



DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM

Buket İLHAN^(*)

1 - GİRİŞ

Vergi hukuku açısından devletin hakkını, kamu yararı açısından ise mükelleflerin hakkını korumak için, kanun koyucunun gerçek iradesinin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu nedenle yapılan vergi hukukunda yorumlar yapılmaktadır.

Vergi kanunlarının yorumunda amaç, kanun koyucunun gerçek iradesini meydana çıkartmak ve bunu adalet ilkelerine, günün koşullarına mantığa en uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayabilmek olacağı için; yorum, bir müessesenin örneğin vergi idaresinin veya mükellefin yararına en uygun çözüm şeklini bulup çıkartmak değil kanun koyucunun gerçek iradesini ortaya koymak olmalıdır. Yani sadece devlet lehine gerçekleştirilecek veya mükellefler arasındaki kişilerin lehine veya bazı kişilerin aleyhine uygulanacak yorum olmamalı, vergide adalet, eşitlik, maddi gücüne göre ödeme ilkelerini en objektif

şekilde gerçekleştiren bir yapıya sahip olmalıdır (Şişman, 2002:3).

2- VERGİ HUKUKUNDA YORUM

Vergi hukukunda yorumun önemli bir yeri vardır. Vergi idaresi vergi yasalarını uygularken veya vergi yargısı organları vergi uyuşmazlıklarını çözümlerken, yorum yapmak zorunda kalırlar. Vergi idaresi ve yargı organları, yorumu yapmadan önce vergiyi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptarlar ve daha sonra da söz konusu olaya uygulanacak yasa hükümlerini belirlerler (Öncel ve diğ., 1999:17).

Vergi kanunlarının yorumunda amaç, kanun koyucunun gerçek iradesini meydana çıkartmak ve bunu adalet ilkelerine, günün koşullarına mantığa en uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayabilmek olacağı için; yorum, bir müessesenin örneğin vergi idaresinin veya mükellefin yararına en uygun çözüm şeklini bulup çıkartmak değil kanun koyucunun gerçek iradesini ortaya koymak olmalıdır (Bıyıklıoğlu, 1986:35).

^(*) Ekonomist

Vergi hukukunda; Genel ve Özel Yorum, Etimolojik Yorum, Mantiki Yorum, Tarihi Yorum, Dar ve Geniş Anlamda Yorum, Lafzi ve Ruhi Yorum, Gayi Yorum, İçtihat ve Doktrin Yorumları gibi çeşitli kriterlere göre yorumlar yapılmaktadır.

Kanunların yorumu, soyut hükümler içeren kanunların somut olaylara uygulanabilmesi için anlamının belirlenmesidir. Bu yorum ya o kanunları çıkaran yasama organı, ya kanunları uygulayan yargı organı ya da ilim adamları tarafından yapılmaktadır. Bunlardan birincisine yasama yorumu (teşrii tefsir) ikincisine yargı yorumu (kaza-i tefsir) üçüncüsüne ise doktrin yorumu (ilmi tefsir) denir (Pehlivan, 2000:38).

Bağımsız yargı organlarının kararlarını hiçbir etki altında kalmadan vermelerini sağlamak amacıyla Yasama Yorumu, 1961 Anayasası ile kaldırılmıştır. Eğer, yasama organının yorumuna müsaade edilirse, kanun koyucuların bağımsız yargı organlarını etkilemeleri önlenemez. Çünkü, yasama organı kanunları çıkardığı gibi, birde o kanunların yorumunu yaparsa, yargı organlarının bağımsızlığı daha fazla sınırlandırılmış olmaktadır (Aksoy, 1999:31).

Vergiler, her şeyden önce toplumda yaşayan bireylerin yaşam ve mülkiyet hakkının korunması karşılığında zorunlu olarak devlete ödenen bedeldir. Devlet, egemenlik gücünü kullanarak kamusal işlevlerini yerine getirebilmesi özellikle yol, su, elektrik, sağlık, güvenlik gibi altyapı hizmetlerinin giderlerini karşılaması için tek taraflı, zorunlu ve karşılıksız bir ödeme niteliği taşıyan vergileri finansman olarak kullanır (İlhan, 2007).

Vergi kanunlarını, her iki taraf da kendisine göre tefsir etmektedir. İşte, vergilendirmede, vergi kanunları ile ortaya çıkan vergi dairesi ile vergi mükellefleri veya sorumluları arasındaki hukuki ilişkilerde, yani vergilerin kanunla konulmasında ve alınmasında tarh, tahakkuk ve tahsilinde

hep vergi kanunlarının hükümlerine uymak icab eder. Aksi takdirde, vergi ihtilafları ortaya çıkar ve bunların çözümlenmesi de yargı organları kararları ile olur.

Vergi ile ilgili işlemlerin yapılmasında veya ihtilaf ortaya çıktığı zamanlarda bu ihtilafların çözümlenmesinde vergi kanunlarının yorumuna ihtiyaç duyulmaktadır. Öyle ki, vergi kanunlarının sayısının çok olması ve iktisadi hayatın devamlı değişimi sonucu, bu kanunların sık sık değiştirilmesi, gerek mükellefler ve gerekse vergi idaresi tarafından çeşitli yorumların yapılmasına neden olmaktadır (Seviğ, 2001:2-3).

