

VERGİ HUKUKUNUN MEVZU VE MUHTARİYETİ

Prof. Dr. Akif ERGINAY
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

I. Vergi Hukukunun mevzuu :

1 — Zamanımız devletlerinde mevzuatın en büyük kısmının malî kanunlardan tereküp ettiği malûmdur. O kadar ki, eğer tabiatta bu kadar kanun olsaydı, Allahın bile onu tanzim ve idareden âciz kalmış olabileceği söylenmiştir.

Malî kanunlardan maksat başlıca masraf ve varidat kanunlarıdır. Bütçe kanunları, barem kanunları, muhasebei umumiye kanunu, ilh. birinci; gelir vergileri, gider vergileri, harç kanunları, ikinci çeşit kanunların tipik misalleridir.

Şimdilik kısaca ifade etmek lâzım gelirse Maliye Hukuku, bir tefrik yapmaksızın bütün bu masraf ve varidat kanunlarını tetkik eden bir hukuk koludur. Vergi Hukuku ise, bunlardan sadece vergilere taallûk eden kanun ve kaideleri tetkik eden bir hukuk koludur. Bunu medenî kanunu kendine mevzu alan medenî hukukla, ticaret kanununu mevzu edinen ticaret hukukuna benzetmek kabildir.

Ancak nasıl medenî hukukla ticaret hukukunun ilmî ve nazarı cepheleri mevcutsa, gerek Maliye hukuku, gerekse Vergi hukukunun aynı şekilde ilmî ve nazarı veçheleri vardır. Bu itibarla bu son iki hukuk kolunun sadece malî mevzuatı şerh kabilinden hukuk kolları olmadığını, bunların bünyeleri itibariyle malî hâdiseleri, ilmî ve nazarı esaslar dahilinde nazara aldıklarını belirtmek icabeder.

Aslında gerek maliye hukuku gerekse vergi hukuku, malî hâdiselerin hukuk bakımından tetkikini ifade eder. O halde evvelâ bu hususun izahını yapalım; malî hâdiselerin muhtelif bakımlardan ve bu arada hukuk zaviyesinden tetkiki ne demektir?

2 — Devletlerin, âmme hizmetlerinden doğan ihtiyaçlarını karşılamak için yaptıkları muameleleri ifade eden malî faaliyet veya malî hâdiseler, birer içtimaî hâdiseler olarak, bünyeleri itibariyle iktisadî, içtimaî, siyasî, hukukî ilh. hâdiselerle karışık bir durum

arzederler. Meselâ vergi müessesesinin, bir malî hâdise olarak muhtelif veçhelerini görmek kabildir: bir def'a vergi alınması, hususî iktisat sektöründen bir kısım iktisadî kıymetlerin âmme sektörüne geçmesi demektir. Bunun neticesi olarak istihsal maliyeti artacak, dolayısıyla müstehlikin sarfiyat imkânları azalmış olacaktır. Böylece vergi hâdisesi, iktisadî bünyede yapacağı müteselsil tesirlerle, iktisadî bir karakter almış olacaktır.

Diğer taraftan bir verginin konulması, devletin hâkimiyet kuvvetinin kullanılması, yani siyasî bir faaliyetin meydana gelmesi demektir. Böylece verginin siyasî ayrı bir veçhesi doğacaktır.

Şu veya bu çeşit vergilerin kabulü ise, aksettikleri cemiyet sınıflarında, himaye veya tazyik gayelerine göre, içtimâî bir tesir icra edecektir.

Nihayet vergi, devletle fertler arasında bir alacak - borç münasebeti, yani hukukî bir münasebet tevliit edeceğinden, hukukî bir netice meydana gelecektir.

Bu misali, vergiler kadar masraflara ve çeşitli malî hâdiselere tatbik etmek kabildir. O kadar ki, bütün malî hâdiselerin az çok iktisadî, siyasî, içtimâî veya hukukî cepheleri olduğu meydana çıkar. Bunun neticesi olarak bir malî hâdisenin tam mânasıyla izahı için, onun bütün bu veçhelerinin gözönünde bulundurulması lâzımgelir.

