



VERGİ HUKUKUNUN DİĞER HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ

Ahmet AYANOĞLU^(*)

1 - GİRİŞ

Vergi, hem mükellefi hem de devleti yakından ilgilendiren önemli bir kamusal gelir kaynağıdır. Sosyal, siyasal, mali ve ekonomik gelişmelere paralel olarak vergi de bir yandan devlet diğer yandan toplum açısından önem kazanmış bir olgu haline gelmiştir. Öyle ki günlük yaşantımızda vergiyle, doğrudan ya da dolaylı olarak sürekli bir ilişki içindeyiz. Bu ilişki nedeniyle devlet (vergi idaresi) ile vatandaş (mükellef) karşı karşıya gelmekte ve vergilerin bir takım esas ve usullere göre alınması zorunlu olmaktadır. Bu zorunluluk neticesinde kendine has kavram, kurum ve kuralları olan ve taraflar arasındaki hukuksal normları belirleyen “vergi hukuku” ortaya çıkmıştır. Vergi hukuku, mali, iktisadi, sosyal ve hukuksal nedenlerle pek çok hukuk dalını etkilediği gibi bu hukuk dallarından da etkilenir. Burada-

ki etkileşim karşılıklı olup vergi hukukunun hem kamu hukuku hem de özel hukuk alanıyla ilişkili olduğu görülmektedir.

Bu makalemizde vergi hukukunun hukuk bütünü içindeki yeri göz önünde bulundurularak kamu hukuku ve özel hukuk ile olan ilişkisi analiz edilecektir.

2- HUKUK KAVRAMI

Vergi hukukunun anlam ve önemini kavrayabilmek için öncelikle hukuk kavramı üzerinde durmak gerekmektedir.

Hukuk, Arapça kökenli bir sözcük olup hak sözcüğünün bir çoğuludur ve haklar manasına gelmektedir. Hukuk, sosyal hayatta kişiler ile kişiler veya kişiler ile toplum (devlet) arasındaki ilişkileri düzenleyen maddi yaptırımlı kuralların tümüdür¹. Hukuk kuralları, insanların dirlik, esenlik, huzur ve barış ortamında yaşayabileceği bir toplum düzenini kurmayı ve bunu sürekli kıl-

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ Turgut Akıntürk, Medeni Hukuk, 10.Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2004, s.18.

mayı amaçlar. Hukuk kurallarının yanında sosyal hayatı düzenleyen din, ahlak ve görgü kuralları gibi aynı amaca hizmet eden başka kurallar da vardır. Hukuk kuralları, tarihsel süreç içerisinde özellikle din ve ahlak kurallarıyla paralel bir şekilde gelişmiştir. Öyle ki hukuk kurallarının koydukları emir ve yasaklar, diğer sosyal kuralların, özellikle ahlak kurallarının emir ve yasaklarıyla örtüşmektedir. Başka bir deyişle, din ve ahlak kurallarının “yapma” dediğine hukuk kuralları asla “yap” demez². Dolayısıyla bir toplumda uygulanan hukuk kurallarının o toplumun dini ve ahlaki görüş ve anlayışına aykırı olması düşünülemez. Toplumun sosyal yapı ve dokusuna hitap etmeyen hukuk kuralları uzun ömürlü olamaz. Bu nedenle kanun koyucular bir hukuk kuralı koyarken toplumun sosyal yapısını, ahlaki görüş ve anlayışını gözden uzak tutamazlar³. Ancak hukuk kuralları ile sosyal hayatı düzenleyen diğer kurallar (din, ahlak ve görgü kuralları) arasında çeşitli farklılıklar vardır ki bu farklılıklar yaptırım (müeyyide) noktasında kendini gösterir. Nitekim din, ahlak ve görgü kurallarının yaptırımları manevi olup (günahkâr olma, ayıplanma, küçük görme, saygısızlıkla ya da görgüsüzlükle itham edilme vs.) sosyal hayattaki ilişkileri tam manasıyla etkin ve verimli bir şekilde düzenleyemezler. Yaptırım manevi olunca bu kurallara aykırı hareket edenleri devlet gücü ve otoritesi ile bunlara zorla uydurmak mümkün olmaz ve kişiye maddi ve somut nitelikte bir yaptırım uygulanamaz. Oysa hukuk kurallarına uyulmaması halinde ise kişi “suç” işlemiş olmakta ve kanunlarda belirtilen maddi nitelikli yaptırımlarla (cezalarla) karşı karşıya kalmaktadır.

