muhassebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd116.htm>, (09.03.2012); Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, (Ekonomik Yaklaşım), ss. 58 - 62; Aktaş, ss. 14 - 16.

⁹ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, ss. 56 - 57.

¹⁰ Bilge, s. 202.

¹¹ İsviçre ve Türk hukukunda bugüne kadar hakim olan görüş, örtülü boşlukları gerçek olmayan boşluk olarak nitelendirmektedir. Oysa Alman hukukunda uzun zamandan beri kabul edilen, İsviçre hukukunda da son zamanlarda savunulan görüş örtülü boşlukların da hakimin hukuk yaratma yetkisinin bulunduğu gerçek boşluk olduğunu savunmaktadır. Bu nedenle hâkime kural koyma imkanı tanıyan gerçek boşluktan nitelik açısından hiçbir farkı olmayan örtülü boşlukların gerçek olmayan boşluk olarak nitelendirilmesi mümkün değildir (Çiğdem Kırca, “Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologische Reduktion)”, **AÜHFD**, Cilt:50, Sayı:1, 2001, ss. 97, 98, 114. Aynı yönde görüş için bkz. Aktaş, s. 18 ve Işıktaç ve Metin, **Hukuk Metodolojisi**, s. 230).

¹² Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:123, 1991, <http://www.muhassebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd116.htm>, (09.03.2012).

¹³ Aktaş, s. 15 - 16.

¹⁴ Kırca, s. 97.

¹⁵ Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 60.

yapılması mümkündür. Örneğin, köpek vergi konusuna giriyor diye kedinin de vergi konusuna girdiğini kabul etmek mümkün değildir. Zira kıyas, kanunun esprisini ve metnini dikkate almayarak yeni bir hukuk kuralı yaratmak anlamına gelmektedir¹⁶. Vergi hukukunda hukuk yaratmak yasak olup, görülen boşlukların ve eksik düzenlemelerin yasama sürecinde giderilmesi esastır. Ancak, vergi borcunun doğumu ve sona ermesi dışında kalan usule ilişkin konularda hâkimin boşluk doldurabileceği kabul edilmelidir¹⁷.

1.1.1. Mantık Kuralı Kavramı

Mantık, doğru düşünme bilimi anlamına gelmektedir¹⁸. “Aracılığıyla hukuksal yapıların ortaya konulduğu ve hukuksal akıl yürütmenin gerçekleştirildiği mantığa ise hukuk mantığı adı verilmektedir”¹⁹.

Gerek hukuksal olayın saptanmasına ilişkin çalışmalarda gerekse hukukun doğru olarak uygulanmasında, uygulayıcı mantık kurallarını değerlendirmeye katmak zorundadır. Zira bilinçli bir mantıksal düşünme olmaksızın hukuk bilimi olanaksızdır. Bu nedenle her hukukçu mantıksal değerlendirme yapmak zorundadır²⁰.

Hukukçuların her ne kadar hüküm verme sürecinde mantık kurallarından yararlanmaları zorunlu ise de, sadece biçimsel mantık kurallarıyla yetinmeleri yanıltıcı sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle bu kuralların uygulanmasında tarafların çıkarları ve içinde bulundukları koşulların da dikkate alınması ve kanunun ruh ve amacının göz ardı edilmemesi son derece önemlidir²¹.

1.1.2. Hukuk Sistemleri Açısından Mantık Kurallarına Başvurulmasının Gereçekleri

Modern toplumlarda uygulanmakta olan pozitif hukuk sistemleri, milli özellikler içermelerine rağmen çeşitlilik taşımakta ve tarihi gelişim süreci içerisinde

¹⁶ Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987, s. 74.

¹⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2010, s. 55.

¹⁸ Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, s. 88.

¹⁹ Yasemin Işıktaç, **Hukuk Normunun Mantıksal Analiz ve Uygulaması**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 83.

²⁰ Işıktaç, s. 83.

²¹ Bilge, ss. 199 - 200.

olgunlaşan hukuk sistemlerine dayanmaktadır²². Dünyada Roma Hukuku ve Ortak Hukuk (Common Law) olmak üzere başlıca iki hukuk sistemi olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca, İslam Hukuku ve Sosyalist Hukuk gibi sistemlerden de söz etmek mümkündür²³. Bu hukuk sistemlerinde kanunların yapılmasında kazuistik ve soyut kural olmak üzere başlıca iki yöntem kullanılmaktadır. Günümüzde kanunların çok sayıda olaya cevap verebilecek nitelikte hazırlanması gerektiğinden kullanılan yöntem soyut kural yöntemidir.

Kazuistik yöntem, kanun koyucunun kanunun uygulayıcısına duyduğu güvensizliğin neticesidir²⁴. Bu yöntemde kanunlaştırma yapılırken, her olasılık düşünülerek hâkimlerin keyfilikliğini önleme, boşluk bırakmama, her olaya çözüm bulma amaçları ile ayrıntılı düzenlemelere gidilmekte, genel kurallarla yetinilmemektedir²⁵. Çarlık Rusya'sında 1832 tarihinde kabul edilen 60.000 maddelik kanun, 1794 tarihli ve 17.000 maddeden oluşan Prusya Eyaletleri Genel Memleket Kanunu kazuistik yönetime göre hazırlanmış olan kanunlardır²⁶. Meseleci, olaycı yöntem olarak da adlandırılan bu yöntemde olaylardan hareketle genel kurallara gidilmektedir. Bu yöntem İslam Hukuku'nda Hanefi Hukuk Mezhebi'nin ve günümüzde İngiliz - Amerikan Hukuk Sistemi'nin benimsediği bir yöntem olup, "Common Law" olarak adlandırılan içtihat hukuku bu yöntemin bir ürünüdür²⁷. Ortak Hukuk Sistemi'nin en önemli özelliklerinden birisi, yasama organınca yapılmış kanunlar yerine öteden beri uygulana gelen örf ve adet kurallarının mahkemeler tarafından uygulanması sonucunda gelişen içtihatlardan oluşmuş olmasıdır²⁸. Bu sistemde içtihatlar hukuk kaynağı kabul edilmekte ve emsal yargı kararları, hukuki dayanak ve gerekçeleri itibariyle bağlayıcı kabul edilmektedir²⁹. İslam Hukuk Sistemi'nde ise çözüm yolları, genel ve soyut nitelikli kurallardan ziyade, özel nitelikteki fetva kitaplarında derlenen fetvalara dayanmaktadır³⁰. Bu nedenle bu hukuk sisteminin kazuistik bir şekil aldığı görülmektedir³¹. Ancak bu yönetime göre hazırlanmış olan kanunlar, çabuk eskiyen ve toplumsal ihtiyaçlara cevap veremeyen

²² Yahya Deryal, **Hukukun Temel Kavramları**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011, s. 35.

²³ Aybay ve Aybay, s. 89.

²⁴ Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001, s. 64.

²⁵ Gözübüyük, Hukuka Giriş, s. 59.

²⁶ Bilge, s. 68.

²⁷ www.turkcesozlukler.com/kazuistik_nedir, (25.04.2012).

²⁸ Aybay ve Aybay, s. 92.

²⁹ Deryal, s. 37.

³⁰ Bilge, s. 70.

³¹ Muhammed Tayyib Kılıç, **İslam Hukukunda Kanunlaştırma Olgusu**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s. 110.

düzenlemelerdir³². Bu nedenle XIX. yüzyılın başına kadar kullanılan bu yöntem, günümüzde yerini soyut kural yöntemine bırakmıştır³³.

XIX. yüzyılın başından itibaren geçerli olan ve günümüzde de hâkim olan görüş, eksiksiz olması için ne kadar çaba harcanırsa harcanсын hukuk kurallarının her zaman boşluk içereceği yönündedir³⁴. Bu düşüncenin neticesinde gelişen soyut kural yöntemi, bütün olayların ve bu olayların muhtemel şekillerinin önceden tahmin edilip hükme bağlanmasının imkânsız olduğu fikrine dayanmaktadır. Aksi halde, esasın teferruat içinde kaybolması sonucu ortaya çıkacaktır³⁵. Bu yöntemle göre düzenlenmiş kanunlarda, kanun koyucu sadece soyut hukuk kuralını düzenlemekle yetinmekte, hâkimin karşılaşacağı olaylarda cevapları kanunu yorumlayarak bulmasını istemektedir³⁶. Başka bir deyişle, kanunlaştırma, soyut kurallara dayanarak, ayrıntılara inmeden yapılmaktadır³⁷. Hâkimler de uyuşmazlıkların çözümünde kanun hükümlerini uygularken mantık kurallarından yararlanmaktadır. Bu yöntemle göre hazırlanmış olan kanunlarda, hâkime tanınan yetkiler sayesinde hukuk dinamizmi korunmakta ve değişik nitelikli karmaşık olaylara soyut ve genel kurallara dayanarak uygun çözümler bulunabilmektedir³⁸.

Roma Hukuku Sistemi'nde soyut kural yöntemi benimsenmektedir. Ortak Hukuk Sistemi'nde hukukun yaratıcısı, aynı zamanda onu yorumlamak ve uygulamak zorunda olan hâkimler iken; Roma Hukuku Sistemi'nde hukukun yaratıcısı kanun koyucudur³⁹. Roma Hukuku Sistemi'nde kanun koyucu mümkün olduğunca soyut kurallar koymakta, hâkim ise uyuşmazlıkları mantık kurallarından da yararlanmak suretiyle yorumlayarak çözüme kavuşturmaktadır. Roma Hukuku kuralları, İngiltere dışında kalan Almanya, Fransa, İsviçre, İtalya ve İspanya gibi Kara Avrupası ülkelerini etkilemiştir. Cumhuriyet döneminde ülkemizde benimsenen kanunlaştırma politikaları nedeniyle başta İsviçre, Almanya, Fransa, İtalya gibi Kara Avrupası ülkelerinin kanunlarından alıntı yapılmış olması nedeniyle Türkiye'nin de bu hukuk sistemi içerisinde yer aldığını söylemek yanlış olmayacaktır⁴⁰.

³² Gözübüyük, Hukuka Giriş, s. 59.

³³ Güriz, s. 65.

³⁴ Aybay ve Aybay, s. 364.

³⁵ Bilge, s. 69.

³⁶ Güriz, s. 65.

³⁷ Gözübüyük, Hukuka Giriş, s. 59.

³⁸ Güriz, s. 65.

³⁹ Gözübüyük, Hukuka Giriş, s. 14.

⁴⁰ Deryal, ss. 35 - 36.

1.1.3. Mantık Kurallarının Türleri

Hukukta kullanılan mantık kuralları “kıyas”, “aksi ile kanıt” ve “evleviyet”tir. Şerhçi okulun⁴¹ geliştirmiş olduğu bu yöntemler “şerhçi yöntem” olarak anılmaktadırlar⁴².

1.1.3.1. Aksi ile Kanıt

Herhangi bir konuda kanun koyucu belirli bir çözüm öngördüğü halde, aynı veya benzer bir çıkar uyumsuzluğunun söz konusu olduğu başka bir hukuki ilişkide çözüm öngörmemişse, bu tutumu o hukuki ilişkide aynı çözüm yolunu benimsemek istemediğinin işareti olarak kabul etmek mümkündür. Bilimsel alanda bu düşünüş, aksi ile kanıt olarak adlandırılmaktadır⁴³. Gerçekten de, kanunda bir durum hakkında hüküm bulunmaması her zaman doldurulması gereken bir boşluk olduğu anlamına gelmemektedir. Çünkü bazen kanun koyucunun o konuyu, düzenlemiş olduğu konu ile zıt durumda olduğunu kabul ettiği için bilerek düzenleme dışında tutmuş olması mümkündür. Bu sonuca ulaşmada aksi ile kanıt kuralı kullanılmaktadır⁴⁴.

Hukuk yazınında aksi ile kanıt; “belli bir hukuksal işlem hakkında, kanunda yer alan belli bir düzenlemeden, bunun tam karşıtı anlam çıkarılması”, “hakkında bir hüküm bulunmayan hukuki bir olay hakkında bir karar verebilmek için, o olaya zıt bir düzenlemeden yararlanarak bir sonuca ulaşılması” şeklinde tanımlanmaktadır⁴⁵.

Aksi ile kanıt ancak kanunun içerdiği düzenlemenin belirli olaylar için geçerli olacağının, diğer olayların bu düzenlemenin dışında kalacağının açıkça bilindiği durumlarda geçerli olmaktadır⁴⁶. Bu durumda bir hukuk kuralının belirli bir durumun özelliğini dikkate alarak ona belirli bir sonuç bağlaması ile, düzenlemenin dışında kalan diğer bütün halleri aksi hukuki sonuçlara bağlamak istediği sonucu

⁴¹ On dokuzuncu asırda Fransa’da hakim olan bu hukuk akımına göre, her meselenin çözümünün kanun hükümlerinin yorumlanması yoluyla bulunması mümkündür. Kanunda boşluk bulunmaz. Her türlü mesele hakkında kanunda bir çözüm mevcuttur. Hakim sadece bir kanun uygulayıcısıdır. Çözümü mutlaka kanundan çıkarmalıdır. Kanunda öngörülmemiş hukuki ilişkilere ve olaylara, yorum yoluyla kanunu uygulayıp bir çözüm bulmalıdır (Seyfullah Edis, **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:41, Ankara, 1993, s. 112).

⁴² Saygılıoğlu, s. 34.

⁴³ Edis, s. 145.

⁴⁴ Bilge, ss. 200 - 201.

⁴⁵ Saygılıoğlu, s. 37; M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 57.

⁴⁶ Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 203.

doğmaktadır⁴⁷. Kuralın geçerli olduğu bu gibi durumlarda kısmi bir hukuk yaratma yasağı söz konusudur. Burada kıyas veya evleviyet kurallarıyla hukuk yaratılması söz konusu değildir⁴⁸.

Aksi ile kanıt kuralına; kanunda somut olayı çözmeye yönelik bir kural olmadığı fakat o olayın karşıtını düzenleyen herhangi bir kuralın mevcut olduğu durumlarda da başvurulmaktadır. Bu yolla kanunda yer alan olumsuz çözüm benimsenerek karşıt olay çözüme kavuşturulmaktadır. Örneğin; TMK'nun 14'üncü maddesinde, "*Ayırt etme gücü bulunmayanların, küçüklerin ve kısıtlıların fiil ehliyeti yoktur*" denilmek suretiyle fiil ehliyetine sahip olmayan kişiler belirlenmiştir, ancak kimlerin fiil ehliyetine sahip oldukları açık bir şekilde düzenlenmiş değildir. Bu durum kanunda bir boşluk olduğu anlamına gelmemektedir. Kimlerin fiil ehliyetine sahip olduklarının anılan maddeden hareketle aksi ile kanıt kuralının uygulanması suretiyle belirlenmesi mümkün olmaktadır⁴⁹.

Aksi ile kanıt kuralı şu şekilde işlemektedir⁵⁰:

"Birinci cümle: A olayı V1, V2 ve V3 hukuki şartlarını taşıyorsa R hukuki sonucu doğmaktadır.

İkinci cümle: B olayı V1, V2 ve V3 hukuki şartlarını taşımamaktadır.

Sonuç: Öyleyse, B olayı için R hukuki sonucu doğmaz."

Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1'inci maddesine göre "*gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir*". Bu hükme aksi ile kanıt mantık kuralı uygulandığında gelir elde etseler bile tüzel kişilerin Gelir Vergisi (GV) mükellefi olmadıkları sonucu çıkarılabilmektedir⁵¹.

Bu kural öncelikle "hukuk tarafından yasaklanmayan davranışlara müsaade edilmiştir" prensibinin geçerli olduğu hukuk alanlarında, özellikle de ceza hukukunda uygulanmaktadır⁵². Kurala vergi hukuku açısından bakıldığında ise, vergi kanunlarının çok sayıda olaya cevap verebilmesi genel ve soyut nitelikli düzenlemelerin yapılmasını gerektirdiğinden; bu süreçte karşıt kavram yolunun uygulanması ile az sayıda hüküm ile çok sayıda olayın kapsam dâhiline alınmasının

⁴⁷ Kemal Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, US - A Yayıncılık, Ankara, 1998, (Hukukun Genel Teorisi), s. 176.

⁴⁸ İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 86.

⁴⁹ Işıktaç ve Metin, s. 246.

⁵⁰ Ali Nazım Sözer, **Hukukta Yöntembilim**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İzmir, 2008, s. 138.

⁵¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 53.

⁵² Güriz, s. 89.

mümkün hale geldiği görülmektedir⁵³. Vergi idaresinin ve yargısının çok sayıda karar ve uygulamalarında bu yola başvurdıkları görülmektedir⁵⁴.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin temel kural olduğu vergi hukukunda aksi ile kanıt kuralına başvururken herhangi bir olay, işlem ve ilişkinin verginin konusuna girip girmediği konusunda tereddüt olduğu durumlarda, o konuda düzenlenmiş olan istisna ve muafiyet hükümlerinin karşısına bakılması mümkündür⁵⁵. Örneğin, GVK'nun 23'üncü maddesinde "Aşağıda yazılı ücretler GV'den istisna edilmiştir" hükmünün karşıtı olarak "aşağıda yazılı olmayan ücretler GV'ye tabidir" sonucuna ulaşmak mümkündür.

Aksi ile kanıt kuralı, hukuk uygulamasını sadece hükmün kelime anlamı ile sınırlamaktadır. Bu yöntem, boşluk doldurmaya, doldurulacak herhangi bir boşluk olmadığını belirterek dolaylı yoldan hizmet etmektedir⁵⁶. Ancak, hukukta belli bir uygulama alanı olan bu kuralın genel nitelikte olduğu düşünülmemelidir. Aksi halde kanunda boşluk olmaması gibi bir durum ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle, bu yola başvurulurken son derece dikkatli olunması ve hükmün amacı ile ilişkisinin çok iyi kurulması gerekmektedir⁵⁷. Kanunun amaçlarını ve toplumun gereksinimlerini göz ardı ederek, her hükmün karşıt anlamını soyut bir kural haline getirerek somut olayları bu yolla çözüme bağlamak doğru değildir⁵⁸.

1.1.3.2. Evleviyet

Çoğun içinde azın da bulunacağı ya da bütün için geçerli olan hususun, parçalar için de geçerli olacağı prensibine dayanan evleviyet⁵⁹ kuralı, daha önemli bir durum için kabul edilen bir hükmün, daha az önemli durumlarda da uygulanabilmesini sağlamaktadır⁶⁰.

Evleviyet kuralının büyükten küçüğe akıl yürütme ve küçüktan büyüğe akıl yürütme olmak üzere iki uygulaması vardır⁶¹. Her iki uygulamada da birisi kanunla

⁵³ Murat Özkan, "Vergi Hukukunda Yorum", **Yaklaşım**, Sayı:139, 2004, s. 139.

⁵⁴ Bkz. Danıştay 7. Dairesi, 22.05.1984 tarih ve E: 1984/127, K: 1984/1074, Danıştay 4. Dairesi, 23.03.1982 tarih ve E: 1982/657, K: 1982/825, Danıştay 4. Dairesi, 26.11.1980 tarih ve E: 1980/2319, K: 1980/3451, Danıştay 4. Dairesi, 30.05.1979 tarih ve E: 1978/3175, K: 1979/1544 sayılı kararları (Saygılıoğlu, ss. 176 - 180).

⁵⁵ Saygılıoğlu, s. 102.

⁵⁶ Furtun, s. 86.

⁵⁷ Saygılıoğlu, s. 101.

⁵⁸ Işıktaç ve Metin, s. 246.

⁵⁹ Evleviyet: Öncelik anlamına gelmektedir (<http://www.tdksozluk.com/s/evleviyet/>, (01.06.2012)).

⁶⁰ Bilge, s. 201.

⁶¹ Gözler, Hukukun Genel Teorisi, ss. 179 - 180.

düzenlenmiş, diğeri ise kanunla düzenlenmemiş iki ilişki söz konusudur ve bu ilişkiler birbirinin karşısı değil, benzeridir. Sadece aralarında önem farkı mevcuttur⁶².

Büyükten küçüğe doğru akıl yürütmede çoğu yapmaya yetkili olanın azı da yapmaya yetkili olacağı ilkesinin bir yansıması söz konusudur. Çoğun içinde azın da bulunacağını düşünen kanun koyucu, önemli bir hususu düzenlerken daha az önemli olan bir hususu düzenlemeye gerek görmemiştir⁶³.

Örneğin; GVK'nun 51'inci maddesinde basit usulden yararlanamayacak olanlar sayılmıştır. Maddenin 10'uncu bendinde parantez içinde *“yapısı itibariyle sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç”* denilmek suretiyle bu kişilerin basit usulden yararlanabilecekleri belirtilmiştir. Bu durumda özellikle turistik yörelerde traktörlerin arkasına takılan römorklarla para karşılığı insanların taşındığı durumda bu taşıma faaliyetinden elde edilen gelirin basit usul kapsamına girip girmeyeceğini büyükten küçüğe akıl yürütme yolu ile bulmak mümkündür. Yolcu taşıma amacıyla üretilmiş belli özelliklere sahip bir aracın işletilmesinden elde edilen kazanç basit usul kapsamına dâhil edilebiliyorsa, esas amacı yolcu taşıma olmayan ancak yolcu taşımada kullanılan traktör ve römorktan oluşan aracın işletilmesinden sağlanan kazancın da basit usul kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir⁶⁴.

Küçükten büyüğe akıl yürütmede ise, önemli sayılan bir işlem veya eylem için geçerli olan kuralın, daha çok önemli sayılan bir işlem veya eylem için de geçerliliği söz konusudur⁶⁵. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 352'nci maddesinin 5'inci bendine göre ekim sayım beyanları için davet edilen mükelleflerin yapılan davetlere süresinden sonra uymaları kabahat sayılmıştır. Süresinden sonra uyma kabahat olarak düzenlenmişse, davete hiç uymamanın da kabahat sayılacağına küçükten büyüğe akıl yürütme yolu ile ulaşmak mümkündür⁶⁶.

1.1.3.3. Kıyas

Hukuk uygulayıcısının karşılaştığı olaylar birbirine benzememektedir. Örneğin, iki otomobil kazasının şartları hiçbir zaman aynı olmadığı gibi boşanma davaları da birbirinden farklıdır. “Tahrik”, “meşru müdafaa” gibi hukuki terimler de her olayda farklı içeriklerle karşımıza çıkmaktadır. Ancak tüm bu terimler hukuk

⁶² Saygılıoğlu, s. 103.

⁶³ Işıқтаç ve Metin, ss. 243 - 244.

⁶⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 53.

⁶⁵ Saygılıoğlu, ss. 37 - 38.

⁶⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 54.

hayatında kullanılırken, somut olaylara soyut kuralları uygularken, eski hukuk kurallarını yeni koşullara elverişli hale getirirken, kıyas hukukçunun önemli bir yardımcısı olmaktadır. Örneğin, sigara içme yasağının, puro ya da pipo da içilmeyeceği şeklinde yorumlanması durumunda kıyas yoluyla yasağın kapsamının genişletilmesi söz konusu olmaktadır⁶⁷. Kıyas yolunda uygulayıcı, kanun koyucunun mevcut düzenlemeyi benzer niteliğe sahip diğer olaylar için de kabul edeceğini varsaymaktadır⁶⁸.

Günümüzde tümevarım ve tümdengelim yöntemlerinin birbirlerini tamamladıkları görüşü kabul görmektedir⁶⁹. Olayların öğelerine ayrılarak ortak noktaların saptanması ve bu ortak noktalardan hareketle bir genelleme yapılması bağlamında kıyasın, tümevarım ve tümdengelim yöntemlerinin bir bileşimi olduğunu söylemek mümkündür. Kıyasta karşılaştırılan olayların öğeleri incelenerek ortak noktaları saptanmakta (tümdengelim), böylece adeta bir üst olay grubu yaratılarak karşılaştırılan olaylar, bu üst olay grubuna dâhil edilerek bir bütünün parçaları sayılıp aynı hükme tabi tutulmaktadır (tümevarım)⁷⁰.

Buna göre, kanundaki bir kuralın amacına uygun olarak, esassız sayılacak noktalar ayıklanarak, buradan genel hükme ulaşılabilecektir. Bundan sonra da kanunda düzenlenmemiş olayın, düzenlenmiş olayla benzerliğini ya da aynılığını gösteren esaslı noktalar bulunarak aynı genel hükme dâhil edilecek ve buradan aynı sonuca varılacaktır⁷¹.

Kıyas kuralıyla ilgili üç ihtimal vardır: Kanun kıyası öngörebilir, bu konuda herhangi bir şey demez ya da yasaklayabilir. Birinci ihtimalde kıyasa başvurulacağı kanun maddesinde belirtilmektedir. Örneğin, Mülga Borçlar Kanunu'nun (BK) 217'inci maddesinde "*Menkul satımına ilişkin hükümler, kıyas tarikiyle gayrimenkul satımında da tatbik olunur*" denilmektedir. İkinci ihtimalde kanunda kıyasa açıkça izin veren hüküm bulunmayan hallerde dahi kıyas yoluna gidilebileceği kabul edilmektedir. Örneğin, MK'nın 133'üncü maddesinde belirtilen akıl hastalığı nedeniyle boşanma davasında bilirkişi raporu istenmesi hükmü kıyasen akıl hastalığı nedeniyle evlenmenin butlanına karar verilecek hallerde de uygulanmalıdır⁷². Anayasa Mahkemesi'nin de⁷³ kanunun suskun kaldığı hallerde

⁶⁷ Güriz, ss. 87 - 88.

⁶⁸ Sözer, s. 130.

⁶⁹ Erdoğan Göğçer, **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, Cilt II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:438, Ankara, 1979, s. 116.

⁷⁰ Furtun, s. 80.

⁷¹ Aral, s. 201.

⁷² Bilge, s. 200.

kanun boşluğunu doldurmak amacıyla kıyasa başvurduğu görülmüştür⁷⁴. Üçüncü ihtimalde ise kanunda kıyas açıkça yasaklanmıştır. Bu durumda artık kıyasın uygulanması mümkün değildir. Örneğin “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin geçerli olduğu ceza hukukunda, “vergilerin kanuniliği ilkesi”nin geçerli olduğu vergi hukukunda ve idare hukukunda kıyas yasaklanmıştır⁷⁵.

Burada belirtilmesi gereken husus, kanunun kıyası emrettiği durumlarda kanunda bir boşluğun bulunmadığıdır. Burada kanun koyucu, bir yerde söylediği kuralı, yinelemekten kaçındığı için atıf yapmakla yetinmektedir. Oysa boşluk doldurma amacıyla yapılan kıyasta kanun tarafından düzenlenmemiş, bu nedenle de çözüme bağlanmamış olan bir konuda, ona esaslı benzerlik gösteren farklı bir durum için öngörülen bir kuralın uygulanması söz konusu olmaktadır⁷⁶. Başka bir deyişle hâkimin bizzat kıyasa karar verip kıyas yapılacak kuralları saptamak durumunda olduğu hallerde kanunda boşluk olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir⁷⁷.

Kıyas yoluyla kanun boşluklarının doldurulmasında yürürlükte olan hukuk sistemi içinde kalınarak, mevcut hukuk kurallarından yararlanılmaktadır⁷⁸. Kıyas uygulamasında tek bir hukuk kuralının ele alınmasıyla çok sayıda hukuk kuralının ele alınması bir fark yaratmadığı gibi, bir kanun ile diğer bir kanun arasında da kıyas uygulaması söz konusu olabilmektedir⁷⁹.

Hukukta kıyası diğer mantık kurallarıyla birlikte düşündüğümüzde, evleviyet kuralının kıyasın kullanılmasına olanak tanımasına karşın, aksi ile kanıt kuralı ile hukukun uygulanmasının kıyası engellediğini söylemek mümkündür⁸⁰. Verginin ancak ve ancak kanunun öngördüğü kişi ve konulardan alındığı vergi hukukunda ise kıyas yoluyla kanunda düzenlenmemiş kişi ve konuların vergi kapsamına alınamayacağı açıktır⁸¹.

Aksi ile kanıt kuralıyla bir kanun hükmünün aksini düşünme, yani sorunun bilerek kapsam dışı bırakılmış olduğunu kabul etme, kıyasın reddedildiği anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle, kıyasın karşıtı aksi ile kanıttır⁸². Mantık kurallarından

⁷³ Bkz. Anayasa Mahkemesi, 21.10.1993 tarih, E: 1993/033, K: 1993/040 - 2 sayılı kararı, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24, (25.04.2012).

⁷⁴ Işıқтаç ve Metin, s. 237.

⁷⁵ Bilge, s. 200.

⁷⁶ Edis, ss. 144 - 145.

⁷⁷ Aktaş, s. 11.

⁷⁸ Gözübüyük, Hukuka Giriş, s. 78.

⁷⁹ Aral, s. 200.

⁸⁰ Işıқтаç ve Metin, s. 245.

⁸¹ Hakan Birsenoğlu, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?” **AÜEHFD**, Cilt:7, Sayı:3 - 4, 2003, (Kıyas Yasağı), s. 166.

⁸² Sözer, s. 137.

kıyas ile bunun karşıtı olan aksi ile kanıt yolu arasında mantıksal bir farklılık bulunmamaktadır. Her iki yöntem de aynı mantıksal süreçten yararlanmalarına rağmen amaçsal değerlendirmeler farklı olduğundan varılan sonuçlar da farklı olmaktadır⁸³. Aksi ile kanıt kuralında birbirine benzer ancak nitelikleri bakımından esaslı noktalarda ayrı olaylarda, kanunen düzenlenmemiş olan olay için aykırı hükme varılmaktadır⁸⁴.

Hukukta kıyas ile aksi ile kanıt yönteminin birbirinden nasıl ayrılacağı konusu problemlidir⁸⁵. AARNIO, hukukun şimdiye kadar ne zaman kıyasın, ne zaman aksi ile kanıtın uygulanması gerektiğini belirten bir kural ortaya koyamadığını belirtmektedir⁸⁶. BİLGE'ye göre, hâkim ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarını, tarafların çıkarlarını dikkate alarak sorunu çözümlmeye çalışacaktır⁸⁷. ÇAĞIL ise, yorumun bittiği noktadan itibaren kıyasın, kıyasın bittiği ya da imkânsızlaştığı noktadan itibaren ise karşıt kavramın başladığını belirtmektedir⁸⁸. Ancak ARAL, kıyasın bittiği yerde aksi ile kanıtın başlaması; aksi ile kanıtın kullanılmadığı yerde ise kıyasın uygulanmasının mantıken zorunlu olmadığını belirtmektedir⁸⁹. Bir görüşe göre de; eşitlik, adalet ve nesafet⁹⁰ ilkeleri kıyası, hukuk güvenliği ve öngörülebilirlik ilkeleri ise aksi ile kanıt kuralının uygulanmasını gerektirecektir⁹¹. FURTUN ise, kıyas uygulanmasında söz konusu olan benzerlik saptamasının son derece önemli olduğunu belirterek, benzerliğin objektif kriterlere göre saptanması durumunda kıyas uygulamasının haklı olabileceğini; benzerliğin subjektif kriterlere göre saptanması halinde ise konunun çözümünde kıyasın olduğu kadar aksi ile kanıt yolunun da uygulanabileceğini belirtmektedir. Ancak bu durumda aynı ikna gücüne sahip ve birbiriyle çelişen iki ayrı çözüm ortaya çıkmış olacaktır⁹². SÖZER'e göre ise, olay ile karşılaştırma yapılacak hukuk kuralı arasında hukuki benzerlik olması durumunda kıyasa, benzerlik olmaması durumunda ise aksi ile kanıt kuralına başvurulmaktadır.

⁸³ Furtun, s. 81.

⁸⁴ Işıktaç ve Metin, s. 238.

⁸⁵ Işıktaç ve Metin, s. 246.

⁸⁶ Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 178.

⁸⁷ Bilge, s. 201.

⁸⁸ Orhan Münir Çağıl, **Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1971, s. 242.

⁸⁹ Aral, s. 202.

⁹⁰ Nesafet İlkesi: Nimetlerinden tüm toplumun yararlandığı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan külfetlerin sadece belli kişi veya kişilerin üstünde kalması halinde, bu kişi veya kişilerin uğramış olduğu zararların idarenin bir kusuru olmasa bile tazmin etmekle yükümlü tutulmasıdır (Sevilay Satı, "İdarenin Kusursuz Sorumluluğu", http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_744.htm, (01.06.2012)).

⁹¹ Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 178.

⁹² Furtun, s. 81.

Aksi ile kanıt kuralı genellikle kıyas yasağı olan durumlarda ve başvurulmuş kural, sınırlayıcı bir nitelik taşıdığında uygulanmaktadır⁹³.

ÇAĞIL ise konuya Roma Hukuku'nun meşhur On İki Levha Kanunları'ndan bir örnekle yaklaşmaktadır. Buna göre, dört ayaklı bir hayvanın sahibi, bu hayvanın yabaniliği nedeniyle etrafa verdiği zararı tazminle mükelleftir. Bu durumda iki ayaklı bir hayvanın, örneğin bir devekuşunun yabaniliği nedeniyle etrafa verdiği zarardan hayvanın sahibinin sorumlu olup olmayacağı konusunda ortaya iki yol çıkacaktır. Ya kıyas yolu seçilerek dört ayaklılar için geçerli olan hüküm benzerlik yoluyla iki ayaklılar için de uygulanacaktır; ya da aksi ile kanıt yolu seçilerek kanunun dört ayaklılar için emrettiği şey iki ayaklılar için geçerli sayılamayacaktır. ÇAĞIL, bu konuda Romalıların seçmiş oldukları kıyas yolunun doğru olduğunu savunmaktadır. Çünkü bu kanun hükmünün ana amacı, hayvani tabiatları gereği kolayca ağır zarar ve ziyan verebilecek canlıların sebep oldukları zararlar için sorumluluk tesis etmektir⁹⁴.

Kıyas ile evleviyet arasındaki ilişki incelendiğinde ise evleviyet vargılarının, yapısal açıdan kıyas ile çok benzer olmaları nedeniyle kıyasen hukuk yaratmanın özel görünümüleri olarak kabul edildiklerini söylemek mümkün olmaktadır⁹⁵. Evleviyet kuralı ile aslında özel nitelikli bir kıyas yapılmakta; ancak kıyastan farklı olarak fiili olaylar arasında benzerlik aranmaktadır⁹⁶. Bu nedenle vergi yazınında genel kanı başta ceza hukuku olmak üzere hukukun neredeyse her alanında uygulanabilen evleviyet kuralının vergilerin kanuniliği ilkesi nedeniyle vergi hukukunda geçerli olduğunu söylemenin oldukça zor olduğu yönündedir. Bu yazarlarca "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ikesini benimseyen ceza hukukunda evleviyet kuralı uygulanıyorsa da, bu uygulamanın daha çok suç oluşturmayan durumların belirlenmesinde kullanılmakta olduğunu, vergi hukukunda iki benzer ilişkinin varlığı yeterli olmayıp; her işlem ve ilişkinin açık olarak kanuna dayanması gerektiği, aksi halde kıyas yapılmış olunacağı⁹⁷, bu nedenle, vergi kanununun amacı esas alınarak kıyas ve evleviyet kuralları ile bir verginin konusu ve yükümlülüğünün genişletilemeyeceği⁹⁸ ifade edilmektedir.

⁹³ Sözer, ss. 137 - 138.

⁹⁴ Çağıl, s. 241.

⁹⁵ Furtun, s. 85.

⁹⁶ Saygılıoğlu, s. 38.

⁹⁷ Saygılıoğlu, ss. 103 - 104.

⁹⁸ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, (Vergilendirme Yetkisi), ss. 175 - 176.

Ancak vergi hukukunda, evleviyet kuralından amaçsal yorumun sınırları dâhilinde kıyas noktasına varmadan yararlanmak mümkün olabilmektedir. Nitekim evleviyet konusu açıklanırken verilen örnekler bu görüşü destekler niteliktedir.

1.2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Kıyas kelimesi günlük hayatımızda sıkça kullandığımız bir kelime olup bir tutma, mukayese etme gibi anlamlara gelmektedir. Hukuk alanında ise kıyas çeşitli şekillerde tanımlanmakta olan ve kanunların yorumunda kullanılan bir mantık kuralıdır. Bu kısımda kıyas kelimesinin günlük dilde ve hukuk dilinde ne anlama geldiği, açıklanarak mantıksal yapısı hakkında bilgi verilecektir. Hukukta kıyasın türleri açıklandıktan sonra ise bu yolun kamu hukukunda ve özel hukuktaki kullanımı incelenecektir.

1.2.1. Kıyas Kavramı

İnsan düşüncesi her zaman kesin olarak bilinen veya bilindiği zannedilen hususlardan hareketle, bunlara benzerlik gösteren ve yeterince bilinmeyen diğer hususlar hakkında da bir kaniya varmaya çalışmaktadır. Bir husus hakkında var olan düzenleme buna benzer diğer hususlar için de geçerli kılınmak istenmektedir. Bu doğrultuda başvurulmuş bir yol olan kıyas sözcüğünün batı dillerindeki karşılığı “analoji”dir. Yunanca kökenli bir sözcük olan analoji, göre anlamına gelen “ana” ve düşünce, akıl anlamlarına gelen “logos” sözcüklerinin bir araya getirilmesi ile türetilmiş bir kavram olup, akıl uyarınca, akla göre, akla uygun düşen tarzda yapılan bir işlemi betimlemektedir⁹⁹. Kıyas için Almancada “analogie”, Fransızcada “analogie”, İngilizcede “analogy”, Latince’de ise “analogia” kelimeleri kullanılmaktadır.

Türkçe’ye Arapça’dan girmiş ve yerleşmiş olan kıyas sözcüğü için dilimizde tam bir karşılık bulunamamıştır. Bazı yazarların eserlerinde kıyas kelimesi yerine Türk Dil Kurumu’nun bu kelimeye karşılık olarak önerdiği “örnekseme” kelimesini kullandıkları görülmektedir¹⁰⁰.

Kıyasın kelime anlamı; bir tutma, denk sayma, karşılaştırma, oranlama ve mukayesedir. Edebiyat, felsefe ve mantık alanlarında kıyas kelimesinin kullanımına

⁹⁹ Furtun, s. 75 - 76.

¹⁰⁰ Bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, ss. 163 - 165; Gözübüyük, Hukuka Giriş, ss.77 - 78.

sıkça rastlanılsa da, bu kelimenin asıl kullanım alanı hukuktur¹⁰¹. Hukukta kıyas çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır¹⁰².

EDİS'e göre kıyas; "belli bir olay için konulmuş bulunan bir kuralda öngörülen ilkenin benzer bir başka olayda uygulanmasıdır"¹⁰³. ÖNCEL – KUMRULU - ÇAĞAN'a göre ise hukukta kıyas; "bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat yasada (kanunda) düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır"¹⁰⁴. TOSUNER ve ARIKAN ise kıyası; "kanunda yer alan bir kuralın, kanunda yer almayan fakat ona benzer bir başka duruma uygulanması"¹⁰⁵ şeklinde tanımlamaktadırlar. SAYGILIOĞLU'na göre ise kıyas; "bir hukuksal işlem veya ilişkiye, ona en yakın ve benzer işlem veya ilişkileri düzenleyen kuralların uygulanmasıdır". Başka bir deyişle, "bir kanun hükmünün veya bu hükümde saklı prensibin benzer olaya uygulanarak sonuç çıkarılmasıdır"¹⁰⁶.

Kıyasta uygulanan "Aynı hukuki değere sahip olgular aynı hukuki sonuçları doğururlar" prensibi, hukuki değerlerin eşitliği olgusu üzerinden kıyasın kilit noktasını oluşturmaktadır¹⁰⁷. Kıyas özü itibariyle farklı olanlar arasındaki ortak noktaların tanımlanması işlevini yerine getirmektedir. Yani kıyasta aralarında benzerlik olsa da aslında iki farklı şey akıl uyarınca bir tutulmaktadır. Bu nedenle kıyas, aslında değişik türden olanların benzer bazı unsurlara sahip oluşları nedeniyle bir tutulmaları olarak tanımlanabilmektedir¹⁰⁸.

O halde kıyas; karşılaştırma, benzerlik vargısı ve bir tutma şeklinde üç öğeden oluşan bir mantık işlemidir ve iki ya da daha fazla şey arasında karşılaştırma yapılmasını ve aralarında bir benzerlik durumu saptanması halinde bunların bir tutulmasını gerektirmektedir¹⁰⁹. Yani kıyas, A olayı ile ilgili olarak kanunda düzenlenen bir kuralın, kanun tarafından düzenlenmemiş A olayı ile benzer nitelikteki B olayı açısından da geçerli sayılması durumudur¹¹⁰.

Kıyas yolu ile ulaşılan vargının isabetliliği için karşılaştırılan iki şeyin hukuken benzer olması şarttır. Bu nedenle doğru bir kıyas vargısının ön koşulu benzerlik

¹⁰¹ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 3.

¹⁰² Benzer tanımlar için bkz. Bilge, s. 200; Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 158; Mutluer, s. 57; Güneş, s. 163 - 164.

¹⁰³ Edis, s. 143.

¹⁰⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 29.

¹⁰⁵ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010, (Vergi Usul Hukuku), s. 44.

¹⁰⁶ Saygılıoğlu, s. 35.

¹⁰⁷ Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 173.

¹⁰⁸ Furtun, s. 76.

¹⁰⁹ Furtun, s. 75.

¹¹⁰ Güriz, s. 87.

tespitinin sağlam olmasıdır¹¹¹. Çünkü ancak hukuken benzer olaylar aynı hukuki sonuca tabi olabilmektedirler. Benzerlik tespitinin sağlam olabilmesi için ise, hukuki benzerliğe önyargılı ve öznel değil, akılcı ve nesnel bir değerlendirme ile varılması gerekmektedir. Nesnel ve akılcı bir hukuki değerlendirme ise olayların esaslı unsurlar bakımından benzer olmasını, ortak nitelikler taşımasını ve birbirine uyumlu sayılabilmesini gerektirmektedir¹¹². Eğer kanunda düzenlenmiş olayla düzenlenmemiş olay arasındaki benzerlik esaslı noktalar arasındaki uyuşmadan ileri geliyorsa, yani iki olayın birbirlerinden ayrıldıkları noktalar esaslı değilse, kıyas yolu kullanılabilir. Aksi durumda ise, yani iki olay arasındaki ayrılık esaslı noktalardan kaynaklanıyorsa kıyas yolunun kullanılması olanaksızdır¹¹³.

Başka bir deyişle, olaylar arasındaki benzerliklerin hukuki değerlendirme için önem taşıyan tüm hususları kapsaması gerekmektedir. Buradan yola çıkılarak kıyas uygulamasında şu yolun izlenmesi önemlidir¹¹⁴:

1) Öncelikle kanunda düzenlenmiş olay ile düzenlenmemiş olay karşılaştırılmalıdır.

2) Bu karşılaştırma sonucunda, karşılaştırılan hususlar arasında bir benzerliğin mevcut olduğu sonucuna varılmalıdır.

3) Son olarak ise, karşılaştırılan olayların benzer noktalarının hukuki açıdan esaslı noktalar olmaları gerekmektedir. Aynı şekilde, olayların birbirinden ayrıldıkları noktaların ise hukuki açıdan esaslı nitelikte olmaması gerekmektedir.

Esaslı unsurlar bakımından hukuki benzerliğe karar vermek için öncelikle düzenlemenin amacı ve temelindeki düşüncelerin araştırılıp bulunması gereklidir. Kıyasın adil ve yasal oluşu bu iki hususa bağlıdır. Öncelikle kanuni düzenlemenin amacı ve temelindeki düşüncelerin kanunda düzenlenmemiş olay açısından da geçerli olduğunun saptanması gerekmektedir. Bundan sonra ise kanunda düzenlenmiş ve düzenlenmemiş olaylar arasındaki farklılıkların kanuni değerlendirmeyi bu olaya aktarmaya engel olmadığına saptaması yapılmalıdır¹¹⁵.

İfade etmek gerekir ki benzerlik, tüm unsurlar bakımından denkliği ifade eden aynılıktan farklı bir olgudur¹¹⁶. Benzerlik, bazı açılardan aynı, diğer bazı açılardan ise farklı olmak anlamına gelmektedir. Eğer her açıdan örtüşme mevcutsa, benzerlik

¹¹¹ Furtun, s. 76.

¹¹² Furtun, s. 83.

¹¹³ Aral, s. 202.

¹¹⁴ Çağıl, s. 237.

¹¹⁵ Furtun, ss. 84 - 85.

¹¹⁶ Furtun, s. 75.

değil aynılık söz konusudur¹¹⁷. Bu açıdan benzerlik, eşitlik ile farklılık arasında yer almaktadır. Ünlü filozof Thomas AQUINAS'a göre benzerlik, tamamen aynı olan ile bütünüyle farklı olanın arasında bir durumdur¹¹⁸. Kıyasın uygulanabilmesi için, her iki hukuksal işlem arasında fiili benzerlik olması şartı aranmamakta; nitelik yönünden benzerlik yeterli sayılmaktadır¹¹⁹.

1.2.2. Kıyasın Mantıksal Yapısı

Farklı niteliklerde olan şeylerin benzeşen bazı unsurları nedeniyle bir tutulması durumu olan kıyasın mantıksal yapısını şu şekilde açıklamak mümkündür¹²⁰:

“Üst Önerme: Olay 1 için Sonuç 1 geçerlidir.

Alt Önerme: Olay 1 ile Olay 2 benzer mahiyettedir.

Vargı: Olay 2 için de muhtemelen Sonuç 1 geçerli olacaktır”.

Buradan da anlaşılacağı gibi kıyasta, değişken olaylar arasında bir karşılaştırma yapılmakta ve bir benzerlik belirlenmesi durumunda, sadece üst önermedeki olayda (olay 1) değişiklik yapılarak, sonuç benzer olan ikinci unsur (olay 2) için de geçerli sayılmaktadır. O halde kıyas vargısında asıl önemli olan ve sorun arz eden husus olaylar arasındaki benzerlik saptamasıdır¹²¹.

Kıyastaki akıl yürütme, ALEXY tarafından şu şekilde biçimselleştirilmiştir¹²²:

X = Her x için (evrensel niceleyici, universal quantifier)
 $\rightarrow$ = ise (şart ekleme, ...if...then..., conditional)
 V = veya (aykırılık, or, disjunktion)
 O = zorunludur (it is obligatory that...; deontic operator)
 $F \text{ sim } x = x$, F 'ye benzemektedir.
1 (x) ($Fx \vee F \text{ sim } x \rightarrow OGx$)
2 (x) ($Hx \rightarrow F \text{ sim } x$)
3 (x) ($Hx \rightarrow OGx$)

Buradaki x 'in hukuki işlemlere ilişkin bir değişken olduğu düşünüldüğünde yukarıdaki çıkarım şu şekilde ifade edilebilecektir:

1 Her x için: Eğer x , satım sözleşmesi (**F**) veya satıma benzer bir sözleşme (**F sim**) ise, Alman Medeni Kanunu (BGB)'nin 433 ve izleyen paragrafları x 'e uygulanmalıdır (**G**).
2 Her x için: Eğer x , bir ticari işletmenin değerinin devrine ilişkin bir sözleşme (**H**) ise, x satıma benzer bir sözleşme (**F sim**) dir.

¹¹⁷ Sözer, s. 131.

¹¹⁸ Furtun, s. 76.

¹¹⁹ Saygılıoğlu, s. 35.

¹²⁰ Furtun, s. 79.

¹²¹ Furtun, ss. 79 - 80.

¹²² Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 174.

3 Her *x* için: Eğer *x*, bir ticari işletmenin değerinin devrine ilişkin bir sözleşme (**H**) ise, BGB'nin 433 ve izleyen paragrafları *x*'e uygulanmalıdır (**G**).

Kıyas aslında varsayımdan ibaret bir olgudur ve mantıksal açıdan mutlak bir geçerliliği bulunmamaktadır. Kıyas yoluna başvurulurken olaylar arasında benzerlik olması yeterli sayılmakta, tam bir benzerlik aranmamaktadır. Ancak kıyasen vargıda bulunulan bu benzerliğin derecesinin yüksek olması vargının isabetliliği açısından önemlidir. Bu nedenle olaylar arasındaki benzerlik ancak belli bir seviyeye ulaştığında olaylar bir tutulmalı ve aynı sonuca bağlanmalıdır. Bu seviyenin belirlenmesinde ise karşılaştırılan olayların ortak bazı özellikler taşıyor olmasına ve her iki olayın esaslı unsurları bakımından benzerlik gösteriyor olmasına dikkat edilmelidir. Bu bakımdan şu örnek açıklayıcı olacaktır¹²³:

Üst Önerme: Olay 1 a, b, c, d, e, f, g, h unsurlarından oluşur ve bunun için Sonuç 1 geçerlidir.

Alt Önerme: Olay 2 a, b, d, f, h unsurlarından oluşur ve bu açıdan Olay 1 ile benzeşmektedir.

Vargı: Olay 2 de Sonuç 1'e tabi olmalıdır.

Örnekte görüldüğü gibi olaylarda yer alan unsurlarda benzerliklerin fazla olması vargının doğruluğunu belli bir seviyeye ulaştırmıştır. Ancak kıyasın mutlak bir geçerliliği olmadığı unutulmamalıdır.

FARRAR, kıyas yoluyla akıl yürütmenin bize, deneyimlerin ışığı altında hukuku sürekli olarak geliştirme imkânı sunduğunu ifade etmektedir¹²⁴. HOLMES da hukukun hayatının mantık değil, deneyimler olduğunu söylemektedir¹²⁵.

1.2.3. Kıyas Türleri

Kıyas, “kanuni kıyas” ve “hukuki kıyas” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Farklı kıyas uygulamalarının tümünde ortak olan husus, kıyasın hareket noktasını her zaman için benzerlik vargısının oluşturmasıdır. Biri kanunda düzenlenmiş diğeri ise düzenlenmemiş iki olay esaslı unsurları bakımından hukuki değerlendirmeye tabi tutulduğunda birbiriyle bağdaştırılabiliyorsa, mevcut kanun hükmü, bu hükmün temelinde yer alan düşüncelere uygun olan ancak kanunda düzenlenmemiş olan başka olaylara da uygulanarak kıyas yapılmış olunmaktadır¹²⁶.