3 — Malî hâdiselerin böyle karışık ve çok cepheli olması, onların muhtelif tarihî devirlerde başka başka zaviyelerden tetkik ve izahına yol açmıştır. Her devir, zamanındaki hâdise ve problemleri, şüphesiz o devrin bilgi ve felsefî müktesebatıyla izaha kalkışır. Nitekim klâsik iktisat teorilerinin hâkim olduğu 19 uncu asırda, malî hâdiselerin hususî iktisat hâdiseleri gibi mübadele, karşılıklı hizmet ve edâ veya sigorta primi ile izah edilmek istenmesi, buna iyi bir misal teşkil eder. Malî hâdiselerin iktisatla izah edilmek istenmesinin bir sebebi de, iktisat ilminin maliye ilmine nazaran daha erken gelişmiş olmasıdır. Dolayısıyla malî hâdiseler ferdî iktisat bakımından ele alınmış ve istihsal, mübadele, inkisam ve istihlâk noktalarından tahlil edilmiştir¹.

4 — Zamanımızda artık malî hâdiseler tek bir görüş açısından değil, yukarıda işaret edildiği üzere, mahiyetlerine göre iktisadî,

[1] M. Orhan Dikmen: Maliye Dersleri, İst. 1958, s. 1 ve dev., 66 ve dev.

siyasî, içtimaî ve hukukî zaviyelerden incelenmektedir. Bu hal, maliye ilminin bir kaç kısma ayrılmasını mucip olmuştur. Gerçekten, malî hâdiselerin iktisat bakımından tetkiki Malî İktisat (Economie Financière), siyasî bakımdan tetkiki Malî Siyaset (Politique Financière veya Politique Fiscale) ve hukuk bakımından tetkiki Maliye Hukuku veya Vergi Hukuku (Droit Financier veya Droit Fiscal) branşlarını meydana getirmiştir.

5 — Bu mânada Maliye Hukuku devletin bir idarî faaliyeti olarak, varidatın tarh ve tahsili, masrafların ödenmesi, âmme emlâkinin idaresi şeklinde vâki faaliyetlerinin tetkikini ifade eder. Nitekim İtalyan Profesörlerinden G. Masci maliye hukukunu «Gerek varidatın tahsil ve masrafların ödenmesine, gerekse siyasî teşekküllerin patrimonularının idaresine müteallik malî faaliyetten doğan münasebetleri tanzim eden hukukî kaidelerin hey'eti umumiyesi» olarak tarif etmektedir².

Diğer bir İtalyan müellifi, A. D. Giannini ise «Maliye Hukuku, âmme müesseselerinin hayatiyeti için lüzumlu iktisadî vasıtaların toplanması, idaresi ve sarfını tanzim eden kaidelerin mecmuudur» diyor³.

6 — Maliye hukukuna mukabil Vergi hukuku malî faaliyetlerden yalnız vergilere taallûk eden kaide ve nizamları tetkik eder. Âmme masrafları veya âmme emlâkinin idaresi vergi hukukunun dışında kalır. Ancak Vergi hukuku, vergiden doğan hukukî münasebetleri incelerken gerek devlet gerekse mükelleflerin kanundan mütevellit hak ve salâhiyetlerini gözönünde bulundurur.

E. Blumenstein'in verdiği tarife göre «Vergi hukuku, vergi münasebetinden doğan hak ve vecibelerle, bunların tayin ve tesbit hukukan himaye ve tahakkukunu tanzim eden kaidelerin mecmuudur»⁴. L. Trotabas ise «Vergi hukuku, vergi haklarını ve bu haklarla bağlı icra selâhiyetlerini kaidelere bağlayan bir âmme hukuku dalıdır» demektedir⁵.

Hülâsa Maliye ilmi muayyen hâdiseleri tanzim eden iktisadî kanunları tetkik ettiği halde Vergi hukuku, hukukî kanunları ince-

[2] G. Masci: Corso di Scienza delle Finanze, Roma 1938, s. 35.

[3] A. D. Giannini: Istituzioni di Diritto Tributario; Milano 1951, s. 2.

[4] E. Blumenstein: Sistema di Diritto delle Imposte; Milano 1954, s. 10.

[5] L. Trotabas: Précis de Science et Législation financières, Paris 1944, s. 257.

leyen bir hukuk koludur. Bu hukuk kolu vergilerle bir hukukî müessesese olarak meşgul olur. Vergilerin hukukî nizamdaki durumlarını araştırır. Dolayısıyla bütün bu hukukî tezahürler Vergi hukukunun mevzuunu teşkil eder.

7 — Vergi hukukunun muhtariyetine geçmeden önce, Vergi hukuku terimi üzerinde bir nebze durmakta fayda vardır.

Vergi hukuku terimi muhteva itibariyle muhtelif memleketlere göre değişmektedir. Fransa'da bu hususta Maliye hukuku ve Vergi hukuku terimleri kullanılmakta ise de, daha ziyade Malî mevzuat (Législation financière) tâbiri yerleşmiş bulunmaktadır. Muhteva itibariyle bu terimle malî kanunlar kastedilmektedir. Vergi hukukunun nazarı esaslarına nadiren yer verilmektedir. İtalya'da Maliye hukuku (Diritto finanziario) ve Vergi hukuku (Diritto tributario) terimleri caridir. Ancak Vergi hukuku denilince yalnız dar mânadaki vergiler değil harç, resim ve şerifiye gibi sair gelirler de bu hukuk kolunun muhtevasında inceleniyor. Almanya'da sırf vergilere inhisar etmek üzere Vergi hukuku (Steuerrecht) terimi kullanılmaktadır. Bu memleket, vergi hukuku sahasında nazarı ve ilmi etüdler bakımından en ileri memleketlerden biridir.

Memleketimize gelince, bizde de gerek maliye hukuku gerekse vergi hukuku terimi kullanılmaktadır. Fakat bunlar arasında çok defa muhteva farkı gözetilmemektedir. Aslında vergi hukuku terimi İtalya'daki mânada vergilerden başka harç, resim ve şerifiyelere inhisar etmek icabeder. Ve sadece mevzuatın tetkiki değil, bu hukuk kolunun nazarı ve ilmi veçhelerini de gözönünde bulundurmak lâzımdır. Bu bakımdan vergi hukukunun kaynakları, vergi kanunlarının tefsiri, zaman ve yer bakımından tatbiki, vergi borcunda teselsül, vergi borcunun nakli, vergi hukukunda ehliyet ilh., gibi nazarı bahislerin de işlenmesi, bize göre, şarttır. Tatbikat mevcudu gösterir; ilim, olması lâzımgelene ışık tutar. Bu itibarla vergi hukukunun bir şerh şeklinde olmaktan ziyade, ilmi esasları inceleyen bir hukuk kolu olması icabeder.

Memleketimizde vergi hukukunun nazarı temellerine hâlen pek yer verilmemektedir. Yapılan şey daha ziyade Devlet Şûrası veya Temyiz Komisyonu kararlarının tahlilleridir. Şüphesiz bunu takdirle karşılamaktayız. İ. Hakkı Ülkmen, Esat Tekeli gibi eski maliyecilerimizin tatminkâr karar tahlillerini zevkle takip etmekteyiz. Şahsen benim de Kazaf İctihatlar dergisinde bazı tahlillerim vardır.

Fakat kanaatime göre bütün bunlar duvarcı ustasına verilen taş ve malzemededen ibarettir. Gönül ister ki bu malzemededen bir bina kurlsun ve memleketimiz hukuk sistemi içinde vergi hukukunun ayrı bir yapısı meydana çıksın.

Bu mânada, kendime bir iftihar payı çıkarmak maksadiyle olmasa dahi, «Vergi Hukuku Prensipleri» kitabımı bir misal olarak göstermek isterim. Bu, bir başlangıç kitabı olmaktan ileri gidemmiştir. Temenni ve emelim onu geliştirmektir. Fakat tek elden ses çıkmaz; ayrı ve muhtar bir vergi hukukunun memleketimizde de teşekkülü için, daha geniş kadrolar halinde çalışmak icabeder.

Maalesef, hâlen ilgili fakülte ve yüksek okullarda okutulan maliye derslerinde ayrı ve nazarı vergi hukukuna pek yer verilmiş değildir. İstanbul Hukuk Fakültesinde, bir kısım vergi kanununa inhisar etmek üzere, tatbiki mahiyette vergi hukukuna yer verilmektedir. İktisat Fakültesinde okutulmakta olan Vergi Hukuku dersi, kifayetsiz olmakla beraber, nazariyat ve tatbikatın birlikte yürütüldüğü bir derstir. Ankara Hukuk Fakültesinde de vergi hukukuna kısmen yer verilmektedir. Siyasal Bilgiler Fakültesinde ayrı bir vergi hukuku dersi vardır. Tarafımdan okutulan bu derste, vergi hukukunun nazarı temellerine imkân nisbetinde yer vermekteyim. Bu ders, aynı Fakülte son sınıfında okutulan Türk Vergi Mevzuatına yardımcı ve başlangıç vazifesi görmektedir. Zannediyorum ki didaktik bakımdan en isabetli yol, bu son Fakülte'deki yoldur.

II. Vergi Hukukunun Muhtariyeti :

8 — Bir ilim kolunun muhtariyeti demek, o ilim kolunun kendisine mahsus hâdise ve müesseselerle kaidelerinin bulunması demektir. Acaba Vergi hukukunun bu tarife giren hâdise ve müesseseleri var mıdır? Münakaşalar çok uzun ve şiddetlidir. Bir kısım müellifler, muhtariyeti vergi ihtilâflarının, ayrı bir temel üzerinden halli için şart telâkki etmekte; diğer bazıları, muhtariyetin hatalar tevhit edebileceği noktasından, bunu istememektedirler.

Bu iddia ve görüşlere geçmeden önce Vergi hukukunu, kendisine mahsus hâdise ve müesseseler noktasından, ele almak icabeder. Vergi hukukunun hâdise ve müesseseleri esas itibarıyla, hususî hukukun hâdise ve müesseseleridir; mülkiyet, hukukî muamele, alım-satım=patrimuan ilh. hep vergi hukukunda aynen kullanılan mües-

seselerdir. Fakat vergi hukuku bunları kendi temel kaideleri çerçevesinde çok defa farklı neticelerle benimsemektedir. Meselâ hususî hukuktaki mânasında henüz mâlik sıfatını iktisap etmeyen bir kimse, vergi hukukunda mâlikmiş gibi vergi mükellefi olabilmektedir. Bunun gibi ikametgâh, ehliyet, aile reisliği vergi hukukunda hususî hukuktakinden farklı şekillerde nazara alınabilmektedir. O şekilde ki vergi hukuku bir kısım mefhumları âdeta kendine mahsus kaideler halinde temessül etmiş bulunmaktadır. Bu hal vergiler dolayısıyla hasıl olan ihtilâfların her zaman medenî hukuk kaideleriyle halledilmemesine yol açtığından, vergi hukukunun ayrı bir hâdise ve müesseselere malik olduğu neticesine varılmaktadır. Bundan başka Ticaret hukukuna girmeyen bazı faaliyetlerin neticeleri, ticarî kazanç telâkki edilerek vergilendirilmektedir. Sermayelerde vâki olan kıymet artışları da gelir mefhumuna ithal edilip vergi mevzuuna alınmaktadır. Hülâsa vergi hukukunun kullandığı ayrı bir lûgatçe mevcuttur. Kaldı ki vergi kaidelerinin mevzu, gaye ve sâhalarıyla diğer hukuk kollarınıninkiler aynı değildir ve bundan farklı neticelerin meydana geldiği bir vakiadır. Hususî hukuka aykırı düşen bir çok vergi içtihat kararlarının mevcudiyeti de bu vakıayı teyit etmektedir. O halde vergi hukukunun, diğer hukuk kollarında izahını bulamadığımız bir kısım hâdise ve müesseseleri vardır. Acaba bunlar vergi hukukunun muhtariyetini meşru göstermeğe kifayet eder mi? Muhtariyet leh ve aleyhindeki görüşler bizi bu hususta daha fazla aydınlatacaktır.

9 — Muhtariyet aleyhindeki görüşler :

A — Hususî hukukçuların görüşleri —Fransa'da bir kısım hususî hukukçulara ve bu arada F. Géný'e göre, hususî hukuk, vergi hukukunun esaslarını ihtiva etmektedir. Zira vergi hukukunun istinat ettiği mefhumlar (hukukî muamele, mülkiyet, alım - satım, ilh.) esasen hususî hukuk mefhumlarıdır. Bu bakımdan vergi hukukunun mutlak mânada ve kapalı bir dünya olarak nazara alınması doğru değildir. Géný diyor ki: «Vergi hukukunun muhtariyeti gibi cazip formüllerden kaçınılmalıdır; zira bunlar, gelişme imkânlarını sağlayabilirlerse de, hudutları iyice tayin edilmeyince, realiteyi bozabilirler».

Bununla beraber bu ünlü yazar, vergi hukukuna, muhtariyet olmasa bile, bir hususiyet (particularisme) tanımaktadır. Zira vergi hukuku, devletin malî vasıtaları elde etmek bakımından göster-

diği ve diğer faaliyetlerinden farklı olarak yaptığı hususî bir faaliyeti mevzu olarak almıştır. Devletin malî faaliyeti, idarî faaliyetlerinden de şümul bakımından farklı olduğu için, vergi hukukuna bir hususiyet tanımak icabeder. Yazar bu hususiyetin hududunu şu şekilde belirtmektedir: «Kanaatimize göre, vergi kanunlarının metin veya ruh anlamında bir aykırılık veya değişikliğe dair atıf bulunmadıkça, vergi hukuku; hususî hukuk veya âmme hukukuna tâbi olmaksızın, onların kaidelerine hürmet etmek ve bu kaideleri sadıkane tatbik etmek mecburiyetindedir»⁶.

Hülâsa hususî hukukçuların ana fikirleri, vergi hukukunun bazı hâdise ve müesseseleriyle bir kısım hususî kaideleri olduğu, fakat ayrı bir hukuk kolunu teşkil edemeyeceği ve dolayısıyla kendi hususiyetleri dışında daima hususî hukuk veya âmme hukuku çerçevesinde nazara alınması lâzımgeldiği merkezinde toplanmaktadır.

B — Âmme hukukçularının görüşleri — Bir kısım âmme hukukçuları da vergi hukukunun muhtariyetine itiraz etmektedirler. Bunlara göre, hususiyle maliye hukuku gayri mütecanis müesseseleri nefsinde toplamıştır. Bu müesseselerden her biri başka bir hukuk kolunun mevzuuna girdiğinden, ayrı bir maliye hukuku bahis konusu olamaz. Aslında âmme masrafları, vergiler, âmme emlâkinin idaresi doğrudan devletin idarî faaliyetleri arasındadır. Dolayısıyla vergi hukuku da, bünyesi itibariyle İdare hukukuna dahildir. Fakat pratik ve didaktik faydaları dolayısıyledir ki vergi hukukunu ayrı bir kol olarak ele almak kabil olabilir. Böylece vergi hukukunun muhtariyetini, kendi müessese ve kaideleri bulunan bir hukuk kolu mânasında değil, Ziraat hukuku, Sanayi hukuku gibi tâli ve bağlı bir hukuk kolu şeklinde nazara almak icabeder.

10 — *Muhtariyet lehindeki düşünceler :*

Hususî hukuk kaidelerinin vergi hukukunda mutlak mânada tatbik sahası bulmadığı, müesseselerin bu son hukuk kolu tarafından çok defa benimsendiği ve kendine mahsus bir hal aldığı beyan edilerek vergi hukukunun muhtariyeti müdafaa edilmektedir. Bazı hallerde vergi kanunlarında görülen boşlukların, yine vergi hukuku kaidelerine ve hususiyle ekonomik muhtevaya göre doldurulmak-

[6] Le particularisme du droit fiscal; Revue terim. de droit civil, t. 30, 1931, s. 811.

ta olması da bu fikri takviye etmektedir. O şekilde ki, vergi kanunlarının ekonomik ve hukukî bünyesine göre, çok defa, diğer hukukî kaide ve müesseselere aykırı, fakat vergi hukukuna uygun neticelere vâsıl olunmaktadır. Bu itibarla vergi kanunlarının tefsirinde vergi hukukunu yalnız kendi kaideleri bağlamaktadır.