Diğer taraftan vergi memurlarının kanunları dar manada tefsir etmek suretiyle, hem mesuliyetten kaçmak ve hem de devlete daha fazla gelir temin etmek istemeleri yani, hazineci zihniyetle hareket etmeleri ve bazı mükelleflerin de daha az vergi ödemek veya hiç ödememek eğiliminde olmaları sonucunda, yasama organının arzu ettiği vergi adaletini gerçekleştirmek çok güçleşmektedir. İşte Modern Hukuk Devletinde, vergilerin kanunlara uygunluğu prensibini gerçekleştirmek için mükelleflerin veya vergi idaresinin kanun metinlerini farklı şekilde yorumlamaları halinde ortaya çıkan iddia ve itirazların, bir mahkeme tarafından tetkik edilerek, karara bağlanması lazımdır. Böylece bir yandan vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması veya mali zihniyetle dar anlamda yorumlaması, diğer taraftan mükelleflerin hatalı ve kasıtlı yorumları, vergi yargı organlarının kararlarıyla önlenmiş olacaktır (Aksoy, 1999:31).

Vergi hukukunda yorum, bilhassa muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddi hata ve düzeltme müessesesinin işlemesi, vergi suçlarına ait cezaların tatbiki, matrahların tesbiti, örtülü kazançların, normal ve diğer masrafların tesbiti ve değerlendirme konularında daha fazla önem arz etmektedir.

O halde vergilendirme dolayısıyla yapılan idari tasarruflar, yargı organlarınca verilen kararlar ve mükellefler tarafından yerine getirilmeyen yükümlülükler olduğu sürece vergi hukukuna ilişkin hükümlerin yorumu zorunlu olmaktadır (Şişman, 2002:3-4).

2.1- Yorum Çeşitleri

Hukukta yorumu yapan organ ya da kişilere göre Yasama, İdari, Yargısal ve Bilimsel olmak üzere dört çeşit yorumdan söz edilebilir.

2.1.1- Yasama Yorumu

Kanun yapmak, görev ve yetkileri ile donatılmış olan organın, kanunların neyi kastettiği konusunda yapmış olduğu yorumdur (Pehlivan, 2000:38).

Yasa koyucu tarafından yapılan bu yorum, kanunların uygulayıcısı olan idare ve yargı organlarının yapacağı yorumu engellemekte olduğundan dolayı 1961 Anayasasında olduğu gibi 1982 Anayasasında da kabul edilmemiştir (Öncel, 1999:18).

Öyle ki güçler ayrımı kuramı, yasaların yorumu yetkisinin yasama organına bırakılmamasını gerektirir. Bununla beraber bir yasanın diğer bir yasayı bir uluslararası vergi anlaşmasının diğer bir uluslararası vergi anlaşmasını yorumlamasına herhangi bir engel yoktur. Ancak bu şekilde yapılacak bir yorum da yasama yorumu niteliğini taşıyacaktır. Eğer bu yorum ile ilgili olarak bir hukuki uyuşmazlık ortaya çıkarsa, konu önceki yasa ve sonraki yasa, genel hüküm ve özel hüküm ilişkileri içinde çözümlenmelidir (Öncel ve diğ. 2005:18).

2.1.2- İdari Yorum

İdari yorum, vergi idaresinin vergi yasalarını anlayış ve uygulayış biçimi ile ilgili olup bu yo-

rum, her ne kadar vergi memurları tarafından yapılmakta ise de, vergi idaresinin tamamını bağlar. Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğler çıkarılmak suretiyle gerçekleşen idari yorumda bu yetkiyi kullanan birim Gelirler Genel Müdürlüğü'dür. İllerde ise defterdarlıklar, uygulamada karşılaşılan sorulara verdikleri cevaplarda yorum yapmış olmaktadır (Kalenderoğlu, 2005:34).

İdari yorum; genel düzenleyici işlemlerle yapılmışsa soyut, bireysel subjektif işlemlerle yapılmışsa somut nitelik taşımaktadır (Ballı, 1978:64).

2.1.3- Yargısal Yorumu

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü sırasında yargı organlarınca yapılan yorum olan Yargısal Yorum, somut olayın özellikleri gözönüne alınarak yapıldığından dolayı sadece ilişkide olduğu olay açısından bağlayıcıdır. Sonraki olaylarda ne aynı mahkemeyi ne de başka mahkemeyi bağlar (Pehlivan, 2000:39).

Herhangi bir uyuşmazlık mahkemeye intikal ettiğinde görevli hakimler uyuşmazlık konusu olaya ilişkin kanunların metnini yorumlamak zorundadır. Ancak yüksek mahkemelerce, örneğin idari yargıda ve vergi yargısında Danıştay'ın, adli yargıda ise Yargıtay'ın aldığı içtihadı birleştirme kararları benzer olaylarda bütün mahkemele-ri bağladığından dolayı en geçerli olan yorum çeşidi, yargı yorumudur.