¹²³ Furtun, s. 80.

¹²⁴ John H. Farrar, “Reasoning By Analogy In The Law”, 2009, <http://njca.anu.edu.au/Professional%20Development/programs%20by%20year/2009/Judic%20Reas%20papers/farrar.pdf>, (02.03.2012), s. 18.

¹²⁵ Oliver Wendell Holmes “The Common Law”, 2009, <http://www.hup.harvard.edu/resources/educators/pdf/HOLCOX.pdf>, (02.03.2012) s. 3.

¹²⁶ Furtun, s. 77.

1.2.3.1. Kanuni Kıyas

Bazen bir kanun hükmünün kanunun yaptığı gönderme nedeniyle başka olaylar hakkında da uygulanması söz konusu olmaktadır. Bu durumda hukuk yaratılmaksızın kıyas yapılmaktadır¹²⁷. Bu şekilde, kanun koyucu tarafından açıkça öngörülen kıyas türüne “kanuni kıyas” adı verilmektedir¹²⁸.

Kanuni kıyas, kanunun belli bir maddesinden hareketle madde hükmünün kapsamına giren davranış veya ilişkilerin ana unsurlarını bularak, benzer unsurlara sahip davranış veya ilişkilere kanun hükmünü uygulamaktır¹²⁹. Örneğin, Mülga BK’nun 232’nci maddesine göre, “satım hükümlerinin trampada da uygulanacak olması”¹³⁰ ve İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) 31’inci maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) ve VUK’na atıfta bulunulması¹³¹ durumlarında kanuni kıyas mevcuttur.

Türk Hukuk Lugatı’nda kanuni kıyas; münferit bir kanun hükmünün unsurlarından esaslı noktaları tali noktalardan ayırmak suretiyle esas hukuk ilkesinin kanunda bir çözüm yolu gösterilmemiş olan benzer bir olaya uygulanması olarak tanımlanmıştır. Bu duruma örnek olarak da Hazine tarafından ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine bonolarının kaybedilmesi halinde Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) ilgili hükümlerinin bu tür menkul değerlere de uygulanması gösterilmiştir.

Kanuni kıyas, kendine hareket noktası olarak aldığı kanun maddesinin ana düşüncesini geliştirirken esasa ilişkin olmayan unsurları arındırmak suretiyle düşüncenin özüne inmektedir¹³².

Kanuni kıyası özel hukuktan şu örnekle açıklamak mümkündür¹³³:

Günlük yaşamını idame ettirebilecek kadar görebilen ancak, okuyamayacak durumda olması nedeniyle herhangi bir belgeyi imzalayamayacak durumda olan yaşlı bir kadının kendisine imzalatılmış olan bir sözleşme ile bağlı olup olmadığı hususu değerlendirildiğinde doğrudan konuya ilişkin bir düzenleme olmadığı görülmektedir. Ahlaki değerler bu sözleşmenin geçerli sayılmasına karşı olduğu için, olaya uygulanabilecek bir düzenleme aranarak görmeyenlerin ancak noterde sözleşme yapabilecekleri kuralına ulaşılır. Tümdengelim yöntemiyle incelenen bu

¹²⁷ Furtun, s. 77.

¹²⁸ Oktar, s.57.

¹²⁹ Saygılıoğlu, s. 35.

¹³⁰ Oktar, s.57.

¹³¹ Furtun, s. 77.

¹³² Çağıl, s. 246.

¹³³ Sözer, s. 133.

kural neticesinde kanun koyucunun görebilen ancak, okuma yazma bilmeyen kişileri de görmez kabul ettiği sonucuna varılmaktadır.

Kanuni kıyasta bir kanun hükmü esas alınarak ona atıf yapılması söz konusu olmaktadır. Bu şekilde atıf yapılan kanun hükmü o kanunun bir hükmüymüşçesine uygulama olanağı bulmaktadır. Burada önemle belirtilmesi gereken husus vergi hukukunda açık bir şekilde atıf yapılmadıkça diğer bir kanun hükmünün kıyas yoluyla uygulanmasının mümkün olmadığı ve atıf yapıldığı durumlarda dahi kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınması gerektiğidir¹³⁴.

TMK'nun 313'üncü maddesine göre ergin ve kısıtlıların evlat edinilmesinde kanunda yer alan hükümlerle çözülemeyen konularda, küçüklerin evlat edinilmesine ilişkin hükümlerin kıyas yoluyla uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda yapılan kıyas da kanuni kıyastır¹³⁵.

1.2.3.2. Hukuki Kıyas

Hukuki kıyas, tümevarım yoluyla birden çok kanun hükmünden genel bir ilkenin ortaya çıkarılmasıdır¹³⁶. Başka bir deyişle, farklı olaylara aynı hukuki sonuç bağlayan kanun hükümlerinden genel bir ilke çıkarılarak kanunda düzenlenmemiş olan olaylar düzenlenmiş olanlar ile aynı değerde sayıldığında hukuki kıyas söz konusu olmaktadır¹³⁷.

Hukuki kıyas, kanuni kıyasa göre daha geniş anlamlıdır¹³⁸. Bu kıyas türünde, tek tek kanun maddelerine egemen olan somut düşünceler aşılıp her kanundaki özel düşüncelerin ortaklaşa sahip olduğu genel bir takım ilkelere ulaşılmaktadır. Ulaşılan bu ilkeler de, kanun hükümlerinin hiçbirinin kapsamına girmeyen somut olaylara uygulanmaktadır¹³⁹. Yani, hukuki kıyas iki aşamalıdır. İlk aşamada birden fazla kuraldan yola çıkılarak tümevarım yoluyla genel bir ilke oluşturulmakta, ikinci aşamada ise oluşturulan bu genel ilke tımdengelim yoluyla benzer olaylara uygulanmaktadır¹⁴⁰.

TMK'nun 423'üncü maddesine göre "Vasiliğe atanan kimse, vasilikten kaçınmış veya atanmasına itiraz edilmiş olsa bile, yerine bir başkası atanıncaya kadar vasiye ait görevleri yerine getirmekle yükümlüdür." Kanunda, vasilik görevinin

¹³⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2002, ss. 69 - 70.

¹³⁵ Aybay ve Aybay, s. 370.

¹³⁶ Çağıl, s. 247.

¹³⁷ Sözer, s. 133.

¹³⁸ Mutluer, s. 57.

¹³⁹ Çağıl, ss. 246 - 247.

¹⁴⁰ Sözer, s. 133.

geçici olarak yerine getirilmesi halinde de ücret ödeneceğine dair bir hüküm olmadığından, mahkemeye başvurulması halinde hâkim vasılığı kabul eden kişiye ücret ödenmesini düzenleyen 457'nci maddeyi kıyasen uygulayarak vasilik görevini geçici olarak yapan kişiye de ücret ödenmesi yönünde karar verebilir. Bu durumda yapılan kıyas hukuki kıyastır¹⁴¹.

Hukuki kıyasta, her ikisi de aynı hukuki sonucu doğuran en az iki hukuk kuralı mevcuttur. Bu kurallardan genel bir hukuki ilke çıkarılarak, hakkında düzenleme olmayan olaya uygulanmaktadır¹⁴².

Kanuni kıyas ile hukuki kıyas arasındaki farklılık aynı zamanda bir kapsam farklılığı olup, esas olarak sonuçlar açısından ortaya çıkmaktadır. Kanuni kıyasta kanunda düzenleme konusu yapılmış olan bir olaya ilişkin tek bir hukuk kuralından hareketle, buna benzer fakat kanunda düzenlenmemiş belli ve somut bir olay hakkında hüküm verilmektedir. Hukuki kıyasta ise, yasal düzenlemenin temelindeki düşünceden hareketle sadece hükme bağlanacak somut olay için değil aksine öngörülmesi mümkün olmayan çok sayıda olay hakkında da uygulanabilecek genel bir hukuk kuralı yaratılmakta, böylece bu yasal düzenleme başka olaylar için de geçerli kılınarak bu olaylara da kıyasen uygulanmaktadır¹⁴³. Bu durumda kanuni kıyas ile hukuki kıyas birbirinden şu şekilde ayrılabilir: Kanuni kıyasta yasal plan tekil bir kuraldan çıkartılmaktadır. Hukuki kıyasta ise birden fazla kurala temel oluşturan düzenleme planı boşluk doldurma amacıyla değerlendirmeye alınmaktadır¹⁴⁴.

1.2.4. Hukuk Dallarında Kıyas

Kanunda düzenlenmiş kuralın objektif anlamından uygulamada ortaya çıkan olayın o kural kapsamında olduğuna ilişkin açık ve net bir vargıya ulaşılabilmesi durumunda gündeme gelen kıyas¹⁴⁵, bütün hukuk dalları için ortak ilke konumundadır. Ancak bu ilke özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında değişik şekillerde uygulanmaktadır¹⁴⁶. Kamu hukukunun en önemli dallarından biri olan ve bu çalışmanın esas konusunu oluşturan vergi hukukunun yanı sıra diğer hukuk dallarında bu ilkenin ne anlama geldiğini incelemek yararlı olacaktır.

¹⁴¹ Oktar, s.57.

¹⁴² Sözer, s. 133.

¹⁴³ Furtun, s. 78.

¹⁴⁴ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 160.

¹⁴⁵ Erdoğan Arslan, "Vergilendirmede Bir Kıyas Örneği: Sigorta Acentelerinin BSMV Mükellefiyeti - I", **Yaklaşım**, Sayı:166, 2006, (Kıyas Örneği - I), s. 80.

¹⁴⁶ Tuncer, s. 3.

1.2.4.1. Özel Hukukta Kıyas

Özel hukukta kanun boşluklarının doldurulmasında genel olarak iki yola başvurulmaktadır. Bunlar hâkimin hukuk yaratması ve kıyas yollarıdır¹⁴⁷. Özel hukukta kıyas yolundan geniş ölçüde yararlanılmakta ve boşluk doldurmada kullanılmaktadır¹⁴⁸. Bir hukuk kuralının kıyas yoluyla uygulanması için söz bakımından benzerlik aranmamaktadır. Kanun boşluğunu doldurma amacı ile kıyasen uygulanacak kuralın buna elverişli olabilmesi için işin niteliği bakımından aynı ya da benzer bir çıkar uyumsuzluğunu çözüme bağlaması ve hakkında hüküm bulunmayan olaydaki çıkar uyumsuzluğu için dahi uygun bir çözüm sağlaması gerekmektedir¹⁴⁹. Medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku alanlarında kıyas geçerlidir. Yani kıyas yasağı söz konusu değildir¹⁵⁰. İlke bu şekilde olmakla birlikte, istisnai hükümlerin kıyas yolu ile de olsa genişletilmesi mümkün değildir¹⁵¹. Çünkü istisnai nitelikteki hükümlerin kıyas yoluyla diğer olaylara da uygulanması istisnai özellik ile bağdaşmamaktadır¹⁵².

Ancak bu görüşe karşı olanlar da vardır. LARENZ ve CANARIS istisnai hükümlerinin kanun koyucunun amacına ters düşecek şekilde geniş yorumlanamayacağını, ancak bunun her olayda kıyası engelleyecek ölçüde dar yorum yapılacağı anlamına gelmediğini belirtmektedirler¹⁵³.

ARAL da istisnai hükümlerde kıyas yoluna başvurulabileceğini Alman Medeni Kanunu'ndan bir örnekle savunmaktadır. Buna göre, bir kimse sadece kusuru ile meydana getirdiği zararlardan sorumlu olmaktadır. Alman Medeni Kanunu'nun 701'inci maddesinde istisnai olarak otel sahibi kusursuz da olsa, müşterisinin uğrayacağı zarardan sorumlu tutulmuştur. Ancak bu kanunda yataklı vagonlar için herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda genişletici yorum yapılarak yataklı vagon işleticisinin otel sahibi sayılması mümkün değildir. Bu hükmün istisnai bir hüküm olmasından dolayı kıyas yoluna başvurulamayacağı söylene de iki olayın benzerliği son derece büyük olduğundan, bu benzerlik 701'inci maddenin kıyas yoluyla uygulanmasını meşru kılacaktır¹⁵⁴.

¹⁴⁷ Oktar, s.57.

¹⁴⁸ Saygılıoğlu, s. 36.

¹⁴⁹ Edis, s. 143.

¹⁵⁰ Tuncer, s. 6.

¹⁵¹ Çağıl, s. 243.

¹⁵² Deryal, s. 80.

¹⁵³ Sözer, s. 136.

¹⁵⁴ Aral, s. 203.

Özel hukukta kıyas yoluyla boşluk doldurmada sadece yazılı hukuk kurallarından değil, aynı zamanda örf ve adet hukuku kurallarından ve hâkimin yarattığı hukuk kurallarından da yararlanılmaktadır¹⁵⁵.

Günümüzde kıyas yoluyla hukuk uygulamasının gerekçesi olarak, eşit olaylara eşit davranma şeklinde ifade edilen pozitif eşitlik ilkesi ve adalet yaklaşımı öne sürülmektedir. Kıyas yöntemi sayesinde hukuki olaylar, makul, adil ve eşit şekilde işlem görmektedir¹⁵⁶.

Toplumda hukuki güvensizliğin giderilmesi için, hâkimin önce kıyas yoluyla hukuk boşluğunu doldurmak amacıyla uygulanmaya elverişli pozitif bir hukuk kuralının olup olmadığını araştırması gerekmektedir. Yapılan araştırma neticesinde elverişli bir kuralın varlığı tespit edilirse hâkim o kuralı kıyasen uygulamak zorundadır¹⁵⁷. Kıyasla ilgili belirtilmesi gereken önemli bir husus da kanunda yer alan kural bir yorum kuralıysa hâkimin bunu ihmal ederek, dava konusu uyuşmazlığı kıyas yoluyla başka bir kurala dayanarak çözmeye yetkili olmadığıdır¹⁵⁸.

Özel hukuk alanında kıyasın geçerli olduğu en önemli hukuk alanlarından bir tanesi de medeni hukuktur. Medeni hukukta kıyasın ne denli geçerli olduğunu kanunun birinci maddesinden anlamak mümkündür. Maddenin ikinci fıkrası *“Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir”* şeklindedir. Yani hâkim, kanunda yer alan boşlukları bilimsel içtihatlardan ve yargı kararlarından da yararlanmak şartı ile kendi vicdanı, kanaat ve görüşlerine göre doldurabilme serbestliğine sahiptir. Görüldüğü gibi, TMK ilke olarak kıyasa açık bir kapı bırakarak kıyasın geçerli bir yol olduğunu kabul etmektedir¹⁵⁹.

EDİS, kıyasın medeni hukukta geçerli olması gerektiğini savunarak kanun koyucunun benzer olaylar açısından vermiş olduğu çözümün aynı veya benzer çıkar uyuşmazlığı olup, hakkında herhangi bir kural öngörülmemiş olan konularda da benimsenmesi gerektiğini, aksi halde, adalet ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi ve kanun önünde eşitlik ilkesinin ihlal edilmiş olunacağını ifade etmektedir¹⁶⁰.

Medeni hukukta olduğu gibi ticaret hukukunda da kanunun birinci maddesinden kıyasın geçerliliğini anlamak mümkündür. 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe girecek olan TTK’nun birinci maddesinde TTK’nun, 22.11.2001 tarihli ve

¹⁵⁵ Edis, s. 144.

¹⁵⁶ Furtun, s. 84.

¹⁵⁷ Edis, s. 145.

¹⁵⁸ Aybay ve Aybay, s. 371.

¹⁵⁹ Tuncer, s. 7.

¹⁶⁰ Edis, s. 145.

4721 sayılı TMK'nun ayrılmaz bir parçası olduğu belirtilmiş ve son fıkrasında mahkemenin, hakkında ticari bir hüküm bulunmayan ticari işlerde, ticari örf ve âdete, ticari örf ve adet bulunmaması halinde ise genel hükümlere göre karar vereceği hüküm altına alınmıştır. Bu iki maddeden ticaret hukukunda da kıyasın geçerli olduğu ve hâkime karar vermede esnek bir pay bırakıldığını anlamak mümkündür¹⁶¹.

TTK'nda ticaret şirketleri ile ilgili olarak, şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak koşuluyla TMK'nun tüzel kişilere ilişkin genel hükümleri ile BK'nun adi şirkete ilişkin hükümlerinin her şirket türüne uygun olduğu ölçüde ticaret şirketleri hakkında uygulanacağı 126'ncı maddede belirtilmiştir.

Kanunun 317'nci maddesinde ise komandit şirketlerde, şirket ve ortakların üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinde kolektif şirkete ait hükümlerin uygulanacağı hükmedilmiştir.

Kanunun 576'ncı maddesine göre ise sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle olan hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir.

Kıyas yoluna sıklıkla başvuru bir başka alan ise borçlar hukukudur. 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecek olan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda kıyas yoluna başvurulmasını emreden çok sayıda hüküm bulunmaktadır. Haksız fiil sorumluluğuna ilişkin hükümlerin, kıyas yoluyla sözleşmeye aykırılık hallerine de uygulanacağını hükmeden 114'üncü madde, taşınır satışına ilişkin kuralların, kıyas yoluyla taşınmaz satışında da uygulanacağını ifade eden 246'ncı madde, satılanı devir süresi bir yıldan daha uzun veya belirsiz olan taksitle satışta alıcının, satılanın devrinden önce ödemeleri yapmakla yükümlü olması halinde ön ödemeli taksitle satışa ilişkin hükümlerin kıyas yoluyla uygulanacağını belirten 273'üncü madde; sözleşmenin kurulmasından sonra üçüncü bir kişinin, kiralanan üzerinde kiracının hakkını etkileyen bir ayni hak sahibi olması durumunda, kiralananın el değiştirmesiyle ilgili hükümlerin kıyas yoluyla uygulanacağını emreden 311'inci madde; özel kanun hükümleri saklı olmak koşuluyla genel hizmet sözleşmesine ilişkin hükümlerin, kıyas yoluyla çıraklık sözleşmesine de uygulanacağını belirten 393'üncü maddelerden kıyasın borçlar hukukunda çok sıklıkla başvuru bir yol olduğu anlaşılmaktadır.

¹⁶¹ Tuncer, s. 7.

1.2.4.2. Kamu Hukukunda Kıyas

Kamu yararı ve düzenini ilgilendirmesi ve emredici hükümlerin ağır basması nedeniyle¹⁶² kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak, kamu hukukunda özel hukuktakinin aksine kıyasa ve hâkimin hukuk yaratmasına izin verilmemektedir. Kamu hukukunda hâkim kanuna sıkı sıkıya bağlı kalmak zorundadır. Bu alandaki boşluklar veya eksiklikler yasama organınca çıkarılacak kanunla doldurulmaktadır¹⁶³.

Kamu hukuku alanında kıyasın yasak olduğu önemli bir alan olan ceza hukukunda kıyas, "Kanunun belirli bir fiil ve hareketi, yine belirli bir tarzda cezalandırmakta iken, aynı derecede kötü diğer bir hareketi cezalandırmamış sayılamayacağı düşüncesi ile mevcut bir kuralı, kanunun öngörmediği bir hale uygulamayı gerektiren fikri bir faaliyettir"¹⁶⁴. Başka bir deyişle, "kanunda açıkça yazılı olmayan bir eylemi, kanunda suç olarak gösterilen bir eyleme benzeterek cezalandırma" anlamına gelmektedir¹⁶⁵.

Ceza hukukunda kıyas yasağı, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, "*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.*"

5237 sayılı TCK'nun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer verilen "*kanunun açıkça suç saymadığı*" sözü ile kıyas dolaylı olarak yasaklandığı gibi, maddenin 3'üncü fıkrasında suç ve cezaya ilişkin hükümlerde kıyas yapılamayacağı açık bir şekilde öngörülmüştür. Ayrıca kıyas yasağına ilişkin bu düzenleme "*Suçta ve cezada kanunilik*" başlığını taşıyan madde içerisinde düzenlenerek, bu hususun kanunilik ilkesinin bir parçası olduğu vurgulanmıştır¹⁶⁶.

ARTUK, kanunilik ilkesinin sonuçlarından birisi olan kıyas yasağına kanunda ayrıca yer verilmesinin lüzumsuz olduğunu, karşılaştırmalı hukukta birçok kanunun kanunilik ilkesini belirttikten sonra, kıyas yasağına ayrıca yer vermediğini, Almanya¹⁶⁷, Avusturya, İsviçre, Polonya ve Danimarka Ceza Kanunlarında kıyas

¹⁶² Tuncer, s. 8.

¹⁶³ Oktar, s. 58.

¹⁶⁴ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım**, Cilt I, 12. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997, s. 175.

¹⁶⁵ Centel, Zafer ve Çakmut, s. 53.

¹⁶⁶ Kayıhan İçel ve Süheyl Donay, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, Genel Kısım, 1. Kitap, 4. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2005, s. 86.

¹⁶⁷ Federal Almanya Ceza Kanunu'nun ikinci paragrafının başlığı (Kıyas Yasağı - Analogieverbot) iken sonradan yapılan düzenleme ile bu başlık kaldırılarak kanunilik ilkesi (Kanunsuz Ceza Olmaz - Keine Strafe Ohne Gesetz) başlığı altında birinci paragrafta düzenlenmiştir. Bu değişikliğe rağmen kanunda kıyas yasağının bulunduğu dair bir şüphe yoktur. Çünkü bu yasak kanunilik ilkesinin doğal ve zorunlu bir sonucudur (İçel ve Donay, s. 86).

yasağına ilişkin bir hüküm olmadığını, ancak Rus Ceza Kanunu ve Fransız Ceza Kanunu'nda kıyas yasağına yer verildiğini belirtmektedir. ARTUK ayrıca fıkranın ikinci cümlesini de eleştirerek kıyas yasağının ne anlama geldiğinin hatalı bir şekilde tanımlandığını, kıyas ve genişletici yorum kavramlarının aynı cümlede kullanılmasının, ceza hukukunda izin verilen genişletici yorum yönteminin kullanılmasına izin vermeme sonucunu doğurabileceğini ifade etmiştir¹⁶⁸. Fakat ceza hukukunda kıyas yasak olmakla birlikte, genişletici yorum mümkün olduğundan; TCK'nun 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında da yer alan bu hükmün, genişletici yorum yasağı değil, kıyas yasağı şeklinde anlaşılması gerekmektedir. Nitekim Fransız Ceza Kanunu'nun 114'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki "ceza kanunları dar yorumlanır" hükmünün geniş yorum yasağı değil, kıyas yasağını kapsadığı kabul edilmektedir¹⁶⁹.

Ceza hukukunda kıyasın yasak olmasının temel nedeni, kıyasın "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesine ters düşmesidir. Ayrıca Türkiye Büyük Millet Meclisi Adalet Komisyonu'nca kabul edilen madde gerekçelerinde ceza hukukunda kıyas yasağını düzenleyen 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının gerekçesi olarak, ceza kanunlarının bireye güvence sağlama işlevinin bir gereğini daha yerine getirmek olduğu ve bu güvencenin tam olarak uygulanabilmesi için de kıyasa yol açacak şekilde geniş yoruma da başvurulamayacağı belirtilmiştir¹⁷⁰. Ancak, yine aynı gerekçede ceza hukukunda genişletici yorumun tümüyle yasaklanmadığı, sadece bu yorum biçiminin kıyasa yol açacak şekilde uygulanmasının önüne geçilmek istendiği belirtilmiştir.

İÇEL ve DONAY, sonradan koşulların değişmesi neticesinde doğan kanun boşluklarının, kanun koyucunun iradesine kanun hükümlerinin uygulanması sırasındaki koşullara göre anlam verilmesi suretiyle doldurulmasının ceza hukukunda mümkün olduğunu belirtmektedirler. Çünkü boşlukların bu yolla doldurulması kıyas değil, amaçsal yorumla kanunun esas fikrinin ortaya çıkarılmasıdır¹⁷¹.

Ceza hukuku yazınında kıyasın failin lehine olması durumunda mümkün olabileceği yönünde bazı görüşler mevcuttur¹⁷². Bu görüşü savunanlar, kanunilik

¹⁶⁸ Mehmet Emin Artuk, "Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Temel İlkeleri", **Hukuk ve Adalet Dergisi**, Sayı:5, 2005, s. 15.

¹⁶⁹ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 116.

¹⁷⁰ TBMM Adalet Komisyonunca kabul edilen TCK madde gerekçeleri www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/maddegerekce.doc, (30.05.2012).

¹⁷¹ İçel ve Donay, s. 85.

¹⁷² Bkz. İçel ve Donay, s. 88. Yazarlar, hukuk kurallarının failin aleyhine olabilecek şekilde uygulanmasının kanunilik ilkesi ile bağdaşmayacağını, buna karşılık olanak varsa kuralların failin lehine

ilkesinin failin aleyhine kıyas yapılmasını yasakladığını, failin lehine kıyas yapılmasının ceza kanunlarının güvence işlemine aykırılık oluşturmadığını ileri sürmektedirler¹⁷³.

Karşıt görüşe göre ise, kıyas yasağı ilkesi failin hem lehine hem de aleyhine olan her iki durumda da geçerli olan bir ilkedir¹⁷⁴. Bu görüşü savunan yazarlara göre, kıyas yasağının kanunda açıkça ifade edilmiş olması, lehte ya da aleyhte olmasına bağlı olmaksızın kıyas yapılmasını engellemektedir¹⁷⁵.

1937 Paris Uluslararası Ceza Hukuku Kongresi'nde kıyas hakkında şu kararlara varılmıştır¹⁷⁶:

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi birey hakları için zaruri bir güvencedir. Ceza kanunlarının yorumunda kıyas reddedilmelidir. Suçları tanımlayan ceza kanunlarının, onları sosyal zaruretlere içtihaden uydurulabilmesini kolaylaştıracak derecede genel deyimlerle göstermesi temenni edilir. Kıyas yasağı fiilleri suç sayan, ceza veren veya cezayı arttıran sorunlara ilişkin hükümler içindir.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus ceza hukukunun bir yaptırımı olan güvenlik tedbirleri hakkında da kıyas yasağının geçerli olduğudur. IV. Uluslararası Ceza Hukuku Kongresi'nde kanunilik ilkesinin güvenlik tedbirlerini de kapsadığı belirtildiği gibi, 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinde "ceza tedbirleri" veya "ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri"nden bahsedilerek tedbirler kanunilik ilkesinin kapsamına dâhil edilmiştir. Her ne kadar 5237 sayılı TCK'nun kıyas yasağını düzenleyen ikinci maddesinde güvenlik tedbirlerine yer verilmemiş olursa da, aynı maddenin kanunilik ilkesini öngören birinci fıkrasında güvenlik tedbirlerinden de söz edilmesi nedeniyle, bu yaptırım türü de kıyas yasağı kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak, ceza kanunlarında bulunan medeni hukuk terimleri bakımından, kıyas yapılması mümkündür¹⁷⁷.

Kıyas konusuna vergi hukuku açısından baktığımızda ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bu yola başvurma mümkün olmadığı görülmektedir. Bunun temel nedeni Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü

uygulanmasının kanunilik ilkesine karşı olmadığını belirterek, bu ilkenin bir sonucu olan kıyas yasağının da, failin lehine uygulamalara engel olamayacağını savunmaktadırlar.

¹⁷³ Centel, Zafer ve Çakmut, s. 55.

¹⁷⁴ Bkz. Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt I, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1991, s.129. Yazar, kanun koyucunun failin lehine bir durum istemesi halinde kanunda buna yönelik açıkça düzenleme yapabileceğini bu nedenle failin lehine kıyasın yapılamayacağını ifade etmiştir. Bkz. Centel, Zafer ve Çakmut, s. 95. Yazarlar, kıyasın kurum olarak yasaklandığı bir hukuk sisteminde, lehte ya da aleyhte olmasına bakılmaksızın, kıyasın kabul edilmemesi gerektiğini savunmaktadırlar.

¹⁷⁵ Centel, Zafer ve Çakmut, s. 54.

¹⁷⁶ Faruk Erem, Ahmet Danişman ve Mehmet Emin Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s. 111.

¹⁷⁷ İçel ve Donay, ss. 87,89.

fıkrasında düzenlenen “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır*” ifadesiyle anımlanan vergilerin kanuniliği ilkesidir. Oysa kıyas yoluyla yeni bir kural yaratılmaktadır. Örneğin Emlak Vergisi Kanunu’na göre vergi konuları bina, arazi ve arsalardır. 4721 sayılı TMK’nun 704’üncü maddesine göre, tapu siciline kaydedilen haklar da taşınmaz mülkiyetinin konusuna girmektedir. Bu maddeden yola çıkarak bunlar üzerinden de emlak vergisi almak kıyas yoluyla emlak vergisinin konusunun genişletilmesi anlamına gelecektir¹⁷⁸. Benzer şekilde motorlu taşıtlar vergisinin konusuna giren motorlu taşıtlar, cinslerine göre ayrılmış üç tarife üzerinden vergilendirilmektedirler. Traktör ve benzeri zirai motorlu araçların bu tarifelerde yer almamalarına rağmen motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmaları halinde kıyas yasağı ilkesinin ihlali söz konusu olacaktır. Zira verginin konusuna girecek hususları belirleme yetkisi yalnız yasama organına aittir¹⁷⁹. Bu nedenle, vergi idaresi ve yargısının, vergide eşitlik, adalet gibi gerekçelerle kıyas yoluna başvurmaları olanaksızdır. Danıştay’ın bir kararında da kanuni hükmün uygulanmasını gerektiren durumlarda eşitliğin zedelendiği yolundaki savın dinlenemeyeceği ifade edilmiştir. Başka bir deyişle vergilerin kanuniliği ilkesi, dolayısıyla kıyas yasağı ilkesi eşitlikten önce uygulanacaktır¹⁸⁰. Ayrıca kıyas yasağının varlığı eşitliğin sağlanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu yasak kapsamında ifade edilen, eşitlik ilkesine aykırı bir düzenlemenin kıyas yoluyla değil, kanun yoluyla düzeltilmesi gerektiğidir.

GVK’nun 23’üncü maddesinin 6’ncı fıkrasında “...*apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan...yerlerde...*” çalıştırılmakta olan kapıcıların ücretleri vergiden muaf tutulmuştur. Böylece ikametgâh olarak kullanılan apartmanlarda çalışan kapıcıların ücretleri vergiden muaf olduğu halde, işhanı gibi ticari işyerlerinde çalıştırılan kapıcıların ücretleri vergiye tabi tutulmaktadır. Bu iki çeşit kapıcının görevleri tamamen aynı olmasa da, bu denli büyük bir ayrımı gerektirecek ölçüde bir farklılık da söz konusu değildir. Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan bir inceleme sonucunda eşitlik ilkesine aykırı olan bu düzenlemenin Anayasa Mahkemesi’nin kanun koyucunun yerine geçerek eşitlik ilkesine uygun şekilde kanun kapsamının genişletilmesi söz konusu olamayacaktır. Burada sosyal amaçla dar kapsamlı muafiyet ve istisna hükümlerinden yararlananların mağdur olmamaları için yapılması gereken, Anayasa Mahkemesi’nin eşitsizliği kararının gerekçesinde göstermesi, buna karşılık iptal kararı vermemesi; yasama organının da Anayasa Mahkemesi’nin

¹⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29.

¹⁷⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 52.

¹⁸⁰ Danıştay Dava Daireleri Kurulu’nun 17.04.1970 tarih ve 126/291 sayılı kararı (Güneş, s. 132).

karar gerekçesi doğrultusunda eşitsizliği yasama süreci içerisinde gidermesi gerekmektedir¹⁸¹. Vergilerin kanuniliği ilkesinin, özellikle de bu ilkenin sonucu olan kıyas yasağı ilkesinin, eşitlik ilkesi üzerinde ne denli etkili ve bağlayıcı olduğu bu örnekten de anlaşılabilmektedir¹⁸².

Kıyas yolunun vergi hukukunda uygulanması durumunda kanundaki düzenlemeden ne kadar farklı sonuçlara varılabileceğini bir örnekle açıklamak yerinde olacaktır¹⁸³:

193 sayılı GVK'nun 37'nci maddesinin 7'nci fıkrasında ticari kazanç elde eden kolektif şirket ortaklarının kazançlarının ticari kazanç olarak vergilendirileceği, yine aynı kanunun 52'nci maddesinde ise kolektif şirketlerin zirai faaliyetle uğraşsalar bile çiftçi sayılmayacakları, zirai faaliyetle uğraşan kolektif şirket ortaklarının kazançlarının da zirai kazanç olarak değil ticari kazanç olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu iki kanun hükmünden yola çıkılarak kıyas yoluyla bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen ancak kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanması sonucunda, serbest meslek erbabının kolektif şirketten aldığı payın da ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekecektir. Oysa kanun koyucu GVK'nun 66'ncı maddesinde zirai ve ticari faaliyette bulunan kolektif şirket ortaklarının vergilendirilmesinin aksine serbest meslek erbaplarının kolektif şirket şeklinde faaliyette bulunsalar bile elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceğini düzenlemiştir. Görüldüğü üzere kıyas yolu ile varılan bu sonuç kanun koyucunun ortaya koyduğu iradedden tamamen farklıdır.

Ceza hukuku ile vergi hukukunun bir bileşimi olan vergi ceza hukukunda da, kanunilik ilkesinin geçerli olması nedeniyle kıyas yasağı söz konusudur. Buna göre kanunda açıkça yazılı olmayan bir fiilin, kanunda suç olarak gösterilen bir fiile benzetilerek cezalandırılması söz konusu olamayacağı gibi "ceza gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı" yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin vergi cezaları için de geçerli olması nedeniyle, ceza gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan yani suçun işlendiğine dair hukuken geçerli bir tespit olmadan varsayım ya da kıyas yoluyla ceza kesilemeyeceğini söylemek

¹⁸¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 42 - 43.

¹⁸² Güneş, s. 132.

¹⁸³ Muharrem Özdemir, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Yorum", Aralık 2005, http://www.alomaliye.com/aralik_05/muharrem_ozdemir_kiyas.htm, (15.02.2012).

mümkündür¹⁸⁴. Danıştay'ın da vermiş olduğu kararlarda¹⁸⁵ bu hususu vurgulayarak kıyas yasağına titizlikle uyduğu görülmektedir.

İdare hukuku alanında da bireylere kıyas yoluyla yükümlülük getirilmesi söz konusu olamamaktadır. Danıştay, kıyas konusunda çekingen davranarak bireylere yükümlülük getirilmeyen alanlarda bile kıyasa pek fazla başvurmamaktadır¹⁸⁶.

Özel hukukta, kamu hukukunda ve çeşitli ülkelerin vergi hukuku sistemlerinde kullanımı yukarıda özetlenen kıyas yoluna vergi hukukunda başvurulmamaktadır. Başka bir deyişle vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi geçerlidir. Bu anlamda çalışmanın ikinci bölümünde kıyas yasağı ilkesinin yanı sıra vergi yargısına hakim olan diğer ilkeler ve kıyas ile sınırının belirlenmesi son derece önemli olduğundan yorum konusu incelenecektir.

1.3. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNDE KIYAS TARTIŞMALARI

Vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulup başvurulamayacağı uzun zamandır tartışılan bir konudur. Bu tartışmada genel kabul gören görüş vergi hukukunda geçerli olan vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kıyas yoluna başvurulamayacağıdır.

Bu görüşün temelinde vergilendirme yetkisinin kullanılmasının temel hak ve özgürlüklere bir müdahale niteliğinde olduğu ve vergi hukukunun temel hakları kısıtlayıcı nitelikte bir hukuk dalı olduğu, anayasa uyarınca bu tür bir müdahalenin ancak kanunlarla yapılabileceği düşüncesi yer almaktadır¹⁸⁷.

Vergi hukukunda kıyas yoluna başvurma mümkün olduğunu savunan karşıt görüşe göre ise, kıyasın temelinde eşit olana eşit işlem yapılmasını ifade eden anayasal eşitlik ilkesi bulunduğundan kıyas yoluyla hukuk sisteminde adalet sağlanması mümkün hale gelecektir. Bu nedenle vergi hukukunda hem yükümlü lehine, hem de yükümlü aleyhine kıyas mümkün olmalıdır. Kıyas yasağının geçerli olduğu ceza hukuku ile vergi hukuku alanında fark olduğunu savunan karşıt görüş taraftarları, bu iki hukuk dalının dayandığı temel düşüncenin farklı olduğunu

¹⁸⁴ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 22.03.2000 tarih, E:1999/1151, K: 2000/1073 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

¹⁸⁵ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 16.10.2000 tarih, E:1999/3530, K: 2000/4076; Danıştay 4. Dairesinin 27.11.2000 tarih, E:1999/4385, K: 2000/4903; Danıştay 3. Dairesinin 07.10.1987 tarih, E:1986/3762, K: 1987/2195; Danıştay 3. Dairesinin 10.06.1999 tarih, E:1999/1497, K: 1999/2415; Danıştay 9. Dairesinin 31.10.2000 tarih, E:1999/936, K: 2000/3124; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 29.11.2002 tarih, E: 2002/369, K: 2002/419 sayılı kararları, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

¹⁸⁶ Gözübüyük, Hukuka Giriş, s. 78.

¹⁸⁷ Furtun, s. 173.

vurgulamaktadırlar. Buna göre ceza hukukunda amaç cezai olay tiplerinden kişileri caydırmak, vergi hukukunda ise vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde ortaya çıkan ekonomik değerden devletin gelir elde etmesini sağlayarak kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktır. Bu nedenle kıyas ceza hukukunda yasak olduğu gerekçesiyle vergi hukukunda da yasaklanmamalıdır¹⁸⁸.

Ülkeler itibariyle de kıyas konusunda çeşitli tartışmalar yapılmakta ve ülke vergi hukuku sistemleri içinde bu konuda farklı uygulamalar var olabilmektedir. Çalışmanın bu kısmında bazı ülkeler itibariyle kıyas konusu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

1.3.1. Alman Vergi Hukuku

Alman vergi hukukçusu TIPKE'ye göre kıyas; hukuk kuralından çıkarılması gereken ilkelerin kanunda düzenlenen olaya benzer, yani onlara karar nedeni için önemli olan kısımlarda yapısal benzerlik arz eden olaylara genişletici uygulanışdır¹⁸⁹.

Alman vergi hukukunda bugün hakim görüş, vergi mükellefiyetinin ileri götürülmediği yani vergi yükünün arttırılmadığı bir kıyasa izin verilmesi yönündedir¹⁹⁰. Alman Anayasa Mahkemesi çeşitli içtihatlarında kıyasın kabul edilebilir olması için gerekli olan koşulları ortaya koymuştur. Yüksek mahkemeye göre kıyas uygulaması Alman Anayasası'nda yer alan kanunların üstünlüğü ilkesi korunarak yapılabilecektir. Kıyas uygulamasında kanun lafzının ötesine geçilmesi söz konusu olmaktadır. Kıyas lafzı değil amacı esas almaktadır. Kıyas uygulamasında hâkimin, kanun koyucunun iradesini göz ardı ederek bunun yerine menfaatlere ilişkin kendi şahsi yargı ve kanaatlerini geçirmesine izin verilmemektedir. Bu açıdan kıyas hâkime mutlak bir iktidar sağlamamaktadır. Kıyas yoluna başvurulurken kanunun değerlendirmeleri mutlaka göz önünde bulundurularak varılan hüküm anayasal düzenin gerekleri ile desteklenmelidir¹⁹¹.

Alman Anayasa Mahkemesi yargı organlarının tüm hukuk dallarında kıyas yönteminden yararlanabileceklerini, bunun aynı zamanda bir anayasal yetki ve görev olduğunu belirtmiştir. Ancak mahkeme bu süreçte ilgili hukuk dalının özelliklerinin de mutlaka göz önüne alınması gerektiğini vurgulamıştır. Alman

¹⁸⁸ Furtun, ss. 173 - 174.

¹⁸⁹ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 159.

¹⁹⁰ Güneş, s. 166.

¹⁹¹ Furtun, s. 85.

Anayasa Mahkemesi vergi hukukuna yönelik olarak ise, vergilerin esaslı unsurlarının ancak ve ancak yasama organı tarafından düzenlenebileceğini idare ve yürütme organının bu konuda yetki sahibi olmadıklarını belirtmiştir¹⁹². Anayasa Mahkemesi'nin 30.01.1985 tarihli kararında yer alan yargı erkinin kıyas yoluyla vergi unsuru koyamayacağı veya ağırlaştıramayacağı, vergi hukukunun kanun koyucunun iradesinde hayat bulacağı ifadesi ile kıyas yasağını kabul ettiği anlaşılmaktadır¹⁹³. Alman Anayasa Mahkemesi'nin 24.01.1962 tarihli bir kararına göre de temel hukuk ilkelerinin geliştirilmesi vergi hukuku alanında hâkimlerin görevlerinden bir tanesidir. Ancak hukuk devleti anlayışının anayasal bir ilke olarak kabul edildiği bir yerde vergiyi doğuran olayın yargı tarafından yeniden oluşturulması ya da genişletilmesinin sakıncaları söz konusudur. Çünkü vergi hukukunun temelinde yatan düşünce, kanun koyucunun ana çizgileri ile tanımlanmış olguların vergilendirilebilir olma özelliği hakkında verdiği karara dayanması nedeniyle bunların kanun koyucunun yaptırımıyla yaşamasıdır¹⁹⁴.

Yükümlü aleyhine kıyas yapılabileceği noktasında görüş birliği içinde olmayan Alman vergi yazınında yükümlü lehine kıyas yapıp yapılamayacağı konusu da tartışmalıdır. Yükümlü lehine kıyası kabul eden Alman Federal Mali Mahkemesi (BFH) yükümlü aleyhine yapılan kıyası ise reddetmektedir. Örneğin, Alman Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan yedi gelir unsurundan hiçbirisi içerisine dâhil edilemeyen vadeli döviz işlemi neticesinde elde edilen kazancın kıyas yoluyla vergilendirilemeyeceği yönündeki kararında, BFH plana aykırı kanun boşluklarının kıyas yoluyla doldurulamayacağı, bu nedenle ticari sayılamayacak olan vadeli döviz işleminin vergilendirilemeyeceğini karara bağlamıştır¹⁹⁵. BFH yine bir kararında kanun koyucu iradesini açıkça ifade etmişse, vergi mahkemelerinin kanun koyucunun tercih özgürlüğüne müdahale edemeyeceği, müdahale etmesi durumunda ise yargı erkinin sınırlarını aşarak kanun koyucunun yerine geçmiş olacağını belirtmiştir¹⁹⁶.

Alman doktrininde kıyas konusunda yapılan tartışmalar neticesinde vergilerin kanuniliği ilkesi ve demokrasi ilkesi, hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ve yükümlünün güveninin korunması gereğine bağlı olarak vergi hukukunda kıyas yoluyla hukuk yaratılamayacağı ifade edilmektedir. TIPKE'nin öncülük ettiği karşıt görüş ise kıyasın kanunla bağdaşan bir yöntem olması nedeniyle kanunilik

¹⁹² Furtun, ss. 174 - 175.

¹⁹³ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 165.

¹⁹⁴ Güneş, s. 165.

¹⁹⁵ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 61.

¹⁹⁶ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 164.

ilkesinden hareketle kıyasın yasaklanamayacağını, kıyas yoluyla hukuki düzenlemenin anlamlı ve tutarlı bir bütün haline getirildiği için hukuki güvenlik ve güvenin korunması ilkelerine de aykırılık meydana gelmeyeceğini savunmaktadır¹⁹⁷. Hatta bu yöntemin hukuk yaratarak kanun boşluklarının doldurulmasına nazaran kanunla daha sıkı bir bağlantı içerisinde olması nedeniyle tercih edilmesi gerektiğini savunan kıyas taraftarlarına göre, vergi hukuku ceza hukukundan farklı amaçlara yöneldiğinden vergi hukukunda kıyas mümkündür. Vergi hukuku özü itibarıyla kıyasa elverişli bir hukuk dalıdır¹⁹⁸. TIPKE'ye göre kıyas ile boşluk doldurma demokrasi ilkesine uygundur. Kıyas, kanuna tabi olan ilkelerin tutarlı bir şekilde düşünülerek geliştirilmesi ile eşitlik ilkesine hizmet ettiğinden vergi adaleti sağlanabilecektir¹⁹⁹. Kanunlar sadece metinden ibaret olmadığından, kanundan yorum yoluyla çıkarılacak olan anlam ve amacın da kanunun metni kadar esaslı bir unsur ve ayrılmaz bir parçasıdır. Bu anlam ve amaçtan hareketle hukuk kuralının kıyas yoluyla benzer diğer olaylara uygulanması anayasal eşitlik ilkesinin gereğidir. Eşitlik adaletin gereğidir. Hukuk adaletine yönelen kurallar bütünüdür. Vergi hukukunda da temel amaç vergilendirmede adaletin sağlanmasıdır²⁰⁰.

1.3.2. İtalyan Vergi Hukuku

İtalya, İspanya, Portekiz, Arjantin, Brezilya ve Meksika hukukları arasında benzerlikler mevcuttur. Vergi hukuku için de geçerli olan bu benzerlikler İspanyol – Portekiz - Latin Amerikan vergi hukuku günlerinde vergi kanunu model taslağında da dile getirilmiştir. Bu modelin 6'ncı maddesinde kıyasın kanun boşluklarının doldurulmasında olağan bir yol olduğu; ancak kıyas yoluyla ne vergi, ne de vergi muafiyet ve istisnaları yaratılamayacağı belirtilmiştir²⁰¹.

Kıyas yasağının temelini oluşturan vergilerin kanuniliği ilkesinin temel dayanağını İtalyan Anayasası'nın 23'üncü maddesi oluşturmaktadır. Anayasa'nın bu madde hükmüne göre kanuna dayanmadıkça, hiç kimseye şahsi bir hizmet veya mali bir yüküm yükletilememektedir²⁰².

Kıyas yasağının geçerli olduğu İtalyan hukukunda kıyas yargı tarafından da sıklıkla reddedilmektedir. Kıyas yasağının kabulünde vergi hukukunun vatandaşların

¹⁹⁷ Furtun, s. 170.

¹⁹⁸ Furtun, s. 165.

¹⁹⁹ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 164.

²⁰⁰ Furtun, s. 166.

²⁰¹ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 163.

²⁰² Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 86.

haklarına müdahale eden bir hukuk dalı olduğu anlayışı etken olmaktadır. Ancak uygulamada kıyasa başvurulmuş hallerde bu durumun genişletici yorum olarak kabul edildiği görülmektedir²⁰³.

1.3.3. İngiliz Vergi Hukuku

İngiltere’de yazılı bir anayasa olmamasına rağmen, anayasal ilke ve gelenekler tüm dünyaya bu ülkeden yayılmıştır²⁰⁴. İngiliz hukukunda kökeni tam olarak bilinmeyen ancak anayasa tarihi içerisinde çok eskiye dayandığı bilinen “parlamentonun onayı bulunmadan, yani yasadışı (kanunsuz) hiçbir vergi konulamayacağı” hakkında temel bir ilke bulunmaktadır²⁰⁵.

Bu nedenle İngiliz vergi hukukunda kıyasa yer verilmemektedir. Bir vergi ancak kanunda öngörüldüğünde söz konusu olabilecektir. Bu nedenle uygulamada ne vergi koyucu, ne vergi ağırlaştırıcı ne de muafiyet ve istisna sağlayıcı kıyas yapılması mümkün değildir. Ancak Lordlar Kamarası’nın bir kararında iki olası yorumdan dar ve vergi mükellefini koruyanına öncelik vermesinden yola çıkılarak kıyas yoluna başvurulması durumunda en azından bunun mükellefin aleyhine olmaması gerektiği ortaya çıkmaktadır²⁰⁶.

²⁰³ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 163.

²⁰⁴ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 78.

²⁰⁵ Güneş, s. 34.

²⁰⁶ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 162.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISINA HAKİM OLAN İLKELER VE YORUM

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLU OLARAK VERGİ YARGISI

Vergi mevzuatının basit ve mükellefler tarafından kolay anlaşılır olması bir vergi sisteminin başarısındaki en önemli faktörlerden bir tanesidir. Vergi mevzuatının herkes tarafından kolayca anlaşılır olması, mükelleflerin karşılaşacakları işlemler konusunda tereddüt yaşamamalarını sağlayacaktır²⁰⁷. Aksi durumda, mükelleflerin anlaşılması güç ve belirsiz vergi kanunları karşısında yaşayacakları sorun ve uyuşmazlıklar artacaktır.

Vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yolların yanı sıra yargısal çözüm yolları da mevcuttur. Yargısal çözüm yollarında, barışçıl nitelikteki idari çözümlerin aksine davacı ve davalı arasındaki çekişme yargı organının işlemi ile karara bağlanarak kesin olarak ortadan kalkmaktadır. Uyuşmazlığın yargı yolu ile çözümünde, uyuşmazlığın ortadan kalkmasının yanı sıra idarenin yargısal denetimi gerçekleştirilerek hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde kanunlara uygunluk sağlanıp, subjektif işlemler açısından vergilerin kanuniliği esası gerçekleştirilmektedir. Vergi yargısı bu asli işlevinin yanı sıra içtihat yaratma ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesine de katkıda bulunmaktadır²⁰⁸.

Vergi yargısı, devletin vergilendirme işlemleri nedeniyle idare ve yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme işlemlerini bir düzene sokan hukuk kurallarını uygulamak suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyetidir²⁰⁹. Vergisel uyuşmazlıkların, adil bir şekilde çözüme kavuşturulması vergi yargısının asli görevini oluşturmaktadır. O halde, vergi adaletinin sağlanmasında en önemli şartlardan bir tanesi de iyi organize edilmiş bir vergi yargısıdır²¹⁰.

Vergi yargısı kavramının ortaya çıkmasında vergi uyuşmazlıklarının miktar olarak artışının önemli bir rolü bulunmaktadır. Devletin ortaya çıkması ile birlikte vergi kurumları da oluşmaya başlamıştır. Tarihsel süreç gözlemlendiğinde hükümdarın elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisini sınırsız bir şekilde kullanmasına karşı toplumsal hareketler yaşanmaya başladığı görülmektedir. Hükümdarların

²⁰⁷ Ayşe Günay, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2000, s. 21.

²⁰⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 185.

²⁰⁹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2012 (Vergi Yargısı), s. 1.

