

YÖNETSEL YORUMUN ELEŞTİRİSİ VE 255 NO'LU VUK GENEL TEBLİĞİ

Tarık TAŞKIRAN*

VUK'nun mükerrer 414. maddesinin (b) bendinde "Bu kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nispi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmaya ve bunları kanuni seviyesine indirmeye Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu" hüküm altına alınmıştır.

Aynı kanun maddesinin (d) bendinde ise, "bu kanunda yer alan maktu had ve miktarlar için (177. maddede yazılı maktu had ve miktarlar hariç) Bakanlar Kurulu (b) bendinde yer alan yetkisini kullanmadığı takdirde; her bir takvim yılında uygulanacak maktu had ve miktarlar, bir önceki yılda uygulanan maktu had ve miktarlara, bu yıla ilişkin olarak bu kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit edilir" denilmektedir.

Bakanlar Kurulu 177. madde haricindeki had ve miktarlar için yetkisini kullanmamış (yapılan yoruma göre) onları yeniden değerlendirme oranına göre artırılmasının yolunu açmıştır. Maliye Bakanlığı'nda 255 numaralı VUK Genel Tebliği ile (bazıları hariç) bu maktu had ve miktarları yeniden değerlendirme oranında artırarak "tespit" etmiştir.

Bu tutum, bütün maktu had ve nisbetlere tebliğde yer verilmemesi noktasından hareketle eleştirilmiş ve diğer bazı tebliğler gibi bu tebliğde mükellefi bağlamayan idari emir olarak nitelendirilmiştir. Bu tebliğin eleştirisi çerçevesinde yönetsel yorumla tartışma konusu yapılmıştır. Kanımızca yönetsel yoruma yöneltilecek ve yoğunluk kazanmaya başlayan eleştirilerin; yorumun tanımı, yasal dayanakları, ilkeleri ve sınırları çerçevesinde yanıtlanması ve karşı eleştirilerin de ortaya konulması gerekmektedir.

Bu yazı, yönetsel yorumun dayandığı ilkeler ile ona yöneltilecek eleştirilerin tartışılmasına yöneliktir.

(*) Vergi Denetmeni

I- YORUMUN TANIMI VE YASAL DAYANAKLARI

A- Yorumun Tanımı

En geniş anlamıyla yorum; bir metnin, bir yapının anlaşılması güç yanlarına açıklık getirmek, daha iyi anlaşılmasını sağlamak için bazı açıklamalar yaparak aydınlığa kavuşturma, bu açıklamaların yapıldığı söz ya da yazı olarak tanımlanmaktadır.

Hukukta yorum; yasa, tüzük ve yönetmeliklerde yer alan bir hukuk kuralını yada bir sözleşmedeki irade beyanını açıklama, ona bir anlam verme olarak tanımlanmıştır.

Yorumun anlam ve etkinliğinin açıklanması için onun psikanaliz ve felsefedeki tanımlarından yararlanmak, hukuktaki tanımını zenginleştirecektir.

Psikanalizde yorum, psikanalizcinin, psikanaliz seansları sırasında hastasından elde ettiği verilerin gizli anlamını simgesel boyutları içinde ortaya koyması ve böylece onu bilinç dışı isteği konusunda aydınlatmasıdır.

Felsefede yorum; insanın, bilinmeyen bir nesnenin çeşitli öğelerini bu nesneyi kendisi için anlaşılabilir hale getirecek yeni bir biçim yeni bir görünüm içinde toplamasıdır. Nietzsche, yorum etkinliğinin iki özelliği üzerinde ısrarla durmaktadır. Buna göre;

- 1- Yorum daima yaratıcıdır ve
- 2- Tek bir mümkün yorum yoktur.

Nietzsch'e göre, temelde yalnızca bir tek doğru yorumun bulunduğunu varsaymak psikolojik ve deneysel bakımdan yanlıştır. Doğru olmayı sayısız durumlarda belirleyebiliriz ama doğruyu (hiçbir zaman...) belirleyemeyiz.

Yorumun bu tanımlanmalarını, yorum biliminin (hermeneutik) "aynı zamanda hem metnin sözcük anlamını hemde var oluşsal anlamını belirlemeye olanak sağlamak" şeklindeki tanımı ile bir arada değerlendirdiğimizde yorumun ilkeleri ve sınırları tespit edilecektir. Bu tespitlere ileride yer verilecektir.

B- Yorumun Gerekliiliği ve Yasal Dayanak

Hukuk kurallarının bütün halleri tartışmasız hüküm altına alması mümkün değildir. Bu nedenle yorum bir gerekliliktir.