Hususî hukuka nazaran tekemmül etmemiş olsa dahi, bazı hallerde vergi hukukuna göre vergi borcunun doğmuş olacağı kabul edilmektedir. Meselâ hususî hukuka nazaran tescille tekemmül eden bir gayrimenkul intikalinin, böyle bir tescil olmaksızın da vergi hukukunda muteber sayılabilmesi mümkündür; tescili yapılmamış bir gayrimenkulün veraset vergisi gibi. Vergiyi doğuran hâdisenin mülkiyet olduğu bina vergisinde, mâlik yerine binanın mutasarrıfı veya müntefiinin de mükellef sayılması, ayrı bir misal olarak zikredilebilir. En az geçim indirimi bakımından hususî hukuka aykırı olarak, karının aile reisi veya üvey evlâdın öz evlât gibi nazara alındığı haller memleketimiz vergi içtihatlarında sık sık görülmektedir. Mürisin vergi borcundan mirasçılarının, hususî hukuk borçlarına aykırı olarak, müteselsilen borçlu olmadıkları vakıası da ayrı bir misal teşkil eder. Fakat medenî haklardan istifade ehliyeti veya kanunî temsil müesseselerinin vergi hukukunda ayrı kaidelere bağlandığı görülmez. Hülâsa, vergi hukukunun kendi kaide ve prensipleri dahilinde, hususî hukuktan çok defa ayrılmakta olması, vergi hukukunun ayrı bir hukuk kolu olarak nazara alınmasını meşrû göstermektedir. Bu hal ne hukuk bütününe yıkar ve ne de diğer hukuk kollarını zayıflatır.

Âmme hukukçularının müesseselerinin gayri mütecanis olduğu iddiasıyla kabul etmek istemedikleri muhtariyet fikrinin, vergi hukuku müesseselerinin tamamen mütecanis olması dolayısıyla bertaraf edilmektedir. Vergi hukukunun, İdare hukuku çerçevesinde nazara alınması gerektiği düşüncesi de, vergi hukukunun muhtariyetine pek tesir etmez.

Netice :

Mevzu ve muhtariyetini, çok kısa olarak, belirtmeğe çalıştığımız vergi hukuku, memleketimizde hususiyle 1950 vergi reformundan sonra, büyük bir ehemmiyet kazanmıştır. Devlet Şûrası veya Temyiz Komisyonunun bir çok kararları geniş tahlil ve tenkit mevzuu olmaktadır. Bu tahlil ve tenkitler karşısında Gelir ve Kurumlar

vergilerinde nasıl ince ve karışık meselelerin mevcut olduğu, Vergi Usul Kanunumuzun niçin bazı aksaklık ve boşluklar arzettiği görülmektedir. Böylece esas itibariyle tatbikat noktasından, memleketimiz vergi hukukunun zenginleşmekte olduğunu memnuniyetle müşahede etmekteyiz. Fakat bütün bunlar, toplu ve müstakar bir nazarı sistem altında yapılmaktan ziyade münferit ve muayyen hâdise ve meselelere taallük etmektedir. Yukarıda işaret ettiğimiz gibi, hâlen duvarcı ustasına taş ve harç taşımakla meşgulüz. Gönül ister ki bu malzeme, bir plân dahilinde bina haline getirilsin. Bu binanın temeli ise vergi hukukunun muhtariyeti altında sağlam ve bir bütün halinde, nazarı görüşlerle de kuvvetlendirilmek icabeder. Şüphesiz bu, vergi kanunlarını tatbik edenler kadar, bu hususta karar verenler için de bir ışık olabilir. Bize göre vergi hukukumuzun muhtar bir kol halinde nazarı esaslarının işlenmesi, gerek vergi alacaklısı gerekse mükellefler için hak ve vazifelerin tecellisine yaradım edecektir.