²¹⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 2.

vergilendirme konusunda keyfi hareket ederek, belli kesimleri kayırarak diğer kesimler üzerindeki vergi yükünün artmasına sebep olması sonucunda vergi uyuşmazlıkları toplumsal bir hal almaya başlamıştır. Bu durumda halkın hükümdara karşı başvuracağı herhangi bir yargı mercii olmaması, yerel ayaklanmaların başlamasına neden olmuştur. Nitekim 1215 yılında imzalanan Magna Carta bu uyuşmazlığın bir neticesidir²¹¹.

Görüldüğü gibi geçmişten günümüze bireylerin mali açıdan önemli bir yük niteliğinde olan vergiyi gönüllü olarak ödemek istememeleri; vergilerin en üstün otorite olan devletin hâkimiyetine dayanarak zorunlu olarak alınması sonucunu doğurmaktadır. İdarenin egemenliğini kullandığı durumlarda vergi idaresi hazineci bir yaklaşımla hareket ederek hukuki sınırları aşan vergilendirme işlemleri yapabilmektedir. Bu noktada vergilendirme ilişkisinin iki tarafı için en önemli güvence niteliğini taşıyan yargısal denetim devreye girmektedir²¹².

Vergi yargısı mali yargının bir kolunu oluşturmaktadır. Mali hukuk kavramına paralel olarak mali yargı kavramı kamu gelirlerinin yanı sıra kamu giderlerinde de hukuka uygunluk denetimini içermektedir. Vergi yargısı ise kamu alacaklarının denetimi ile görevli bir organdır²¹³.

Doktrinde vergi yargısının yargı kolları içerisindeki konumuna ilişkin çeşitli görüşler bulunmaktadır. Burada çalışmanın konusu itibarıyla bu tartışmalara girmeden ülkemizde vergi yargısının idari yargı içerisinde yer aldığını belirtmek yeterli olacaktır.

2.2. VERGİ YARGISINA HAKİM OLAN İLKELER

Vergi yargılama süreci idari yargıda düzenlenmesi nedeniyle, temelde idari yargıya ilişkin ilkeler bu alanda da geçerlidir. Ancak vergi yargısının kendine özgü özellikleri olması nedeniyle, bazı kendine özgü ilkeleri olduğu da görülmektedir²¹⁴. Bu bölümde bu ilkelerden re'sen araştırma ilkesi, yazılılık ilkesi, delil serbestisi ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi, hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesi ve kıyas yasağı ilkesi incelenecektir.

²¹¹ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 23.

²¹² Şener Özkan, **Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005, s. 16.

²¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 185.

²¹⁴ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 123.

2.2.1. Re'sen Araştırma İlkesi

Yargı aşamasında davayla ilgili delillerin toplanmasında başlıca iki ilke mevcuttur. Bunlar taraflarca hazırlama ve re'sen araştırma ilkeleridir. Taraflarca hazırlama ilkesine göre, davanın dayanağını oluşturan deliller taraflarca sunulurken, re'sen araştırma ilkesinde mahkeme, tarafların sunmuş oldukları delillere bağlı kalmayıp, kendiliğinden araştırma yapabilmektedir²¹⁵.

Vergi davalarında hâkim, uyuşmazlığın çözümünde tarafların getirdikleri bilgi ve belgelere bağlı değildir. Davaya konu eylem ya da işlemin hukuka uygunluğunu, tarafların getirdikleri bilgi ve belgelerle yetinmeyip, bizzat kendisi de araştırabilmektedir. Hâkimin bu yetkisine re'sen araştırma yetkisi denilmektedir²¹⁶.

Vergi yargısında bu ilkenin gerekliliği, kamu hukuku dalı olması ve kamu düzeninin korunmasını amaçladığı göz önüne alındığında kendiliğinden ortaya çıkmaktadır²¹⁷. Zaten amacının maddi gerçeğe ulaşmak olduğu bir yargılamada, hâkimin re'sen araştırma yetkisine sahip olması kaçınılmazdır²¹⁸.

Danıştay, 3. Dairesi 21.11.1990 tarihli bir kararında re'sen araştırma ilkesinin içerik ve kapsamını;

“...idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler”

demek suretiyle belirlemiştir²¹⁹.

İlkenin hukuksal dayanağı 2577 sayılı İYUK'nun 20'nci maddesidir. Maddenin 1'inci fıkrasında Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ilişkin her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaptıkları ve mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Her ne kadar maddede yalnızca Danıştay, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinden söz edilmekte ise de, Bölge İdare Mahkemelerinin de re'sen

²¹⁵ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 123.

²¹⁶ Mehmet Batun, “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 206, 2010, s. 259.

²¹⁷ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 123.

²¹⁸ Çağdaş Evrim Ergün, “Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi”, **AÜHFD**, Cilt:55, Sayı:2, 2006, s. 72.

²¹⁹ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 21.11.1990 tarih, E:1990/2057, K:1990/3199 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

araştırma ilkesi ile bağılılığı söz konusudur²²⁰. Bölge İdare Mahkemesinin re’sen araştırma yetkisine sahip olmasının gerekçesi, mahkemenin dosyanın incelenmesi sırasında dava ile ilgili her türlü bilgi ve belgeleri, hem davanın taraflarından hem de ilgili yerlerden sorma ve getirtme yetkisine sahip olmasıdır²²¹.

Vergi yargılamasında re’sen araştırma ilkesinin geçerli oluşunun bir diğer hukuksal dayanağı ise VUK’nun 3’üncü maddesinin B bendidir. Buna göre, *“vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”*. Her ne kadar VUK’nun 3’üncü maddesi esas itibarıyla vergilendirme işlemine ilişkin olsa da, dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu denetleyen vergi hâkiminin maddi olayı saptaması, bunun için de re’sen araştırma yapması gerekmektedir. Hem öğretide hem de Danıştay kararlarında VUK madde 3’ün vergi hâkiminin re’sen araştırma yetki ve görevinin hukuki dayanaklarından bir tanesi olarak kabul edildiği görülmektedir²²². Bu ilkeye “ekonomik yaklaşım” adı verilmekte ve bu ilke, vergi idaresinin yanı sıra vergi yargısına da hitap etmektedir²²³.

2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 49’uncu maddesinde belirtilen *“İncelenmekte olan işler hakkında lüzum görülen her türlü evrak getirilebileceği ve bilgi istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir”* ifadesi ile de Danıştay’ın re’sen araştırma yetkisine sahip olduğu belirtilmektedir.

Re’sen araştırma yetkisi; vergi mahkemelerinde yargılamanın kurul halinde yapılması halinde mahkeme başkanları tarafından, tek hâkimle yapılması halinde ise tek hâkim tarafından kullanılmaktadır²²⁴.

Kural olarak kendiliğinden inceleme yetkisine ilk derece mahkemeleri sahiptir. Bu nedenle Danıştay temyiz organı olarak incelediği davalarda kendiliğinden inceleme yetkisini haiz değildir. Temyiz organı olarak Danıştay, ilk derece yargı yerince yapılan incelemeleri yeterli bulmaması halinde kararı bozarak, inceleme yapıldıktan sonra yeniden karar verilmek üzere dosyayı ilk derece

²²⁰ Ergün, s. 73.

²²¹ Ş. Özkan, s. 30.

²²² Ergün, s. 70.

²²³ Safiye Yılmaz, “Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesi ile İdarenin Yerine Geçerek İşlem Tesisi Yasağı ve Arasındaki İlişki”, **Adalet Dergisi**, Sayı:35, 2009, s. 150.

²²⁴ Ş. Özkan, s. 30.

mahkemesine göndermektedir²²⁵. Çünkü temyiz mercii olarak bakmış olduğu davalarda, re'sen araştırma yetkisini haiz olması temyiz kurumunun hukuki niteliğiyle uyuşmamaktadır. Temyiz mercii, ancak ilk derece yargı yerinin tespit ettiği maddi olay üzerinden hukuki nitelendirme ve değerlendirme yaparak, ulaşılan hukuki çözümün yerinde olup olmadığına karar verecektir. Bu nedenle, temyiz mercii olarak Danıştay'ın, önüne gelen davada, maddi olayın ne olduğuyla ilgili yeterli bilgi edinemediği, bu konuda noksanlar gördüğü hallerde kararı bozarak, yeniden araştırma ve inceleme yapmak üzere ilk derece mahkemesine göndermesi gerekmektedir. Ancak Danıştay'ın uygulamada yargılama sürecinin uzamaması ve yargılama giderlerinin artmaması amacıyla pek çok temyiz dosyasında re'sen araştırma yetkisini kullanmak suretiyle ara karar verdiği görülmektedir²²⁶.

Vergi yargısı hâkimi, re'sen araştırma yetkisini davanın açılmasından itibaren dava sonuçlanıncaya kadar yargılamanın her aşamasında kullanabilecektir²²⁷. Başka bir deyişle dava açılması bakımından etkili olmayan bu ilke, dava açıldıktan sonraki aşamalarda uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle hâkimin dava açılmadan önceki aşamada re'sen araştırma ilkesine dayanarak kendiliğinden harekete geçmesi söz konusu olamamaktadır²²⁸.

Re'sen araştırma ilkesi hâkime sınırsız bir yetki tanımamaktadır. Nitekim İYUK'nun 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca mahkemeler tarafından istenen bilgi ve belgeler; devletin güvenliğine veya devletin yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleri ile birlikte yabancı devletlere ilişkin ise Başbakan veya ilgili bakanın, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermemeleri söz konusu olabilmektedir. Bu durumda verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilememektedir.

Re'sen araştırma ilkesinin bir diğer sınırı ise, "idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği" ilkesidir. Bu durum aynı zamanda yerindelik denetiminin de yapılamayacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, vergi hâkiminin re'sen araştırma yaparken, yerindelik denetimi yapacak şekilde hareket etmemesi gerekmektedir²²⁹.

Re'sen araştırma ilkesi kapsamında idari yargı ile vergi yargısı arasında bir takım farklılıklar söz konusudur. İdari yargıda delillerin çoğu güçlü taraf olan davalı

²²⁵ Ömür Külahlı, "Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti - 1", **Yaklaşım**, Sayı:211, 2010, s. 100.

²²⁶ Yılmaz, s. 151.

²²⁷ Ergün, s. 76.

²²⁸ Ş. Özkan, s. 19.

²²⁹ Külahlı, s. 100.

idarenin elinde bulunmaktadır. Gerçeğin ortaya çıkartılması için idarenin elinde bulunan dosya ve delillerin mahkemeye sunulması gerekmektedir. Yani idari yargıda deliller güçsüz taraf olan davacı yerine idareden istenmektedir. Bu durum re'sen araştırma ilkesinin amacını da ortaya koymaktadır²³⁰.

İdari yargıdan farklı olarak, vergi yargılamasında davacı tarafın elinde de davacının vergi kanunları ve TTK kapsamında tutmakla ve saklamakla yükümlü olduğu defterler ve üçüncü kişilerle imzaladıkları sözleşmeler gibi yargılama konusuna ilişkin çok sayıda bilgi ve belge bulunmaktadır. Dolayısıyla bunların isteneceği taraf da davacı olacaktır²³¹.

Re'sen araştırma ilkesi kapsamında hâkimin, davanın tarafları dışındaki diğer ilgili yerlerden de bilgi ve belge talep etmesi mümkündür. Ancak, bu tür üçüncü kişilere taraflardan yeterli bilgi ve belge elde edilemediği takdirde gidilmesi uygun olacaktır²³².

Re'sen araştırma ilkesi hâkime kendiliğinden araştırma yetkisinin yanı sıra kendiliğinden araştırma yükümlülüğünü de getirmektedir. Bu nedenle yargılama sırasında hâkimin bu yetki ve yükümlülük çerçevesinde araştırma yapması gerekmektedir²³³. Nitekim re'sen araştırma ilkesinin hâkime hem yetki hem de yükümlülük getirdiği Danıştay'ın "İdari yargı mercilerine bakmakta oldukları davalarla ilgili her çeşit incelemeyi, tarafların iddia ve savunmalarına bağlı kalınmaksızın, bizzat yapma yetkisini tanıyan ve aynı zamanda yükümlü kılan bu hüküm karşısında..." ifadesinden de anlaşılmaktadır²³⁴. Hâkimin re'sen araştırma yapması gereken durumlarda bu yola başvurmaması durumunda Danıştay'ın hâkimin vermiş olduğu kararın isabetli olmadığı ve kararın bozularak yeniden inceleme yapılması yönünde karar verdiği görülmektedir²³⁵.

2.2.2. Yazılılık İlkesi

2577 sayılı İYUK'nun 1'inci maddesinde "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve*

²³⁰ Yücel Oğurlu, "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi", **Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 75'inci Yıl Armağanı, Cilt:2, Sayı:2, 1998, ss. 130 - 131.

²³¹ Yılmaz, s. 152.

²³² Ergün, s. 75.

²³³ Ş. Özkan, s. 15.

²³⁴ Bkz. Danıştay 5. Dairesinin 16.04.1991 tarih, E: 1989/199, K: 1992/983 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:86, 1993, s. 301).

²³⁵ Bkz. Danıştay 7. Dairesinin 20.11.1990 tarih, E: 1987/356, K: 1990/3668 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:82 - 83, 1992, ss. 584 - 585).

inceleme evrak üzerinde yapılır” denilmek suretiyle yargılamada yazılılık ilkesinin geçerli olduğu ifade edilmiştir.

Bu ilkenin anlamı, davanın belgeler üzerinden görülecek olması ve tarafların belgeler dışında yaratabilecekleri delillerin oldukça sınırlı olmasıdır²³⁶. Yazılılık ilkesinden beklenen, davayı hızlandırmak ve uyuşmazlığın makul ve en kısa sürede çözümlenmesini sağlamaktır²³⁷. Yargılamada bu ilkenin kabul edilmiş olmasının önemli etkenlerinden birisi de idarenin eylem ve işlemlerinde genel olarak yazılı usulün egemen olmasıdır²³⁸.

Yazılılık ilkesinin istisnası 2577 sayılı Kanun’un 17’nci madde hükmüdür. Buna göre *“Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve (2012 yılı için) 9.230²³⁹ lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı (2012 yılı için) 9.230 lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır”* denilmek suretiyle yazılılık ilkesine istisna niteliğinde bir düzenleme yapılmıştır. Ayrıca yine aynı maddenin 4’üncü fıkrası gereğince Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapabileceklerdir. Ancak duruşmalı incelemenin, tarafları tatmin etme dışında yargılama faaliyetinin daha doğruyu ve adili bulma açısından yararlı olmadığı ifade edilmektedir²⁴⁰.

Vergi davalarında duruşma yapılması, dava dilekçelerinde belirtilen hususların ve dava dosyasında yer alan belgelerin izahına yönelik olup, yeni delillerin sözlü olarak ileri sürülebileceği anlamına gelmemektedir²⁴¹. Buna karşın, re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde davanın açılmasıyla birlikte iddia, savunma ve delillerini mahkemeye sunan tarafların davanın devamı sırasında iddia ve delillerini ileri sürme hakları ve yargılamaya katkıda bulunma ödevleri söz konusudur. Davanın devamı sırasında tarafların talepleri çerçevesinde yeni belgeleri ve iddiaları ortaya koyabilmeleri vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi ve adalete uygun bir karar alınabilmesi yönünden önem taşımaktadır²⁴².

²³⁶ Külahlı, s. 98.

²³⁷ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 125.

²³⁸ Ş. Özkan, s. 23.

²³⁹ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun Ek 1’inci maddesi uyarınca bu Kanunun 17’nci maddesindeki parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298’inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı’nca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanmaktadır. Bilindiği gibi, 31 Ocak 2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5083 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun” uyarınca 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Türk Parasından 6 sıfır atılmış bulunmaktadır.

²⁴⁰ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 125.

²⁴¹ Külahlı, s. 99.

²⁴² Ş. Özkan, s. 36.

2.2.3. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi, yargı organlarına ileri sürülen iddiaların, olayın mahiyetine uygun düşen her türlü delille ispatlanmasını ifade etmektedir²⁴³. Başka bir deyişle bu ilke, belirli bir konunun ispatı için kullanılabilecek delil türlerinde herhangi bir sınırlandırma yapılmaması anlamına gelmektedir. Gerçekten de, vergi yargılamasında maddi gerçeğin araştırılıyor olması, bu gerçeğin ortaya çıkartılabilmesi için her türlü delilden faydalanabilmeyi zorunlu kılmaktadır²⁴⁴.

Delil serbestisi ilkesi, vergi yargısının kendine özgü özelliği sonucunda ortaya çıkmış olan bir ilkedir. Bu ilkeye göre, bir uyuşmazlıkta kullanılacak olan delillerin, önceden kanunla belirlenmiş olan deliller olması zorunlu değildir. Başka bir ifadeyle her türlü delilin kullanılması mümkündür²⁴⁵.

Vergi hukukunda delil serbestisi ilkesinin kanuni dayanağı VUK'nun 3'üncü maddesidir. Bu maddede *“vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz”* denilmek suretiyle vergi yargısında, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesi dışında her türlü delilin ispat vasıtası olarak kullanılabileceği kabul edilmektedir²⁴⁶. Başka bir deyişle bu kararın aksi ile kanıtından, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin delil olarak geçerli olacağı²⁴⁷ ve yine aynı yoldan vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan hususlarda yemin delili kullanılabileceği²⁴⁸ sonuçlarına varmak mümkün olacaktır.

VUK'nun 3'üncü maddesi nedeniyle, tanık dinlenmesi meselesinde vergi yargılaması ile idari yargılamada bir takım farklılıklar ortaya çıkmaktadır. İYUK'nda tanık delili hakkında herhangi bir hüküm bulunmamakta ve yine aynı kanunun 31'inci maddesi ile HUMK'na yapılan atıfta da tanık delili atıf yapılan konular arasında sayılmamaktadır. Dolayısıyla, idari yargılamada tanık dinlenmesinin mümkün olmadığı sonucuna varılabilir. Ancak, İYUK madde 31'de HUMK'na atıf yapılırken

²⁴³ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 125.

²⁴⁴ Ergün, s. 84.

²⁴⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 235.

²⁴⁶ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 125.

²⁴⁷ Oktar, s. 63.

²⁴⁸ Ergün, s. 85.

tanık delilinden söz edilmemesinin esas nedeni, idari yargılama hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olmasıdır²⁴⁹.

Vergi yargılamasında tanık dinlenmesinin mümkün olmadığını savunan yazarlar bulunmaktadır²⁵⁰. Ancak vergi davalarında tanık dinlenmesine başvurulabildiğine VUK'nun 3'üncü maddesinin aksi ile kanıtından ulaşılabileceğinin yanı sıra bazı uygulamalardan da kanaat getirmek mümkündür. Örneğin, tanığı mahkeme huzuruna çıkararak sözlü beyanda bulunmasını sağlayamayan taraf, tanığı noter huzurunda dinletip, noter tarafından tespit edilen yazılı beyanı dava dosyasına sunmakta ve bu tür beyanlar bazen Danıştay ve idare mahkemeleri tarafından delil olarak kabul edilmektedir²⁵¹.

Ayrıca, ÖZAY, idare mahkemeleri kurulmadan önce Danıştay'ın iş yükünün çok fazla olması, Türkiye'nin her yerinden Danıştay'a gelinmesindeki zorluklar, tanık dinlenmesi durumunda bunun masraflı olacağı ve davaların uzamasına neden olacağı yönündeki düşüncelerin, idari yargıda tanık delilinin kullanılmamasının gerekçeleri arasında yer aldığını, ancak bu gerekçelerin, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin tüm ülke sathına yayılmasının ardından geçerliliklerini büyük oranda yitirdiğini, kaldı ki, mahkemelerin iş yükünün fazlalığı uğruna adaletin gerçekleşmesinden feragat edilemeyeceğinin de açık olduğunu ifade etmektedir²⁵².

Ayrıca, VUK'nun mükerrer 378'inci maddesi uyarınca, *"Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler"* denilmektedir. ÖZAY'a göre bu madde, tanık deliline olan ihtiyacın vergi davaları yönünden kanun koyucu tarafından da kabul edildiğinin bir göstergesidir²⁵³.

Özetle, delil serbestisi ilkesi sayesinde hem mükelleflere hem de vergi idaresine hukuksal haklarını kullanırken özgür olabilme imkanı sağlanmıştır. Delil serbestliği ilkesi ile vergi idaresi tarafından ortaya konan ekonomik ve sosyal deliller karşısında herhangi bir vergi kaybına neden olunmadığının mükellefler tarafından

²⁴⁹ Yılmaz, s. 152.

²⁵⁰ Külahlı, s. 99 (Yazar vergi davalarında, tanık dinlemenin söz konusu olmadığı gibi tanık anlatımlarının tutanakla saptanarak duruşmada ileri sürülmesinin de mümkün olmadığını, böyle bir yöntemin, idari yargının yazılı olması ve evrak üzerinde inceleme yapma kuralına da aykırılık oluşturacağını ifade etmektedir), Batun, s. 261.

²⁵¹ İl Han Özay, **Yargısal Korunma**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2001, s. 220.

²⁵² Özay, s. 220.

²⁵³ Ergün, s. 82.

ispatlanması mümkün hale gelmektedir²⁵⁴. Ayrıca bu ilkenin taraflar kadar re'sen araştırma yapabilme hak ve ödevine sahip olan vergi hâkimine de kolaylık sağlayacağı açıktır. Özellikle re'sen araştırma ilkesinin yargılama hukukunda uygulanış amacına tam olarak ulaşılabilmesi için vergi hâkiminin delil serbestliği ilkesi çerçevesinde araştırmalarını yapabilmesi son derece önemlidir²⁵⁵.

2.2.4. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesinde; vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunacağı; mahkeme kurullarının, başkan ile iki üyeden oluşacağı hükme bağlanmıştır. 2577 sayılı İYUK'nun 22'nci maddesinde, konular aydınlandığında, meselelerin sırasıyla oya konulacağı ve karara bağlanacağı belirtildikten sonra; 15'inci maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerde azınlıkta kalanların işin esası hakkında da oylarını kullanacakları, azınlıkta kalanların görüşlerinin, kararın altına yazılacağı hükmedilmiştir. İYUK'nun 24'üncü maddesinde ise; kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm; kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği ve kararı veren mahkeme başkanı ve üyelerinin veya hâkiminin ad, soyad ve imzaları ile varsa karşı oyları, kararda bulunacak hususlar arasında sayılmıştır. Tüm bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere; vergi yargısında, tek hâkimle bakılması gereken istisnai davalar dışında, toplu yargılama usulü benimsenmiş bulunmaktadır²⁵⁶.

Toplu yargılama usulü adaleti daha iyi dağıtacağı, karşılıklı denetim sağlayacağı, toplu yargılama usulünde hâkimlerin bilgi ve deneyimlerini bir araya getirmeleri ile tek hâkimden daha iyi sonuçlara ulaşılacağı yönünden savunulmaktadır. Ayrıca verginin teknik bir konu olması nedeniyle, hukuk bilgisinin yanı sıra ticari muhasebe bilgisini de gerektirmesi, vergi kanunlarının sıkça değişmesi nedeniyle tek bir hâkimin bilgi ve tecrübelerinin vergi uyuşmazlıklarını çözmeye yetmesi zor olmaktadır. Vergi yargısında uyuşmazlıkların özelliği göz önünde bulundurulduğunda toplu muhakeme usulünün kullanılmasının daha faydalı olacağı ifade edilmektedir²⁵⁷.

²⁵⁴ Neslihan Alkan Görkem, **Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s. 38.

²⁵⁵ Ş. Özkan, s. 25.

²⁵⁶ Batun, s. 261.

²⁵⁷ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 126.

Doktrinde toplu yargılama usulünün sakıncalı olacağına yönelik görüşler de söz konusudur. Bu görüşte olanların görüşleri, sorumluluğun kurul üyeleri arasında dağılması neticesinde incelemenin yüzeysel kalması, daha çok idari kurullar için gerekli olan mahkeme başkanlarının varlığının adalet kavramı ile bağdaşmaması ve toplu yargılama usulünün yargılama sürecini yavaşlatması gibi nedenlere dayanmaktadır²⁵⁸.

Toplu yargılama usulünde kararlar, mahkeme üyelerinin oyçokluğuyla alınmaktadır²⁵⁹. Bu husus Danıştay'ın bir kararında²⁶⁰; *“Toplu yargılama sisteminde, uyuşmazlık hakkında nihai kararın verilebilmesinin, yargılamaya katılan hâkimlerden yarısından fazlasının aynı yönde oy kullanıp görüş bildirmeleri şartına bağlı olduğu, bu şartın yerine getirilmemesi halinde; verilen kararın, usul hukuku kurallarına göre karar olarak nitelendirilemeyeceği”* denilmek suretiyle vurgulanmıştır.

2.2.5. Hâkimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi

Hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesi; davalarla ilgili karar veren hâkimlerin, tarafsız davranmaları ve davanın sonucu ile ilgili özel bir kazanımlarının olmaması anlamına gelmektedir²⁶¹.

Hâkimlerin bağımsızlığı ilkesi; genel anlamda kuvvetler ayrımı ilkesinin pozitif hukuktaki görüntüsünü ifade etmektedir. Ancak bağımsızlığın yanı sıra hâkimlerin baktıkları davalarda, davalı ve davacıya karşı tarafsız olmaları da gerekmektedir²⁶².

2.2.6. Kıyas Yasağı İlkesi

Alman yazar KAUFMAN, her ne kadar tüm bilişlerimizin kıyas vargısı sonucu olduğunu söyleyecek kadar ileri gitse de FARRAR, bir mantık kuralı olarak kıyasın tüm hukuk dallarında geçerli olduğunu söylemekle yetinmektedir²⁶³. Türk vergi hukuku yazınında ve yargı kararlarında ise kıyas yoluna başvurulamayacağı genel kabul görmektedir. Kıyas yoluyla vergi yaratılması ya da mevcut vergisel

²⁵⁸ Oktar, s. 384.

²⁵⁹ Batun, s. 262.

²⁶⁰ Bkz. Danıştay 7. Dairesinin 14.06.2007 tarih, E:2006/2231, K:2007/2766 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

²⁶¹ Elif Pazarlıoğlu, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, s. 43.

²⁶² Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 126.

²⁶³ John H. Farrar, “Reasoning By Analogy In The Law”, 1997, **Bond Law Review**, Vol: 9, Iss.2, Article 3, 1997, s.150.

yükümlülüklerin genişletilmesinin vergilerin kanuniliği ve hukuk devleti ilkelerine ters düşeceği, ayrıca güçler ayrılığı ilkesinin buna engel teşkil ettiği belirtilmektedir²⁶⁴.

Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi kanunlarının uygulanmasında karşılaşılabilecek kanun boşluklarının kıyasa varmayan yorum yöntemleriyle doldurulamaması halinde, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içerisinde doldurulması gerekmektedir²⁶⁵. Zira vergi koyma açısından yetkili olmayan vergi yargı organının kıyas yoluna başvurması durumunda yeni vergi doğurucu olaylar ortaya çıkabileceği gibi, mevcut vergi yüklerinin değişmesi de söz konusu olabilecektir. Bu durumun da kişilerin hukuki güvenliklerini kaybetmelerine neden olacağı açık olduğundan vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi kabul edilmektedir²⁶⁶.

Vergi hukukunda temel prensip, kıyasın ancak kanunun açıkça izin verdiği durumlarda olmasıdır. Bu ilke maddi vergi hukuku hükümleri için geçerlidir²⁶⁷. Ancak, şekle ve usule ilişkin konularda kıyasa yer verilebileceğini savunan vergi hukukçuları da mevcuttur²⁶⁸. KUMRULU, bu sayede vergilendirme ilişkisinin özüne, kurucu temel öğelerine kıyas yasağı gereği dokunulmadığını, buna karşılık vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına dair boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasının ise vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmadığını belirtmektedir. Aksi bir durumun, yani önündeki dava sırasında bir kanun boşluğu ile karşılaşan hâkimin bunu saptayıp, vergilerin kanuniliği ilkesinin arkasına sığınarak hüküm vermekten kaçınmasının “hakkin yerine getirilmesi” konusunda göreve aykırı hareket etmesi hatta Anayasa’nın hak arama hürriyetine ilişkin 36’ncı maddesine ve bu maddenin 2’nci fıkrasında düzenlenen hakkın dağıtımından kaçınma yasağına aykırı davranması olacağını belirtmektedir²⁶⁹.

KANETİ de, vergi usul hukukundaki boşlukların yargı organınca doldurulabileceği görüşündedir. Yazar, maddi vergi kanunlarından farklı olarak, usul kurallarını içeren VUK’ndaki boşlukların doldurulması için yorum ya da kıyas yoluna başvurulmasının mümkün olduğunu, yargının da zaman zaman bu yollara

²⁶⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 174; Saygılıoğlu, s. 77; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 62.

²⁶⁵ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **AÜHFD**, Cilt:37, Sayı:1 - 4, 1980, (Hukuk Devleti), s. 141.

²⁶⁶ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 126.

²⁶⁷ Tuncer, s. 14.

²⁶⁸ Bkz. Güneş, s. 165; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 52; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 62; Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:131, 1992, (Ekonomik Yaklaşım), s. 41; Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 168; Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396, Ankara, 2009, s. 219.

²⁶⁹ Ahmet Kumrulu, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İctihatlari Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:72 - 73, 1989, (Teori, Uygulama ve Öğretim), s.15.

başvurduğunu ifade etmektedir. KANETİ görüşünü, ceza hukukunda ceza koyan ve cezayı ağırlaştıran metinlerde kıyasa izin verilmemesine karşın, ceza muhakemesi hukukunda kıyasın mümkün olduğunun genel olarak kabul edildiğini belirterek güçlendirmektedir²⁷⁰.

Kıyasın vergi hukukunda serbest olması gerektiğini savunan FURTUN ise vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kıyas yolunun yasak olduğu savını gerek kıyas kavramının anlam ve içeriği gerekse bir bütün olarak anayasal sistemin çürüttüğünü ifade etmektedir. FURTUN'a göre; Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasından hareketle vergi hukukunda kıyas yasağı olduğunun çıkarılması mümkün değildir. Ayrıca, Anayasa'nın başlangıç bölümünde, güçler ayırımının devlet organları arasında işlevsel açıdan bir üstünlük sıralaması anlamında değerlendirilmemesi gerektiği vurgulanarak, bu ilkenin *"devlet organları arasında belli devlet yetki ve görevlerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medeni bir işbölümü ve işbirliği"* olduğunu belirtmiştir. Yine Anayasa'nın 10'uncu, 36'ncı, 138'inci ve 11'inci maddeleri ile Başlangıç bölümünde ifade edilen ve 2'inci maddede tekrar vurgulanan Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin temel nitelikleri göz önüne alındığında yargı organının yasama organı ile işbölümü yapmasının, onunla ters düşmeden eksikliklerini tamamlamak suretiyle daha adil bir hukuk düzeni oluşturmasının Anayasa'ya aykırılık oluşturmadığını, aksine Anayasa'nın özündeki düşüncenin ancak bu yolla gerçekleştirilebileceğini ortaya çıkarmaktadır²⁷¹.

FURTUN, olaylar arasındaki benzerlik vargısının doğru kurulması şartıyla kıyas uygulamasının kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmayacağını savunmakla birlikte kanunun lafzının tartışmaya yer vermeyecek derecede açık olduğu durumlarda hâkimin mutlaka kanunun lafzına bağlı kalması gerektiği ve kanunun lafzına aykırı yoruma başvurmaması gerektiğini belirtmektedir. Aksi halde hâkimin yetki gaspı yaparak kanunu değiştirmesi söz konusu olur ki bu yetki ancak ve ancak kanun koyucuya aittir²⁷².

Türk vergi hukukunda mükellef lehine kıyas da kabul edilmemektedir²⁷³. Bu konuda Danıştay bir kararında, GVK'nun ilgili madde hükmü uyarınca yalnızca 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi memurlar ile işçi emeklisi, memur emeklisi ve Bağ - Kur emeklisinin aldıkları yakacak zammının GV'den müstesna olduğu,

²⁷⁰ Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı:123, 1991, <http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd116.htm>, (09.03.2012).

²⁷¹ Furtun, ss. 175, 176, 178.

²⁷² Furtun, ss. 225 - 226.

²⁷³ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 62.

işçilerin toplu sözleşme uyarınca aldıkları yakıt bedellerinin istisna kapsamı dışında tutulduğu gerekçesiyle işçi statüsünde çalışan mükellefe ödenen yakacak yardımının GV'den müstesna tutulmasının kanuna aykırı olduğunu belirtmiştir²⁷⁴. Zaten kıyas yolunun hazinenin ya da mükellefin yararına sonuç vermesi, yasağın geçerliliğini etkilememektedir²⁷⁵. AKKAYA, kıyas yasağının kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli kamu gelirlerini güvence altına alma işlevini ve vergi idaresinin bağlı yetkiyle donatılmış olmasının temelinde yatan düşünceyi ihmal etmeyen bu yaklaşımın isabetli olduğunu ifade etmektedir²⁷⁶. ÇAĞAN'a göre ise, Türk vergi hukukunda temel bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesinin gereği olarak kıyas yolunun tümüyle reddedilmesi gerekmektedir²⁷⁷.

Özetle, kanunlarda boşluk olması durumunda TMK'nun 1'inci maddesinin sağlamış olduğu hukuk yaratma yetkisinden vergi hukukunda söz edilememesi nedeniyle²⁷⁸, vergi hukukunda kanun boşluklarının kıyas yoluyla doldurulması ilke olarak kabul edilmemektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucu olan bu kural, yorum ve hukuk yaratma vasıtasıyla yeni bir vergiyi doğuran olay konulmasını yasaklamaktadır. Yine hukuk devleti, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri de, hukuk kuralı olmadan ya da kanun metninden çıkartılması mümkün olmayan bir anlama dayanılarak vergisel sonuçlar doğmasını engellemektedir²⁷⁹. Bu nedenle, vergi hukuku alanında görülen boşlukların ve eksikliklerin fark edilir edilmez yasama süreci içerisinde tamamlanması gerekmektedir²⁸⁰. Bu husus kanun koyucunun iradesi dışında yanlış uygulamalara yol açmaması açısından da son derece önemlidir²⁸¹. Ancak, vergi borcunun doğumu ve sona ermesi dışında kalan usule ilişkin konularda hâkimin boşluk doldurabileceğinin kabulü gerekmektedir²⁸².

2.3. VERGİ YARGISINDA YORUM

Doğa bilimleri alanında, olay ile kanun arasında uyumsuzluk görüldüğü durumlarda kanun terk edilmektedir. Eski kanunun açıklayamadığı yeni olaylarla karşılaşılması durumunda da kanunda yeni unsurları içeren değişiklikler yapılması

²⁷⁴ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 05.07.1984 tarih ve E: 1984/1294, K: 1984/3160 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

²⁷⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 30.

²⁷⁶ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 62.

²⁷⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 176.

²⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 16.

²⁷⁹ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, ss. 60 - 61.

²⁸⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 55.

²⁸¹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 176.

²⁸² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 55.

söz konusu olabilmektedir. Oysa hukukta, kuralların eskimesi ve toplumsal ihtiyaçlara cevap verememesi durumunda kanun koyucunun yeni kurallar ortaya koyması ya da mahkemelerin mevcut kuralları eskisinden farklı bir şekilde yorumlamaları gerekmektedir²⁸³.

Çalışmanın bu bölümünde yorum kavramı ve gerekliliği hakkında bilgi verildikten sonra yorum türleri, yöntemleri ve yorumun sonuçları açıklanarak yorumun sınırları konusunda bilgi verilecektir.

2.3.1. Yorum Kavramı ve Gerekliliği

Vergi kanunlarının uygulanması bakımından, anlamının tam olarak kavranması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, kanun hükümlerinin herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir ve kuşuklara neden olmayacak sadelikte oluşturulması gerekmektedir²⁸⁴. Ancak herkesin anlayabileceği, toplumsal ihtiyaçları adalete en uygun şekilde karşılayabilen kanunlar yapabilmek oldukça zordur. Yürürlükte olan hukuk kuralları belirli bir dönemdeki insan iradesinin ürünü olduklarından zaman zaman eksiklikleri ve boşlukları ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle bu kuralların yorumu zorunlu hale gelmektedir²⁸⁵. Mevcut kanunlar, değişimi hemen izleyemediğinde geçmişle şimdi arasındaki gerilimin hukuk açısından nasıl çözümleneceği yorum sorununun kapsamına girmektedir. Bu nedenle, kanuni metinlerin geçen zamanın değişen koşullarına karşı dayanabilmek ve kalıcı olabilmek için yeni ihtiyaçları karşılayacak şekilde yeniden yorumlanmaları zorunlu olmaktadır²⁸⁶. Özellikle ülkemiz açısından bakıldığında sürekli bir değişim içerisinde olan ve yargı kararlarının kökleşmesine izin vermeyen vergi hukuku alanında yorumun önemi daha da artmaktadır²⁸⁷.

Yorum, hukuk kurallarının veya kanunların gerçek anlamının araştırılması ve araştırma sonucunda bu kural ve kanunlara hükme, lafza ve ruha göre bir anlam kazandırılması anlamına gelmektedir²⁸⁸. Yapılan işlem kıvrılmış, katlanmış bir halinin açılması, yayılması gibidir. Yorum sonucunda yoğunlaştırılmış bir cümlenin çözülerek, seyretilerek anlamı ortaya çıkartılmaya çalışılmaktadır²⁸⁹.

²⁸³ Güriz, s. 83.

²⁸⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 32.

²⁸⁵ Kırbaç, s. 68.

²⁸⁶ Işıktaç ve Metin, ss. 185 - 186.

²⁸⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 44.

²⁸⁸ Mutluer, s. 52.

²⁸⁹ Sözer, s. 8.

Kanun hükmünün açık ve net olduğu durumlarda yoruma gerek kalmamaktadır. Ancak, hiçbir hukuk kuralı, ilgi alanına giren tüm konu ve olayları kavrama ve çözüm getirebilme imkanına sahip olmadığından ve kanun metni mükemmel bir şekilde düzenlenmiş bile olsa, zamanla değişen koşullara cevap vermede yetersiz kaldığından hukukun tüm dallarında yorum son derece gerekli olmaktadır²⁹⁰. Burada hemen belirtmek gerekir ki hayatın tahmin edilemez çeşitliliği ve yaşam ilişkilerinin sürekli değişmesi nedeniyle her zaman geçerli mutlak bir yorum söz konusu değildir²⁹¹.

Vergi hukukunda yorumun önemli bir yeri vardır. Gerek vergi idaresi vergi kanunlarını uygularken, gerekse vergi yargısı organları önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarını çözümlerken zorunlu olarak yorum yapmaktadırlar²⁹². Bu çerçevede idare ve yargı organları öncelikle vergiyi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptamakta, ikinci olarak ise söz konusu olaya uygulanacak kanun hükümlerini belirlemektedirler²⁹³.

Yorum yapmanın faydalarını yedi grupta toplamak mümkündür²⁹⁴:

1. Kurala ve kanuna bağlılığın yanı sıra yeterli ölçüde açık olma olanağı sağlamaktadır.
2. Hukuki güvenlik sağlamaktadır.
3. Keyfi kararlardan kaçınmayı gerçekleştirmektedir.
4. Yargısal kararlarda açıklık ve şeffaflık oluşturmaktadır.
5. Karar makamının bir ön anlayışa sahip olmasını sağlamaktadır.
6. Kanun önünde eşitliği sağlamaktadır.
7. Hukuki durumun daha iyi hale getirilmesi için kamusal tartışmalara olanak sağlamaktadır.

Vergi hukukunda, yorumun asıl öneminin ortaya çıktığı konular, özellikle muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddi hata ve düzeltme kurumunun işlemesi, vergi cezalarının uygulanması, matrahların tespiti, örtülü kazançların, olağan ve olağanüstü kazançların tespiti ve değerlendirilmesi konularıdır²⁹⁵.

²⁹⁰ M. Tahir Ufuk, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas", **Yaklaşım**, Sayı:101, 2001, s. 102.

²⁹¹ Sözer, s. 10.

²⁹² Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 49.

²⁹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 17.

²⁹⁴ Sözer, s. 13.

²⁹⁵ Nezihe Sönmez, **Vergi Hukuku**, Ticaret Matbaacılık T.A.Ş., İzmir, 1970, s. 20.

2.3.2. Yorumun Amaçları

Yorumda amaç kanunun gerçek anlamını, başka bir deyişle kanunun gerçek iradesini saptamaktır. Burada ortaya çıkan sorun ise, kanunun gerçek anlamına ulaşmada kanunu koyan organın iradesinin mi, yoksa kanunlaşmakla kendisini uygulamaya koyan organdan bağımsız bir niteliğe bürünen kanunun iradesinin mi esas alınacağıdır. Yorumda kanunun iradesi ile kanun koyucunun iradesinin örtüşmediği noktada ise ciddi sorunlar ortaya çıkabilmektedir²⁹⁶.

Kanunun yorumunda hangi iradenin esas tutulacağına ilişkin klasik (subjektif) ve çağdaş (objektif) görüş olmak üzere iki görüş söz konusudur. Klasik yorum görüşünde kanun koyucunun kanun koyma sırasındaki iradesi yorum bakımından esas alınır²⁹⁷. Bu nedenle bu görüş, kanunlaştırma nedenine, kanunlaştırma sürecindeki belgelere, iradenin belirlenmesi bakımından özel bir önem atfetmekte ve yorumda tarihi yorum yöntemini ön plana çıkarmaktadır²⁹⁸. Bu tür yorum şekilci bir yorumdur. Yorum yapılırken, kanun tasarı ve taslaklarının hazırlık çalışmaları, bu çalışmaların görüşülmesi sırasında ileri sürülen görüş ve teklifler ayrıntılı olarak ele alınarak kanun koyucunun gerçek iradesinin ne olduğu araştırılmaya çalışılmaktadır²⁹⁹.

Klasik yorum teorisine göre, her hukuki durum için uygulanabilir bir hukuk kuralı mevcuttur. Bu kural açık olmadığı zaman, hâkim kanun koyucunun iradesini bulmalı ve gizli de olsa orada daha önceden beri bulunan kuralın anlamını gün ışığına çıkarmalıdır. Yani bu teoriye göre hâkim yaratıcı değildir. Hâkimin görevi sadece kanunu uygulamaktır. MONTESQUIEU'ye göre, *“hâkimler kanunun sözlerini telaffuz eden bir ağızdan başka bir şey değildir”*. Keza Fransız İhtilali'nin ilk dönemlerinde *“yargı kuvveti yorum yapmamalı, kanun metnini doğru bir tümdengelim metoduyla (yöntemiyle) somut olaylara uygulamakla yetinmelidir”* anlayışı hakimdi. Bu doğrultuda Fransa'da 16 - 24 Ağustos 1790 tarihli kanun, hâkimlere kanunları yorumlamayı açıkça yasaklıyordu. Bu kanunun 12'nci maddesinde, mahkemelerin kanunların yorumlanmasına gerek duydukları zaman hüküm vermeyecekleri, ama yasama organına başvuracakları belirtilmekteydi³⁰⁰.

²⁹⁶ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 48.

²⁹⁷ Edis, s. 190.

²⁹⁸ Mustafa Akkaya, “5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkındaki Kanun'un Kapsamına İlişkin Bir Görüş”, **Yaklaşım**, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080512060.htm>, (17.11.2011).

²⁹⁹ Mutluer, s. 53.

³⁰⁰ Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 161, 189.

Klasik yorum görüşünü bir örnekle şu şekilde açıklamak mümkündür³⁰¹:

Eşlerden birinin evlenme sırasında evli bulunması halinde evlenme mutlak butlanla batıldır (Türk Medeni Kanunu, m. 145/1, Büyük önerme).

A, C ile evlenme merasimi yapıldığı sırada B ile evli bulunuyordu (Küçük önerme, somut olay).

O halde A'nın C ile yaptığı evlenme batıldır (Sonuç).

Örneğimizde büyük önerme, uygulanacak olan hukuk kuralıdır (TMK, m.145/1). Küçük önerme ise somut olaydır. Sonuç ise hâkimin vereceği hükümdür. Görüldüğü gibi burada hâkimin hükmü yeni bir şey ortaya koymamaktadır. Zira büyük önerme kanunda zaten vardır. Büyük önermeyi hâkim mevcut halde bulur. Hâkim sadece, büyük önermede ifade edilen hukuk kuralını somut olaya uygulamaktadır³⁰².

Klasik yaklaşım bazı açılardan eleştirilmektedir. İlk eleştiri bir kanunun kabulünden sonra da onu kanun koyucunun iradesi ile bağlı tutmanın ve ona ayrı bir kimlik tanımayan doğru olmadığı noktasındadır. Bu görüşü eleştirenlere göre kanun bir kez kabul edildikten sonra kendi yaşamını sürmektedir. Eleştirilerin ikincisi kanunların hazırlık çalışmaları noktasında toplanmaktadır. Kanunların hazırlık çalışmaları belli bir görüşü yansıtmaktan ileri gidememekte ve kanun metnine yansımada değeri taşıyamamaktadırlar. Ayrıca, bu çalışmalar incelendiğinde farklı cevaplar bulunabilmektedir. Bunların yanı sıra vatandaşlar kanunu bilmekle yükümlü olmalarına rağmen gerekçe ve hazırlık çalışmalarını bilme yükümlülükleri söz konusu değildir. Oysa kanunların muhatabı halk ve uygulayıcılarıdır. Tüm bu eleştiriler kanun koyucunun amacının tek başına yeterli olamayacağını göstermektedir³⁰³.

Çağdaş yorum görüşünde ise, yorumun amaç doğrultusunda yapılması gerektiği savunulmaktadır. Bu görüşe göre, değişen sosyal, iktisadi, kültürel vb. koşullar dikkate alınarak kanunun yorumlanması gerekmektedir. Yorumda kanunu koyan organın yani yasama organının iradesiyle bağlı kalınması hukuku durağan hale getirmektedir³⁰⁴. Bu görüşü savunanlara göre, yaşam dinamik bir olgu olduğundan çoğu zaman hukuki düzenlemenin yapıldığı andaki düşünceler, ileriki yılların ihtiyaçlarını karşılamakta zorlanabilmektedir. Böyle durumlarda hukuki düzenlemenin yürürlüğe sokulduğu zamana göre yorum yapıldığında bazı istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilmektedir³⁰⁵. Bu nedenle kanunlarda yer alan

³⁰¹ Güriz, s. 86.

³⁰² Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 161.

³⁰³ Sözer, s. 64.

³⁰⁴ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 49.

³⁰⁵ Mutluer, s. 53.

kuralların toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak, toplumsal ve teknik gelişmelere cevap verebilecek şekilde yorumlanmaları gerekmektedir³⁰⁶.

Çağdaş yorum görüşünde uygulanacak olan hukuk kuralı hâkime önceden verilmemiştir. Hâkim kanun metnini yorumlayarak anlamını belirlemektedir. Dolayısıyla hâkim gerçek kanun koyucu olmaktadır³⁰⁷.

“Kanunun yapıldığı andaki mi, uygulandığı andaki mi anlamı esas alınacaktır?” sorusuna LARENZ ve CANARIS, daha adil olacaksa günümüzdeki anlamının tercih edilmesi gerektiği cevabını vermektedirler. Onlara göre, silah kavramı tanımlandığında, metnin lafzına göre sadece mekanik etkili araçlar silah olarak algılanmaktadır. Oysa teknik gelişmeler sonucunda asit vb. kimyevi araçların da silah kapsamına alınması gerekmektedir³⁰⁸. Önemli olan kanun koyucunun o dönem ne istemiş olduğu değil, bugün ondan çıkarılacak olan anlamdır. Geçmiş ölü olduğu için önemli olan şimdiki zamandır³⁰⁹.

Klasik yorum görüşünde, kanunun sözleri belirsiz ise yoruma gidilirken, çağdaş yorum görüşüne göre hukuk uygulamasında yorum kaçınılmazdır; istisnasız her hukuk kuralının uygulanmasından önce mutlaka bir yorum yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle bir yargı organının kaçınılmaz olarak, uygulayacağı kanunların anlamını belirlemesi, onları yorumlaması gerekmektedir³¹⁰.

Objektif teori de subjektif teori gibi çeşitli nedenlerle eleştirilmiştir. Bu görüş karşıtlarına göre, söz konusu yöntem kanuna değil, uygulayıcısının arzusuna hizmet ederek kanundan sapmalara neden olmaktadır. Ayrıca, objektif yorum olmayan bir şeyi, adeta bir hayaleti izlemektedir. Çünkü bir metnin tek başına iradesi ve aklı yoktur. Yazarından akıllı olan kanun hükmü değil, ancak ve ancak hâkimdir³¹¹.

Vergi hukuku yazınında kanunların yorumunda hangi iradenin esas alınacağı kapsamlı bir şekilde incelenmemiştir³¹². Hukuk yazınına baktığımızda genel olarak yorumun amacının “kanun koyucunun gerçek iradesinin ortaya çıkarılması”³¹³ olduğunu söylemek mümkündür.

SAYGILIOĞLU’nun da, bu genel görüşe katılmakla beraber “Noktalamak gerekirse, vergi hukukunda yorumun amacı, kanun koyucunun gerçek iradesinin günün koşullarına göre saptanması ve belirsiz hükümlere bu doğrultuda anlam

³⁰⁶ Sözer, s. 65.

³⁰⁷ Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 185.

³⁰⁸ Sözer, s. 41.

³⁰⁹ Işıktaç ve Metin, s. 206.

³¹⁰ Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 187.

³¹¹ Sözer, s. 65.

³¹² Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 49.

³¹³ Bkz. Sönmez, s. 19; Oktar, s. 50; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Genel Kısım Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s. 43; Ufuk, s. 102.