Vergi Kanunlarının uygulanması sırasında uygulayıcıların karşısına müphem ve tereddütü mucip konular çıkmaktadır. Uygulayıcıların yaptıkları yorumlar kişiler yönünden doğrudukları sonuçlar nedeniyle uyumsuzluk konusu yapılmakta, müphem ve tereddütü mucip bu hal vergi yargısı tarafından da yorumlanmaktadır. Gerek vergi yönetiminin gerekse vergi yargısının bu iavrının yasal dayanaklarını aşağıdaki gibi tespit edebiliriz.

1- Türk Medeni Kanunu

Türk Madeni Kanununun 1. maddesine göre yasalar sözüyle yada özüyle değindiği tüm konularda uy-

gulanır. Yasa da konuya ilişkin bir kural yoksa yargıç örf ve adete göre, oda yoksa kendisi yasa koyucu olsaydı o konuda nasıl bir kural koyacaksa ona göre karar verir. yargıç bunu yaparken bilimsel öğretiden ve yargı kararlarından yararlanır.

Yorumun en geniş çerçevesini çizip ilkelerini koyan bu hüküm aynı zamanda yorumun yasal dayanağını teşkil etmektedir.

2- Vergi Usul Kanunu 3/A Madde

Vergi Usul Kanununun 3/A maddesinde vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Lafzın açık olmadığı hal-lerde;

- Konuluşundaki maksat
 - Hükümlerin kanun yapısındaki yeri
 - Diğer maddelerle olan bağlantısı
- gözönünde tutularak uygulanacaktır.

2365 sayılı Kanunla getirilen bu hükümden öncede ağırlıklı olarak yargısal içhitler kısmende yönetsel yorumlarda aynı amaca yönelme söz konusu idi. Bu hüküm yorumlamalarda rahatlatma sağlamıştır.

3- Vergi Usul Kanunu 413. Madde

Vergi Usul Kanununun 413. maddesi hükmü uyarınca mükellefler Maliye Bakanlığından ve Maliye Bakanlığıının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müp-

hem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

Bu hüküm uyarınca Maliye Bakanlığı bireysel başvuruları cevaplandırabileceğı gibi bu başvurulardan hareketle genel düzenleme ve yorumada yönelebilir.

Bu yetki 188 No'lu VUK. Genel Tebliğı ile İl Defterdarlıklarına tanınmıştır.

4- Diğer

Vergi Kanunlarında ilgili hükmün uygulama esaslarının belirlenmesinde Maliye Bakanlığına yetki veren maddeler mevcuttur.

II- YÖNETSEL YORUMUN TÜRLERİ

Yönetsel yorumu; vergi yönetimi yorumları ve vergi uygulamacıları yorumları olarak iki ana başlıkta toplayabiliriz.

Vergi yönetimi yorumları genel özellik taşımakta ve genel tebliğı iç genelge, genel yazı ve özelge (mukteza) olarak isimlendirilmektedirler. Özelgeler bireysel başvuruların yanıtlanması olmakla birlikte aynı durumda bulunan bütün mükellefler için uygulanabilir olduğundan genel değerlendirmesi içine alınmıştır.

Vergi yönetimi yorumlarının Maliye Bakanlığı uygulayıcıları için bağlayıcı nitelik taşıması gerektiğı (vergi inceleme elemanının bağımsızlığı itirazlarına rağmen) genel kabul görmektedir.

Yönetim yorumlarından ayrı bir

nitelik taşıyan uygulaması yorumları konusu ve tarafları bakımından özeldir. Bağlayıcı yorum bulunmayan hallerde (özellikle) vergi inceleme elemanları uygulamada yoruma yönelebilirler.

Vergi yönetimi yorumları arasında yer alan genel tebliğler düzenleyici ve açıklayıcı olarak iki gruba ayrılır. Yasal dayanağın bulunması durumunda düzenleyici genel tebliğler (dar anlamda) yorum sonuçlarını aşmaktadırlar.

III-YORUMUN İLKELERİ

Buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde yorumun ilkeleri ve sınırları tespit edilebilir. Ancak boyutlarının genişliği dikkate alınarak yorumun sınırları ve bununla ilgili diğer kavram olan "Delil" başka bir yazının konusu yapılmak üzere bilerek ihmal edilecek ve yorumun ilkelerine öncelik verilecektir. Yapılan tanımlar çerçevesinde yorumun ilkeleri şunlar olmalıdır.

1- Yorum, yorum yapılacak metnin zahiri anlamda kapalılık durumunda yapılmalıdır. Yasa metni ile ifade etmek gerekirse yorumlanacak olanın müphem ve tereddütü mucip olması gerekir.

2- Yorum, yorumlanacak metnin hem sözcük hem de varoluşsal anlamını aramalıdır.

3- Yorumun daima yaratıcı olduğu ve tek bir mümkün yorumun bulunmadığı varsayılmalıdır.

IV-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yorumun tanımı ve ilkelerinin ışığında 255 sıra numaralı VUK. Genel Tebliğinin değerlendirilmesine geçelim.

Kanun metninde (VUK. 414. maddesi) "...artış yapılmak suretiyle tespit edilir." denilmektedir. Tespit, sözlüklerde; bir şeyi bir durumu kesin bir biçimde belirleme olarak açıklanmaktadır. Buna göre bir belirleme sözkonusu olduğundan bir belirleyicininin olması gerekir. Yeniden değerlendirme oranı maktu had ve miktarların üzerinde tespit edici değildir. Tespit kelimesinin anlamı çerçevesinde, yeniden değerlendirme oranının, maktu had ve miktarlarının artırılması üzerinde "belirleyici" olduğu ancak bir iradenin bu belirlemeyi açıklaması (tespit etmesi) nin gerektirdiği sonucuna varılmıştır.

Diğer bir ifade ile maktu had ve miktarların (belirleyici bir varlık tarafından) bir (belirleyici) ölçüye göre artırılması yani tespit edilmesi gerekmektedir. Bunu gerek, ölçü ve sonuç olarak formüle edebiliriz. Gerek, maktu had ve miktarların artırılması; ölçü, bunun yeniden değerlendirme oranına göre yapılması; sonuç bunun açıklanması ve uygulanmasıdır.

Maktu had ve miktarların kendiliğinden yeniden değerlendirme oranında artmış olduğu yorumunu yapabilmek için kanun metninde "...ta-yin ve tesbit edilir." ifadesinin yer alması gerekir. Tespit sözcüğü ile aynı

anlama sahip olan tayinin tespitten farklı bir açıklaması daha vardır. Bu anlam "Bir şey sözkonusu ise başka bir şeyi belli bir sonuca getirecek etken olmak" olarak açıklanmaktadır. Bu tanımdan hareketle had ve miktarların artırılması sözkonusu olduğunda, yeniden değerlendirme oranı, artırılan had ve miktarların belirleyicisi (tayin edicisi, tutarlarının etkeni)'dir.

Buna göre, kanun ifadesinin, maktu had ve miktarlarının kendiliğinden yeniden değerlendirme oranında artmış olduğu şeklinde yorumlanmasına izin vermediği bu artışın yetkili bir organ tarafından yapılarak duyurulması yolunda olduğu kanısındayız.

Bunun bir örneğini Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesinde görebiliriz. Bu maddeye göre "Hasılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur. Yapılan açıklamalara göre, hasılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmını belirlemede (tespit) Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümleri belirleyici (tayin) olacaktır. Diğer bir ifade ile hasılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmını belirleme bir tespit ise, bu belirlemenin Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine uyularak yapılması bir tayindir.

Burada tartışılması gereken husus tespit yetkisinin Maliye Bakanlığına verildiğine dair ifadenin kanun metninde yer almamasıdır. Ancak, vergiye ilişkin bir belirleme sözkonusu olduğunda bunun sadece Maliye Bakanlığı tarafından yapılabilceği izahtan uzaktır.

Buna göre 255 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinin yayınlanmasının maktu had ve miktarların artırılması çerçevesinde bir gereklilik olduğu, bu yönetsel yorumun (tebliğ), yorum niteliğinde aşarak düzenleyici ve tarafları için bağlayıcı nitelik kazandığı sonucuna varılmalıdır. Öyleyse, tebliğ ile artırılan maktu had ve miktarlar artırılarak diğerleri eski hali ile uygulanmalıdır. Diğer taraftan 4008 sayılı kanunun 13. maddesi ile değişen şekilde maktu ve nispi had ve miktarın bulunmadığı dikkate alınarak değerlendirmenin VUK'nun 344. maddesine yöneltilmemesi gerekmektedir.

Tartışma konusu metnin zahirinde kapalılık olduğu varsayılsa bile, Maliye Bakanlığının metnin hem sözcük hemde varoluşsal anlamına yönelik yorumlamada bulunduğu kabul edilmeli ancak taraflarca yorumun daima yaratıcı olduğu ve tek bir mümkün yorumun bulunmadığı unutulmamalıdır.