Doktrinde hukuk, sahip olduğu anlamlar çerçevesinde; pozitif hukuk, mevzu hukuk ve tabii hukuk şeklinde çeşitli ayrımlara tabi tutulmaktadır.

Pozitif (müspet) Hukuk: Bir ülkede belli bir dönemde yürürlükte bulunan hukuk kurallarının bütünüdür. Yazılı hukuk kurallarının (anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik vs.) yanı sıra örf ve adet kurallarını da kapsar.

Mevzu Hukuk: Bir ülkede yetkili makamlar tarafından konulmuş olan ve yürürlükte bulunan hukuk kurallarının tümüdür. Mevzuat olarak da adlandırılır. Sadece yazılı hukuk kurallarını kapsar ve bu yönüyle pozitif hukuktan ayrılır.

Tabii (İdeal) Hukuk: Olanı değil, olması gereken hukuku ifade eder.

3- MALİYE HUKUKU (MALİ HUKUK)

KAVRAMI

Toplumsal olay ve ilişkileri inceleyen diğer bir sosyal bilim dalı da maliyedir. Devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirmek, toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve bir takım ekonomik amaçlara ulaşmak amacıyla çeşitli menkul, gayrimenkul, mal ve paraya ve tüm bu varlıkların yönetilmesine ihtiyacı vardır. Öte yandan devlet, üzerine düşen görevleri kamusal harcamalar vasıtasıyla ifa eder. Kamusal harcamaların gerçekleştirilmesi ve finanse edilmesi için de devletin çeşitli gelir kaynaklarına sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda kamu hizmetlerinin ve toplumsal gereksinimlerin karşılanması noktasında devletin kamu harcaması yapma ve gelir toplama işlerini daha düzenli, disiplinli ve koordineli yürütebilmesi için “bütçe” denilen mali araç geliştirilmiştir. Şu halde, devletin mali, iktisadi ve sosyal

² Akıntürk, s.14.

³ Akıntürk, s.14.

amaçlara ulaşmak ve bunları gerçekleştirmek için gerekli olan gelirleri nereden ve nasıl elde edeceği, ardından bu finansman kaynaklarının nereye nasıl harcanacağı hususu maliye ilminin ve daha özelden maliye hukukunun konusunu teşkil eder⁴. Dolayısıyla maliye hukuku (mali hukuk), devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, gelirlerinin elde edilmesine, giderlerinin yapılmasına ve malvarlıklarının yönetimine ilişkin faaliyetleri düzenleyen hukuk kurallarının bütünüdür⁵. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere mali hukuk, devletin hem gelirlerine (vergi, resim, harç, şerefiye vs.) hem de giderlerine (harcamalarına) ilişkin esas ve usulleri belirleyen kuralları düzenlemektedir. Kamu kesiminde gelirlerin toplanması gelir kanunlarına; giderler ise çıkarılan gider kanunlarına göre yapılmaktadır. Dolayısıyla kamu kesiminde gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması sınırları ve kapsamı önceden belirlenmiş ve özel hukuktan farklı bir hukuksal çerçevede cereyan etmektedir. Sonuç olarak, maliye biliminin hukuk bilimiyle sıkı bir ilişki içerisinde olduğu ve bu ilişkiden “mali hukuk” şeklinde kurallar bütünü’nün ortaya çıktığını görmekteyiz.

4- VERGİ ve VERGİ HUKUKU KAVRAMI

Vergi kavramı, devletin veya yetkilendirdiği kamu kuruluşlarının kamu harcamalarını karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme gücüne göre, egemenlik hakkına dayanarak, cebren, karşılıksız ve tek taraflı olarak almış olduğu parasal tutarlardır. Günümüzde vergi, hayatımızın bir parçası olmuş ve günlük yaşantımızda sık sık karşılaştığımız bir unsur haline gelmiştir. Ekonomik ve sosyal koşulların değişen ve gelişen ya-

pısına bağlı olarak günlük yaşantımızla boylesine iç içe geçmiş olan vergilerin belirli kural ve esaslara göre alınması zorunluluk arz etmiştir. Bu zorunluluk neticesinde kendine has kavram, kurum ve kuralları olan ve taraflar arasındaki hukuksal normları belirleyen “vergi hukuku” ortaya çıkmıştır. Vergi hukuku, vergi ile ilgili ilke, esas ve usulleri belirleyen, mükellefle devlet arasındaki vergisel ilişkiyi ve bu ilişki bağlamında tarafların hak ve ödevlerini düzenleyen bir hukuk dalıdır. Vergi hukukunun konusuna; vergi, resim, harç, fon gibi isimlerle alınan çeşitli kamu gelirlerinin⁶; -Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili, -Vergi suçları ve cezaları, -Vergilendirme sürecinde çıkan uyuşmazlıkların çözümü gibi konular girmektedir.

