

## VERGİ HUKUKUNDA TANIKLIKLARIMIZ: “DÜN AZDIK - BUGÜN VARIZ - YARIN ARTACAĞIZ”

Prof. Dr. Billur Yaltı\*

### Giriş

Bugün bu toplantıda sanırım bir ilkler silsilesi yaşandı. Birinci ilk: Bildiğim kadarıyla ilk kez sadece vergi hukukçuları bir araya gelip kapalı bir toplantı gerçekleştirdi. İkinci ilk: Mikrofon sadece vergi hukukunun genç akademisyenlerine bırakıldı. Genç meslektaşlarımız yazdıkları veya yazmakta oldukları doktora veya yüksek lisans tezlerinden süzdükleri konuları dillendirdiler, kulağımızın pasını sildiler. Bugünkü tablo, vergi hukukunun ikinci kuşağı olarak bizlerin asistanlık döneminin bir ilkinin anımsattı: Asistan olarak katıldığımız ilk Maliye Sempozyumu'nda gözlemlerimiz, camianın kıyısında bir yerde, az sayıda *hukukçu*<sup>1</sup> vergi hukukçusu hoca ve asistanla yolculuğa başladığımızdı. O günün anımsanan fotoğrafı ile bugün görülen fotoğraf arasındaki farklılıklar, konuşmamın belirgin cümlesini ortaya koyuyor: “Dün azdık - Bugün varız - Yarın artacağız”.

### 1. Dün: Köklerimiz/Temellerimiz: Vergi Hukukunun Kurucuları

Tarihsel süreçte vergi hukukuna katkısı olan bir dizi eski ve önemli isim elbette vardır; fakat vergi hukukunun kurucuları derken, bu alanın hukuk fakültelerinde maliye dersinden bağımsızlaşması ve ayrışması sürecini işaret

---

\* Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Öğretim Üyesi.

<sup>1</sup> Bu kavramı hukuk fakültelerinde görev yapan veya diğer fakültelerde görev yapmakla birlikte hukukçu olan vergi hukuku öğretim üyelerini nitelendiren bir sıfat olarak kullanıyorum.

ederek değerlendirme yaptığımı vurgulamam gerekir. Sürece bakıldığında, iki ayrışma yaşanmıştır: Birincisi, vergi hukuku dersinin maliye dersinden ayrışması ki bu 60'lı yıllara tekabül eder, ikincisi vergi hukuku anabilim dalının maliye anabilim dalından ayrışması ki bu da 80'li yıllarda gerçekleşir<sup>2</sup>. Kurucular, söz konusu bağımsızlaşma sonrasında alanın temellerini atan, vergi hukukunun yapıtaşlarını, temel teorilerini, kavramsal düzlemini kurgulayan akademik figürlerdir: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde Prof. Mualla Öncel, Prof. Nami Çağan, Prof. Ahmet Kumrulu ile daha sonra İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde Prof. Selim Kaneti sonraki kuşakların geçeceği kapıları kuran isimlerdir. Marmara Üniversitesi İİBF'nde Prof. Salih Şanver ile Prof. Adnan Tezel'in de hukukçu kimlikleri ile bu alana katkısı yadsınamaz.

Vergi hukuku doktrininin kurucu babaları, metodolojik ve içerik olarak alanın temel kavram ve kurumlarını yeniden üretmişlerdir: Alman ekolüne dayanan, hukukun diğer alanları ile bağlantılı çekirdek konuların kavramsal içeriğini yeniden şekillendiren, bu anlamda vergisel kavramların hukuksallaştırılmasını esas alan bu isimlere, sonraki kuşaklar çok şey borçludur. Vergi hukukunun sonraki bilimsel çalışmaları, görüş farklılıkları ve ekol değişiklikleri içerse bile, bu isimlerin *bilimsel içtihatlarına* uğranmaksızın yapılmamıştır ve yapılamaz.

Fakat vergi hukuku doktrininin dününe ilişkin bu yapısal değerlendirme, söz konusu isimlerin dışındaki daha önceki (ve aynı zamanda sonraki) akademisyenlerin fikir, düşünce ve çalışmalarını reddetmek şeklinde algılanmamalıdır. Burada vurgulanan, vergi hukukunun maliyeden bağımsızlaşmasının, *hukukçu* vergi hukukçularının *bilimsel içtihatlarının* hukuki kavrayış ve yorum, hukuki analiz ve sentez temelinde inşa edilmesi ve dolayısıyla daha öncekilerden farklılaşmasının başlangıç süreçleridir. Bağımsızlaşma, farklı bir düzlemde ve olması gerektiği şekliyle, alanı var etme anlamındadır. Yine de, vergi hukuku alanında kadim hukukçu olan - hukukçu olmayan tartışması göz önüne alındığında, kurucu babaların işlerinin ne kadar zor olmuş olabileceğini sanırım vurgulamak gerekir.

---

<sup>2</sup> ÖNCEL, Mualla, "Hukuk Fakültesinde Maliye Öğretimi", Hukuk Öğretimi Sempozyumu, ed. Adnan Güriz, AÜHF Yay. No. 497, Ankara, 1993, s.76.

Söz konusu tartışmanın sebebi, vergi hukukunun ders olarak maliyenin içinden türemesine ve ayrışmasına bağlanabilir. Yine de söz konusu ayrım bağlamında, bir dışlama veya çatışma olmamasına karşın yürüyen bu tartışma özünde anlaşılabilir değildir. Çünkü hukukçu olmak ve olmamak eşyanın doğası gereği ve içerik olarak farklı anlam yüklenen kavramlardır. Diğer hukuk dallarındaki buna benzer tartışmalar (örneğin idare hukukunda hukukçu-siyasal bilimci tartışması veya anayasa hukukunda hukukçu-siyasal bilimci tartışması gibi), vergi hukukunda olduğu düzeyde değildir. Diğer yandan, hukuk dalları arasındaki geçişken bölgelerde kayma-sızmadan kaynaklanan (örneğin, anayasa hukukçuları-idare hukukçuları veya anayasa hukukçuları- genel kamu hukukçuları veya roma hukukçuları-medeni hukukçular gibi) tartışmalar ise farklı bir zemindir. O nedenle, acaba - kendisini de ihmal etmeksizin ve alana katkısını da vurgulayarak- Prof. Sadık Kırbaş'ın değindiği vergi mevzuatçısı - vergi hukukçusu kavramlarını yeniden tartışmak gerekir mi sorusu sorulmalıdır. Devam etmekte olan bu tartışmanın, ülkemizdeki "hukuk" ve "hukuk devleti" algısı ve uygulamasının olduğu yerle ilgisinin olabileceği de vurgulanmalıdır.

## **2. Dünden Bugüne: Gövdemiz: Vergi Hukukunun Yapıcı/Geliştiricileri**

1980'li yılların ikinci yarısı hukuk fakültelerinde az sayıdaki vergi hukuku asistanının göreve başladığı yıllardır. Burada, -benim de dâhil olduğum- ikinci kuşak vergi hukukçularını kastediyorum. Bu süreç, vergi hukukunda bir dizi temel kavram ve ilkenin derinleştirilmesi, boşlukların doldurulması, bir dizi alt alanın kavramsal açıdan genişletilmesi ve kurgulanması, bazı alanların yenilenmesi ve güncelleştirilmesini, bazen de yeniden tasarlanmasını içeren bir var olma ve var etme süreci olmuştur.

Bu noktada, lisans yıllarımda yaptığım seminer çalışması için danışmanım olan ceza hukukçusu Prof. Öztekin Tosun'un şu cümlesini paylaşmak isterim: "Bilim bir duvarın inşa edilmesine benzer, her gelen bir tuğla yerleştirir, bu inşaat hiç bitmez". Doğruluğu kuşkusuz olan bu cümle, bizim deneyimimizi de tanımlayan bir cümledir. İkinci kuşak vergi hukukçularına çok iş düşmüştür; birçok meslektaşım öğrendiklerini

uygulamak, geliştirmek, yenilemek ve boşlukları doldurmak yoluyla vergi hukuku bilim duvarının inşasına katılmıştır. Bu süreçte, vergi hukukunun el değmemiş birçok konusunun ele alındığını ve kurgulandığını, her meslektaşımın kendine has üslup geliştirdiğini, yargısal içtihadı dayalı çalışmaların yaygınlaştığını gözlemlemek mümkündür. Bu alanda artık saf bir Alman ekolünden bahsetmek de mümkün değildir. Geldiğimiz noktada, alan geliştirici/yapıcı bir dizi eserin varlığı tespit edilebilir. Fakat hala doldurulması ve kurgulanması gereken çok sayıda konu mevcuttur, bu da herhalde vergi hukuku alanının aslında bir vergi fakültesi/akademisi kurabilecek kadar yaygın ve boyutlu olmasındandır.

Hiçbir meslekdaşım için kolay olmadığımı düşündüğüm bu **kurma-zenginleştirme-arttırma** sürecinde, kim kimden destek görmüştür, kim kimle dayanışmıştır soruları herkesin kendisi tarafından cevaplanacak sorulardır. Ama ben ortak yolculuğumuzda beraber çalışmayı bir şans olarak değerlendirdiğim kürsü dostum Prof. Nihal Saban'ın ismini ifade etmeden ve aramızdaki dayanışmanın önemine değinmeden geçemem.

### **3. Bugünden Yarına: Dallarımız: Vergi Hukukunun Arttırıcıları**

Bugüne geldiğimizde, görüyoruz ki hem sayısal olarak hem niteliksel olarak dallanmış, budaklanmış; varız. Bu toplantı vesilesiyle yine görüyoruz ki, üçüncü ve dördüncü kuşak vergi hukukçuları vergi hukukunun geleceğı ile ilgili sorumlulukları üstlenmiş durumdadır.

Bu noktada, genç meslektaşlarımıza bir iki not düşmek doğru olur. Vergi hukukunun inşası devam eden bir süreçtir; beklentimiz hepsinin kendi özgün üsluplarını geliştirmeleri ve kendileri olmalarıdır. Bazen asistanlardan duyduğumuz, “hocam onu da yazmışsınız, bize yazacak bir şey bırakmamışsınız” cümlesinin ne kadar yanlış olduğı da ayrıca vurgulanmalıdır. Vergi hukuku alanında hala keşfedilmeyi ve kurgulanmayı bekleyen bir dizi kavram ve kurum mevcuttur. Ayrıca, bilim alanında hiçbir konu tükenmez; her görüş aşılabilir, yenilenebilir; aksi halde bilim olmaz. Bilim alanında hiçbir görüşün eleştirilemez, aksi iddia edilemez olduğı söylenemez. Hatta bir dizi konunun sorgulanması, farklılaştırılması ve

arttırılması zorunludur. Oysa sadece yinelemek azaltıcıdır. Hala genç ve boş bir hukuk alanı olarak ifade edilen bu alanın ise yinelemelere/tekrarlara hiç ihtiyacı yoktur. Bu alanda yerleştirilecek daha pek çok yeni "tuğla" vardır. Bu alanın kurumlarının kurgulanmasında, yazılanlarla yargısal içtihatların zenginleştirilmesinde, vergi hukukçularının ayrıcalığı ve farklılığı teknik hukukçu kimliklerinden gelir. Elbette, disiplin içi ve/veya arası çeşitli meslektaşlarla bir dizi paylaşım ve ortak çalışma mümkündür; hatta yapılmalıdır, ancak bu, sırf disiplin içi ve hukukçu tabanlı toplantıların da yapılabileceği, zaman zaman iç tartışma ortamlarının yaratılabileceği ihtimalini dışlayamaz. O nedenle, bu türden vergi hukuku toplantılarının gelenekselleşmesi ümit edilir.

### **Son Söz**

Kimse alınmasın, gücenmesin, darılmasın, "biz inşaat halindeyiz, çevreye verdiğimiz rahatsızlıktan dolayı özür dileriz".