

VERGİ HUKUKUNDA YORUMUN SINIRLARI

Tarık TAŞKIRAN*

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da metnin sözcük ve varoluşsal anlamının belirlenmesinin çok güç olduğu kabul edilmelidir. Ancak yorumun gerekliliği dikkate alındığında bu güçlük gözardı edilmeli ve yorumun sınırlarında uzlaşmaya çalışılmalıdır.

Öncelikle yorum yöntemlerinin farklılığı, sonrasında vergi hukuku hiyerarşisindeki dağınıklık; üzerinde ittifak edilebilecek yorum sınırlarının belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu zorluklara rağmen sınır arayışı içinde bulunmak gerekir. Belkide sınır belirleme çabaları vergi hukuku hiyerarşisindeki dağınıklığı giderici etki yapacaktır.

Gerçi hiyerarşideki dağınıklığın giderilmesi ve bunun sonucunda yorum sınırlarının doğal olarak oluşmasında tercih edilebilir. Ancak halen bu mümkün görülmemektedir.

Yorumun sınırlarını üç başlık altında toplayıp değerlendirebiliriz.

I- YORUMCUNUN GENEL TUTUMU

Özellikle vergi uygulayıcıları yönünden önemli bir tartışma; mükellef ile hazinenin çıkarları çeliştiğinde taraf olunup olunmayacağıdır. Kanımızca vergi yorumcusu mükellef ile hazinenin çıkarları çeliştiğinde taraf olmamalı ve bunları uzlaştırmaya çalışmalıdır. Nitekim 6183 sayılı kanununun 62. maddesinin son fıkrasında tahsil dairesi, alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar uzlaştırmakla yükümlü tutulmuştur.

II- YASAL VE YÖNETSEL SINIRLAR

VUK'nun 3/A maddesinde yorumun sınırları belirtilmiştir. Bu sıralamayı yasal bir sınır olarak değerlendirebiliriz.

Yine VUK'nun 31/8. maddesindeki takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahatın takdir kararlarında yer alması hükmü (yargının bu kararlara yönelttiği eleştirel) bir sınır niteliğindedir.

(*) Vergi Denetmeni

1984/2, 1986/5 ve 1988/8 sayılı VUK İç Genelgelerinde yer alan vergi incelemelerinde ve takdir kararlarında "gerçekçi olmayan ve mesnetsiz" tarhiyat önerilmemesi ifadesi bir yönetsel sınır olarak görülebilir.

III-HUKUKSAL VE EKONOMİK YORUM AYIRIMINDA SINIRLAR

Vergi yasaları hükümlerinin yorumlanmasında ve vergiyi doğuran olayın saptanmasında ya salt hukuksal biçimler yada ekonomik içerik önem ve öncelik kazanır.

Veya bunların her ikisi dengeli bir biçimde yorumlarda yer alır.

Ülkemizde gerek vergi yargısının gerekse vergi yönetiminin kimi zaman salt hukuksal biçimler kimi zamanda ekonomik içeriğe önem ve öncelik tanıdığı görülmektedir.

İlginçtir ki, çoğu zaman yargı ile yönetimin önem ve öncelik tercihleri birbirleriyle, hatta kendi içlerinde gelişmektedirler. Yine de itiraf edilmesi gerekir ki, vergi yargısı bu alanda daha tutarlıdır, çünkü ağırlıklı tercihi salt hukuksal biçimlere yönelmektir.

Vergi uygulamacıları ise aslında zımnen ekonomik içeriğe önem ve öncelik verirken bu tercihinin ulaşmada zaman zaman hukuksal normları salt anlamlarıyla yorumlamakta zaman zaman da doğrudan ekonomik içeriği (hazine yararı) yönelmektedirler. Vergi uygulamacılarının yönelme tercihinin ve buna ulaşmada kullandığı yöntemin sınırları görülerek yönetsel sı-

nırlamalara tabi tutuldukları yukarıda açıklanmıştır.

Vergi yargısının ağırlıklı tercihinin salt hukuksal biçimlere yönelmek olduğu insafsız bulunabilir. Ancak görünüşün böyle olduğu bir gerçektir. Aslında temel sorun yargı ile yönetimin algılayış farklılığıdır. Yönetim yasalarda hüküm altına alınmış bir mükellefiyet ihlalinin yaptırımlarını belirlerken uygulama zorluklarını dikkate alarak veya bu zorluklar nedeniyle ekonomik içeriğe ulaşmada hukuksal biçimlere gereğince önem vermemekte, yargı ise bunu bir mazaret olarak kabul etmemektedir.