Vergi hukuku kendi içerisinde iki kısımda incelenmektedir. Bunlardan ilki Genel Vergi Hukuku, diğeri ise Özel Vergi Hukukudur (Türk Vergi Sistemi). Genel Vergi Hukukunda; verginin tarafları, vergi denetimi, vergilendirme süreci, mükelleflerin ödevleri, vergi suç ve cezaları, vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları gibi konular incelenmektedir. Özel Vergi Hukukunda (Türk Vergi Sisteminde) ise ülkemizde yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu gibi her bir vergi türünün işleyişi incelenmektedir.

5- VERGİ HUKUKUNUN HUKUK BÜTÜNÜ İÇİNDEKİ YERİ

Hukuku, herkesin üzerinde birleşebileceği biçimde kesin çizgilerle ayırabilmenin zorluğuna karşın hukukçular pedagojik amaçlarla ya da uygulamada kolaylık sağlaması açısından hukuku;

⁴ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.25.

⁵ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 16.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s.22.

⁶ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku Genel İlkeler, Türk Vergi Sistemi, 24.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.34.

kamu hukuku ve özel hukuk şeklinde ayırmakta yarar görmektedirler⁷. Biz de çalışmamızda vergi hukukunun hukuk bütünü içindeki yerini ve diğer hukuk dallarıyla olan ilişkisini, kamu hukuku-özel hukuk ayrımını dikkate alarak inceleyeceğiz.

Kamu hukuku, devletin kuruluş ve işleyişi ile egemen bir tüzel kişi olarak kişilerle ya da devletlerle olan ilişkilerini düzenleyen bir hukuk dalıdır⁸. Bu hukuk dalı devletin egemenlik gücünden kaynaklanan ilişkileri düzenlediği için taraflar arasında eşitlik yoktur. Nitekim kamu hukukunda taraflar arasında astlık-üstlük ilişkisi ağır basmakta ve bu ilişkinin bir tarafında egemenlik sahibi devlet, diğer tarafında ise buna uymak zorunda olan kişiler vardır. Kamu hukukunda devlet üstün güçle donatılmıştır ve emredici-zorlayıcı kurallar koyabilmektedir. Anayasa Hukuku, İdare Hukuku, Ceza Hukuku, Devletler Genel Hukuku, İcra ve İflas Hukuku; kamu hukukunun alt dallarıdır.

Özel hukuk ise toplumsal hayatta eşit hak ve yetkilere sahip kişiler arasındaki ilişkileri inceleyen hukuk dalıdır. Özel hukukta kamu hukukunun aksine taraflar arasında astlık-üstlük ilişkisi değil irade özgürlüğü ve eşitlik ilkesi geçerlidir. Medeni Hukuk, Borçlar Hukuku, Ticaret Hukuku; özel hukukunun alt dallarıdır.

Yukarıdaki açıklamalarımızda değindiğimiz üzere, mali hukuk devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, gelirlerinin elde edilmesine, giderlerinin yapılmasına ve malvarlıklarının yönetimine ilişkin faaliyetleri düzenleyen hukuk kurallarının bütünüdür. Yani mali hukuk, devletin hem gelirlerine hem de giderlerine yönelik kurum ve ku-

ralları kapsamaktadır. Mali hukuk alanında devletin üstün ve ayrıcalıklı yetkilerle donatıldığı göz önüne alındığında mevcut durumda mali hukuk da aslında kamu hukukunun niteliklerini taşımakta ve onun içerisinde yer alan bir hukuk dalı olmaktadır.