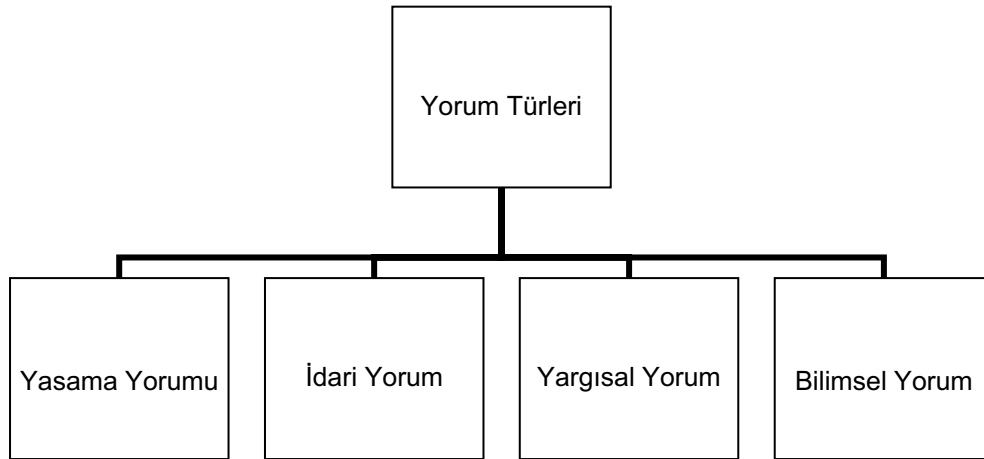
kazandırılması olmalıdır”³¹⁴ ifadesine yer vermesi örtülü olarak objektif yorum görüşüne göndermede bulunduğunu düşündürmektedir³¹⁵.

AKKAYA’ya göre ise vergi kanunlarının yorumunda amaç, “kanun koyucunun kanunda somutlaşan iradesi”nin saptanmasıdır. Bir yanda kanun koyucunun iradesinin diğer yanda ise toplumsal gelişmelerin tamamen göz ardı edilmesinin yaratacağı sakıncalar, Alman yazınında ve içtihatlarında iki teoriyi bağdaştırmaya çalışan bu yeni yaklaşımı ortaya çıkarmıştır. Bu irade de yine kanun koyucunun kanuna rengini veren genel iradesi dikkate alınarak saptanacaktır³¹⁶.

2.3.3. Yorum Türleri

Hukuk kurallarının kolayca anlaşılabilir olması, faydalı olabilmesi açısından temel bir zorunluluktur³¹⁷. Bu husus hukukta yorumun önemini bir kez daha ortaya koymaktadır. Kanunların yorumu, genel olarak, kanunları çıkaran yasama organı, kanunları uygulayan idare ya da yargı organı veya bilim adamlarınca yapılmaktadır. Bu bağlamda, yasama organınca yapılan yoruma yasama yorumu, vergi idaresince yapılan yoruma idari (yönetsel) yorum, yargı organlarınca yapılan yoruma yargısal yorum, bilim adamlarınca yapılan yoruma ise bilimsel yorum adı verilmektedir³¹⁸.

Şekil 1: Hukukta Yorum Türleri



³¹⁴ Saygılıoğlu, s. 62.

³¹⁵ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 50.

³¹⁶ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, ss. 49 - 50.

³¹⁷ Morris R. Cohen, **The Place of Logic In The Law**, Harvard Law Review, Vol:29, No:6, Apr, 1916, s. 624.

³¹⁸ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 42.

2.3.3.1. Yasama Yorumu

Kanun hükmünün nasıl anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak yasama organınca yapılan yoruma “yasama yorumu” adı verilmektedir³¹⁹. Bu bakımdan özellikle herhangi bir kanun ile ilgili madde gerekçeleri aydınlatıcı ve yol gösterici olmaktadır³²⁰. Bu yorum türünde yasama organınca duraksama konusu olan bir kanun hükmünün nasıl uygulanması gerektiği belirtilmektedir³²¹.

Yasama yorumu belirli olaylar için yapılan bir yorum türü değildir. Başka bir deyişle, yasama yorumu somut olayları açığa kavuşturmak için değil, genel olarak yapılmaktadır³²². Kanunların yorumu her şeyden önce kanun koyucunun gerçek iradesinin belirlenmesini gerektirdiğinden yorum konusunda ilk akla gelen, uygulamaya ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklarda iradesinin ne anlama geldiğinin bizzat yasama organınca açıklanmasıdır³²³. Ancak, güçler ayrılığı³²⁴ ilkesinin gereği olarak kanunlar hakkında esas olarak yorum yapma görevi, uyuşmazlıkları çözmekle görevli yargı organındadır. Bu bakımdan yasama yorumuna genelde sıcak bakılmamaktadır. Ancak bu yorum türünün gerekli olduğu yönünde görüşler de mevcuttur³²⁵.

Bir kanun hükmünün yorumunda uygulamada güçlük çıktığında yasama organınca yapılan bu yorum geçmişe yürüyen bir kanun gibidir ve yürütme organını bağlayıcı niteliktedir³²⁶. Kanundan farkı ise, kanunların ilke olarak geçmişe etkili olmamasına karşın yasama yorumunun daha önce çıkan bir kanunun anlamına açıklık getirdiği için geçmişe yürüme ve geçmişe etkili olma özelliğine sahip olmasıdır³²⁷.

Yasama yorumunun yapılabilmesi için Anayasa’da açık bir hükmün varlığı gerekmektedir. 1924 Anayasası’nın 26’ncı maddesi ile Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM) bu yetki tanınmıştır. Ancak, 1961 ve 1982 Anayasalarında yasama yorumuna yer verilmemiştir³²⁸. Bu duruma gerekçe olarak ise; “kanunun

³¹⁹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, (Vergi Hukuku), s. 150.

³²⁰ Akdoğan, s. 33.

³²¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 18.

³²² Mutluer, s. 53.

³²³ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 150.

³²⁴ Güçler ayrılığı ilkesi onsekizinci yüzyılın ikinci yarısında mutlakiyetçi rejimlere karşı özgürlükleri koruma amacıyla ortaya atılmış bir ilkedir. Bu ilkenin temeli, devlet egemenliğini oluşturan üç temel yetkinin (yasama, yürütme ve yargı) devlet yönetiminde birbirlerinden ayrılarak bağımsız organlar tarafından kullanılmasıdır (Çağan, Hukuk Devleti, s. 133).

³²⁵ Mutluer, s. 54.

³²⁶ Kırbaş, s. 70.

³²⁷ Güriz, s. 58.

³²⁸ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 42.

resmi yorumunun normal olarak yargı yetkisine giren bir husus olduğu, tamamen bağımsız hale getirilmiş bulunan yargının yasama yorumuyla bağlanabilmesinin düşünülemeyeceği, yasama organının çıkardığı kanunların ihtiyaçları karşılayamadığı hallerde yapılacak şeyin bunları değiştirmekten ibaret bulunduğu...” gösterilmiştir³²⁹. Gerçekten de güçler ayrılığı ilkesi, kanunların yorumu yetkisinin yasama organına bırakılmamasını gerektirmektedir³³⁰. Çıkardığı kanunun veya onun bir hükmünün, kendi amacını karşılayamadığını gören kanun koyucunun yapması gereken şey, kanunu yorumlamak değil, değiştirmektir. Çünkü yorum yargının görevidir³³¹. Ayrıca, ne anlama geldiği anlaşılmayan bir kanun hükmünün yorum yoluyla anlamlı kılınması yerine, anlamlı bir düzenleme yapılması daha uygun olacaktır³³².

2.3.3.2. İdari Yorum

“İdari (yönetmelik) yorum”, kanunları uygulama görevini üstlenmiş olan yöneticilerin yaptıkları yorum türüdür³³³. Başka bir deyişle idari yorum, vergi idaresinin vergi kanunlarını anlayış ve uygulayış biçimini ifade etmektedir³³⁴.

İdari yorum, daha çok vergi hukuku alanında geçerli olan bir yorum türüdür. Vergi müessesesi, mükellef ile idare arasında bir borç - alacak ilişkisi yarattığından vergi idaresi vergi kanunlarını uygularken yorum yapma durumunda kalmaktadır³³⁵.

İdari yorumu iki şekilde düşünmek mümkündür. Bunlardan ilki, genel düzenleyici işlemler gerçekleştirilirken yapılan yorumdur. Bu tür idari yorum genel ve soyut niteliktedir. Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı genel tebliğler bu türe örnektir. İkinci yorum şekli ise, bireysel subjektif işlemler sırasında yapılan yorumdur. Bu tür bir idari yorum ise özel ve somut niteliktedir. Gelir İdaresi Başkanlığı veya yetkili kıldığı makamlarca çıkarılan muktezalar ise bu türe örnek oluşturmaktadır³³⁶.

İdari yorum, yargı organları yönünden bağlayıcı olmayıp, “idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması ilkesi” (Anayasa, m. 125) gereği yargısal denetime tabidir³³⁷. Başka bir deyişle, idarenin vergilendirme süreciyle ilgili olarak yaptığı yorumun hukuka uygunluğu mahkemeler tarafından

³²⁹ Dönmezer ve Erman, s. 198 ve Saygılıoğlu, s. 26.

³³⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 18.

³³¹ Bilge, s. 197.

³³² Karakoç, Vergi Hukuku, s. 150.

³³³ Akdoğan, s. 33.

³³⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 18.

³³⁵ Mutluer, s. 54.

³³⁶ Mutluer, ss. 54 - 55; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 18.

³³⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 18.

denetlenebilmektedir³³⁸. Bu nedenle idare, yapmış olduğu yorumun yargı yorumu ile ortadan kaldırılabileceği bilinciyle hareket ederek yorumlarında titiz davranmalı, yorumlarında keyfilikten kaçınmalı ve yorumlarını mümkün olduğunca yargısal yorumla uyumlu yapmalıdır³³⁹.

2.3.3.3. Yargısal Yorum

“Yargısal yorum”, yargı organları tarafından yapılan yorumdur ve yargıya intikal etmiş olan uyuşmazlıkların çözümü aşamasında, yargı organlarının çeşitli kanun hükümlerini yorumlama biçimlerini ifade etmektedir³⁴⁰.

Yargısal yorumun özelliklerinin başında, özel yani olaya özgü nitelikte olması gelmektedir. Yargısal yorumu diğer yorum türlerinden ayıran en belirgin fark budur. Yargısal yorumun diğer özelliği ise, yorumu yapan hâkimin kendisini ve diğer mahkemeleri bağlayıcı olmamasıdır³⁴¹. Başka bir deyişle, bu yorum somut olayın özellikleri göz önüne alınarak yapıldığından sadece ilişkili bulunduğu olay açısından bağlayıcıdır; sonraki benzer olaylarda ne aynı mahkeme ne de başka mahkemeler açısından bağlayıcılığı yoktur³⁴². Ancak, yüksek mahkemeler tarafından verilen içtihadı birleştirme kararları genel nitelikte olduğundan ve diğer yargı organlarını da bağlayıcı niteliğe sahip olduğundan diğer yargısal yorumlardan farklı olarak bağlayıcılığa sahiptir³⁴³. Aksi halde, hukukun tam ve doğru olarak uygulanması yerine anarşi söz konusu olacaktır³⁴⁴.

Yargısal yorumda hâkimin yorum yetkisi sınırsız değildir. Yorumda hâkim kanunun düzenlediği hükmü ele alır. Kanunun düzenlediği hükmün hukuka uygun olup olmaması hâkimi ilgilendirmemektedir. Hâkim, elindeki kanun metnini yorumlamakla yükümlüdür. Dolayısıyla hâkim, olması gereken (ideal) hukukun gerektirdiği yorumu değil, olan (pozitif) hukukun zorunlu kıldığı yorumu yapmakla yükümlüdür³⁴⁵.

³³⁸ Karakoç, Vergi Hukuku, ss. 150 - 151.

³³⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 45.

³⁴⁰ Akdoğan, s. 33.

³⁴¹ Saygılıoğlu, s. 27.

³⁴² Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 18 - 19.

³⁴³ Mutluer, s. 54.

³⁴⁴ Saygılıoğlu, s. 28.

³⁴⁵ Saygılıoğlu, s. 28.

2.3.3.4. Bilimsel Yorum

“Bilimsel yorum”, hukuk kurallarının bilim adamları tarafından yorumlanmasıdır³⁴⁶. Bu bakımdan bu yorum doktrin yorumu olarak da adlandırılmaktadır³⁴⁷. Bilim adamlarınca dile getirilen düşünceler, hukuk kuralları arasındaki ilişkilerin belirlenmesi, anlamlarının, kabul ediliş gerekçelerinin, tarihsel süreç içindeki gelişmelerin ortaya konulması, hukuk kuralının toplumun ihtiyaçlarını ne derece karşıladığı ve arzu edilen hukuka ne derece uygun olduğunun açıklanması gibi çeşitli yönlerde olmaktadır³⁴⁸.

Bilimsel yorum bir taraftan yürürlükteki kanun hükmünün anlaşılmasını kolaylaştırırken, diğer taraftan da hukukun gelişmesine ve yeni hukukun oluşumuna katkıda bulunmaktadır. Hâkimin yorum sürecinde bilimsel çalışmalara yapmış olduğu atıflar kararları güçlendirmektedir³⁴⁹.

Bilimsel yorum kuramsal ve genel nitelikli olup somut olayla ilgili değildir. En belirgin özelliği, soyut olup uygulayıcıları ve mahkemeleri bağlamaması, sadece yol gösterici ve açıklayıcı nitelik taşımasıdır³⁵⁰. Soyutluk ve bir anlamda genellik özelliğinde olması nedeniyle bilimsel yorum yasama yorumuna benzemektedir. Bununla beraber, bilimsel yorumun yasama yorumu gibi bağlayıcı nitelikte olmaması onu yasama yorumundan ayırmaktadır³⁵¹.

Bilimsel yorumun mahkemeleri bağlamamasından yola çıkarak yargı kararları üzerinde etkisi olmadığını düşünmek yanlış olacaktır. Bilimsel yorumun yargı kararları üzerinde dolaylı da olsa etkisi söz konusudur. Bazı hukuk kavramlarının bilim adamları tarafından açıklanmış olması yargı kararlarına ışık tutmakta; böylece bilimsel yorum canlılık kazanmaktadır³⁵².

2.3.4. Yorum Yöntemleri

İnsanlar günlük hayatlarında belirsizlik içerisinde yaşayarak hiçbir şey yapamaz hale gelmektense, her ne kadar birtakım sakıncalar ve adaletsizlikleri bünyesinde barındırıyor da olsa hukuk kurallarının uygulanmasını tercih

³⁴⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 19.

³⁴⁷ Mutluer, s. 55.

³⁴⁸ Işıktaç ve Metin, s. 187.

³⁴⁹ Sevtap Metin, **Hukuk Normunun Yorumu**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, s. 178.

³⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 19.

³⁵¹ Edis, ss. 188 - 189.

³⁵² Saygılıoğlu, s. 27.

etmektedirler³⁵³. Hukuk kuralları bir açıklayıcılık, yani betimleyici bir yaklaşım peşinde olmayıp, bir değerlendirmeden ibarettir. Bu konumuyla hukuk, gerçekleri yaratmamakta, ancak gerçeklikleri göz önünde bulundurmakta ve onlara dayanarak düzenleyicilik işlevini yerine getirmektedir. Hukuk bu düzenleyicilik işlevini yerine getirirken de, kurallarını tûmdengelim ya da tûmevarım yöntemleri aracılığıyla oluşturmaktadır³⁵⁴.

Yorum yapılırken kural olarak tûmdengelim yöntemi, tasım³⁵⁵ işlemi uygulanmaktadır³⁵⁶. ARISTOTELES tarafından geliştirilmiş olan tasım, büyük ve küçük olmak üzere iki önerme ve bir sonuçtan oluşmaktadır ve genel kural ile somut olayın birleştirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Tasımı bir örnekle şu şekilde açıklamak mümkündür³⁵⁷:

“Bütün insanlar ölümlüdür (Büyük önerme).

Sokrates insandır (Küçük önerme).

Sokrates ölümlüdür (Sonuç)”.

Buna göre hukukta, kanun hükmü büyük önermeyi, vergiyi doğuran olay küçük önermeyi, idare ya da yargı organının kararı ise sonucu oluşturmaktadır. Örneğin³⁵⁸:

GVK'nun 37'nci maddesine göre; her türlü ticari ve sınai faaliyet vergilendirilir (Hukuk kuralı, büyük önerme).

Toptancılık ticari faaliyettir (Somut olay, küçük önerme).

Toptancılık faaliyeti ile uğraşanlar GVK'nun ticari kazancı düzenleyen hükümlerine göre vergilendirilirler (Sonuç).

Hukuk alanında tûmevarım yöntemi de önemli bir fonksiyona sahiptir. Hukuki bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda öncelikle somut olayın bütün özellikleri ile tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespit de tûmevarım yöntemi ile gerçekleşmektedir³⁵⁹. Tûmevarım yöntemi, ayrı ayrı olaylardan ve gözlemlerden hareketle ortaya konulmuş genel nitelikli öneri veya tahminlerdir³⁶⁰. Tûmevarım yöntemi ile olayın özellikleri tespit edildikten sonra bu olaya uygulanacak hukuk kuralı seçilmektedir. Bu nedenle başlangıçta hukuki uyuşmazlığın mümkün olduğu

³⁵³ Cohen, s. 624.

³⁵⁴ Işıktaç, s. 83.

³⁵⁵ Tasım: Doğru olarak kabul edilen iki yargıdan üçüncü bir yargı çıkarma temeline dayanan bir mantık yoludur (<http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (01.06.2012)).

³⁵⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 17.

³⁵⁷ Eveline T. Feteris, **Hukuki Argümantasyonun Temelleri**, çev. Ertuğrul Uzun, Paradigma Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 49.

³⁵⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 17 - 18.

³⁵⁹ Güriz, s. 84.

³⁶⁰ Göğçer, s. 114.

kadar net bir fotoğrafının çekilmesine çalışılmaktadır. Tümevarıma dayanan saptama ne kadar sağlıklı olursa tündengelim uygulamasında yanlış yapma tehlikesi o kadar azalacaktır³⁶¹.

Tümevarım bazı yönleri ile kıyasa benzetilmektedir. Ancak tümevarım sadece kanunun konuluş nedenini göz önünde tutmayıp, hukukun çok geniş bir alanında uygulanabilen gerçek bir kural bulunmasını amaçlaması yönüyle kıyastan ayrılmaktadır³⁶². Burada önemle belirtilmelidir ki, tümevarım yoluyla bulunacak genel hüküm, hukuka tabi olanlar için asla doğrudan doğruya bir yükümlülük yaratmamaktadır. Bu yöntem hukukun uygulanmasında metodik bir yardımcı araç durumundadır³⁶³.

Yorum yapmak, her şeyden önce bir kimsenin söylemiş olduğu sözlerdeki anlama bağlanmak demektir. Anlam açık olduğunda sözlerin yorumlanmasına gerek yoktur. Yorum ancak anlamın açık olmadığı ya da ilk bakışta bir anlam çıkarılamadığı durumlarda yapılmaktadır³⁶⁴. Bir kanun hükmünün amacını belirlemede kullanılan ölçütlere yorum yöntemleri adı verilmektedir³⁶⁵. Yorum yöntemleri keyfiliğe, duygusallığa ve mantık dışılığa sınır çizmektedir. Zira yorum yöntemlerinin amacı, kontrolsüz, alakasız ve akla uygun olmayan sonuçların ortaya çıkmasını engellemektir³⁶⁶.

Türk Vergi Sistemi'nin temel taşlarından birini oluşturan VUK 1961 yılında kabul edilip yürürlüğe girmiştir. Bu açıdan bakıldığında 1982 Anayasası'ndan daha eski olan ve yaklaşık elli yıldır yürürlükte olan VUK yasama organı tarafından yapılan sayısız değişiklik sonucu bugünkü şeklini almıştır³⁶⁷. Bu değişikliklerden birisi de 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle VUK'nun 3'üncü maddesinde yapılan değişikliktir³⁶⁸. Bu değişiklikte söz konusu maddenin başlığı

³⁶¹ Güriz, s. 84.

³⁶² Edis, s. 149.

³⁶³ Aral, s. 201.

³⁶⁴ Işıktaç ve Metin, s. 193.

³⁶⁵ Salih Şanver, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Reşat Kaynar'a Armağan, Met'er Matbaası, İstanbul, 1981, s. 186.

³⁶⁶ Hakan Birsenoğlu, "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", **Mali Pusula**, Sayı:23, 2006, (Yorum), s. 121.

³⁶⁷ Hüseyin Murat Battal, "Vergi Kanunlarının Gerekçeleri", <http://ist-vdd.org.tr/sayfa.php?yid=363>, (27.10.2011).

³⁶⁸ Yapılan değişikliğin gerekçesi şu şekilde ifade edilmektedir: "*Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin madde başlığı ve metni değiştirilerek, (A) bendi ile vergi kanunlarının ne şekilde uygulanacağına dair esaslar vazedilmiş bulunmaktadır.*

Bilindiği üzere vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri ihtiva eden Vergi Usul Kanunu'nda, kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü mevcut bulunmamaktadır.

“Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” olarak değiştirilerek maddenin A bendine “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” hükmü eklenmiştir. VUK’nda yer verilen bu hükümle vergi hukukuna, yorum ve uygulama konusunda “Bilimsel Yorumlama Yöntemi” esası getirilmiştir³⁶⁹. Yapılan bu değişiklikle vergi hukukunda yorum, hukuksal dayanağını oluşturan kanuni çerçeveye kavuşmuştur³⁷⁰.

Maddeden anlaşılacağı üzere yorumda ilk ele alınması gereken kanunun lafzıdır. Söz olmadan kural da olmayacağına göre; bir yorum için işe sözden, sözcüklerden başlamak doğaldır³⁷¹. Lafzın açık olmadığı hallerde ise tarihi ve sistematik yorum yöntemlerine başvurulması gerekmektedir. Bu yöntemlerle kanunun hazırlık çalışmaları, tasarı ve teklifler, komisyon görüşmelerine ilişkin rapor ve tutanaklar, meclis görüşmelerini yansıtan tutanaklar ile düzenlemenin sistematik içindeki yeri ve hukuk düzeni içindeki ilişkileri ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Tüm

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

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

Vergi Usul Kanunu’na, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk bilminde uygulanan yorum metotları (yöntemleri) ve batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve “Bilimsel Yorumlama Metodu (Yöntemi)”nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot (yöntem) olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim Vergi Usul Hukukumuzun kaynağını teşkil eden Alman Vergi Usul Kanunu’nun 1’inci maddesi yorum konusunda bu metoda (yönteme) paralel bir hüküm sevk etmiş bulunmaktadır.

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

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

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

Madde metninde, “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” denildiğine göre, uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna (yöntemine) göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takip ettiği maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması deriş olunmaktadır” (Hüseyin Murat Battal, “Vergi Kanunlarının Gereçekleri”, <http://ist-vdd.org.tr/sayfa.php?yid=363>, (27.10.2011)).

³⁶⁹ VUK, 143 Sıra No’lu Genel Tebliğ.

³⁷⁰ Birsenoğul, Kıyas Yasağı, s. 112.

³⁷¹ Aybay ve Aybay, s. 349.

bu çalışmaların amacı, kanunun ruhunu³⁷² belirleyerek, bunun sonucunda onun amacını ortaya koymaktır. İleride açıklanacağı üzere amaçsal yorumda, yaşamın dinamik bir olgu olduğu kabul edilerek, kanun koyucunun amacının, yorum yapılan zamanın şartlarına göre anlaşılması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu sayede vergi hukukunun, dinamik bir yapıya kavuşturulması istenerek, bu hukuk dalının gerek yargısal gerekse bilimsel yorumlarla gelişiminin sağlanması amaçlanmıştır³⁷³.

Kısacası, yorum yöntemlerinin hiçbirisi, yorumlama işini tek başına gerçekleştirmeye yetmediğinden birçok olayda, bu yöntemleri birlikte uygulamak ve böylece bir sonuç elde etmeye çalışmak gerekmektedir³⁷⁴. Başka bir deyişle, vergi hukukunda kullanılan yorum yöntemleri birbirinin yerine olmayıp, birbirini tamamlamaktadır³⁷⁵. Kural olarak, kanun hükmünün doğru anlamına ulaşıldığından söz edilebilmesi için, saptanan anlamın yorum yöntemlerinin tümü ya da çoğunluğu ile doğrulanması gerekmektedir. Yorum yöntemlerinin birbirlerini tamamlayıcı olmadığı ya da elde edilen sonuçların doğruluğunu teyit etmek amacıyla yorum yöntemlerinin tümünden yararlanılmadığı şeklindeki bir kabul, yorumun doğasına aykırı olup, hukuk uygulayıcısının tercihlerine bağlı ve keyfi uygulamalara neden olacaktır³⁷⁶. Ancak, bazı durumlarda kullanılan yöntemlere göre farklı sonuçlar alınabileceğini; bu durumda yöntemler arasında seçim yapma zorunluluğunun doğabileceğini de belirtmek gerekmektedir³⁷⁷.

Vergi kanunlarının yorumunda kural olarak yorum yöntemleri arasında bir öncelik sırası da bulunmamaktadır. Ancak Alman yazınında TIPKE tarafından temsil edilen görüşe göre, tüm yorum yöntemleri kanun hükmünün gerçek anlamını bulmaya hizmet etmesine karşın, vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşımın amaçsal yorumla gerçekleşmesi nedeniyle amaçsal yorum yöntemi ön plana çıkmaktadır. Diğer yorum yöntemleri ise yorumda yardımcı bir işleve sahiptir³⁷⁸.

Vergi hukuku yazınında yorum yöntemleri teknik yorum - mantıksal yorum³⁷⁹; deyimisel yorum - amaçsal yorum³⁸⁰; deyimisel yorum - sistematik yorum - tarihi yorum³⁸¹; deyimisel yorum - tarihsel yorum - amaçsal yorum³⁸²; deyimisel yorum -

³⁷² VUK'un 3'üncü maddesinde kullanılan "ruhu" deyimini amacın belirlenmesi anlamında kullanılmaktadır. Bu nedenle, kanunun "ruhuna/özüne göre yorumu"nu " amaçsal yorum" olarak ele almak doğru olacaktır (Karakoç, Vergi Hukuku, s. 155).

³⁷³ Mutluer, ss. 60 - 61.

³⁷⁴ Aybay ve Aybay, s. 348.

³⁷⁵ Şanver, s. 186.

³⁷⁶ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 53.

³⁷⁷ Saygılıoğlu, s. 86.

³⁷⁸ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, ss. 53 - 54.

³⁷⁹ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, ss. 42 - 44.

³⁸⁰ Kırbaş, ss. 70 - 73; M. Arslan, ss. 50 - 51.

³⁸¹ Mutluer, ss. 55 - 56.

tarihsel yorum - amaçsal yorum - karma yorum³⁸³; deyimisel yorum - sistematik yorum - tarihsel yorum - amaçsal yorum³⁸⁴; deyimisel yorum - sistematik yorum - tarihsel yorum - amaca uygun yorum - sezgisel yorum - Anayasa'ya uygun yorum³⁸⁵; deyimisel yorum - amaca göre yorum - tarihsel yorum - sistematik yorum - serbest yorum³⁸⁶; deyimisel yorum - sistematik yorum - karşılaştırmalı yorum - amaçsal yorum³⁸⁷ başta olmak üzere çok çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Bu çalışmada, genel kabul gören deyimisel yorum - sistematik yorum - tarihsel yorum - amaçsal yorum sınıflandırmasına yer verilmiştir.

2.3.4.1. Deyimsel Yorum

Bir kanun hükmünün anlamını çıkartabilmek amacıyla başvuru alan ilk yöntem³⁸⁸ olan deyimisel yorum yönteminde sözcüklerin anlamına üstünlük tanınmakta ve kanunlarda kullanılan sözcükler, hükümlerin cümle yapıları ve kanun koyucunun kullandığı deyimler ayrı ayrı ele alınarak bir sonuca varılmaya çalışılmaktadır³⁸⁹. Fransa'da Şerhçi okul taraftarlarınca savunulan³⁹⁰ bu yöntemde kanun metninde kullanılan kelimeler, anlatım biçimi ve dil kurallarına bakmanın yanı sıra “benzetme”, “aksi ile kanıt” ve “evleviyet” gibi mantık kurallarından da yararlanılmaktadır³⁹¹.

VUK'nun 3'üncü maddesinde “*vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde...*” ifadesine yer verilmiş olması, vergi kanunlarının yorumlanmasında öncelikle deyimisel yoruma başvurulması, bu yorum yönteminin yeterli olmadığı durumlarda diğer yöntemlere geçilmesi gerektiğinin göstergesidir³⁹².

Vergi kanunlarında diğer hukuk dallarına ait olan çok sayıda deyim ve kavram kullanılmaktadır. Bu kavram ve deyimler yorumlanırken ait oldukları hukuk

³⁸² Bilge, ss. 197 - 199.

³⁸³ Gözübüyük, Hukuka Giriş, ss. 75 - 76.

³⁸⁴ Saygılıoğlu, ss. 85 - 95; Oktar, ss. 52 - 54; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 46 - 49; Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 19 - 22; Akdoğan, ss. 34 - 35; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, ss. 51 - 52; Karakoç, Vergi Hukuku, ss. 152 - 156.

³⁸⁵ SÖZER, sezgisel yorum ve anayasaya uygun yorum yöntemlerinin ayrı yorum yöntemleri olmadığını, mevcut yöntemleri tamamlayıcı uygulamalar olduğunu belirtmektedir (Sözer, s. 33 - 85).

³⁸⁶ Aybay ve Aybay, ss. 348 - 356.

³⁸⁷ Işıktaç ve Metin, ss. 193 - 201.

³⁸⁸ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 115.

³⁸⁹ Mutluer, s. 55.

³⁹⁰ Mustafa Emir Üstündağ, “Hukukta Yorum Metotları”, *İzmir Barosu Dergisi*, Sayı: 2011/2, 2011, s. 170.

³⁹¹ Gözübüyük, Hukuka Giriş, s. 75.

³⁹² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 47.

dallarındaki anlamlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Örneğin hibe, sözleşme, intifa hakkı kavramları medeni hukuk ve borçlar hukukunda taşıdıkları anlamlara göre değerlendirilmelidir³⁹³. Ancak, vergi kanunlarının zaman zaman başka alanlarda kullanılan kavramları, ait oldukları alanlardakinden çok farklı şekillerde kullanarak özel anlamlar verdikleri unutulmamalıdır³⁹⁴. Bu nedenle bu gibi kavramlar vergi kanunlarında farklı bir şekilde tanımlanmışlarsa, artık vergi kanunlarında yer alan anlamlarına göre değerlendirilmeleri gerekmektedir. GVK'nun 70'inci maddesinde gayrimenkul kavramının TMK'nun 704'üncü maddesinden farklı tanımlanmasını bu duruma örnek vermek mümkündür. Burada artık gayrimenkul kavramının GVK'nda yer alan tanımına göre yorumlanması gerekmektedir. Vergi kanunlarında bazen bazı kavramların anlam ve hukuki etkileri konusunda başka kanunlara açık olarak gönderme yapılmaktadır. Bu duruma örnek olarak ise VUK'nun 147'nci maddesini vermek mümkündür. Madde hükmü; *“Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır”* şeklindedir. Son olarak vergi kanunlarında yer alan kavramların salt hukuk kavramları olmadığı, farklı disiplinlere ait kavramlara da vergi kanunlarında yer verildiği göz önünde bulundurularak bu kavramlar kendi bilimsel ve teknik anlamlarına göre değerlendirilmelidir³⁹⁵.

Kanunun lafzı; onun açık ifadesi yani metnidir. Bununla ifade edilen ise kanunların Resmi Gazete'de yayımlanan resmi metinleridir³⁹⁶. Deyimsel yorum, Resmi Gazete'de yayımlanmış olan metinler üzerinden yapılıyor olması nedeniyle özellikle, muhatabı olan kişiler açısından daha güvenli olarak görülmekte, bu nedenle de hukuki güvenlik sağladığı kabul edilmektedir³⁹⁷. Diğer yorum yöntemlerini deyimisel yorum yönteminden ayıran özellik, kelimelere sözlük anlamlarının ötesine geçerek başka anlamlar yüklemeye çalışmalarıdır³⁹⁸.

Kanunun lafzına sırt çeviren yorumcu, kanuna aykırı sonuca varmış, kişisel ve keyfi davranmış olur. Ancak, salt lafza uyarak anlamı ihmal eden hukukçu da kanuna karşı hile yapmış olacaktır³⁹⁹. Bu nedenle deyimisel yorum yöntemi, yorum yapılırken tek başına yeterli görülmeyle diğer yorum yöntemleriyle beslenmektedir⁴⁰⁰.

³⁹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 19.

³⁹⁴ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 152.

³⁹⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 19.

³⁹⁶ Işıktaç ve Metin, s. 194.

³⁹⁷ Sözer, s. 34.

³⁹⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 47.

³⁹⁹ Işıktaç ve Metin, s. 198.

⁴⁰⁰ Mutluer, s. 55.

Bu yorumlama yöntemi, kanun koyucunun kanun metinlerini yorumlarken kelimelerin sözlük anlamına ve dilbilgisi kurallarına tamamen uyduğu varsayımına dayanmaktadır. Oysaki kanun koyucunun bu hususta her zaman aynı ve yeterli titizliği gösterdiğini söylemek güçtür. Zira kelimeler de zaman içinde anlam değiştirebilmektedirler⁴⁰¹.

Deyimsel yorum yöntemi, her zaman hükmün amacına uygun sonuç vermemesi nedeniyle yetersiz kalabilmekte⁴⁰², yani hükmün özü ile sözü her zaman birbiriyle örtüşmeyebilmektedir⁴⁰³. Ayrıca, kullanılan diğer yorum yöntemlerinde de, önce kanunun lafzından yola çıkılmasına rağmen, daha sonra ilk anlamdan farklı bir sonuca ulaşılabilir. Oysa deyimisel yoruma sıkı sıkıya bağlı olanlar, kanunun sözlerine bağlı kalarak onun dışına çıkmayı reddetmektedirler. Bunun yanı sıra, kanun metninin belirsizliğinden kaynaklanan kusur veya sakatlık dahi yorumcunun yorumlama yetkisi dâhilindedir⁴⁰⁴. Tüm bu nedenlerden dolayı deyimisel yorum XIX. yüzyılın sonlarından itibaren yetersiz görülmeye başlanmıştır⁴⁰⁵.

2.3.4.2. Tarihsel Yorum

Tarihsel yorum, kanun koyucunun kanunu çıkardığı dönemdeki iradesinin ve amacının ortaya çıkartılması için yapılan yorumdur. Bu yorum yönteminde kanunun hazırlık aşamasından kanunlaşınca kadar geçirdiği tüm aşamalar dikkate alınarak kanunun hazırlık çalışmaları, tasarı ve teklifler, gerekçeler, komisyon ve meclis tutanakları gibi belgeler detaylı olarak incelenmektedir⁴⁰⁶.

Bu yönteme, “...lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, **konuluşundaki maksat**, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” şeklindeki hükümle VUK’nda da yer verilmiştir⁴⁰⁷.

Herhangi bir kanun hükmünün düzenlendiği ve uygulamaya konulduğu dönem ile içinde bulunulan dönemin şartlarının farklılık gösterebilmesi, kanun hükmüne verilen anlamın da farklılaşması sonucunu doğurabilmektedir. Sağlıklı bir anlam çıkartılabilmesi için, yasal düzenlemenin yapılmış olduğu dönemde dikkate

⁴⁰¹ Bilge, s. 198.

⁴⁰² Saygılıoğlu, s. 30.

⁴⁰³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 47.

⁴⁰⁴ Edis, s. 190.

⁴⁰⁵ Sözer, s. 50.

⁴⁰⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 48; Mutluer, s. 56.

⁴⁰⁷ Oktar s. 53.

alınan yaklaşım biçiminin ve gerçekleştirilmek istenilen amacın belirlenmeye çalışılması son derece önem taşımaktadır⁴⁰⁸.

Tarihsel yorum yöntemine yapılan eleştiriler başlıca iki noktada toplanmaktadır. Bunlardan birincisi, kanun koyucunun esas iradesinin çoğunlukla belli olmamasıdır. Kanunların çok sayıda kişi tarafından hazırlanıyor olması ve bu aşamada ortaya atılan fikirler arasında aykırılıklar olması esas iradenin ortaya çıkarılmasını güçleştirmektedir. Eleştirilerin toplandığı ikinci nokta ise, kanunların gelecekte ortaya çıkabilecek olay ve durumları kavramaya yönelik olduğu düşünüldüğünde yorumda zaman olarak geriye gitmenin anlam taşımadığıdır⁴⁰⁹. Ayrıca, yorumda kanun koyucunun amacını keşfetme meselesinde son sözü söyleyecek olan yorumcudur. Bu nedenle bu yöntemin kanunun amacının elde edilmesinde iyi bir yöntem olmadığı eleştirisi de yapılmaktadır⁴¹⁰.

Tarihsel yorum yöntemi, yeni çıkan kanunların yorumlanması açısından daha anlamlıdır. Eski tarihli kanunların yorumlanmasında bu yöntem fazla yararlı değildir. Çünkü bundan elli yıl önce kabul edilen bir kanunun gerekçesi ve görüşme tutanakları artık eskimiş bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile elli yıldan beri uygulanan bir kanun, uygulama içinde objektif bir amaç kazanmıştır. Kanun koyucunun subjektif iradesi değil, kanunun uygulama içinde kazandığı anlam hâkim için daha önemli bir özellik taşımaktadır⁴¹¹.

Tarihsel yoruma daha önce de değindiğimiz subjektif ve objektif görüş açısından bakıldığında subjektif görüşü savunanların, kanun koyucunun esas iradesi dışına hiç çıkılmaması gerektiğini belirterek, bunun tarihsel yorum ile gerçekleştirilebileceğini savundukları görülmektedir. Buna karşılık objektivistler ise, kanun koyucunun hedefini temel olarak kabul edip, sosyal yaşamdaki değişikliğe göre kanunu getirmedeki amacın araştırılması gerektiğini savunmaktadırlar. Böylece objektif tarihi yorumda yorum, kanun koyucunun kanunun yürürlüğe konulduğu zamanın iradesine göre değil, bugüne göre yapılmış olmaktadır. Hukukta, tarihsel yorum çerçevesinde her iki görüşe göre de yorum yapılabilir. Ancak, subjektif görüş daha çok uygulama alanı bulmakta, objektif yorum görüşü ise hukukun bazı alanlarında son zamanlarda yaygınlık kazanmaktadır⁴¹².

Tarihsel yorum yönteminin bazı alanlarda uygulanması uygun olabilecektir. Uluslararası vergi anlaşmalarında taraf devletler anlaşmayı imzalarken

⁴⁰⁸ Akdoğan, s. 35.

⁴⁰⁹ Saygılıoğlu, s. 32.

⁴¹⁰ Işıktaç ve Metin, s. 205.

⁴¹¹ Güriz, s. 60.

⁴¹² Mutluer, s. 56.

egemenliklerine getirilecek sınırlamaları ayrıntılarıyla tartmak zorunda olacaklarından bu anlaşmaların yorumunda tarihsel yorum yöntemini başarılı bir şekilde uygulamak mümkündür. Anlaşmaların hazırlık çalışmaları ve anlaşma taslağı üzerinde yapılmış olan görüşmeler, tarafların egemenliklerini ne derecede sınırlandırma niyetinde olduklarının göstergesidir⁴¹³.

Bu yorumlama yöntemi özellikle mutlakıyetle yönetilen rejimlerde uygun gözükabilir. Çünkü bu gibi rejimlerde, kanunlar hükümdarların iradesi ile oluşmaktadır. Buna karşılık, parlamenter rejimlerde, bu iradeyi tespit etmek neredeyse imkansızdır⁴¹⁴. Bu yöntem, kanun koyucunun amacının belli olabildiği ölçüde başarılı olmaktadır⁴¹⁵. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda⁴¹⁶ "Tasarının Millet Meclisi'nde görüşülmesi sırasında yapılan konuşmalardan ve verilen değişiklik önerilerinden anlaşılacağı gibi..." ifadesine yer vermesinden ve bir başka kararında⁴¹⁷ ise kanunun gerekçesine, komisyon raporlarına ve görüşme tutanaklarına başvurulduğunu belirtmesinden tarihsel yorum yöntemine başvurduğu anlaşılmaktadır.

2.3.4.3. Sistematik Yorum

Vergi kanunu hükümlerinin yorumuna öncelikle lafzi yorumla başlanması gerekse de, çoğu zaman lafzi yorum hükmün anlamının tam olarak ortaya çıkarılmasında yeterli olamamaktadır. Bu durumda başvurulması gereken bir diğer yöntem sistematik yorum yöntemidir⁴¹⁸. Aslında sistematik yorum, deyimisel yorumu tamamlayıcı niteliktedir. Çünkü sistematik dâhilinde kanunun sözüne anlam verilmektedir. Bu nedenle deyimisel ve sistematik yorum bir anlamda birlikte ele alınmaktadır⁴¹⁹.

Kanun metninin bir parçasını bir başkasıyla, hatta başka metinlerle aydınlatmayı hedefleyen⁴²⁰ sistematik yorum yöntemini, başlı başına bir yorum yöntemi olmaktan çok, diğer yöntemlerin topluca uygulanması olarak

⁴¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 21.

⁴¹⁴ Bilge, s. 198.

⁴¹⁵ Gözübüyük, Hukuka Giriş, s.76.

⁴¹⁶ Bkz. Danıştay 9. Dairesinin 26.02.1981 tarih, E: 1980/1193, K: 1981/1144 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:44 - 45, 1982, s. 447).

⁴¹⁷ Bkz. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 28.06.1979 tarih, E: 1976/1, K: 1979/10 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:36 - 37, 1980, s. 193).

⁴¹⁸ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 153.

⁴¹⁹ Saygılıoğlu, s. 91.

⁴²⁰ Michel Troper, **Hukuk Felsefesi**, çev. Işık Ergüden, Dost Kitabevi Yayınları, Ankara, 2011, s. 104.

değerlendirmek mümkündür⁴²¹. Bu yöntemin uygulanmasında, kanun kendi içinde bir bütün, bir sistem olarak kabul edilerek, kanun hükümlerinin de bu bütünün, bu sistemin amaçlarını gerçekleştirmek için oluşturulduğu gerçeği göz önünde bulundurulmaktadır⁴²². Bu sayede, tek bir hukuk kuralı yorumlanırken, o kuralın içinde yer aldığı kanunun bütünü, giderek hukuk dalının bütünü, gerekirse de başka hukuk dallarındaki düzenlemeler dikkate alınmaktadır. Böylece kural, sistem içerisindeki yeri ve işlevi belirlenerek yorumlanmaktadır⁴²³.

Başka bir deyişle, sistematik yorum yöntemiyle hukuk kuralının anlamı, hukuk düzeninin bütünü içerisinde, içinde bulunduğu sistemin üst kuralları dikkate alınarak kavranılmaya çalışılır. Bu sayede o hukuk kuralı ile ilgili tüm hukuk kuralları göz önüne alınmış olunmaktadır⁴²⁴. Buna göre, bir vergi kanunu hükmünün bir yandan söz konusu kanun içindeki konumu, diğer yandan da Türk Vergi Sistemi'ni oluşturan diğer kanun hükümleri ile bağlantısı açısından anlamı araştırılacaktır⁴²⁵. Zira sistematik unsurunu dikkate almayarak her hükmü kendi kendine yeterli saymak, bizi o hükmü yorumlamaya değil, tam aksine ayırma götürecektir⁴²⁶. Aksi ile kanıt, evleviyet ve kıyas gibi mantık kurallarına da kanunun sistematigiinden anlam çıkartılması amacıyla başvurulmaktadır⁴²⁷.

VUK'nun 3'üncü maddesinde yer verilen *“vergi kanunlarının hükümleri...hükümlerin kanunun yapısı içindeki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır”* şeklindeki hüküm ile vergi kanunlarında yer verildiği anlaşılan sistematik yoruma 1982 Anayasası maddelerinden örnek vermek mümkündür. Buna göre; Anayasa'nın 91'inci maddesinde, *“temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevlerin, sıkıyönetim ve olağanüstü haller dışında kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceği”* hükmüne yer verilmiştir. 73'üncü maddede tanımlanan vergi ödevinin siyasi hak ve ödevlerden olduğu düşünüldüğünde, sistematik yorum yönteminin uygulanması ile vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin kanun hükmünde kararnameler (KHK) ile değil, ancak kanunla yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır⁴²⁸.

⁴²¹ Aybay ve Aybay, s. 355.

⁴²² Akdoğan, s. 34.

⁴²³ Aybay ve Aybay, ss. 354 - 355.

⁴²⁴ Işıktaç ve Metin, s. 199.

⁴²⁵ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 117.

⁴²⁶ Nevzat Saygılıoğlu, s. 23.

⁴²⁷ Edis, s. 195.

⁴²⁸ Oktar, s. 53.

2.3.4.4. Amaçsal Yorum

Amaçsal yorum, kanun koyucunun neyi amaçladığını değil; kanunun değişen sosyal ve ekonomik koşullar altında kazanmış olduğu objektif anlamı araştıran bir yöntemdir⁴²⁹. Amaçsal yorum, kuralın kanundaki yeri, konumu ve diğer kurallarla ilişkisi dışında, kuralla ilgili daha geniş ölçekli ve kapsamlı bir değerlendirme işlemidir. Burada öncelikle, kuralın kanuna konuluş dönemindeki tarihsel malzeme, o döneme ait kültürel, ekonomik ve sosyal değerler, değer yargıları, çıkar dengesi ilişkilerinin göz önünde tutulması ve hukuk kuralının bu bağlamda kanun koyucu tarafından hangi amacı gerçekleştirmek üzere kabul edildiğinin belirlenmesi gerekmektedir⁴³⁰. Tamamen bertaraf edilmesi mümkün olmayan kanun metni ve hazırlık malzemeleri, kanunun anlaşılmasına ışık tutmakla birlikte sadece bunlarla yetinmek doğru değildir. Bunların yanı sıra, kanunun amacı ve özellikle zamanın gereksinimleri ve dönemin görüş ve düşüncelerinin hiçbir zaman göz ardı edilmemesi gerekmektedir⁴³¹.

Amaçsal yorum, kanunu yeni ihtiyaçların ve düşüncelerin etkisi altında değişen adeta bir zarf gibi görmekte ve kanuna tamamlanmamış bir eser gözü ile bakmaktadır. Önemli olan kanunu yapanın başta ne istemiş olduğu değil, bu günkü şartlar göz önünde tutularak ondan çıkarılacak anlamdır⁴³². Amaçsal yorumda kanunla ulaşılmak istenen sonuçlar, amaçlar günün koşulları ve toplumun gereksinimlerine uygun olarak değerlendirilmektedir⁴³³. Örneğin, vergi kanununda yer alan bir muafiyet hükmü uygulanırken, uygulandığı zamanda toplumun adalet duygusuna zarar verecek sonuçlara yol açacaksa, adalet duygusuna uygun bir çözüme amaçsal yorum sayesinde ulaşılması mümkün olacaktır⁴³⁴.

VUK'nun 3'üncü maddesinde yer alan "*vergi kanunları lafzı ve **ruhu** ile hüküm ifade eder*" ifadesi ile amaçsal yorum yöntemine de yer verildiği anlaşılmaktadır⁴³⁵.

Bir kanunun yürürlüğe girmesiyle kanun koyucunun subjektif iradesinden bağımsız ve objektif bir nitelik kazandığı göz önüne alındığında, amaçsal yorumun gerekliliği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Zira kanunun uygulandığı zamandaki

⁴²⁹ Saygılıoğlu, s. 92.

⁴³⁰ Aybay ve Aybay, ss. 352 - 353.

⁴³¹ Bilge, ss. 198 - 199.

⁴³² Edis, s. 191.

⁴³³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 21.

⁴³⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 49.

⁴³⁵ Oktar, s. 54.

toplumsal ihtiyaçların ve somut olayın özelliklerinin dikkate alınması nemlidir⁴³⁶. Çağımızın insanı artık, hukuk kurallarını yöneldikleri amaç ve gerekçeleri kanun koyucusundan ayrı sorgulanamayan, sadece kanun koyucunun iradesi olarak görmemektedirler. Kanunlar, izledikleri amaçtan ötürü geçerli ve baėlayıcıdır⁴³⁷.

Amaçsal yorumda önceki bölümlerde açıklanan subjektif ve objektif teoriye dayanan iki anlam söz konusudur. Subjektif teoriye dayanan birinci anlamı, kanun koyucunun kuralları koyduğu zaman geçerli olan iradesidir. Bu irade gerekçeler, tutanaklar gibi çeşitli tarihsel yorum araçlarından yararlanılarak ortaya konulmaktadır. Amaçsal yorumun objektif teoriye dayanan ikinci anlamı ise, kanun koyucunun değil, kanunun amacının belirlenmesidir. Bu anlamda amaçsal yorum, kanunun yapıldıktan sonra kanun koyucunun başlangıçtaki iradesinden ayrı ve bağımsız bir varlık olduğu düşüncesine dayanır ve kanunun yapıldığı zamanın değil, uygulandığı zamanın koşullarına göre yorumlanması ve anlaşılması gereğini ifade etmektedir⁴³⁸.

Amaçsal yorum, kanunun yorumu ile hukukun geliştirilmesi arasındaki sınır çizgide kanunun dışına taşıcı ve en azından yorumun sınırlarını zorlayıcı olabilmektedir⁴³⁹. Bu yorumda, kanunun akla en yakın olan anlam ve amacı araştırılmaktadır. Böylece, karşıt çıkarlar arasında, sosyal hayatın ve düzenin gereği ve kanunun amacı göz önünde tutularak karşılaştırma yapmak suretiyle bunlardan hangisinin diğerine nazaran daha çok korunacağı belirlenmiş olmaktadır⁴⁴⁰. Ancak, bu karşılaştırma yapılırken son derece dikkatli olunması gerekmektedir. Çünkü değerlendirilen karşılıklı çıkarlar idare ve mükelleflerin çıkarlarıdır. Yorum sürecinde kanun metninden sapılması istenmeyen sonuçların doğmasına neden olabilecektir⁴⁴¹.

Amaçsal yorumun bazı sakıncaları bulunmaktadır. Her şeyden önce kanunun içeriğinin zamanla değiştiği düşüncesi, kanun anlayışıyla bağdaşmamaktadır. Zira bilindiği gibi bir hüküm, kanun olma gücünü ancak Anayasa'da belirtilen organın iradesinden almakta ve değiştirme yetkisi de Anayasa ile yetki verilen organa ait olmaktadır. Bu nedenle, başka bir organın böyle bir yeniden hüküm koyma ya da değiştirme yetkisi bulunmamaktadır. Ayrıca işin, hâkime götürülen hallere bağlı olarak, tesadüfe bırakılması ve isabetsiz sonuçlara ulaşması olasılığı; dolayısıyla

⁴³⁶ Saygılıoğlu, s. 92.