2.1.4- Bilimsel Yorum

Bilimsel yorum, yasa kurallarının bilim adamları tarafından yorumlanması olup bu yorum, kuramsal ve genel nitelikli olduğundan dolayı teorik temellere dayanmakta ve somut olaylarla ilgisi bulunmamaktadır. Bu nedenle bu tip yorumlar, idari organları ve ya mahkemeleri bağlamaz, sadece yol gösterici ve açıklayıcı özelliği vardır (Pehlivan, 2000:39; Öncel ve diğ., 2005:19).

3- YORUM METODLARI

Vergi kanunlarının hükümleri Deneyimsel, Amaçsal, Sistematiik ve Tarihsel olmak üzere dört çeşit yorum metoduyla yorumlanır.

3.1- Deneyimsel (Lafzî) Yorum Metodu

Deneyimsel yorum metodunda, kanun hükümlerinin yorumu, onların dış görünüşlerine yani kanunun sözlerine göre yapılmakta olan lafzî yorum kanun metninin lisan ve dil bakımından anlamını tesbit eder. Dar anlamda yorum yöntemi olarak adlandırılan bu yorum şeklinde, kanun maddelerinin metinleri ile birlikte kanun koyucu tarafından konulmak şartıyla yan ve bölüm başlıkları ile kenar notlarındanda yararlanılır (Şişman, 2002:5).

Teknik yorum metodunda, hukuki kuralın metninden hareket edildiği için, dikkat edilmesi gereken husus, kanun koyucunun kullandığı kelimelerden bazılarının manası halkın kullandığı manadan farklı ve o bilim dalına mahsus teknik anlamı olması mümkündür. Bu gibi hallerde teknik yorum yapılırken bu hususların gözden uzak tutulması ve yorumun ona göre yapılması icab eder (Erginay, 1981:49).

Vergi Usul Kanunun 3. maddesinin A fıkrasına göre , “Vergi kanunları lafzî ve ruhi ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” ifadesi yer almaktadır. Böylelikle lafzî ve ruhi yorum yöntemlerinin birbirlerini tamamlayan bir bütün olduğu ve vergi kanunlarının uygulanmasında her iki yöntemin birlikte göz önünde bulundurulacağı anlaşılmaktadır.

Uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin yani lafzî hüküm dikkate alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir laf-

zın 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 öngörülmektedir (Bıyıklıoğlu, 1986:35-36).

3.2- Amaçsal (Ruhî) Yorum Metodu

Ruhi veya amaçsal yorum, yorumlanan kanun maddesinin, kanun metninin bütününe genel amacının dikkate alınması suretiyle yapılan yorumdur. Bu yöntem özellikle kanun metninin açık olmadığı hallerde başvurulur (Aydın, 2005:110).

Kanunların sözlerinden hareketle anlamının tam ve doğru olarak belirlenmesi her zaman mümkün değildir. Çünkü kanunun sözü ile konuluş maksadı arasında önemli farklılıklar ortaya çıkarabilir. Bu nedenle, kanunun yorumunda sözlerinin yanında konuluş maksadının ve ya amacının araştırılması gerekir. Bu durumda deneyimsel yorumun sınırlarının dışına çıkma zorunluluğu doğar ve bu nedenle amaçsal yoruma başvurulur. Fakat her iki yöntemin de birbirlerini tamamlayan bir bütün oluşturduğu dikkate alınmalıdır.

Vergi yasaları ekonomik koşullara bağlı olarak değişen olay ve durumlara uygulanmaktadır. Bu sebeple yasa koyucunun yasayı çıkartırken neyi amaçladığından çok yasanın değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlam üzerinde durulmalıdır. Yasa ile ulaşmak istenen sonuçların ve amaçların, günün koşullarına ve toplumun gereksinimlerine uygun olarak değerlendirilmesi yalnızca amaçsal yorum yöntemi ile gerçekleştirilebilir. Gerçekten bir yasa yürürlüğe girdikten sonra yasa koyucunun subjektif

iradesinden bağımsız, objektif bir anlam kazanır. Ayrıca amaçsal yorumda sosyolojik ve ekonomik verilere geniş ölçüde başvurulur (Öncel ve diğ., 1999:21).

Yorum yapılırken tereddüt ve şüpheler olduğu zaman bazı kişiler, vergi borçlusu (mükellef) lehine ve ya vergi alacaklısı (devlet) lehine yorum yapılabileğini bir yorum metodu olarak ileri sürmektedirler. Vergi kanunlarının mükellef lehine yorumunun yapılmasına taraftar olanlar; devletin hakimiyet hakkına dayanarak, kişilerin sahip olduğu ekonomik değerler el koyduğunu, diğer bir ifadeyle vergilerin esasen insan haklarını daralttığını söylemektedirler. Vergi kanunlarının vergi alacaklısının (devletin) lehine yorumunu savunanlar ise, devletin kamu hizmetlerini görebilmesi için gelire ihtiyacı olduğunu ileri sürmektedirler. Her ne şekilde olursa olsun vergi kanunlarını önceden sahip olunan peşin hükümlerle yorumlamanın vergi uygulamasına zarar getirmekte olduğundan yorum kanunun söz ve ruhu na uygun olarak yapılmalıdır (Erginay, 1981:50).