Tüm bu analizlerimiz çerçevesinde vergi hukukunun hukuk bütünü içindeki konumuna bakacak olursak, vergi hukuku da mali hukukun bir koludur. Çünkü mali hukuk; bütçe, kamu harcamaları ve kamu gelirlerini kapsarken; vergi hukukunun konusu sadece kamu gelirlerinden ibaret olmakta ve mali hukuktan çok daha dar bir kapsama sahip olmakla beraber esasında onun bir alt dalını teşkil etmektedir. Dolayısıyla mali hukukunun kamu hukuku içerisinde yer aldığı düşünüldüğünde vergi hukuku da kamu hukuku içerisinde yer almaktadır. Nitekim vergi hukuku, bir yanda devletin diğer yanda kişilerin (mükelleflerin) yer aldığı vergi ilişkisini konu aldığından ve vergilendirme işlemine girerken devletin egemenlikten kaynaklanan otoritesini kullanması nedeniyle taraflar arasında eşitlik bozulmakta, vergi nedeniyle oluşan borç-alacak ilişkisi de özel hukuktaki borç-alacak ilişkisinden çok daha farklı bir yapıya bürünmektedir. Ayrıca vergi kavramını tanımlarken kullandığımız ve verginin özelliklerini teşkil eden "cebrilik", "karşılıksız olma", "kamu giderlerini karşılama" gibi unsurlar kamu hukuku ağırlıklı temel öğelerdir⁹. Dolayısıyla verginin sahip olduğu bu unsurlar, vergi hukukunu kamu hukuku dalına sokmaktadır.

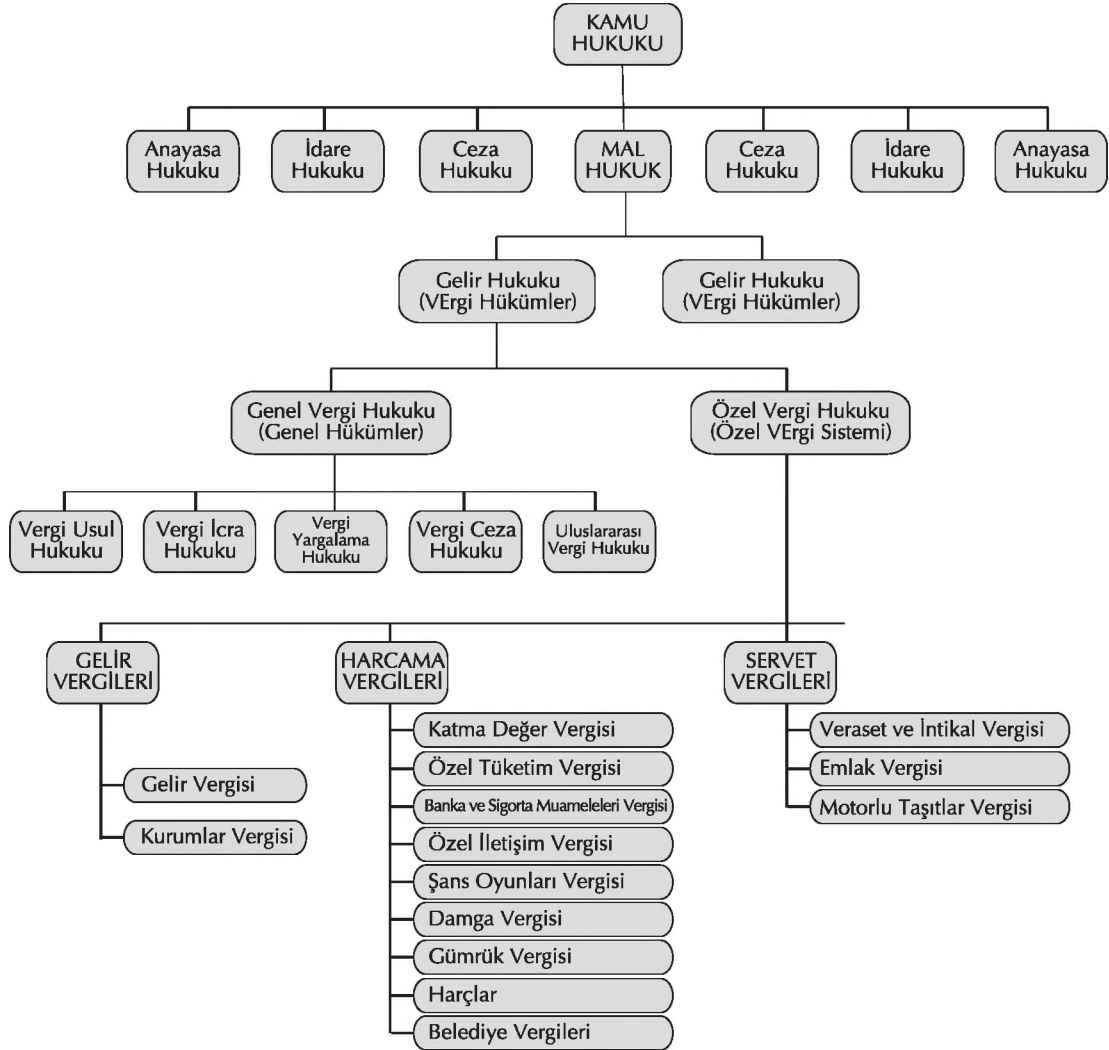
Aşağıda buraya kadar yaptığımız açıklamalarımızı özetleyen ve konunun daha iyi anlaşılmasına imkân veren bir şema eklenmiştir¹⁰.