⁴³⁷ Işıktaç ve Metin, s. 206.

⁴³⁸ ktar, s. 54.

⁴³⁹ Saygılıoğlu, s. 95.

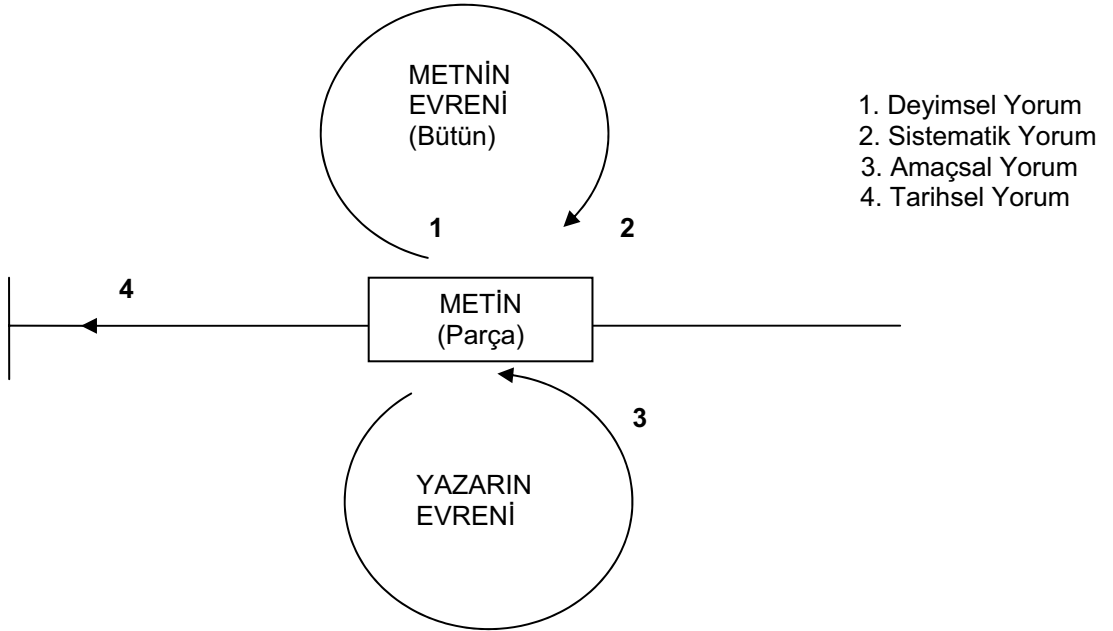
⁴⁴⁰ Saygılıoğlu, s. 33.

⁴⁴¹ ncel, Kumrulu ve ağan, ss. 21 - 22.

anlamın, olayın özelliğine göre değişmesi tehlikesi ortaya çıkabilmektedir⁴⁴². Amaçsal yorum yönteminin en zayıf yanı ise, bu yöntemin aşırı uygulanması durumunda neyin haklı neyin haksız olduğunun anlaşılamayacağı bir durumun hukuk hayatında ortaya çıkması ihtimalidir⁴⁴³.

ŞANVER, amaçsal yorumdan, deyimisel yorum ile saptanan sözün olası anlamlarından sözün uygun anlamını tercih etmenin anlaşılması gerektiğini; amaçsal yorumun, sözün olası anlamının sınırında sona erdiğini ve bu anlamı aşamayacağını belirtmektedir. Dolayısıyla amaçsal yorumun, kanun koyucunun hatasını düzeltemeyeceğini, eksik olan kanun hükmü yerine kullanılamayacağını, tipleştirmeye ve olayın varsayımına sığınamayacağını vurgulamaktadır⁴⁴⁴.

Şekil 2: Hukukta Yorum Yöntemleri



Kaynak: Sözer, s. 38.

Yorum yöntemlerinin bir bütün olarak yer aldığı bu şekilde işlemin başladığı nokta deyimisel yorumu (1), dış çemberin tamamlandığı nokta sistematik yorumu, iç çemberin tamamlandığı nokta amaçsal yorumu (3), zamanda yolculuk ise tarihsel yorumu (4) ifade etmektedir⁴⁴⁵.

⁴⁴² Saygılıoğlu, ss. 33 - 34.

⁴⁴³ Güriz, s. 64.

⁴⁴⁴ Şanver, s. 188.

⁴⁴⁵ Sözer, s. 38.

Vergi hukukunda amaçsal yorum ile ekonomik yaklaşım kavramları taşıdıkları benzerliklere rağmen özlerinde birbirlerinden farklı kavramlardır. Bu noktada, amaçsal yorumun bir araç, ekonomik yaklaşımın ise bir amaç niteliği taşıdığıının unutulmaması gerekmektedir⁴⁴⁶.

2.3.5. Ekonomik Yaklaşım

Vergi kanunlarının yorumlanmasında, kanunun konuluşundaki amacının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu amaç Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtildiği üzere kamu giderlerine katkı sağlamaktır. Bu katkı, devletin belirli bir ekonomik faaliyetten ya da ekonomik varlıktan zorunlu bir pay alması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergi kanunlarının yorumunda devletin hangi ölçülere göre pay almak istediğinin göz önünde tutulması gerekmektedir⁴⁴⁷. İşte; vergi hukukuna özgü bir kavram olan⁴⁴⁸ ekonomik yaklaşım, bu esastan kaynaklanmakta ve vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamına gelmektedir⁴⁴⁹.

VUK'nun 3'üncü maddesinin B bendinde yer verilen ***“vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”*** hükmü ile de ekonomik yaklaşıma yer verildiği çıkarım yoluyla anlaşılmaktadır. Bu hükümle vergiyi doğuran olayın saptanmasında iktisadi gerçeğin hukuki görünümüne ağır bastığı ve işlemin maddi boyutunun önemli olduğu vurgulanmaktadır⁴⁵⁰.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, 2365 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle VUK'nun 3'üncü maddesinde yapılan değişikliklerle “bilimsel yorumlama yöntemi” ve “ekonomik yaklaşım” ilkesi tüm vergi kanunlarımız açısından kapsayıcı bir hüküm

⁴⁴⁶ Saygılıoğlu, s. 95.

⁴⁴⁷ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 40.

⁴⁴⁸ Ekonomik yaklaşımın vergi hukukuna özgü olduğu genel kabul görmektedir. (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 24; Oktar, s. 55); Ancak, AKKAYA'ya göre ekonomik yaklaşımı salt vergi hukukuna özgülemek doğru değildir. Şirketler hukuku, iş hukuku ve borçlar hukukunda da aynı terim kullanılırsa da biçim değil öz esas alınarak ekonomik yaklaşım uygulanmaktadır. Ekonomik yaklaşımın vergi hukukunda ön plana çıkmasının nedeni, vergilendirme ilişkisinin kamusal karakteri ve vergiyi tahsil eden vergi idaresinin her ilişkide biçimle özün aynı olup olmadığını kontrol etmek zorunda olmasıdır. Diğer hukuk alanlarında tarafların özel hukuk kişileri olması, ancak uyuşmazlık yaşanması durumunda yargı aşamasında ekonomik yaklaşımın ve benzer nitelikteki uygulamaların söz konusu olması bu alanlarda ekonomik yaklaşım ilkesinin geçerli olmadığı izlenimini yaratmaktadır. (Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, ss. 43 - 44). Littmann ise; ekonomik yaklaşımın daha çok bir yorum yöntemi olduğunu ve bütün hukuk düzeninde geçerli olan bir yaklaşım olduğunu belirtmektedir (Saygılıoğlu, s. 96).

⁴⁴⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 24; Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 40.

⁴⁵⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 49 - 50.

haline gelmiş bulunmaktadır⁴⁵¹. Ancak, belirtmek gerekir ki bu yasal düzenlemeden önce de, ekonomik yaklaşım kavramından açıkça bahsedilmemekle birlikte, Türk vergi hukukunda gerek vergi kanunlarının anlamlandırılması, gerekse somut maddi olayın nitelendirilmesi sürecinde bu ilkenin kullanıldığı görülmektedir⁴⁵². Örneğin, Danıştay 4'üncü Dairesi'nin⁴⁵³ "aynı hizmet karşılığı alınan ücreti iki gelir dilimine ayırmak suretiyle iki defa sigorta primi düşmek olanağı bulunmadığı" ; 13'üncü Dairesi'nin⁴⁵⁴ "fazla çalışma ücreti yükümlüye (mükellefe), esas ücret ödemesini gerekli kılan hizmet nedeniyle verildiğine, yani başka bir hizmetin karşılığı olmadığına göre bu ödemelerin ayrı ücretmiş gibi vergilendirilmesi olanağı bulunmadığı"; ve yine 4'üncü Dairesi'nin⁴⁵⁵ "yapılan bağışın mükellef yönünden kira niteliğinde olduğundan gider yazılabileceği" yönündeki kararlarında ekonomik yaklaşımın benimsendiği görülmektedir. Ayrıca Danıştay 4'üncü Dairesi 10.01.1978 tarihli kararında⁴⁵⁶ "kanunen yasaklanmış faaliyetlerden elde edilen gelirin dahi vergilendirildiği vergi hukukunda muamelenin ekonomik yönü önemli olup...medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz" denilmek suretiyle ekonomik yaklaşım ilkesi vurgulanmıştır.

Ekonomik yaklaşım, kanunun uygulandığı zamanın anlayış ve gereklerine göre yorumlanması anlamına gelen ve bu yönüyle bir gelişme ve hareket sergileyen amaçsal yorumun doğal bir uzantısı olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁵⁷. Bunun nedeni tanımdan da anlaşılacağı üzere ekonomik yaklaşımda olayların salt hukuksal şekillerine göre değil, ekonomik anlam ve içeriklerine göre değerlendirilmesidir⁴⁵⁸.

Damga Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi ekonomik yaklaşıma uygun bir hüküm içermektedir. Buna göre; *"Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kağıtların mahiyetlerinin tayininde şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır"*. Örneğin, kira sözleşmesi olarak düzenlenen bir belgenin içeriğinden kefalet

⁴⁵¹ Hüseyin Murat Battal, "Vergi Kanunlarının Gerekçeleri", <http://ist-vdd.org.tr/sayfa.php?yid=363>, (27.10.2011).

⁴⁵² Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 40.

⁴⁵³ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 10.10.1979 tarih, E:1979/2583, K:1979/2546 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:38 - 39, 1980, ss. 169 - 170).

⁴⁵⁴ Bkz. Danıştay 13. Dairesinin 21.10.1976 tarih, E:1976/264, K:1976/2925 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:26 - 27, 1977, ss. 590 - 591).

⁴⁵⁵ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 08.02.1979 tarih, E:1978/1414, K:1979/346 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:36 - 37, 1980, s. 335).

⁴⁵⁶ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 10.01.1978 tarih, E:1977/1196, K:1978/7 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:32 - 33, 1979, ss. 362 - 363).

⁴⁵⁷ Saygılıoğlu, s. 95.

⁴⁵⁸ Mutluer, s. 61.

sözleşmesi olduğu anlaşılıyorsa, bu belge üzerinden kanunun kira için öngördüğü binde 1.5 oranında değil, kefalet için öngördüğü binde 7.5 oranında damga vergisi alınması gerekmektedir⁴⁵⁹.

Ekonomik yaklaşımın, olayları olduğu gibi görmesi, değişken ve uyum sağlanabilir nitelikte olması yararlı yönlerini oluşturmaktadır. Ancak bu yararlarının yanı sıra bazı sakıncaları olduğunu da unutmamak gerekmektedir⁴⁶⁰. AKKAYA, ekonomik yaklaşımın, kavramda geçen “ekonomik” kelimesinden hareketle amaçsal yorumun bir parçasına indirgenerek “vergi kanunlarının uygulanmasında, kanunların ekonomik amaçlarının dikkate alınması” olarak algılanmasının hazineci yaklaşıma dayanak oluşturabileceği ve yine vergiyi doğuran olayın saptanması ve nitelenmesinde de ekonomik içeriğin dikkate alınması nedeniyle gerçekleşen maddi olay yerine, gerçekleşmemiş varsayıma dayalı bir olayın ikame edilmesi riskinin doğabileceği yönündeki sakıncalara dikkat çekmekte ve bu duruma örnek olarak Alman İmparatorluk Mali Mahkemesi’nin “Fenik Kararı”⁴⁶¹ adıyla bilinen kararını vermektedir⁴⁶². TIPKE ise, ekonomik yaklaşımın bir meslek ideolojisi olduğunu, çapraz kararlara yol açtığını, maliyeyi kayırdığını ve serbest bir hukuk akımı olarak geliştiğini belirtmektedir⁴⁶³.

Bu eleştirilerden de anlaşılacağı gibi ekonomik yaklaşımın amaçsal yorumun uzantısı olarak başladığı nokta belli olmakla birlikte; nereye kadar varacağı bilinmemektedir. Yapılan eleştirilerin haklılığı da bu noktada ortaya çıkmaktadır⁴⁶⁴. Bu noktada önemle belirtilmesi gereken husus, hukuk devleti kavramının çeşitli unsurlarının ekonomik yaklaşımın sınırlarını belirlediğidir⁴⁶⁵. Vergi kanunu hükümlerinin anlamlandırılmasında hâkime ve vergi idaresine sınırsız ve keyfi bir yetki vermediği, yorumda aşılamayacak sınırların ekonomik yaklaşım için de geçerli olduğu asla unutulmamalıdır⁴⁶⁶.

⁴⁵⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 25.

⁴⁶⁰ Saygılıoğlu, s. 100.

⁴⁶¹ Almanya’da işsizliği azaltma amaçlı vergi kanunu aylık geliri 500 mark ve üzerinde ücretlilerden %5, bunun altında olanlardan %4 vergi alınmasını öngörmüştür. Karara konu olayda işveren çalışanlarının %5 yerine %4 oranında vergi ödemesini sağlamak üzere, çalışanların da onayıyla, yeni bir hizmet sözleşmesi yaparak aylıklarını 1 fenik azaltmış ve fiilen 499,99 mark ödemeye başlamıştır. Vergi idaresi, yeni anlaşmayı ve fiilen 499,99 marklık ödeme yapıldığını kabul etmesine rağmen, 1 feniğin ekonomik önemi bulunmadığı gerekçesiyle %5’lik oranı uygulayarak cezalı vergi tarhiyatı yapmış, bu tarhiyat da yargı tarafından onanmıştır. Bu örnekten de görülebileceği gibi işlevi, niteliği, sınırları ve uygulama alanı net olarak belirlenememiş olan ekonomik yaklaşım, kanunilik ve hukuki güvenlik başta olmak üzere vergi hukukuna hakim olan anayasal ilkeleri zedeleyebilmektedir (Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 35).

⁴⁶² Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 35.

⁴⁶³ Şanver, s.189.

⁴⁶⁴ Saygılıoğlu, s. 100.

⁴⁶⁵ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 177.

⁴⁶⁶ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 67.

Başka bir deyişle, kavramların ekonomik anlam ve içeriklerinden hareketle kıyas yoluna başvurulması kabul edilmeyecektir. Örneğin, GVK'nun 31'inci maddesinde yer verilen sakatlık indiriminden yalnızca ücretli hizmet erbabı yararlanabilecektir. Sakat olmalarına rağmen diğer GV mükelleflerinin ise bu indirimden yararlanmaları mümkün değildir. Aksi bir uygulama kıyas yolu ile hükmün kapsamının genişletilmesi sonucunu doğuracaktır⁴⁶⁷. Unutulmamalıdır ki, vergilerin kanuniliği ilkesinin gereği olarak vergilendirilebilir olayların çerçevesini belirlemek sadece kanun koyucunun görevidir⁴⁶⁸.

Ekonomik yaklaşım, maddi olayın saptanması ve hukuk kuralının yorumunu içerdiğinden bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. Ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum, ekonomik yaklaşımın unsurlarını oluşturmaktadır. "Vergiye doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine **ekonomik irdeleme**; vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanmasına ise **ekonomik yorum** denilmektedir". Ekonomik yorum, ekonomik irdelemeden sonra karar aşamasında yapılmaktadır⁴⁶⁹.

Ekonomik yaklaşımın vergi hukukunda üstlendiği asıl görev "mali güce göre vergilendirme" ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı ekonomik güce sahip olanları aynı şekilde vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamaktır⁴⁷⁰. Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesiyle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine rağmen bunların gizlenmesine yönelik davranışların ortaya çıkartılması mümkün hale gelmektedir⁴⁷¹.

Peçeleme⁴⁷², vergi mükelleflerinin ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini olağan kullanımlarının dışında vergi kaçırma amacı ile kötüye kullanmalarıdır.⁴⁷³

⁴⁶⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 177.

⁴⁶⁸ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 167.

⁴⁶⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 25.

⁴⁷⁰ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 35.

⁴⁷¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 48; Mutluer, s. 50.

⁴⁷² Peçeleme kavramına mevzuatımızda yer verilmemiştir. Bu kavram vergi hukuku yazınında üretilmiştir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 50). MUTLUER, vergi hukuku alanında kavram birliğinin sağlanabilmesi adına "peçeleme" kavramı yerine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 16'ncı maddelerinde bu durumlara oldukça benzer durumlar için "örtülü sermaye" ve "örtülü kazanç" kavramlarının kullanıldığını gerekçe göstererek "örtülü işlemler" kavramının kullanılmasının daha doğru olacağını savunmaktadır (Mutluer, s. 62). Mevzuatımızda peçeleme ile karıştırılmaya müsait olan bir kavram vardır. O da, özel hukuk müessesesi olan ve Mülga Borçlar Kanunu'nun 18'inci maddesinde düzenlenen "muvazaa"dır. Peçeleme ile muvazaa arasındaki farklar şunlardır:

- Muvazaa özel hukuk, peçeleme ise vergi hukuku müessesesidir.

- Muvazaada yapılması istenen sözleşme gizlenen sözleşme olmasına rağmen, görünüşteki işlem ya da sözleşme açıklanır. Peçeleme sözleşmesinde ise seçilen hukuki biçim yapıldığı şekliyle taraflarca arzulanır ve açıkça kullanılır.

- Muvazaada sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleri ile görünürdeki iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk söz konusudur. Peçeleme sözleşmesinde ise iradeler arasında uygunsuzluk yoktur. Peçeleme sözleşmesinde ortaya konan ve konmak istenen irade aynıdır.

Başka bir tanımla vergi kanunlarının ekonomik içeriğiyle vergileme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemi yerine vergileme konusu yapılmayan bir özel hukuk işleminin olağan ve doğal kullanımı dışında kullanılması⁴⁷⁴ olarak tanımlanmaktadır.

Peçeleme işlemlerinde vergi kanunu hükümlerinin lafzı ile amacı arasındaki görünüşteki farktan yararlanılması ve somut maddi olayın bu fark doğrultusunda manipüle edilmesi söz konusu olmaktadır⁴⁷⁵. Bu durumda idare ve vergi yargısı organları vergilendirmede görünüşteki sözleşme yerine gerçek ekonomik durumu göz önüne almaktadırlar. Peçeleme işlemini ivazsız servet transferlerini vergilendiren Veraset ve İntikal Vergisi'nden bir örnekle açıklamak mümkündür.⁴⁷⁶

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin d bendine göre 2012 yılı için her çeşit bağışın 3.010 TL'si vergiden istisna edilmiştir. Buna göre bir annenin oğluna 12.040 TL bağışlaması halinde bu tutarın 3.010 TL'si istisna kapsamında vergi dışı bırakılacak, arta kalan 9.030 TL'si vergiye tabi tutulacaktır. Annenin bağışı bu şekilde yapmayıp vergi borcunu bertaraf etmek amacıyla her biri 3.010 TL tutarında dört ayrı bağış yapması, kanunun emredici hükümlerine ters düşeceğinden peçeleme olarak nitelendirilecektir. Ancak peçeleme işlemini değerlendirirken son derece dikkatli olunması gerekmektedir. Örneğin bu olayda annenin bağışı geniş bir zaman dilimine yayılmışsa, peçelemenin varlığını ileri sürmek kolay olmayacaktır. Yapılan dört ayrı bağış on beş gün gibi kısa bir zaman dilimi içerisinde gerçekleşmişse peçelemeden söz edilebileceği halde, bir iki yıl gibi uzun bir zaman dilimine yayılmışsa kanunun istisna hükmü uygulanabilecektir.

- Muvazaalı sözleşmeler vergiyi bertaraf etmek amacıyla yapılabileceği gibi, bu amacı taşımaksızın da yapılabilirler. Oysa peçeleme sözleşmesi, sırf vergiyi dolanma amacına yönelik olarak yapılmaktadır.

- Nispi muvazaada gizlenen ve görünüşte olmak üzere iki işlem vardır. Peçelemede ise, iki işlem varmış gibi gelmesine rağmen iki işlem değil, tek işlem vardır. Peçelemede iktisadi sonucu doğuracak sözleşme yapılması yerine, sözleşme iktisadi sonucu gizleyecek şekilde hukuksal kılıflandırma kullanılarak yapılır.

- Muvazaada görünürdeki işlem hem özel hukuk, hem de vergiyi dolandığı şekliyle vergi hukuku açısından baştan itibaren geçersizdir. Peçeleme sözleşmeleri ise, özel hukuk açısından geçerli, vergi hukuku açısından geçersizdir.

- Muvazaa halinde yapılan görünürdeki sözleşmenin tüm unsurları tamam olup, başkalarını yanıltmak amacıyla yapılmış sözleşmelerdir. Gizlenen sözleşme taraflar arasında önceden kararlaştırılmış, ancak sözleşmenin ortaya çıkmasını engellemek amacıyla yapılan sözleşmedir. Peçeleme sözleşmelerinde ise, bir sözleşmeyle başka bir sözleşmenin gizlenmesi söz konusu olmayıp, gizlenen vergiyi doğuran olayın, yani iktisadi sonucun ortaya çıkmasıdır.

- Muvazaalı sözleşmeler mutlak butlanla batıl olduklarından muvazaalı oldukları her zaman öne sürülebilmektedir. Ancak, peçeleme iddiası yalnızca vergi hukukundaki zamanaşımı süresi içerisinde ileri sürülebilmektedir.

- Muvazaa, vergi idaresi dâhil, aldatılan kişilerce ileri sürülebilen, peçeleme yalnızca vergi idaresi tarafından ileri sürülebilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 50).

⁴⁷³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 26.

⁴⁷⁴ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 43.

⁴⁷⁵ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 96.

⁴⁷⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 26.

Vergi hukuku yazınında peçeleme konusunda tartışılan bir örnek söz konusudur⁴⁷⁷:

Baba “A” nın bir konutu, oğlu “B” nin ise iki konutu mevcuttur. Amca “C” nin ise hiç konutu bulunmamaktadır. “B” nin sahibi olduğu iki konutundan birini amcası “C” ye oturması için bırakması durumunda, bu ilişkiden kira geliri elde etmese dahi GVK’nun 73’üncü maddesine göre emsal kira bedeli üzerinden vergi mükellefiyeti söz konusu olacaktır. Oysa “B” nin iki konutundan birini “A” ya; baba “A” nın da kendi konutunu kardeşi “C” ye oturması için bırakması durumunda, bu gayrimenkul tahsisleri usul - fûruğ ve kardeşlik ilişkileri çerçevesinde yapılmış olacağından GVK’nun 73’üncü maddesine göre vergiyi doğuran olay meydana gelmeyeceğinden herhangi bir vergi mükellefiyeti doğmayacaktır. Ancak bu sonuç “A” ile “B” ve “A” ile “C” arasında yapılan gayrimenkul tahsislerinin vergi hukuku açısından geçerli kabul edilmesine bağlıdır. İdare ya da yargı organlarının ekonomik gerçeğin “B” nin gayrimenkulünün amcası “C” ye oturması için tahsisi olduğunu saptamaları durumunda, görünüşteki tahsisler peçeleme olarak kabul edilecek ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılacaktır. Ancak daha önce de belirtildiği gibi peçeleme kararına varılmadan önce olayın tüm ayrıntılarıyla araştırılması gerekmektedir. Söz konusu evlerin büyüklükleri, bulundukları şehir ya da semt, kişilerin sosyal durumları vb. faktörler peçeleme kararını etkileyebilecektir. Bu nedenle kişilerin içinde bulundukları koşullar dikkatle incelendikten sonra bu gayrimenkul tahsislerinin salt vergi kaçırma amacına yönelip yönelmediği konusunda bir yargıya varılması yerinde olacaktır.

Vergi kanunları bazen belli sözleşmelerin peçeleme sözleşmeleri olarak kullanılabileceğinden yola çıkarak belli koşullar altında yapılan sözleşmelerin kısmen geçerli olacağını ya da geçersiz sayılacağını hüküm altına almıştır. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 12’nci ve 13’üncü maddelerine göre örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler ve transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazançlar matrahtan gider olarak indirilememektedir. Gerek örtülü sermayede, gerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında yapılmış olan sözleşmeler peçeleme sözleşmeleridir⁴⁷⁸.

VUK’nun 9’uncu maddesinde “*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” denilmektedir. Bu hükme göre vergiyi doğuran olayın hukuka ya da genel ahlaka aykırı olması

⁴⁷⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 26 - 27.

⁴⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 27 - 28.

vergileendirme sürecinin işlemlerini engellememektedir. Bu durum ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur. Gerçekten de olayların ekonomik içeriklerinin hukuka ya da ahlaka aykırı olmasının vergileendirme işlemleri dışında kalmasına gerekçe olması doğru değildir⁴⁷⁹. Nitekim Danıştay da bir kararında, silah kaçakçılığından sağlanan gelirin beyan edilmemesi ve yapılan inceleme sonucunda tespiti üzerine yapılan tarhiyatın yerinde olduğuna ilişkin vergi mahkemesi kararını vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı gerekçesiyle onamıştır⁴⁸⁰. Ancak, suç gelirin mütadere edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olayın yani gelir elde etmenin gerçekleşmemiş olması nedeniyle vergileendirme yapılamayacaktır. Aksi halde, gelir elde etmeyen kişinin vergileendirilmesi söz konusu olacaktır. Gelir elde etmeyen suçluya para cezası ya da hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi vergileendirilmesi için yeterli bir sebep; vergi ise bir ceza değildir⁴⁸¹.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, bir işlemin özel hukuk açısından geçersiz olması, onun vergi kanunları yönünden vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmesine engel değildir. Taraflar geçersiz işlemin ekonomik sonuçlarının meydana gelmesini engellememişlerse, geçerli bir işlem varmışçasına vergileendirilirler. Ancak, işlemin geçersizliği dolayısıyla, taraflar ekonomik sonuçlarını gerçekleştirmekten kaçınmışlar ya da sonuçlarını ortadan kaldırmışlarsa vergileendirme söz konusu olmayacaktır⁴⁸².

İşlemin geçersizliği muvazaadan da kaynaklanabilmektedir. Muvazaada, tarafların görünüşteki işlemin altına sakladıkları işlemin fiili ekonomik sonuçlarının gerçekleşmesi durumunda, gizli işleme uyan vergileendirme sürecinin işletilmesi gerekmektedir⁴⁸³. VİV'nden kurtulmak amacıyla gerçek anlamdaki bağışın, satış işlemi gibi gösterilmesi durumunda da muvazaa işlemi söz konusu olmaktadır. Bu durumda tabiidir ki vergi bakımından kabul edilecek işlem satış değil, bağış olacaktır. Danıştay bir kararında küçük bir peşinat, geri kalanı ise beş yıl vade ile satın alınan ve çocuk adına tescil edilmiş olan gayrimenkulün bedelinin çocuğun hiçbir ödemesi olmadan tamamen babasının çalışma ve gayreti ile ödeneceğinin açık olduğu, bu durumda babanın çalışma ve gayretiyle bedeli ödenecek olan gayrimenkule mükellef tarafından hiçbir karşı ödemede bulunulmadan sahip

⁴⁷⁹ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 170.

⁴⁸⁰ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 16.09.1987 tarih ve E: 1987/670, K: 1987/1843 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:70 - 71, 1988, s. 138).

⁴⁸¹ Karakoç, Vergi Hukuku, ss. 170 - 171.

⁴⁸² Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 45.

⁴⁸³ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 169.

olduğundan işlemin mahiyeti itibariyle bağış olarak nitelendirilmesi gerektiğini belirterek mükellefin VİV'ne tabi tutulmasını öngörmüştür. Bu karara göre, vergilendirmede olay gösterildiği şekilde değil, gerçek yönüyle ele alınarak buna göre işlem yapılmalıdır⁴⁸⁴.

Danıştay yine bir kararında ölünceye dek bakma sözleşmesine dayalı intikallerin ivazlı intikal sayılması durumunda VİV kapsamı dışında kalacağını ancak; eş ve çocukların sözleşme olmasa dahi ölünceye dek bakma yükümlülükleri söz konusu olduğundan, tarafların eş ve çocuklar olmasının, gayrimenkul karşılığı sağlanacak hizmetin ivaz niteliğinde sayılmasını engelleyeceğini ve bu intikalin VİV kapsamında vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir⁴⁸⁵. Zira, eşler arasında yapılan ölünceye dek bakma sözleşmelerinin bedelini teşkil eden bakıp gözetme yükümlülüğü, evlilik birliğinin bir gereği olarak önceden mevcut olan bir edimdir. Bu durumun yeni bir sözleşme konusu yapılması suretiyle eşlerden bir diğerine mal bağışı yapılması iyi niyetle bağdaşmayacak bir davranış olarak kabul edilmektedir⁴⁸⁶.

Muvazaada da taraflar görünüşteki işlemin altında gizli bir işlemi saklamamışlarsa ve bu işlemde ekonomik bir sonuç doğmamışsa vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecektir⁴⁸⁷. Yine muvazaa olduğu kanıtlanan ve özel hukuk bakımından başlangıçtan itibaren geçersiz sayılan bir sözleşme aynı zamanda vergiyi doğuran olay niteliğindeyse, bu sözleşmenin vergi hukuku yönünden ortaya çıkardığı sonuçlar da ortadan kalkmaktadır. Örneğin, malikin gayrimenkulünü diğer mirasçılarını mirastan yoksun bırakmak amacıyla bir çocuğuna satması ve bu satışın mahkemece muvazaa olarak nitelendirilip geçersiz sayılması durumunda, bu satış işlemi için ödenen tapu harcının düzeltme işlemi ile mükellefe iadesi gerekmektedir. Çünkü vergilendirme işleminin “sebebe” unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olay başlangıçtan itibaren geçersiz sayılmıştır⁴⁸⁸. Ancak, taraflar görünüşteki işlemin altında gizli bir işlem saklamışlarsa ve bu gizli işlemin ekonomik sonuçları gerçekleşmişse, bu işlem için vergilendirme söz konusu olacaktır⁴⁸⁹.

Uygulamada ekonomik içeriğin, hukuksal biçimden daha önemli olduğunu vurgulayan Danıştay kararları mevcuttur. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin bir kararına

⁴⁸⁴ Bkz. Danıştay 7. Dairesinin 02.07.1985 tarih ve E: 1984/3975, K: 1985/1531 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁴⁸⁵ Bkz. Danıştay 7. Dairesinin 13.01.1987 tarih ve E: 1985/164, K: 1987/2 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁴⁸⁶ Mehmet Nadir Arıca, “Karşı Edimi ‘Ölünceye Kadar Bakıp Gözetmek’ Olan Tasarrufların Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 121, 1998, s. 12.

⁴⁸⁷ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 45.

⁴⁸⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 28 - 29.

⁴⁸⁹ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 45.

göre MK gereğince, gayrimenkul mülkiyeti tescil ile tamamlanıyor olsa da, gayrimenkul satışında vergiyi doğuran olay, satış bedelinin tamamının satıcı lehine tahakkuk etmesidir. Satıcı gayrimenkulde iktisaden tasarruf etme hakkını, gayrimenkulü teslim ederek alıcıya terk ettiği anda, satım bedeline hak kazandığından, gelir de taşınmazın alıcıya teslimi anında elde edilmiş sayılacaktır⁴⁹⁰. Satış vaaadinin satışla eşdeğer ekonomik sonuçlar doğurması durumunda, vergilendirme açısından satılmışçasına değerlendirilmesi konusunda Danıştay uygulaması, vergi hukukunda işlemlerin ekonomik yaklaşımla nitelendirilmesinin en belirgin örneğini oluşturmaktadır⁴⁹¹.

Vergi hukukunda yer alan ekonomik yaklaşım ile kıyas yasağının birbirine karıştırılmaması önemlidir. Ekonomik yaklaşımda olayın hukuksal biçimi değil, doğrudan olayın kendisi esas alınmaktadır. Yani, vergi hukukunu ilgilendiren olayın hukuksal biçiminin olması gerekene uygun olup olmadığı değil, olayın kendisidir. Oysa kıyasta önemli olan olayın hukuksal biçimidir⁴⁹².

2.3.6. Yorumun Sonuçları

Yorum işlemi sonucunda kanunun anlamı farklı biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. İşte bu farklı biçimlere yorumun sonuçları denilmektedir⁴⁹³. Yorumda amacın açık olmayan hukuki düzenlemelere anlam kazandırmak olduğu düşünüldüğünde değişik yorum sonuçlarına ulaşılması doğaldır⁴⁹⁴.

Yorum sonucunda kanun hükmünün anlamı; geliştirilmiş, aynen ortaya konulmuş, lehde ele alınmış, değiştirilmiş, genişletilmiş ya da daraltılmış olabilir. İşte tüm bu vargılar yorumun sonucunu oluşturmaktadır. Ancak yorumun sonuçları ile yorumun sınırının birbirinden farklı olduğunun belirtilmesinde yarar vardır. Yorumun sınırı, kanun metninden ortaya çıkarılabilen anlam yelpazesi iken, yorumun sonuçları bu yelpaze içinde yapılan seçimle varılan noktayı ifade etmektedir⁴⁹⁵.

Vergilerin kanuniliği ilkesi vergi kanunlarının uygulanmasında vergi yükünün kanunun belirlediği sınırları aşmamasını gerekli kılmaktadır. Vergi yükünü kanunun belirlediği sınırların dışına taşıracak genişletici bir yorum ya da kıyas yapılması

⁴⁹⁰ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 12.03.1970 tarih ve E: 1968/4119, K: 1970/1258 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:3, 1971, ss. 181 - 182).

⁴⁹¹ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 42.

⁴⁹² Saygılıoğlu, s. 76.

⁴⁹³ Edis, s. 196.

⁴⁹⁴ Mutluer, s. 58.

⁴⁹⁵ Saygılıoğlu, s. 39.

durumunda, vergilerin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olmaktadır⁴⁹⁶. Ancak kanunun sınırları içerisinde kalınması koşuluyla yorumun sonuçları olan daraltıcı veya genişletici yoruma başvurulması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaz⁴⁹⁷.

2.3.6.1. Beyan Edici Yorum

Beyan edici yorum, kanun maddesinin ve içindeki kuralın olduğu gibi açıklanması anlamına gelmektedir⁴⁹⁸. Bu açıdan beyan edici yorum denildiğinde, deyimisel yorumun hemen hemen aynısı anlaşılmaktadır⁴⁹⁹.

Daha önce de açıkladığımız gibi, vergi hukukunda yorumun ilk aşamasını deyimisel yorum yöntemi oluşturmaktadır. Eğer deyimisel yorum yöntemi ile yorum yapılması mümkün oluyorsa, yani kanunun lafzı açık ise artık diğer yorum yöntemlerine gerek kalmamakta, böylece beyan edici yorum sonucuna ulaşılmış olmaktadır. Çünkü kanunun maddesi olduğu gibi açıklanmış olmaktadır⁵⁰⁰.

Bazı vergi hukukçuları tarafından benimsenen katı yorum ile beyan edici yorum arasında nitelik bakımından herhangi bir fark yoktur. Katı yorum, hâkimin ya da idarenin, kanunun açıkça yetki vermediği durumlarda, kanuna çözüm yolu veya yumuşatma getirmemeleri anlamına gelmektedir. Bu nedenle katı yorum ilkesi, hâkimin kanun koyucunun amacını ancak kullanmış olduğu kelimelerin anlamından çıkarabileceğini öngörmektedir⁵⁰¹.

2.3.6.2. Geliştirmeci Yorum

Geliştirmeci yorum, kanun metnlerinin yorumlanması sırasında kanun koyucunun bilim, fen ve sosyal hayatın, metnin meydana getirildiği sırada gösterdiği şartlara göre değil; metnlerin uygulanma sırasındaki şartlara göre kanunun anlaşılmasını gerekli kılan yorum sonucudur⁵⁰². Bu açıdan bakıldığında geliştirmeci yorumun, amaçsal yorumun sonucu olduğu anlaşılmaktadır⁵⁰³. Yani, geliştirmeci

⁴⁹⁶ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 40.

⁴⁹⁷ Engin Hepaksaz, "Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt:44, Sayı: 514, 2007, (Mali Reform), s. 96.

⁴⁹⁸ Saygılıoğlu, s. 105.

⁴⁹⁹ Mutluer, s. 58.

⁵⁰⁰ Saygılıoğlu, s. 105.

⁵⁰¹ Saygılıoğlu, ss. 105 - 106.

⁵⁰² Dönmezer ve Erman, s. 184.

⁵⁰³ Saygılıoğlu, s. 106.

yorumda, toplumsal gelişmeler göz önüne alınarak, kanun koyucunun objektif iradesinin ortaya konması amaçlanmaktadır⁵⁰⁴.

Daha net bir ifadeyle geliştirmeci yorum, kanunun yapıldığı zaman öngörülmemiş olan yeni olaylara kanunun uygulanmasıdır. Bu anlamda geliştirmeci yorum hukukun her alanında uygulanmaktadır. Ancak bu yorum sonucuna ulaşmada ölçülü ve dikkatli davranmak son derece önemlidir⁵⁰⁵.

Geliştirmeci yoruma vergi hukukunda da yer verilip verilmediği, veriliyorsa sınırının ne olduğu konusu son derece önemlidir. Öncelikle ifade etmek gerekirse geliştirmeci yoruma diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da yer verilmektedir. Amaçsal yorumun sonucunda geliştirmeci yoruma ulaşılmaktadır. Vergi hukukunda amaçsal yorumun geniş bir yer tuttuğu göz önüne alındığında, geliştirmeci yoruma yer verildiği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği yorumda kanunun sınırları içerisinde kalınması bir zorunluluktur. Bu nedenle geliştirmeci yorumun da kanunun sınırlarını aşmaması gerekmektedir⁵⁰⁶.

2.3.6.3. Düzeltici Yorum

Düzeltici yorum, yanlış ve isabetsiz olduğu düşünülen hukuki bir metnin, anlam ve kapsamının düzeltilerek uygulanmasını ifade etmektedir⁵⁰⁷.

Vergi hukukunda düzeltici yoruma yer verilmemektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, kanunun yorum yolu ile düzeltilmesi ya da tamamlanması mümkün değildir⁵⁰⁸. Zira hâkimin kanunu düzeltme yetkisi bulunmamaktadır. Eğer kanun metni ihtiyaca cevap veremiyorsa, bu metni düzeltme yetkisi yasama organına ait olacaktır⁵⁰⁹. SAYGILIOĞLU ayrıca konuya farklı bir açıdan bakarak, vergi hâkiminin kanunu değiştirmeden uygulaması durumunda çarpıklıkların daha net ortaya çıkacağını ve bunun vergilendirme yetkisi olan organa işaret niteliğinde olacağını belirtmektedir⁵¹⁰.

⁵⁰⁴ Mutluer, s. 58.

⁵⁰⁵ Saygılıoğlu, s. 40.

⁵⁰⁶ Saygılıoğlu, s. 106.

⁵⁰⁷ Dönmezer ve Erman, s. 186.

⁵⁰⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 22.

⁵⁰⁹ Saygılıoğlu, ss. 40, 107.

⁵¹⁰ Saygılıoğlu, s. 107.

EREM, DANIŞMAN ve ARTUK, kanundan çeviri sırasında açık olarak yapılmış çeviri hatalarını maddi hata kavramı içine sokarak düzeltici yorumun, ancak kanundaki maddi hataların düzeltilmesinde kullanılabileceğini ifade etmektedirler⁵¹¹.

2.3.6.4. Genişletici Yorum

Bir hukuk kuralının sözünün, kuralın amaçladığı çözüm için elverişsiz veya yetersiz olduğu durumlar söz konusu olabilmektedir⁵¹². Böyle durumlarda kuralın lafzı ile amacı arasında uyumsuzluk ortaya çıkmakta ve yetersiz kalan söz harfi harfine uygulandığında amaca ulaşılamamaktadır. Yani bu durumda kanun metninde olması gereken bir husus metinde mevcut değildir⁵¹³. Bu eksikliğin giderilmesi amacıyla ortaya çıkan genişletici yorumda kanun koyucunun gerçek iradesinden ayrılmadan, sözlerden daha geniş bir sonuç yaratılmaktadır⁵¹⁴. Başka bir deyişle, öze ilişkin yorum deyimsel yorumu aşmaktadır⁵¹⁵.

Bir tanım vermemiz gerekirse genişletici yorum; kanun koyucunun kullandığı kelimelerin anlatılmak istenilen amacı tamamen ve bütünü ile ifade edecek şekilde kaleme alınmadığı hallerde, ibareleri, olayları kapsayacak şekilde anlamaya imkan veren yorum sonucudur⁵¹⁶. Diğer bir ifadeyle, genişletici yoruma kanun hükmünün amacının kanun koyucunun kastetmek istediği anlamdan dar olduğu durumlarda başvurulmaktadır⁵¹⁷.

Genişletici yorumda anlamı genişletme Anayasa, hukukun genel ilkeleri gibi üst kurallara uygun olarak gerçekleştirilmektedir⁵¹⁸. Genişletici yorumun en önemli özelliği, kanun koyucunun gerçek iradesine dayanması ve kanun metinlerine aykırı olmamasıdır⁵¹⁹.

Vergi hukukunda genişletici yorumun uygulanıp uygulanamayacağı konusunda farklı görüşler söz konusudur. ÇAĞAN, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak vergi idare ve yargısının genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvuramayacağını belirtmektedir⁵²⁰. KANETİ ise genişletici yorum yasağının

⁵¹¹ Erem, Danişman ve Artuk, s. 106.

⁵¹² Aybay ve Aybay, s. 356.

⁵¹³ Sözer, s. 80.

⁵¹⁴ Mutluer, s. 58.

⁵¹⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 22.

⁵¹⁶ Dönmezer ve Erman, s. 184.

⁵¹⁷ Artuk, s. 15.

⁵¹⁸ Sözer, s. 80.

⁵¹⁹ Saygılıoğlu, s. 41.

⁵²⁰ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 102.

hukuksal güvenlik ilkesinin yansıması olduğunu ve bu durumun kıyas yasağının da uygulanmasını zorunlu kıldığını belirtmektedir⁵²¹.

Buna karşın ŞANVER genişletici yorumun, boşluk doldurma ya da kıyas gibi yorumun sınırlarını aşan bir durum olmadığını ve özellikle ekonomik ve sosyal kuralların genişletici yorumlanabileceğini belirtmektedir⁵²². ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN'a göre de, genişletici yorum, bir kanun hükmünün gerçek içeriğini aramaya yönelmektedir. Bu nedenle vergi hukukunda geçerli sayılması gerekmektedir. Zaten VUK'nun 13'üncü maddesinde de yer alan "gibi" edatının karşımıza çıktığı durumlarda genişletici yoruma başvurulması kaçınılmazdır⁵²³. SAYGILIOĞLU ise, genişletici yoruma karşıt olanların düşüncelerinin, vergilerin kanuniliği ve kıyas yasağı sınırlamalarına dayandığını, ancak genişletici yorum ile vergilerin kanuniliği ve kıyas yasağı sınırlarının aşılmadığını, dolayısıyla vergi hukukunda genişletici yorum sonucuna ulaşılmasının mümkün olduğunu belirtmektedir⁵²⁴.

Bir kanun hükmünde açıkça yazılı olmayan durumlarda, mantık dâhilinde olan hususları o hükmün kapsamına almak, içerik bakımından genişletici bir yorumdur. Kanunlarda yer alan örnek verici hükümlerin geniş yorumlanması gerekmektedir. Çünkü "örnek verme" kavramında "genişletmek" anlamı kısmen mevcuttur. Dolayısıyla yargı organlarının yorumunda bu usulde davranmaları uygun sayılmalıdır⁵²⁵.

Vergi hukukunda genişletici yorumun asla kıyas noktasına varması söz konusu değildir. Kıyasta biri kanunda düzenlenmiş, diğeri düzenlenmemiş olan benzer iki olay söz konusudur ve kanunda öngörülen kurallar düzenlenmemiş olaya da uygulanmaktadır. Oysa genişletici yorumda sorun, bir olayın hukuk kuralının kapsamına girip girmediğidir⁵²⁶. Kıyas noktasına gelmese de genişletici yorum ile belli bir kanun hükmü kapsamına genişletici yorum yapılmadan girmeyen bir maddi olay veya hukuki işlemin, genişletici yorum sonucunu doğuran bir yorum yapılarak, kanun hükmünün kapsamına alınması, hukuki güvenlik ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesi nedeniyle uygun değildir⁵²⁷. Danıştay'ın gerek duyduğunda genişletici yoruma başvurduğu 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 61'inci maddesinin a bendiyle kaldırılan ve istihsal vergisinin

⁵²¹ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 41.

⁵²² Saygılıoğlu, s. 108.

⁵²³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 22.

⁵²⁴ Saygılıoğlu, s. 109.

⁵²⁵ Erem, Danışman ve Artuk, s. 110.

⁵²⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 22.

⁵²⁷ Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, (Vergilendirme Yetkisi), s. 213.

matrahını tanımlayan 14'üncü maddesinde matrahın teslim edilen malın satış bedeli olduğu ifade edildikten sonra *“her ne adla olursa olsun, müşteriden alınan veya müşterinin borçlandığı para veya diğer değerler toplamı”* şeklinde tanımlanan satış bedeli kavramına genişletici yorum yaparak borçlunun temerrüdü dolayısıyla alınmış olan faizi de dâhil ettiği⁵²⁸ kararından anlaşılmaktadır.

2.3.6.5. Daraltıcı Yorum

Bir hukuk kuralının harflerine, lafzına sıkı sıkıya bağlı kalınarak yapılan yorum, kanunun amacına aykırı sonuç vererek istenmeyen sonuçlara yol açabilecektir. Bu sebeple kanun metninin, kuralın amacı dikkate alınarak sınırlandırılması gerekmektedir⁵²⁹. İşte daraltıcı yorum bu ihtiyaçtan doğmakta ve öze ilişkin yorumun deyimisel yorumun gerisinde kalması anlamına gelmektedir⁵³⁰. Başka bir deyişle, daraltıcı yorum bir ifadeye “normal olarak yorumlanan” anlamına göre daha dar bir anlam verilmesidir⁵³¹.

Eğer bir ibare hatalı olarak geniş kullanılmış ve kanunun ifade etmek istediği anlamdan uzaklaşmış ise lafzın anlamının kanunun ifade etmek istediği gerçek anlama kadar daraltılması gerekmektedir⁵³².

Türk vergi hukukunda da diğer hukuk dallarında olduğu gibi gerek duyulduğunda daraltıcı yorum sonucu söz konusu olmaktadır. Daraltıcı yorumda da genişletici yorumda olduğu gibi vergi kanununun amaç ve ruhu dikkate alınarak, kanun metnine anlam verilmektedir⁵³³. Burada dikkat edilmesi gereken, daraltıcı yorumun, bir hukuk kuralını hükümsüz hale getirme noktasına varmaması gerektiğidir. Fakat bir zorunluluk söz konusu ise hükmün uygulanamaz hale gelmesi yasal sayılmalıdır. Bu durum daha çok birbirine karşıt iki hüküm arasında görülür ki bu durumda fer'i hükmün asli hükümle uzlaşabilecek noktaya kadar daraltılması, bunun mümkün olmaması durumunda da yok sayılması gerekmektedir⁵³⁴.

Daraltıcı yoruma GVK'ndan örnek vermek mümkündür. GVK'na göre hayvancılık tarımsal faaliyet olarak vergilendirilmektedir. Aynı kanunun 29'uncu maddesine göre tarımı teşvik etmek için verilen ikramiyeler vergiden istisna

⁵²⁸ Bkz. Danıştay 7. Dairesinin 7.12.1983 tarih ve E:1982/4640, K: 1983/3434 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁵²⁹ Sözer, s. 77.

⁵³⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 22.

⁵³¹ Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 183.

⁵³² Erem, Danışman ve Artuk, s. 112.

⁵³³ Saygılıoğlu, s. 109.

⁵³⁴ Erem, Danışman ve Artuk, s. 113.

edilmiştir. Yarış atı sahiplerinin at yarışları sonunda elde ettikleri ve tarımsal kazanç olarak nitelendirilen ikramiyelerin bu teşvik istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı hususunda daraltıcı yorum yapılarak kanunun istisna hükmünün amacının ülke hayvancılığının geliştirilmesi olduğu, yarış atı yetiştirmenin bu amaç kapsamında düşünülemeyeceği gerekçesiyle istisnadan yararlandırılmayacağı yönünde karar verilebilecektir⁵³⁵.

2.3.6.6. Lehte Yorum

Yorumun sonuçları arasında gösterilen bir diğer yorum ise, özellikle ceza hukukunda yer alan “şüphe sanığın lehine yorumlanır” kuralının sonucu olarak ortaya çıkmış olan ve vergi hukukunda da temel bir gerekçesi olmamasına rağmen, bazı durumlarda uygulanmaya başlanmış olan lehde yorumdur⁵³⁶.

Vergi hukukunda lehde yorum konusunda hazine lehine ve mükellef lehine olmak üzere tartışmalar yaşanmıştır. Ancak her iki yaklaşım da objektiflikten uzak olup benimsenmesi mümkün değildir⁵³⁷. Yorum faaliyetinin mükellef ya da hazine lehine sonuçlara ulaşmak gibi amaçları bünyesinde barındırmaması son derece önem arz etmektedir⁵³⁸.