Bu genel açıklama sonrasında önem ve öncelik sorusunun yanıtı aranmaya devam edilmelidir. Anayasamızın 73/1. maddesinde vergi yasalarının konulma amacı kamu giderlerine katkı sağlanması, diğer bir ifade ile devlet harcamalarının sağlıklı finansman kaynağının oluşturulması olarak açıklanmaktadır. Bu anlamda vergicilik ekonomik bir kavramdır. Ekonomik içeriğe ulaşmanın önüne hukuksal biçimlerin aşılması set olarak çekilmesi vergiciliği (veya vergi yasalarını) salt hukuksal normlar dizisi olarak anlama ve uygulama sonucunu doğuracaktır.

Bu nedenle vergi uygulamasında ekonomik içeriğe önem ve öncelik verilmeli ancak bundan hukuksal biçimlerin ihmal ve ihlal edileceği anlaşılmamalıdır. Savunulan hukuksal biçimlerin ekonomik içeriğe ulaşma önünde engel olarak tutulmaması gerektir.

IV-BİR ÖRNEK OLAYDA DEĞERLENDİRME

VUK'nun (4008 sayılı Kanunun 13. maddesiyle değişmeden önceki) 344. maddesinin birinci fıkrası aşağıya çıkarıldığı gibidir.

"Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir."

Bu fıkradan sonra 6 bent halinde "haller" sıralanmıştır. Aynı kanunun 359. maddesinde ise (4008 ve 4108 sayılı kanunlarla yapılan değişikliklerden önce) 344. maddenin 1-6'ncı bentlerinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345'nci maddede yazılı vergi cezalarından ayrı olarak 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı ifade edilmiştir.

344. maddede 6 bent halinde sıralanan fiillerin sonucunda vergi ziyaına neden olunmaması (veya bunun tespit edilememesi) durumunda 359. madde yönünden değerlendirmenin nasıl yapılacağı tartışma konusu olmuştur.

143 No'lu VUK. Genel Tebliğinde yönetsel yorum "Bu durumda 344'üncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde sayılan fiillerle vergi ziyaına neden olunmaması halinde 345 nci maddede öngörülen vergi cezası kesilmekle beraber, vergi ziyaına neden olsun veya olmasın bu fiilleri işleyenler hakkında 359'ncu maddede belirtilen (hapis) cezalarının ayrıca uygulanması gerekmektedir." şeklinde açıklanmıştır.

Buna karşılık Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 5.7.1995 tarih ve E.1995/646, K. 1995/4599 sayılı kararında görüşünü, "Eğer ortada bir vergi ziyayı yoksa hapis cezasıda uygulanamaz" şeklinde açıklamıştır.

Görüldüğü üzere yönetsel yorum ile yargısal yorum diğer bir çok konuda olduğu gibi burada da birbirleriyle uzlaşmamaktadır.

Her iki açıklama, yorumun ilkeleri ve sınırları çerçevesinde tartışılabilir.

A- VUK Madde 344. Yönünden

344. maddenin birinci fıkrası ve izleyen 6 bent, sibak-u siyak (sözlerin uygun bir biçimde birbirini izlemesi, tutarlılık) bakımından, değerlendirildiğinde; 6 bentte, yazılan hallerle mükellef veya sorumlunun "vergi ziyaına neden olması" "Kaçakçılık"tır. Metin; 6 bentteki hali "vergi ziyayı" bağlantısıyla mükellef veya sorumlunun kaçakçılığına iletmektedir. Bu bağlamda mükellef veya sorumlunun kaçakçılığından bahsedebilmek için 6 bentteki hallerle vergi ziyaına neden olunması gerekir. Fiilin vergi ziyaına neden olunmaması durumunda bu madde metni uyarınca kaçakçılıktan bahsedebilmek mümkün değildir. Buna göre 143 no'lu VUK Genel Tebliğindeki yönetsel yorumun metnin sözcük anlamıyla (veya sibak-u siyakı ile) geliştiği öne sürülebilir.

B- VUK Madde 359. Yönünden

Ancak bu noktada bağlantılı diğer maddenin, yani 359. maddenin met-

nine dikkat edilmelidir. Bu maddede "344'ncü maddenin 1-6'ncı bentlerinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında..." ifadesi yer almaktadır. Bu ifade 344. maddeden farklı olarak 6 bentteki halleri vergi ziyayı bağlantısıyla mükellef veya sorumlusunun kaçakçılığına iletmemiş diğer bir ifade ile onlara bağımsız yer vermiştir. Burada da 344. maddedeki bağlantının varlığının ileri sürülebilmesi için metnin, "344'ncü, maddenin 1-6'ncı bentlerinde yazılı fiilleri işleyerek vergi ziyasına neden olanlar hakkında..." veya "344'ncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında..." şeklinde olması gerekirdi. Nitekim 4008 sayılı kanunun 20. maddesiyle bu çelişki giderilmiştir. buna göre 143 No'lu VUK' genel tebliğinde yer alan yönetsel yorum kanun metni ile uyumludur.

C- Ekonomik Yorum Yönünden

Bu hukuksal tartışmalardan sonra ekonomik içerik yönünden de değerlendirme yapılmalıdır. Amaç (Anayasa ifadesine göre) bireyin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücü oranında ödeme yapmasını sağlamak ise, ödemeyi gerektirecek bir durumun tespit edilememesi halinde salt hukuksal normlara öncelik verilerek mükellefin hürriyeti bağlayıcı cezalar ile tecziye edilmesi uygun olmayacaktır. Bu anlamda yargı kararı öncelikleri bakımından verginin anayasal tanımına uygundur.

Ancak 344. maddede 6 bent ha-

linde sıralanmış fiillerin mahiyetide tartışmaya dahil edilmelidir. Bu bentler, mükellef tarafından tutulması ve muhafazası zorunlu defterler ile belgelerin tutulma amacına aykırı, fiilleri tanımlamaktadır. VUK'nun 171. maddesinde mükelleflerin defterlerini, vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etme, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini belli etme vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etme ve inceleme maksatlarını sağlayacak şekilde tutmak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Buna göre, defter ve belgelerin, 344. maddede yazılı 6 bentteki davranışlarla, amacına uygun olmaktan çıkarılması, diğer bir ifade ile vergi karşısındaki durumunun hesap üzerinden kontrol edilmesi imkanının yok edilmesi yaptırımsız bırakılırsa vergi ödemekten kaçınmak veya vergi kaçırmak isteyenler amaçlarına ulaşmış olacaktır.

Bu nedenle 344. maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı fiilleri işleyen mükellef veya sorumluların, bu fiillerinin vergi ziyasına yol açıp açmadığına bakılmaksızın 359. madde çerçevesinde yaptırıma tabi tutulması tarafımızdan da benimsenen ekonomik içeriğin önem ve önceliği yorumuna uygundur.

V- SONUÇ

Yukarıda açıklandığı üzere gerek vergi yönetiminin gerekse yargının kimi zaman ekonomik içeriğe kimi zamanda salt hukuksal biçimlere önem

ve öncelik verdiği görülmektedir. Önem ve öncelik tercihlerinin farklılığı mükelleflerin vergi yönetimi ile vergi yargısı arasında kalmasına yol açmaktadır. Kimsenin vergi yönetimi ile yargının her alanda uyumlu olmaları gerektiği teklifi yoktur. Elbetteki yönetimin uygulamaları yargı denetimine tabi tutulacaktır. Ancak yorum sınırlarının belirlenmesi ve bunlara uymada tutarlılık ihtilafların en az düzeye inmesini sağlayacaktır. Gerek yasaların yazılmasında gerekse yorumlarda ekonomik içerikten

uzaklaşarak salt hukuksal normlara yönelme vergi hukukunun, anlam bakımından "Siyakat" olmasına yol açacaktır.

Bilindiği üzere Kufi yazıdan kaynaklanan ancak bir sanat yazısı olmayan siyakat, harflerin değişik görünümü ve iç içe yazılması nedeniyle okunması çok güç bir yazıdır. harfleri tek tek yazıldığında tanınması kolayda sözcük biçimine dönüştüğünde okunmaları zorlaşır, satır içinde sözcükleri seçebilmek ve okuyabilmek uzmanlık gerektirir.