⁷ Kırbaş, s.25.

⁸ Kırbaş, s.25.

⁹ Kırbaş, s.26.

¹⁰ Doğan Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.



6- VERGİ HUKUKUNUN KAMU HUKUKU DALLARIYLA İLİŞKİSİ

6.1- Anayasa Hukuku İle İlişkisi

Anayasa hukuku, devletin temel yapısını, organ ve kurumların işleyiş görev ve sorumluluklarını, kişilerin hak ve ödevlerinin neler olduğunu düzenleyen kurallar bütünüdür¹¹. Anayasa, vergi

hukukunun asli kaynaklarından olup normlar hiyerarşisinde en üst sıradadır ve vergi kanunlarının anayasa hükümlerine (bilhassa 2. 10. ve 73. maddelerine) aykırı olması düşünülemez. Ayrıca anayasamızda yer alan bazı ilkeler ile vergi hukukunun temel ilkeleri (kanunilik, eşitlik, genellik, mali güç vs.) büyük ölçüde benzerlik gösterir. Nitekim 1982 Anayasa'sının 73. maddesinde

¹¹ Kızılot vd., s.27.

vergilerin herkesten, mali gücüne göre alınacağı, vergilerin kanunla konulup kanunla kaldırılacağı, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımının esas olduğu belirtilmek suretiyle kanunilik, genellik, mali güç ve eşitlik ilkelerine atıfta bulunulmuştur.

Günümüzde pek çok ülkenin anayasasında vergiyle ilgili hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Ülkemizde de 1982 anayasası dahil 1876, 1924 ve 1961 anayasalarında da vergiyle ilgili hükümlere yer verilmiştir. Vergisel yükümlülüklerin kişilerin temel hak ve özgürlüklerini etkilediği, onlara birtakım ödevler yüklediği düşünüldüğünde (Nitekim 1982 Anayasası da vergi ödevini siyasal haklar ve ödevler bölümünde düzenlemiştir), anayasalara birtakım vergisel hükümlerin konulması temel hak ve özgürlüklerin korunması noktasında kişilere hukuki güvence sağlar ve yürütmenin vergilendirmeye ilişkin keyfi uygulamalarda bulunmasını engeller. Öyle ki Magna Carta Libertatum'da bile hükümdarın keyfi vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını amaçlayan ilkelere yer verilmiştir¹².

Sonuç olarak anayasa hukuku ile vergi hukuku arasındaki ilişkiyi daha somut gösterebilmek için, bugün anayasamızda yer alan hükümlerin yaklaşık üçte birinin vergilerle doğrudan ya da dolaylı olarak ilintili olduğunu söyleyebiliriz¹³.