3.3- Sistematik Yorum

Sistematik yorum yönteminde, bir yasa hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün yasanın yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır. Buna göre bir vergi yasası hükmünün bir yandan söz konusu yasa içindeki konumu diğer yandan da Türk Vergi Sistemini oluşturan diğer yasa hükümleri ile bağlantısı açısından anlamı araştırılacaktır (Öncel ve diğ., 1999:20). Diğer bir ifadeyle sistematik yorum, yorum yapılırken kanun metninde geçen bir kavramın ne anlama geldiği kanunun diğer maddelerine ya da başka kanunlara başvurularak araştırılmasıdır. Örneğin, Gelir vergisi Kanununda geçen “iş yeri” kavramını, Vergi Usul Kanununun 156’ ncı maddesine bakarak yorum-

lamak mümkündür.

Vergi hukukunda sistematik yorumu şu örnekle daha iyi açıklayabiliriz: Değerli kağıtlar Kanununda değişiklik yapılmadan önce faturalar değerli kağıt sayılmaktaydı. Öte yandan Vergi Usul Kanunu 235. maddesinde müstahsil makbuzunun fatura yerine geçeceği belirtilmektedir. Dolayısıyla müstahsil makbuzunu değerli kağıt sayarak mali yükümlülüğe tabi tutmak vergilendirmede kıyas yoluna başvurmak değil, sistematik yorum yapmak anlamını taşımaktadır (Saygılıoğlu, 1987:90-91).

3.4- Tarihsel Yorum

Tarihsel yorum yönteminde bir yasa hükmü yorumlanırken, yasa koyucunun yasanın yapıldığı sıradaki iradesi ve amacı araştırılır. Bu araştırma, yasa tasarısı ya da tasarıları, gerekçe, meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere ilişkin tutanaklar üzerinde yapılır. Demokratik parlamenter rejimlerde yasa koyucunun subjektif iradesi karmaşık bir görünümde olduğundan tarihi yorum elverişli bir yöntem değildir. Bununla beraber, belli bir hükmün yorumunda o hükmün zaman içinde geçirdiği değişikliklerin incelenmesi bu değişikliklerin amacından belli sonuçlara varılması da tarihi yorum yönteminin kapsamına girer. Danıştay, bazı kararlarında tarihi yorum yöntemine başvurmuştur (Özdemirci, 2003:103).

Uluslararası vergi anlaşmalarının yorumunda tarihi yorum yöntemi başarılı olarak uygulanabilir. Çünkü anlaşmaya taraf olan devletler anlaşmayı imzalarken egemenliklerine getirilecek sınırlamaları ayrıntılarıyla tartmak durumundadır. Anlaşmanın hazırlık çalışmaları, anlaşma taslağı üzerinde yapılmış olan görüşmeler, tarafların egemenliklerini ne ölçüde sınırlandırmak niyetinde olduklarını açıklığa kavuşturur (Öncel ve diğ., 2005:21).

4- YORUMUN SINIRLARI ve KIYAS YASAĞI

Kıyas, hakkında hüküm bulunmayan bir olay hakkında hüküm bulunan başka bir olaya benzeştirme yapmak yolu ile hüküm çıkartılmasıdır. Hukukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır (Pehlivan, 2000:41).

Özel hukukta kıyas, kanun boşluklarının doldurulmasında başvurabilen bir yoldur. Ancak, her halükarda kanunla düzenlenmesi zorunlu olan ceza hükümleri ve vergiler için bu yola gidilmesi mümkün değildir. Çünkü, vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması hukuk devletinin hukuki, güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşer. Bu nedenle anayasaya göre vergi yükümlülüğü ancak kanunla düzenlenebilir.

Yorum, uygulanacak kanun maddesinin ne anlama geldiğinin araştırılması olduğu için yorum yapılırken kanun koyucuya ait olan yetkinin başka birimlerce kullanılması söz konusu olamaz. Vergi koymak yetkisi yasama organına ait olduğundan dolayı, yorum yapılırken yeni bir vergi yükümlülüğü getirilmez ve mevcut vergi yükümlülüğü genişletilmez. Anayasal bir prensip olan, vergilerin kanuniliği prensibi, kıyas yoluyla vergi konulmasına engeldir (Öncel, 1999:26).

Örneğin, motosikletlerin satın alınması sırasında vergi alınmasını öngören Taşıt Alım Vergisi Kanunu' nun ilgili hükmünden hareketle, kıyas yolu ile bisikletlerden de vergi alınmaz. Zira, Taşıt Alım Vergisinde, vergi konusu olarak motosikletten söz edilmiştir. Motosiklet, kıyas yoluyla bisiklet kavramını da kapsayacak biçimde yorumlanıp genişletilmez. Çünkü, anayasaya göre, verginin konusu ancak kanunla belirlenir. Bu nedenle, kanun koyucunun öngörmediği bir konu üzerinden vergi alınamaz.

Vergi hukukunda kıyas yasağı amaçsal yorum ve ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturmaktadır. Gerçekten kıyas yoluna başvurulması durumunda yalnız yasanın objektif amacı değil, aynı zamanda yasa koyucunun düzenlenmesi gerektiği halde düzenlenmediği hukuki olay, durum ve ilişkilere de benzer olaylar için konulmuş kuralların uygulanması söz konusu olmaktadır. Öte yandan yasallık ilkesi ile ekonomik yaklaşım arasındaki ince çizginin de belirlenmesi gerekir. Örneğin Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinde öngörülen sakatlık indirimi ücret geliri elde eden vergi yükümlülükleri için kabul edilmiş olduğundan sakat olmalarına rağmen bu kapsamın dışında kalan gelir vergisi yükümlülükleri bu indirimden yararlanamazlar. Vergi hukukunda yorum, ancak yasanın sınırları içinde yapılabilir. Kıyas yolunun hazinenin ya da yükümlünün yararına sonuç vermesi, yasağın geçerliliğini etkilememektedir (Öncel ve diğ, 2005:30).

5- VERGİ HUKUKUNUN YORUMUNDA**ÖRNEK DANIŞTAY KARARLARI****T.C. DANIŞTAY DÖRDÜNCÜ DAİRESİ
KARARI**

Esas No : 1995/4517 Karar No: 1996/1079

İstemin Özeti: İhracatı teşvik belgesi kapsamında ithal edilen girdiler kullanılarak imal edilen mamullerin ihracatından sağlanan hâsılâtın tamamı üzerinden değil, ithal girdiler için ödenen dövizlerin düşmesinden sonraki miktar üzerinden ihracat istisnasından yararlanılması gerektiği ileri sürülerek davacı şirket adına resen kurumlar vergisi salınmış, kaçakçılık cezası kesilmiştir. İstanbul 4.Vergi Mahkemesi 18.07.1995 günü ve E:1994/1865, K: 1995/1254 sayılı kararıyla 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 8-6. Maddesinde sanayi ürünleri ihracat istisnası tutarın net hasılat üzerinden hesaplanacağı ko-

nusunda bir hüküm bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare sanayi ürünü ihracat istisnası uygulamasındaki amacın yurda giren dövizin miktarını arttırmak olduğunu, dolayısıyla yurt dışından ithal edilen girdiler kullanılarak üretilen malların ihracatı durumunda bu girdiler için ödenen döviz tutarının hasılatından indirilmesi gerektiğini aksi taktirde sanayi ürünü ihracat istisnasının amaca aykırı bir sonuç doğuracağını ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Danıştay Savcısı Ahmet Göktuna' nın düşüncesi:

Uyuşmazlık, ihraç edilen mamulün yapımında kullanılan ve ihracatı teşvik belgesi ile gümrük muafiyetli olarak ithal edilen emtia için ödenen dövizin, ihraç nedeniyle elde edilen hâsılatından indirilip indirilemeyeceğine ve sanayi ürünü ihracat istisnasının hangi miktar esas alınarak uygulanacağına ilişkin bulunmaktadır. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun, olay tarihinde yürürlükte bulunan 8.maddesinin 6.bendinde, sanayi ürünü ihraç eden ve yıllık ihraç tutarı 1.000.000.ABD doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasını aşan imalatçı kurumların, bu ihracattan sağladıkları hasılatın %20'sinin kurum kazancından indirileceği, ihraç edildiğinin tesviki şartıyla, ihracatçılara yapılan satışların da, yıllık ihracat tutarının hesabında ihracat sayılacağı, ihraç ettiği malı imal etmeyen ihracatçı kurumlarda bu istisnanın _ oranında uygulanacağı, Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Madde hükmü ile getirilen istisna ile güdülen amaç, sanayi ürünlerinin, imal ve ihracının teşviki ile yurda döviz girişin arttırılmasıdır. Amaç bu olunca, ithal edilen ham madde ile üretilip ihraç olunan sanayi ürünü dolayısıyla sağlanan gerçek ihracat girdisinin, imalatla kazanılan katma değere isabet eden miktar kadar olacağı, bu neden-

le de istisna uygulanacak ihracat tutarının hesabında ham madde ithalat bedelinin toplam ihracat bedelinden düşülmesi gerekeceği tabidir. İthalatın geçici kabul rejimine göre veyahut olayda olduğu gibi ihracatı teşvik belgelerine göre Gümrük vergi ve resimlerinden muaf bir şekilde ve kesin olarak yapılmış olmasının bir önemi ve farkının bulunmadığı açıktır.

Açıklanan nedenlerle ithal edilen ham madde için ödenen döviz miktarının, mamul malın ihraç edilmesi sonucu elde edilen döviz hâsılatından düşülerek kalan tutara cari yılda geçerli sanayi ürünü ihracat istisnası oranı uygulanmak suretiyle, incelenme elemanınca yeniden yapılan tarhiyatın onanması gerekirken kaldırılmasında hukuki isabet görülmediğinden, temyiz isteğinin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Danıştay 4. Dairesinin Kararı:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, 20.03.1996 gününde oy çokluğuyla karar verildi.

T.C.DANIŞTAY DÖRDÜNCÜ

DAİRESİ KARARI

Esas No : 1995/3072

Karar No : 1995/4800

İstemin Özeti: Davacı Anonim Şirketin tatil

köyü olarak yapmış olduğu yatırıma ait apart türü bağımsız bölümleri "devre tatil" olarak satışa sunması üzerine elde ettiği hasılatın tamamını kayıtlara gelir olarak geçirmemesi inceleme elemanı tarafından eleştiri konusu yapılarak 1990 yılı kazancı tespit edilmiş ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8/9'uncu maddesine göre kurumlar

vergisinden müstesna tutulan yatırım indirimi, tespit edilen kazançtan indirmesi sonucu, üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacak bir matrah kalmamıştır. Kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançtan dolayı Gelir Vergisi Kanununun 94/A-9. Maddesine göre davacı şirket adına re'sen gelir (stopaj) vergisi salınmış, kaçakçılık cezası kesilmiştir. Ankara 1.Vergi Mahkemesi 09.02.1995 günü ve E:1994/952.K:1995/451 sayılı kararıyla, davacı şirketin "devre tatil" hakkını bir bedel karşılığında hak sahiplerine sattığı halde bu hakkın satışından dolayı elde ettiği bedelin tamamını kayıtlarına gelir olarak intikal ettirmemesi ve muhtasar beyannamede yer alan hesaplamalara dahil etmemesi nedeniyle salınan vergide isabetsizlik görülmediği, şirket yetkililerin vergi kanunları karşısındaki durumlarının ne olduğunu mevcut kanunlara göre belirleyemedikleri ve vergi zıyayına kasıtlı olarak sebebiyet verilmediği sonucuna varıldığından kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesi gerektiği gerekçeyle vergi aslına yönelik davanın reddine kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesine karar vermiştir.

Vergi dairesi başkanlığı, olaya kaçakçılık cezası uygulanması gerektiğini, davacı vekili devre tatil hakkının kira akdi ile paralellik taşıdığını V.U.K 287. maddeye göre gelecek kira dönemlerine ait peşin tahsil olunan hasılatın mukayyet değeri üzerinden pasifleştirilerek değerlendirilmek suretiyle gelecek hesap dönemlerine ait peşin tahsil edilen devre tatil bedelinin, devre tatil süresine bölünmek suretiyle ilgili yıl hasılatı olarak kar zararın saptanmasında dikkate alındığı ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedirler.

Danıştay Savcısı Ayfer Gevrek' in düşüncesi:

Dosyanın incelenmesinden uyuşmazlığın kaynağını, satışa sunulan devre kullanım hakkının uzun süreli bir kiralama mı, yoksa bir satış işlemi

mi olduğu hususunun oluşturduğu anlaşılmaktadır. Vergi Dairesi, işlemi kiralamadan çok bir hak alımı ya da satışı olarak nitelenmesi gerektiğini, davacı ise bir hakkın satışı değil kiralanmasının söz konusu olduğunu bu yüzden V.U.K.'un 287. maddesi' nin dikkate alınmasının uygun olacağını iddia etmekte uyuşmazlığa bakan vergi mahkemesi ise davacı şirketin "devre tatil" hakkını bir bedel karşılığı "hak sahiplerine sattığı" hükmüne varmış ve bir hakkın satışından elde edilen bedelin, gelir matrahı olarak ihtilaflı dönem muhtasar beyannamesinde yer alan hesaplamalara dâhil edilmesi gerektiği görüşü ile tarhiyatı onaylamıştır. Devre tatil sözleşmesine dayanan işlemler yapısı itibarıyla kira sözleşmesine çok benzemektedir. Sözleşmenin borçlusu şirket, bağımsız bölüm veya üniteleri belirli bir süre başkalarının kullanımına sunmakta, devre tatil hakkı sahibi ise devre tatil bedelini ve bakım masraflarını üstlenmektedir. Kullanım hakkını kiralayan gerçek malikin bilgisi dışında kullanım hakkını başka bir kişiye devredememekte, yapıda hiçbir değişiklik yapamamakta, ölüm halinde bile kullanım hakkı otomatikman mirasçılara geçmektedir. Ancak yapılan sözleşmelerle bir hakkın satışının yapıldığı karşılığında bir bedelin alındığı da kesindir.

Tahsil edilen bedeli faturaya bağlama ve hesaplara geçirme yükümlülüğünü mükelleflerin ihtiyarına bırakmak bu geliri kirama süresi içerisinde dilediği şekilde yıllara bölme imkanı tanımak, mükelleflere vergilendirme dönemini dilediği gibi seçme, ödenecek vergiyi enflasyon karşısında eritebilme gibi olanaklar sağlar ki, vergilendirmeden amacın bu olmadığı tabidir.

Doğru olan, işletmeye giren paranın girdiği anda faturaya bağlanıp gelir kaydedilmesidir. Bu nedenle yıl içinde sağlanan gelirin 50' de 1' inin faturaya bağlanıp gelir kaydedilmesi, 50'de

49'unun ise o yıl geliri olarak gösterilmemesi ve gelecek hesap dönemlerine ait peşin tahsil olunan hasılat kabul edilerek mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek istenmesinde isabet görülmediğinden şirketin yatırım indiriminden yararlanması nedeniyle kurumlar vergisi yönünden fark matrah oluşturmayan ve inceleme elamanınca saptanan bu miktar üzerinden gelir stopaj vergisi tarh edilmesinde isabetsizlik görülmemiştir. Vergi sistemimizde henüz oturmamış ve netlik kazanmamış olan devre tatil sisteminde elde edilen kazançla ilgili matrah farkına kaçakçılık cezasının uygulanması da hakkaniyet kurallarıyla açıklanamaz. Açıklanan nedenlerle karşılıklı temyiz istemlerinin reddiyle kararın onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Tetkik Hâkimi M. İclal Kutucu' nun Düşünceleri: Taraflar temyiz dilekçelerinde öne sürülen hususlar temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından taraflar temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay 4. Dairesi Kararı:

Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, olaya kaçakçılık cezası uygulanması gerektiği yolunda ileri sürülen iddia mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmemiştir.

Davacı şirket tatil köyü olarak Apart Otel türü bağımsız bölümler inşaa etmekte bu bağımsız bölümleri devre tatil adı altında bir sözleşme ile mülkiyeti kendisinde kalmak üzere ilk kullanılan yıldan itibaren 99 yıl süre ile yılın belirli dönemleri gözönüne alınarak yapılan ayırım uyarınca dönem sahibi sıfatı ile üçüncü kişilere mutlak kullanım tasarruf hakkı ile tahsis etmektedir.

Sözleşmeye göre dönem hakkı sahibi kendisine tahsis edilen dönemi başkasına kullandırabileceği gibi kiraya verebilir. Kullanma hakkı miras

yolu ile varis ve haleflerine intikal eder. Şirket murislerle aynı şartlarla sözleşme yapmak zorundadır. Yine sözleşmeye göre sözleşme konusu dönemin tahsis bedelinin muayyen bir miktarda teslim beklenmeksizin avans olarak sözleşmenin imzalandığı tarihte bakiyesi ödeme planına göre 30 ay içerisinde ödenecektir.

Görüldüğü gibi sözleşmede hukukumuzda yer alan sözleşmelere uygun olarak kira, satış, satış vaadi, geri alım kaydı ile satış gibi deyimlerin hiçbirine yer verilmemiş, kendine özgü bir sözleşme ile bir gayrimenkulün her yıl belirli bir devre kullanım hakkı üçüncü kişilere 99 yıl süre ile tahsis edilmiş üstelik bu kişilerin ölümü halinde aynı şartlarla yani 99 yıl süre ile murisle sözleşme yapma zorunluluğu kabul edilmiştir. Bu sözleşmeyi belirli bir süre kiralamaya benzetmek hukuken mümkün görülmediğinden bu kullanım hakkının tahsisi karşılığında elde edilen gelirin bölünerek gelecek hesap dönemlerine ait peşin hasılat olarak muhasebeleştirilmesi uygun görülmemiştir. Sözleşme ile tayin edilen tahsis bedeli şirket hesaplarına hangi dönem girmişse o dönem ticari kazancı olarak nitelendirilmek ve ona göre vergilendirilmek gerekir. Bu nedenle taraflar temyiz isteminin reddine 22.11.1995 gününde oy çokluğu ile karar verildi.

T.C DANIŞTAY DÖRDÜNCÜ

DAİRESİ KARARI

Esas No : 1994/4414 Karar No: 1994/4370

İstemin Özeti: Davacı hakkında uygulamasına karar verilen işyeri kapatma cezasını;213 sayılı V.U.K' un mükerrer 354'üncü maddesinde öngörülen şartların gerçekleşmediği gerekçesiyle iptal eden Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 10.03.1994 günü ve E:1993/1134. K:1994/217 sayılı kararının, uyuşmazlığa konu edilen işyeri kapatma cezasında kanuna ve usüle aykırılık bulunmadığı ile ri sürülerek bozulması istemine ilişkindir.

Danıştay Kararı:

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince Tetkik Hakimi Sevil Bozkurt'un açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

Dosyada bulunan, mahkeme kararının tebliğine ilişkin zarf üzerinde posta memuru tarafından konulan 6.6.1994 günü şerhden davacının öldüğü anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 372'inci maddesinde "Ölüm halinde vergi cezası düşer" denilmiştir. Böylece Anayasa'nın 38'inci maddesinde ifadesini bulan "cezaların şahsiliği" ilkesinin doğal sonucu olarak, genel ceza hukukunda ölümle ceza sorumluluğunun kalkacağı kuralı, vergi cezaları yönünden de kabul edilmiş olmaktadır.

"İşyeri kapatma cezası"nı düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354' üncü maddesi, Kanunun Dördüncü Kitabının "Vergi Cezaları " başlıklı İkinci Kısımında düzenlenmiştir. Bu haliyle "İşyeri kapatma cezası"nın "Vergi cezası" olduğunda kuşku bulunmamak gerekir. Kanunun 331'inci maddesinde parantez içindeki ibarede, vergi cezaları, kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları olarak sayılmış; 3239 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra Vergi Usul Kanunu'nun 353 ve mükerrer 354'üncü maddesinde yer alan "özel usulsüzlük cezası" ve "işyeri kapatma cezası "na yer verilmemiş ise de, Kanun'un düzenleme tarzı itibarıyla bu durum, söz konusu cezaların "vergi cezası" sayılmayacağını göstermeye yeterli sayılamaz. 331'inci maddenin lafzı, konuşulandaki maksat, Kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönüne alındığında, maddede sözü geçen vergi cezalarının, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler hakkında uygulanan bu kitapta yazılı cezaları ifade ettiği, "diğer cezalar" sözü ile de bu kanunun diğer kitaplarında yada başka ka-

nunlarda gösterilen vergi suçları için tayin alınan cezaları anlatmak istediği görülmektedir. Bu haliyle, 331. maddede parantez içinde sayılan cezaların vergi cezalarını tadadi olarak göstermediği, bu kitapta yazılı cezalara örnek olarak verildiği sonucuna varılmaktadır. İşyeri kapatma cezasının, para cezası niteliğinde olmaması ve bu nedenle Kanunun "vergi hatalarını düzeltme" ile ilgili hükümleri kapsamında olmaması vergi cezası olarak kabulüne engel değildir. Sonuç olarak işyeri kapatma cezası vergi cezası niteliğindedir. V.U.K. 372. maddesi hükmü uyarınca cezanın düşeceğinin kabulü gerekir.

Konusu kalmayan temyiz istemi hakkında ayrıca karar vermeye mahal olmadığına 22.09.1994 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

6- SONUÇ

Vergi Hukukunda farklı yorum yöntemlerine başvurmak ve bu yöntemlerden yola çıkarak farklı sonuçlara ulaşmak mümkündür. Ancak vergi kanunlarının yorumunda amaç, kanun koyucunun gerçek iradesini meydana çıkartmak ve bunu adalet ilkelerine, günün koşullarına mantığa en uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayabilmektir.

Yani sadece devlet lehine gerçekleştirilecek veya mükellefler arasındaki kişilerin lehine veya bazı kişilerin aleyhine uygulanacak yorum olmalı, vergide adalet, eşitlik, maddi gücüne göre ödeme ilkelerini en objektif şekilde gerçekleştiren bir yapıya sahip olmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde emredici hüküm olarak belirtilen "Vergi kanunları, lafzı ve ruhi 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" ifadesinden

anlaşılacağı gibi bu yorum metodunun vergi ile ilgili tüm olaylarda uygulanması gerekmektedir.

Ancak bazı durumlarda özellikle kanunda açık bir hüküm varken bu hüküm üzerine yorum yapılmamalıdır. Örneğin Danıştay'ın 1994/4414 Esas No ve 1994/4370 No' lu Kararında olduğu gibi yorum yapılmamalıdır. Bu kararda; 213 sayılı V.U.K.' un 331.maddesinde vergi cezalarının hangi cezalar olduğu tek tek sayılmış ve bunlar dışında kalan ve yine V.U.K' da düzenlenen öteki cezalar ise diğer cezalar olarak kabul edilmesine rağmen, hakim 331. maddenin açık hükmü karşısında diğer yorum metodlarına başvurmuş ve açık bir hükmü değiştirerek ya da o hükmü ihmal ederek karar vermesi yorumun yanlış yerde yapıldığını göstermektedir.

KAYNAKLAR

AKSOY, Şerafettin (1999), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.

AYDIN, Gültekin (2005), "Vergi Hukukunda Yorum İlkeleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 24, Sayı 284, Nisan.

BALLI, Musa (1978), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Çağan Kitabevi, İstanbul.

BAŞAR MEVZUAT, "Vergi Hukukunda Yorum Örnek Danıştay Kararları", <http://www.basar-mevzuat.com/dergi/7/a/verghukuku.htm>, 14.12.2009.

BIYIKLIOĞLU, Osman (1986), "Vergi Kanunlarında Tefsir", *Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu*, Sayı XXV, İstanbul.

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

İLHAN, Gökalep (2007), "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler", *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, <http://www.akademikbakis.org/12/VOEF.htm>, Sayı 12, 16.09.2009

KALENDEROĞLU, Mahmut (2005), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, Agon Bilgi Akademisi Yayınevi, İstanbul.

ÖNCEL, M., A. Kumrulu ve N. Çağan (1999), *Vergi Hukuku*, Yargı Yayınları, 2.Baskı, Ankara.

ÖZDEMİRCİ, Fahrettin (2003), "Vergi Hukukunda Yorum ve Metodları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 22, Sayı 259, Mart.

PEHLİVAN, Osman (2004), *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Derya Kitabevi, Trabzon.

SAYGILIOĞLU, Nevzat (1987), "Vergi Hukukunda Yorum ", *Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu BaşkanlığıYayını*, Sayı 288.

SEVİÇ, Veysi (2001), "Vergi Hukuku", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 21, Sayı 243, Kasım.

ŞİŞMAN, Bülent (2002), "Vergi Hukukunda Yorum ", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 21, Sayı 252, Ağustos.