Ancak, uygulanan yorum yönteminin mükellef ya da hazine lehine sonuçlanması ile kanun hükmünün mükellef veya hazine lehine yorumlanması aynı şey değildir. Yorumda önemli olan kanun hükmünün objektif anlamının ortaya çıkartılmasıdır. Ortaya çıkan sonucun taraflardan birinin lehine olması doğaldır⁵³⁹.

Yorum sürecinde dikkat edilmesi gereken nokta, bir yorumun, idare veya mükellefin çıkarlarına en uygun çözüm yolunu bulmak değil, kanunun amacının ortaya konulması şeklinde olması gerektiğidir⁵⁴⁰. Vergi hukukunda geniş yer tutan amaçsal yorum yöntemi sayesinde hazine ve mükellefin karşılıklı çıkarlarını tartmak, dengelemek ve değerlendirmek mümkündür. O halde yorumda yapılması gereken, yorum yöntemlerini tarafsız bir şekilde uygulayarak, ortaya çıkacak yorum sonucunu hazine lehine de olsa, mükellef lehine de olsa kabul etmektir⁵⁴¹.

⁵³⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 24.

⁵³⁶ Saygılıoğlu, s. 42.

⁵³⁷ Saygılıoğlu, s. 111.

⁵³⁸ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, ss. 50 - 51.

⁵³⁹ Saygılıoğlu, ss. 110 - 111.

⁵⁴⁰ Sönmez, s. 19.

⁵⁴¹ Saygılıoğlu, ss. 112 - 113.

Vergi hukukunda uygulanan yorum yöntemlerini ve varılan sonuçları varsayımsal bir örnekle şu şekilde özetlemek mümkündür⁵⁴²: Balık avcılığını vergilendiren bir kanunun çıkarıldığı varsayımı altında balık üreticiliği, balina avcılığı, midye, istiridye ve ıstakoz avcılığının da bu kanuna göre vergilendirilip vergilendirilmeyeceği net değildir. Balık üreticiliği, balık avcılığından farklı bir ekonomik faaliyettir ve kanunda sadece balık avcılığı vergiye tabi tutulduğu için, balık üreticiliğinin vergilendirilmesi durumunda genişletici yorumun sınırlarını aşarak kıyas ile vergilendirme söz konusu olacaktır. Eğer balık üreticiliği de vergilendirilmek isteniyorsa, bunun kanunda açık olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Balina avcılığı söz konusu olduğunda ise, balinanın memeli hayvan olma özelliğinden yola çıkılarak bu avcılığı vergi dışı tutmak, deyimsel yorum yöntemi ile daraltıcı yorum yapılması anlamına gelmektedir. Eğer balinanın memeli olma özelliği bir yana bırakılarak kanunun amacının deniz hayvanlarının avlanması olduğu sonucuna varılırsa amaçsal ve genişletici yorum yapılmış olunur. Aynı sonucun, yasama meclisindeki görüşmelere ilişkin tutanakların incelenmesi neticesinde ortaya çıkması durumunda ise tarihi yorum yöntemi söz konusudur. İdare ya da vergi yargısı organları, balık avcılığını vergilendiren kanunun adından ya da kenar başlıklarından hareketle denizden midye, istiridye ve ıstakoz çıkartanların da vergilendirilmesine karar verirse bu durumda deyimsel ve sistematik yorum yapmış olacaklardır.

2.3.7. Yorumun Sınırları

Kanunilik ilkesinin istisnasız geçerli olduğu vergi hukuku hükümlerinin yorumunda mükellef lehine ya da aleyhine olduğuna bakılmaksızın aşılamayacak belli sınırlar bulunmaktadır. Kıyas yasağı ve hâkimin hukuk yaratamaması olarak bilinen bu sınırlar bir kenara bırakıldığında, vergi hukuku hükümlerinin yorumunda en önemli sınır, amaçsal yorumun da sınırını belirleyen kullanılan kelimelere, verilmesi mümkün anlamlarının dışında anlam yüklenemeyecek olmasıdır. Aksi halde yapılan faaliyet yorumdan ziyade hukuk yaratma, kanunu düzeltme ve tamamlama faaliyeti olarak yargının yasama organının yetkisinin gaspı anlamına gelir ki vergi hukukunda bu durum kabul görmemektedir⁵⁴³. Özetle vergi hukukunda yorum, ancak kanunun sınırları içerisinde mümkün olabilmektedir.

⁵⁴² Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 23 - 24.

⁵⁴³ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, ss. 54 - 55.

Kıyas ile yorumun sınırının belirlenmesinde en karıştırılan alan genişletici yorum alanıdır⁵⁴⁴. Kavram olarak genişletici yorum ile kıyası ayırt etmek kolay olsa da, uygulamada somut olaylar karşısında her ikisinin kesin sınırlarını belirlemek oldukça zor olmaktadır⁵⁴⁵. Özel hukukta yorum ve kıyas arasındaki sınırın çizilmesi zorunlu olmamasına karşın, vergi hukuku ve ceza hukuku gibi kıyas yasağının söz konusu olduğu hukuk dallarında bu sınır son derece önemlidir.

Ancak her ne kadar yorum ve kıyasın birbirinden farklı olduğu ve aralarındaki sınırın çizilmesi gerektiği belirtilse de, pratikte bu sınırın belirlenmesi son derece güçtür. ÖNDER, hukuk kurallarının sahip oldukları iki niteliğin bu sınırın tespitinde yararlı olacağını belirtmektedir⁵⁴⁶:

- Bunlardan birincisi, hukuk kuralı içinde belirtilmiş olan şartlardır. Hukuk kuralında kullanılan kelimelerin anlamı içinde kalınarak gerçekleştirilen faaliyet yorumdur.

- İkinci nitelik ise, hukuk kuralının taşıdığı şart ve unsurların dışında bulunan olaylara da uygulanabilme özelliğidir. Eğer hukuk kuralının kuralda belirtilen şartlar dışındaki bir olaya uydurulma çabası mevcutsa, artık yorum değil kıyas söz konusu olmaktadır.

Somut olaylar karşısındaki çözümlerin olaya özgü olduğu gerçeği bir kenara bırakılacak olursa, kanunun lafzının hukuksal bir karara dayanak oluşturamayacak hale geldiği noktada artık yorumun sınırına gelinmiştir. Bu noktadan sonra kıyas başlamaktadır. O halde, genişletici yorum kıyastan önce gelmektedir⁵⁴⁷. Genişletici yorumun kıyasla olan farklarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Genişletici yorumda kanun koyucunun amacı izlenerek kuralın gerçek anlamı saptanmaktadır. Kıyasta ise, yine kanunun temel düşünce yapısı izlenerek, somut olaya uyan ancak gerçekte başka bir olayla ilgili olan bir kuralın örnek alınarak uygulanması söz konusudur⁵⁴⁸.

- Genişletici yorum her zaman kanun metninin sınırları içerisinde kalmaktadır. Oysaki kıyasta, bir kanun hükmü, kanunda belirtilmemiş olan olaylara, belirtilmiş olanlara benzerliği gerekçesiyle uygulanmaktadır⁵⁴⁹. Başka bir ifadeyle, genişletici yorum, kanunun lafzının dışına çıkmış olsa bile yine de onun amacının çerçevesi içinde kalmaktadır. Oysa kıyas, kanun koyucunun kanunun düzenlenmesi

⁵⁴⁴ Erem, Danişman ve Artuk, s. 111.

⁵⁴⁵ Saygılıoğlu, s. 41.

⁵⁴⁶ Önder, ss. 100 - 101.

⁵⁴⁷ Saygılıoğlu, s. 41.

⁵⁴⁸ Aybay ve Aybay, s. 371.

⁵⁴⁹ Erem, Danişman ve Artuk, s. 111.

sırasında hiç düşünmemiş olduğu, amacının dışında kalan, ancak bu amaca uygun olan durumların karara bağlanmasına yaramaktadır. Yani, kıyas mevcut kuralın dışına çıkarak yeni bir kural yaratmaktadır⁵⁵⁰.

- Kıyas yoluyla, bir hukuk kuralına dayanılarak, kanunun öngörmediği başka bir kural meydana getirilmektedir. Kanunda yer alan kural ile yaratılan yeni kural arasında kavramsal yönden bir çakışma olmayıp, sadece bir benzerlik söz konusudur. Bu yönüyle kıyas kanunun esas fikrini ortaya çıkarmak amacıyla yapılan yorumdan ayrılmaktadır⁵⁵¹. Çünkü kıyasta yorumdan farklı olarak kanun koyucunun iradesi dışına çıkılmak suretiyle kanunun içerdiği düşünce geliştirilmektedir. Bu sayede kanun koyucunun açıklamadığı irade keşfedilerek yeni bir hukuk kuralı yaratılmaktadır⁵⁵². Oysa genişletici yorumda kanun koyucunun gerçek iradesi ortaya çıkartılır ve yorumcu bu iradeyle bağlıdır⁵⁵³.

- Genişletici yorum, kanunu uygulamaya, kıyas ise kanunda yer alan boşluğu doldurmaya yönelik bir harekettir⁵⁵⁴. Başka bir ifadeyle kıyasta hakkında hüküm bulunmayan bir konu söz konusu olup bir boşluk mevcuttur. Oysa genişletici yorumda böyle bir boşluk söz konusu olmayıp hukuk kuralının amacı da dikkate alınarak anlamının belirlenmesine çalışılmaktadır⁵⁵⁵.

Kısacası, hâkim bir kanun maddesini yorumlarken ne kadar genişletici yorum yaparsa yapsın, yapılan işlem yorum olma niteliğini koruduğu sürece, bu durum kıyas olarak nitelendirilmemektedir⁵⁵⁶.

Buraya kadar yapılan açıklamalarla kavramsal çerçevesi, hukuk dallarında kullanımı ve yorum ile sınırı hakkında bilgi verilen kıyas konusu üçüncü bölümde detaylı olarak ele alınacaktır.

⁵⁵⁰ Aral, s. 200.

⁵⁵¹ İçel ve Donay, ss. 84 - 85.

⁵⁵² Saygılıoğlu, ss. 36, 109.

⁵⁵³ Dönmezer ve Erman, s. 185.

⁵⁵⁴ Erem, Danişman ve Artuk, s. 111.

⁵⁵⁵ Gözler, Hukukun Genel Teorisi, s. 183.

⁵⁵⁶ Artuk, s. 16.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA YORUMUN SINIRI OLARAK KIYAS YASAĞI

3.1. KIYAS YASAĞI İLKESİNİN TEORİK GEREKÇELERİ, HUKUKSAL TEMELLERİ VE İLGİLİ DİĞER İLKELERLE İLİŞKİSİ

Çalışmanın bu bölümünde kıyas yasağı ilkesine temel oluşturan gerekçeler teorik ve hukuksal açılarından ele alınarak ilke ile bağlantıları incelenecektir.

3.1.1. Teorik Gerekçeleri

Kıyas yasağı ilkesinin teorik gerekçesini iki temel ilke ile açıklamak mümkündür. Bunlar “temsilsiz vergi olmaz” ve “kanunsuz vergi olmaz” ilkeleridir.

3.1.1.1. Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi, demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde bir verginin ancak ve ancak kanunla konulup, kanunla alınabilmesini, başka bir deyişle vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir. Bu ifadede “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi hayat bulmakta, bu ilkenin özünde de vergi mükelleflerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı bulunmaktadır⁵⁵⁷. Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı parlamentolarca konulabilmesi sonucunda vergilendirmede keyfilik yerini hukukun üstünlüğüne bırakmış olmaktadır⁵⁵⁸.

Vergi konulmasını keyfilikten çıkartarak halk temsilcilerinin kararı ile konulmasını sağlayan bu ilke, insanlığın özgürlük mücadelesinin bir parçasını oluşturmaktadır⁵⁵⁹. Eski çağlarda ağır vergiler altında ezilen halk tarafından vergilerin ancak halkı temsil eden parlamentoların izni ve onayı ile konulması halinde adil ve meşru olabileceği ileri sürülmüş bunun mücadelesi verilmiştir. Bu gelişmeler sonucunda da vergilerin ancak halk temsilcilerinin izin ve onayı ile

⁵⁵⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 7.

⁵⁵⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Hakkı Odabaş, “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2000, s. 148.

⁵⁵⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2009, s. 48.

konulacağı kabul görmüş, başka bir deyişle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi hayata geçmiştir⁵⁶⁰.

Bu ilke bakımından vergilerin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olduğu anlamına gelmektedir⁵⁶¹. Güçler ayrılığı ilkesi gereğince yargı organı ve işlevi, yasama ve yürütme organları ve işlevlerinden ayrı ve bağımsızdır. Vergi mükelleflerinin sahip oldukları en sağlam hukuki güvence bu noktada kendisini göstermektedir⁵⁶². Bu nedenle vergilendirme yetkisine sahip olmayan yargı organının kıyas yoluyla vergisel bir yükümlülük yaratması söz konusu olamamaktadır.

3.1.1.2. Kanunsuz Vergi Olmaz İlkesi

Tarihte ilk demokrasi mücadelesinin iktidarların keyfi olarak vergi koymalarına tepki olarak başlamasının neticesinde parlamentoların kazandıkları ilk yetki vergilendirme yetkisi olmuştur. İşte, günümüz demokratik ülkelerinin Anayasalarında yer alan “kanunsuz vergi olmaz” ilkesinin temelinde XVII. ve XVIII. yüzyılların “temsilsiz vergi olmaz” ve “rızasız vergi olmaz” ilkeleri yatmaktadır⁵⁶³.

Vergilerin kanuniliği ilkesine “kanunsuz vergi olmaz ilkesi” açısından yaklaşıldığında vergilerin bir hukuksal tasarruf olarak maddi ve şekli anlamda sadece kanun ile öngörülebileceği sonucu karşımıza çıkmaktadır. Vergi normunun kanun niteliğini taşıması, verginin kanuniliği ilkesinin şekli yönünü oluşturmaktadır. Bu nedenle bir vergisel yükümlülük ancak Anayasa’nın öngördüğü yetkili organ olan yasama organınca yaratılabilecektir⁵⁶⁴. Yargı organının kıyasa varan yorum yoluyla vergisel yükümlülük yaratması ise söz konusu olamamaktadır.

3.1.2. Kıyas Yasağı İlkesinin Hukuksal Temelleri ve İlgili Diğer İlkelerle İlişkisi

Çalışmanın bu bölümünde kıyas yasağı ilkesinin hukuksal temellerinde vergilerin kanuniliği ilkesi ve vergilendirme yetkisi başta olmak üzere Anayasa’nın

⁵⁶⁰ Coşkun Can Aktan, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 118, 1998, s. 13.

⁵⁶¹ Güneş, s. 15.

⁵⁶² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 37.

⁵⁶³ Yusuf Karakoç, **Sosyal Maliye**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61, İzmir, 1995, (Sosyal Maliye), s. 17.

⁵⁶⁴ Güneş, s. 16.

ilgili maddeleri ele alındıktan sonra hukuk devleti çerçevesinde kıyas yasağı ilkesinin doğrudan bağlantılı olduğu hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri açıklanacaktır.

3.1.2.1. Hukuksal Temelleri

Bilindiği gibi kamu gelirleri, devleti oluşturan bireyler ve kurumlar, başka bir ifadeyle, devletin hukuki ve ekonomik egemenliği altında bulunan kişiler arasında belli kurallara göre dağıtılan mali yükümlülüklerdir. Bu mali yükümlülükler arasında en sağlıklı kamu finansman aracı vergilerdir. Böylece değişen ve artan devlet fonksiyonlarına bağlı olarak vergilerin de kamu gelirleri içerisindeki yeri ve önemi gitgide artmaktadır. Sonuçta, bir yandan sürekli artış gösteren kamu harcamalarını karşılamak üzere giderek daha fazla ve etkili vergi toplama ihtiyacı doğarken; diğer yandan da tahsil edilen vergilerle bazı ekonomik ve sosyal amaçların gözetilmesi gereksinimi ortaya çıkmaktadır. Bu gereksinimlerin bir sonucu olarak vergilendirme yetkisinin kullanımı, bu yetkinin devredilmesi ve yetki paylaşımı konuları önem kazanmaktadır⁵⁶⁵.

Anayasa'nın 6'ncı maddesinde *"Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz"* denilmek suretiyle Anayasa'nın üstünlüğü vurgulanmıştır. Devletin egemenliğine dayanan devlet yetkilerinin en önemlilerinden bir tanesi de vergilendirme yetkisidir. Devletin vergi toplama, belli kesimlere muafiyet ve istisnalar tanıma ve yeni vergiler koymasına ile ilgili tüm faaliyetini gerçekleştirebilmesinin temelinde halktan alınan vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisini elinde bulunduran tarafın belli uygulamalar yoluyla belli kesimlere ayrıcalık tanıması söz konusu olabilmektedir. Oysa devletten beklenen kamusal hizmetlerin yerine getirilmesidir. Bunun için de devletin belirli kaynaklardan elde edeceği gelire ihtiyacı bulunmaktadır⁵⁶⁶. Bu kaynaklardan en önemli olanı vergi, devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu güç ise vergilendirme yetkisidir⁵⁶⁷.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağına hükmedilmiştir. Anayasa'nın 7'nci maddesi ile de kanun yapma yetkisi Türk Milleti

⁵⁶⁵ Arıkan, Vergilendirme Yetkisi, s. 3.

⁵⁶⁶ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 19.

⁵⁶⁷ Mehmet Tosuner, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989, (1980 Sonrası Türk Vergi Sistemi), s. VII.

adına TBMM'ye tanınmış ve bu yetkinin devredilemeyeceği ifade edilmiştir. Bu hükümlerden açıkça anlaşılacağı üzere vergilendirme yetkisinin sahibi kural olarak yasama organıdır⁵⁶⁸. Ancak kaynağı egemenlik gücü olan ve bu gücü tam olarak kullanabilmeye dayanan⁵⁶⁹ bu yetkinin asli sahibi devlettir. Yasama organınca bu yetki devlet adına kullanılmaktadır. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin sahibinin genel olarak devlet, idari olarak ise yasama organı olduğunu söylemek daha doğru olacaktır⁵⁷⁰. Devlet vergilendirme yetkisini vergilendirmenin amaçları doğrultusunda yasama organınca çıkarılan kanunlarla kullanmaktadır⁵⁷¹. Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin, Anayasa'nın 6'ncı ve 7'nci maddeleri ışığında vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle vergilere ilişkin gerek maddi gerekse şekli düzenlemeleri anayasal hukuk düzeni içerisinde kanunla yapmasını gerektirmektedir⁵⁷². Yürütme organı ise hem Anayasa'dan hem de yasama organından almış olduğu yetkiye dayanarak kanunları yürütmek suretiyle yetki kullanımında rolünü gerçekleştirmektedir⁵⁷³.

Her ne kadar MONTESQUIEU her devlette üç kuvvet olduğunu belirterek güçler ayrılığı ilkesini ortaya koymak suretiyle yasama, yürütme ve yargı organlarının görev alanlarını belirlemiş olsa⁵⁷⁴ ve güçler ayrılığı ilkesi de vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olduğunu ifade etse de, çağdaş demokratik gelişim⁵⁷⁵ ve ülkelerin içinde bulundukları ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasi koşullar, bazı durumlarda vergilendirme alanında yürütme organına bazı yetkilerin devrini zorunlu kılmaktadır. Aksi halde sürekli değişen ve gelişen olaylar karşısında, nitelikleri gereği yavaş işleyen yasama organlarıncı sorunun çözülmesinin beklenmesi, sorunun adeta kangren halinde gelmesine neden olacaktır⁵⁷⁶.

1982 Anayasası'nda yer alan vergilendirme alanında yetki devri, esas olarak 73'üncü ve 167'nci maddelerden kaynaklanmaktadır. Ancak Anayasa'nın bu yetkiyi güçlendiren başka hükümleri de mevcuttur. Zira 121'inci ve 122'nci maddelerde düzenlenen olağanüstü hal ve sıkıyönetim hallerinde, Bakanlar Kurulu'nun yetki

⁵⁶⁸ A. Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü - I", **Vergi Dünyası**, Sayı: 43, 1985, s. 17.

⁵⁶⁹ Arıkan, Vergilendirme Yetkisi, s. 3.

⁵⁷⁰ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 181.

⁵⁷¹ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 36.

⁵⁷² Öz, s. 72.

⁵⁷³ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 36.

⁵⁷⁴ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997, s. 387.

⁵⁷⁵ Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Cilt: 1, Ankara, 1984, (Türk Anayasası), s. 174.

⁵⁷⁶ Karakoç, Sosyal Maliye, s. 18.

kanununa dayanmayan KHK'larla mali yükümlülükler koyabilmesini bu doğrultuda değerlendirmek mümkündür⁵⁷⁷.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*” hükmü vergilendirme yetkisinin belli konularda yürütme organına devrini düzenlemektedir. Böyle bir hükmün getirilmesinin en önemli nedeni, ekonomiye etkin ve çabuk müdahale edebilme zorunluluğudur. Bu hükümle, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki sadece muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkindir. Bunlar dışında kalan verginin mükellefi, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi verginin esaslı unsurlarında değişiklik yapma yetkisini kapsamamaktadır⁵⁷⁸. Zaten genel olarak vergilendirmenin esaslı unsurlarının ve hükümlerinin yasama organınca, usule ilişkin hükümlerinin ise yürütme organınca düzenlenmesi uygun görülmektedir⁵⁷⁹. Bu istisna hükmüne ilişkin bir diğer önemli husus bu yetkinin yalnızca Bakanlar Kurulu'na verildiği, başka bir makama verilmesinin veya devredilmesinin söz konusu olamayacağıdır. Ayrıca Bakanlar Kurulu'nun bu yetkiyi kullanabilmesi için böyle bir yetkinin olduğunun kanun metninde alt ve üst sınırlarıyla birlikte belirtilmesi gerekmektedir. Kanunda bu tür bir düzenleme olmaksızın Bakanlar Kurulu'nun belirtilen alanlarda değişiklik yapması olanaksızdır⁵⁸⁰.

1982 Anayasası'nda Bakanlar Kurulu'na “ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma” konusunda da özel bir yetki verilmesi söz konusudur. Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasında “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir*” denilmek suretiyle dış ticaret gibi ülke ekonomisini önemli boyutta etkileyebilecek bir konuda yürütmenin ülke ekonomisi yararına süratli ve etkin kararlar alabilmesi yasallaştırılmıştır⁵⁸¹.

Vergilendirme alanında yürütme organına verilebilecek bir diğer yetki KHK çıkarma yetkisidir. TBMM'nin Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi vermesi mümkündür. Olağan dönemlerde temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle siyasi

⁵⁷⁷ Tekbaş, s. 113.

⁵⁷⁸ Çağan, Türk Anayasası, s. 174.

⁵⁷⁹ Öz, s. 76.

⁵⁸⁰ Engin Hepaksaz, **Anayasal Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisinin Türkiye'de Uygulanabilirliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007, (Vergi Reformu), s. 296.

⁵⁸¹ Öz, ss. 117 - 118.

haklar ve ödevlerin KHK'larla düzenlenmesi söz konusu olamamaktadır. Vergi ödevinin de siyasi haklar ve ödevlerden olduğu göz önünde bulundurulduğunda olağan dönemlerde KHK ile vergi alanında düzenleme yapılamayacağı sonucuna ulaşmak mümkündür⁵⁸². Ancak olağanüstü dönemlerde çıkarılan KHK'lar bakımından böyle bir sınırlama söz konusu değildir. Olağanüstü dönemlerde, Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun "halin gerekli kılması" durumunda KHK'larla vergilendirme alanında asli, yani ilk elden düzenleme yapması mümkün olabilecektir⁵⁸³.

Bir tanım vermemiz gerekirse vergilendirme yetkisi; *"devletin egemenlik gücüne ya da halktan aldığı yetkiye dayanarak diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan amaçlarını gerçekleştirmek üzere anayasal çerçevede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü kullanabilmesidir"*⁵⁸⁴.

BRENNAN ve BUCHANAN'a göre vergilendirme yetkisi, devletin zor kullanma gücünün en belirgin göstergesidir. Bu yetki ile devlet, bireylere ve özel kurumlara kaynaklarının bir kısmını devlete transfer etmeleri hususunda zor kullanma gücüne sahip olmaktadır⁵⁸⁵. Diğer bir ifadeyle bu yetki devlete, üretmek zorunda olduğu mal ve hizmetler için bir karşılık bulma olanağı vermektedir⁵⁸⁶.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı siyasi bir zorunluluktur. Zira devletin sunmak zorunda olduğu kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle sağlaması gerekmektedir⁵⁸⁷. Başka bir deyişle vergilendirme, demokrasinin finansmanı için zorunlu bir araçtır. Devlet egemenliğine dayanan vergilendirme yetkisi egemenlik gibi kural olarak o ülkenin sınırları içerisinde geçerlidir. Devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını uluslararası ilişkilerindeki çıkarları doğrultusunda bağımsız ve özgür bir şekilde belirlemektedirler. Devletlerin sahip oldukları vergilendirme yetkilerini iradi olarak kanunlarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur. Buna karşılık devletlerin vergilendirme yetkilerinin başka bir güç tarafından zorla ya da örtülü olarak anlaşma ile

⁵⁸² Abdullah Tekbaş ve Ersan Öz, "Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 178, Temmuz, 2003, s. 183.

⁵⁸³ Tekbaş, s. 115.

⁵⁸⁴ Arıkan, Vergilendirme Yetkisi, s. 8.

⁵⁸⁵ Geoffrey Brennan ve James M. Buchanan, **The Power To Tax Analytical Foundations of A Fiscal Constitution**, Cambridge University Pres, Cambridge, 1980, s. 8.

⁵⁸⁶ Bayraklı ve Odabaş, s. 142.

⁵⁸⁷ Mehmet Tosuner, "Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 1995, (Mahalli İdareler), s. 259.

sınırlandırılması o devletin mali egemenliğini kaybettiği anlamına gelmekte olup, bu durumda bir devletin varlığından da söz edilmesi mümkün olamamaktadır⁵⁸⁸.

Vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olması vergilerin kanuniliği ilkesini ifade etmektedir⁵⁸⁹. Dünya genelinde bağımsızlığını kazanmış olan ülkelerin anayasalarının çoğunda ekonomik hak ve özgürlükler ile bu hak ve özgürlüklerin sınırlarına değinilmekte; dolayısıyla vergilendirme ile ilgili hükümlere de yer verildiği görülmektedir. Anayasalarda vergilendirme ile ilgili yer alan en önemli hüküm ise “vergilerin kanuniliği ilkesi”dir⁵⁹⁰. Tarih boyunca vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükelleflerin çıkarları hep çatışmış, bu çıkarların dengede tutulması zorunluluğu⁵⁹¹ da kanunilik ilkesini doğurmuştur⁵⁹². Vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesinin temel dayanağını da daha önce de belirtildiği gibi vergilerin kanuniliği ilkesi oluşturmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesine “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır*” ifadesiyle Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında yer verilmiştir. Bu maddenin ilk iki fıkrası dar anlamda, üçüncü ve dördüncü fıkrası ise geniş anlamda vergiyi kapsamaktadır. Dar anlamda vergi, devletin kamu gelirlerinden sadece vergiyi kapsamına aldığı halde; geniş anlamda vergi devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanımına dayanan her türlü mali yükümlülüğü kapsamaktadır. Dar anlamda vergileme ile geniş anlamda vergileme arasındaki en önemli fark, dar anlamda vergilemenin mali güç ilkesine dayanmasına karşın, geniş anlamda vergilemede somut bir karşılık ve yararlanmanın söz konusu olmasıdır⁵⁹³. Ayrıca yine maddeden anlaşılacağı üzere vergilerin kanuniliği ilkesi mali yükümlülüklerin kanunlarla konulmasının yanı sıra, değiştirilmesi ve kaldırılması olgularını da kapsamaktadır⁵⁹⁴.

Anayasa’nın 11’inci maddesinde Anayasa hükümlerinin yasama, yürütme ve yargı organlarını, idareleri ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu ve kanunların Anayasa’ya aykırı olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

⁵⁸⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 35, 57.

⁵⁸⁹ Tekbaş ve Öz, ss. 176 - 177.

⁵⁹⁰ Mehmet Tosuner ve Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan, 2004, s. 23.

⁵⁹¹ “Cumhuriyet rejiminde nefi hazine demek; kanunun hazine lehine tespit ettiği hakla, kanunun mükellefi karşılaştırdığı vazifeyi gayet denk bir halde elde tutmak demek olduğunu bir an hatırlardan uzak tutmamak önemli prensibimizdir” Mustafa Kemal ATATÜRK, **Atatürk’ün Söylev ve Demeçleri**, 1 Kasım 1937, Beşinci Dönem, Üçüncü Toplanma Yılıni Açarken, Ankara, 1989, C:I, s.419’dan aktaran Güneş, s. 1.

⁵⁹² Öz, s. 106.

⁵⁹³ Çağan, Türk Anayasası, s. 172.

⁵⁹⁴ Tekbaş ve Öz, s. 179.

Anayasa hukuku ve vergi hukukunun birlikte gelişmesinin bir neticesi olan⁵⁹⁵ vergilerin kanuniliği ilkesinin de esas dayanağı Anayasa'dır. Ancak Anayasa'nın yanı sıra kanunlar, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, KHK'lar, Bakanlar Kurulu Kararları, Anayasa Mahkemesi Kararları, İçtihadı Birleştirme Kararları da ilkenin diğer kanuni dayanaklarını oluşturmaktadır⁵⁹⁶.

Kanunilik ilkesi yürütme organlarını da bağlayıcı bir ilkedir. Anayasa'nın 125'inci maddesinde yer alan "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" ilkesine yürütmenin kanuniliği ilkesi adı verilmekte ve vergilerin kanuniliği ilkesinin genelde yürütmenin kanuniliği ilkesi kapsamında yer aldığı kabul edilmektedir. Yürütmenin kanuniliği ilkesi ise, yürütmenin, Anayasa ve kanunlara göre görevini icra etmesini ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olmasını gerekli kılmaktadır⁵⁹⁷.

Vergilerin kanuniliği ilkesi devlet açısından verginin alınmasının zorunluluğu ve aynı zamanda verginin cebren tahsilini ifade ederken; birey açısından ise verginin rızasız, kanunsuz ve belirgin olmadan alınamayacağını ifade etmektedir⁵⁹⁸. Başka bir deyişle bu ilke nasıl vergi mükellefi vatandaşlara, kanun sınırlarının aşılmayacağı güvencesini getiriyorsa, vergi alacaklısı olan devlete de kanuni koşulların varlığı söz konusu olduğunda yetki kullanımı olanağını vermektedir⁵⁹⁹.

Vergilendirmenin temel hak ve hürriyetlerle ilgili olması, vergilerin kanuniliği ilkesinin asli gerekçesini oluşturmaktadır⁶⁰⁰. Vergilendirme, başta Anayasa'nın 17'nci maddesinde düzenlenen kişinin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı ve özellikle mülkiyet ve miras hakları ile çalışma, sözleşme ve teşebbüs hak ve özgürlükleri olmak üzere, çok sayıda temel hak ve özgürlük açısından, dolaylı da olsa sınırlayıcı bir etki meydana getirmektedir⁶⁰¹. Ancak özgürlük asıl, sınırlama ise istisnadır. Bu nedenle sınırlamanın sınırlarının Anayasa'da belirtilmesi gerekmektedir. Sınırlamanın ulaşabileceği en son noktanın Anayasa'da belirtilmesi özgürlüklerin güvencesini oluşturmaktadır⁶⁰². Kanunilik ilkesiyle ulaşılmak istenen

⁵⁹⁵ Güneş, ss. 33 - 34.

⁵⁹⁶ Öz, s. 79.

⁵⁹⁷ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 50 - 51, 1983, (Vergi Politikası), s. 63.

⁵⁹⁸ Öz, s. 107.

⁵⁹⁹ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **AÜHFD**, Cilt:36, Sayı:1/4, 1979, (Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri), s. 151.

⁶⁰⁰ Öz, s. 50.

⁶⁰¹ Furtun, s. 223.

⁶⁰² Güneş Yılmaz, "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, 2003, s. 195.

amaç, keyfi ve takdiri uygulamaların önlenmesidir. Bu noktada kanunilik ilkesinin iki ana fonksiyonu ortaya çıkmaktadır. Bunlar⁶⁰³:

- Her çeşit mali yükümlülüğün getirilmesinin keyfilikten uzak tutularak kanunlara dayandırılması,
- Kanunlara dayandırılan bu mali yükümlülüklerin temel hükümlerinin Anayasal hüküm olma zorunluluğudur.

Devletin düzenli olarak elde etmiş olduğu gelirler sayesinde varlığını sürdürebildiği düşünüldüğünde, vergi ve vergilendirme yetkisi kavramlarına farklı isimlerle anılmış olsalar da ilk çağlardan itibaren rastlanması doğaldır⁶⁰⁴. Nitekim ilk çağlardan günümüze dek vergilendirme yetkisinin hukuki niteliğinin zaman içinde devlet anlayışına ve biçimine göre değişiklik gösterdiği görülmektedir. Jandarma devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi egemenlik gibi mutlak ve sınırsız bir yetkidir. Liberal devlette ise vergilendirme karşılık ve mübadele kavramları ile açıklanmaya çalışılmıştır. XIX. yüzyılda ortaya çıkan kolektivist devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi ise fedakarlık ve ulusal görev kavramları ile açıklanmıştır. Çağdaş anlayış, vergilendirme yetkisini devletin egemenliğinin temeline dayandırmaktadır⁶⁰⁵.

Başlangıçta isteğe bağlı bir yardım niteliğinde olan vergi, sosyal devlet anlayışının yerleşmesi sonucunda, cebri bir niteliğe dönüşmüştür. Vergilemedeki bu gelişime paralel olarak XVII. ve XVIII. yüzyıllarda egemen olmaya başlayan Polis Devleti⁶⁰⁶, Fransız Devrimi'nden sonra yerini "Hukuk Devleti" anlayışına bırakmıştır. Verginin devletin egemenlik gücüne dayanarak, tek taraflı iradesiyle ve zora dayalı olarak alınması geniş halk tepkilerine neden olmuştur. Bu süreçte gelişen hukuk anlayışıyla birlikte vergilerin toplanmasındaki keyfi uygulamalar azaltılarak vergileme belirli kurallara bağlanmıştır⁶⁰⁷. Başka bir deyişle anayasal gelişmelerin dayanak noktası olarak vergilendirme önemli bir etken olmuş, toplumlarda yaşanan anayasal gelişmeler devletin vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımına karşı çıkan tepkilerle başlamıştır⁶⁰⁸.

⁶⁰³ Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", **Danıştay Dergisi**, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 1981, (Vergilemenin Sınırları), s. 69.

⁶⁰⁴ Öz, s. 42.

⁶⁰⁵ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, ss. 34 - 35.

⁶⁰⁶ Hukuk devletinin tam karşısı olan polis devleti kavramı XVII. ve XVIII. yüzyıllarda, toplumun refahı için her türlü önlemi alma, vatandaşların bütün işlerine karışma ve haklarını kısıtlama yetkisine sahip olan mutlak hükümdarlıklar için kullanılmaktaydı. Buradaki polis zabıta anlamından farklı olarak devlet düzeni ve bu düzen içindeki kamu gücü anlamını taşımaktaydı (Mümtaz Soysal, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1993, s. 164).

⁶⁰⁷ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 19.

⁶⁰⁸ Yıldırım Taylor, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 307, 2007, s. 196.

Avrupa'da mutlakıyetçi dönemde kralın vergilendirme yetkisine karşı ilk tepki 1215 yılında İngiltere'de başlamış ve imzalanan Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile kralın mutlak iktidarı sınırlandırılmıştır⁶⁰⁹. Ferman, kralın ve parlamentoda temsil edilen sınıfların yetkilerini karşılıklı sınırlandırmanın yanı sıra vergi konulmasına karar verme konusunda parlamentoyu yetkili kılmaktadır⁶¹⁰. Ancak bu ferman bir halk hareketine dayanmamaktadır. Bu nedenle İngiltere'de kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran gerçek anlamda anayasal belgeler 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights)'dir. Fransız Devrimi'nin de başlıca sebeplerinden biri, kralın vergilendirme yetkisini sınırsız ve keyfi bir şekilde kullanması olmuştur. 1789 tarihli Fransız İhtilali'nin ardından ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesi'nde vergilendirme yetkisinin kullanımına ve sınırlarına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde de bağımsızlığın kazanılması ve demokratik rejimin kurulmasında hareket noktası, anavatan İngiltere'nin uygulamış olduğu vergilere gösterilen tepkiler olmuştur. Bağımsızlığın kazanılması ile birlikte 1776 yılında ilan edilen Bağımsızlık Bildirisi'nde "temsilsiz vergi olmaz ilkesi"ne yer verilmiştir. 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde de kimsenin keyfi olarak mal ve mülkten yoksun bırakılamayacağı ifade edilmiştir⁶¹¹.

Özetle batı demokrasilerinin doğması, mutlak siyasi iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması yönündeki girişimlerin bir sonucu olarak gerçekleşmiştir. İktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ise parlamentoların yasama yetkilerinin kaynağını oluşturmuştur⁶¹². Günümüzde ister demokratik isterse anti demokratik sistemlerle yönetilsin, tüm devletlerin vergileme uygulamalarını kanunlara dayandırdıkları ve çıkarılan kanunlara göre vergi aldıkları görülmektedir. Bu açıdan vergi hukukunda kanunilik ilkesi mutlak olarak uygulanan ve aksi düşünilemeyen bir ilke konumundadır⁶¹³. Bunun nedeni hem vergilendirme yetkisinin parlamentoların kazandıkları ilk yetki olması, hem de kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran vergilendirmenin kanuni düzenlemeye bağlanarak kişilere güvence sağlanmak istenmesidir⁶¹⁴. Zira verginin gerçek ve tüzel kişilerden kamu kesimine cebri olarak kaynak aktarmak amacıyla alındığı düşünüldüğünde, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak vergi mükellefinin haklarının korunması

⁶⁰⁹ Çağan, Hukuk Devleti, s. 131.

⁶¹⁰ Güneş, s. 35.

⁶¹¹ Çağan, Hukuk Devleti, s. 131.

⁶¹² Çağan, Hukuk Devleti, s. 131.

⁶¹³ Mehmet Gültekin, "Vergilemede Hukukilik İlkesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 121, 1998, s. 7.

⁶¹⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 35.

gerekmektedir⁶¹⁵. Bu açıdan temel hak ve hürriyetlerin sınırı ve özü vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturmaktadır⁶¹⁶.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin sonucu olarak ortaya çıkan kıyas yasağı, vergilendirmede esas kaynağın yalnızca açık bir kanun hükmünün varlığı olabileceğine ve aksi saçma ya da anlamsız da olsa vergilendirmede mantık yürütmenin ya da olması gerekenin geçersizliğine işaret etmektedir. Başka bir deyişle, olması gereken ne kadar adil olursa olsun kanun hükmüne bağlanmadıkça uygulanması söz konusu değildir. Aynı şekilde yürürlükte olan kanun hükmü ne kadar anlamsız ve adaletsiz olsa da Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla uygulanması mecburidir⁶¹⁷.

3.1.2.2. İlgili Diğer İlkelerle İlişkisi

Anayasa'nın 2'inci maddesinde belirtildiği üzere Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir. Genel olarak hukuk devleti denildiği zaman yönetilen halka hukuki güvenlik sağlayan devlet düzeni anlaşılmaktadır⁶¹⁸. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında⁶¹⁹ hukuk devleti *"insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir"* şeklinde tanımlanmıştır.

Hukuk devleti kavramını ilk olarak sistematik bir şekilde ele alarak inceleyen İngiliz anayasa hukukçusu DICEY'e göre, bu kavramın üç çeşit anlamı bulunmaktadır: Bunlardan ilki, keyfi iktidarın tersi olarak hukukun mutlak üstünlüğüdür. İkincisi, herkesin eşit bir şekilde hukuka bağlı olmasıdır. Buradaki eşitlik hukuk önünde eşitliği ifade etmekte olup, bütün kişi ve grupların hukuka eşit olarak bağlı kalması anlamına gelmektedir. Hukuk devleti kavramının son anlamı ise, Anayasa'nın birey haklarının kaynağı değil; birey haklarından oluşmuş bir sonuç olduğudur⁶²⁰.

Hukuk devletinin tüm öğelerini içeren bir tanım vermek olanaksız olsa da doktrinde hukuk devletinin; kanuni idare ilkesi, kanunların genelliği ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığı, kanunların Anayasa'ya

⁶¹⁵ Saygılıoğlu, s. 68.

⁶¹⁶ Çağan, Hukuk Devleti, s. 140.

⁶¹⁷ Arslan, Kıyas Örneği - I, s. 81.

⁶¹⁸ A. Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, (Anayasa), s. 163.

⁶¹⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003 tarih, E: 2001/034, K: 2003/002 sayılı kararı, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24, (10.05.2012).

⁶²⁰ Öz, s. 9.

uygunluğunun yargısal denetimi, idari eylem ve işlemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğu gibi özellikleri üzerinde durulmaktadır⁶²¹.

Hukuk devleti, kanun devleti ile aynı anlama gelmemektedir. Hukuk kavramı, nasıl kanun kavramını aşarsa, hukuk devleti de kanun devleti anlayışının üstünde ve ilerisinde yer almaktadır. Her kanun olan sistemin, mutlak suretle hukukun üstünlüğüne ve koruyucu üstün ilkelere dayandığını söylemek mümkün değildir. Kanunun da baskıcı ve adaletsiz olması söz konusu olabilecektir. Monarşilerde ya da diktatörlüklerde de kanunlar mevcuttur, ancak bunları hukuk devleti kabul etmek mümkün değildir. Hukukun üstünlüğü, dayandığı temeller açısından, kanunun üstünlüğünden daha koruyucudur⁶²².

Hukuk devletinde, devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanmaktadır⁶²³. Dolayısıyla bu ilke ile bir yandan vergilendirme yetkisine sahip olan devlete yasaklayıcı bir alan geliştirilmekte, diğer yandan ise bireylere, geliştirilen bu alanın dışına taşılmayacağına dair güvence verilmektedir⁶²⁴.

Anayasa'nın öncelik ve bağlayıcılığını göz önünde bulundurmayan, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adalet sağlayamayan, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallara uyum sağlayamayan devletin hukuk devleti olduğunu savunmak mümkün değildir⁶²⁵. Bir ülkenin hukuk devleti niteliği, kanunlarının anayasal ve üst kurallara uygun olması ile değil, ancak çağdaş demokrasi esaslarına aykırı olmaması ile sağlanabileceğinden günümüzde salt hukuk devleti belirlemesi yeterli olmayıp, demokratik hukuk devleti niteliğinden bahsedilmektedir. Çünkü hukuk devleti, insan haklarına ve özgürlüklerine dayalı çoğulcu ve iktidar seçeneklerine açık demokratik sistemin gerçekleşmesine hizmet ettiği ölçüde faydalı olabilecek bir ilkedir⁶²⁶.

Hukuk devleti ilkesi kişilerin temel haklarını etkileyen kanunların genel olmasını zorunlu kılmaktadır⁶²⁷. Kıyas yasağı açısından bakıldığında vergi hukuku kurallarının kıyas yoluyla yorumlanması, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır⁶²⁸. Kıyas yasağı ilkesi kanunilik ilkesinin bir sonucu olmakla birlikte, kıyas yasağını öngören tek ilke vergilerin

⁶²¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 39.

⁶²² Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 4. Baskı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2002, s. 105.

⁶²³ Çağan, Hukuk Devleti, s. 137.

⁶²⁴ Kumrulu, Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri, s. 152.

⁶²⁵ Mehmet Tosuner, "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı: 20, 1994, (Net Aktif Vergisi), s. 46.

⁶²⁶ Güneş, s. 119.

⁶²⁷ Çağan, Türk Anayasası, s. 178.

⁶²⁸ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 174.

kanuniliği ilkesi değildir. Kanunilik ilkesinin yanı sıra hukuki güvenlik ilkesi de kıyas yasağını önemli ölçüde desteklemektedir⁶²⁹. Kıyas yasağı ilkesi belirlilik ilkesini ise tamamlamaktadır⁶³⁰.

3.1.2.2.1. Hukuki Güvenlik İlkesi

Vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulması, yani kanunu uygulamakla görevli olan vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından kanunun ileri götürülmesi sadece vergilerin kanuniliği ilkesi ve güçler ayrılığı ilkesini değil, bunların yanı sıra hukuki güvenlik ilkesini de zedelemektedir⁶³¹. Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilerek, tutum ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelmektedir⁶³².

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinde uyulması zorunlu temel ilkelerden biridir. Anayasa'da öngörülen temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının ve insan haklarının yaşama egemen kılınmasının önkoşulu olan⁶³³ bu ilke, kazanılmış hakların korunmasını da kapsamakla birlikte, hukuk kurallarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirmektedir⁶³⁴. Hukuki güvenlik ilkesi vergilendirmede keyfiliği önlemeye yönelik olup, kıyas yasağını gerektirmektedir⁶³⁵.

Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön koşulu, devletin kendi koymuş olduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır⁶³⁶. Bu açıdan hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinden doğmakta ve hukuk devleti ilkesinin bireye bakan yönünü oluşturmaktadır⁶³⁷.

Hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan bir tanesi de hiç şüphesiz devletin bireylerin hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan biri olan vergilendirme alanıdır. Vergi devletinin gelişimi sonucunda verginin gelişen fonksiyonları ve mali amaç dışındaki amaçlarla da alınmaya başlamasıyla, devlet müdahaleciliğinin, temel birey hak ve özgürlüklerine

⁶²⁹ Arslan, Kıyas Örneği - I, s. 81.

⁶³⁰ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 174.

⁶³¹ Güneş, s. 164.

⁶³² Çağan, Türk Anayasası, s. 180.

⁶³³ Batun, s. 262.

⁶³⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi, 07.02.2008 tarih, E: 2005/38, K: 2008/53 sayılı kararı, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24, (10.05.2012).

⁶³⁵ Batun, s. 263.

⁶³⁶ Çağan, Hukuk Devleti, s. 141.

⁶³⁷ Tekbaş, s. 207.

yönelmesi karşısında, bireylerin gerek kanunların yapılması ve uygulanması, gerekse denetimi alanlarında anayasal koruma altına alınmaları gerekmiştir⁶³⁸.

Hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri olan hukuki güvenlik ilkesi, bu ihtiyaçtan doğan ve kişilerin hukuka güvenerek bulundukları davranışları korumayı, bu suretle de kişilere hukuki güvence sağlamayı amaçlayan bir ilkedir⁶³⁹. Bu nedenle hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukuku alanında özel bir anlamı bulunmaktadır. Çünkü kişilerin, devletin hak ve özgürlük alanlarına vergilendirme yoluyla yaptığı müdahaleleri önceden görerek, durumlarını buna göre ayarlamaları önem taşımaktadır⁶⁴⁰. Ancak uygulamada Danıştay'ın vergi ile ilgili dairelerinin farklı zamanlarda farklı kararlar vermesi, bu nedenle içtihadı birleştirme kararlarının artması, vergileme açısından hukuki güvenliği zedelemektedir⁶⁴¹.

Hukuki güvenlik ilkesinin bir yönü de, kanunların içeriği ve yürürlüğü ile ilgili konularda ortaya çıkmaktadır. Buna göre, vergi kanunları açık, anlaşılır ve kesin olacak ve kıyasa imkan vermeyecektir⁶⁴². Aksi halde idare veya yargı organlarının kıyas yoluyla yeni vergi doğurucu olaylar yaratmaları ya da vergi yükünü artırmaları olasılığı doğacak, bu da hukuki güvenliği ve barışı bozacaktır⁶⁴³.

Hükümetler vergi politikalarını belirlerken ya da vergilendirme yetkilerini kullanırken Anayasa'da belirtilen kanuni ve ekonomik sınırlarla bağlıdırlar. Anayasa'da da vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere alınması, mali güce göre ödenmesi ve kanun ile konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gibi temel vergilendirme ilkeleri belirlenerek bir anlamda hukuki güvenlik sağlanmıştır⁶⁴⁴.

Hukuk devletinde devletin hukuk kurallarına bağlılığı yargısal denetim aracılığıyla sağlanmaktadır. Dolayısıyla vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanabilmesi, bir taraftan vergi kanunlarının anayasa yargısında, diğer taraftan ise idarenin vergilendirme işlemlerinin idari yargıda ya da bağımsız vergi yargısında denetlenebilmesine bağlıdır⁶⁴⁵.

⁶³⁸ Tekbaş, s. 207.

⁶³⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi, 07.02.2008 tarih, E: 2005/38, K: 2008/53 sayılı kararı, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24, (10.05.2012).

⁶⁴⁰ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

⁶⁴¹ Öz, s. 52.

⁶⁴² Tekbaş, s. 208.

⁶⁴³ Çağan, Hukuk Devleti, s. 141.

⁶⁴⁴ Öz, s. 44.

⁶⁴⁵ Çağan, Hukuk Devleti, s. 143.

3.1.2.2.2. Belirlilik İlkesi

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin kapsamına kıyas yasağının yanı sıra vergilendirmenin belirliliği ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkeleri girmektedir⁶⁴⁶. Kıyas yasağı ilkesi hukuki güvenlik ilkesinden kaynaklanan verginin belirliliğini korumak ve bunun hayata geçirilmesine ön ayak olmak suretiyle bu ilkelere hizmet etmektedir⁶⁴⁷.

SMITH'in geleneksel vergilendirme ilkelerinden biri olan belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve şekillerinin gerek idare gerekse mükellefler yönünden belirli ve kesin olması anlamına gelmektedir⁶⁴⁸. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması, vergilendirmede keyfiliğin önlenmesini amaçlamaktadır. Ancak bu ilke hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanarak bir yandan vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği, diğer yandan da vergi idaresinin istikrarının korunmasını sağlamaktadır⁶⁴⁹.

Hukuk devletin bireylere bakan yönünü oluşturan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden bir tanesi de belirliliktir. Bu ilke kanun veya diğer düzenleyici işlemlerin içeriklerinin açık ve anlaşılır olmasını sağlayarak hukuki güvenliğin sağlanmasına hizmet etmektedir⁶⁵⁰. Bu ilke aynı zamanda verginin esaslı unsurları ile birlikte ortaya konulması gerektiğini ifade etmektedir⁶⁵¹. Bu husus Anayasa Mahkemesi'nin kararında şu şekilde ifade edilmiştir⁶⁵²,

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

⁶⁴⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

⁶⁴⁷ Arslan, Kıyas Örneği - I, s. 81.

⁶⁴⁸ Taylar, s. 201.

⁶⁴⁹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

⁶⁵⁰ Tekbaş, s. 208.

⁶⁵¹ Öz, s. 53.

⁶⁵² Bkz. Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 tarih, E: 1986/020, K: 1987/009 sayılı kararı, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24, (15.05.2012).

Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağılılığı, belirlilik ilkesinin ön koşullarıdır. Buna göre, vergiyi doğuran olayların kanunlarda kesin ve açık bir şekilde belirlenmeleri gerekmektedir. Vergilemede belirliliğin sağlanabilmesi için ise vergi kanunlarının açık ve sade bir dille yazılması gerekmektedir. Böylece herkes vergi kanunlarının etki alanını açıkça anlayabilecektir. Bu durum vergi uyumsuzluklarının asgari düzeye inmesine de hizmet edecektir⁶⁵³. Ancak uygulamada mükelleflerin zaman zaman ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri, vergi idaresinden özelge istenmesinin alışkanlık haline gelmesi gibi hususlar vergi kanunlarının karmaşıklığının, dolayısıyla belirlilik ilkesinin yeteri kadar gerçekleştirilemediğinin bir göstergesidir⁶⁵⁴.

Belirlilik ilkesi vergi kanunlarının istikrarlı olmasını, başka bir deyişle sık değişikliğe uğramamasını da gerektirmektedir⁶⁵⁵. Oysa vergi kanunları sık sık ve keyfi olarak değişikliğe uğramaktadır. Örneğin, vergi oranlarında çok sık ve keyfi olarak yapılan değişiklikler, bireylerin ekonomik ve ticari faaliyetlerinin planlamasını, hukuki istikrarı ve belirlilik ilkesini zedelemektedir⁶⁵⁶.

Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmesini de gerekli kılmaktadır⁶⁵⁷. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası, anayasa çerçevesinde yürütmenin vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirlemektedir. Yani, yasama organının yürütmeye devrettiği yetkilerin sınırları bu hükümle çizilmektedir. Burada yürütmenin yetkisi yalnızca kanuni sınırlar içinde muafık, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma yetkisidir⁶⁵⁸.

Belirlilik ilkesi, hâkimin kanuna ve hukuka bağılılığı ve devletin müdahale hakkı için geçerli olan yasallık formülüne uyma zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir. Buna göre, yazılı hukukun ötesinde bir vergi hukuku ve kıyas yoluyla hukuk yaratılması söz konusu değildir⁶⁵⁹. Yani vergi idaresinin, vergi kanunlarındaki boşlukları kıyas yoluyla doldurmasına belirlilik ilkesi engel olmaktadır⁶⁶⁰. Bu açıdan, vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlamaktadır⁶⁶¹.

⁶⁵³ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, ss. 172 - 173.

⁶⁵⁴ Tekbaş, s. 210.

⁶⁵⁵ Tekbaş, s. 210.

⁶⁵⁶ Öz, s. 60.

⁶⁵⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 173.

⁶⁵⁸ Aykut Tavşancı, "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası", **Vergi Sorunları**, Sayı:203, 2005, s. 141.

⁶⁵⁹ Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 166.

⁶⁶⁰ Öz, s. 52.

⁶⁶¹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 174.

Kıyasın vergi hukukunda istisnai olarak başvuru bir yol olması nedeniyle, kanun koyucunun, yürütme ve yargı organlarının bu yola başvurmamasını önleyecek her türlü önlemi titizlikle alması gerekmektedir. Bunun için de, vergilerin kanuniliği ilkesinin verginin belirgin olması boyutu uyarınca, kanun koyucunun soyut ve belirsiz kavramlardan kaçınması, kullanacak olursa da bunları çok belirli ölçütlerle tanımlaması ya da bunların sınırlarını çizmesi gerekmektedir⁶⁶². Vergi hukukunda bu nedenle “tipleştirme” yöntemine başvurulmaktadır⁶⁶³.

Tipleştirme; kanun koyucunun vergiye ilişkin genel soyut kurallar koyması anlamına gelmektedir⁶⁶⁴. Vergi hukukunda bu görüş, vergilerin geniş kitleleri ilgilendirdiği ve kolay uygulanabilir olduğu anlayışına dayanmaktadır⁶⁶⁵. Tipleştirme yasama süreci ile ilgili bir kavram olup, tasım işleminin büyük önerme aşamasını yansıtmaktadır⁶⁶⁶. Örneğin, GVK’nun 40’inci maddesinin 1 numaralı bendinde “*ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi*” ifadesine yer verilerek tipleştirme yapıldığı görülmektedir. Kanun koyucunun ticari giderleri tek tek sayması olanaksız olduğundan ancak bu tip soyut ve genel bir ifade ile ticari giderler kavranabilmiştir⁶⁶⁷.

Tipleştirme yoluyla çeşitli olayların ve durumların eşdeğer kabul edilerek buna göre vergilendirilmesi durumunda kaçınılmaz olarak genişletici yoruma ve hatta kıyasa başvuru olarak vergilerin kanuniliği ilkesi zedelenabilmektedir⁶⁶⁸. Örneğin, hukuki özellikleri ve yapıları farklı olan gelir unsurlarından birkaç tanesine (ticari kazanç, zirai kazanç, ücret ve serbest meslek kazancı), bu özellikleri dikkate alınmayarak vergi kanunlarında bir arada yer verilmesi, amaçsal yorumun en geniş ölçüde uygulanmasına, bu da kıyasa yol açacaktır⁶⁶⁹.

Her kanun kuralı ne kadar somut düzenlense de bir tiptir; soyut bir çerçevedir. Vergi hukukunda kıyasın önlenmesi açısından kanun koyucunun mümkün olduğunca geniş ve esnek tip kavramlardan kaçınması gerekmektedir⁶⁷⁰. Bu nedenle vergi kanunlarında zaman zaman kazuistik yönetime başvurulmaktadır⁶⁷¹. Ancak vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemekten belli ölçüde kazuistik yöntemden uzaklaşılması da gerekmektedir. Örneğin GVK’nda her türlü gelirin vergiye tabi tutulacağına ilişkin bir hüküm bulunması durumunda tipleştirme

⁶⁶² Güneş, s. 166.

⁶⁶³ Oktar, s. 60.

⁶⁶⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 31.

⁶⁶⁵ Saygılıoğlu, s. 83.

⁶⁶⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 31.

⁶⁶⁷ Özkan, s. 139.

⁶⁶⁸ Oktar, s. 60.

⁶⁶⁹ Öz, s. 57.

⁶⁷⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 31.

⁶⁷¹ Güriz, s. 64.

yapılmış olur. Ancak GVK'nda gelir, unsurlarına ayrılarak her bir gelir unsuru hukuki ve ekonomik niteliklerine göre tanımlanmıştır. Böylece ne tam kazuistik yöntem, ne de tipleştirme yöntemi benimsenmiştir⁶⁷².

Hukukta vergiyi doğuran olayın yani maddi olayın (küçük önerme), soyut hukuk kurallarına yani kanun hükmüne (büyük önerme) uygunluğuna ise "tipiklik" denilmektedir⁶⁷³. Salt vergi hukukuna özgü olmayan bu kavramın vergi hukukunda gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkan sonuç vergilendirmedir⁶⁷⁴. Vergi hukuku açısından ise tipiklik; günlük hayatta meydana gelen somut olayın vergi kanunlarında soyut olarak tarif edilen vergiyi doğuran olayla örtüşmesidir. Vergi hukukunda tipikliğin gerçekleşmesi için öncelikle soyut hukuk kuralını ortaya koyan bir kanun maddesinin varlığı gereklidir. Bu nedenle tipiklik konusunda esas alınması gereken husus bizzat kanunun kendisidir⁶⁷⁵.

Kanunilik ilkesinin geçerli olması nedeniyle vergi hukukunda tipiklik son derece önemli bir yere sahiptir. Çünkü vergi kanunlarının doğru uygulanması tipiklik sayesinde mümkün olabilmektedir. Yorumda tipikliğin esas alınması neticesinde kıyas yoluyla vergi kalıbının genişletilmesi söz konusu olamayacaktır. Örneğin, fatura için getirilmiş bulunan bir düzenleme kıyasen serbest meslek makbuzu için de uygulanamayacaktır⁶⁷⁶.

Görüldüğü gibi vergi hukukunda tipleştirme ve tipiklik farklı kavramlardır. Tipleştirme, vergi kanunlarında model kavramlar kullanılması; tipiklik ise vergiyi doğuran olayın soyut hukuk kuralına uygun olması anlamına gelmektedir⁶⁷⁷.

Vergi hukukunda kıyas yasağına sadık kalınabilmesi için soyut ve belirsiz kavramlardan kaçınmanın yanı sıra vergi idare ve yargısına düşen en önemli görev kanunla öngörülen sınırların dışına kesinlikle çıkmamalarıdır. Vergide eşitlik ve adalet gibi yaklaşımlarla kanunun sınırları aşılmamalı; kanun hükmü aynen uygulanmalıdır. Tüm bu hususlar vergilerin kanuniliği ve hukuk güvenliği gerekçelerine dayanan kıyas yasağına uyulabilmesi açısından son derece önem arz etmektedir⁶⁷⁸.

⁶⁷² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 31.

⁶⁷³ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 62.

⁶⁷⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 31.

⁶⁷⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 52.

⁶⁷⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 52.

⁶⁷⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 31.

⁶⁷⁸ Saygılıoğlu, s. 77.

3.2. KIYAS YASAĞI İLKESİNİN KAPSAMI

30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle 213 sayılı VUK'nun yorumla ilgili olan 3'üncü maddesi ve madde başlığı değiştirilerek Türk vergi hukukunda o tarihe kadar vergi kanunlarının yorumu ile ilgili mevcut olmayan düzenleme eksikliği giderilmiştir. İlgili değişikliğe ilişkin yayımlanan 143 sayılı Genel Tebliğ'de; kanun hükümlerinin kanuna hâkim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi ve kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılmasının esas olduğu, kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralının vergi hukukunda kullanılamayacağı belirtilerek kanunilik ilkesine uygun, vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi getirilmiştir⁶⁷⁹.

Çalışmanın bu kısmında kıyas yasağının kapsamı mali yükümlülük türleri bakımından, bu yükümlülüklerin unsurları bakımından ve yetkili organlar bakımından incelenecektir.

3.2.1. Mali Yükümlülük Türleri Bakımından Kapsam

Kıyas yasağı ilkesi vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olduğuna göre, kanunilik ilkesinin kapsamına giren her çeşit mali yükümlülük açısından kıyas yasağının geçerli olduğu açıktır.

1921 Anayasası'nda vergilerin kanuniliği ilkesine yer veren bir hüküm bulunmamaktadır. Zaten 1921 Anayasası emperyalist güçlere karşı verilen ulusal bağımsızlık savaşında Meclis otoritesinin varlığını ispata yarayan, olağanüstü koşullar taşıyan ve detaylı hükümler içermeyen bir Anayasa olması nedeniyle yapılan anayasa karşılaştırmalarında genellikle incelemenin dışında tutulmaktadır⁶⁸⁰.

Vergilerin kanuniliği ilkesine ilk kez 1924 Anayasası'nda yer verildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. 1924 Anayasası'nın 84'üncü maddesinde "*Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve*

⁶⁷⁹ VUK 143 Sıra No'lu Genel Tebliğ.

⁶⁸⁰ Ahmet Burçin Yereli, **Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye'de Devlet - Birey İlişkisi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s. 137.

başka yüklemeler yapılması yasaktır” ve 85’inci maddesinde “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılıncaya kadar alınabilir” denilmek suretiyle sadece vergiler için yani dar anlamda kanunilik ilkesi benimsenmiştir.

1961 Anayasası’nda ise kanunilik ilkesine 61’inci maddesinde yer verilmiştir. Madde hükmü; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur”* şeklindedir. Görüldüğü gibi 1961 Anayasası’nda geniş anlamda vergi tanımını kapsayan kanunilik ilkesi söz konusudur.

Ve nihayet 1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında *“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”* denilmek suretiyle geniş anlamda vergi tanımını kapsayan kanunilik ilkesine yer verilmiştir. Başka bir deyişle bu hüküm kamusal güce dayalı bütün yükümleri kapsamaktadır⁶⁸¹.

1982 Anayasası’nda vergi tanımlanmamıştır. Bir tanım vermemiz gerekirse vergi; *“devletin ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir”*⁶⁸².

Devletin egemenlik esasına dayanarak sağladığı gelirler sadece vergiler değildir. En önemli grubu oluşturan vergilerin yanı sıra harçlar, resimler, şerefiyeler ve benzer mali yükümlülükler de bulunmaktadır⁶⁸³.

Diğer bir mali yükümlülük türü olan harç; *“bazı kamu kuruluşlarının sundukları ticari ve sınai mahiyette olmayan hizmetlerden yararlananların yararlanma karşılığı ödedikleri bedel”*⁶⁸⁴ şeklinde tanımlanmaktadır.

Harç, belirli bir hizmetten yararlanmanın karşılığı olduğu halde, resimde yetkili makamların yani kamu kuruluşlarının belirli bir hizmetin ya da işin yapılmasına yetki ve izin vermesi söz konusu olmaktadır. Bu açıdan resim; *“kamu kuruluşlarının belirli bir hizmetin ya da işin yapılmasına yetki ve izin vermesi sonucu, bu işi ya da hizmeti üstlenen kimselerden alınan paralardır”*⁶⁸⁵.

⁶⁸¹ Güneş, s. 23.

⁶⁸² Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi ve Süreyya Sakıncı, **Kamu Maliyesi**, Manisa, 2008, s. 121.

⁶⁸³ Güneş, s. 23.

⁶⁸⁴ İsa Sağbaşı, **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara, 2008, s. 14.

⁶⁸⁵ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 123.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında vergi, resim ve harçın yanı sıra "ve benzeri mali yükümlülüklerin" de kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı ifade edilmiştir. Vergi benzeri mali yükümlülük Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında⁶⁸⁶ "kişilerden kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ortak özellikleri kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle salınmaları, gereğinde zorla alınmaları ve konulmalarıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Görüldüğü gibi benzeri mali yükümlülükler kamu gücüne dayanmaları nedeniyle bu yönleriyle vergilerle ortak özelliğe sahiptirler. Benzeri mali yükümlülüklerle örnek olarak kamu kurumu niteliğindeki çeşitli meslek kuruluşlarına ödenen aidatları, sosyal güvenlik yükümlülüklerini, fon yükümlülüklerini, katılma payları ve şerefîyeleri göstermek mümkündür⁶⁸⁷.

Kıyas yasağı ilkesinin mali yükümlülüklerin türleri bakımından kapsamı konusunda ifade edilmesi gereken husus bu yasağın ancak kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilir olan tüm bu mali yükümlülük türleri bakımından geçerli olduğudur. Başka bir deyişle kıyas yoluyla vergilerin yanı sıra resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yaratılması da söz konusu olamamaktadır. Danıştay da bir kararında, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun (BGK) 30'uncu maddesinde düzenlenmiş olan "akaryakıt resmi" konuları içinde açık olarak belirtilmemesi nedeniyle "likitgaz" tüketimi üzerinden, bu resmin alınamayacağına karar vermiştir⁶⁸⁸.

3.2.2. Mali Yükümlülüklerin Unsurları Bakımından Kapsam

Vergi hukukunda temel prensip, kıyasın ancak kanunun açıkça izin verdiği durumlarda olmasıdır. Bu ilke maddi vergi hukuku hükümleri, başka bir deyişle verginin kurucu temel unsurları olan esaslı unsurları için geçerlidir⁶⁸⁹. Ancak, ödev ve usule ilişkin esaslı olmayan konularda kıyas yoluna başvurulması mümkün olabilmektedir⁶⁹⁰. KUMRULU, bu sayede vergilendirme ilişkisinin özüne, kurucu

⁶⁸⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi, 14.02.1991 tarih, E: 1990/018, K: 1991/004 sayılı kararı, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24, (15.05.2012).

⁶⁸⁷ Öz, s. 116.

⁶⁸⁸ Danıştay 9. Dairesinin 30.09.1971 tarih, E:1971/1228, K:1971/2382 sayılı kararı (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 178).

⁶⁸⁹ Tuncer, s. 14.

⁶⁹⁰ Bu yöndeki görüşler için bkz. Güneş, s. 165; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 52; Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 62; Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 41; Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı:123, 1991,

temel öğelerine kıyas yasağı gereği dokunulmadığını, buna karşılık vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına dair boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasının ise vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmadığını belirtmektedir. Aksi bir durumda, yani önündeki dava sırasında bir kanun boşluğu ile karşılaşan hâkimin bunu saptayıp, vergilerin kanuniliği ilkesinin arkasına sığınarak hüküm vermekten kaçınması durumunda “hakkın yerine getirilmesi” konusunda göreve aykırı hareket etmesi, hatta Anayasa’nın hak arama hürriyetine ilişkin 36’ncı maddesine ve bu maddenin 2’nci fıkrasında düzenlenen hakkın dağıtımından kaçınma yasağına aykırı davranması söz konusu olacaktır⁶⁹¹.

Verginin esaslı unsurları olan kurucu temel öğelerinin vergiye ilişkin özel kanunlarda düzenlenmelerine karşın, esaslı olmayan ödevsel ve usule ilişkin unsurlarının ise genel vergi kanunlarında ya da genel kanunlarda düzenlendiğini söylemek mümkündür⁶⁹².

Verginin esaslı olan kurucu temel unsurları; vergiyi doğuran olay, verginin konusu, mükellefi, verginin matrahı, vergi tarifesi (oranı), vergi muafiyet ve istisnasıdır⁶⁹³.

Vergilerin konusu genellikle mal ve hizmetler olmasına rağmen, bu mal ve hizmetlerin yükümlülüğü olmadığı aşıkardır⁶⁹⁴. Vergi borcunun doğması için verginin konusunun var olması gerekli ancak yeterli olmayan bir şarttır. Vergi borcunun ortaya çıkması için hem verginin konusunun olması, hem de vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, verginin yükümlüsü ile verginin konusu arasında kanunun öngördüğü ilişkinin doğması gerekmektedir⁶⁹⁵. İşte bahsi geçen bu ilişkiler **vergiyi doğuran olay** olarak adlandırılmaktadır⁶⁹⁶. Devlet açısından vergi alacağının varlığından söz edilebilmesi için vergiyi doğuran olayın ilgili vergi kanununda mutlaka gösterilmesi gerekmektedir⁶⁹⁷.

Verginin kurucu temel öğelerinden bir diğeri olan **verginin konusu**, “*üzerine vergi yüklenilen ve dolaylı veya dolaysız verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurlardır*”⁶⁹⁸. Vergi kanunlarının başlangıç maddelerinde verginin konusu açık bir şekilde belirtilmektedir. Hatta vergi kanunlarının çoğunun adlarını konularından

<http://www.muhassebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd116.htm>, (09.03.2012); Birsenoğlu, Kıyas Yasağı, s. 168; Tekbaş, s. 219.

⁶⁹¹ Kumrulu, Teori, Uygulama ve Öğretim, s.15.

⁶⁹² Güneş, s. 135.

⁶⁹³ Tekbaş ve Öz, s. 178.

⁶⁹⁴ Edizdoğan, s. 175.

⁶⁹⁵ Yusuf Kıldış, “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **E - Yaklaşım**, 2006, <http://www.muhassebetr.com/ozelbolum/017/>, (12.06.2012).

⁶⁹⁶ Edizdoğan, s. 175.

⁶⁹⁷ Pehlivan, s. 102.

⁶⁹⁸ Muter, Çelebi ve Sakıncı, s. 135.

aldıklarını söylemek mümkündür⁶⁹⁹. Vergilerin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkelerinin bir gereği olarak uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, kanun koyucu tarafından belirlenmekte olup, kanunlarda gösterilmedikçe herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilememektedir. Dolayısıyla kıyas yoluyla vergilendirme yapılması söz konusu olamamaktadır⁷⁰⁰.

Verginin mükellefi ise, VUK'nun 8'inci maddesinde “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişi*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre sadece gerçek veya tüzel kişilerin vergi mükellefi olabileceklerdir. Ancak uygulamada tüzel kişiliği olmayan bazı kurumlar da vergi mükellefi olabilmektedirler. Nitekim VUK'nun 10'uncu maddesinde “vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin de vergi mükellefi olabilecekleri hükmedilmiştir. Bu nedenle vergi mükellefini, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen fert ve kurumlardır*” biçiminde tanımlamak daha doğru olacaktır⁷⁰¹.

Vergi borcu bazen mükellef yerine, mükellef nam ve hesabına bir aracından tahsil edilmektedir. Bu kişiye **vergi sorumlusu** adı verilmektedir. Vergi sorumluluğu vergi mükellefiyetinin kimlik değiştirmiş başka bir şeklidir⁷⁰². Vergi sorumlusu VUK'nun 8'inci maddesinde “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” şeklinde tanımlanmıştır.

Verginin bir diğer kurucu temel unsuru olan **verginin matrahı** ise, “*gerekli indirim, istisna ya da muafiyet uygulamaları sonucunda ortaya çıkan, üzerinden vergi alınacak değer*”⁷⁰³ şeklinde tanımlanmaktadır. Verginin matrahı parasal bir değer ise ad valorem, fiziki ya da teknik bir değer ise spesifik matrah söz konusu olmaktadır. Her vergi kanununda matrahın nelerden oluşması gerektiğinin kanunilik ilkesi gereğince belirtilmesi gerekmektedir⁷⁰⁴.

Vergi tarifesi ise, “*vergi borcunun hesaplanabilmesi için matraha uygulanan ölçülerdir*”⁷⁰⁵. Günümüzde bu ölçüler oran şeklinde uygulanmaktadır. Bazı vergiler için ise sabit tutarlı tarife yapısı mevcuttur⁷⁰⁶. Vergi oranı vergi tarifesinin temel unsuru olup, “*vergi miktarının matrahın bir yüzdesi ya da bindesi*” şeklinde ifade edilmektedir⁷⁰⁷. Vergi oranlarının ve tarifelerinin de kanunda mutlaka yer almaları

⁶⁹⁹ Edizdoğan, s. 166.

⁷⁰⁰ Öz, s. 120.

⁷⁰¹ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009, s. 101.

⁷⁰² Güneş, s. 140.

⁷⁰³ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 82.

⁷⁰⁴ Öz, s. 122.

⁷⁰⁵ Pehlivan, s. 106.

⁷⁰⁶ Öz, s. 122.

⁷⁰⁷ Edizdoğan, s. 172.

gerekmektedir⁷⁰⁸. Bu husus Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında şu şekilde vurgulanmıştır⁷⁰⁹;

Öteki yönler, yani mükellef matrah ve oran yönleri, her malî yükümün özelliğine göre değişmekte olduklarından, bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa ana hatları, başka bir deyişle çerçeveleri belirtmeli ve bazılarının niteliklerine göre, matrah ve oranı, bu mümkün olmazsa yükümlerin en yüksek sınırları tayin olunmalıdır. Aksi halde idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur.

Vergide istisna; “vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmen ya da tamamen, geçici ya da sürekli olarak vergi dışı tutulması” şeklinde, **vergide muafiyet** ise, “vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcu doğması öngörülen kişilerin kısmen ya da tamamen, geçici ya da sürekli olarak vergi dışı tutulması” şeklinde tanımlanmaktadır⁷¹⁰. Verginin kurucu temel öğelerinden olan vergi muafiyet ve istisnaları her vergi kanununda tek tek sayılarak düzenlenmektedir. Kanunda belirtilmeyen hususlarda kişilerin/konuların kıyas yoluyla muafiyet/istisna kapsamına sokulması mümkün olamamaktadır.

Özetle, daha önce de ifade edildiği gibi vergilerin kanuniliği ilkesi verginin esaslı unsurlarının yanı sıra esaslı olmayan unsurlarının da kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir⁷¹¹. Bu sayede kanunlarda saptanmış olan kurucu temel unsurlar yine kanunlarda düzenlenmiş olan yöntemsel hükümlerle tamamlanarak uygulanabilecektir. Aksi halde kurucu temel unsurların hiçbir anlamı ve etkinliği kalmayabilecektir⁷¹². Buradan yola çıkılarak vergi ilişkisinin özü bakımından vergilerin kanuniliği ilkesinin vergi hukukuna tümüyle egemen olduğunu ve boşluk doldurmanın mümkün olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasında maddi yükümlülük yaratmayan ödev ve usule ilişkin kurallardaki boşlukların doldurulmasında kıyas yoluna başvurulabilecektir⁷¹³. Verginin ödev ve usule ilişkin unsurlarının başlıcaları ise; verginin tarhi, tebliği, tahakkuku, tahsili, mükellefin ödevleri, mükellefin denetlenmesi, değerlendirme, vergi uyumsuzlukları ve cezasal yaptırımlardır⁷¹⁴.

⁷⁰⁸ Güneş, s. 143.

⁷⁰⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi, 18.04.1968 tarih, E: 1967/054, K: 1968/012 sayılı kararı, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24, (15.05.2012).

⁷¹⁰ Pehlivan, ss. 102 - 103.

⁷¹¹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, ss. 100 - 101.

⁷¹² Güneş, s. 144.

⁷¹³ Kumrulu, Teori, Uygulama ve Öğretim, s.15.

⁷¹⁴ Tekbaş ve Öz, s. 178.

3.2.3. Yetkili Organlar Bakımından Kapsam

Daha önce de ifade edildiği gibi güçler ayrılığı ilkesinin gereği olarak kanunlar hakkında esas olarak yorum yapma görevi, uyuşmazlıkları çözmekle görevli yargı organındadır⁷¹⁵. Bir yüksek mahkeme veya bir anayasa mahkemesi tarafından yapılan yorum otantiktir. Otantik yorum, hukuken itiraz edilmesi mümkün olmayan ve kendisine pozitif hukukun hukuki sonuçlar bağladığı yorumdur⁷¹⁶. Ülkemizde de 1961 yılında Anayasa Mahkemesi'nin kurulması ile birlikte Türk yargısı kanunları yorumlayan ve kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetleyen bir organa kavuşmuştur. Ancak, kıyas yasağı ilkesi, yasama organınca kabul edilen kanunların, idare tarafından uygulanması veya ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı organlarıncaya çözümlenmesi sırasında dikkate alınabilecek bir ilkedir. İdarenin bu ilkeye aykırı olan ve yargıya intikal etmemiş işlemleri veya yargıya intikal etmekle birlikte, yargı organınca kıyas yasağı ilkesine aykırı olarak verilmiş kararlarına karşı Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması mümkün olmadığından, bu ilkenin anayasa yargısı denetiminde işlevi yoktur⁷¹⁷. Başka bir deyişle hukuki güvenlik kapsamında bulunan kıyas yasağı, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini değil, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini ilgilendirmektedir⁷¹⁸. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi'nin vergi hukukunda kıyas yasağına ilişkin kararı mevcut değildir. Ancak bir kararında⁷¹⁹ kanunda yer alan bir boşlukla ilgili olarak bu boşluğun tüzük hükümleri ile doldurulamayacağını açıkça belirtmiştir⁷²⁰.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bazı başvurularda kıyas yasağı ilkesine aykırılık gerekçesiyle inceleme yapılması istenmiş, ancak Anayasa Mahkemesi esastan yaptığı incelemelerde bu ilke açısından değerlendirme yapmaktan kaçınmıştır. Ancak, Anayasa Mahkemesi'nin kanunları denetlerken mevcut boşlukları göz önünde bulundurarak kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırılıktan iptal yoluna gitmesi mümkündür. Buna göre esaslı unsurları eksik olan

⁷¹⁵ Mutluer, s. 54.

⁷¹⁶ Kemal Gözler, "Realist Yorum Teorisi ve Mekanist Anayasa Anlayışı", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Cilt: 15, Ankara, 1998, (Realist Yorum), s. 214.

⁷¹⁷ Tekbaş, s. 218.

⁷¹⁸ Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", **Anayasa Yargısı**, Cilt: 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1996, (Yargısal Denetim), s. 311.

⁷¹⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi, 27.01.1981 tarih, E: 1980/027, K: 1981/009 sayılı kararı, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24, (15.05.2012).

⁷²⁰ Güneş, s. 165.

kanuni bir düzenlemenin, kıyas tehlikesini barındırdığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmesi söz konusu olabilecektir⁷²¹.

Vergilendirme mükelleflerin çıkarları ile idarenin çıkarlarının çatıştığı hassas bir noktada bulunmaktadır. Bu süreçte zaman zaman idarenin kendi çıkarları korumak amacıyla mükellef haklarına zarar veren kanuna aykırı uygulamalar yapması mümkün olabilmekte, bu noktada mükellefi koruma görevi de yargı organlarına düşmektedir. Bu nedenle vergi yargısının modern hukuk devletinde, vergilerin kanunlara uygunluğunun sağlanabilmesi amacıyla, mükelleflerin ve vergi idaresinin iddia ve itirazlarının bir mahkeme tarafından araştırılarak karara bağlanması ihtiyacından doğduğunu söylemek yanlış olmayacaktır⁷²². İdari yargıya bağlı vergi yargısı sistemini benimsemiş olan ülkemizde vergi mahkemeleri idare mahkemeleriyle birlikte idari yargı içerisinde yer almakta, itiraz ve temyiz için ise bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'a başvurulmaktadır⁷²³.

Danıştay'ın kararları incelendiğinde, kıyas yasağı ilkesine çoğu kez titiz bir şekilde uyduğu anlaşılmaktadır. Bu husus Denizcilik Bankası'na ait yüzer havuzun, ulaştırma aracı olmaması nedeniyle liman işgal resmine tabi tutulamayacağına hükmettiği⁷²⁴; 6183 sayılı Kanun'un 2347 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 17'nci maddesinde ihtiyati tahakkukun hangi vergiler için uygulanabileceğinin tek tek sayıldığı, maddede sayılmayan gayrimenkul kıymet artışı vergisi ile mali denge vergilerinin maddede sayılan diğer vergiler gibi beyana dayanmalarına rağmen bunlar hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanamayacağını belirttiği⁷²⁵; kanunda damga resmi ve tapu harcına ilişkin olan bir muafiyetin kamu hukukunda vergi, resim ve harç kavramlarının kıyas yoluyla bir tutulması mümkün olmadığından emlak alım vergisinin harç değil vergi olması nedeniyle muafiyetten yararlanmasının mümkün olmadığını ifade ettiği⁷²⁶; kıyas yasağının geçerli olması nedeniyle kanunen sadece belediye memurlarına tanınmış olan bir hakkın tüzükle bunların eşleri ile bakmakla yükümlü oldukları aile bireylerine de teşmil edilemeyeceğini hükmettiği⁷²⁷; yer altında çalışan maden mühendislerinin işçi sayılmaması ve ücretlerinin vergiden istisna edilmemesi gerektiğini belirttiği ve gerekçe olarak maden mühendislerinin

⁷²¹ Tekbaş, ss. 219, 286.

⁷²² Aksoy, ss. 3, 7.

⁷²³ Tosuner ve Arıkan, Vergi Yargısı, s. 15.

⁷²⁴ Danıştay 9. Dairesinin 13.04.1966 tarih, E:1965/1453, K:1966/1295 sayılı kararı (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 178).

⁷²⁵ Danıştay 9. Dairesinin 14.06.1979 tarih, E:1979/165, K:1979/1971 sayılı kararı (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 178).

⁷²⁶ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 19.01.1984 tarih ve E: 1983/2020, K: 1984/138 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷²⁷ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 09.06.1968 tarih ve E: 1968/235, K: 1968/277 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

durumlarını kanun koyucunun istisnadaki amacı açısından kıyaslamanın mümkün olmadığını ifade ettiği⁷²⁸; VUK'nun vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı şeklindeki hükmünün aynı kanunun 374'üncü maddesinin bir ceza kuralı niteliğinde olması nedeniyle yorum ve kıyas yoluyla bu ceza kuralına uygulayamayacağını⁷²⁹ hükmettiği kararlarından anlaşılmaktadır. Ancak Danıştay'ın da ileride açıklanacağı üzere eski BGK'nun, belediye sınırları içinde tüketilen havagazının metreküpü üzerinden belediye meclisi kararıyla resim alınmasını öngören hükmünün benzer nitelikte bir gaz olan kok gazı için de geçerli olacağını⁷³⁰ ifade ettiği kararları gibi zaman zaman kıyas yasağı ilkesine aykırılık teşkil eden kararlarına rastlanmaktadır.

Vergilemeye ilişkin düzenlemelerin kanunlarla yapılıyor olması uygulamanın da vergi kanunlarında öngörüldüğü biçimde yapılmasını gerekli kılmakta⁷³¹, dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi ve kıyas yasağı ilkesi yargı organlarının yanı sıra yürütme organlarını da bağlamaktadır. Vergi yargısı organlarının kararlarında kanunla düzenlenmemiş konularda boşluk doldurması, vergi idaresinin de ekonomik, sosyal, politik ve pratik gerekçelerle kıyas yoluna başvurusu mümkün değildir. Ancak buradan hareketle yasama organının kıyasa başvuracağı sonucu çıkarılmamalıdır. Kıyasın yorum sürecinde kullanılan bir mantık kuralı olmasından hareketle 1982 Anayasası'nca yasama organının yorum yapma yetkisi olmaması neticesinde kıyas yoluna da başvuramayacağını anlamak güç değildir. Ancak 1924 Anayasasında olduğu gibi yasama organına yorum yapma yetkisi tanındığı zaman konu özellik göstermektedir. Bu durumda bakılacak şey yasama yorumunun kanun niteliğinde sayılıp sayılmadığıdır. Yasama organınca yapılan yorumun eski bir kanunun anlamını açıklaması nedeniyle geriye yürür olması, oysa kanunların ilke olarak geriye yürümemesi nedeniyle kanun niteliğinde kabul edilmemesi gerekmektedir. Bu durumda yasama organınca kıyas yapılamayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır⁷³².

Vergi idaresinin kıyas yasağına sadık kalabilmesi açısından vergi mükellefleri aleyhine önemli sonuçlar doğuran vergi incelemeleri esnasında, yetkili elemanların yorum hatalarına düşmemeleri oldukça önemlidir. Çünkü vergi inceleme raporları,

⁷²⁸ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 14.06.1979 tarih, E:1970/7, K:1979/9 sayılı kararı (Saygılıoğlu, ss. 174).

⁷²⁹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 12.06.1980 tarih, E:1977/1, K:1980/2 sayılı kararı (Saygılıoğlu, s. 174).

⁷³⁰ Danıştay 9. Dairesinin 08.11.1976 tarih, E:1975/1976, K:1976/2853 sayılı kararı (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 178).

⁷³¹ Günay, s. 60.

⁷³² Saygılıoğlu, ss. 74 - 75.

vergi dairelerine intikal ettiğinde derhal uygulanmakta ve sonuçlarının tartışılması ancak yargıda mümkün olabilmektedir. Vergi yükümlüleri nezdinde yükümlülük ve vergi konularının kanunla düzenlenmediği bir olay ya da işleme, benzer bir olay ya da işlem için getirilmiş olan bir kanun hükmünün kıyas yoluyla uygulanması kanısına varan vergi inceleme elemanının, olayda takdir nedeninin de mevcut olması durumunda yapacağı re'sen tarhiyat işleminin, vergi hukukunda kıyas yasağı nedeniyle yargı organlarınca terkin edilmesi gerekecektir. Bu nedenle, vergi hukukunda kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelerini zedeleyen kıyasın vergi incelemelerinde meydana gelmemesi için vergi idaresinin çabası son derece önemlidir⁷³³. Nitekim Danıştay bir kararında⁷³⁴ vergi incelemelerinde varsayım, kıyas ya da bir takım genellemelerden hareketle ve somut kanıtlara dayanılmadan vergilendirilmeye gidilmesinin hukuka aykırı olduğunu, vergilendirilmesi gereken matrah ya da matrah farkının hukuken geçerli olan somut delillere dayandırılması gerektiğini ifade etmiştir.

3.3. KIYAS YASAĞI İLKESİNİN İSTİSNALARI

Vergi hukukunda kıyas yasağı, vergi kanunlarının açıkça atıf yaptığı haller dışında, diğer hukuk dallarına ilişkin kanunların kıyas yolu ile uygulanmasına engel olmaktadır. Ancak bu anlamda kıyas yasağı, vergi kanunlarında yer alan kavramların yorumlanmasında, diğer kanunlarla belirlenen anlamlarının kullanılmasına engel teşkil etmemektedir⁷³⁵.

Türk vergi hukukunda 1982 Anayasa'sında öngörülen vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal sonucu olarak kıyas yasağının geçerli olduğu bilinmektedir. Ancak bazı durumlarda kanuni kıyas yoluna başvurulduğu görülmektedir. Örneğin, 5422 sayılı KVK'nun *"kıyas yoluyla uygulanacak hükümler"* başlıklı 45'inci maddesinde *"kazanç veya iradın ve gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi"*, *"Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması"*, *"gayrimenkullerin ve hakların satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden doğan kazançlar"* ve *"diğer kazanç ve iratlar"* konularında GVK'nun 7'nci, 8'inci ve 80'inci madde hükümlerinin kıyas yoluyla uygulanacağı belirtilmiştir.

⁷³³ Arıkan, Vergilendirme Yetkisi, s. 213.

⁷³⁴ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 11.06.2002 tarih ve E: 2001/3361, K: 2002/2467 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

⁷³⁵ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 179.

Bu hüküm günümüzde geçerliliğini koruyan 5520 sayılı KVK'nun 3'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında, 3'üncü fıkra da belirtilen dar mükellef kurum kazançlarını oluşturan "kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı GVK'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı" şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Benzer şekilde KDVK'nun 1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusunu oluşturduğu belirtilmiş, ardından maddenin ikinci fıkrasında, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin GVK hükümlerine göre, GVK'nda açıklık bulunmayan hallerde ise TTK ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır⁷³⁶.

GVK'nun 4'üncü maddesinin 1'inci bendinde, ikametgah kavramı tanımlanmayarak bu kavram için Medeni Kanun'un 19'uncu maddesine bir gönderme yapılmıştır. Buna göre, vergi hukukunda ikametgâh kavramı için Medeni Kanun'un 19'uncu ve devamı maddeleri geçerli olacaktır. Burada söz konusu olan ikametgah kavramı vergi hukuku açısından pek geçerli sayılmayan medeni ikametgah olup⁷³⁷, Türkiye'de yerleşmiş olma açısından geçerliliğini korumaktadır. Bu hükme göre Medeni Kanun'da yer alan ikametgah kavramı, tıpkı GVK'nun hükmüymüş gibi uygulanacaktır. Burada unutulmaması gereken husus, vergi hukukunda açık bir gönderme yapılmadıkça diğer bir kanun hükmünün kıyas yoluyla uygulanmasının mümkün olmadığıdır⁷³⁸.

Her ne kadar söz konusu durumların kanuni kıyas olduğu⁷³⁹ ve bu maddelerde olduğu gibi kanunun açıkça öngördüğü durumlarda kıyas yoluna başvurulmasının mümkün olduğunu⁷⁴⁰ savunan yazarlar olsa da, kıyas olarak ifade edilen işlemlerin esasta başka bir nitelik taşıdığını, kanuni kıyas olarak nitelendirilen bu yolun aslında bir atıf işlemi olduğunu⁷⁴¹ ileri süren yazarlar da mevcuttur. Atıf, bir kanunun belirli bir konuda hüküm getirmede olduğu durumlarda diğer bir kanun hükmüne göndermede bulunmasıdır⁷⁴². İŞİKTAÇ ve METİN, teorik bir ayırıma giderek kanunun yaptığı atfın kıyastan farklı olduğunu belirtmektedirler. Buna göre, atıfta

⁷³⁶ Oktar s. 59.

⁷³⁷ Vergi hukukunda medeni ikametgah yanında bir de mali ikametgah söz konusudur. Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, (Mali İkametgah).

⁷³⁸ Tuncer, s. 11.

⁷³⁹ Nevzat Saygılıoğlu, s. 77; TUNCER, "Türk Vergi Sisteminde Kıyasa Yer Veren ve Vermeyen Örnekler" konusu altında bu örnekleri incelemekle beraber, bu olaylarda kanun koyucunun kıyasa başvurmadağının, atıfta bulunduğunun da ileri sürülebileceğini ifade etmiştir (Tuncer, s. 11).

⁷⁴⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29.

⁷⁴¹ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 171; Kırbaş, ss. 69 - 70.

⁷⁴² Kırbaş, s. 69.

benzeri benzere bağlayan kanunun bizzat kendisi iken; kıyasta benzeri benzere bağlayan ise uygulayıcıdır⁷⁴³.

3.4. KIYAS YASAĞI İLKESİNE AYKIRI DÜZENLEME VE UYGULAMALAR

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulması hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkelerine ters düşmektedir. Aksi halde vergi koymaya yetkili olmayan yürütme ve yargı organlarınca yeni vergi konuları ve matrahlar yaratılması söz konusu olabilecektir⁷⁴⁴. Kamu hukukunda bu durum yetki gaspına yol açmaktadır.

Ne yazık ki bu yasağa titizlikle uyulması son derece önem arz eden bir husus olmasına rağmen gerek vergi idaresinin uygulamalarında, gerekse vergi yargısının kararlarında zaman zaman bu yasağa aykırı uygulamalarla karşılaşmaktadır. Çalışmanın bu kısmında kıyas yasağı ilkesine aykırılık oluşturan bu uygulamalar verginin esaslı unsurları ve yetkili organlar bakımından incelenecektir.

3.4.1. Esaslı Unsurlar Bakımından Kıyas Yasağına Aykırı Düzenleme ve Uygulamalar

Verginin kanunla düzenlenmesi zorunlu olan esaslı unsurları bakımından yapılan incelemede verginin konusu, mükellefi, matrahı ile muafiyet ve istisna unsurları bakımından karşılaşılan aykırı uygulamalar bu kısımda ele alınacaktır.

3.4.1.1. Konu Unsuru Bakımından Aykırı Uygulamalar

Verginin esaslı unsurlarından olan konu unsuru bakımından kıyas yasağına aykırı uygulamalar incelendiğinde idarenin zaman zaman kıyas yasağı ilkesine uymayarak aykırı uygulamalarda bulunduğunu ancak Danıştay'ın bu unsur bakımından kıyas yasağı ilkesine sadık kaldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Örneğin Danıştay bir kararında⁷⁴⁵ 2464 sayılı BGK'nun 29'uncu maddesinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon İşletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerinin haberleşme

⁷⁴³ Işıқтаç ve Metin, s. 236.

⁷⁴⁴ Garip Ayaz, "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", **Vergi Dünyası**, Sayı:181, 1996, s. 62.

⁷⁴⁵ Bkz. Danıştay 9. Dairesinin 28.06.2001 tarih ve E: 2000/684, K: 2001/2824 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

vergisine tabi olacağı, bu maddede cep telefonlarından tahsil edilen ücretlerin sayılmamış olduğu, vergi kanunlarında verginin konusu ve yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan durumlarda gerek kıyas gerekse yorum yoluyla verginin tarh edilmesinin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğundan, mükellef adına idare tarafından bu yasağa aykırı bir şekilde salınan haberleşme vergisinin terkin edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Konu unsuru bakımından kıyas yasağı ilkesine aykırı bir başka işlemde, idare tarafından intifa hakkı bedeli kiralama bedeli gibi değerlendirilerek GV tevkifatı yapılması gerektiğinden hareketle ikmalen tarhiyat yapılmıştır. Danıştay tarafından da onanan vergi mahkemesi kararında ise GVK'nda intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması nedeniyle intifa hakkı bedelinin bir nevi kiralama bedeli olarak kabulünün kıyas yoluyla vergilendirme olması nedeniyle vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacağından hareketle kiralama bedeli olarak kabulü mümkün olmayan ve kanunda gayrimenkul sermaye iradı olarak da tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında olmaması nedeniyle hesaplanan verginin kaldırılmasına karar verilmiştir⁷⁴⁶.

3.4.1.2. Mükellef Unsuru Bakımından Aykırı Uygulamalar

Verginin bir diğer esaslı unsuru olan mükellef unsuru bakımından kıyas yasağına aykırı uygulamalar incelendiğinde de gerek idare gerekse yargı organları tarafından kıyas yasağına aykırı karar ve uygulamalara rastlanmaktadır.

Davacı şirketin kooperatiften kiraladığı gayrimenkule ödemiş olduğu kira bedelinden stopaj yapmadığı gerekçesiyle takdir komisyonu kararı üzerine re'sen GV salınmıştır. Bu vergi, vergi mahkemesinin gayrimenkul sermaye iratlarında vergi kesintisi yapılabilmesi için irat sahibinin GV mükellefi olması gerektiği, kooperatiflerin kurumlar vergisine tabi olması nedeniyle GV mükellefiyetleri olmadıkları, GVK'nun 94'üncü maddesinde hükmedilen tevkifat zorunluluğunun GV mükelleflerine yapılan ödemelerde söz konusu olduğu, kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatiflere yapılan ödemelerde bu zorunluluğun olmadığı, bu hususun kıyas yoluyla kurumlar

⁷⁴⁶ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 08.04.2010 tarih ve E: 2009/5053, K: 2010/1965 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

vergi mükelleflerine de uygulanacak surette genişletilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle terkin edilmiştir⁷⁴⁷.

Mükellef unsuru bakımından kıyas yasağına aykırı bir diğer karar İzmir Vergi Mahkemesi'nin 2464 sayılı BGK'nun 17'nci, 19'uncu ve 20'nci maddelerinde birahanelerin eğlence vergisinden muaf olduğuna ilişkin bir kural olmadığı gibi bu madde hükümlerinde yer alan kurallardan bira ve alkollü içki içilen ve satılan kahvehane, kıraathane ve çay ocaklarının eğlence vergisine tabi olduğundan yola çıkılarak kıyas yoluyla birahanelerin de eğlence vergisine tabi olacağı yönünde vermiş olduğu karardır. Gerek Danıştay 9'uncu Dairesi gerekse vergi mahkemesinin direnme kararı üzerine Vergi Dava Daireleri Kurulu ise mükellefiyet kapsamına alınmayan bir konunun istisna ve muaflıklarla ilgili kuralların yorumuna dayanılarak vergilendirilmesinin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacağı gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuştur⁷⁴⁸.

3.4.1.3. Matrah Unsuru Bakımından Aykırı Uygulamalar

Matrah unsuru bakımından kıyas yasağına aykırı uygulamalar incelendiğinde vergilendirmede delil tespiti yapılırken genele gidilmesinin kıyas sayılıp sayılamayacağı sorusu karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar delil tespitinde genele gidilmesinin kıyas sayılmayacağını, çünkü kıyasın hukuk metinleri çerçevesinde yapıldığını, bu durumda yapılan şeyin olayın hukuksal biçimi ya da görüntüsünü değil, gerçek yönünü göz önüne alan ekonomik yaklaşım olduğunu⁷⁴⁹ savunan yazarlar olsa da, Danıştay uygulamaları incelendiğinde Danıştay'ın idarenin oran, orantı ya da ortalama gibi yöntemlerle matrah takdirlerine yönelik uygulamalarını ve bu uygulamaları onayan vergi mahkemesi kararlarını kati surette reddettiği görülmektedir.

Danıştay'ın bu net tavrı inceleme elemanınca mükellefin düzenlemiş olduğu 710 adet faturadan incelenen 10 tanesinde aslı ile suretlerinin farklı tutarları içerdiği ve suretlerindeki rakamlarda azaltıcı yönde değişiklik yapılarak matrahın düşürülmesi yoluna gidildiğinden hareketle tespit edilebilen 10 adet faturadaki tutarlar esas alınarak tarhiyat yapılması gerekirken dönem içerisinde düzenlenen faturaların tamamına oran kıyaslama yolu uygulanarak matrah takdirinde ve bu

⁷⁴⁷ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 29.05.1992 tarih ve E: 1990/2990, K: 1992/2056 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷⁴⁸ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.11.1999 tarih ve E: 1999/157, K: 1999/502 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

⁷⁴⁹ Saygılıoğlu, ss. 76 - 77.

matrah esas alınarak yapılan tarhiyatın mahkemece onanmasında yasal isabet bulunmadığı⁷⁵⁰; teminata ve tahsile verilen senetler listesinde yer alan 32 kişiden yalnızca 8'inin ifadesi ile yetinilip, ifadesine başvurulmayan 24 kişiyi de kapsamına alma suretiyle ifadesi alınamayan kişilerle ilgili olarak belirlenen matrah farkında yasal isabet bulunmadığı⁷⁵¹; kayıp faturaların mükellef tarafından kullanıldığı yönünde kesin tespit olmadan kaybedilen bir cilt faturanın kullanıldığı kabul edilerek yıl içinde kesilen faturaların ortalaması esas alınmak suretiyle kıyas yoluyla matrah farkı tahakkuk ettirilemeyeceği⁷⁵² yönündeki kararlarından da anlaşılmaktadır.

Ancak burada önemle belirtilmesi gereken husus, oran, orantı ya da ortalama gibi yöntemlerle matrah takdir edilmesinin hukuken itibar edilebilir nitelikte somut bir tespit yapılmadan varsayım ve kıyas suretiyle belirlenmiş olunacağından ifade edilen kıyasın bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş olan diğer bir olaya uygulanması şeklinde ifade edilen kıyastan farklı olduğudur. İlk anlamda bahsedilen kıyas, kanuni dayanağını Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasından değil; VUK'nun 3'üncü maddesinin B bendinden almaktadır. Buna göre *"vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır"*. Bu nedenle olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmada yetersiz kalan oran, orantı ya da ortalama gibi yöntemler varsayım ve kıyas yoluyla matrah takdir edilmesi anlamına gelmekte ve kararlarında da açıkça ifade edildiği gibi Danıştay tarafından da kabul edilmemektedir. Kısacası burada kıyas kavramı kullanılmış olsa da aslında bahsedilen varsayıma dayalı matrah takdirinin yapılamayacağıdır.

Görüldüğü gibi vergi hukukunda var olan kıyas yasağı, amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturmaktadır⁷⁵³. Bu nedenle, ekonomik yaklaşım ilkesi ile kıyas yasağı ilkesi çatıştığı zaman, hukuki güvenlik ilkesinin ve vergilerin kanuniliği ilkesinin vergi hukuku alanında en belirgin yansıması olan kıyas yasağına öncelik verilmesi gerekmektedir⁷⁵⁴. Gerçekten, kıyas yoluna başvurulması durumunda sadece kanunun objektif amacı değil, aynı zamanda kanun koyucunun

⁷⁵⁰ Bkz. Danıştay 9. Dairesinin 29.12.1992 tarih ve E: 1992/4260, K: 1992/3420 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷⁵¹ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 30.10.1997 tarih ve E: 1996/1459, K: 1997/3735 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷⁵² Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 24.09.1998 tarih ve E: 1998/1568, K: 1998/3290 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012). Benzer yönde karar için bkz. Danıştay 4. Dairesinin 23.09.1999 tarih ve E: 1999/1201, K: 1999/1201 ve Danıştay 9. Dairesinin 27.09.2005 tarih ve E: 2004/2016, K: 2005/2389 sayılı kararları, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

⁷⁵³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 30.

⁷⁵⁴ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 41.

düzenlemesi gerektiği halde düzenlemediği hukuki olay, durum ve ilişkilere de benzer olaylar için konulmuş olan kuralların uygulanması söz konusu olmaktadır⁷⁵⁵.

3.4.1.4. Muafiyet ve İstisna Unsurları Bakımından Aykırı Uygulamalar

Verginin diğer önemli kurucu temel unsurlarından olan muafiyet ve istisna unsurlarına yönelik karar ve uygulamalar incelendiğinde de gerek vergi idaresinin gerekse vergi yargısı organlarının bu unsurlarda kıyasa varan karar ve uygulamalarına rastlanılmaktadır.

Örneğin Sakarya Bölge İdare Mahkemesi, GV beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlık dilekçesiyle veren mükellefe vergi idaresince kesilen usulsüzlük cezasını kaldırmıştır. Bunun üzerine Danıştay Başsavcılığı'nın talebiyle VUK'nun 371'inci maddesinde, beyana dayalı vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının kesilemeyeceğinin hükme bağlandığı, maddede yer verilmeyen usulsüzlük cezasının pişmanlık dilekçesi veren mükelleflere kesilemeyeceğini söylemenin mümkün olmadığı, istisna, muafiyet ve ceza hükümlerinin yorum ya da kıyas yoluyla genişletilemeyeceği gerekçesiyle Sakarya Bölge İdare Mahkemesi'nin kıyas yoluyla vermiş olduğu kararı kanun yararına bozulmuştur⁷⁵⁶.

Vergi istisnasında kıyas yasağına aykırı bir diğer karar ise Samsun Vergi Mahkemesi tarafından verilmiştir. Mahkeme 3717 sayılı Adli Personel ile Devlet Davalarını Takip Edenlere Yol Gideri ve Tazminat Verilmesi ile 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca verilen yol giderleri, tazminat ve ödemelerin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağından hareketle fazla çalışma ücretinin de aynı hükümlere tabi tutulması gerektiği gerekçesiyle ödenen fazla çalışma ücretinden tevkif edilen GV'nin iadesine karar vermiştir. Bu yanlış karar Danıştay tarafından 3717 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağı açıkça düzenlenerek GV'den istisna edilen yol giderleri ve tazminatlardan farklı olarak, aynı kanunun 2'nci maddesinin A bendinde vergiden istisna olduğuna ilişkin bir düzenleme yapılmayan ve GVK hükümleri uyarınca

⁷⁵⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 30.

⁷⁵⁶ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 23.05.1995 tarih ve E: 1995/1636, K: 1995/1612 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

vergilendirilmesi gereken fazla çalışma ücretinin kıyas yoluyla GV'den istisna tutulamayacağı gerekçesiyle bozulmuştur⁷⁵⁷.

Vergi muafiyeti konusunda yargı organları arasında tartışmaya neden olan bir konu ise ortaöğretim düzeyinde özel okul işletmeciliği yapan ve kendisine Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakfın söz konusu faaliyetinin Katma Değer Vergisi'nden (KDV) muaf tutulup tutulamayacağı ile ilgilidir. Ankara Vergi Mahkemesi, kanunlarda vergiden istisna tutulan faaliyetlerin yorum ve kıyas yoluyla vergiye tabi olduğu sonucuna varılamayacağı gerekçesiyle yapılan tahakkuku kaldırmıştır. Ancak Danıştay dava dairesi ve vergi mahkemesinin direnme kararının üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun vergi mahkemesinin kararını bozma gerekçesi Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınmış olsa da söz konusu özel okul işletmeciliği faaliyetinin, ilim ve fenni yayma ve özendirme niteliğinde bir faaliyet olmadığından KDVK'nun 17'nci maddesinin 1'inci fıkrasının A bendi kapsamındaki muafiyet kapsamında bulunmadığıdır⁷⁵⁸. Kanaatimizce de ortaokul düzeyinde de olsa eğitim kurumunun ilim ve fenni yayma kapsamında bir faaliyet olmadığı yönündeki bir görüşün kabulü zor görünmektedir.

Vergi muafiyeti unsurunda kıyas yasağına aykırı bir başka karar ise Danıştay 9'uncu Dairesi tarafından verilmiştir. Olayda Konya Vergi Mahkemesi tarafından, 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nun "muafiyetler" başlıklı 19'uncu maddesinde bu kanuna göre kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatiflerin, bölge ve merkez birliklerinin kurumlar, gider, gayrimenkul kıymet artışı, intikal ve diğer vergilerden muaf olduğunun hüküm altına alındığı, bu kanun kapsamında kurulduğunda şüphe olmayan söz konusu kooperatifin kanun gereği her türlü vergiden muaf olması nedeniyle elektrik tüketim vergisinden de muaf olması gerektiğinden yola çıkarak kooperatif adına yapılmış olan tahakkukun kaldırılmasına karar verilmiştir. Danıştay 9'uncu Dairesi ise 1581 sayılı Kanun'dan sonra çıkan ve elektrik tüketim vergisinden müstesna yerler ve kullanım şekillerinin açıkça sayıldığı 2464 sayılı BGK'nun 36'ncı maddesinde, Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birliklerinin sayılmadığı, muafiyet ve istisna hükümlerinin kıyas yolu ile uygulanamaması nedeniyle bahsi geçen kooperatifin elektrik tüketim vergisinden muaf olduğu gerekçesiyle verilen vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Vergi mahkemesinin direnme kararı üzerine Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda görülen davada kurul,

⁷⁵⁷ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 29.11.2006 tarih ve E: 2006/1401, K: 2006/3160 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

⁷⁵⁸ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 02.05.1997 tarih ve E: 1996/93, K: 1997/200 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

2464 sayılı BGK'nun 36'ncı maddesinde, tüketildiği yerlerin özelliğine göre elektrik tüketiminin vergiden müstesna tutulduğu, bahsi geçen kuralda tarım kredi kooperatifleri ile bölge ve merkez birliklerine yer verilmemesinin, 1581 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesinde öngörülmüş olan muafiyet kuralının uygulanmasına engel teşkil etmeyeceğinin açık olduğu gerekçesiyle vergi mahkemesinin ısrar kararını onamıştır⁷⁵⁹.

3.4.2. Yetkili Organlar Bakımından Kıyas Yasağına Aykırı Düzenleme ve Uygulamalar

Bilindiği gibi gerek vergi idaresi gerekse vergi yargısı bakımından kıyas yasağı ilkesinin bağlayıcılığı söz konusudur. Kıyas yasağına aykırılık oluşturan işlem ve kararların incelendiği bu kısımda yetkili organlar vergi idaresi ve vergi yargısı olarak ele alınacaktır.

3.4.2.1. Yargı Organları Bakımından Aykırı Uygulamalar

Kıyas yasağı ilkesine aykırı uygulamalar vergi yargısı organları bakımından incelendiğinde gerek vergi mahkemesi gerekse Danıştay tarafından zaman zaman bu yasağa aykırı bazı kararlar verilebildiği anlaşılmaktadır.

Örneğin, vergi mahkemesi tarafından kıyas yoluyla verilen bir karar KDV'ne uygulanacak orana ilişkindir. Olayda inşaat taahhüt işi yapan kurum Aralık 1986 dönemine ilişkin KDV beyannamesinde bu dönemde almış olduğu hakedişlerden 1986 yılı Kasım ayı ile ilgili olanlara yüzde 10, 1986 yılı Aralık ayı ile ilgili olanlara ise yüzde 12 oranını uygulayarak beyanda bulunmuş, Vergi Dairesi Müdürlüğü ise Bakanlar Kurulu Kararı'yla 1.12.1986 tarihinden itibaren KDV oranının yüzde 12 olarak belirlenmiş olması nedeniyle matrahın tamamına yüzde 12 oranını uygulayarak tahakkuk yapmıştır. Bu tahakkukun üzerine açılan davada vergi mahkemesi davacı tarafından yapılan hesaplamanın 2 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne uygun olduğu, uyuşmazlık konusu dönem için beyan edilen tüm teslim ve hizmetlerin 1.12.1986 gününden itibaren geçerli olan yüzde 12 oranı esas alınarak vergilendirme yapılmasında kanuna uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle fazla

⁷⁵⁹ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.12.2008 tarih ve E: 2007/680, K: 2008/764 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012). Benzer yönde karar için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 05.03.2010 tarih ve E: 2009/250, K: 2010/97 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

tahakkuk ettirilen vergiyi kaldırmıştır. Ancak Danıştay, vergi mahkemesinin kararının dayanağını oluşturan 2 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe giren KDV'ne geçiş döneminde yapılacak olan uygulamayı gösterdiğinden, bu tebliğdeki düzenlemenin kıyas yoluyla sonraki dönemlere de uygulanmasına olanak bulunmadığı gerekçesiyle vergi mahkemesinin kararını bozmuştur⁷⁶⁰.

Vergi mahkemesi tarafından kıyas yasağı ilkesine aykırı bir diğer karar muafiyet konusunda karşımıza çıkmaktadır. 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 126'ncı maddesinde, kurum tarafından yapılan tüm işlemlerle bu işlemler için ilgililere verilmesi veya bunlardan alınması gereken her türlü evrak ve belgelerden ve bunların suretlerinden resim, harç ve damga vergisi alınmayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi mahkemesi bu hükme dayanarak sosyal sigortalar kurumu adına tarh edilip tahsil edilen Hafriyat Harcı ve Proje Tasdik Harcı'nı kaldırmıştır. Vergi mahkemesinin bu kararı Danıştay tarafından, muafiyet hükmünün kurum tarafından yapılan işlemler ve bu işlemler nedeniyle verilen belge ve suretleri kapsadığı, muafiyet sınırının kıyas yoluyla genişletilmesi mümkün olmadığından hafriyat ve proje tasdik harçlarının muafiyet kapsamı dâhilinde düşünülemeyeceği gerekçesiyle bozulmuştur⁷⁶¹.

Danıştay'ın kıyas yasağına aykırı uygulamaları konusunda karşımıza çıkan ilk örnek matrah unsuru bakımından aykırılık konusunda bahsetmiş olduğumuz ve Danıştay'ın da titiz bir şekilde uymuş olduğu ortalama ve orantı suretiyle matrah takdir edilemeyeceğine yönelik kararlarıyla çelişen kararlarıdır. Danıştay bir kararında 1998 Mart, Nisan, Eylül ve Aralık dönemleri için, adına re'sen KDV salınan ve 1996 ve 1997 yılı işlemleri de incelenen şirketin, bu yıllarda av tüfeği sattığı kişilerden ifadesine başvurulmuş alıcıların belirtmiş oldukları tutarlara göre düzenlemiş olduğu faturaların gerçek satış bedellerinin 1996 yılında %40'ını; 1997 yılında ise %42'sini içerdiğinin tespit edildiği, bu oranların ortalamasına göre 1998 yılında düzenlenen faturalara ise, gerçek satış bedelinin %41'inin yansıtıldığı kabulü ile işlem yapıldığı, varsayım ve kıyas yoluyla vergi alınmasının hukuka aykırı olduğu, alıcıların tamamı nezdinde inceleme yapılarak kayıt dışı bırakılan hasılatın tespiti gerekirken, alınan bir kısım ifadeden hareketle belirlenen oranlara göre matrah hesaplanamayacağına karar veren vergi mahkemesinin kararını belirtilen saptama

⁷⁶⁰ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 10.03.1994 tarih ve E: 1993/108, K: 1994/135 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

⁷⁶¹ Bkz. Danıştay 9. Dairesinin 16.01.1986 tarih ve E: 1984/733, K: 1986/68 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

şeklinin mahkemece varsayım ve kıyas olarak nitelendirilmesinin hukuki durumun hatalı nitelendirilmesi olduğu gerekçesiyle bozmuştur⁷⁶².

Benzer şekilde bir başka kararında ise Danıştay her ne kadar Temmuz ve Ağustos ayları dışında diğer aylarda elde edilen hasılat ile yapılan giderler tespit edilememiş olsa da, tedavi hizmeti veren bir işletmede elde edilen hasılat ile yapılan giderlerin aylar itibarıyla büyük farklılıklar göstermeyeceğinden hareketle 10 aylık hasılatın tespit edilen 2 ayın ortalamasına göre belirlenmesi işleminin, tespit edilen bir fiyat veya bedelin diğer emtialara teşmili değil, bir ticari işletmenin iş hacminin göz önünde bulundurulması suretiyle matrah takdiri olduğunu kabul ederek, vergi mahkemesinin kıyas yapılamayacağı gerekçesiyle aksi yönde vermiş olduğu kararını bozmuştur⁷⁶³.

Danıştay'ın kıyas yasağına aykırı bir diğer uygulaması istisna konusunda karşımıza çıkmaktadır. Danıştay 1986 yılında vermiş olduğu bir kararında 193 sayılı GVK'nun 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında dar mükellef kurumların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda elde ettikleri serbest meslek kazançlarının GV'nden istisna olduğu hüküm altına alınmış olmasına rağmen, festivallerin de sergi ve panayır tabiri içinde düşünülmesi gerektiğini belirterek ülkemizde düzenlenen bir festivale katılan yabancı şahıs ve kurumlara yapılan ödemelerin GV tevkifatına tabi tutulamayacağını belirtmiştir⁷⁶⁴.

Vergi hukukunda çok tartışılan bir örnek de yatırım indiriminin yatırım istisnası olarak kabul edilip edilemeyeceği konusunda yaşanmıştır. 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, 193 sayılı Kanun'un 94'üncü maddesinin 1.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 6'ncı fıkrasının (b) bendi (ii) alt bendindeki "Kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan" tevkifat yapılacağı yolundaki hükme rağmen, yatırım indiriminden faydalanan kurumlar vergisine tabi kurumların, yatırım indiriminden faydalandıkları tutarın tevkifata tabi tutulmasını sağlayacak bir biçimde düzenleme yapılmış ve kararnamenin 2'nci maddesinin (b) bendinin (ii) alt bendine parantez içinde (yatırım indirimi dâhil) ibaresinin eklenmiştir⁷⁶⁵. Vergi idaresinin uygulamalarında ve bazı Danıştay kararlarında⁷⁶⁶ yatırım indiriminin belli bir kazanç

⁷⁶² Bkz. Danıştay 7. Dairesinin 09.06.2004 tarih ve E: 2001/4961, K: 2004/1691 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷⁶³ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 13.06.1996 tarih ve E: 1995/3015, K: 1996/2350 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷⁶⁴ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 17.12.1986 tarih ve E: 1984/4117, K: 1986/4056 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi**, Sayı:66 - 67, 1987, ss. 199 - 202).

⁷⁶⁵ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 03.05.2000 tarih ve E: 1999/5648, K: 2000/1914 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (29.05.2012).

⁷⁶⁶ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 01.05.2002 tarih ve E: 2002/207, K: 2002/1784 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (29.05.2012).

tutarının vergi dışı kalmasını gerektiren vergi istisnası olduğu, vergi tevkifatına tabi tutulması gerektiği ifade edilmişken, bazı Danıştay kararlarında⁷⁶⁷ ise ne GVK ne de KVK'nda yatırım indirimi nedeniyle tevkifat yapılabileceğine ilişkin açık bir hükmün bulunmaması karşısında vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı anlaşılan yatırım indiriminden faydalanan tutarın, bu konuda sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi bulunan ve kanunla vergi kapsamına alınmayan bir konu hakkında parantez içi bir hükümle tevkifat oranı belirlmesine hukuken olanak bulunmayan Bakanlar Kurulu'nca, tevkifata tabi tutulmasının hukuka uygun olmadığı yönünde kararlar verildiği görülmektedir.

Yatırım indiriminin vergi tevkifatına tabi olup olmadığına dair Danıştay tarafından verilen kararlar arasında içtihat aykırılığı oluşması nedeniyle konu İçtihatları Birleştirme Kurulu'na taşınmış ve kurul GVK ve KVK'nda, "yatırım indirimi"nin uyuşmazlık döneminde "vergi tevkifatına" tabi olduğuna dair bir hükmün bulunmaması, yatırım indirimi ve istisna müesseselerinin farklı vergi sistemlerini ifade etmesi ve Anayasa'nın 73'üncü maddesiyle verilen yetkinin sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi olmasına rağmen, Bakanlar Kurulu'nca, 99/13230 sayılı karar ile 1999 yılı hesap döneminde "yatırım indirimi"nin vergi tevkifatına tabi tutulması yolunda düzenleme yapılmasının hukuken mümkün olmadığına karar vermiştir⁷⁶⁸. Bu tespitiyle kurul, açıkça söylememiş olsa da, vergilendirmede kıyas yoluyla hüküm kurulmasının önüne geçmiş olmuştur⁷⁶⁹.

3.4.2.2. Vergi İdaresi Bakımından Aykırı Uygulamalar

Vergi idaresi tarafından vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen yapılan tarhiyatta mükellefin vadeli döviz işlemleri nedeniyle elde ettiği ticari kazancı ile menkul sermaye iradı gelirlerini beyanına dâhil etmediği gerekçesinden yola çıkılmıştır. Vergi idaresinin kanunda tanımlanmayan ve vergilendirilecek kazançlar arasında yer verilmeyen vadeli döviz alım ya da satımı başka bir deyişle forward işlemlerinden elde edilen kazancın kıyas yoluyla ticari kazanç olarak kabul edilmesi vergilerin kanuniliği ilkesine, dolayısıyla kıyas yasağı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim Danıştay tarafından da kanunda tanımlanmamış ve

⁷⁶⁷ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 03.05.2000 tarih ve E: 1999/5648, K: 2000/1914 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (29.05.2012).

⁷⁶⁸ Bkz. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 19.07.2002 tarih ve E: 2002/3, K: 2002/3 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷⁶⁹ Turgut Candan, "Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı", <http://www.yargitay.gov.tr/abproje/rt3.php>, (29.05.2012), s. 3.

vergilendirilecek kazançlar arasında yer verilmemiş olan vadeli döviz işlemlerinden elde edilen kazancın ticari kazanç olarak kabulünün kanunun amacını aşan bir yorum olacağından, davacının bu işlemlerinden elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilemeyecek olması nedeniyle yapılan tarhiyatta isabet olmadığı yönündeki vergi mahkemesi kararını onamıştır⁷⁷⁰.

Bir başka ihtilaflı olayda mükellefin işlettiği düğün salonundan eğlence vergisi alan belediye gelir müdürlüğünün uygulaması üzerine açılan davada vergi mahkemesi 2464 sayılı BGK'nun 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, biletle girilmesi zorunlu olmayan bar, pavyon, gazino, gece kulübü, taverna, diskotek, kabare, dansing, bilardo ve masa futbolu salonları gibi eğlence yerlerinde işin niteliğine göre çalışılan her gün için eğlence vergisi alınacağına hükme bağlandığı, düğün salonlarının umuma açık olmaktan çok düğün ve nişan merasimlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla sadece davetlilerin toplandıkları yerler olduğu, düğün salonlarının bu amaçla hazırlanan yerler olduğu ve kıyas yolu ile düğün salonlarının eğlence vergisine tabi tutulamayacağı yönünde karar vermiş, bu kararı Danıştay tarafından da onanmıştır⁷⁷¹.

Vergi idaresi tarafından kıyas yasağı ilkesine aykırılık oluşturan bir diğer uygulama da değişik nedenlerle ortaya çıkan matrah farklarının kar dağıtımı olarak kabul edilmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Kar dağıtım süreci ile ilgili hükümleri düzenleyen temel kanun TTK'dır. Türk vergi hukukunda TTK'nın kar dağıtımı ile ilgili hükümleri çerçevesinde ortaya çıkan kar dağıtım sürecinin vergisel boyutu düzenlenmektedir. Ancak istisnai olarak vergi hukukunda "Örtülü Sermaye" ve "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" kar dağıtımı olarak kabul edilmiştir. Ancak burada bahsedilen kar dağıtımı TTK'da düzenlenen kar dağıtımından farklı olup, sadece vergilendirme ile ilgili yükümlülükler bakımından kar dağıtımı olarak kabul edilmesi gereken bir durumdur. Burada yapılmak istenen şey, peçeleme yoluyla yaratılacak vergi kaybının önüne geçmektir. Dolayısıyla vergi kanunlarının uygulanmasında bu iki kurum dışında çeşitli nedenlerle ortaya çıkan matrah farkını ortaklara dağıtılan kar payı olarak kabul etmek doğru değildir. Ancak vergi incelemeleri sırasında farklı nedenlerden kaynaklanan matrah farklarının da kar dağıtımı sayıldığına dair bir takım uygulamalara rastlanmaktadır. İnceleme raporlarında belirtilen ortaya çıkan matrah farklarının kurum bilançosunda yer

⁷⁷⁰ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 07.11.2001 tarih ve E: 2001/2854, K: 2001/4150 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷⁷¹ Bkz. Danıştay 9. Dairesinin 03.04.1990 tarih ve E: 1989/945, K: 1990/1182 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

almaması nedeniyle ortakların kullanımına açık olduğundan ortaklara dağıtılan kar olduğunun kabul edildiği görülmektedir. Denetimlerde ortaya çıkan ve örtülü sermaye ya da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müesseseleriyle hiçbir alakası olmayan matrah farkının bu müesseselerle kıyaslanıp buna göre işlem tahsis edilmesi, yorumun sınırını aşarak kıyas yapılması anlamına gelmektedir⁷⁷². Nitekim Danıştay kararlarında da ortaya çıkan her matrah farkının kar dağıtımı kabul edilemeyeceği, ortaklara dağıtılıp, dağıtılmadığına dair kesin bir tespit yapılmaksızın, şirket karının ortaklara dağıtıldığı varsayımı ile tarhiyat yapılmasının hukuka aykırı olduğu vurgulanmaktadır⁷⁷³.

Vergi idaresinin ve hatta vergi yargısının uygulama ve kararlarında kıyas yasağına bir diğer aykırılığa Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) mükellefiyeti konusunda rastlanmaktadır. Vergi hukukunda BSMV mükellefi olan sigorta şirketlerinin temsilcileri konumundaki sigorta acentelerinin BSMV karşısındaki durumu uzun yıllar tartışma konusu olmuştur⁷⁷⁴. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre banka ve sigorta şirketi ile banker niteliği taşımayan hiçbir gerçek ya da tüzel kişinin BSMV mükellefiyeti söz konusu değildir⁷⁷⁵. Ancak vergi idaresi tarafından, sigorta şirketlerince kendilerine şirket nam ve hesabına sigorta sözleşmeleri yapma ve prim tahsil etme yetkisi verilen acentelerin, aynen bir sigorta şirketi gibi değerlendirilmesi gerektiği öne sürülerek, BSMV mükellefi sayılacakları ve yapmış oldukları her nevi muameleler nedeniyle lehe aldıkları paraların BSMV'ne tabi tutulacağı kabul edilmiştir⁷⁷⁶. Ancak sigorta acenteleri ve sigorta şirketleri farklı hukuki kişiliklerdir. Sigorta acentesi, sigorta şirketinin kendisi olmayıp, onun poliçe tanzimi ve prim tahsili yapması açısından vekili konumundadır. Bu ilişki, avukat - müvekkil ilişkisinden farklı değildir⁷⁷⁷.

Vergi idaresinin yanı sıra vergi yargısı tarafından da, işlemlerin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesinden hareketle acentelerin sigorta şirketi olarak kabul edilerek vergilendirme kapsamında ele alınması gerektiği görüşünün

⁷⁷² Mehmet Yüce, "Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Matrah Farkı Kar Dağıtımı Sayılır mı?", **Yaklaşım**, Sayı:200, 2009, ss. 46 - 49.

⁷⁷³ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 31.03.2005 tarih ve E: 2004/1526, K: 2005/515 sayılı kararı ve Danıştay 4. Dairesinin 29.12.2004 tarih ve E: 2004/391, K: 2004/2635 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷⁷⁴ Zübeyir Bakmaz, "Sigorta Aracılarının Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Karşısındaki Durumu", **Mali Çözüm**, Sayı:89, 2008, s.132.

⁷⁷⁵ Erdoğan Arslan, "Vergilendirmede Bir Kıyas Örneği: Sigorta Acentelerinin BSMV Mükellefiyeti - II", **Yaklaşım**, Sayı:167, 2006, (Kıyas Örneği - II), s. 81.

⁷⁷⁶ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.12.2005 tarih ve 2005/1 Sıra No'lu Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İç Genelgesi.

⁷⁷⁷ Arslan, Kıyas Örneği - II, ss. 82 - 83.

benimsendiği görülmektedir⁷⁷⁸. Örneğin Danıştay'ın bir kararında sigorta şirketleri tarafından adlarına sigorta sözleşmesi yapmaya yetkili kılınan acentelerin, sigorta sözleşmesi yapma ve prim tahsil etme gibi sahip oldukları yetkilere istinaden yaptıkları işlemlerin BSMV açısından vergiyi doğuran olay niteliği taşıması dikkate alındığında, sigorta şirketi gibi kabul edilmeleri, dolayısıyla, BSMV açısından mükellef gibi değerlendirilmeleri gerektiği belirtilmiştir⁷⁷⁹. Danıştay'ın bu kararı kıyas yoluyla mükellefiyet yaratılması sonucunu doğurduğundan eleştirilmektedir⁷⁸⁰. KIRMAN, vergilendirme açısından bir sigorta şirketini mükellef olarak gören ve sigorta şirketinin ne olduğunu tanımlayan kanun ile yapılan belirlemenin dışında, bu özellikleri taşımayan bir kuruluşu sırf sigorta işlemlerinin yapılmasına aracılık yapmasına bağlı olarak sigorta şirketi olarak kabul edilmesinin açıklanabilir bir tarafı olmadığını belirtmektedir⁷⁸¹.

Kıyas yoluyla vergilendirme uygulamasına 5766 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile son verilmiştir. Bu kanunun 25'inci maddesi ile 01.08.2008'den itibaren geçerli olmak üzere 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu'nun 30'uncu, 31'inci ve 47'nci maddelerinde değişiklikler yapılmıştır.

Buna göre 6802 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinde, BSMV'ni banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği hükmedildikten sonra, sigorta aracıları tarafından yapılan sigorta işlemlerinde de verginin mükellefinin sigorta şirketi olduğu ifadesi eklenmiştir. Eklenen bu ifade neticesinde bütün sigorta işlemlerinde BSMV'nin yegane mükellefinin sigorta şirketleri olduğu hüküm altına alınarak kıyas uygulamasına ve yaşanan tartışmalara son verilmiştir⁷⁸².

⁷⁷⁸ Ahmet Kırmızı, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Ankara, 2001, s. 103.

⁷⁷⁹ Bkz. Danıştay 7. Dairesi, 16.10.1996 tarih ve E: 1995/849, K: 1996/3600 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

⁷⁸⁰ Kıyas suretiyle BSMV tahsili aleyhine kararlar için bkz. İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin, 13.09.2005 tarih ve E: 2005/365, K: 2005/05 sayılı; 28.10.2005 tarih ve E: 2005/728, K: 2005/959 sayılı kararları (Mustafa Alpaslan ve Hüseyin Hamamcıları, “Sigorta Acentelerinin Açmış Olduğu Vergi Davaları Hakkında Gelişmeler”, **Mali Pusula**, Sayı: 13, 2006, s. 46).

⁷⁸¹ Kırmızı, s. 226.

⁷⁸² Bakmaz, s.133.

SONUÇ

Kanun boşluklarının doldurulmasında başvuru yollarından bir tanesi olan kıyas, bir olayla ilgili olarak kanunda düzenlenmiş olan kuralın nitelikleri benzer ancak kanunda düzenlenmemiş olan olaya da uygulanması anlamına gelmektedir. Kıyas kanuni kıyas ve hukuki kıyas olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan kanuni kıyasta bir kanun hükmü esas alınarak ona atıf yapılması söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan kanuni kıyasa başvuru durumları vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesinin istisnalarını oluşturmaktadır. Hukuki kıyasta ise farklı olaylarda aynı hukuki sonucu doğuran kanun hükümlerinden genel bir ilke çıkarılarak kanunda düzenlenmemiş olan olaylar düzenlenmiş olanlar ile aynı değerde sayılmaktadır.

Kamu hukukunda, dolayısıyla vergi hukukunda başvuru yasak olduğu kıyas yoluna özel hukukta başvurulabilmekte, hatta Medeni Hukuk, Borçlar Hukuku ve Ticaret Hukuku gibi alanlarda boşlukların doldurulmasında kıyas yoluna sıklıkla başvurulmaktadır.

Vergi hukukunda kıyasın yasak olmasının nedeni vergilerin kanuniliği ilkesidir. Tarih boyunca çıkarları çatışan devlet ve bireylerin bu çıkarlarını dengede tutma zorunluluğu kanunilik ilkesini doğurmuştur. Eski zamanlarda ağır vergiler altında ezilen halk tarafından vergilerin ancak halkı temsil eden parlamentoların izni ve onayı ile konulması halinde adil ve meşru olabileceği ileri sürülerek bunun mücadelesi verilmiştir. Bu gelişmeler sonucunda da vergilerin ancak halk temsilcilerinin izni ve onayı ile konulacağı kabul görmüştür. Başka bir deyişle günümüz demokratik hukuk devletlerinin anayasalarında yer alan vergilerin kanuniliği ilkesinin temelinde XVII. ve XVIII. yüzyıllarda halkın haklı mücadelesi sonucunda elde edilen “kanunsuz vergi olmaz” ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkeleri yer almaktadır.

Anayasa’nın Vergi Ödevi başlıklı 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır*” hükmüyle yer verilen vergilerin kanuniliği ilkesi, demokratik ülkelerde güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde bir verginin ancak ve ancak kanunla konulup, kanunla alınabilmesini ifade etmektedir. Bu maddenin ilk iki fıkrası dar anlamda, üçüncü ve dördüncü fıkrası ise geniş anlamda vergiyi kapsamaktadır. Dar anlamda vergi, devletin kamu gelirlerinden sadece vergiyi kapsamına aldığı halde; geniş anlamda vergi devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanımına dayanan her türlü mali yükümlülüğü kapsamaktadır.

Anayasa'nın 6'ncı maddesinde *“Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz”* denilmek suretiyle Anayasa'nın üstünlüğü vurgulanmıştır. Anayasa'nın 7'nci maddesi ile de kanun yapma yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne tanınmış ve bu yetkinin devredilemeyeceği ifade edilmiştir. Tüm bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden de açıkça anlaşılacağı üzere devletin egemenliğine dayanan devlet yetkilerinin en önemlilerinden bir tanesi olan vergilendirme yetkisinin sahibi kural olarak yasama organıdır. Zira bu durum demokratik ülkelerde geçerli olan güçler ayrılığı ilkesinin gereğidir. Ancak bu yetkinin asli sahibi devlet olması nedeniyle yasama organınca bu yetki devlet adına kullanılmaktadır. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin sahibinin genel olarak devlet, idari olarak ise yasama organı olduğunu söylemek daha doğru bir ifade olacaktır.

Kıyas yasağı ilkesinin bir diğer hukuksal temeli hukuk devleti ilkesidir. Anayasa'nın 2'nci maddesinde de belirtildiği üzere Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir. Hukuk devletinde, devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanmaktadır. Kıyas yasağı açısından bakıldığında ise vergi hukuku kurallarının kıyas yoluyla yorumlanması, vergilerin kanuniliği ilkesinin yanı sıra hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilerek, tutum ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamını taşımaktadır.

Vergi yargısında yer alan kıyas yasağı ilkesi belirlilik ilkesini de tamamlamaktadır. Belirlilik ilkesinin gereği olarak vergiyi doğuran olayların kanunlarda kesin ve açık bir şekilde belirtilmeleri zorunludur. Buna göre, yazılı hukukun ötesinde bir yolla ve kıyas yoluyla hukuk yaratılması söz konusu olamamaktadır.

Vergi hukuku yazınında genel kabul gören görüş maddi yükümlülük doğuran hükümler için geçerli olan kıyas yasağının şekle ve usule ilişkin konularda geçerli olmadığı yönündedir. Bu sayede vergilendirme ilişkisinin özüne, kurucu temel öğelerine kıyas yasağı gereği dokunulmadığı ve vergi yargılamasına dair boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasının vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmadığı ifade edilmektedir. Verginin kurucu temel öğeleri olan ve maddi yükümlülük yaratan esaslı unsurları; verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi (oranı), vergi muafiyet ve istisnası ve vergiyi doğuran olaydır. Verginin ödev ve usule ilişkin unsurlarının

başlıcaları ise; verginin tarhı, tebliği, tahakkuku, tahsili, mükellefin ödevleri, mükellefin denetlenmesi, değerlendirme, vergi uyumsuzlukları ve cezasal yaptırımlardır.

Ayrıca kıyasın vergi hukukunda tamamen serbest olması gerektiği ve Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasından hareketle vergi hukukunda kıyas yasağı olduğunun çıkarılmasının mümkün olmadığı da savunulmaktadır. Ancak bu görüşe katılmak olanaksızdır. Zira anılan maddede düzenlenen kanunilik ilkesi gereğince vergisel yükümlülükler kanunla konulabilecektir. Kıyas ise zaten mantıki yapısı gereği kanunla düzenlenmeyen olaylarda kanunla değil, her ne kadar yine kanuna dayansa da hüküm o olay bakımından düzenlenmediğinden kıyas yoluyla yükümlülük yaratmaktadır. Dolayısıyla bu yolla vergisel yükümlülük yaratmak açık bir şekilde kanunilik ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, kanunilik ilkesi kıyas yasağını zorunlu kılmakta; kıyas yoluna başvurulması ise kanunilik ilkesini zedelemektedir.

Kıyas yasağı ilkesi konusunda önemle belirtilmesi gereken bir diğer husus bu ilkenin ancak ve ancak kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilmesi mümkün olan tüm mali yükümlülük türleri bakımından geçerli olduğu ve kıyas yasağı ilkesinin yargı organlarının yanı sıra yürütme organlarını da bağladığıdır. Bu nedenle vergi yargısı organlarının kararlarında kanunla düzenlenmemiş konularda boşluk doldurması, vergi idaresinin de ekonomik, sosyal, politik ve pratik gerekçelerle kıyas yoluna başvurusu mümkün değildir.

Vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesine ne derece sadık kalındığı değerlendirildiğinde idarenin vergi gelirlerini maksimize etmek amacıyla kıyas yoluyla vergisel yükümlülük yaratma konusunda eğilimli olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Özellikle vergi incelemeleri esnasında kıyas yoluyla takdir edilen matrahlar üzerinden hesaplanan vergiler mükellefler tarafından yargıya taşınmış ve yargı organlarınca terkin edilmiştir. Buradan da anlaşılabileceği üzere vergi yargısı organları genellikle kıyas yasağına sadık kalmaktadırlar. Ancak bu organların da zaman zaman kıyas yasağına aykırı kararlarına rastlanmaktadır.

Konu Anayasa Mahkemesi bakımından incelendiğinde ise mahkemenin vergi hukukunda kıyas yasağına ilişkin bir kararına rastlanamamaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bazı başvurularda kıyas yasağı ilkesine aykırılık gerekçesiyle inceleme yapılması istenmiş, ancak mahkeme esastan yaptığı incelemelerde bu ilke açısından değerlendirme yapmaktan kaçınmıştır. Zira kıyas yasağı ilkesi, yasama organınca kabul edilen kanunların, idare tarafından uygulanması veya ortaya çıkan uyumsuzlukların yargı organlarınca çözümlenmesi sırasında dikkate alınabilecek bir

ilkedir. İdarenin bu ilkeye aykırı olan ve yargıya intikal etmemiş işlemleri veya yargıya intikal etmekle birlikte, yargı organınca kıyas yasağı ilkesine aykırı olarak verilmiş kararlarına karşı Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması mümkün olmadığından, bu ilkenin anayasa yargısı denetiminde işlevi mevcut değildir.

Vergi yargısında hukuksal ve teorik gerekçeleriyle özetlenen kıyas yasağına sadık kalınmasının olduğu kadar kanunların yorumu yoluna başvurulması da bir zorunluluktur. Burada dikkat edilmesi gereken husus yorumun kıyas noktasına ulaşmamasıdır.

Yorum ve kıyasın sınırlarının belirlenmesi konusunda en çok karıştırılan alan ise genişletici yorumdur. Kavram olarak genişletici yorum ile kıyası ayırt etmek kolay olsa da, uygulamada somut olaylar karşısında her ikisinin kesin sınırlarını belirlemek son derece güçleşmektedir. Bu sınırın belirlenmesi amacıyla kısaca kanunda kullanılan kelimelerin anlamı içinde ve kanun metninin sınırları dahilinde kalınmak suretiyle gerçekleştirilen faaliyetin yorum, anlamın dışına çıkılması durumunda gerçekleştirilen faaliyetin ise kıyas olduğunu söylemek mümkündür. Başka bir deyişle, hâkim bir kanun maddesini yorumlarken ne kadar genişletici yorum yaparsa yapsın, yapılan işlem yorum olma niteliğini koruduğu sürece, bu durum kıyas olarak nitelendirilmeyecektir.

Özetle, kanunlarda boşluk olması durumunda özel hukukta hakime tanınan hukuk yaratma yetkisinden vergi hukukunda söz edilememesi nedeniyle, vergi hukukunda kanun boşluklarının kıyas yoluyla doldurulması ilke olarak kabul edilmemektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucu olan bu kural, yorum ve hukuk yaratma vasıtasıyla yeni bir vergiyi doğuran olay konulmasını yasaklamaktadır. Yine hukuk devleti, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri de, hukuk kuralı olmadan ya da kanun metninden çıkartılması mümkün olmayan bir anlama dayanılarak vergisel sonuçlar doğmasına engel olmaktadır. Bu nedenle, vergi hukuku alanında görülen boşlukların ve eksikliklerin yasama süreci içerisinde tamamlanması gerekmektedir. Ancak, vergi borcunun doğumu ve sona ermesi dışında kalan usule ilişkin konularda hâkimin boşluk doldurabileceği görüşü ağırlıklı olarak kabul görmektedir.

Kıyas konusunda son olarak belirtilmesi gereken husus kıyasın sadece mükellef aleyhine değil, mükellefin lehine olduğu durumlarda da yasak olduğudur. Bu nedenle net bir şekilde belirtilen bu ilkeye hem mükellef hem idare hem de yargı organlarının duyarlı olması son derece önemlidir. Zira aksi bir tutum, Anayasa'nın

temel ilkeleri olan hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Aral, Vecdi. **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2007.

Arıkan, Zeynep. **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Aybay, Aydın ve Rona Aybay. **Hukuka Giriş**, 6. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2009.

Bilge, Necip. **Hukuk Başlangıcı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Genel Kısım Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.

Brennan, Geoffrey ve James M. Buchanan. **The Power To Tax Analytical Foundations of A Fiscal Constitution**, Cambridge University Pres, Cambridge, 1980.

Centel, Nur, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut. **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006.

Cohen, Morris R. **The Place of Logic In The Law**, Harvard Law Review, Vol:29, No:6, Apr, 1916.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çağıl, Orhan Münir. **Hukuka ve Hukuk İlmine Giriş**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1971.

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Deryal, Yahya. **Hukukun Temel Kavramları**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011.

Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım**, Cilt I, 12. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997.

Edis, Seyfullah. **Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:41, Ankara, 1993.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.

Erem, Faruk, Ahmet Danışman ve Mehmet Emin Artuk. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997.

Feteris, Eveline T. **Hukuki Argümantasyonun Temelleri**, çev. Ertuğrul Uzun, Paradigma Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Furtun, İdris Hakan. **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

Göğer, Erdoğan. **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, Cilt II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:438, Ankara, 1979.

Gözler, Kemal. **Hukukun Genel Teorisine Giriş Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu**, US - A Yayıncılık, Ankara, 1998.

Gözübüyük, A. Şeref **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

Gözübüyük, A. Şeref. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Güriz, Adnan. **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001.

Işıқтаç, Yasemin. **Hukuk Normunun Mantıksal Analiz ve Uygulaması**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

Işıқтаç, Yasemin ve Sevtap Metin. **Hukuk Metodolojisi**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

İçel, Kayıhan ve Süheyl Donay. **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, Genel Kısım, 1. Kitap, 4. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2005.

Karakoç, Yusuf. **Sosyal Maliye**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61, İzmir, 1995.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2002.

Kırman, Ahmet. **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Ankara, 2001.

Muter, Naci B., A. Kemal Çelebi ve Süreyya Sakınç. **Kamu Maliyesi**, Manisa, 2008.

Mutluer, M. Kamil. **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Önder, Ayhan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt I, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1991.

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Özay, İl Han. **Yargısal Korunma**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2001.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2009.

Sağbaş, İsa. **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara, 2008.

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

Soysal, Mümtaz. **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1993.

Sönmez, Nezihe. **Vergi Hukuku**, Ticaret Matbaacılık T.A.Ş., İzmir, 1970.

Sözer, Ali Nazım. **Hukukta Yöntembilim**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İzmir, 2008.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2010.

Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 4. Baskı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2002.

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396, Ankara, 2009.

Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997.

Tosuner, Mehmet. **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2012.

Troper, Michel. **Hukuk Felsefesi**, çev. Işık Ergüden, Dost Kitabevi Yayınları, Ankara, 2011.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

Yereli, Ahmet Burçin. **Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye’de Devlet - Birey İlişkisi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

Makaleler

Aktan, Coşkun Can. “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 118, 1998, ss. 13 - 17.

Aktaş, Sururi. “Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı”, **EÜHFD**, Cilt:14, Sayı:1 - 2, 2010, ss. 1 - 28.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 1981, ss. 67 - 87.

Aliefendioğlu, Yılmaz. "Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 50 - 51, 1983, ss. 60 - 80.

Alpaslan, Mustafa ve Hüseyin Hamamcılar. "Sigorta Acentelerinin Açmış Olduğu Vergi Davaları Hakkında Gelişmeler", **Mali Pusula**, Sayı: 13, 2006, s. 46.

Arıca, Mehmet Nadir. "Karşı Edimi 'Ölünceye Kadar Bakıp Gözetmek' Olan Tasarrufların Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları**, Sayı: 121, 1998, ss. 9 - 13.

Arslan, Erdoğan. "Vergilendirmede Bir Kıyas Örneği: Sigorta Acentelerinin BSMV Mükellefiyeti - I", **Yaklaşım**, Sayı:166, 2006, ss. 80 - 85.

Arslan, Erdoğan. "Vergilendirmede Bir Kıyas Örneği: Sigorta Acentelerinin BSMV Mükellefiyeti - II", **Yaklaşım**, Sayı:167, 2006, ss. 81 - 89.

Artuk, Mehmet Emin. "Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Temel İlkeleri", **Hukuk ve Adalet Dergisi**, Sayı:5, 2005, ss. 11 - 18.

Ayaz, Garip. "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", **Vergi Dünyası**, Sayı:181, 1996, ss. 60 - 68.

Bakmaz, Zübeyir. "Sigorta Aracılarının Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Karşısındaki Durumu", **Mali Çözüm**, Sayı:89, 2008, ss. 131 - 140.

Batun, Mehmet. "Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler", **Yaklaşım**, Sayı: 206, 2010, ss. 258 - 264.

Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Hakkı Odabaş. "Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2000, ss. 141 - 156.

Birsenoğlu, Hakan. "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?" **AÜEHFD**, Cilt:7, Sayı:3 - 4, 2003, ss. 157 - 169.

Birsenoğul, Hakan. "Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı", **Mali Pusula**, Sayı:23, 2006, ss. 112 - 122.

Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **AÜHFD**, Cilt:37, Sayı:1 - 4, 1980, ss. 129 - 151.

Çağan, Nami. "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Cilt: 1, Ankara, 1984, ss. 171 - 182.

Doğrusöz, A. Bumin. "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü - I", **Vergi Dünyası**, Sayı: 43, 1985, ss. 16 - 26.

Ergün, Çağdaş Evrim. "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", **AÜHFD**, Cilt:55, Sayı:2, 2006, ss. 65 - 89.

Farrar, John H. "Reasoning By Analogy In The Law", 1997, **Bond Law Review**, Vol: 9, Iss.2, Article 3, 1997, ss. 147 - 176.

Gözler, Kemal. "Realist Yorum Teorisi ve Mekanist Anayasa Anlayışı", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Cilt: 15, Ankara, 1998, ss. 207 - 242.

Gültekin, Mehmet. "Vergilemede Hukukilik İlkesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 121, 1998, ss. 7 - 8.

Hepaksaz, Engin. "Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt:44, Sayı: 514, 2007, ss. 89 - 109.

Kaneti, Selim. "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:131, 1992, ss. 39 - 54.

Karakoç, Yusuf. "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", **Anayasa Yargısı**, Cilt: 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara, 1996, ss. 249 - 373.

Kırca, Çiğdem. “Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologische Reduktion)”, **AÜHFD**, Cilt:50, Sayı:1, 2001, ss. 91 - 119.

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **AÜHFD**, Cilt:36, Sayı:1/4, 1979, ss. 147 - 162.

Kumrulu, Ahmet. “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:72 - 73, 1989, ss. 8 - 26.

Külahlı, Ömür. “Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti - 1”, **Yaklaşım**, Sayı:211, 2010, ss. 97 - 103.

Oğurlu, Yücel. “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, **Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 75’inci Yıl Armağanı, Cilt:2, Sayı:2, 1998, ss. 120 - 133.

Özkan, Murat. “Vergi Hukukunda Yorum”, **Yaklaşım**, Sayı:139, 2004, ss. 138 - 142.

Şanver, Salih. “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Reşat Kaynar’a Armağan, Met’er Matbaası, İstanbul, 1981, ss. 183 - 196.

Tavşancı, Aykut. “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları**, Sayı:203, 2005, ss. 134 - 151.

Taylar, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 307, 2007, ss. 196 - 214.

Tekbaş, Abdullah ve Ersan Öz. “Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 178, Temmuz, 2003, ss. 176 - 185.

Tosuner, Mehmet. "Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı: 20, 1994, ss. 46 - 50.

Tosuner, Mehmet. "Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 1995, ss. 259 - 272.

Tosuner, Mehmet ve Ersan Öz. "Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan, 2004, ss. 23 - 30.

Ufuk, M. Tahir. "Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas", **Yaklaşım**, Sayı:101, 2001, ss. 102 - 106.

Üstündağ, Mustafa Emir. "Hukukta Yorum Metotları", **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı: 2011/2, 2011, ss. 170 - 174.

Yılmaz, Güneş. "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, 2003, ss. 194 - 206.

Yılmaz, Safiye. "Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesi ile İdarenin Yerine Geçerek İşlem Tesisi Yasağı ve Arasındaki İlişki", **Adalet Dergisi**, Sayı:35, 2009, ss. 148 - 162.

Yüce, Mehmet. "Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Matrah Farkı Kar Dağıtımı Sayılır mı?", **Yaklaşım**, Sayı:200, 2009, ss. 44 - 50.

Tezler

Arıkan, Zeynep. **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994.

Görkem, Alkan Neslihan. **Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.

Günay, Ayşe. **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2000.

Hepaksaz, Engin. **Anayasal Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisinin Türkiye’de Uygulanabilirliği**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007.

Kılıç, Muhammed Tayyib. **İslam Hukukunda Kanunlaştırma Olgusu**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.

Metin, Sevtap. **Hukuk Normunun Yorumu**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002.

Özkan, Şener. **Vergi Yargılama Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005.

Pazarlıoğlu, Elif. **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010.

İnternet Kaynakları

Akkaya, Mustafa. “5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkındaki Kanun’un Kapsamına İlişkin Bir Görüş”, **Yaklaşım**, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080512060.htm>, (17.11.2011).

Battal, Hüseyin Murat. “Vergi Kanunlarının Gerekçeleri”, <http://ist-vdd.org.tr/sayfa.php?yid=363>, (27.10.2011).

Candan, Turgut. “Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı”, <http://www.yargitay.gov.tr/abproje/rt3.php>, (29.05.2012).

Farrar, John H. "Reasoning By Analogy In The Law", 2009, <http://njca.anu.edu.au/Professional%20Development/programs%20by%20year/2009/Judic%20Reas%20papers/farrar.pdf>, (02.03.2012).

Holmes, Oliver Wendell. "The Common Law", 2009, <http://www.hup.harvard.edu/resources/educators/pdf/HOLCOX.pdf>, (02.03.2012).

Kaneti, Selim. "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı:123, 1991, <http://www.muhasabe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd116.htm>, (09.03.2012).

Kıldış, Yusuf. "Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay", **E - Yaklaşım**, 2006, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/017/>, (12.06.2012).

Özdemir, Muharrem. "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Yorum", Aralık 2005, http://www.alomaliye.com/aralik_05/muharrem_ozdemir_kiyas.htm, (15.02.2012).

Satı, Sevilay. "İdarenin Kusursuz Sorumluluğu", http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_744.htm, (01.06.2012).

TBMM Adalet Komisyonunca kabul edilen TCK madde gerekçeleri www.ceza-bb.adalet.gov.tr/mevzuat/maddegerekce.doc, (30.05.2012).

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24, (15.05.2012).

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (17.05.2012).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (17.05.2012).

<http://www.tdksozluk.com/s/evleviyet/>, (01.06.2012).

<http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (01.06.2012).

www.gib.gov.tr, (12.06.2012).

www.turkcesozlukler.com/kazuistik_nedir (25.04.2012).