6.2- İdare Hukuku İle İlişkisi

İdare hukuku, idarenin kuruluş ve işleyişini

düzenleyen kamu hukuku kurallarının bütünüdür¹⁴. Devletin kamu hizmetleri görmesi nedeniyle kamu kuruluşlarının kişilerle olan ilişkileri, görev ve yetkileri idare hukukunun konusunu oluşturur ve gelirlerin toplanmasına yönelik yapılan işlemler birer idari işlem olmaktadır¹⁵. Dolayısıyla idari işlemlerin unsurları (yetki, şekil, amaç, sebep, konu) vergilendirme işlemleri için de aynen ya da çok büyük ölçüde geçerlidir. Örneğin idari işlemin unsurları, sakatlıklar, sakat işlemlerin geri alınması ya da kaldırılması (düzeltme), yargısal denetim gibi konularda esas alınan ilkeler, geniş ölçüde vergilendirme işlemleri açısından da geçerlidir¹⁶. Ülkemizde 1982 yılında yapılan düzenlemelerle vergi uyuşmazlıklarının idari yargı sistemi içerisinde yer alan bağımsız vergi mahkemelerinde görülmesi kabul edilmiştir¹⁷. Yargılamanın iki dereceli yapılması öngörülmüş olup, buna göre öncelikle vergi mahkemesine gidilecek, ardından uyuşmazlığın niteliğine göre ya bölge idare mahkemesine ya da Danıştay'a başvurulacaktır¹⁸. 1982 yılından önce ise vergisel uyuşmazlıklar; İtiraz Komisyonları, Temyiz Komisyonları ve Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapı içerisinde çözümlenmekteydi.

Neticede vergi hukukunun idare hukuku ile çok yakın bir ilişki içerisinde olduğu ve bilhassa vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması noktasında onun kavram ve müesseselerinden sıkça yararlandığını söyleyebiliriz.

¹² Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, 2.Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985, Cilt I, s.3.

¹³ Öncel vd.,s.3.

¹⁴ Kemal Gözler, İdare Hukuku, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2003, Cilt I, s.41.

¹⁵ Kızılot, s.28.

¹⁶ Öncel vd., s.4.

¹⁷ Bu konuyla ilgili detaylı düzenlemeler 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunlarda yer almaktadır.

¹⁸ Bilici, s.130.

6.3- Ceza Hukuku İle İlişkisi

Suç adı verilen insan davranışını ve buna uygulanacak yaptırımı belirleyen hukuk kurallarının tümüne Ceza Hukuku denir¹⁹. Ceza hukukunun amacı suçu önlemektir ve bu nedenle toplumsal düzenin ve huzurun sağlanması bakımından son derece önemlidir.

Vergi hukuku, vergi suç ve cezalarını düzenlemekle birlikte gerektiğinde ceza hukukunun kavram ve ilkelerinden de yararlanmaktadır.

Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerine uymamaları halinde ya "idari vergi suçu" ya da "adli vergi suçu" işlenmiş olacaktır. İdari vergi suçları; vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarını kapsarken adli vergi suçları; kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarını kapsamaktadır. İdari vergi suçlarının cezası idari makamlar tarafından verilen ve Vergi Usul Kanununda (VUK) belirtilen para cezalarından oluşmaktadır. Adli vergi suçları da esas olarak VUK' da düzenlenmekle birlikte bu suçlarla ilgili yargılama, (Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu dikkate alınarak) ceza mahkemelerinde yapılmakta ve cezalar da aynı mahkemeler tarafından verilmektedir. Verilen cezanın türü ise hürriyeti bağlayıcı nitelikte olan hapis cezası olmaktadır. Bunun dışında ceza hukukunun kavramlarından olan; suçta ve cezada kanunilik ilkesi, suçlarda ve cezalarda birleşme, iştirak ve tekerrür gibi müesseseler vergi hukuku alanında da uygulanan müesseselerdir. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu, arama konusunda olduğu gibi, bazı konularda Ceza Muhakemesi Kanununun ilgili hükümlerine doğrudan atıfta bulun-

maktadır (VUK. m. 147). Netice itibarıyla vergi hukuku ile ceza hukuku arasında görülen bu yakın ilişki, "vergi ceza hukuku" şeklinde bir müessesenin doğmasına bile vesile olmuştur.

6.4- Uluslararası Hukuk (Devletler Genel Hukuku) İle İlişkisi

Uluslar arası hukuk, kamu hukukunun bir dalı olup uluslararası ilişkilerin hukuksal boyutunu bilimsel bir disiplin içinde inceleyen ve devletler ile uluslararası örgütler arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk dalıdır²⁰. Uluslar arası hukukun en önemli kaynağı, ikili ya da çok taraflı olarak yapılan antlaşmalardır.

Küresel ekonomik ilişkilerin artmasına bağlı olarak ülkeler arasında vergilendirme konusunda pek çok sorun ortaya çıkmıştır. Bu sorunların başında çifte vergilendirme gelmektedir. Çifte vergilendirme; aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikte birden fazla kez vergi alınmasıdır. Bu şekilde bir mükelleften iki defa vergi alınması, vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerine ters düşmekte, kişinin vergi yükü altında ezilmesine neden olmaktadır. Çağdaş vergileme ilkelerine ters düşen çifte vergilendirme olgusu, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çakışması nedeniyle oluşmakta ve sorun adeta uluslararası bir nitelik kazanmaktadır. Bu bağlamda devletler, **uluslar arası hukukun ilke ve esaslarını göz önünde bulundurmak koşuluyla**, kendi iç hukuk sistemlerine koydukları hükümlerle, başka ülkelerle imzaladıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile ya da uluslar arası topluluklara üye olmak suretiyle bu sorunu

¹⁹ Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 9.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.30.

²⁰ http://tr.wikipedia.org/wiki/Uluslararası%C4%B1_hukuk, [Erişim 28.07.2011]

çözmeye çalışmaktadırlar. Günümüzde bilhassa Avrupa Birliği içinde vergilendirmeye ilgili çalışma ve faaliyetlerin temel amacı, üye ve aday ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin birbirlerine yakınlaştırılması ve başta dolaylı vergiler alanında olmak üzere uyumlaştırma çalışmalarının tamamlanmasıdır²¹. Avrupa Birliği ile Türkiye arasında vergilendirmeye ilişkin var olan bir takım uyumsuzluk ve sorunlar, yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile kısmen giderilmeye çalışılmaktadır²². Ülkemizin 1.1.2011 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin de içinde bulunduğu toplam 74 ülke ile çifte vergilendirme anlaşması vardır²³.

Yaptığımız açıklamalar doğrultusunda, vergi hukukunun özellikle çifte vergilendirme konusunda uluslar arası hukukun kavram ve kurallarından yararlanması nedeniyle, uluslararası hukukla aralarında sıkı bir ilişkinin olduğu ve birçok noktada kesiştikleri görülmektedir.

7- VERGİ HUKUKUNUN ÖZEL HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ

Vergi hukuku, kamu hukuku ile olan yoğun ilişkisi dışında bazı durumlarda özel hukukun kavram ve kurallarından da yararlanmaktadır. Daha önceki açıklamalarımızdan hatırlanacağı üzere özel hukuk; toplumsal hayatta eşit hak ve yetkilere sahip kişiler arasındaki ilişkileri inceleyen hukuk dalıdır. Bu hukuk dalında irade serbestliği ve eşitlik esas olup taraflar arasında ast-

lık-üstlük ilişkisi söz konusu değildir.

Vergi hukuku, özel hukukun kavramlarından kendi kurum ve kurallarına uyduğu sürece yararlanır ve gerekirse bunları değiştirerek uyum sağlamaya çalışır²⁴. Örneğin özel hukukta borca ehil olabilmek için kanuni ehliyet gerekirken vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabilmek için (ki vergi de bir borçtur) kanuni ehliyet aranmamakta, küçük ya da kısıtlı bir kişi de vergi mükellefi olabilmektedir (VUK. m.9/1). Bunun dışında örneğin kanuna ve ahlaka aykırı hukuksal işlemler, özel hukukta batıl işlemler olup herhangi bir hukuksal sonuç doğurmazken vergi hukukunda gelir unsurlarıyla ilişkilendirilmek koşuluyla vergi yükümlülüğü ya da sorumluluğu doğurabilirler²⁵. Nitekim vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz (VUK. m.9/2).

Öte yandan Vergi Usul Kanunu, yükümlülük ve sorumluluk konularında, vergi yasalarının tanıdığı istisnalar dışında, yapılan özel mukavelelerin vergi dairesini bağlamayacağını açıkça belirtmektedir (VUK. m. 8/3).

Vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişkiyi bu denli önemli hale getiren sebep, bir vergi borcunun ortaya çıkmasına neden olan "vergiyi doğuran olay"ın birçok durumda özel hukuk ilişkisine dayanması yani vergiyi doğuran olayın özünde özel hukuk ilişkisinin yatmasıdır²⁶. Kişilerin ekonomik ve ticari iş, işlem ve faaliyetleri genellikle özel hukuk alanında cereyan ettiği için

²¹ Ahmet Ayanoglu, "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler ve Türkiye İle Uyumlaştırma Çalışmaları", Vergi Raporu, Sayı:141, Haziran 2011, s.77.

²² Ayanoglu, age., s.77.

²³ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> [Erişim 28.07.2011]

²⁴ Kırbaş, s.34.

²⁵ Kırbaş, s.34.

²⁶ Kızılot, s.31.

vergi hukuku da özel hukuk ile doğrudan ya da dolaylı olarak bir etkileşim içinde olmaktadır. Bu etkileşim nedeniyle vergi hukuku, özel hukukun sözleşme, mülkiyet, hukuki ehliyet, temsil, borcun intikali gibi birçok kavram ve kurumunu kullanmaktadır²⁷. Örneğin medeni hukukun kapsamına giren, evlilik, rüşt, ikametgâh, mal rejimi gibi konularda belirlenen ilkeler, vergi hukuku tarafından da esas alınmaktadır. Verdiğimiz örneği ikametgah kavramını baz alarak daha da somutlaştıracak olursak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinde konut kavramına yer verilmekle birlikte 4 üncü maddede konutun, Medeni Kanunun 19 ve izleyen maddelerinde yazılı yerler olduğu ifade edilmiştir. Böylece Medeni Kanunun konuta (yerleşim yerine) ilişkin koyduğu kurallar vergi hukuku tarafından da uygulanmış olacaktır.

Bütün bu değerlendirmeler, vergi hukukunun özel hukuk ile de sıkı bir ilişki içinde bulunduğu ve özel hukukun pek çok kavram ve kurallarını bazen aynen, bazen de değişiklikler yapmak suretiyle kullandığını açıkça ortaya koymaktadır.

8- SONUÇ

Vergi hukuku, bir yanda devletin diğer yanda kişilerin (mükelleflerin) yer aldığı vergi ilişkisini konu aldığından ve vergilendirme işlemine girerken devletin egemenlikten kaynaklanan otoritesini kullanması nedeniyle taraflar arasında eşitlik bozulmakta, vergi nedeniyle oluşan borç-alacak ilişkisi de özel hukuktaki borç-alacak ilişkisinden çok daha farklı bir yapıya bürünmektedir. Ayrıca vergi kavramını tanımlarken kullandığımız ve verginin özelliklerini teşkil eden "cebri-

lik", "karşılıksız olma", "kamu giderlerini karşılama" gibi unsurlar kamu hukuku ağırlıklı temel öğelerdir. Dolayısıyla verginin sahip olduğu bu unsurlar, vergi hukukunu kamu hukuku dalına sokmaktadır.

Vergi hukuku; gerek kamu hukuku, gerekse özel hukuk alanındaki diğer hukuk dallarıyla sıkı bir ilişki içerisindedir. Bu bağlamda başta anayasa hukuku olmak üzere, idare hukukunda, ceza hukukunda, uluslararası hukukta ve özel hukukta yer alan birçok kavram ve müesseseye vergi hukukunda yer verildiğini ve bunların sıkça kullanıldığını görmekteyiz.

Vergi hukuku ile diğer hukuk dalları arasındaki bu karşılıklı ilişki ve etkileşim, vergi hukukunun konuları itibariyle; vergi usul hukuku, vergi ceza hukuku, vergi yargılaması hukuku, vergi icra hukuku ve uluslar arası vergi hukuku şeklinde bir kısım alt dallara ayrılmasına da neden olmuştur. Tüm bu gelişmeler günümüzde, vergi hukukunun anlam ve önemini arttırarak kendine has kavram ve kuralları olan bağımsız bir hukuk dalı olma vasfını elde etmesini sağlamıştır.

KAYNAKÇA

- Akıntürk, Turgut, **Medeni Hukuk**, 10. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2004.
- Aksoy, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.
- Ayanoğlu, Ahmet, "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler ve Türkiye İle Uyumlaştırma Çalışmaları", **Vergi Raporu**, Sayı:141, Haziran 2011, s.67-78.
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku Genel İlke-**

²⁷ Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s. 8.

ler, Türk Vergi Sistemi, 24.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010

- Gözler, Kemal, **İdare Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, Cilt I, 2003.

- Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 16.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.

- Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan Taş, Metin, Dönmez, Recai, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

- Şenyüz, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

- Öncel, Mualla, Çağan, Nami, Kumrulu, Ahmet, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 2.Baskı, Ankara, Cilt I, 1985.

- Öztürk, Bahri ve Erdem, Mustafa Ruhan, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 9.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

- Gelir İdaresi Başkanlığı, **“Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (28.07.2011).

- http://tr.wikipedia.org/wiki/Uluslararası%C4%B1_hukuk, (28.07.2011).

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu