



TÜRKİYE BAROLAR BİRLİĞİ

VERĐİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

20 Nisan 2019
ANKARA

Türkiye Barolar Birliği Yayınları : 388

Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar

ISBN: 978-605-7848-30-7

Yayıncı Sertifika No: 15566

© Türkiye Barolar Birliği
Eylül 2020, Ankara

Türkiye Barolar Birliği
Oğuzlar Mah. Barış Manço Cad.
Av. Özdemir Özok Sokağı No: 8
06520 Balgat - ANKARA

Tel: (312) 292 59 00 (pbx)

Faks: 312 286 55 65

www.barobirlik.org.tr

yayin@barobirlik.org.tr

Baskı

Şen Matbaa

Özveren Sokağı 25/B

Demirtepe-Ankara

(0312. 229 64 54 - 230 54 50)

Sertifika No: 47964

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

20 Nisan 2019
ANKARA

İÇİNDEKİLER

AÇIŞ KONUŞMALARI

Av. Gültekin UZUNALIOĞLU <i>Türkiye Barolar Birliği Yönetim Kurulu Üyesi - Vergi Hukuku Komisyonu Koordinatörü</i>	9
Av. Prof. Dr. Metin FEYZİOĞLU <i>Türkiye Barolar Birliği Başkanı</i>	11

I. OTURUM

VERGİ İLKELERİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Dr. Masum TÜRKER <i>Devlet Eski Bakanı, TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi</i>	15
---	----

VERGİDE ÖZGÜRLÜK İLKESİ

Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR <i>Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi</i>	20
---	----

VERGİDE ADALET İLKESİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Öğr. Üyesi İsmail ENGİN <i>Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü</i>	27
--	----

VERGİLEMEDE BASİTLİK VE AÇIKLIK İLKESİ: TÜRK VERGİ MEVZUATI EKSENİNDE BİR DEĞERLENDİRME

Doç. Dr. Cem Barlas ASLAN <i>Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi</i>	34
--	----

II. OTURUM

YARGI KARARLARI İŞİĞİNDA GÜNCEL VERGİ SORUNLARI

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU <i>Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi</i>	47
---	----

YARGI KARARLARINDA YORUMUN ZORLANAN SINIRLARI

Av. Prof. Dr. Mustafa AKKAYA <i>Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi</i>	49
--	----

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE YARGI YAKLAŞIMLARI

Av. Dr. Bumin DOĞRUSÖZ <i>Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Mali Hukuk Öğretim Üyesi</i>	59
---	----

YARGITAY KARARLARI IŞIĞINDA KAÇAKÇILIK SUÇU

Av. Zuhâl KIZILOĞ

Ankara Barosu 66

III. OTURUM

VERGİ YARGILAMASINDA GÜNCEL SORUNLAR

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi 81

ANAYASA DEĞİŞİKLİKLERİ SONRASI YÜRÜTMENİN VERGİLENDİRME YETKİSİ

Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU

Hacettepe Üni. Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi 82

VERGİ DAVALARINDA FAİZ SORUNU

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi 90

VERGİ YARGILAMA HUKUKU PERSPEKTİFİNDEN VERGİ USUL KANUNU İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU İLİŞKİLERİ

Dr. İbrahim BAYAR

TOBB ETÜ Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi 99

IV. OTURUM

AVUKATLARIN MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ / VERGİLENDİRİLMELERİNDE GÜNCEL SORUNLAR

Nuri DEĞER

Emekli Gümrük Müsteşar Yardımcısı, Yeminli Mali Müşavir 109

SERBEST MESLEK ERBABI OLARAK AVUKATLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE SORUNLAR

Nur EKESAN

Yeminli Mali Müşavir 110

AVUKATLARIN SOSYAL GÜVENLİK SORUNLARI

Ekrem SARISU

Sosyal Güvenlik Uzmanı 118

BİTMEYEN TARTIŞMA, KARŞI VEKALET ÜCRETİNDE KDV

Abdullah TOLU

Yeminli Mali Müşavir 123

**VERGİ HUKUKUNDA
GÜNCEL SORUNLAR**

Sunuş

SUNUCU- Değerli misafirlerimiz, Türkiye Barolar Birliği tarafından Prof. Dr. Şükrü Kızılot anısına düzenlenen Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar Sempozyumu'na hepiniz hoş geldiniz. Programa başlamadan önce sizleri Gazi Mustafa Kemal Atatürk, silah arkadaşları ve ebediyete intikal etmiş tüm aziz şehitlerimiz anısına, bir dakikalık saygı duruşuna ve ardından İstiklal Marşı'nı söylemeye davet ediyorum.

(Saygı Duruşu)

(İstiklal Marşı)

Açış konuşmalarını yapmak üzere Türkiye Barolar Birliği Yönetim Kurulu Üyesi ve Türkiye Barolar Birliği Vergi Hukuku Komisyonu Koordinatörü Sayın Av. Gültekin Uzunalioğlu'nu davet ediyorum.

Av. GÜLTEKİN UZUNALIOĞLU- Sayın Türkiye Barolar Birliği Başkanım, çok değerli hocalarım, sevgili meslektaşlarım ve sevgili konuklar; Türkiye Barolar Birliği Vergi Hukuku Komisyonumuzun vergi hukukumuzun duayeni Türk vergi uzmanı, akademisyen ve gazeteci Prof. Dr. Şükrü Kızılot anısına düzenlediği "*Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar*" konulu sempozyumumuza hoş geldiniz.

Sempozyumumuz vergi ilkeleri açısından Türk vergi sistemi, yargı kararları ışığında güncel vergi sorunları, vergi yargılamasında güncel sorunlar, avukatların mali yükümlülükleri başlıklarıyla bizlere çok önemli bilgi ve tecrübelerin aktarıldığı dört oturumdan oluşmaktadır. Vergi Hukuku Komisyonumuzun temel amacı avukatların vergilendirme alanında karşılaştıkları sorunların çözümüyle 1136 sayılı Avukatlık Kanununda madde 35'te düzenlenen avukatların tekel hakkı korunması

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

için gerekli faaliyetlerde bulunmak, hukukun üstünlüğünü sağlamak üzere vergi normlarının anayasal vergilendirme ilkelerine uygun gelişimine katkıda bulunan bilimsel, mesleki ve uygulamaya yönelik araştırma ve çalışmaları yapmaktadır. Bu bağlamda vergi hukuku alanında eğitim ve bilgiyle yetişmiş yetkin avukat meslektaşlarımızın rol almasını sağlamak ve meslektaşlarımıza yepyeni bir iş alanı açmaktır.

Vergi ve muhasebe konularıyla ilgili onlarca kitap ve binlerce makale yayınlayan Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a huzurlarınızda bir kez daha Allah'tan rahmet diliyorum, birlikte çalışmaktan çok mutlu olduğum komisyon üyemiz değerli eşleri sevgili Zuhul Kızılot hanımefendiye ve evlatlarına sabırlar ve sağlıklı yaşamlar diliyorum. Sempozyumumuzun başarılı geçmesini diler, hepinize sevgiler, saygılar sunarım.

Av. Prof. Dr. METİN FEYZİOĞLU- Çok değerli Zuhul Kızılot Hanımefendi, çok değerli Şükran Hanımefendi, Onur Bey, Bulut ve Kızılot ailesinin mensupları, hocalarım, meslektaşlarım; hepinizi saygıyla selamlıyorum.

Duygusal bir an, duygusal bir gün, öyle olsun istemiştik, öyle de oluyor. Şükrü Hoca güzel bir insan, dili geçmiş zaman kullanmıyorum, güzel bir insan... Ben babamı kaybettiğimde herkes şöyle akıllı, şöyle dolu, şöyle devlet insanı dedi. İlhan Akipek Hoca dersten çıktı, 'gel bakayım' dedi, kenara çekti, 'Yakışıklı adamdı yahu' dedi. Aklımda da o kaldı.

Güzel gözlü insan, çok güzel gözlü insan. Bir insan ancak iyiyse bu kadar güzel bakabilir. Gözün güzelliği değildir, için güzelliğidir dışa yansıyan. Hocanın gözleri hep güzel bakar. Tabii ona öyle güzel baktırana da bakmak lazım, değil mi Zuhul Hanım, değil mi Bulut, Şükran Hanım, Onur Bey, değil mi? Ona öyle güzel baktırmak için dünyasının da güzel olması lazım bir insanın. Böyle bir insanın bu ülkeye gelmesi, böyle iyi bir akademisyenin bu ülkeden geçmesi hepimizin ne büyük şansı.

Ben vergi hukukundan korkarım, Mustafa Hoca da çok iyi bilir. Bilmiyorum onun öğrencileri vergi hukukundan korku-

yor mu? Biz vergi hukukundan korkan bir nesil olarak yetiştik. Allah için çok iyi hocalarla yetiştik, bunda bir sorun yok. Ama vergi ve hukuk zaten yan yana geldiğinde korkutucu bir bileşim. Bunun neticesinde de avukat meslektaşlarımız vergi hukukuna uzak, davaların çok büyük çoğunluğu avukatlar tarafından açılmıyor, takip edilmiyor.

Buradan bir teklifim var: Zuhale Hanım, eğer arzu ederseniz, Şükrü Hocayı her zaman tanıtmak, her zaman bu ülkenin ne kadar önemli bir değeri olduğunu genç nesillere anlatabilmek adına bu toplantıları devam ettirerek kalıcı yapalım. Bunu yönetim kuruluna götüreceğim, yönetim kurulumuzun da karşı çıkacağını sanmıyorum. Toplantının adı "*Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar Sempozyumu*". Şöyle olsun, "*Prof. Dr. Şükrü Kızılot Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar Sempozyumu-1*", seneye 2, uygun görürseniz. Mutabık mıyız? Sadece Mustafa Hoca'ya bırakırsam o benim rica ettiğim her şeye evet der, ama ne zamana yetişir onu bilmem, daha kitap bekliyorum ondan çünkü. O yüzden hep birlikte bu işi yapalım Mustafa Hocam. Zuhale Hanımı da bu işin içine alalım. Stajyer avukatlar ve genç avukatlar arasında Şükrü Kızılot makale yarışması düzenleyelim, ödülünü de bu sempozyumda verelim. Ama bundan daha önemli bir şey rica ediyorum. 'Prof. Dr. Şükrü Kızılot Farazi Vergi Davası Yarışması' yapalım istiyorum. Çünkü vergi hukukunu teorik olarak öğrenmemiz yetmiyor, bunu hayata geçirmemiz lazım. Farazi dava yarışması yapıyoruz, ama vergi hukukunda yapmıyoruz. Bir genç meslektaşım, bir stajyer avukat vergide farazi duruşmayı, farazi davayı öğrendi mi bundan bir daha korkmaz. Bizim korkularımızı yaşamasın ve böylece bu alan genç avukatlara açılsın. Yani Şükrü Hocam gelecek nesillere de tüm birikimiyle ve sizlerin sayesinde muazzam bir katkıda bulunmaya devam etsin. Ben size buradan bu teklifi yapıyorum, izin verirseniz yönetim kuruluna da bunu götüreceğim. Hocamızın tüm değerlerini, birikimini, anısını yaşatmak hepimizin bundan sonra görevi olsun.

SALONDAN- Hocayı da en mutlu edecek konu budur Sayın Başkanım ... (11.18) sempozyum olacak.

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

Av. Prof. Dr. METİN FEYZİOĞLU- Sadece sempozyum değil, bakın biz bize gidiyoruz sempozyuma, gençlere vergi hukukunu açalım, gençlerin korkmamasını sağlayalım vergi hukukundan. Benim gibi sabaha karşı kabustan uyanıp, çok şükür vergi hukukundan geçtim demesin gençler. Bunun çok güzel bir alan olduğunu daha gencecik yaşlarında içlerine sindirsinler ki bu alanı artık biz hukukçular, avukatlar olabildiğince sahiplenelim istiyorum.

Bu vesileyle çok değerli büyüğüm, üstadım, ağabeyim Hocama Cenabı Allah'tan rahmet diliyorum, mekânı cennet olsun. Bulutçuğum, Allah bu acını unutturacak acı vermesin sana. Zuhâl Hanım, sizi kürsüye davet ediyorum. Buyurun lütfen.

ZUHAL KIZILOL- Sayın Barolar Birliği Başkanım, değerli üyeler, sevgili meslektaşlarım; bugün burada bu konuşmayı yapmak benim için büyük bir gurur, bir o kadar da derin bir hüznün aslında, gidenin arkasından konuşmak çok zor, hele ki eşinizse daha zor, hele böyle kıymetli bir insansa çok çok daha zor. Lakin mutluyum, bu kadar güzel bir insanla bir araya gelip anmak, ondan bahsetmek, düşüncelerinden bahsetmek, eserlerinden bahsetmek, onu benim için yaşatmak anlamına geliyor. Kalbimizde her zaman her daim yaşıyor ve yaşayacak, ama eserlerinin de yaşamasını çok isterdim. Bu tip organizasyonlarla ona vesile olacağım. Sayın Başkanımın teklifleri beni çok onore etti, çok teşekkür ederim. Hepsi onun yaşaması için, onun düşüncelerinin Türkiye'ye, Türk vergi hukukuna kattığı değerleri anımsatmak, hatırlamak için muhteşem öneriler.. Sayın Mustafa Hocamla da gereğini yapacağız. Ben buradan söz veriyorum.

**VERGİ HUKUKUNDA
GÜNCEL SORUNLAR**

Birinci Oturum

VERGİ İLKELERİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Dr. MASUM TÜRKER- Değerli arkadaşımız Şükrü Kızılot'un çok değerli aile bireyleri, Barolar Birliğinin değerli yöneticileri, değerli avukatlar, değerli yeminli mali müşavirler, mali müşavirler ve Şükrü Kızılot'un anısına gelen değerli dostları; hepinizi saygıyla, sevgiyle selamlayarak çok değerli dostum Şükrü Kızılot'un anısına düzenlenen bu sempozyumun ilk oturumunu açıyorum. Burada Şükrü Bey için söylenecek çok şey var, ben Şükrü kardeşimden 9 ay büyüğüm, ama aslında fiziki olarak aynı yaştayız. Onun doğumunu 1 Ocak koymuşlarsa, bu demek ki daha önce doğmuş, herhalde askere geç gitsin diye biraz geç yazmışlar. Yani çağ olarak aynı çağdayız ve birbirimizle arkadaşlığımız kâğıt üzerinde başlamıştır. İlk kez ben Şükrü Kızılot'u -ki biraz sonra vergi hukuku açısından önemli olan onunla ilgili bir şeyi radiç ... (17.38) etmek isteyeceğim- yazdığı ortalama "*Ortalama Kâr Haddleri*" kitabından tanıdım. Sene 1976, Türkiye'de bu kitap çıkmış ve o tarihte maliye idaresinin vergi mükelleflerine hiç yorulmadan ceza yazdığı ortalama kâr haddi konusunu açıklayan kitap. Ben de o tarihte bir ihtilaf dolayısıyla sonradan Şükrü Beyin de yakın dostu olan Kalafat Grubunun ihtilafı olduğu bir işten dolayı İstanbul'daki bir şirketin adına üçüncü hakem olarak katılmıştım ve onun için İstanbul'dan Ankara'ya gelip bir otelde yerleşmiştim. Ankara'da yalnız kalınca ne yapacağım derken bir kitapçıya uğradım, bakarken Şükrü kardeşimin "*Ortalama Kâr Haddi*" kitabını aldım ve o kitap aslında Türkiye'de belki de o zaman böyle reklam yapılmazdı, ben de Türkiye ... (18.44) genel sekreterliğinde ağız yoluyla en fazla reklamı yapılan

kitaptı, ama kitabı bir yayınevi basmamıştı. Kitap Şükrü kardeşimin kendi imkânlarıyla basılmıştı, nasıl elde edeceğimizi bilmiyorduk. Sonra yıllar geçti, bugünkü İzzet Baysal Üniversitesinin ben kurucu kadrosuna İstanbul'dan katılan öğretim görevlisiydim. İki yıl sonra artık vergi dersleri, maliye dersleri açılacak ve ilan verildi. İlan da başvuran öğretim görevlisi olarak Şükrü Kızılot, öğretim kurulunda konuşuyoruz, ben hiç tartışmadan Şükrü Hocayı hemen alın dedim. Tanımıyorum, yüzünü görmedim, ama yazdığı kitaplardan biliyorum dedim, ama seçici kurulda zannedersen Macit Hocaydı, onu görüyor, öğretim görevlisi olarak Bolu yerine Adana'ya asistan olarak alıyoruz. O gün hiç unutmam, çok büyük şey kaybettik dedi. Ben İstanbul'dan gidip gelen olduğum için diğer hocalar Ankara'dan geliyordu ve kismet olmadı, ama ikimiz de bir süre sonra Ankara akademisine geçince bugünkü Gazi Üniversitesi, o günkü adıyla Ankara Akademisinin kadrosundaydık. O merkeze taşınmış, belki de doğru bir seçim yapmış, ben de Bolu'da derse gidip geliyorum. Aradan bir süre geçti, Şükrü Hoca'nın yüksek lisans tezi "*Servet Beyannamesi*" yayınlandı. Açtım, okuyorum, servet beyannamesinde benim 1977 yılında verdiğim bir konferansın 100 sayfalık notta bütün Danıştay kararları taranmıştı ve kimsede yok, kaynak olarak vermiş. Onları nereden bulmuş diye başladım üzölmeye ve bir gün Ankara Akademisinin üniversite olduğu tarihlerde bizi topladılar. Benim artık üniversiteden ayrılmam gündeme gelmişti, çünkü full time olmamızı istiyorlardı. Karşılaşınca ilk sorum el ele sıkışıyoruz: Sen bu kitabı nereden buldun? Ben seni hep kitaplarından takip ettim, ama bunu görmedim. O da 1977 yılında verdiğimiz konferansa geldiğini söyledi. Düşünün biraz evvel maddi imkânsızlıkları anlatılan Şükrü Kızılot servet beyannamesi diye ilan vermişiz, o zaman Milliyet Gazetesi yayınladı, ilanı görmüş ve o Servet Beyannamesi Konferansını dinlemek için kalkmış gelmiş. Konferansı verenin yaşını sormamış, deneyimini sormamış, bir tek unvanım vardı. Türkiye Muhasebe Uzmanlığı Derneği genel sekreteriyim. O bölümde benim yaptığım servet beyannamesi diye bir çalışma, servet muhasebesi diye bir çalışma var, açılıp bakılırsa kaynakçada kullandığı ki-

tabı o gelip beni görmüş, bense onu kitaplarından okumuşum. Dedim ki bu haksızlık, sen beni tanımışsın, ben senin yüzünü ilk defa görüyorum. Bu dostluğumuz bazen evinde, geç kalıp da İstanbul'a dönemediğim günler evinde yatıya bırakacak kadar konuştuk. İkimizin ortak özelliği meslek dışında biz yayıncılıkla da uğraştık. Şimdi burada Şükrü Kızılot'la ilgili kimsenin bilmediği, üstüne düşmediği nedenini bilmediği bir özelliğini de ben açıklayacağım. 368 sayılı Yasa çıkıyor. Yasada bir problem yok, fakat yönetmelik yazılırken ilerde bu örgütlenme işlerine girmesinler diye üç kişiyi hedef alıp yayıncılık yasağı koyuyorlar. Yayın yapmak, gazetelerde yazı yazma yasağı getiriyorlar. O tarihlerde gazetelerde yazı yazan üç kişiydik: Şükrü Bey, Veysi Semih ve ben. Şükrü bu nedenle hiçbir zaman mali müşavirlik ruhsatını ve yeminli mali müşavirlik ruhsatını almadı. Bizler tabii bu işi de yaptığımız için ben aldım, Veysi Bey bir süre direndi, o da daha sonra aldı. Ben her karşılaşmamızda Şükrü'ye gel bu ruhsatı al, hakkın var. *"Hayır dedi, ilk gün bu yönetmeliği çıkarırken biz almayalım diye kondu, ben de onları hep kendimi okutturarak öğreteceğim bu işi"* dedi ve hakikaten de öyle yaptı.

Şükrü kardeşimin çok önemli bir özelliği var, aslında bizi de buluşturan o özelliktir. Biraz evvel anlattığım tanışma programında vergi hukukunun özgürlük yaklaşımı var, vergi hukukunda adalet yaklaşımı var, ama aslında bugün dünya demokrasisini de ilgilendiren vergi hukukunda kullanılan önemli bir kavramı hakkı korumak adına kullanan kişidir. İkimizin de biraz evvel anlattığım ortalama kâr hadleriyle, servet beyanamesiyle uğraşmamız ve bizim dostluğumuzun temeli budur. Özel konuşmalarımızda halkı devlete karşı nasıl korumalıyız? Halkı devlete karşı korumak için devletin daha fazla zorunlu olan vergi almak için kullandığı güvenlik önlemlerini deşifre etmeliyiz. Bunların çıkış yollarını söylemeliyiz ve bence belki ileriki sempozyumlarda vergi güvenliğini yalnız Vergi İdaresi adına değil, çünkü Şükrü Kızılot hariç, bir de benim bahsettiğim o notum hariç, ben sonra özel vergi güvenlik önlemlerini anlatırken hep vatandaşa nasıl korunacağını öğretiyoruz. Çünkü vergi zorunlu olarak alınan bir tasarruf, ama bu arada da

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

onu koruyan, devlet adına koruyan mükellefi, aracı olan avukatı, muhasebeci, mali müşaviri gözetmeden çok usulsüz de diyebileceğim ya da demokrasiye uymayan güvenlik önlemleri var. Âdeta terörü o düzenlemelerle oluşturmuşlar. Vergi konusunda Şükrü Kızılot'un halk tarafından çok sevilmesini ve halk tarafından okunmasının temel nedeni budur. Şükrü kardeşimin bilinmeyen iki başka özelliği var. Fazla gündeme gelmedi bugün, birisi ilk yayını benim de içinde olduğum kendisinin yönlendirdiği Çözüm Dergisini topladı. Bugün burada bulunan birçok isimlerden o Çözüm Dergisinin yazı kurulundan dolayı tanıştım. Biri tanıştırdı tanışmayanları, ama daha sonra devam eden bugün ve övünçle izlediğimiz her zaman desteklememiz gereken Yaklaşım Dergisini yaptı. Şükrü Kızılot çok güçlü bir insandı. Bizim Vergi İdaresi için çıkarttığımız bir gazetemiz vardı Hürses, ona Sayın Aydın Doğan Hürriyet'e transfer etme teklifi verdiği zaman başka bir yerde yazan hayır dedi. *"Hürses benim gazetem, ben orada yazmaya devam edeceğim"* dedi. Şimdi Şükrü Bey hastalandıktan sonra yazıları yok, ama sürekli kitaplarının reklamı sırf resmi orada olsun diye yer alır. Neden? Çünkü oradan çok kişinin de yetişmesini sağladı, hiç tanımadığımız insanları, bu iyidir diyordu, sonra bakıyor hakikaten orada yazı yazan bir güncel gazetede ya da akademik dünyada çok ileri gitmiş bir kişidir, ama bir başka yönü var, son olarak onu da anlatayım. Nokta Dergisinde yazı yazması için konuştuk, ama vergi yazmadı orada hiç, Türkiye'ye yön veren ekonomiyi yazdı. O yazıları yazarken bana kızıyorlardı bazıları, vergiciye ne diye yazdırıyorsun ekonomiyi? Hayır diyordum, aslında ekonomiyi en iyi bilenler verginin sıkıntılarıdır. O nedenle 1998 yılında İstanbul'da organize ettiği Yaklaşım Dergisi olarak vergi avantajları semineri aslında Türkiye'de belki de yüksek lisans konusu olacak -adını da söyleyeceğim- ama yapılmamış bir konudur. Ben o konuda o gün bildiri sundum. Bana bir tek bir şey istedi, orijinal bir şeyler bul dedi. Stokları değerlemede herkes LİFO, FİFO'yu bilir. Beni çok çalıştırdı, bütün gece ben ne bulmalıyım dedim ve bugün belki de vergicilerin çok işine yarayacak NİFO diye bir değerlendirme sistemi geliştirdim. Next in the first out, yani gelecekte

giren ilk çıkar. Toplantıdan sonra işte üzüldüğüm bir şey var. Ben senden para almam, herkese para veriyor katılımcılara, bana bir saat hediye etmişti. O saati de Arjantin’de kaybettim. Ben o gün geldim. Niye üzgünsün dediler, Şükrü’nün verdiği saat hani geçerken çıkartıyoruz ya her şeyi, çıkartmışım, saat orada kaldı. O gün bana sordu, sen nereden buldun next in the first out? Bu bakkalların yerine koyma maliyetidir. Bakkallar onu bana anlatırken muhasebe işi yaptığımız zaman niye sen giriş fiyatını yüksek yazıyorsun? Kardeşim, satarsam alacağım fiyatı yazıyorum diyordu. Onun adı yerine koyma maliyetidir, ben de bunu böyle orijinal olsun diye LİFO, FIFO’ya benzesin diye next in the first out diye yapmışım.

Bunları şunun için anlatıyorum: Zuhâl Hanım beni arayıp da burada olur musun dediği zaman belki de bakanlık yaptığım, TÜRMOB’da genel başkanlık yaptığım, çok yerde buldum, ama size samimiyetle söylemeliyim ki bugün benim hayatımda aldığım en büyük rütbedir burada Şükrü kardeşimin anısına düzenlenen bir sempozyumda yer almak. Değerli tabii ben Onur’u küçükken biliyordum, Şükran Hanımı da öyle, sonra Bulut doğdu. Bulut’un doğum gününde ararken de şaşırırdı. 27 Ocaktı zannedersen, derdi ki nereden biliyorsun? Ben de diyordum ki sen 1 Ocak diyorsun, kağıda yazmışlar, ama bu doğru ocak ayında doğduğu, bunu da espriyle söylüyordum. Şimdi bugünkü toplantımızda vergide özgürlük ilkesi, vergide adalet ilkesi, eşitlik ve açıklık ilkesini göreceğiz, ama güvenlik ilkesini inşallah ileride Şükrü Beyin gözüyle hem devlet adına güvenlik, hem de mükellefi koruyan açısından güvenliğe karşı alınacak önlemler diye ben bu şeyi söylerken rahmetli ... (30.56) vergi avantajları dedi ki bana: *“Bu Şükrü Hoca var ya çok akıllı adam”* Niye dedim. *“Ben yüksek lisansımı Londra’da ne konusunda yaptım, biliyor musun? Vergi planlaması. Şimdi vergi planlaması yaparsak hemen diyecekler millet vergi kaçırıyor”* dedi. Halbuki alakası yok, vergi avantajları adı altında yapmış ve sanıyorum Yaklaşım Dergisinin yayınlarının yayınladığı o *“Vergi Avantajları”* kitabı da burada çok önemli bir boşluğu dolduruyor.

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

Değerli hocalarımıza söz vermeden evvel Şükrü kardeşim için masaya konulmuş ve ben seve seve yaparım dediğim dört mesaj var Türkiye Barolar Birliği Başkanına hitaben yazılmış, birinci mesaj Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı Prof. Dr. Mustafa Şentok tarafından: Türkiye Barolar Birliği tarafından düzenlenen “*Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar*” konulu sempozyuma nazik davetleriniz için teşekkür ederim. Daha önceden planlanmış programım dolayısıyla katılamıyorum, tüm misafirlere ve katılımcılara teşekkür ederim.

İkinci mesaj Bakan Yardımcısı Sayın Selahattin Mentеш tarafından gönderilmiş. Bu etkinliğe katılamadığı ve programı dolayısıyla nazik davete katılamadığı için bütün davetlilere ve konuşmacılara çalışmalarında başarılar diliyor.

Büyük Birlik Partisi Genel Başkanı ve Ankara milletvekili Sayın Mustafa Destici tekrar aynı şekilde vergi hukukunda güncel sorunlar programına planlanan programı nedeniyle katılamıyor, selam ve saygılarını bütün katılımcılara sunuyor.

Son mesaj da TOBB Başkanı Sayın Rifat Hisarcıklıoğlu tarafından: Vergi Hukukunda Güncel Sorunlar Sempozyumuna davet için teşekkür ederim. Programım nedeniyle katılamayacağımı belirtir, saygılar sunarım.

Efendim, Şükrü’yü herkes anlatacak. Ben Şükrü diyorum, çünkü birbirimize öyle derdik. Sonra başladık hoca demeye, bakan demeye, bir de bir şey var. Yanındaki samimi arkadaşını getir müsteşar yapalım dedi Ekrem Sarısu’yu, git dedi, Ekrem de gelmem, ben Şükrü Hocayı bırakmam dedi. Hiç unutmam o şeyi. İlk söz “*Vergide Özgürlük İlkesi*” adı altında Sayın Prof. Dr. Elif Sibel Çakar Kırıkkale Üniversitesinden ve bu konuda da özellikle şimdi arafta olan bir mesleğin açıklığa kavuşturulması için önemli olan mali hukuk alanında buyurun efendim.

Prof. Dr. ELİF PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR- Çok teşekkür ediyorum. Değerli konuklar, değerli konuşmacılar, hocalarım, arkadaşlarım, dostlarım... Burada öğrencilerimizi de görüyoruz... Bu anlamlı günde bana bu fırsatı verdiği için Sevgili Zu-

hal Kızılot'a ve Mustafa Akkaya Hocama da ayrıca çok teşekkür ediyorum.

Bugün burada her şeyden önce Şükrü Hoca'nın ilk öğrencilerinden biri olarak konuşuyorum. Biraz önce bahsedildiği gibi Şükrü Hoca, öğrencisini üniversite sıralarından itibaren alır, eğitir, geliştir, strateji verir, deneyimlerini anlatır, O'nun için elinden gelenin en iyisini yapardı. Fakülte biterdi ama Şükrü Hoca'nın öğrencisiyle işi bitmezdi. İş sınavlarına hazırlar, sınavlara sokar, geleceğini planlar, çevresinden ve imkanlarından, en önemlisi de her zaman bizi hayrete düşüren bilgisinden öğrencilerini en mükemmel şekilde yararlandırırdı. Hiç bitmeyen ve bitmeyeceğini bildiğim desteği, benim tüm meslek hayatım boyunca her zaman en büyük güvencem olmuştur...

Ben, Şükrü Hoca'nın bu büyük fedakarlığının en güzel örneklerinden birisiyim. Çünkü ben aynı zamanda Şükrü Hocanın ilk asistanıyım da. O'nun zaten benim gözümdeki, kalbimdeki yeri çok ayrı. Benim de O'nun gözünde inşallah, ilk asistanı olmam nedeniyle ayrı bir yerim olmuştur... Çok büyük bir özelliği de Şükrü Hocanın, öğrencilerine kendilerini özel hissettirmesiydi. Her öğrencisi Hoca'nın gözünde kendisinin ayrı bir yeri olduğunu düşünürdü.

Biz Şükrü Hocayla 1986 yılında Vergi tekniği dersime girdiğinde tanıştık. Hayatıma girme şekli çok ilginçtir... Vergi tekniği gibi zor bir dersi, o kadar basit, açık, fıkralarla süsleyerek anlatıyordu ki, o zor ders en sevdiğim ders olmuştur bir anda. Biraz önce Metin Feyzioğlu Hocamız, Şükrü Kızılot anısına bir makale yarışması yapalım diye bahsetti ya, Şükrü Hoca'nın ilk böyle hayatıma girmesi, beni desteklemeye başlaması, birlikte çalışmaya başlamamız böyle bir makale yarışmasıyla ortaya çıktı. Ben Gazi Üniversitesi'nin düzenlediği bir makale yarışmasına katıldım. Rahmetli babam çok ısrar etmişti. Çok da başarılı olmadım makale yarışmasında, 30 kişiden 26. olmuştum. Fazla üzerinde durmadım. Unuttum gitti... Derken bir gün Şükrü Hoca beni derste yanına çağırdı. İçimden dedim ki, "*Eyvah! Makalen çok kötüydü diyecek. Keşke yarışmaya katılmasaydım*". Çünkü Hoca jüride, ama öyle demedi. Dedi ki: "*Bazı eksiklikle*

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

rin var, ama yabancı dilinin avantajını kullanabilirsin. Senin akademik gelişimine ben yardımcı olmak istiyorum. Onun için sen makale yazmaya devam et” ve o cümle benim bütün hayatımı değiştirdi. Ben kendime henüz güvenmiyorken O bana güvenmişti... Bu da Şükrü Hocanın bir diğer özelliği idi. Sen kendine güvenmiyorsun, kendine inanmıyorsun bile O sana güvenir, sana inanırdı. Sanki elinde bir sihirli değnek vardı ve kime dokunsa o sihiri bulaştırır, başarılı kılar.

Burada çok değerli dostlarım, ağabeylerim Sayın Ekrem Sarısu ve Sayın Sezgin Özcan'a da atıfta bulunmadan yapamayacağım. Çünkü onların da üzerimde çok emekleri vardır, hâlâ da elleri üzerimdedir, çok teşekkür ediyorum kendilerine. Keşke Şükrü Hoca da burada olabilseydi ve O'nun emeğiyle büyümüş olan biz öğrencilerinin bu kürsüde yaptığımız konuşmaları dinleyebilseydi. Ama bizi bir yerlerden mutlaka görüyordur, inanıyorum... O'nu ben her zaman saygı, sevgi, minnet ve özlemle anıyorum.. Şimdi anlatacağım konuyu da dinleyeceğiniz için çok teşekkür ediyorum.

Vergide özgürlük ilkesi, bizim bildiğimiz klasik vergi ilkelerinden biraz farklı. Bu çalışmayı benim çok sevgili arkadaşım kıymetli akademisyen Gazi Üniversitesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Doç. Dr. Fatih Saraçoğlu, ki şu anda maalesef aramızda değil, ile birlikte hazırladık ve Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVIII, Sayı:3-4, Yıl:2104, syf:409-433'de yayımladık. Bugün anlatacağım, bu makale çalışmasının bir özeti dir.

Vergide özgürlük kavramı; mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi hukuka ve ekonomik gerçeklere uygun olarak en aza indirmeleri ve/veya vergi yükünün dışında kalmaları konusundaki özgürlüklerini ifade etmektedir.

Vergide özgürlük, mükelleflerin vergi ile ilgili haklara ulaşabilmeleri için, bu davranışlarını gerçekleştirme biçimlerindeki özgürlük olarak tanımlanabilir. Vergide özgürlük ilkesi ise; mükelleflerin sahip oldukları haklar çerçevesinde ödemeleri gereken vergiyi en aza indirmek ve/veya vergi yükünün dı-

şında kalmak amacıyla gerçekleştirdikleri işlem, eylem ve davranışlarındaki özgürlüklerini tanımlamakta, ortaya koymakta ve sınırlarını çizmektedir.

Peki mükellefler, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken, vergi yükünün kısmen veya tamamen dışında kalmak için hangi sınırlar içinde hareket ederlerse, vergide özgürlük ilkesini ihlal etmemiş olacaklardır?

Burada iki kriter karşımıza çıkmaktadır. Birincisi hukuka uygunluk kriteri, ikincisi ise normal olmayan (olağan dışı) ekonomik ve yönetsel eylemlerdir. Vergide özgürlük ilkesinin ihlal edilmediğinden bahsetmek için her iki kriterin de birarada yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Vergide özgürlük ilkesi, sadece kişisel özgürlüğü değil, aynı zamanda ticaret ve sanayi özgürlüğünü de kapsamaktadır.

Vergide özgürlük ilkesinin temel kaynağı, Fransa'da 1789 İnsan Hakları Bildirgesi'nde ortaya çıkmaktadır.

1789 İnsan Hakları Bildirgesinin 4. Maddesi; *“Özgürlük, başkasına zarar vermeyecek bir şeyi yapabilmeyi kapsar. Böylece, her kişinin doğal haklarının kullanımı, toplumun diğer üyelerinin, aynı haklardan yararlanmalarını sağlayan sınırlar dışında hiçbir sınıra sahip değildir. Bu sınırlar ise ancak yasa ile belirlenebilir”*.

13. maddede ise; *“Kamu gücünün devamını sağlamak için ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesin vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasında olanakları oranında eşit olarak dağıtılır”*

14. maddede de ayrıca: *“Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirlemeye, vergilemeyi serbestçe kabul etmeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını gözlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçimini, süresini belirlemeye hakkı vardır”*. Aynı şekilde yine Fransa'da ticaret ve sanayi alanındaki kaynağı için de 1791 tarihli Chapelier Kanununu görüyoruz. Fransa'da ayrıca 1987 yılında yayımlanan “Mükellef Bildirgesi” de bireysel ve sanayi ve ticaret özgürlüğünün kaynağını oluşturmaktadır.

Türkiye’de vergide özgürlük ilkesinin kaynağı nedir?

T.C. Anayasa’sının 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri Mali Yükümlükler Kanunuyla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. T.C Anayasası’nın 10. maddesinde ise eşitlik ilkesi tanımlanmaktadır. Daha sonra Vergi Usul Kanununun 153 ve 167. maddeleri arasında mükelleflerin ödevleri sayılmıştır. VUK Md. 3/B’de ise ispat düzenlenmiştir. VUK Md. 3/B 1. Fıkra; “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. 3. Fıkra ise; “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia edene aittir” hükmü yer almaktadır. Çeşitli vergi kanunlarında vergide özgürlük ilkesinin kaynakları yer almaktadır. Bu kanunlarda vergide özgürlük ilkesinin sınırları ve çerçevesi belirlenmektedir. Ayrıca, 2006 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan mükellef hakları bildirgesi ve içtihatlar da de Türkiye’de vergide özgürlük ilkesinin diğer kaynaklarını oluşturmaktadır.

Mükellefler ödemeleri gereken vergiyi en aza indirmede veya vergi yükünün dışında kalma amaçlarına göre hareket ederken, çeşitli davranışlarda bulunurken hangi kriterleri sağlarsa vergide özgürlük ilkesini ihlal etmiş sayılmamaktadırlar. O halde hangi durumlarda vergide özgürlük ilkesini ihlal etmiş sayılacaktır? Bununla ilgili olarak iki kriter karşımıza çıkmaktadır; 1. Hukuka aykırılık, 2. Normal olmayan yönetsel ve ekonomik eylemler.

Yani mükellefler çeşitli vergisel davranışlarda bulunurlarken eğer hukuka aykırı davranmazlar ve normal olmayan yönetsel ve ekonomik eylemlerde bulunmazlarsa vergi yüklerini en aza indirmede, yani ödemeleri gereken vergiyi en aza indirmede veya vergi yükünün dışında kalma çabalarıyla ilgili olarak özgürdürler. Vergide özgürlük ilkesini ihlal etmemiş sayılırlar, ama bunlardan birine uymazlarsa yani hukuka aykırı bir davranışta veya normal olmayan yönetsel ve ekonomik

eylemlerde bulunurlarsa, o zaman vergide özgürlük ilkesini ihlal etmiş olmaktadırlar.

Vergide özgürlük ilkesinin Türkiye’de bazı ihlal araçları olduğu görülmektedir. Bunlar temelde peçeleme ve muvazaadır.

Peçeleme, mükellef ve sorumluların vergi kaçırma ya da vergiden kaçırma amacıyla özel hukuk biçimlerini veya kurumlarını olağan kullanımları dışında kullanarak yaptıkları işlemlerdir. Peçeleme işlemlerini kullanarak mükelleflerin vergide özgürlük ilkesini ihlal edebilmektedirler. Çünkü bununla birlikte hukuka aykırı bir ve normal olmayan bir ekonomik ve yönetsel bir eylem gerçekleştirmiş olmaktadır.

Bir diğer araç ise muvazaa olarak karşımıza çıkmaktadır. Muvazaada gerçek işlem ve gizli işlem olmak üzere iki işlem bulunmaktadır. Sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleriyle açıkladıkları irade arasında kasıtlı bir fark vardır. Görünürdeki işlem hükümsüz, gizlenen işlem ise geçerli sayılmaktadır.

Vergide özgürlük ilkesinin ilişkide olduğu bazı müesseseler de bulunmaktadır. Bunlar vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıdır.

Bireysel vergi planlaması; mükellef ve sorumluların iktisadi ve mali imkânları ve ödemeleri gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirlemeleri, yasalara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarla ödemeleri gereken vergiyi asgari indirim çabaları olarak ortaya çıkmaktadır. Bireysel vergi planlamasında, hukuka aykırı ve normal dışı bir yönetsel ve ekonomik eylem söz konusu değildir.

Ancak aynı durumu agresif vergi planlaması için söylemek mümkün değildir. Çünkü agresif vergi planlamasını herhangi bir vergi sisteminden veya iki ya da daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluktan ustaca yararlanmak suretiyle ödenmesi gereken vergiyi en aza indirmek olarak tanımlanmaktadır. Bazı durumlarda örneğin, çifte indirim, yani aynı zararın hem mukim, hem kaynak devletten indirilmesi veya

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

çifte vergilendirilmeme, yani kaynak devlette vergilendirilmemiş bir gelirin mukim devlette vergiden istisna olması durumlarında vergi özgürlük ilkesinin iki kriterinin de ihlal edildiği söylenebilmektedir.

Vergiden kaçınmada ise; vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını ihlal etmeksizin vergi yüklerini en aza indirmeleri veya vergi yükünün dışında kalma çabaları söz konusu olduğu için vergiden kaçınma durumunda vergide özgürlük ilkesinin ihlal edildiğinden söz edilememektedir.

Vergi kaçakçılığında vergi kanunları ihlal edilmek suretiyle vergi yükünün tamamen veya kısmen dışında kalınması olarak ifade edildiği için hem hukuka aykırı bir durum, hem de normal olmayan yönetsel ve ekonomik bir eylem söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla burada vergide özgürlük ilkesi ihlal edilmiş sayılmaktadır.

Vergide özgürlük ilkesi Türk vergi sistemi açısından değerlendirildiğinde de, çeşitli kanunlarda yer alan kanunen kabul edilebilir giderler, zarar mahsubu gibi düzenlemeler ile de vergide özgürlük ilkesinin sınırlarının çizilmiş olduğu görülmektedir.

Ayrıca, karineler ve vergi güvenlik müesseseleri de ülkelerde mükelleflerin vergide özgürlük ilkesine uygun hareket etmelerini sağlayan düzenlemelerdir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Md. 73'te yer alan emsal kira bedeli, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Md. 13/1'de düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, KVK Md. 13/3 te yer alan emsallere uygunluk ilkesi, KVK Md. 12'de yer alan örtülü sermaye ile ilgili düzenlemeler, mükelleflerin vergide uygunluk ilkesine uygun hareket etmeleri için mükellefleri yönlendiren düzenlemelerden bazılarıdır.

Dr. MASUM TÜRKER- Değerli Hocamız Elif Sibel Hoca-ya teşekkür ederiz. Şimdi vergide adalet ilkesi açısından Türk vergi sisteminin değerlendirilmesini Değerli Hocamız İsmail Engin Bey yapacaklar, buyurun İsmail Bey.

Dr. İSMAİL ENGİN- Teşekkür ediyorum Sayın Başkan. Saygıdeğer Hocalarım, değerli konuklar; hepinizi saygıyla selamlıyorum. Ben de çok fazla zamandan kullanmadan hocayla ilgili birkaç noktayı paylaşmak istiyorum. Herhalde tanıdığım en yüksek tempoyla çalışan insanlardan bir tanesiydi Hoca. Ne zaman gün bitiyor, ne zaman başlıyor ve bu ne zaman yetişiyor şaşırıyorum. Gece saat 01.30 gibi Hocaya bir konuyla ilgili bir mesaj atıyorsunuz. Sonra sabah 07.05'te tüm gazeteler okunmuş, Resmi Gazete de incelenmiş, şurada şu var diye size geri dönüş oluyor, ama hâlâ siz güne başlamamış oluyorsunuz. Bir gün Hocaya uğramam gerekiyordu. Yanılmıyorsam saat 11.30 gibi randevulaştığımız. Gülşen Hanım da burada ve ben geciktim. Sonra dedim ki "*Gülşen Hanım ben geç kaldım, uyuyakalmışım.*" Dedi ki, "*Böyle bir şeyi yok hocanın, literatüründe böyle bir olgu olmadığı için bence Hoca yolda -gerçekten yoldaydım ben Gülşen Hanıma ulaştığımda- İsmail Hoca yolda ulaşmak üzere diyelim*" dedi ve bu şekilde Hocaya ulaşmak mümkün oldu. İkincisi de, maliye literatüründe paternalizm diyoruz. İşte halka rağmen halk için biçiminde öz bir betimlemesi var. Mesela, emniyet kemeri takma zorunluluğu ya da işte hız limitleri uygulaması, halka rağmen halk için uygulamalar. Hoca da sizin için bazen size rağmen sizi taciz edebiliyordu, sizi forse edebiliyordu, işte şunu yetiştirmelisin, buna çalışmalısın, bunu yapmalısın, aslında siz kaçmaya, kıvırmaya çalışıyorsunuz. Ama Hoca, ısrarla sizi, sizin için hatta size rağmen destekliyor. Mekânı cennet olsun inşallah diyorum.

Mustafa Hocamız da çalışmayı, organizasyonu, paylaştığında ben heyecanlandığım, çok mutlu olduğum için vergilemede adalet ilkesini değerlendirmeyi seçmiştim. Sonra bu ilkenin değerlendirilmesinin vergi sistemi içinde böyle gerçekten çok uzun mesai istediğini görünce paylaşım açısından biraz seçme yöntemi ve bir öz paylaşmaya çalışacağım. Sorularınız varsa spesifik olarak alırım.

Vergide adalet ilkesi ve adalet olgusu takdir edileceği gibi çok subjektif bir kavram, dönemden döneme değişkenlik arz ediyor. Farklı toplumlarda farklı ilgi görüyor, hatta toplumla-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

rın farklı tarihsel dönemlerinde de kavramın farklılaşabildiğini görebiliyoruz. Yani değerli hocalarım, eski Yunan'dan Ortaçağ Roma'sına kadar, semavi dinlerden çağdaş ulus devletlerine kadar vergide adalet ilkesine rastlamak mümkün. Verginin hakça alınması, vergi yükünün mükellefler açısından dengeli ve adil dağıtımı. Fakat vergide adalet ilkesinin ilk açık vurgusunu Adam Smith'te görmek mümkün. Bir devletin tebaasından her birine hükümetin giderlerine katılmak için mali gücüyle orantılı olarak vergi ödeme yükümlülüğünün yüklendiğini görüyoruz, kişilerin Adam Smith'in en temel ilkesi olan adalet ilkesinde. Gerek akademik anlamda, gerekse felsefi anlamda siyasal düşünürler tarafından ilgi gösterilmiş olan adalet ilkesinin daha sonra temel hukuki metinlere de yansıdığını görüyoruz. İlk olarak İtalyan Anayasasında, Anayasa anlamında ilk olarak İtalyan Anayasasında yer verilmiş olan vergilemede adalet ilkesi izleyen dönemlerde birçok ülkenin Anayasasında doğrudan ya da onu ikame edecek biçimde eşitlik ilkesi, o da yoksa devletin temel nitelikleri açısından bir sosyal devlet ilkesine vurgu olarak karşılık bulduğunu görüyoruz. Hatta bazı ülke Anayasalarında daha spesifik, daha kazuistik olarak Gelir Vergisi ya da servet üzerinden alınan vergiler açısından bir vergilemede adaletle vurgu yapıldığını görüyoruz. Örneğin, Portekiz Anayasasında: *"Kişisel Gelir Vergisi eşitsizlikleri azaltmayı amaçlar, yine aynı şekilde varlıkların vergilendirilmesi vatandaşlar arasında eşitliğe katkıda bulunur"* şeklinde anayasal anlamda da vurgulara rastlamak mümkün. Ülkemizde de *"vergi ödevi"* başlıklı 73. maddede özellikle ilk 2 fıkrasında vergilemede adalet ve ödeme gücüne bu anlamda vurgu yapıldığını görüyoruz. Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, ödeme gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Vergilemede adalet açısından biraz daha önemli olan 2. Fıkradaysa, *"vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı maliye politikasının sosyal bir amacıdır"* vurgusu temel referans olarak karşımıza çıkıyor. Vergilemede adaleti sadece matrah ya da vergi oranları açısından değil verginin konulmasından tamamen uygulanması ve vergi yargısına kadar tüm süreçlere yönelik olarak vergilemede adaletin aranması o açıdan yerinde

olacaktır diye düşünüyorum. Gerek felsefi anlamda, gerekse akademik çalışmalarda adalet ilkesiyle eşitlik ilkesinin zaman zaman birbirini tümler biçimde kullanıldığına rastlamak da mümkün. Vergilemede adalet iki biçimde karşımıza çıkıyor maliye literatüründe: Bir tanesi denkleştirici adalet, diğeryise dağıtımçı ya da dağıtıcı adalet. Bunu eşitlik ilkesiyle eşleştirdiğimizde denkleştirici adalet yatay eşitliğe, dağıtımçı adaletse dikey eşitliğe karşılık gelmektedir. Denkleştirici adalet ya da yatay eşitlikte aynı kategoride, aynı konumda olan tüm mükelleflerin aynı vergiyi, aynı düzeyde vergiyi ödemesini ifade ederken dağıtımçı adalet ya da dikey eşitlikteyse farklı gelir düzeylerinde bulunan farklı şahsi ve ailevi özellikleri bulunan mükelleflerin farklı vergiye muhatap olmalarını ifade etmekte vergideki eşitlik.

Vergilemede adaleti sağlamaya yönelik olarak maliye yazınında iki yaklaşım karşımıza çıkıyor bu iki kavramdan sonra: Bir tanesi fayda yaklaşımı, fayda kuramı, fayda ilkesi olarak da ifadesini buluyor. İkincisiyse ödeme gücü ya da iktidar yaklaşımı. Fayda yaklaşımı, fayda kuramı vergiyi bir karşılık esasına oturtan bir yaklaşım, yani ödenen vergiyle yararlanan kamu hizmetleri arasında bir ilişki, bir karşılık arayışı söz konusu. Ödeme gücü iktidar prensibindeyse vergi karşılıksız olarak alınır ve ödenen vergiyle yararlanan hizmet arasında herhangi bir biçimde ilişki kurmak mümkün değildir. Maliye literatürünün gelişmelerine baktığımızda da özellikle ödeme gücü ya da iktidar prensibinin vergilendirme sistemlerine daha egemen olduğunu özellikle ulus devletlerin ortaya çıkmasıyla beraber görmek mümkün. Bazı vergiler nitelik itibariyle yararlanan öder ilkesiyle fayda yaklaşımına yaklaşırsa da hâkim bakış açısının ödeme gücü olduğunu söyleyebilmemiz mümkün.

Anayasamızın 73. maddesindeki vergi ödevi düzenlemesindeki iki fıkrayı tekrar ele aldığımızda *“kamu giderlerini karşılamak üzere”* ifadesi bizi fayda yaklaşımına yaklaştırmakla beraber devamındaki *“ödeme gücü mali iktidarı”* ve 2. fıkradaki gibi düzenlendiği gibi *“vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır”* ifadeleri aslında tümünden ver-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

gi sistemimizde ödeme gücü yaklaşımının iktidar prensibinin egemen olduğunu, egemen olma arayışında olduğunu bu açıdan ileri sürmemiz mümkün. Portekiz Anayasasındaki, kişisel Gelir Vergisi ya da varlıkların vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerin aksine bizim Anayasamızın 2. maddesindeki sosyal hukuk devleti düzenlemesi, aynı zamanda 73. maddedeki “ödeme gücü” ibareleri aslında vergilemede adaleti sadece Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ya da Katma Değer Vergisinde değil tüm vergi sisteminde dengeli ve adil bir vergi yükü dağılımının hedeflendiğini bu açıdan referans olarak görüyoruz.

Mükellefler açısından vergi yükünün adil dağılımını hedefleyen adalet ilkesi birkaç unsurla yakalayabilmek ya da aranabilmesi mümkün. Zaten sübjektif bir kavram, değer yargısı içeriyor, ülkelere göre, döneme göre, ideolojik bakış açıları, hatta aynı toplumların farklı süreçlerinde değişik bakış açısı arz edebiliyor bu açıdan, ödeme gücüne göre vergilendirme, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesiyle vergilemede adaletin sağlanmaya çalışıldığını, görüyoruz.

Ödeme gücü, çok kısa ve öz tanım yaparsak, “Kişinin kendisinin ve ailesinin asgari düzeyde ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek gelirin üzerindeki geliri ifade etmektedir.” En az geçim indirimi de bu gelirin altında olanlardan vergi alınmamasını ifade eden bir adalet yaklaşımıdır. Artan oranlı vergileme, en az geçim indirimi, ayırma kuramı, istisna ve muafiyetlere yer vererek vergide ödeme gücünü kavramaya, vergi ödeme gücünü, mali iktidarı bu saydığım tekniklerle yakalamaya çalışıyoruz.

Ülkemizde 2019 yılı için geçerli olan vergi tarifesi yansıda yer alıyor sevgili misafirler, 4 dilimden oluşan bir tarifemiz var. Geçmişte 7 dilimle başlayıp daha sonra 4 dilime indirilmiş. 1. dilim en düşük gelirler için yüzde 15, en yüksek gelirler için de yüzde 35’in olduğu bir tarife. Vergi ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan yöntem- teknik artan oranlı vergileme olduğu için çok kısaca bahsetme gereği duydum. Tabii ki, bu dilim sayısının azaltılması gelir vergisi tarifesini, özellikle 2. ve 3. dilime yığılmış basık bir tarife haline getirmektedir. Oysa iyi

bir vergi sistemi, iyi bir Gelir Vergisinden söz edebilmek için, artan oranda Gelir Vergisinden söz edebilmek için dik müte- rakki ya da dik artan oranlı olması gerekliliği, dilim sayısının fazla olması, dilim aralıklarının daha dar tutulması aslında iyi bir Gelir Vergisinde hedeflenmelidir. Ülkemizde ücretlilere yönelik özellikle bir düzenleme olarak 98.000 TL'den daha fazla geliri olanlar için bir ayrıcalıklı düzenleme var. Ücret gelirlerindeyse bu 148.000 TL'nin 108.000 TL'sine bu anlamda te- kabül eden bir ayrıcalıklı düzenleme söz konusu. Bu ayırma ilkesi, ayırma kuramı olarak nitelendirdiğimiz, yani emek ve sermaye gelirlerinin ayrıştırılarak emek gelirlerinden daha düşük oranda vergi alınması söz konusu. Ülkemizde de 2006 yılına kadar ücret gelirleri için böyle ayrıcalıklı bir Gelir Vergi- si tarifesi vardı. Ücret gelirleri yüzde 15'ten vergilendirilirken diğer gelirler yüzde 20 oranında vergilendirilmekteydi. 2006 yılından itibaren bu ayrıcalıklı düzenleme kaldırıldı, bu ücret- liler aleyhine yapılmış olan düzenleme daha sonra Anayasa Mahkemesinin 15 Ekim 2009 tarihli kararıyla iptal edildi ve buna ilişkin olarak da hükümet 2011 yılında ücretliler açısın- dan tekrar ayırma ilkesini ihdas etmeye yönelik bu kez en üst gelirden, en üst dilimde ücret geliri elde edenlere özellikli bir uygulama hayata geçirildi. Bunu da bu yılki verileri baz alarak aylık net geliri en az 6.200 lira olan ücretliler için bir koruma başladığını görüyoruz 2019 yılı gelirleri için, tabii ortalama ücret gelirinin ülkemizdeki tutarı ve yaklaşık 5 milyon asgari ücretliyi düşündüğümüzde aylık net geliri 6.200 lira üzerinde ücretli sayısının sınırlı olduğunu söylemek mümkün. O neden- le 2006 yılı öncesi ve sonrasına göre bugün için yapılan emek ve sermaye gelirlerinin ayrıştırılarak emek gelirlerinden daha az vergi alınmasına yönelik ayırma ilkesinin çok koruyucu, ücret gelirleri lehine çok pozitif ayrımcılık sağladığını söylemek o açıdan pek mümkün olmayacaktır.

Gelir Vergisiyle ilgili bir noktayı daha paylaşmak istiyorum. Gelir Vergisinin 103. maddesinde Gelir Vergisi tarifesinin di- limleri düzenlenmiş, 123. maddesinde de bu dilimlerin güncel- lenmesi, yani tarifelerin dilimlerinin arttırılmasına ilişkin yetki maddesi var ve bu tarifelerin dilimleri her yıl yeniden değerlendiril-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

oranıyla güncellenir, yüzde 5 kesirler dikkate alınmayabilir. Cumhurbaşkanına belirlenmiş artış tutarının yarısı kadar daha az ve yarısı kadar daha fazla artırmaya yetki verilmiştir. Şimdi slaytta 2008 yılından 2019'a kadar yeniden değerlendirme oranı ve Gelir Vergisi tarifесinin birinci diliminin artış oranları yer alıyor. Baktığımızda bu yılların hiçbirinde istisnasız yeniden değerlendirme oranını aşan bir artışı görmek mümkün değil. Yani sürekli yeniden değerlendirme oranından daha az bir artışla Gelir Vergisi tarifесinin 1. diliminin güncellenmesi ve bu suretle de, Mualla Hocamızın enflasyonun vergi etkisi olarak geçmişte kavramsallaştırdığı, mükelleflerin daha erken, daha çabuk üst dilimlere geçerek daha yüksek oranlara muhatap olmasını da beraberinde getiriyor. Bir ilginç nokta daha; ücretlilere sağlanan en üst dilime ilişkin ayrıcalıklı vergi düzenlemesinde de yine aynı şekilde yeniden değerlendirme oranından daha az bir oranda dilim güncellemesi, mükelleflerin enflasyon karşısında daha az korunmasına neden olmaktadır.

En az geçim indirimi yine vergilemede adaleti sağlamaya yönelik olarak kullanılan sistemimizde 2008'den itibaren asgari geçim indirimi adıyla vergiden indirim yöntemi-dekont sistemi olarak yürürlüğe girmiş bir uygulamadır. Ülkemizdeki haliyle maksimum hedefi asgari ücretlilerin ödediği verginin vergisi kadar bir verginin dışarıda bırakılmasına yönelik; maksimum ulaşacağı yer bu şekilde ve bunun için de kişinin kendisinin çalışmayan eşinin ve 3 çocuğunun olması halinde asgari ücretin vergisi kadar bir vergiyi ödememesi söz konusu olacaktır. 2019 Şubat itibariyle yoksulluk, açlık sınırı ve yaşam maliyetine baktığımız zaman; 4 kişilik bir ailenin açlık sınırı 2.000 liranın üzerinde, yoksulluk sınırı 6.609 TL, bekar bir çalışanın aylık yaşam maliyeti de net 2.478 TL olarak hesaplanmış, Türk-İş'in anketlerinden. Koruma sınırının asgari ücretin maksimum ödeyeceği vergi kadar olması, korumanın çok yeterli olduğunu bu açıdan söyleyemeyiz.

Yine Sayın Başkan, çok az daha zaman izninizle kullandım. Zirai kazançlarda yaygın usul kaynakta vergilendirme, kaynakta kesinti, yapılan kesintinin brüt hasılat üzerinden

olması gelirin tanımındaki safi tutar açısından ayrılık oluşturuyor. Yine aynı şekilde Gelir Vergisi Kanununda belirlenmiş işletme büyüklükleri, işte örnek olarak 40 dönüm arazisi olan bir çiftçinin buğday satışındaki muhatap olacağı tevkifat oranıyla 1.650 dönüm arazisi olan bir çiftçinin buğday satışında muhatap olacağı tevkifat oranının aynı olması; aynı şekilde 5 büyükbaş hayvanı olan bir çiftçiyle 149 tane büyükbaş hayvanı olan çiftçinin ürün satışında, muhatap olacağı tevkifat oranlarının aynı olması vergi adaleti açısından aykırılık teşkil ediyor. TÜİK'in yaptığı tarımsal işletme büyüklüğü araştırmalarına göre, Türkiye'de tarımsal işletmelerin yüzde 80'inden fazlasının 100 dönümden daha az arazisi bulunuyor. Oysa bizdeki işletme büyüklüğü ölçüsü taban arazide 900, kıraç arazide 1.700 dönüme kadar ulaşabilmektedir.

Serbest meslek kazançlarında yaygın olarak özellikle sağlık sektöründe serbest meslek makbuzu düzenlememeleri ve post cihazı kullanımının bazı işletmeler açısından yaygın olmaması vergi adaleti açısından sakınca oluşturduğunu düşünüyorum. Gayrimenkul sermaye iratları açısından götürü gider uygulamasının kapsamının daraltılması beyanın cazibesini azaltacağını düşünüyorum. 10 Nisanda yapılan ekonomi ajandasına ilişkin yapılan açıklamalarda Kurumlar Vergisinde kademeli bir indirim tasarlandığını görüyoruz. 2018 yılında açıklanan verilere göre Türkiye'de toplam Kurumlar Vergisi tahsilatının yaklaşık olarak yüzde 35'ini en büyük 100 mükellef ödüyor, kalan 806.522 Kurumlar Vergisi mükellefi Kurumlar Vergisi tahsilatının yüzde 65'ini ödemektedir. Kurumlar Vergisinde yapılacak olan indirimlerin vergi hasılatını arttıracığına ilişkin genelde savlar var. Bunu bizim vergi tarihimizde doğrulayan bir örneğimiz bulunmamaktadır. Vergi oranlarının düşürülmesiyle vergi hasılatının arttığına rastladığımız bir yıl bulunmuyor bu açıdan, hani o klasik Laffer eğrisi; vergi oranları düşürülür, hasılat artar, vergi sistemimiz açısından bunu hiç deneyimleyemedik.

OECD ülkeleriyle karşılaştırdığımızda vergi yükünün düşük olduğunu söylememiz mümkün, bu arada OECD ülkele-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

riyle karşılaştırdığımızda vergi yükü yaklaşık olarak 10 puan düşük olmasına rağmen, Türkiye'deki kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü de dahil ettiğimizde vergi yükünün yüzde 24.9'dan yüzde 20'nin altına düştüğünü görüyoruz. O yüzden vergi idaresinin performansını da burada alınganlık göstermesinler lütfen, yansıda gittikçe tahsilat tahakkuk oranlarının düştüğünü görüyoruz. Kuşkusuz burada vergi idaresinin denetim personel sayısının yetersizliği, boş kadroların kullanımı konusunda çeşitli rezervleri etkili olabilir, ama görünen bir şey var ki, sistematik olarak tahsilat tahakkuk oranlarında düşüş görmek mümkün. Aynı zamanda dolaylı vergilerin payının çok yüksek olması düşük gelirliler aleyhine bir olumsuzluğa neden olmaktadır.

Sayın Başkandan bir dakika daha rica edip toparlayayım bu anlamda, dolaylı vergilerin ülkemizdeki payı yüzde 67-68 düzeyinde ve bu özellikle de düşük gelirliler üzerinde adaleti bozucu etki yaratmaktadır. Toparlayacak olursam neler söyleyebilirim? Gelirin tanımının tekrar 1999 öncesi kısa bir süre uygulama fırsatı bulunmuş, her türlü kazanç ve iradı kapsayacak biçimde düzenlenmesidir. Kayıt dışıyla mücadelede önce niyet ve etkin bir altyapının oluşturulması, özellikle sermaye unsurlarındaki vergi yükünün yukarıya doğru revize edilmesi, tüketim vergilerinde düşük gelirlilerin üretim desenini kayıracak önceliklendirmelerin, tarifinin, oluşturulması, vergi denetiminin kapsamının genişletilmesiyle vergilemede adalete ulaşılmalarını hedefliyoruz, umuyoruz. Teşekkür ederim.

Dr. MASUM TÜRKER- İsmail Hocamıza teşekkür ederiz. Şimdi üçüncü konuşmacımız vergilemeden bahsettik ve açıklık ilkesi, Türk mevzuatı, vergi mevzuatı ekseninde bir değerlendirme Sayın Cem Barlas Hocam, buyurun.

Doç. Dr. CEM BARLAS ASLAN- Teşekkür ediyorum Sayın Başkan. Şimdi daha önce konuşmacılar Hocayla ilgili anlatılabilecek her şeyi anlattılar. Elif Hocam ilk asistanıyım dedi, ben de son asistanı olma şerefine nail oldum. Hocayla tabii Elif Hocama göre, İsmail Hocama göre daha kısa süre tanışıklığımız oldu, ama çok şey öğrendik, çok şeyler yaşadık, çok anı-

larımız oldu. Benim aklımda çok şey kaldı, ama hayat görüşü edindiğim bir hususu sizinle paylaşmak istiyorum. Bugünün işini yarına bırakma, bu iş zaten dünden yapılmış olmalıydı. Ben Hocada hep bunu yaşadım, çünkü Hoca gerçekten 24 saat esasında çalışan bir insandı. Bir de her zaman için hafızanıza, gençliğinize fazla güvenmeyin, sürekli kontrol edin derdi. Basit anlatmayı, basit yazmayı, gazetede yazı yazmayı öğretti. Şahsen yani benim koluma altın bilezik taktı, buralara gelmemde çok çok büyük emekleri vardır. Rahmet olsun, yani Hoca anlatılmaz yaşanır aslında, biz onu yaşayan şanslı kişilerdeniz.

Şimdi hocalarım zaten vergi ilkelerinden bahsetti. Ben kısaca vergi ilkelerinin genel itibariyle ... (91.06) vergi sistemi aynı zamanda kapalı ve zor bir vergi sistemi, vergi ilkelerini, vergi teorisini hep anlatıyoruz, hep değiniyoruz, ama bir türlü tatbik etmiyoruz. Çünkü genel olarak günü kurtarma veya dönüp kurtarma gibi hem idari anlamda, hem mali anlamda, hem toplumsal olarak bir kültürümüz var. Yıllardır işte hocalarımızdan dinlediğimiz, okuduklarımızda hep birtakım sistemin iyi olmasıyla ilgili öneriler var. Sistem şöyle düzelebilir, böyle düzelebilir gibi çıkarımlar var, ama bir türlü düzelmüyor. Çünkü İsmail Hocamın da bahsettiği gibi özellikle harcama üzerinden alınan vergilerle vergi adaletini bozuyoruz, vergiyi bir kapalı kutu olarak düşünüyoruz. Aslında şimdi vergileme ilkeleri, ben vergilemenin yol haritası olarak görüyorum. Yani teorik kısımlarına çok fazla değinmeyeceğim müsaadenizle, Adam Smith'le ve Adolph Wagner'le ortaya çıkan, daha sonra üzerine diğer teorisyenlerin katkı yaptığı, bugünse kimi kaynaklara göre 11-12 tane -bazı hocalarımız 13 tane olarak ifade ediyorlar- çağdaş vergi ilkeleriyle biz iyi bir vergileme, iyi bir vergi sistemi nasıl olur şeklinde bir çıkarımda bulunuyoruz ve vergi kuralları, vergi kaideleri olarak iyi bir vergilemeyi etkin ve verimli nasıl sağlarız diye ilkelere atıf yapıyoruz, ama bu ilkelerin özellikle Türk vergi sistemi açısından belki kestirmeden söyleyeceğim, ama hiçbirine uymuyoruz.

Şimdi özellikle Türkiye gibi bir ülkede vergi iyi bir politika aracı olmasa bile iyi bir finansman aracı, çünkü bizim bütçemiz

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

vergiye muhtaç. Yani geçen sene gerçekleşme genel bütçede 621 000 000 000 lira vergi toplanmış yüzde 89-90 ortalamasını buluyor. Devletin vergi gelirlerini düşürmesi, vergi gelirlerinden vazgeçmesi gibi bir imkân maalesef söz konusu değil. Bu anlamda vergi sistemini daha anlaşılır, daha sade, basit, adaletili, belki de vergi ilkelerine uygun hale nasıl getirebiliriz, aslında bunun çabası içerisinde olmamız gerekiyor, bunun üzerine çalışmamız gerekiyor. Fakat biraz sonra da bahsedeceğim bununla ilgili yapılan da hiçbir şey yok. Vergi ilkeleriyle vergilemenin kural ve kaideleriyle sistemin başarısının, sistemin etkinlik ve verimliliğinin doğru orantılı olduğu bir gerçek. Şimdi açıklık ve basitlik ilkesi, açıklık ilkesinden kastımız vergi mevzuatının uygulamanın herkes tarafından anlaşılabilir olmasıdır. Basitlik ilkesinden kastımız da düzenlemelerin kapsam ve nitelik olarak kolay, uygulanabilir ve basit olmasını kastediyoruz. Açıklık ve basitlik ilkesi birbirinden ayrılmayan, birbiri üzerine bina edilmiş, birbirini tamamlayan ilkeler aslında, sonuç olarak vergi uygulamasının başarısı herkes tarafından anlaşılmasına bağlı. Peki, bir vergi sistemi açık ve basit olursa ne olur? Birincisi, mükellef uyumu artar. Vergi Kanunları, vergi sistemi o kadar karışık ki mükellefler zaten uymama eğiliminde, Türkiye’de ciddi bir vergi kayıp ve kaçak ve verginin dışına çıkma eğilimi var. Hele son yıllarda artan cumhuriyet tarihi ortalaması olarak da 2.7 yılda bir mali afları çıkardığımızı düşünürsek kimse vergiye uyum göstermeye yanaşmıyor. Vergi maliyetleri azalır hem mükellef açısından, hem idare açısından, nitelikli ve şeffaf bir yapı tesis edilirse hesap verilebilirlik artacaktır. Sistemi olumsuz etkileyen unsurlara karşı kararlı ve dayanıklı bir sistem ortaya çıkacaktır. Kayıp ve kaçakları tarif ettiğimiz bir kavram olarak vergi erozyonu azalacaktır.

Mevzuatı ben hukukun vitrini olarak görüyorum. Bu konuyla naçizane yaklaşık 1.5-2 senedir haşır neşir oldum. Vergi karmaşıklığıyla ilgili biraz sonra müsaadenizle izah edeceğim. Özellikle vergi gibi çok sayıda kişiyi ilgilendiren bir mevzuatın daha sade, açık, basit ve anlaşılır olması gerektiğini düşünüyorum. Hukuk devleti bildiğimiz üzere hukuki güvenlik ilkesi-

ni tesis etmeye çalışıyor, hukuki güvenliğin tesis edilmesiye bence mevzuatla desteklenmeli. Bu anlamda tekrar etmek gerekirse, mevzuat hukukun vitrinidir. Bu basitlik ve açıklık açısından ele aldığımız zaman Fuller'in iç hukuk ahlâkına bakıyoruz. 8 ilke belirlemiş Fuller, bunlardan birisi de açıklık ilkesi, o da tıpkı vergi teorisyenlerinin izah ettiği gibi açıklık ilkesinde açıklıktan kastının mevzuatın anlaşılabilir olması üzerine bina ediyor, ama tabii burada şuna çok önem vermiş kendi yazınlarında: Mevzuatın açık ve basit olması derken kalitesiz, niteliksiz bir mevzuattan bahsedemeyiz. Arada bir ödünleşim söz konusudur diye vurgu yapıyor, ama genel itibarıyla mevzuatın açık olmasının gerektiği belirtiliyor.

Diğer bir husus: Vergi karmaşıklığı. Literatürde, yerli literatürde çok az çalışma var, uluslararası literatürde de yeni yeni çalışmalar ortaya çıktı. Vergi karmaşıklığının tanımlarından ziyade aslında karmaşıklığa yönelik birtakım analizler yapılması gerekiyor. Hatta keşke mümkün olsa Türk vergi sisteminin karmaşıklığına yönelik olarak da bir analiz ve bir endeks oluşturulsa diye düşünüyorum. Bazı yabancı yazarlar bu konuda çeşitli analizler yaptılar, çeşitli çalışmalar yaptılar. Birleşik Krallık vergi sistemine yönelik olarak İngiltere Vergi Dairesinin çok ciddi çalışmaları var ve bu çalışmaların en önemli can alıcı ortak noktalarından biri de mevzuat. Her çalışmada, her analizde mevzuat mutlaka, mevzuatın açıklık ve basitliği mutlaka incelenmiştir. Mesela, bu tasarım Birleşik Krallık Vergi Dairesinin vergi karmaşıklığına yönelik analiziyle ilgili bir tasarım, temel karmaşıklık nedenleri arasında mevzuat hükümlerini en ön sıralara koyuyorlar. Şimdi müsaadenizle işin teorik kısmından ziyade biraz ben pratiğe dökmek isterim ve vergi kanunlarımızdan birine bir okunabilirlik ölçütü yaptım, okunabilirlik formülü uyguladım. Burada Türk Dil Edebiyatı Bölümünde tanıdığım birkaç hocamdan destek ve yardım aldım hani bizim alanımız dışında olduğu için, okunabilirlik kavramı şöyle kısaca müsaadenizle bahsedeyim. Aslında Aristo'dan, Platon'dan beri var olan dini metinlerde kelime kökleri, kelime anlamlarıyla anlamlarını açıklamaya yönelik olarak izah edilen bir kavram, ama özellikle 1920'lerden sonra okunabilirlik

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

kavramı üzerine çok sayıda çalışma yapılmış. İlk çalışmalar takdir edersiniz ki İngilizce üzerine, daha sonra farklı dillerde çalışmalar söz konusu olmuş ve günümüze kadar gelmiş, ama İngilizce için geliştirilen formüllerin Türkçeye uyarlanması ve uygulanmasında hata payı yüksek olduğu görülmüş. Çünkü her dilin kendine göre karakteristik özellikleri var, karakteristik bir yapısı var. Bugün için Hacettepe Üniversitesinden Ender Ateşman Hocanın yaptığı bir formül var, okunabilirlik formülü, okunabilirlik testi, genel kabul gören test bu test 1997 yılında gerçekleşmiş. Türkçe her türlü, yani hukuki metinler, felsefi metinler, çocuklara yönelik metinler, roman, hikaye her türlü metin bu sistemle, bu formülasyonla ölçülüp zorluk derecesi tespit edilebiliyor. Ateşman zorluk derecelerini Türkçe metinler açısından sözcük uzunluğu en kolay metinlerde 2.2, cümle uzunluğunu ... (100.00) en zor metinlerde 3, cümle uzunluğunu sözcük bazında 4, en zor metinler için de 30 olarak tespit etmiş. Türkçe için geliştirilen formülasyonda yansıda gördüğümüz üzere hece sayısı, cümle sayısı, cümle uzunlukları, bunları söz konusu formüle uyguladığımız zaman bir metnin zorluk derecesini ya da kolaylık derecesini okunabilirlik ve anlaşılabilirlik açısından bulabiliyoruz.

Ben Kurumlar Vergisi Kanununu analiz ettim. Neden Kurumlar Vergisi Kanunu? Özellikle temel Vergi Kanunları açısından en yeni kanun olması, itiraf etmeliyim ki kısa bir kanun olması, yani bir Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanununu analiz etmek çok zor, çünkü bütün analizde dikkate aldığım yerleri hece hece böldüm, cümle sayısı, sözcük sayısı tek tek baktım. Yani Word maalesef bir tek sözcük sayısını veriyor, değerlerini kendim yaptım. Bu analizi yaparken başlıklar kanun, sadece kanun madde metinlerini dikkate aldım. Başlıklar, parantez içi cümleler, betim olmayan hükümler dikkate alınmadı, dipnotları dikkate almadım. Yani şöyle düşündüm, ortalama bir vatandaşın, yani bir hukukçunun ya da konunun uzmanı değil de ortalama eğitim düzeyine sahip bir vatandaşın bu kanunu okurken mesela, Emlak Vergisi Kanunu, yani 20 000 000'a yakın mükellefi var, ama hâlâ hiç kimsenin anlamadığı şekilde bir dili var. Okurken dikkat etmesi gereken ya da

onu ilgilendiren yerler nerelerdir diye düşündüm. Tabii Kurumlar Vergisi Kanunu kurumlaşmış bir yapıya hitap ediyor, daha profesyonel bir yapıya hitap ediyor, ama sonuç olarak aynı zorluk derecesini burada da göreceğime inandığım için analiz yaparken açıkçası hiç tereddüt etmedim. Hatta geçmiş yıllarda hukuk fakültesi öğrencilerine bir anket çalışması yapmıştım Kurumlar Vergisi Kanunundan aldığım bazı kelimelerin anlamları üzerine, maalesef düzey çok düşük çıktı. Çünkü 2005-2006 yıllarında yazılmasına rağmen kanun metninde hâlâ çok eski Osmanlı Türkçesi kökenli, Farsça, Arapça kökenli kelimeler var. Biraz da bu şeyden kaynaklanıyor herhalde, bizde kanun yapmak ve yazmak bir sanat olarak görünmüyor da zorlayıcı mevzuat hükümleri yazmak daha nitelikli olarak kabul ediliyor. Dil ve Türkçe uzmanlarından destek alınmıyor. Fazla uzatmadan toplam cümle sayısını 598 olarak buldum. Öyle cümleler var ki bir paragraf, yani normalde 10-12 cümlelerin birleşimi hep virgülle ayrılmış bir paragraf, okurken başını sonunu unutuyorsunuz. Toplam kelime sayısı 15 446, toplam hece sayısı -beni en zorlayan kısımdı tek tek hecelerine ayırmak- 47 880, formüle uyguladığımda Kurumlar Vergisi Kanunu için 7.295 gibi bir sonuç ortaya çıktı. Ateşman kendi yaptığı çalışmada Türkiye Cumhuriyeti 82 Anayasasının, yani 97 yılındayken bu haliyle yaptığı çalışmalar Anayasa metnini yanlış anımsamıyorsam 17 kusur bulmuş, Kurumlar Vergisi Kanunu daha yeni yazılmış bir kanun olmasına rağmen daha hani kısa, daha derli toplu bir kanun olmasına rağmen Gelir Vergisi, işte Vergi Usul Kanununa göre, hatta 6183 sayılı Kanunu hiç söylemek istemiyorum, çok zor kategorisinde yer alıyor. Halbuki felsefi metinler çok zor kategorisinde yer alması gerekiyor. Aslında beklenen metinlerin biraz daha zor kategorisinde yer alması, benim tespitimin sonucu bu şekilde çıktı. Belki arada işte analiz yaparken hatalar yapmışımdır, mutlaka hata insan içindir. Fakat tabii bu endeksin sonucunun 50 falan çıkmasını açıkçası beklemiyordum.

Müsaadenizle bitirirken birkaç noktaya değineceğim. Ne yapıldı bugüne kadar? Bugüne kadar mevzuat hükümlerinin, özellikle vergi mevzuatının düzeltilmesiyle ilgili hiçbir şey ya-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

pılmadı, sadece konuşuldu. Yani sadece sözler var. Hükümet programlarına, acil eylem planlarına bakıyorum. Bütçe gerekçelerine bakıyoruz. Her seferinde vergi mevzuatı sadeleştirilecek, vergi mevzuatı birleştirilecek, basit hale getirilecek. Yıllardır bekleyen bir Gelir Vergisi tasarısı var. Kurumlar vergisiyle birleştirence sanki kanun metinlerinin çok kolaylaşacağı düşünülüyor, ama hiçbir farkı olmayacak. Hatta son plan dönemini bitirdiğimiz 10. Kalkınma Planında dahi bu konuya vurgu yapıldı. Plan dönemi bitti, şu anda 11. planın çalışmaları yapılıyor. Vergi mevzuatıyla ilgili herhangi bir sadeleştirme yapılmadı. Sadeleştirmede bizim anladığımız, yetkililerin anladığı maalesef kanunları birleştirmek, belki biraz da madde sayısını azaltmak, ama dediğim gibi normalde 12, 13, 15 cümle olması gereken yerlerde tek cümleyle bir paragrafta olayı kanunlaştırıyoruz. Tekrar etmem gerekirse, yani kanun yapma ve yazmayı bir külfet olarak görülmesinden kaynaklanıyor. Bu bir sanat, yani sosyoloji uzmanlarından, psikoloji uzmanlarından, dil bilimcilerden destek alınması gerekiyor, ama nasıl bir süreçte yapılıyor ve özellikle son yıllarda torba yasa gibi bir affınıza sığınarak ucube bir uygulama ortaya çıktı. Bütün mevzuat karmakarışık hale geliyor.

SALONDAN- ... (105.50) yasalarını birleştirdiler SSK, Bağkur, Emekli Sandığı, şimdi onun anlaşılması mümkün değil. Allah'tan yeni yasayı analiz etmediniz, yoksa biz şimdi hastanede ziyaret ediyor olacaktık.

Doç. Dr. CEM BARLAS ASLAN- Yani Kurumlar Vergisini tercihim ondan tabii, sözün kısası hiçbir şey yapılmadı mevzuatın sadeleştirilmesiyle ilgili, dediğim gibi ne yapmak lazım? Ciddiyetle konunun üzerine eğilmek lazım, dilbilimcilerden destek ve yardım almak lazım ve bu işe gönül vermek lazım. Yani sadece politika metinlerinde, mali metinlerde bunu yazarak maalesef mevzuat sadeleşmiyor. Öğrencilerimden biliyorum, vergi müfettişi olan öğrencilerimden ya da vergi konusuyla ilgilenen avukat olan öğrencilerimden biliyorum, onların dahi çok ciddi anlamda anılmadığı vergiyle ilgili mevzuat metinleri var. Böyle olunca mevzuat da anlaşılamayınca

Maliye Bakanlığında özelge isteme sayısı artıyor. Son yıllarda ceza davalarındaki ceza mahkemelerinde yargılanan 213 ve 6183'le ilgili suçlara ilişkin bir çalışma yapmıştık. Son yıllarda ceza davalarındaki suç sayısı azalırken vergi suçlarında artışlar oluyor. Tabii bunu sadece buna bağlamak mümkün değil, ama mutlaka etken var. Her yıl 100 000-102 000 civarında vergi mahkemesine dava açılıyor. Agresif vergi planlaması çok sertleşiyor, uzmanlaşma çok sertleşiyor. Çünkü mükellef zaten vergiye karşı direnç gösteriyor, vergiye alerjisi var, ister istemez böyle olunca vergiden iyice uzaklaşıyor. Etkenlerden sadece biri, şimdi hukukta bir mantık var ya kanunları bilmemek mazeret değildir. Doğru, kanunları bilmemek mazeret değildir, ama bence kanunları anlamamak, anlayamamak özellikle vatandaşın iç içe olduğu vergi kanunları açısından mazeret kabul edilebilir.

Şükrü Hocam hep fıkrayla başlardı, fıkrayla bitirirdi. Bu o yeteneği çok fazla kazanmadım, ama müsaadenizle vergiyle ilgili esprili bir hususla bitirmek istiyorum. O da şu: Bir soru sorulmuş. Vergi denetim incelemesi sırasında gider belgelerinde 1 lira yanlışlık olduğunu saptamak için kaç tane vergi denetim elemanı gereklidir, ihtiyaç duyulur? Yanıt olarak da üç tane olarak belirliyor: Bir tanesinin hatayı bulması, diğer ikisinin de mevzuatı okuyup, mevzuatı anlayıp mevzuatı raporlaması için şeklinde. Sürçülisan ettiysem affola, teşekkür ederim.

Dr. MASUM TÜRKER- Değerli dinleyiciler, üç konuşmacımızı dinledik. Aslında yaptıkları konuşma Türkiye'de mevcut olan bir boşluğun doldurulması için daha çok yol kat ettiğimizi ortaya koyuyor. İşte bugün burada bir arada olmamızı sağlayan rahmetli Şükrü kardeşimizin yaptığı buydu. Türkiye'de hukuk sistemi kurulurken aslında vergi hukuku diye bir sistem kurulmamış ve sol söylemde bir söz vardır: Pratik teoriyi aşar. Türk vergi sisteminde pratik hep teoriyi aşmıştır. O nedenle teorik olan yapılanmalar, kanunlar pratiğin üzerine çıkmak için ortaya konulmuştur.

Değerli Hocam Sibel Hanım vergi özgürlüğünü söylerken işte Şükrü Hocanın aslında olması gerektiğini söylediği ve

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

belki de hukuk fakültelerinde artık yüksek lisans programı olması gereken vergi planlamasına bireysel vergi planlaması adı altında yine ürkek bir şekilde yaklaşıyor. Çünkü Türkiye’de hemen bu vergi kaçakçılığı gibi anlaşılır, ama uluslararası camiada uluslararası 12 no.lu muhasebe standardının amacı ertelenen vergilerdir. Yani bizim konuştuğumuz bu avantajları, peçeleme denilen şeyleri yasal olarak nasıl gösterileceğini ve Türkiye’de uluslararası anlamda yapılan bütün denetimlerde sermaye piyasasına tabi şirketlerde ertelenen vergiler ayrı bir bölüm olarak, ayrı bir yorum olarak yer alır.

Vergide adalet ilkesi açısından İsmail Hocamızın bize verdiği yaklaşım aslında adaletin sağlanması için teorik düşünceler, öğreti hazır olmakla birlikte bunun sağlanamadığı yönündedir. Bunu Türkiye’de vergi sisteminin gelişimi içinde bakan olarak Sayın Zekeriya Temizel döneminde Gelirler Genel Müdürü olarak 2. Oturumun Başkanı Sayın Nevzat Saygılıoğlu tarafından yapılmaya çalışıldı. Yani dolaylı vergi oranının dolaysız vergi oranına göre gerilediği tek dönem incelenirse o dönemdir. O dönem o olayı gerçekleştiren bütün siyasi kadroların parlamento dışında kalmasına neden olmuştur. Çünkü varlıklar ve sermaye, kişisel gelirler adil bir şekilde vergilendirilmeye çalışılınca güçlüler çok fazla vergi ödeyen güçsüzleri yenmişlerdir.

SALONDAN- 60 milyar dolarla yurtdışına kaçtı.

Dr. MASUM TÜRKER- İşte o farklı şeyler, anlaşılmadığı için şimdi aynı şey son vergi reformunda dile getirildi. Ne kadar cesaret edilip uygulanır onu da bilemeyiz. En son Cem Bey başlarken, ben Cem Beyi gazetelerindeki yazılarından tanıyorum, çok da güzel yazıyor. Kısa, öz, arada bir bizim arkadaşlar Şükrü Beyin kalemi diyorlar. Yani bir şey almadı diyor, ama en azından çok zor bir meseleyi üç paragrafta özetleyecek kadar söylüyor, ama önemli bir şeyi dile getirdi. Onu da eski bir parlamenter olarak dile getireyim. Belki üniversitelerde bu konu ele alınır. Vergi hukukunu değil, tüm kanunların parlamento da nasıl yapılacağına dair ayrı bir şablon geliştirmek gerekir. Özellikle 1990’lı yıllardan sonra parlamentodaki popülist yak-

laşımaları televizyonla yayın başladıktan sonra maddeler üzerinde çabucak görüşmeler tamamlansın diye 10 ayrı maddede olacak şeyler dikkat edin tek maddeye sıkıştırılıyor. Burada da belki bunları denetleyecek, eleştirecek bilimsel bir yapının, bilimsel bir metodolojik olarak anlatımın yer almamasıdır. Bugün Güney Kıbrıs'ta bir kanun teklifi, bir kanun tasarısı meclise verilince önce halk için açılır, parlamenterler için değil, orada toplanır istekler, o istekler o ilgili komisyondaki uzmanlar tarafından tasnif edilir ve yapılması gereken değişiklik varsa bütün milletvekillerine dağıtılır. Onun üzerinde tartışmalar yapılır. Kanunun o şekilde oluşması sağlanır, ama maalesef bizim ülkemizde kanunlar egemenlerin baskısıyla lobi yapabilenlerin gücüyle komisyondan sonra bile değişebilmektedir. Ben vergi adaletinin sağlanması konusunda Türkiye Cumhuriyeti hükümetini yönetenlerin samimi olmadıklarını düşünüyorum. Çünkü vergi adaletini sağlamak üzere 1994 yılında mükerrer 227. maddeyle Türkiye'de mevcut olan bütün muhasebecilere, mali müşavirlere ön denetim yapma hakkı verilmişti, ama bu ön denetim yapma hakkı hâlâ muhasebecilere kullanılmamaktadır. Biraz evvel Cem Beyin söylediği o ceza davalarının artışı da vergi müfettişlerinin yeni bir yola yönlendirilmiş, daha kolaycı bir yola yönlendirilmiş olup, muhasebecileri yardımcı göreceklere onlara sorumluluk raporları yazdığı bir düzen, bir devreye girmiş bulunuyoruz. Bu aslında çok tehlikelidir, çünkü bir ülkede en büyük karmaşa verginin katlanılmaz hale geldiği zaman ortaya çıkan başkaldırıdan oluşur. Bu ülkemizde bunun özellikle yaşanmaması dileğiyle 15 dakika aralıklarla da olsa izninizle bu oturumu kapatıyorum ve tekrar rahmetle Şükrü kardeşimi anıyorum. Huzur içinde meleklerle birlikte içimizde yaşamaya devam etsin.

**VERGİ HUKUKUNDA
GÜNCEL SORUNLAR**

İkinci Oturum

YARGI KARARLARI IŒIĒINDA GÜNCEL VERĒİ SORUNLARI

Prof. Dr. NEVZAT SAYGILIOĒLU- DeĒerli konuklar, merhum Œükrü Kızılot kardeŒimizin, arkadaŒımızın anısına düzenlenen böylesine anlamlı güzel bir programda oturma başkanlığı görevini tevdi etmesinden dolayı aileye, YaklaŒım dergisine Œükranlarımı sunuyorum, teŒekkürlerimi sunuyorum.

Benim Œükrü Hocayla hukukum 40 yıla dayanıyor. Yanındaki, yakınındaki kiŒilerden biri olarak tam 40 yıllık bir geçmiŒimiz var. 1977 yılında Malîyenin Ankara Defterdarlığının iki katında Malîye MüfettiŒlerinin ve Hesap Uzmanlarının odaları vardı. Biri 1. katta, biri 2. katta, ben Hesap Uzmanı odasında çalıŒırken Hoca da Kızılbey Vergi Dairesindeydi. Kendisi o zaman "Ortalama kâr hadleri" kitabını yazmıŒtı, Masum Bakanımızın söylediği gibi o benim de dikkatimi çekmiŒti. Daha sonra kendisi mi gelmiŒti, yemekte mi, bir yerde bir Œekilde tanışmıŒlıđımız oldu. Ondan sonra baŒlayan aile iliŒkileri, biraz oğlu Onur'un yaramazlığı... Gerçekten de Onur hiper aktif bir çocuktur. İŒte böyle bir Œekilde baŒlayan bir birlikteliğimiz var.

Œükrü hoca böyle çok farklı yaklaŒımları, farklı giyim tarzı ve fıkralarıyla malum... yani Hocayı anlatmaya gerek yok, zaten sizler anlatıyorsunuz varlığımızla... Öyle bir arkadaŒımızdı, öyle bir can dostumuzdu, yoldaŒımızdı. Bir gün beni aldı gel seni Zafer Mutlu'nun babasıyla tanıştrayım, Latif Mutlu ile. Bilgi Üniversitesine gittik, Latif Mutlu beyle tanıştık. Bu gidiŒ sonrası 3 yıl orada hocalık yapmak durumunda kaldım.

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

Yine bir başka gündü... Keyifli olmadığım, dönemin Devlet Bakanıyla barışık olmadığım bir gündü... ben müsteşardım. Görev yaptığımız dönemler itibariyle güçlü idik, alıştığımız bir güçlü yapımız vardı, açıkcası güçlü bir bürokrasiden geliyorduk. Ancak koşullar değişmeye başlamıştı. 2004 yılının ikinci yarısından bahsediyorum. Biz Gazi Üniversitesinin eski Rektörü Prof. Dr. Rıza Ayhan, Şükrü Hoca ve ben sık sık bir araya geliyorduk. Çankaya'da "Dem" adında restoranda buluşuyorduk. Üçümüz bir araya gelirdik, sohbet ederdik. Rıza Ayhan Hocamız, sohbet sırasında bana dedi ki "Müsteşarım, sen kaç yıldır müsteşarlık yapıyorsun?" Ben de "6 yıl" dedim. "Peki, 6 yıl daha yaparsan ne olur?" dedi. Ben de "hiçbir şey" dedim, "yandan yandan gidersin, değişen bir şey olmaz" dedim. Sayın Rektörümüz, "Gel seni bizim buraya alalım, ihtiyacımız var" dedi, şu dedi bu dedi. Ben de "bakalım hocam" dedim.

Ertesi günü hiç onu unutmam, bakalım filan diye derken Hürriyet Gazetesinde Gazi Üniversitesinin profesör ilan çıktı. Benim de artık devlette bir dakika bile durmam söz konusu değildi. Çok şükür profesör olma şartlarımıza fazlasıyla uygundu ve devletten ayrılmanın koşulları tamamdı.

Derken aradan yıllar geçti, bir gün Şükrü Hoca Gazi'den kendi ayrıldı, tabii bizim keyfimiz bozuldu. Aslında Gazi'deki günlerimizde "Defalarca Bölüm Başkanlığını sana vereyim, sen bürokrasiden geliyorsun" derdi. "Hoca" dedim, "ben bu işleri yapamam, akademyada ve teftiş etme, eski hesap uzmanıyım, teftiş yapısında yöneticilik en zor iştir. Ben bu işe hiçbir şekilde talip olmadım" dedim. Şükrü hoca Gazi'den ayrıldı, bizim de tadımız bozuldu, kayboldu.

Şükrü hocanın Atılım Üniversitesi Mütevelli Heyeti Başkanı Sayın Yalçın Zaim ile yakın ilişkileri vardı, kapı komşusu idi. Galiba 2015 yılındaydı, beni mütevelli heyeti başkanı ile tanışmaya götürdü, ertesi günü kendimi Atılım Üniversitesinde buldum. Hâlâ Atılım Üniversitesindeyim.

Şükrü hocanın çok farklı bir yardımseverliği de vardı. Bu sabah hocanın muhterem eşi Zuhal Kızılot kardeşimizin ko-

nuşmasında iki-üç defa andı, onun altını çizerek ben de söyleyeyim, gerçekten yardımseverdi. Çok yakınında bulunan ve birbirimizin mahremine hâkim olan insanlar olarak söylüyorum, Ekrem Sarısu kardeşimiz de bizim bu şahitlerimizdendir.

Merhum hocamızın birkaç hastalığı vardı, faydalı hastalığı... bunlardan birisi Fenerbahçe idi. Hepimizin tabii onun sayesinde bir garip Fenerbahçe hastalığı, ikincisi kravat hastalığı, acayip bir kravat hastalığı vardı. Üçüncüsü de kalem hastalığı... bildiğimiz kalem cins cins, tür tür kalemler. Eski Hesap Uzmanı Veysel Çakır üstat, Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot ve biz üç aile Çin'e tatil için gitmiştik. Oralarda onlarca kalem aldık.

SALONDAN- Üstat, ekmeğini, çevresini ve bilgisini paylaşanlar gördük, üçünü aynı anda paylaşan gördüğüm tek insan.

Prof. Dr. NEVZAT SAYGILIOĞLU- Ekmeğini, bilgisini, çevresiyle paylaşan biri. İşte usta gazetecilik de bu, anlatmak çok güzel. Belki de bir seansı da böyle bir panel ya da sempozyum düşünüyorsanız bir seansını onun anılarına ayırırsanız herhalde çok iyi olur. Yani haddim olmadan söylüyorum.

Şimdi bu duyusal konudan sonra bir başka duygu dışı konuya geçelim, vergi konusuna, yargı kararları ışığında güncel vergi sorunları. Konuyla ilgili masada üç hukukçu var. Şimdi yargı kararlarında yorumun zorlanan sınırları konusunu eski Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanlarımızdan Profesör, şimdi bizim üniversitemiz Atılım'da değerli Hocamız Prof. Dr. Sayın Mustafa Akkaya'ya ilk sözü vereyim, şöyle bir başlangıç yapın. Lütfeder 15-20 dakikada bitirirseniz tamam olur.

Av. Prof. Dr. MUSTAFA AKKAYA- Değerli katılımcılar, herkesi saygıyla selamlıyorum. Şükrü Hocayla ilgili çok şey söylendi, ışıklar içinde yatsın. Ben sadece şunun altını çizmek istiyorum ki çizildi: Vergi hukuku gibi bir miktar sempatisi yoğun olmayan bir alanı sokağa indirebilmek her kula nasip olmayacak bir şey ki Şükrü Hoca bunu fazlasıyla ve çok iyi bir şekilde başardı. İnşallah nurlar içerisinde yatsın.

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

Ben aslında başlık bir miktar zorlama bir başlık, bunun muhtemelen dikkat çekiyordur: *“Yargı kararlarında yorumun zorlanan sınırları”* başlığını koydum. Aslında bu başlıkla ilgili belki sunumda tekrar şey yaparım. Yorum konusu son yıllarda tekrar, aslında her zaman problematik bir konu, ama son yıllarda tekrar ön plana çıktı veya bizim yorumla ilgili, özellikle yargı kararlarında yorumla ilgili tekrar değerlendirme yapmamızı gerektirdi. Şu var, bir vergi hukukçusu olarak hep şunun altını çizdik: Vergi hukuku da bir hukuk alanı ve bu alan diğer hukuk metodolojisinin genel kuralları çerçevesinde işleyen bir alan, işte kendi içerisinde özellikli durumlar olabilir, ama her hukuk alanında özellikli durumlar vardır. Aslında benim size çok kısa özetlemeye çalışacağım, ardından da 3 ya da 4 tane sürenin kullanımına bağlı olarak paylaşmak istediğim yüksek yargı kararı var.

Bir hukuk normunun uygulanma sürecinde aslında biz hukukçular ne yaparız? Yasada soyut olarak tasvir edilmiş bir olayı dış dünyada gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin bir karşılaştırma yaparız. Herhalde yasada soyut olarak tanımlanmış, tasvir edilmiş olay dış dünyada gerçekleşirse -işte o normun klasik yapısında vardır- deriz ki şu hukuki sonuç ortaya çıkmıştır. Yaptığımız aslında bu kadar basit teknik iş, şimdi hukukçu aslında bu ikisinde aynılık varsa hukuki sonucun çıktığını, yoksa da çıkmadığını tespit eden bir işlevi var. Bütün hukuk normları burada, şimdi bu noktada hukukçu aslında neyi yapar? Terazinin bir gözüne dış dünyada gerçekleşen vakayı koyar, öbür gözüne de normu soyut olarak tanımlanan olayı koyar, aynılığı ya da farklılığına bağlı olarak ya hukuki sonuç doğmuştur der ya da doğmamıştır der. O normun öngörülen hukuki sonucunun ortaya çıkmadığına karar verir. Burada hem terazinin bir gözüne soyut olayı koyarken, hem de vakayı tespit ederken aslında hukukçunun yapması ve yapması gerekenler var. 1. Şu terazinin bir gözüne koyacağı soyut tanıma ilişkin kuralı doğru tespit etti mi, yoksa konuyla ilgisiz bir kuralı getirip ona koymaya çalışıyorsa zaten başından itibaren yanlış. 2. Şu dış dünyada gerçekleşen vakanın saptanması

doğru mu? Peki, neden buna vurgu yapmaya ihtiyaç duyuyorum? Şunun için: İkisinden birini yanlış yapmanız aslında hukuka atfedilen işte istikrar, düzen, vesaire işlevlerini riske etmeniz ve daha da kötüsü yasamaya hasredilmiş bir alandaki yetkiyi hukuk uygulamacısının kullanması gibi bir tabloyu beraberinde getiriyor.

Şimdi bir küçük, daha doğrusu iki-üç küçük saptama daha yapmak istiyorum. Hukuk normunun uygulanmasında işte ben hepsini hukuk uygulamacısı başlığı altında topluyorum. Yargıcın işlevi ne olacak, kim neyi nasıl yapacak, bu bildiğiniz gibi farklı hukuk ekollerinin sürekli tartıştığı bir alan. İşte biçimciler olarak adlandırılan pozitivistler var, modernist akımlar var, bu anlamda işte hukuka atfettiğiniz işlevle ilgili birçok tartışma var ve işte burada adalet, hukuk, pozitif düzenlemeler, bunlar birbirine giriyor, ama doğrudan bizim konumuz değil. Sadece bu tartışmalarda özellikle yargı bağlamında baktığınızda şu iki şeyden, normun tespit edilmesi ve unsurlarının saptanması ve vakanın saptanması ve unsurlarının normla ayınlığının saptanması noktasında eğer yargıç hukuki sonucu etkileyecek birtakım yaklaşımlar sergileyebiliyorsa, bu durumda işte hukuk ekollerine göre farklılık, mesela serbest hukuklu her somut olayda somut olay adaleti denilen bir şey, onun tarafların menfaatlerini kendine göre denkleştirip her olayda ayrı bir çözüm geliştirebilir. Oysaki biraz sonra vereceğim kararlarda da aslında biz pozitivist bir alanda çalışıyoruz. Yani anayasal çerçevesi çizilmiş, yasallık ilkesiyle, diğer ilkelerle kıyas yasağı boşluk doldurma çerçevesi çizilmiş bir alandayız. Dolayısıyla burada özel hukukta olduğu gibi ya da buna izin veren boşluk doldurulması, kıyas yapılmasına izin veren alanlardan birinde değiliz.

Sonuç: Hukuk metodolojisiyle ilgili bütün genellemelerde aslında hukuka bakışa bağlı olarak birtakım çıkarımlar yapılıyor. İşte bunların da bir kısmı tamamen benim şu anda yapacağım -eleştiriye açık olabilir- pozitif hukuk bakımından, bir kısmı da hukuktaki adalet anlayışı veya hukuk uygulaması

bakımından. Burada bir şeyi vurgulayarak belirtmek isterim. Aslında benim bu sergilediğim yaklaşım modernist hukuk akımları bizi hukuk uygulamacısını madde matikçiler, kanun matikçiler, tasım otomatı ... (130.56) örtüştürme makineleri, hukuk papağanı olarak adlandırıyorlar. Bunu özellikle paylaşmak istedim. Şimdi sorun şu: Adaletin hukuk sisteminde somutlaştığı yer hukuk düzenidir. Adalet duygusuna uygun olup olmadığına ilişkin karar verecek, bunu değiştirecek veya koruyacak yer de yasa normu var. Bu anlamda hukuk uygulamacısı ister yargıç olsun, ister başka bir şapkası olsun bunu değiştirmeye kalktığı andan itibaren en tipik tabiriyle fonksiyon gaspıyla malul işlemler şey yapıyor. Yani yargıcın yanlış norm uygulaması veya o normda biraz sonra üzerinde duracağım olmayan bir unsur eklemesi veya daha da kötüsü dış dünyada gerçekleşen vakanın fotoğrafını çekmek yerine onun unsurlarını değiştirmesi, rötuşlaması ilkinde çok açık vergi hukukunun anayasal ilkelerinin ihlalidir, fonksiyon gaspıdır, ikincisi de bizim örtülü kıyas dediğimiz bir yöntemdir.

Şimdi bu noktada şunun hemen altını çizmek istiyorum: Yorum sadece ve sadece norma ilişkindir, vaka saptanır. Dolayısıyla bizim zaman zaman yargı kararlarında sıkça rastladığınız efendim, vergiyi doğuran olayın yorumlanması dış dünyada gerçekleşen şudur denilmesi aslında tamamen terminolojik olarak yanlış, herhalde bundan 20-25 yıl önceydi, onun için rahat kullanabilirim, bir televizyon reklamı vardı: Pantolon uyduramadıysak gömlek verelim. Eğer olayın kurala uygulandığı, kurala uygun vaka gerçekleşmezse ve o sonuca ulaşılmak isteniyorsa normdaki bu defa vakayı norma uydurma çabası maalesef bizim sıkça karşılaştığımız bir şey.

Sonuç olarak norm yorumlanır, vaka saptanır. Peki, normu yorumlayacağız, ama neye göre yorumlayacağız ve nasıl yorumlayacağız? Aslında maalesef 1950'lere kadar İstanbul ekollü bunlarla çok yoğun uğraşmasına rağmen 2010'lu yıllarda tekrar başladı, yorum evet, neyi yorumluyoruz? Normu, ama kime ve neye göre? Çok basite veya çok yüzeysel geçerseniz aslında iki tane yaklaşım var: 1. Normun iradesini araştırma,

objektif yorum teorisi deniliyor. 2. Normu yapanın iradesini araştırmak, ona da sübjektif yorum veya yaklaşım deniliyor. Şimdi hangisini seçerseniz seçin kaldı ki böyle bir tercihte bulunduğunuzda Őununla karşı karşıya geliyorsunuz: Yasama sürecinde yasama organının iradesini mi araştıracaksınız? İradesini araştırırsanız yasama belgeleri sizin asli kaynağınız hale gelecektir, ama objektif yorumda tam bir medeni hukuktaki -herkes hukukçu- cenin teorisine benzer bir Şey norm onu ihdas eden organdan bağımsız tam ve sağ şekilde dünyaya gelirse, yani hukuk düzeninde yürürlük kazanırsa artık onu yapan organdan bağımsız olarak bir iradeye sahiptir diyor.

Çok detaylarına girmeksizin sadece Şunu söyleyeyim: 1973 tarihli bir Alman Anayasa Mahkemesi kararı nitekim Türk vergi hukukunda Türk hukuku bakımından özellikle ceza hukukunu burada işaret ediyorum, referans alınmış sağlık bir çıkarım var. Biz yorumda sadece yasa koyucunun normda somutlaşan iradesini esas alıyoruz. Burada kastettiğim Şudur: Genç meslektaşlarım belki anımsayamayabilir, ama Sayın Başkan da sanırım o dönemde görevdeydi. Ben kendisi süremi kesmeden böyle bir Şey yapayım. 1998’de yatırım indirimiyle ilgili düzenlemede bu tam söylediiğim çıktı. Ne oldu? Yasama sürecinde kanun tasarısında Meclisteki görüşmede yanılmıyorsam Zekeriya Temizel’di, 6 dakika ayırmış. Yatırım indiriminden stopajla ilgili konuşmasında var, tasarıda var, ama yasa çıktı 4369, yatırım indiriminden stopaj yok. Şimdi bu dediğim yasa koyucunun normda somutlaşan iradesi yorumudur. O dönemin maliye bürokrasisi arka planını bilmiyorum, bir parantez içi hüküm açtı ve dedi ki işte stopaj oranı Şudur, yanına da yatırım indirimi dahil. Tam da işaret ettiğim sorun, yani yorumda esas alacağın malzeme yasa koyucunun normda somutlaşan iradesi, bunun altını tekrar çiziyorum, çünkü biraz sonra paylaşmak istediğim kararlarda bu var. Biz amaçsal yorum, vesaire, bunlarla bizim sınırlarımız söz konusu. Ben yorumda amaç nedir? Yorumda bir tek amacım var: Normun benim çerçevesini çizdiğim yasa koyucunun normla somutlaşan iradesinin saptanması, yani normun gerçek anlamda saptanması, işte gerçek iradeyi de demin söylediiğim gibi ben sadece ve sadece

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

yasa koyucunun normda somutlaşan iradesini esas alabilirim. En azından vergi hukukunda ve buna bağlı bu bağlamda ceza hukukunda bu gerçekli, dolayısıyla son dönemlerde biraz fazla sıkça duymaya başladık veya konuşulmaya başladı, yorumda bir tek amacım var: Ne mükellef lehine, ne hazine lehine, ne mükellef aleyhine değil. Şimdi burada hukukçu ve hukuk uygulamacısını da izninizle ayırmak istiyorum. Hukukçu normu hukuk metodolojisi kurallarına göre, vergi hukukundaysa da vergi hukuku metodolojisine göre uygulayan ve çıkan sonucu ortaya koyan kişidir ister yargıç, ister avukat; hukukçu bu tespitlerin genel hukuk anlayışına uygunluğunu eleştiri konusu yapıp değişmesi için mücadele eden kişidir. Dolayısıyla hukukçu olmak eğer bu ayırım çerçevesinde bakıyorsak önemli bir şeydir, ama hukuk uygulamacısının hukukçu şapkasıyla öngörülerini koymasına o zaman hukuka atfettiğimiz düzen, istikrar bizim alanda da öngörülebilirlik, kesinlik, bunların hepsini ihlal eden bir tablo olarak karşımıza çıkıyor.

Şimdi son bir nokta, hepsi biraz sonra paylaşacağım kararlarla ilgili, bir de bizim vergi hukukçuları olarak şunun altını çizmemiz gerekiyor: Evet, bir normun nasıl yorumlanacağına ilişkin ilk yasal düzenlemenin yapıldığı alan Medeni Kanunda lafzı ve ruhuyla hâkimdir ibaresini bir kenara bırakırsanız 1982 yılında Vergi Usul Kanunu "*vergi normlarının uygulanması ve ispat başlıklı*" bir düzenlememiz var. Bu iyi bir şey mi, kötü bir şey mi arka planını ayrıca tartışırız. Çünkü Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkan bu düzenlemede İsviçre ve Alman hukukuna atıfta bulunuyor, ama 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu da vergi hukukunun bir hukuk alanı olması, artık buna ihtiyaç kalmaması nedeniyle o eski düzenleme zaten kaldırılıyor, şeyde de yok.

Şimdi şuna işaret etmek istiyorum: Bu 3. maddeyle ilgili bir eleştiri değil, öyle bir kaleme alınmış ki lafzı ve ruhuyla hüküm ifade eder. Lafız açıksa, açık değilse konuluşundaki amaç diğer maddelerle bir merdiven koyuyor. Yanlış, şunun için yanlış: Kanun hükmünün yanlışlığını tartışmıyorum. Tüm yo-

rum yöntemlerinin tek bir amacı var: Normun gerçek iradesini bulmak ve bunun için eğer yorumlanan bir norm bütün yorum yöntemleriyle aynı sonucu veriyorsa, zaten normun gerçek anlamını bulduğumuzda hiçbir tereddüt yok. Buradaki mesele normun bu yorum yöntemleri, işte o bildiğiniz yorum yöntemlerinin çoğunluğu bizi nereye götürüyor? Buna işaret etmemin bir nedeni de şu: Zaman zaman Danıştay kararlarında, vergi mahkemesi kararlarında görüyoruz, beni gitmek istediğim yere götüren yorum türünü hukukçu, hukuk uygulamacısı olarak seçme lüksüm yok, hepsiyle test etmek durumundayım. Şimdi yorum yöntemleri arasında bir öncelik-sonralık ilişkisi yok, normun gerçek anlamının belirlenmesinde bunlar birbirlerini tamamlarlar.

Şimdi yorumun sınırı, demek ki merdiven basamaklandırma ilişkisi içinde yorumun sınırı o normda yer alan kelimeye atfedilebilecek anlamın sınırındır. Aksi hukuk yaratmadır, boşluk doldurmaz, fonksiyon gaspıdır. Peki, bu sınır amaçsal yorumunda sınırlı ki işaret etmemin nedeni şu: Aksi halde demin işaret ettiğim gibi siz yasa koyucunun yerine geçerek bir kural ihdas etmiş olursunuz. Bir başka ifadeyle eğer kelimeye ya da o kavrama yüklenmesi mümkün olmayan bir anlamı yüklüyorsanız zaten artık yasama faaliyetinden söz edilebilir.

Şimdi üç tane yüksek yargı kararını paylaşacağım olabildiğince özet: Bir tanesi Özel Tüketim Vergisi Kanunundaki şu düzenleme, bizi sadece ilgilendiren kısmı bu ek 4 sayılı listede bu malların her bir adedi için 40 Türk Lirasından az olması halinde orana göre hesaplanan vergi yerine her bir adedi için 40 Türk Lirası vergi alınır, Bakanlar Kurulu bu tutarı sıfıra kadar indirmeye, üç katına kadar arttırmaya yetkilidir. Şimdi 2017 değişikliklerinden sonra Cumhurbaşkanı. Yani ne diyor yasal düzenleme? 40 lira üç katına kadar Bakanlar Kurulu arttırmaya yetkili. Bakanlar Kurulu işte 2011 tarihinde bunu 100 liraya çıkartıyor, ardından 2014 tarihinde 120 liraya çıkartıyor ve ardından 2016 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla 160 liraya çıkarıyor. Yani 40 liranın üç katını 160 lira olarak veriyor. İlk derece

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

mahkemesi ki Bakanlar Kurulu kararı olduğu için düzenleyici işlem, Danıştay da Danıştay 7. Dairesi oy birliğiyle yürütme verdi, oy birliğiyle de iptal kararı verdi. Ardından temyiz yoluyla Danıştay Vergi Dava Dairelerine gitti. Vergi Dava Daireleri -bu bir Vergi Dava Daireleri eleştirisi değil, kaldı ki eleştirilebilir- 160 liranın hukuka uygun olduğuna karar verdi. Karar 7-6'dır, ama asıl ilginç olan şu alttaki kısmı, burada ilginç olan şey 40'ın üç katı 120'dir, ama asıl atıfta bulunduğu bu demin işaret ettiğim Vergi Usul Kanununun 3. maddesiyle ilgili şey. İşte yukarıda efendim, 4760'da başka düzenlemeler de var, bunu 3. maddeyle yorumlamaya çalışıyor ki bu artık yorumun zorlanan değil, aşılın sınıırı. Çünkü Anayasa 73'teki bir düzenlemeyi Vergi Usul Kanunu 3. maddesindeki ki o da uymayan bir düzenlemeyle açıklamaya kalkmak çok mümkün değil.

Bu arada başka bir şey daha söyleyeyim. Aslında bu son yıllarda çok olmaya başladı. Yargı eleştiriyor gibi görünüyoruz, ama buna Türkiye'deki vergi anlayışını yansıtıyor. Dava devam ederken bakar mısınız, yasal düzenlemeyle 160 liraya çıkardık. Şimdi bir önceki oturumda kesinlik, belirlilik, açıklık ilkelerinden bahsedildi. İşte kesinlik, açıklık, belirlilik, öngörülebilirlik... Son bir şey sayın katılımcılar, genel tebliğ Maliye Bakanlığının, Maliye Bakanlığı bu internet ve iletişim için kullanılan hizmetlerle ilgili 2014 yılında bir yasal düzenleme çıktı, 2014'te yasa çıktı. Maliye Bakanlığı bununla ilgili bir tebliğ yayınladı. Tebliğ tarihi 2016, bunların usul ve esasları iadeye karar verme yetkisi yasayla verilmişti. Maliye Bakanlığı 2016'da kullandı bu yetkisini ve dolayısıyla ben tüketici olarak 2014'ten 2016'ya kadar iade alabileceğim özel iletişim vergisini alamam. Bunu dava ettik. Dava hangi gerekçeyle reddedildi, biliyor musunuz? 1928 tarihli Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti ve Neşri İlanı Hakkındaki Kanun. İlk başta işaret ettiği uygulanacak normu yanlış tespit ettiler. Bunun dayandığı madde şu: *"Kanun ve nizamnameler başka suretle sarahat bulunmadığı halde 45 gün"* diyor. Şimdi izninizle dönüyorum geriye, Danıştay dedi ki bu 1322 sayılı 1928 tarihli Kanun kapsamındadır. 1. Kanun değil, 2. Nizamnamenin Türk hukukunda iki tane anlamı var. Bir Osmanlı döneminde Tanzimat'tan sonra

işte vilayet nizamnamesi, vesaire, hadi cumhuriyet döneminde de tüzük. Şimdi burada dava konusu edilen şey bir genel tebliğ ve söz konusu madde hükmünden kanunlar genel düzenleyici işlemlerin üzgünüm, yanlış düşünüyor da olabilirim eleştirin, öyle bir şey oradan çıkmıyor. Şimdi şuna gelmeye çalışıyorum: İlla ki normu yanlış yorumlamak gerekmiyor, yorumu yanlış yere getirdiğinizde çıkan tablo budur. Sonuncusu 60 sayılı Katma Değer Vergisi sirküleri. Bir, şu düzenleme 5228'de eklendi. Maliye Bakanlığı istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tamamlamaya yetkilidir. Anayasa 73'ü biz o zaman öğrencilerimize, meslektaşlarımıza boşu boşuna şey yapıyoruz. Çünkü 73 son diyor ki: *"Yasada aşağı ve yukarısında da belirlenmiş olmak kaydıyla vergi istisna indirim ve oranlarına ilişkin Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir"* Anayasaya aykırılığından vazgeçtim, kanun hükmü bu deniz ve hava taşıma araçları için liman veya hava meydanlarında verilen hizmetler, genel tebliğ bu ikisinin ... (146.10) liman ve hava meydanlarında verilmesi gereken, ardından şu düzenlemeyi yaptı sirküleri ... yani yasada olmayan, kaldı ki yasal dayanak da Anayasaya aykırı, bunları yaptı ve ardından da ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görüldü. Danıştay enteresan bir şekilde Anayasaya aykırılıkla ilgili şeyi tartışmaksızın, ama sirkülerin düzenleyici işlem olduğunu, çünkü davalı idare bunun o kanun hükmüne dayalı olarak yapıldığını, bunun hukuka aykırılığını ileri süremeyeceğini söylüyordu ve davanın reddine karar verdi.

Şimdi burada tartışmaya çalıştığımız husus şu: Biz eğer aynı zeminde aynı kuralları konuşuyorsak araçlarımız da aynı olmalı. Şöyle, bu benim cümlem değil, bir İngiliz hukukçuya ait bir cümle: Hukuk uygulamasında yargıç kendisine şu soruyu sormalıdır: Kanun koyucu bu kumaşta bir buruşuklukla karşılaşırdı ne yapardı? Kumaşı değiştiremezsiniz, yamayamazsınız, sadece ütölemek ya da kırışıklıkları gidermek. Sabırla dinlediğiniz için teşekkür ediyorum, Başkana ayrıca teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. NEVZAT SAYGILIOĞLU- Teşekkür ediyorum Sayın Hocam. Tabii iki konu var: Anlattıklarından birisi usule

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

yönelik, birisi esasa yönelik. Usule yönelik konusu 4369 sayılı Kanunun arka planında kim vardır dediği kişi benim. Zamanın Zekeriya Temizel'in bakan olduğu dönemin genel müdürü benim, dolayısıyla esasa gireyim. Nasıl savunacağım bilmiyorum, ama savunmayacağım. Çünkü ben o dönemin hiçbir konusunu aradan geçen bu kadar yıla rağmen hiçbir şekilde arka planını paylaşmadım hiçbir yerde hiçbir kimseyle. Gelelim yorum konusuna, ben şimdi kendime bakıyorum, 1985 ve 86'da doktor olmuştum. Doktora konum: Vergi hukukunda yorumdu. Çok fazla hukuk kaynaklarına başvurmuştum. Hesap uzmanı olmanın verdiği şeyle de biraz hukuka ulaşmaya gayret etmiştim, ama demek ki ve o zaman yeni çıkan Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat maddesi 3. maddeydi, heyecanla yorumlamıştık. O konuda hatta hiç unutmuyorum, bu konuyu konuşurken doçentlik jürisine siyasalda girmiştim. Rahmetli İlhami Çağın dahil, Adnan Tezel Hoca dahil deve dışı gibi hocaların 5 tane profesörün karşısında bu konuları 45 dakika tek başıma savundum. Demek ki cahil cesur oluyor, alabildiğine sonuna kadar ya da gençlik diyelim, savundum. Sağ olsunlar gene doçent olmuştuk, yani o anlamda bir şey söylemiyorum, ama bir tek şey söyleyeceğim Akkaya Hocamızın değerlendirmesine: Yorum uygulamadır, ama hukukta düzenlemelerde kazuistik davranıldıkça, köşeleri, kenarları belirlemeye çalıştıkça işin içinden çıkmak mümkün olmuyor. Benim 45 yıla ulaşan geçmişimden bugüne Vergi Kanunları içerisinde hayran olduğum bir tek madde var. Çok dikkat, yani ilginizi çeker çekmez bilmiyorum, Gelir Vergisi Kanunu madde 40.1: *"Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili yapılan giderler gider olarak indirilir"* Muhteşem bir madde, o kadar güzel soyut bir şey koymuş. Hocamızın belirttiği vakayı bu soyut norma uygulamakta uygulamacının tabii ki denetim ve vergi dairesi uygulamacılarının, ama son kararı vermekte yargıçların rolü. Maalesef ben şu anda 14-15 yıldır özel sektörün içindeyim. O kadar farklı bir dünya ki kitaplarda, kanunlarda yazıldığı gibi değil, çok farklı. Biz anlaşılan bu işi Zuhal Kızılot'un hakemliğinde gazeteci Okan Müderrisoğlu'nun da şahadetinde biz Mustafa Hocasayla baş başa birbirimize gireceğiz diye ikinci

sözü Sayın Bumin Doğrusöz arkadaşımıza veriyorum. Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Mali Hukuk öğretim üyesi, gerçekten bu alanda son derece yetkin değerli bir arkadaşımız, buyurun Sayın Doğrusöz.

Av. Dr. BUMİN DOĞRUSÖZ- Teşekkür ederim Sayın Başkan. Ben herkesi saygıyla selamlayarak başlamak istiyorum. Şükrü Hoca çok önemli bir şey yaptı, ben ona değinmek istiyorum. Devlet sırlarını açığa çıkardı. Çünkü Şükrü Hoca Danıştay kararları ve özeldeler kitaplarını o cilt cilt yayınlayana kadar bunlar birer sırdı. Hiçbir yerde bulunmazdı ve herkes ve özellikle meslek mensupları özeldeleri birbirlerinden saklardı. Biz de hocaların, bazen üstatların, bazen meslek mensuplarının peşinde koşup özeldeleri ele geçirip makale yapmaya çalıştık asistanlık yıllarımızda, ama Hoca bunu yıktı, ama aramızdan genç ayrıldı. Yine devlet sırrına dönüştü özellikle Danıştay kararları, şimdi sataşma gibi olmasın, ama Sayın Akkaya Hocam Danıştay kararlarını anlattı. Bunların bir kısmı devlet sırrı, çünkü Danıştayın açıklamıyor kararlarında, yok. Birtakım dergilerin arkalarında birtakım yargı kararları görüyoruz. Acaba doğru mu diye bakıyorum, Danıştayın web sitesine giriyorum. Böyle bir karar yoktur diyor. Yok, kararlar yok ortada, neden? Çünkü biz yargılamanın alenilik ilkesini duruşma salonunun kapısını açık tutmak olarak anlıyoruz. Kafayı uzat dinle kardeşim dinleyebiliyorsan, dolayısıyla aleniyet geniş, hayır, kararların aleni olması lazım. Dolayısıyla kararların tartışılıyor olması lazım. Eğer Şükrü Hoca hayatta olsaydı biz yine güncel kararlara ulaşırdık Danıştay bizden saklasa bile, ama maalesef şu anda güncel kararlara hiç kimse ulaşamıyor. Eğer birisi kendi işiyle ilgili bir yerden bir karar bulup da herhangi bir dergide yayınlamışsa, şimdi ben birtakım kararlardan bahsedeceğim, ama bunlar doğru mudur, değil midir, bundan sonra daha başka yeni tarihli bir karar çıkmış mıdır, çıkmamış mıdır bilmiyorum. Bunun için de özürünüze sığınyorum, ama bu benim ayıbım değil, bu kararını yayınlamayanların ayıbı diye nitelendiriyorum.

Tabii benim tebliğ konuma baktığınız zaman başlığı daha sonradan baktığım zaman ben de korktum. Hani 3 veya 4 cilt

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

kitap bile yazılabilecek bir alan, ben onun için biraz hoşgörünüze sığınarak bu konuyu sınırlandıracağım. Sınırlandırırken ne yapayım dedim. Bu arada Hazine ve Maliye Bakanımız yeni ekonomik programı açıkladı. Orada bir laf etti, o da bana bir ışık tuttu sınırlandırma açısından: *“Sistem dolaylı vergilerin üzerine yığılmış, bunu biraz düzelterceğiz, dolaylı vergileri de devreye alacağız. İşte en azından gelişmiş ülkelerdeki gibi eşit bir orana getirmeye çalışacağız”* dedi. Bunun üzerine dolaysız vergilere bakayım dedim. Mali güç ilkesi açısından bakayım dedim, korktum. Allah korusun devlet böyle bir şeyi yaparsa dolaysız vergiler o kadar adil ve mali güç ilkesi aykırı olarak alınıyor ki ve bunu da nasıl yapıyoruz? Oranlarla falan değil, hiçbir şeyi gider yazdırmıyoruz ve dolayısıyla sizlerin kazançlarını vergilendirirken biz mali gücü aramıyoruz. Hoşumuza giden şeyi gider yazdırıyoruz, hoşumuza gider şeyi gider yazdırtmıyoruz ve dolayısıyla devletin kendisine göre bir mali güç kavramı ortaya çıkıyor. Şimdi bunu birkaç örnekle açıklamak istiyorum. Örneğin, Sayın Saygılıoğlu dedi ki: *“Ben mükemmel bir cümle yazdım 40.1”* Evet, doğru, mükemmel bir cümle, ama onun altına da şunlar gider yazılabilir diye saymışlar. Şimdi Maliye Bakanlığı ne diyor? Vallahi yukarıdaki cümleyi boş ver, aşağıda yazmıyorsa gider yazamazsın diyor. Böyle güzel bir yorum, o zaman yukarıdaki cümle Sayın Saygılıoğlu Maliye Bakanlığı tarafından bertaraf edilmiş oluyor.

Prof. Dr. NEVZAT SAYGILIOĞLU- Cevap hakkımı kullanacağım.

Av. Dr. BUMİN DOĞRUSÖZ- Şimdi aşağıdakilere bakalım, neler var? Örneğin, tazminat ödemelerini gider yazabilirsiniz, ama neye dayanıyorsa? Kanuna, sözleşmeye veya mahkeme kararına dayanıyorsa. Peki, sulh yoluyla ödediysem? Hayır, kanunda yazmıyor böyle bir şey diyor Maliye Bakanlığı. Şimdi niye ben davayla uğraşayım? AVM'nin önünde yürüyen insanın kafasına AVM'nin tepesinden kiremit uçuyor, adamın kafasına düşüyor, yaralandığı için adam da dava açıyor. Sulh yoluyla, çünkü AVM'nin de işine gelmiyor bu dava, her duruşma ayrı bir haber, AVM aleyhine kötü reklam, kapatayım olayı

diyor. Özelge veriyorlar, hayır diyorlar, sulh yoluyla gider yazamazsınız. Bir de özelge devam ediyor. Bu özelgeyi yazan hiç mi Allah'tan korkmuyor diye gazetede yazdım, bana kızdılar. Çünkü özelgenin devamında diyor ki: *"Eğer ödediğiniz tazminat için sigorta şirketinden para alırsanız onu da gelir yazın"* Bir yandan gideri yazdırmıyorum, bir yandan da sigorta şirketinden aldığım tazminatı gelir yazdırıyorum. Şimdi kanunda bir tane madde var 41. maddede: *"Efendim, sizin esas işte faaliyet konunuz değilse helikopter yahut kotra, vesaire çalıştırıyorsanız bunu gider yazamazsınız, esas faaliyet konunuz olması lazım"* Şimdi bir şirket mukteza istiyor. Diyor ki: *"Ben maden arama ruhsatına sahibim ve maden arıyorum"* Nerede arıyorum? Allah'ın dağında arıyorum. Ben oraya mühendisimi, araçları-gereçleri, oradaki sondajı yapacak işçiyi ancak helikopterle götürebilirim. Helikopteri vallahi billahi özel işimde de kullanmayacağım, çünkü sivil havacılık zaten bunu saptayabiliyor. Helikopterin nereden nereye uçtuğunu, saat kaçta uçtuğunu, vesaire artı ben orada maden bulursam zaten yol yaparım, helikoptere de ihtiyacım kalmaz, vallahi de kullanmayacağım diyor. Hayır diyor kanun, bunu gider yazamazsınız. Ne yapacağız? Kanun bizi hülle yapmaya itiyor. Yani Elif Hocanın dediği gibi herhalde hülle yapmak da bir özgürlük diye geçiyor kamu maliyesinde, bilmiyorum. Ne yapacaksınız? Sonradan o şirketle görüştüm, ne yaptınız dedim. Canım helikopter şirketi kurduk, oradan kira aldık, kiralıyoruz dediler. Güzel, ama bu sefer maliyet artmış. Helikopteri kaç kiraladınız? Transfer fiyatlandırması var diye bir de onunla uğraşıyorlar. Neyse ki öbür şirket de öyle, hülle yapmayı bilmiyormuş. Kardeşim, niye sen sulh yoluyla ödüyorsun tazminatı? Davacı yaralanan adam tazminatın talebinin bir kısmından vazgeçsin, senin avukatın da duruşmada davayı kabul etsin, mahkeme yoluyla ödüyor o tazminatı, ama bizi mevzuat hazretleri bu şekilde oturup da hülle yapmaya itiyorsa, o zaman o mevzuatta demek ki birtakım sorunlar var demektir. Acaba mesleki faaliyete de getireyim veya ticari faaliyetin sürdürülmesiyle ilgili veyahut da mesleki faaliyetin sürdürülmesiyle ilgili giderler gider yazılabilir. Sayın Saygılıoğlu'nun dediği cümle hakikaten güzel, ama say-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

gı gösterilirse güzel. Kursa gidiyorsunuz, niye gidiyorsunuz? Mesleğinizi geliştirmek için arbuluculuk eğitimi alıyorsunuz veya muhasebeci gidiyor tapu gözetim kurulundan bağımsız denetim belgesi alabilmek için seminerlere, kurslara katılıyor. Gider yazamazsınız diyor. Niye? Çünkü sizi o eğitimi almaya kanun mecbur tutmamıştır. Gerekçe bu, kanun bir eğitim almaya mecbur tutarsa gider yazabilirim, kanun tutmuyorsa gider yazamam. Peki, nereden çıkıyor bu sınırlama? Bu idari anlayıştan çıkıyor, artı yargı da buna evet diyor.

Bir başka husus: Yine neyse, şu şeye bir daha geleyim. Şimdi hülle yapmaya zorluyor dedim ya, değişik değişik, yeni yeni hülleler ortaya çıkıyor. Şimdi yeni bir kavram üzerinde ben duruyorum: Kabahat işleme özgürlüğü. Suç işleme özgürlüğü olmaz tamam, hemfikirim, ama kabahat işleme özgürlüğünün olması gerekir. Çünkü kabahat idare hukukuna ait bir, idari ceza hukukuna ait bir kavramdır. Ben o kabahati işleyerek, o kabahatin hukuka uygun olup olmadığını yargısal denetimini sağlamayı amaçlıyorum. Örneğin, 68. madde serbest meslekte giderler, ben oraya kanunun cevaz vermediği bir şeyi de gider yazarak veyahut da yorum yoluyla gider yazabileceğime inandığım şeyi bir gider yazarak idare ceza keserse, yorumumun veya idarenin işleminin yargısal denetimini amaçlıyorum, ama şimdi yeni bir şey icat ettik: Defter beyan sistemi. Yazamıyorsunuz, neden? Çünkü siz yazdığınız zaman örneğin, mesleki sorumluluk sigortası, bir yeminli mali müşavir arkadaşımız mesleki sorumluluk sigortası yaptırıyor. Gider yazmaya kalktığı zaman yazı çıkıyor “*şu ... (161.08) gider yazamazsınız*” diye, ne yaptın dedim. “*Arabanın kaskosu diye yazdım*” dedi. Neden? Çünkü halbuki onu yapsa, oraya yazabilse, idare de onu gördüğünde gelip cezayı yazsa idarenin yorumunun yargısal denetimi sağlanacak. Şimdi biz defter beyan sistemiyle kabahat işleme özgürlüğünü ortadan kaldırmakla aynı zamanda ne yapıyoruz? İdarenin hukuksal denetim yolunu da kapatmış oluyoruz. Mesleki sorumluluk sigortası çok entere-san, gider yazamazsınız diyor. Yine gerekçe aynı, niye? Çünkü kanun mecbur tutmamış sizi diyor, ama arabayı da kanun mecbur tutmuyor, ama kasko yaptırırsanız onu gider yazabili-

yorsunuz. Herhalde kapitalizm böyle bir şey. Dolayısıyla peki, hadi canım ben mesleki sorumluluk sigortamı gider yazmayayım, bari 89. maddede beyannamemde sigortalar kapsamında diyeyim. Olmaz diyor, niye? Çünkü bu şahıs sigortası değildir diyor, aynı sigortadır diyor. Bu nereden çıkarttın, ben şahsımı sigorta ettiriyorum, hata yaparsam bir... Olmaz diyor, Hazine Müsteşarlığı sigortaları dallara ayırmıştır, ben o tabloya baktım. O tabloda şahsi sigorta gözükmüyor diyor. Dolayısıyla ne yapıyoruz? İdarenin bir başka düzenleyici işlemini daha vergi matrahının saptanmasında işler hale getiriyoruz.

Hele enteresan bir konu var gider yazmayla ilgili: Tazminatlar, yine o konuya döneceğim. Suça dayanan tazminat gider yazamazsınız diyor kanun, yıllardır bu böyle uygulanıyordu, ama yıllardır da gerekçesinde suç değil de kusur kelimesi yazdığı için önergeyle Mecliste bu değiştirilmiş. Önergeye itimat etmediği ve Meclisten çıkan metne, yani Akkaya Hocamın dediği gibi yasa koyucunun son iradesini araştırmaya yönelmeyeyim, biz hazırlayanın iradesiyle yetindiğimiz için kusur kavramına Maliye Bakanlığı itibar ediyor. Kusurunuz varsa gider yazamazsınız diyor. İdare de kusur kavramına itibar ederken Danıştayda açılan davalarda ya ne kusuru Allah aşkına, kanunun lafza açık burada suç kelimesi var. Suça dayanıyorsa gider yazamazsınız, dolayısıyla kusura dayanıyorsa bal gibi gider yazılır diye karar vereyim, ama geçen sene Danıştay 4. Dairesi görüş değiştirdi. Yeni bir kararı var: *"Hayır, kusursa gider yazamazsınız"* diyor. Peki, o zaman Mecliste niye adamlar önerge verdiler de kusur lafını suça çevirdiler onu bilmiyorum, yine suçlardan çekiniyoruz tabii, yani suça dayalıysa gider yazılmasın. Mesela, basın yoluyla hakaret filan olursa onu da gider yazdırtmıyoruz kanunda, ama serbest meslek erbabı özgür, suç işleyerek tazminat öderse, bunu gider yazabiliyor. Çünkü 68. maddede suça veya kusura dayanan tazminat ayrımı yapılmamış. Ne tazminatı öderseniz ödeyin gider yazabiliyorsunuz. Peki, tacirin ne ayrıcalığı var, ne farkı var, bunu anlamak mümkün değil, artı ilkelerimizi kaybetmişiz. Gıda markacılığına yapılan bağış tacirse gider yazıyorsunuz. Hayır, serbest meslek erbabıysanız veyahut da gayrimenkul sermaye

sahibiyseniz bunu gider olarak düşemiyorsunuz. Beyanname-nizde elverişli kazancınız varsa ancak düşebiliyorsunuz. Şimdi bütün kanunları sabahleyin de Cem Bey değındiler, bütün kanunların hepsinde basitleştirme amacı vardır diye, ama daha karmaşıklaştırıyor dediler. Bütün kanunların gerekçelerine bakarsanız başka şeyler daha görüyorsunuz. Verginin tabana yayılması, kayıt dışı ekonominin önlenmesi bütün kanunların gerekçelerinde var, ama bugüne kadar 35 senelik meslek hayatımda ben bunları yapan bir kanuna daha rastlamadım, ama genel gerekçede hep yazıyor. Düşünebiliyor musunuz kayıt dışı ekonomiyi önlemeyi amaçlayan genel gerekçeli bir kanun vergi levhasını alır, ama herkesten saklayın, sakın asma-yın diyor. Bu şimdi kayıt dışı ekonomimiz mi? Artı Vergi Usul Kanunumuzda tüketicilerin belge alma zorunluluğı yok. Yani bana hiç kimse bir mağazadan çıkarken durdurup da kapıda arkadaş, fiş aldın mı diyemez. Aslanlar gibi almadım derim ve bana ceza kesemez. Çünkü öyle bir yükümlülüğüm yok, Vergi Usul Kanununda o da kaldırılmış. Dolayısıyla bizim önce il-keler bazında birtakım şeyleri oluşturup ondan sonra devam etmemiz lazım.

Çok kısa bir-iki şeye daha değineceğim. Var mı sürem bil-miyorum. Şimdi bir başka tehlikeye daha doğru gidiyoruz. Yani Türkiye'nin illeri açısından tabii bunu konuşmak lazım, ama ben kendi ilim açısından konuşayım. İstanbul'da boğazın iki tarafındaki hukuk giderek farklılaşmaya başladı. Yani ka-yığa binip sağa dönerseniz farklı, sola dönerseniz farklı vergi hukuku var. Neden? Çünkü Avrupa yakasındaki vergi daire-lerinden doğan ihtilaflara Danıştay 4. Dairesi bakıyor, Anado-lu yakasındaki vergi dairesinden doğan ihtilaflara Danıştay 3. Dairesi bakıyor. Örneğin, bir tek şey söyleyeceğim, bir örnek vereyim. Çok örnek var, ama neyse. Örtülü sermaye kullandı-nız, faizi ödediniz, KKEG ... (167.46) yaptınız. Örtülü sermaye olduğu için bu ödediğiniz faizi kanun diyor ki bu temettüdür. Peki, ben bu temettü adı altında kanunun temettü kabul ettiği bu faizi öderken KDV hesaplayacak mıyım, hesaplamayacak mıyım? Şimdi bana böyle bir soru sorarsanız ben size sora-rım nerede oturuyorsunuz diye, vergi dairesine göre değışir.

Çünkü eğer Avrupa yakasındaysanız bağlı olduğunuz vergi dairesi Danıştay 4. Dairesi diyor ki: *“Faizin temettü sayılacağı bir tek Kurumlar Vergisi Kanununda yazıyor, Katma Değer Vergisi Kanununda böyle bir laf yok. O zaman faiz yine faizdir, dolayısıyla finansman hizmetinin bedelidir, tabii KDV ödeyeceksiniz”* Atlıyorum kayığa, karşı tarafa geçiyorum. Danıştay 3. Dairesi diyor ki: *“Yahu bu paranın adını bir kanun temettü diye koyduysa, artık bu bütün kanunlar için temettüdür. Diğer her bir kanunda buna ayrı laf aramaya ne gerek var? KDV hesaplamayacaksınız”* Benim de mükelleflere önerim bak kararlara, işinize gelen yerde açın şirketi diyorum. Ne yapayım yani, yapacak başka bir şey yok. Biz bunu kendi aramızda hallediyoruz, ama biz bunu yabancı sermayeye anlatamıyoruz. Yani bir şirket kazanırken davayı öbür şirket kaybediyorsa, avukatlık beceriksizliği deyip geçiyoruz, ama değil. İstedığınız kadar iyi hukukçu olun bu daireler arası içtihat farklılıkları çok büyük bir sorun haline dönüşmeye başladı. Neden? İçtihatları birleştirme mekanizmaları çalışmıyor, artı şu anda Türkiye’de istinaf mahkemelerinde 51 tane vergi dairesi var, vergi dava dairesi var. Bunların ne karar verdikleri meçhul, çünkü 100 000 liraya kadar kesin karar veriyorlar. Bunlar arasında çelişki var mı, yok mu o da meçhul, içtihatlar birleşiyor mu, orası da meçhul maalesef, ama bu bir anayasal sorun değil, sakın dert etmeyin. Daireler arası içtihat farklılıkları anayasal düzeyde bir sorun değildir, insan hakları ihlali değildir. Bunu ben söylemiyorum, Anayasa Mahkemesi söylüyor. Gelin bunu davayı kaybedene anlatın. İçtihat farkları Allah aşkına hiç sorun mu, ne olacak, kaybetmişsin git bir bardak su iç diyorsunuz yabancı sermayeye, şimdi bizim her şeyden önce ilkeler bazında biraz galiba bunları da düzeltmemiz veya gözden geçirmemiz gerekiyor. Ben sınırlarımı Başkana karşı zorlamak istemiyorum, sabrınız için de teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. NEVZAT SAYGILIOĞLU- Sayın Doğrusöz’e çok teşekkür ediyoruz. Süreyi aştık tabii, onda şey yok. Ben Gelir Kanunu 40.1 maddesini söylerken örnek olarak vermiştim. Arkasından gelen maddelere bir bütün olarak baktığımızda, fıkralara, bentlere her neyse bir bütün olarak baktığımızda özellik arz eden konuları tadat etme ihtiyacı duymuş zama-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

nında kanun koyucu, şimdi çok uzun konu, zaten ilkeler bazında görüşülürse, şekillenirse konu daha iyi olur diye son cümlesiyle ifade etti. Ben size bir şey söyleyeyim, 10-11 yıl hesap uzmanlığı yapmış, 10 yıl Gelir İdaresinde Daire Başkanı genel müdür yardımcısı, genel müdür olarak çalışmış, doktorası ve doçentliği bu alanda, ama sonra profesörlükte biraz mali iktisada kaydım. Üniversitede, devletten ayrılıp üniversiteye geçtiğimde vergi dersi vermeme kararı aldım. Neden diye sorarsanız açık söyleyeyim, yani bu samimiyetinize sığınarak söylüyorum. Uzaktan da olsa kısmen takip ediyorum, olmayan şey anlatılmaz diyorum. Gerçekten Türkiye’de olmayan şeylerden biri de vergi, yani torbanın içine gizlenmiş, yasallık yetkisi tümüyle ayaklar altına almış, gerekçeden yoksun madde başlığını gerekçe olarak ifade etmiş kanundan sonuç çıkmaz. Bir de bunun uygulayıcılarını karşınıza alın, denetim elemanı, uygulayıcılarıyla ve ne yazık ki yargı yerleriyle, özellikle yargı yerleri bu işin adaleti tesis ettirecek son sözü söyleyecek yapının içler acısı konumu böyle bir sonuç doğuruyor. Gerçekten şimdi gene rahmetliyi anarak sözü değerli eşine bırakayım, yani o olsa bununla gene yüzlerce, onlarca güzel şeyler çıkarırdı, malzemeler çıkarırdı, nükteler oluştururdu, fıkra kitapları yazardı. Onun yerini bu anlamda doldurmak gerçekten gene mümkün değil. Ben sözü uzatmadan sonunda bir cümleyle bir önerimi söyleyerek sözü Sevgili Zuhâl Kızılot kardeşimize bırakıyorum.

Av. ZUHAL KIZILOT- Teşekkürler Sayın Başkan. Hepiniz hoş geldiniz. Değerli dinleyenler, bugün bu sempozyumun yapılması merhum eşim Prof. Dr. Şükrü Kızılot anısına olması hasebiyle benim için çok daha anlamlı, burada konuşmak da benim için çok anlamlı. Heyecanımı ve sürçülisan edersem durumumu artık bağışlayın lütfen. Onun da çok ilgilendiği bir konu kaçakçılık suçu, hem onun anısına, hem manevi anlamda kendim için bu konuyu seçtim. Halk arasında daha çok naylon fatura olarak tanımlanan kaçakçılık suçuna genel olarak değinip, daha sonra kaçakçılık suçu Yargıtay kararlarında nasıl yorumlanmış, nasıl yerini bulmuş, ona bakacağız.

Şimdi kanundaki tanımı iki başlık altında incelemek mümkün: Bir tanesi sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak, ikincisi sahte fatura düzenlemek ve kullanmak. Kanunda yanıltıcı belge niteliğindeki fiiller ayrı sayılmış, sahte belge niteliğindeki fiiller de ayrı sayılmış. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçu 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılıyor. Sahte belge düzenlemek suçu ise 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılıyor. Bir de kanunun son fıkralarında değinilen Maliye Bakanlığı'nın anlaşmalı olduğu matbaalar dışında, kanunda sayılan bu belgeleri basanlarla ilgili de kanun 2 yıldan 5 yıla kadar bir hapis cezası öngörmüş.

Yine 359. maddedeki ceza hükümlerinin uygulanması tabii 344. maddenin uygulanmasına hiçbir zaman engel teşkil etmiyor. Burada dikkat edilmesi gereken husus; Hangi belgeler bu suçun konusunu oluşturabilir? Fiil bu belgelerle nasıl işlenebilir? Vergi Kanunlarına göre tutulan, saklanan, düzenlenen ve ibraz mecburiyeti olan belgeler de suçun konusunu oluşturabilir. Suçun maddi unsuru tabii ki bir hareket. İcrai ya da ihmali nitelikte olan bir hareket, netice ve bunlar arasında bir nedensellik bağının olması gerekiyor. Rahmetli Sulhi Hoca bize '*illiyet rabitası*' diye öğretmişti bunu, yine hâlâ bazı kitaplarda illiyet rabitası diye geçiyor. Maddenin tanımında geçen fiillerden bir tanesinin işlenmesiyle birlikte suç oluşmuş oluyor. Neticesi harekete bitişik bir suç niteliğinde kaçakçılık suçu. '*Davranış suçu*' ya da '*şekli suç*' olarak da teoride tanımlamalar var. Fakat çifte defter kullanma suçunda matrahın azaltılması sonucunun da ortaya çıkması bu suçun oluşumu için gerekli görülüyor. Ancak kanunda belirtilen, defter ve belgelerin gizlenmesi gibi diğer fiiller, işte faturayı yok etme gibi diğer fiiller için matrahın azaltılması sonucunun ortaya çıkmasına gerek yok, fiilin işlenmesiyle birlikte suçun oluşumu gerçekleşmiş oluyor.

Nedensellikten kasıt yapılan hareketle, failin hareketiyle ortaya çıkan netice arasındaki sebep-sonuç ilişkisinin varlığı. Bu da nedensellik bağı olarak nitelendiriliyor. Nedensellik bağı, aslında kanunda yer alan bir tanım değil, fakat hayatın ola-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

ğan akışında, mantık çerçevesinde teamüllerle ortaya çıkmış bir ilişki bağı. Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinde '*suçun varlığı, kastın varlığına bağlıdır*' diye bir hüküm var. Fakat 359. maddede kaçakçılık suçlarındaki bilerek ifadesi, 4369 sayılı Kanun'la birlikte kaldırıldı. Bundan sonra acaba bu suç kasten işlenir mi, manevi unsur ortadan kalkmış mı, yoksa bu suçun işlenmesi için kasit gerekli değil midir, gibi, teoride ve uygulamada birtakım tenakuz oluşturacak tartışmalar ortaya çıktı. Tabii genel kanun olan Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesine yaptığımız atıf çerçevesinde, bu suçun tabii ki kasıtlı işlenmesi gerekiyor.

Şimdi suç fiillerini incelediğimizde, bunların da bir amaç ve plan unsuru taşıdığını görüyoruz. Yani insan bilmeyerek çifte defter tutmaz, defterlerini gizlemez, defterlerini yok etmez. Bunun için bir bilincin ve kastın olması gerekliliği şart. Ben de bir uygulamacı olarak kasten işlenmesi gerekli olan bir suç olarak nitelendiriyorum.

Bir de 306 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nde (esas olan bir ceza yargılamasında kastın varlığının yargılama aşamasında tespit edilmesi) bu yetki biraz inceleme elemanlarına verilmiş. İnceleme safahatında kastın varlığı ve yokluğu tespit edilip mükellefe bir kat ya da üç kat vergi cezası kesilme yetkisi verilmiş. Yine bu durum da uygulamada ve teoride, bu yetkinin sadece yargılama safahatında yargılamaya ait olduğu gerekçesiyle birtakım tartışmalara neden oluyor. Hukuka aykırılık unsuru yine kanunilik unsurunun bir devamı, hukuka aykırılık unsuru madde metninde ya da lafzında herhangi bir hukuka uygunluk haliyle kaldırılmamış olması gerekir ki bu suça uygun ceza uygulansın. 359. maddenin sondan bir önceki fıkrasında da 371. maddeye bir atıf var. Diyor ki: "*Kişiler, mükellefler, bu cezaya maruz kalan mükellefler, ona isnat edilen mükellefler eğer pişmanlık ve ıslah müesseselerinden yararlanırlarsa 359. madde uygulanmaz*" Fakat bunun için önemli olan husus şu; inceleme başlamadan önce bunun gereğinin ilgili vergi dairesine pişmanlık beyannamesiyle bildirilmesi gerekiyor. İnceleme safahatı başladıktan sonra pişmanlıktan yararlanmak 359. mad-

de hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmiyor. Suçun faili tabii ki bu fiili işleyen kişi ya da kişiler, gerçek kişiler bizzat kendileri, anonim şirketlerde tüzelkişinin kanuni temsilcisi bu suçun faili olarak karşımıza çıkıyor. Peki, birden fazla kanuni temsilci varsa şirkette, o zaman ne yapacağız? O zaman da özellikle muhasebe ve alım-satım işleriyle ilgilenen departmanın, özel olarak ilgisi ve bilgisi varsa, onunla ilgilenen kanuni temsilcilerin cezai sorumlulukları söz konusu oluyor. Limitet şirketlerde yine imza yetkisi olan şirket müdürü ya da müdürleri de bu suçun failidir.

Peki, 359. maddedeki fiillerden gizleme, tahrif etme, yok etme suçlarının konusu her türlü yasal defter ve belgelere ilişkin olabilir mi? Hayır, olamaz. Konuşmamın en başında söylediğim gibi, Vergi Kanunları çerçevesinde tutulan saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler, bu suçun konusunu oluşturabiliyor. Bunlar; sevk irsaliyesi, çok yakından günlük hayatınızda bildiğiniz fatura, özellikle ve perakende satış fişi, özel fatura, taşıma irsaliyesi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, irsaliyeli fatura olarak sayılabilir. Suçun oluşumu için bu belgelerin, ilgili vergi dairesine ibraz edilmiş olması gerekiyor. Daha açık bir anlatımla sadece belgelerin düzenlenmiş olmaları değil, vergilendirme amacıyla vergi dairesine ibraz edilmesi de şart. Eğer sahte belge vergilendirmeye ilişkin olmaksızın başka bir makama ibraz edilirse, bu durumda Türk Ceza Kanunu kapsamında, dolandırıcılık ve sahtecilikle ilgili hükümlerin uygulanması gerekiyor. Gümrük kaçakçılığı, Sermaye Piyasası Kanunu'na muhalefet suçu söz konusu olabilir. Yine uygulamada çok gördüğümüz, bizim davalarımızda, savunmalarımızda özellikle delil olarak kullandığımız, savunmalarımızı zenginleştirecek belgelerden BA, BS formları da bu suçun konusunu oluşturamıyor. Beyannameler de oluşturamıyor. Fakat savunmalarımızda bu belgelerden yararlanıyoruz.

359. maddede bir suçun daha çok fatura üzerinde işlendiğini görüyoruz. Yani halk arasında naylon fatura suçu denilmesinin de genel olarak sebebi bu. Faturayla ilgili olarak bu suç nasıl karşımıza çıkıyor, bir de ona bakalım. Faturada tahrifata

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

ilişkin fiiller yapılması.. Nedir bu? Belgenin çizilmesi, değiştirilmesi, silinmesi, kazınması ve kimyasal maddeler kullanılarak kullanılmayacak hale getirilmesi. Uygulamada, muhasebe ilkeleri olarak bazı kazayla yapılan hatalar da var. Onun bir düzeltme usulü var. O usulü ortaya koyduğunuzda, kırmızı kalemle çizdiğinizde onun hata olduğu ortaya çıkmış oluyor. Bu tip hatalar faturada tahrifat suçunu oluşturmak için yeterli değil, yani tahrifat suçunun fiilini oluşturmuyorlar. Yine belgeleri gizleme, fatura ve diğer belgeleri gizleme, kaçakçılık suçunun en çok rastladığımız suç fiilleri arasında yer alıyor. Gizleme fiilinden bahsedebilmek için ayrıca ibrazı istenen fatura ve fatura yerine geçen belgelerin, muhafaza sürelerinin de geçmemiş olması gerekiyor,. Nedir bu süre? 5 yıl.. Defter ve belgeleri muhafaza süresinin geçmemiş olması lazım, ilgili defter ve belgeleri isteminin idarece yapılmış olması lazım, inceleme amacıyla yapılmış olması lazım ve ilgili mükellefe ibraz süresi için de 15 günlük süre verilmiş olması lazım..

Yine faturayı yok etmek de bir kaçakçılık suçu fiili olarak karşımıza çıkıyor. Yok etmeyle gizleme arasında da bir nüans var. Yok etme bir ispata mahkûm bir durum. Yani daha çok biz bunu uygulamada yangınla yok etme olarak görüyoruz. Bir zayi belgesi alındığında kişinin belgelerinin yandığını ispatlamış oluyorsunuz. Dolayısıyla yok etme fiili, ispata mahkûm bir olgudur. Fakat diğer durumda siz gizlediğinizi ispat edemiyorsunuz, artık gizleme fiilinden bahsetmiş oluyoruz. Yine yanıltıcı faturaya ilişkin olarak da bu suç çok karşılaştığımız bir suç. Gerçek bir muamele ve durum olmasına rağmen, bunu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı göstermek, yanıltıcı belge düzenlemek ve bunu kullanmak da yine bu suç çerçevesinde en önemli fiillerden bir tanesidir. Yani faturanın kullanılmasından anlaşılması gereken resmi kayıtlara geçirilmiş olması. Çift defter kullanmaktaki gibi vergi matrahının azaltılması sonucunun ortaya çıkmasına gerek yok burada. Sadece resmi deftere kayıtlı olması fiilin suç oluşturması için yeterli. Yine sahte fatura tanımına gelelim. Gerçek bir fiil, gerçek bir muamele ve durum olmamasına rağmen, bunlar varmış gibi gösterilen belgeler de sahte belge olarak karşımıza çıkıyor. 3

yıldan 5 yıla kadar da hapis cezası var. Özellikle vergi incelemelerinde, vergi davalarında çok rastlanılan bir durum da gerçek bir muamelenin başka kimse tarafından düzenlenmesi halinin de sahte belge niteliğinde kabul edilmesi. Şimdi alışveriş yaptığınız bir şirket var, inşaat şirketisiniz, malzeme aldığınız bir şirket var. Fakat aldığınız şirket değil de X şirketinden fatura alırsanız sattığınız mala ilişkin bu da uygulamada bir sahte fatura olarak nitelendiriliyor.

Yine 359. maddenin son fıkrasında; Maliye Bakanlığıyla anlaşmalı yerlerde faturaların basılması gerekiyor. Eğer bu kurala da uyulmamışsa 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası uygulanıyor. Diğer kaçakçılık fiilleri ise maddede sayılan hesap ve muhasebe hileleri yapmak, uydurma hesaplar açmak, çift defter tutmak, defter kayıt ve belgeleri yok etmek, gizlemek, tahrif etmek ve defter ve sayfalarını koparmak. Tabii hangi durumlarda suç oluşuyor, hangi durumlarda suç oluşmuyor, maddi ve manevi unsurlar bu suçlarda nasıl değerlendiriliyor, ona bakalım. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde sıralanan vergi incelemesinde yetkili olanların dışındaki kişilerin bu belgeleri istemesi bu suçu oluşturmuyor. Yani vergi incelemesini yapan ilgili yetkili vergi dairesi elemanının sizden bu defter ve belgeleri istemesi gerekir, bu suçun oluşması için. İkincisi; defter ve belgelerin varlığının noter kayıtları vesaire suretle sabit olması gerekir. Üç; bu belgeler dışındaki kayıt ve materyallerin ibraz edilmemesi yine bu 359. Madde kapsamındaki suçu oluşturmaz. 139. maddede Vergi Usul Kanunu'nun incelemenin işyerinde yapılacağı yazılmış, fakat bunun istisnaları var. Ölüm, terk, işyerinin müsait olmaması gibi durumlarda eğer mükellef isterse idarede de vergi incelemesi yapılabilir. Bunun için de tabii yine 15 günlük sürenin mükellefe verilmesi gerekir. Yine defter ve belgelerin vergi inceleme sebebiyle istenmesi gerekir. Zamanaşımı süresi dolmadan, yani biraz önce bahsettiğimiz defter ve belgeleri saklama süresi olan 5 yıllık zamanaşımı süresi dolmadan bu belgelerin istenmiş olması gerekir. Bir de mücbir sebep hallerinde mükellefi koruyan bir hüküm var, Vergi Usul Kanunu'nun 13. Maddesi. Bu madde gereğince; mücbir sebep hallerinde de mükellefin

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

burada yazan nedenlerden dolayı defter ve belgeleri ibraz edememesi durumunda gizleme suçu oluşmuyor. Nedir bunlar? Ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk hali, doğal afetler, kişinin iradesi dışında oluşan gaybubetler ve yine kişinin iradesi dışında defter ve vesikaların elinden çıkmış olması durumunda defter ve belgeleri gizleme suçu oluşmuyor. Fakat burada bir durum var: Mücbir sebep halinin ortadan kalktığı zamana kadar kanun bunu korumuş. Eğer mücbir sebep hali ortadan kalkar ve bu ispatlanırsa, artık mükellef için defter ve belgeleri ibraz etme mükellefiyeti doğuyor.

Hukuk genel prensibi iddia edenin iddiasını ispatlaması yönünde. Vergi incelemesi sırasında biraz önce söylediğimiz vergi kanunları çerçevesinde tutulan saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan bütün belgeler, vergi inceleme elemanları tarafından tabiri caizse didik didik inceleniyor. Eğer siz kaçakçılık suçunu işlemediyseniz, bu nedenle vergi matrahında bir azalmaya neden olmamışsanız bu konuda kendinizi ispatlayamamışsanız, vergi inceleme elemanını ikna edememişseniz artık sizin için üç kat vergi cezası kesilmesi ve bunun akabinde de kaçakçılık suçu için savcılıkta ceza soruşturması için gerekli hukuki işlemlerin yapılması elzem oluyor. Bu durumda kişi, cezalı vergi tarhiyatına karşı 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açıyor, savcılıkta da ceza soruşturmasıyla ilgili ifade vererek kendisini savunmaya başlıyor.

Peki, inceleme safahatında vergi inceleme elemanları neler buluyorlar da kaçakçılık suçu mükellefin üzerine tabiri caizse yapışp kalıyor? Neleri inceliyorlar, nasıl olumsuz tespitlerde bulunuyorlar, ona bakalım. Bir fatura düzenleyen firmanın faaliyetinin olmaması. Yani bir inşaat örneğini verelim. İnşaatla iştigal ettiğinizi iddia ediyorsunuz, ama aslında incelemede anlaşılıyor ki böyle bir iştigaliniz yok. Giderleriniz yok, işçi çalıştırmıyorsunuz ya da yapılan işle ilgili işçi çalıştırmıyorsunuz. Yapılan iştigale, beyan edilen iştigal konusuna ilişkin teçhizat ve ekipmana sahip değilsiniz, yoklama memurları geldiğinde bildirdiğiniz adreste yoksunuz, defter ve belgeleri inceleme elemanına ibraz etmemişsiniz, KDV beyannamelerinde

hep devir, KDV beyan etmişsiniz ya da çok küçük miktarlarda KDV ödemişsiniz. Verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergileri de ödemişsiniz. Böyle durumlarda, vergi inceleme elemanları, üç kat vergi veya cezası, duruma göre tek kat cezalı tarhiyat yapıyorlar. Duruma göre de ceza soruşturması için savcılığa suç duyurusunda bulunuyorlar.

Ödemelerin banka yoluyla yapılması özellikle Yargıtay kararlarında çok incelenen ve çoğu zaman da davayı kazandıran unsurlar idi.. Ödemelerin belli bir nizamda banka aracılığıyla ve çek gibi ödeme araçlarıyla yapılması eskiden Yargıtay kararları çerçevesinde değerlendirmede yeterli olmaktadır. Artık yeterli değil, şekil olarak tabii ki banka hareketi ve çek hâlâ aranıyor, ama bunu muhteva olarak doğru olması, Yargıtay'ı ikna edeceğimiz konular arasında yer alıyor. Yani sadece bankadan ödedim, çekle ödedim deyip işin içinden çıkamıyorsunuz. Peki, kısaca yargılama nasıl oluyor, ona bakalım. Kaçakçılık suçlarında ceza yargılaması öncesinde de bir süreç var. İlk önce vergi suçu raporu düzenleniyor, suç duyurusunda bulunuluyor. Merkezi inceleme elemanları tarafından da bu vergi suçu raporu savcılığa hemen intikal ettiriliyor. Diğer inceleme elemanları açısından da Vergi Dairesi Başkanlığı ya da olmayan yerlerde Defterdarlık'tan mütalaa alınması suretiyle savcılığa suç duyurusunda bulunuluyor. Bu mütalaa davanın açılması için ön şart.

Savcılık işlemlerine değinelim. İfadeler alınıyor karakolda cumhuriyet savcısı nezdinde, bu durumda ya takipsizlik kararı veriliyor ya da iddianame hazırlanıyor. Takipsizlik kararına karşı itiraz yolu açık: Ya ret ya da kabul, kabul olduğu durumda da yine iddianame hazırlanarak kamu davası açılıyor. Yetkili mahkeme suçun işlendiği yerdeki asliye ceza mahkemesi, görevli mahkeme de asliye ceza mahkemesi. Ceza mahkemesindeki yargılama süreci de benzer nitelikte, bilirkişi incelemesinden sonra duruşmalar teatisi, karar beraat ya da mahkumiyet, yine bu kararlara karşı da temyiz yolu açık.

Peki, 359. maddede incelenen fiiller çerçevesinde bu suç Yargıtay'da nasıl incelenmiş, nasıl nitelendirilmiş, hangi du-

rumlarda beraat, hangi durumlarda mahkumiyet kararı verilmiş, onlara bakalım. Yargıtay'ın 11. Ceza Dairesi bu konuda görevli. Bir ara 19. Ceza Dairesi ile birlikte baktılar, aralarında görev dağılımları oldu. Yine şimdi yeknesaklıkla Yargıtay'ın 11. Ceza Dairesi bu konuyla ilgilenen görevli daire. Eksik araştırma ve inceleme, uygulamada çok karşılaştığımız bir durum. Sonuç beraat oluyor ya da ya da mahkumiyet. Çünkü yargı diyor ki: *"Siz eğer böyle bir suç isnadında bulunuyorsanız bu gerçek kişinin ya da şirket tüzelkişisinin para hareketlerini, mal alışını ya da hizmet ifasını yeterince ortaya koyabiliyor musunuz"* Eğer bunun için gerekli bilgi ve araştırma, bilirkişi incelemeleri yapılmamışsa, bu eksik inceleme ve araştırma doğrultusunda verilen kararlar yasalara aykırı oluyor. Bunun beraat kararı ya da mahkumiyet kararı olması arasında bir fark yok. Dosya ile ilgili gerekli inceleme ve araştırma yapılması şarttır.

Faturada bulunması gereken unsurlar şekli olarak alıcının, satıcının adı, soyadı, adresleri, bunların bulunma zorunluluğu da yine Yargıtay'da değinilen konulardan bir tanesi. Yine uygulamada çok rastladığımız önümüze çok gelen bir karar, iddianame dışına çıkılarak sanık hakkında hüküm kurulamıyor. Şimdi iddianamede isnat edilen suç yılı bellidir. Olayımızda 2008 takvim yılına ilişkin sahte fatura düzenlenmek suçu nedeniyle kamu davası açılmış, fakat sanıklar hakkında 2005, 2006, 2007 takvim yıllarında muhteviyatı itibariyle sahte ve yanlış belge kullanma suçlarından mahkumiyet kararı verilmiş. Hem suçun yılı değişmiş, hem de suçun niteliği değişmiş. X bir dava açmışız, Y şeklinde karar çıkmış. Böyle bir karar da yasaya aykırı olarak nitelendirmiş Yargıtay. Vergi incelemeleri esas itibariyle işyerinde yapılır. Biraz önce bahsetmiştim, 139. maddede düzenlenmiş. Bunun istisnası ölüm, terk ve işyeri müsait olmaması. Yargı diyor ki: *"Sen mükellefe ölüm, terk ya da işyerinin müsait olmaması nedenlerinden birinde inceleme yapamadığımı ortaya koymadan direkt idareye defter ve belgelerini ibraz et diyemezsin"* Bu durumu da yargılama kabul etmeyip suç oluşumu için yeterli görmemiştir.

Yine sanık hakkında 367. maddeye göre mütalaa bulunması zorunlu, bu davanın olmazsa olmaz şartı. Mütalaa Vergi Dairesi Başkanlıklarından alınıyor, eğer yoksa Defterdarlıklardan alınıyor. Mütalaa olmadan dava açılması, hüküm kurulması da yasaya aykırı. Sahte fatura kullanma suçlarında maddi gerçek araştırılmalı. Bu eksik araştırma ve incelemeyle ilgili kararlar hemen hemen aynı, yine düzenleyen ve kullanan firmalar arasında da aslında organik bir bağ var. Yargı diyor ki: *“Kullanan olarak acaba düzenleyen firmayla ilgili bir dava açıldı mı, kesinleşti mi, bunun sonucu ne oldu? Sen bunu bana sunmak zorundasın, bunu sunmadan yaptığın araştırma ve inceleme de benim için eksiktir, yasalara aykırıdır ve bu suçun sübutu için yeterli değildir”*

Defter ve belgelerin ibrazı için 15 günlük yasal süre verilmesi ve suç tarihi, suç tarihinin 15 günlük sürenin kullanılmasından sonra sübutu çok önemli. 15 günlük sürenin doğduğunu takip eden gün, eğer defter ve belge ibraz edilmemişse, suç tarihi olarak iddianameye yazılıyor. Fakat bu 15 günlük sürenin dolması beklenmek durumundadır. Yine iddianamede suç yılının farklı, kararda farklı yazması da bozma nedenlerinden biri olarak karşımıza çıkıyor. Faturaların gerçek olduğunun ispatının, mal alış ve hizmet ifasının ispatının, bütün incelemelerin yapılmasını gerekli kılıyor. Tüm bu incelemeler yapılmadan yargılama yapılmışsa bu durum yasalara aykırıdır diyor, Yargıtay 11. Ceza Dairesi kararları.

Sahte fatura düzenlenmesi suçunda her takvim yılı ayrı hesaplanıyor. Yine hükmün açıklanmasının geri bırakılması sistemimizde yeni, fakat sanıklara bu yeterli derecede açıklanmadan hükmün açıklanmasının geri bırakılması alternatifinden yararlandırılıyor. *‘Evet avukat hanım, bir şeye evet dedik, ama neye evet dediğimizi bilmiyoruz, neymiş o, ne demekmiş hükmün açıklanmasının geri bırakılması’* gibi serzenişlerle karşılaşılıyor. Yargı kararları da bu yolun net olarak sanığa ifade edilmesi gerektiğini düşünüyor.

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

Mütalaa da iddianamede iddia edilen suçla ilişkin olmalıdır. Örneğin, yanıltıcı belge kullanmak suçundan mütalaa almışsanız sahte belge kullanmak suçundan karar alınması mümkün değildir, bu da yasaya aykırıdır. Faturaların düzenleme tarihi, uygulanacak cezanın tespitinde çok çok önemli.. Ceza ve vergi mahkemeleri arasındaki etkileşim çok önemli bir konu.. Sayın Prof. Dr. Mustafa Akkaya Hocamızın bu konuda çok kıymetli bir makalesi var. İlgili kararda da o makaleye atıflar bulunuluyor. Çok kıymetli bir makale, okumanızı çok tavsiye ederim. Ben de Akkaya Hocam gibi aynı fikirdeyim. İki yargı da birbirinden etkilenme içinde olmak zorunda, örnekte de okuduğumuz gibi şimdi siz ceza yargılamasında ya da vergi tarhiyatıyla ilgili vergi mahkemesi yargılamasında vergi ziyayı olmadığını ispat etmişseniz, bununla ilgili bir hüküm almışsanız artık vergi ziyayı olmadığına göre, ortada ceza muhakemesi açısından da suçun oluşmaması gerekir. Yani bunun tersi bir uygulama, bana göre de bir hukukçu olarak devlete ve hukuka güven ilkesini derinden sarsan bir durum.

Sahte belgenin tespiti ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu da yine birden fazla kanuni temsilci olması durumunda önemli.. Özellikle muhasebe ve mal alış-satışıyla ilgilenen o konuda bilgisi olan kişilerin, bu konudaki cezai sorumluluğu, Yargıtay açısından da esastır. Çok teşekkür ederim sabrınızdan dolayı..

Prof. Dr. NEVZAT SAYGILIOĞLU- Sayın Kızılot'a teşekkür ediyoruz. Biz burada var olma nedenimiz, varlık nedenimiz sizsiniz, aileniz, tabii pozitif ayrımcılık da benim görevim bir bayan olarak, dolayısıyla konu da şey, yani bir sömestride anlatılacak dersi 30 slaytta tak tak anlatmak bir dönemin dersini, sağ olsun anlaşılın bu konuların uzmanı olarak kendisiyle hep ilişki içinde olmak lazım. Ben kısa bir değerlendirmeye noktalamak istiyorum.

Verginin politikası, verginin planlaması, verginin uygulanması vardır. Ben derslerimde özellikle vergi tanımını yaparken öğrenciler daha iyi anlasın diye iktisat, maliye, işletme bilimi açısından farklı farklı o tanımları ortaya koyuyordum. Verginin politikası iktisadın konusudur, maliyenin konusudur. Ver-

ğinin planlaması işletme konusudur. Mikro bazda işletmeciliği ilgilendiren touch planning dediğimiz vergi planlama konusu, ama verginin uygulaması pür hukuktur. Soyut kuralların somut olaylara, somut olayların soyut mevzuata, kurallara göre irdelenmesi, değerlendirilmesi Akkaya Hocamızın belirttiği gibi zaten uygulama anlamına geliyor. Bu yönüyle baktığımızda hukukun ve hukukçuların vergi denetiminde, vergi yönetiminde, vergi yargısında ve savunması olarak sizin avukatlar nezdinde çok önemli bir yeri var. Gerçekten bunu kabul etmek lazım, ben geçmişten de gelen tecrübemle hukukun, hukukçunun ne kadar önemli olduğunu çok daha iyi anlayarak söylüyorum.

Burada avukatlarımız, baroda olduğumuza göre avukatlarımıza da bir mesaj vermek istiyorum. Sonuçta vatandaşın, mükellefin haklarını savunan kişi olarak bulunuyorsanız verginin mantığına, özüne hâkim olmanız lazım. Bu genel hukuk dışında bir konu, apayrı bir alan, haddim olmayarak söylüyorum, bu konuya yönelmenizi şiddetle, ama şiddetle tavsiye ediyorum. Yani masada bulunan vergi hukukçularına rakip daveti yapıyorum, yani düşünebiliyor musunuz? Reketbet çünkü gelişmeyi sağlar, arttırır. Bunu bir adım ileri giderek son görevim ve hâlâ dersleri verdiğim alan olarak gümrük konusunda söylemek istiyorum. Ben bana zaman zaman öyle iş dünyasından arkadaşlarımdan gelen şeyler oluyor, aklına gelen -tabii Zuhâl Kızılot'un ayrı bir bu konuda tecrübesi ve ilgisinin olduğunu biliyorum, geçmişten biliyorum- gerçekten gümrük alanıyla da ilgilenmenizi, gümrük vergi hukukuyla, gümrük hukukuyla ilgilenmenizi yürekten tavsiye ediyorum. Hatta eski bir vergici olarak ben olsam gümrüğü daha fazla önde tutmayı, şimdi şöyle noktalamak istiyorum: Sabahleyin bir yerde gördüm, bir meyhanenin kapısında gördüm. Sabah Çankaya, şeyden geçerken erken başlıyoruz, kayıtlara giriyorsa yanlış anlaşılır. Efendim, onu da şey yapalım, insan kendinde olmayanı konuşur. Onun için rahat konuşuyorum. Orada diyor ki: *"Dostun yokluğu çekilmiş dış gibidir, dışın çekilmesi gibidir. Dış çekildiğinde acı verir, o acı geçer, ama boşluğu hiçbir zaman dolmaz"* İşte Şükrü Kızılot öyle bir insan ve bir cumartesi günü

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

4 günün bir arada olduğu bir bayram günü bir soğuk gün ve bir öğleden sonra ve vergi gibi sevimsiz bir konu, dört olumsuzluğu Şükrü Kızılot'un sevgisi fazlasıyla aşmış ki şu saatte bile 200'ün üstünde insan salonda var. Ben özellikle sizi arkadaşlarımla beraber alkışlıyor ve teşekkür ediyorum.

**VERGİ HUKUKUNDA
GÜNCEL SORUNLAR**

Üçüncü Oturum

VERGİ YARGILAMASINDA GÜNCEL SORUNLAR

Prof. Dr. NURETTİN BİLİCİ- Değerli konuklar, 3. Oturumdayız, başlayabiliriz. Bizden sonra bir oturum daha var. Şimdi oturumda üç genç arkadaşımız var. Çok renkli konularımız var. Şükrü Hoca'nın anısına toplanmış bulunuyoruz, bu organizasyon rahmetli Şükrü Kızılot meslektaşımız, arkadaşımız anısına yapılıyor, onu rahmetle anıyoruz. Çok yakın çalışmalarımız oldu, birlikte çalışmalarımız, jürilerimiz, tartışmalarımız oldu. Çok yardımsever bir insandı, bundan önceki konuşmacılar da belirttiler. Düşüncelerini, bilgilerini paylaşmaktan çekinmezdi. Ulaşılabilirdi her zaman. Birçok yayını oldu ve o yayınları 7'den 70'e herkesin anlayacağı bir dilde, üslupta yazıldı. Ülkemizde vergi hukukunu bu kadar insana okutan, sevdiren ilk akademisyendi.

Bizim alan hukuk fakültesinde okuyanlar açısından genellikle zor diye nitelendirilen bir alan; iktisat bilmeniz lazım, muhasebe bilgisi lazım...

Şükrü Hocanın çok olumlu özelliklerinden biri de güldürmesini severdi. Fıkra anlatırdı; insanları gülümsetirdi, görüşmelerimizde, konuşmalarımızda sık sık fıkralar anlatırdı. Bu özelliğine ben de imrenirdim. Onu taklit ederdim. Hâlâ yapmaya çalışırım: Öğrencilerin yorulduklarını, sıkıldıklarını gördüğüm anda benzeri fıkralar anlatmaya çalışırım. Geçenlerde kulağını çınlattık, şu Fransa Paris'teki Notre Dame Kilisesi yandı ya. Arkadaşlar arasında Bumin Doğrusöz Hoca da vardı. Kim yaktı bu Notre Dame'ı diye konuşurken Şükrü Hocanın fıkrası geldi aklımıza. Roma'yı kim yaktı? Bilirsiniz, çoğunuz bilirsiniz, or-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

taokulda yaramaz bir öğrenci; camı kırmış, çerçeveyi kırmış, ampulleri kırmış; öğretmenler bezmiş, cezalandırıyorlar. Bir gün yine yaramazlık yapmış, sınıfa girip oturmuş yerine, yeneden cezalandırılma korkusuyla tedirgin. Tarih hocasının dersi imiş. Bizimkini tahtaya kaldırmış. Sorular sormaya başlamış. Söyle bakalım demiş, “Roma’yı kim yaktı?” Çocuk bunu da herhalde benim üzerime yıkacaklar korkusuyla hemen yanıtlamış: “Hocam vallahi de billahi de ben yaktım”

Efendim, şimdi arkadaşlarımız bekliyorlar, renkli konular var: İlk tebliğ ülkemizin yönetim sistemindeki (teşkilat yapısındaki) değişikliklerle ilgili. Geçtiğimiz yıl Anayasa, idare hukukunda ortaya çıkan değişikliklerin bizim vergi hukuku alanına yansımaları ile ilgili. Faiz meselesi var arkasından; onun arkasından vergi davalarıyla alakalı tebliğ var: VUK, İYUK bağlantısı üzerine.

İlk tebliği Ertuğrul arkadaşımız sunacak. Ertuğrul Akçaoğlu Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesinde öğretim üyesi. 20 civarındaki bakanın Bakanlar Kurulu kararı alma yetkisi (vergi düzenlemesi yapma yetkisi) tek kişinin yetkisine devredildi. Maliye Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı diye değiştirildi. Bu kadar çok değişiklik iyi bir şey midir, kötü müdür? Sözü arkadaşımıza bırakıyorum.

Dr. ERTUĞRUL AKÇAOĞLU- Bazı boyutlara değineceğim.

Prof. Dr. NURETTİN BİLİCİ- Ben o zaman sözü bırakayım, sözü ben hemen sana bırakayım.

Dr. ERTUĞRUL AKÇAOĞLU- Sayın Başkan, teşekkür ederim. Kıymetli konuklar, hepinizi saygıyla selamlıyorum. Barolar Birliği çatısı altındayız bugün. Barolar Birliğinin Vergi ve İdare Hukuku Kuruluna da bu organizasyon için teşekkür etmek lazım. Şüphesiz ki, en önemlisi, Sayın Şükrü Kızılot için bir araya geldik. Kendisinden çok istifade ettik. Çok üretkendi, yayınlarıyla bize yol gösterdi. Keşke bugün aramızda olabilseydi. Onu saygıyla anıyoruz.

Ben size yürütmenin vergilendirme yetkisinden bahsedeceğim. Oturum öncesinde Gültekin Bey, Kurul Koordinatörümüz, "Hocam, aman ha, yürütmenin vergilendirme yetkisi mi olur?" dedi. "Gelin" dedim, "var mıymış, yok muymuş bir beraber bakalım." Süreye sadık kalmaya çalışacağım. Yirmi dakika içinde size her şeyi değil, pek az şeyi anlatmaya çalışacağım. Benim bugün size anlatacaklarım aslında şu anda kürsüde bulunan Oytun Canyaş Hocayla beraber kaleme aldığımız bir makaleden. Ne yazık ki o makalede yazan her şeyi anlatamayacağım; süre elvermiyor. Çok ciddi normlar hiyerarşisi problemleri var, Anayasadaki değişiklik sonrası karşımıza çıkacak olan. Ben onlardan bahsetmeyeceğim. Sadece ve sadece size sırasıyla yürütmenin vergilendirme yetkisi dediğimizde ne anlamalıyız, nereden başladık, nereye geldik, onun bir arka planını vermeye çalışacağım. Çünkü, eğer biz o arka planı bilmezsek, bir kelimelelik değişiklik sonrasına ilişkin okuyacaklarımız azıcık aklımızı karıştırabilir, tam anlayamayabiliriz. Ardından, niyetim bugünkü halimize ilişkin pozitif hukukumuzla ilişkin genel çerçeveyi kısaca özetlemek. Ondan sonra usuli bir şeyden bahsedeceğim. Bundan sonra, az sonra anlatmaya çalışacağım Anayasanın 73. maddesindeki yetkiyi Cumhurbaşkanımız ne tür bir idari işlemle kullanacak, kullanmaya başladı ve daha da önemlisi kullanabilir; bu bakımdan, eskiden beri kullanmadığımız bazı idari işlem türlerini acaba biz niye eskiden kullanmıyorduk, bundan sonra kullanırsak iyi mi olur, yoksa olmaz mı diye bir-iki cümle edip, affımı isteyeceğim.

Anayasaya ilişkin bir şey konuşuyorsak herhalde başlayacağımız yer 1920 olmalı. Ancak, benim slaytımda 24 Anayasası var ve 24 Anayasasında dikkatinize sunmak istediğim, o günden bugüne belki de pek değişmemiş olan, bazı temel ilkeler var. Bunlardan ilki egemenliğin kayıtsız şartsız millete ait olması. TBMM'nin açıldığı günden başlayarak tüm Anayasalarımızda, 21'de ve ardından 24'te biz bunu coşkuyla söylüyorduk, bugün hâlâ söylüyoruz. Yıllar içinde Anayasalarımızda pek çok şey değişti; bir şey hiç değişmedi: "*Egemenlik kayıtsız şartsız Milletindir!*" Bir kez daha 24 Anayasasına dikkatlice baktarsak orada bu egemenliğin nasıl kullanılacağı noktasında

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

bugünkünden azıcık farklı bir düzenleme olduğunu görürüz. Diyor ki 24'teki Anayasamız: *"Egemenlik TBMM aracılığıyla kullanılır."* Ardından da ekliyor: *"Yasama ve yürütme erki Türkiye Büyük Millet Meclisinindir"* Öyleyse, ta 1924'e geri dönersek, yasama ile yürütme bir arada ve bir arada TBMM'nin. Başka kimsenin değil. Sonra da diyor ki: *"TBMM yürütme erkini kendi seçeceği Cumhurbaşkanı ve onun atayacağı Bakanlar Kurulu eliyle yürütür."* Ardından da ekliyor: *"Her an denetleyebilir, her an görevden alabilirim."* Şimdi, bunun, kuvvetler birliğinin, bilincinde olduğumuzda şu bizi hiç şaşırtmaz: Vergiye geçtiğimiz anda diyor ki Anayasa: *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur."* Nokta! Egemenliğin yasaması da yürütmesi de Mecliste olunca, ki vergi egemenliğin en belirgin uzantılarından biridir, vergi kanunla konulunca, ardından başka hiçbir cümle söylemeye gerek kalmıyor. Hiç düşünmüyoruz bile...

Azıcık ilerleyelim. 1961 senesine geldiğimizde Anayasamızı tümüyle yeniledik. Temel ilkelerimizde bir değişiklik oldu mu? Hayır olmadı. Ben vergiden devam edeyim: *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur."* Nokta! Devamında gene hiçbir şey yok. Peki, o zamanki Anayasa koyucunun iradesi nedir diye tutanaklara gidiyoruz, raporlara bakıyoruz. Deniyor ki, *"Yüzyıllardır kabul edilen ve önceki Anayasamızda da söylenildiği üzere vergi, resim, harç kanunla konulur."* Bu yüzyıllardır böyleymiş...

Lakin, 1971'e geldiğimizde biz Anayasamızda bazı değişiklikler yapma ihtiyacı hissediyoruz. Bu ihtiyaçlarımızdan bir tanesi de esas bugünkü konuşma konumuz olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasına ilişkin. Bu kuralı azıcık esnetebilir miyiz, yürütmeye azıcık bir hareket alanı açabilir miyiz, ne yapacağız? Ve, her ne kadar kelimeleri zaman içinde biraz değişmiş olsa da özü aynı olan, bugünkü Anayasamızda da bulunan hüküm ilk kez 71 senesinde karşımıza çıkıyor. Deniliyor ki: *"TBMM, eğer isterse, kendi belirleyeceği alt ve üst sınırlar içerisinde yürütmeye küçük bir hareket alanı açabilir."* Niye, diye soruyoruz; niye böyle bir deği-

şiklik yapma ihtiyacı hissedildi? Gene bakıyoruz tutanaklara, raporlara ve deniyor ki: *“Kalkınma planlarının gereği olarak ve iktisadi hayatın gereklerini yerine getirebilmek için biz yürütmeye bir alan açmak zorundayız.”*

Gerçekten de 1971’den beri bizim Anayasalarımızda TBMM’nin, eğer isterse, yürütmeye vergilendirme için sınırlı yetki verme yetkisi mevcut. Küçük bir not: 74’e kadar bu yetki hiç kullanılmamış. 74’ten beri yavaş yavaş kullanmaya başlamışız. Günümüzde o kadar çok kullanıyor ki yürütme bu yetkiyi...

Gelelim hâlâ yürürlükte bulunan Anayasamıza. 1982’ye geldiğimizde, 71’deki düzenlemenin, kelimelerin sırası, yeri değişse de birebir yeni Anayasamızda da olduğunu görüyoruz. Gene Anayasa koyucuya dönüp bakıyoruz; neden yürütmeye bir alan açma ihtiyacı hissetiniz, diye soruyoruz. Bu kez bize hiçbir şey söylemiyor; tutanaklarında, raporlarında bir açıklama bulamıyoruz.

Son olarak 2017 senesinde, Nisan ayında, biz Anayasamızda kapsamlı değişiklikler yaptık. Şükürler olsun ki, vergi hukuku bakımından sadece bir kelime değişti. *“Bakanlar Kurulu”* gitti, yerine *“Cumhurbaşkanlığı”* yazıldı. Nerede? 73. maddemizin 4. fıkrasında, yürütmeye TBMM’nin, eğer isterse, sınırlı yetki verebileceği yerde.

Bir tanecik kelime değişti. Bu bir tanecik kelime ne problem çıkarabilir ki? İlk bakışta ben de öyle düşünmüştüm. Sonra, bir gün, bir baktım; camiamızın gerçekten de çok saygın uzmanları farklı farklı görüşler beyan etmeye başlamışlar. Bazıları çıkıp demiş ki: *“Cumhurbaşkanı artık kararname çıkarabilecek. Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Anayasa Mahkemesinin denetimine tabidir.”* (Böyle diyor hakikaten de Anayasa.) *“Öyleyse, yürütme bundan sonra vergilendirmeye ilişkin kendisine yetki verildiğinde, bu yetkiyi Cumhurbaşkanlığı kararnameleri aracılığıyla kullanmak durumundadır ve bu kararnameler Anayasa Mahkemesi denetimine tabidir.”* Bir şeye dikkatinizi çekeyim: Bunların hepsi Anayasa değişikliğinin gündeme geldiği, değişikliğin yürürlüğe girme-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

sinden hemen önceki veya yürürlüğe girmesini hemen takip eden günlerde, henüz ortalık toz, duman, bulutlar içindeyken söylenmiş sözler.

Başka uzmanlarımız da demiş ki, aynı dönemde yazdıkları yazılarda: *“Evet, Anayasamız artık Cumhurbaşkanlığı kararnamesinden bahsediyor ama bu o demek değil! Cumhurbaşkanının adı kararname olmayan kararnameleri de olabilir. Daha olağan, kendisinin Anayasadan aldığı asli yetkisini değil de türev yetkisini kullandığında bunun enstrümanı olacak bu kararnameler Cumhurbaşkanlığı kararnamesi değildir; başka bir şeydir ve bunlar Anayasa Mahkemesinin değil, Danıştayın denetimine, eskiden olduğu gibi, tabi olacaktır.”*

Peki, gelelim buradan mevcut hukukumuzun, pozitif hukukumuzun çizdiği çerçeveye. Egemenlikle başlayalım. Bizim Anayasamız mevcut haliyle, en son haliyle hiçbir şey değiştirmede: *“Egemenlik hala kayıtsız şartsız Milletindir!”* Peki, ne değişti? Anayasamız diyor ki, ta 61’den beri: *“Ben bu egemenliği sadece TBMM eliyle kullanmayacağım. Ben egemenliğin nasıl kullanılacağına ilişkin olarak yasama fonksiyonuyla yürütme fonksiyonunu birbirinden ayırdım.”* (En son değişikliklerle hepten ayırdık.) *“Ve ben TBMM’ye yasamayı verirken, yürütmeyi de Cumhurbaşkanına verdim. Yürütmeyi Cumhurbaşkanına verdim ve Cumhurbaşkanına bir yetki daha verdim. Ben Cumhurbaşkanına Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisi de verdim.”* Peki, Anayasamızın en son halinde vergi ödevi bakımından ne değişti? Vergi ödevi bakımından hiçbir şey değişmedi. Vergiler, resimler, harçlar, benzerleri kanunla konulacak, kanunla değiştirilecek, kanunla kaldırılacak. Peki, ya yürütme? Evet, Cumhurbaşkanı kanunun çizeceği sınırlar içinde vergilerle aşağı yukarı oynayabilir. Peki, Cumhurbaşkanı bunu ne tür bir düzenleyici işlemle yapabilir, yapmalıdır?

Cumhurbaşkanı, kendisine verilmesi mümkün olan ve pek çok kanunumuzda halihazırda verilmiş olan bu yetkiyi Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kullanabilir mi? Cevabı ikiye ayırmak lazım: Olağan dönemlerde farklı bir şey söyleyeceğiz; olağanüstü dönemlerde farklı bir şey söyleyeceğiz. Çünkü olağan dönemlerde 104. madde diyor ki: *“Cumhurbaşkanı kararna-*

me çıkarabilir ama bunun sınırları var.” Neler olabilir bu sınırlar? Örneğin, kanunla açıkça düzenlenmiş bir konuda Cumhurbaşkanı kararname çıkaramaz. Başka? Münhasıran kanunlarla düzenlenecek bir konuda Cumhurbaşkanı kararname çıkaramaz. Başka? Temel haklarla ilgili çıkaramaz. Başka? Siyasi haklar ve ödevlerle ilgili Cumhurbaşkanı kararname çıkaramaz.

Peki, Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrası uyarınca Cumhurbaşkanıya tanınabilecek yetki hangi kapsamdadır? Bunlarla ilişkili midir, değil midir, ona kısaca bakmak lazım. Ben hemencecik söyleyivereyim en temel gerekçeyi. Anayasa 73, vergi ödevi nerede düzenlenmiş? Siyasi hak ve ödevlere ilişkin 4. bölümde. 104. madde ne dedi? *“Cumhurbaşkanı siyasi haklar ve ödevlerle ilgili olağan dönemlerde kararname çıkaramaz,”* dedi. Nokta! Peki, başka gerekçemiz yok mu? Başka gerekçelerimiz de var. Münhasıran kanuna ayrılmış bir alan mıdır Anayasa 73? İtiraf edeyim, bu tartışmalı bir konu. Aksini de söylemek mümkün ama Anayasa Mahkememizin mevcut içtihatları bize gösteriyor ki vergi, resim, harç sadece kanunla konulabiliyor. Her ne kadar lafzında *“sadece”* kelimesi bizim karşımıza çıkmasa da... Başka? Açıkça düzenleme! Gene bizim Anayasamız diyor ki: *“Cumhurbaşkanına sen yetki verebilirsin ey Vergi Kanunu. Ancak bu yetkide yükümlüyü, matrahı, oranları, alt ve üst sınırları açık açık düzenlemen lazım.”* 104 ne diyor? *“Kanun açıkça düzenlediği alanda cumhurbaşkanı kararname çıkaramaz.”*

Öyleyse, bizim Cumhurbaşkanımız, eskiden de olduğu gibi, -Bakanlar Kurulu yetkisi bakımından eskiden dedim- olağan dönemde vergiye ilişkin bir kararname çıkaramaz. Peki, ya olağanüstü dönem? Olağanüstü dönemde sınırlandırma yok. Cumhurbaşkanı kararname çıkarabilir, verginin kendisini düzenleyebilir, sıfırdan vergi de koyabilir, olan vergiyi de değiştirebilir, isterse kaldırabilir. Elbette, alt ve üst sınırlar içinde de ne isterse yapabilir.

Ancak, esas ilginç konu o değil, şimdi bahsedeceğim bence:

Bizim Bakanlar Kurulumuz, artık nedenini pek soran yok, pek düşünen yok, - varsa, ben bugüne kadar duymadım - hep

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

Bakanlar Kurulu kararlarıyla kendisine verilen yetkiyi kullanırdı. Niye tüzükle kullanmazdı, niye yönetmelikle kullanmazdı da Bakanlar Kurulu kararıyla kullanırdı diye sorgulamayız. Olduğu gibi kabul ederiz. Oysa 1971’de bu tartışma yapılmış. 1971’de ilk kez Anayasamızda vergiye ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna yetki verme yetkisi TBMM’ye verildiğinde bazı uzmanlar çıkmış ve demişler ki: *“Anayasada tüzük var, bunun tüzükte kullanılması lazım.”* Başkaca uzmanlar çıkmış ve demişler ki: *“Bir dakika, Anayasamız bu yetkinin tüzükle kullanılacağını açıkça söylememiş. Yürütme istediği enstrümanla bunu, elbette Anayasanın ve yasanın sınırları içinde kalmak kaydıyla, kullanabilir.”* Gene biz biliyoruz ki, tüzük Danıştay incelemesine tabidir. Oysa, bu yetki niye verilmişti yürütmeye? Hızlıca hareket edebilsin diye. Buradaki menfaatler çatışmasından olsa gerek, tüzükle kullanılmadı bu yetki bu zamana kadar, hiç; ama onun yerine Bakanlar Kurulu kararıyla kullanıldı. İyi de Bakanlar Kurulu kararlarının üzerinde veya yanında yönetmelikler var. Anayasamızda düzenlenmiş bir başka düzenleyici işlem tipi yönetmelik. Niye bu yetki hiç yönetmelikle kullanılmadı da niye Bakanlar Kurulu kararıyla kullanıldı? Bu da pek sormadığımız bir soru. Aslında geçmişte bu da tartışılmış. Kesin olarak bu cümleyi kuramam ama bulabildiklerimiz, aklımızın erdiği kadarıyla düşüncemiz şudur: Anayasamız gerek 61’deki halinde, gerekse değişiklik öncesindeki halinde Bakanlıklara, Başbakanlığa, kamu tüzelkişilerine yönetmelik çıkarma yetkisi veriyordu. İyi de Anayasa 73 Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceğinden bahsediyor. Acaba Bakanlar Kurulu yönetmelik çıkarabilir mi, çıkaramaz mı? Bu bugünün geçerli bir sorusu değil ama bu 1961-1969 arasında çok ciddi bir soruydu. 69’da Anayasa Mahkemesi, Bakanlar Kurulunun da yönetmelik çıkarabileceğini söyledi de problem çözüldü, herkes rahatladı. Bu belirsizlikler, bu şüphelerden kaynaklanıyor olsa gerek, Bakanlar Kurulu kendisine verilmiş olan yetkileri hiçbir zaman tüzükle kullanmadı, hiçbir zaman yönetmelikle kullanmadı, bir adsız düzenleyici işlem olan Bakanlar Kurulu kararlarıyla kullandı.

Peki, bu saatten sonra Cumhurbaşkanı ne yapacak, ne yapabilir? Cumhurbaşkanımız zaten yetkisini Cumhurbaşkanlığı

kararlarıyla kullanmaya başladı. Mahsuru var mı? Yok, hiçbir engel yok. Cumhurbaşkanlığı kararlarıyla, aynen eskiden Bakanlar Kurulu kararlarında olduğu gibi, bu yetki kullanılabilir ve kullanılmaya başlanmıştır da. Ancak, yönetmelikle niye kullanmasın? Bizim Anayasamız Cumhurbaşkanına bir değil iki ayrı maddesiyle kanunların uygulanmasını sağlamak için yönetmelik çıkarma yetkisi veriyor. Biz bugün biliyoruz ki vergilere ilişkin sayısız Bakanlar Kurulu kararı var. Onları bilmek, takip etmek neredeyse imkânsız hale gelmiş vaziyette. Gene eski alışkanlıklarımızın etkisiyle olsa gerek, biz daha şimdiden pek çok Cumhurbaşkanlığı kararı çıkardık. Belli ki onlar da kısa süre içinde sayısız hale gelecekler. Sadece KDV'ye ilişkin 80'den fazla Bakanlar Kurulu kararı, iki ya da üç tane Cumhurbaşkanlığı kararı var. Oysa, Cumhurbaşkanları, eğer isterlerse, mevcut kararları ve bundan sonra verecekleri kararları; örneğin, bir KDV oranlarına, KDV muafiyet ve istisnalara ilişkin bir yönetmelik düzenleyip o yönetmelikte bir araya getirebilirler. Böyle bir uygulamaya geçilmesi bundan sonra gerek uygulamacıların, gerek yargı mensuplarının ve gerekse akademisyenlerin bu değişiklikleri derli toplu bir arada takip etmesini sağlayabilir.

Toparlayalım, bağlayalım. Anayasamızın ilk halinden bugüne kadar egemenlik yetkisinin kullanımında bir değişme yavaş yavaş oldu. Evet, egemenlik kayıtsız şartsız milletin, burası hiç değişmedi ama yürütmenin gücü yavaş yavaş arttı. Özellikle 71 ve sonrasında... Ve bunun gereği olarak geldiğimiz noktada Cumhurbaşkanına, bir kişiye, tek başına, elbette TBMM'nin çizeceği sınırlar içinde, vergilerde değişiklik yapma yetkisini tanıdık. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi olağan dönemlerde Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kullanamaz. Çünkü 73. maddenin içinde bulunduğu bölüm buna engel, münhasır düzenleme alanı olması - tartışmalı da olsa - buna engel, yasanın açık düzenlemesi buna engel. Olağanüstü dönemlerde hiçbir engel yok, Cumhurbaşkanı vergilere ilişkin hemen her türlü düzenlemeyi yapabilir. Nihayetinde, son olarak da Cumhurbaşkanı Cumhurbaşkanlığı kararlarıyla bu yetkisini kullanmaya başlamıştır. Bu bizim eski alışkanlıklarımızla şüphesiz

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

uyumludur. Ancak zannediyorum ve ümit ederim dikkate alınır, yönetmeliklerle bundan sonra söz konusu değişikliklerin yapılması hukukumuzda bir katkı olabilir.

Hepinize çok teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. NURETTİN BİLİCİ- Biz de çok teşekkür ediyoruz bu derli toplu sunuş için. Vergiyle alakalı Cumhurbaşkanı kararları çoğalmaya başladı. Tüzükler kaldırıldı tabii, artık tüzük diye bir şey yok, onu tamamen devreden çıkardık. Zaten vergi hukuku alanında çok nadir başvurulan bir kaynak çeşidiydi, o tamamen kalktı. Teşekkür ediyoruz.

Şimdi yeni konuya, faiz meselesine geçebiliriz. Oytun Canyaş arkadaşımız da Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesinde. Faizin alakalı olmadığı bilim dalı, insan yoktur herhalde. İnsanlık tarihinin ilk zamanlarından beri bu faiz dediğimiz mesele var. İlk yazılı kaynaklarda var, ilk semavi dinlere bakıyoruz, faizin yasak olduğu yönünde hükümler var. M.Ö. 1000 yılı civarında ortaya çıkan Yahudilik önce yasak demiş sonra bu kuralı yumuşatmışlar: "Kendi kardeşinize faiz uygulamayın, başkasına borç verirsiniz serbest". Yahudilerde hâlâ aynı anlayış devam ediyor. Yahudiler, Hıristiyanlığın faizi yasakladığı dönemlerde bu işten iyi para kazanmışlar. Ortaçağ'da Yahudi Hıristiyan'a borç vermiş, kazandığı paralarla da köşeyi dönmüş. Bugün Yahudiler dünya sermayesinin ciddi bir kısmını ellerinde tutuyor. Daha sonra Hıristiyanlık görüşünü yumuşatmış. Kilise faizin yasak olmadığını kabul etmiş. Yasağı uygulamaya çalışan bir tek İslam dünyası kalmış.

Şimdi Oytun arkadaşımız vergi-faiz ilişkisini anlatacak. Buyurun Hocam.

Doç. Dr. OYTUN CANYAŞ- Teşekkür ederim Sayın Başkan. Değerli katılımcıları saygıyla selamlıyorum ve sunumu Sayın Hocamız Şükrü Kızılot'u rahmetle, saygıyla anarak başlamak istiyorum. Işıklar içinde yatsın.

Benim sunum konum vergi davaları sonucunda mükellefe faiz ödenmesi sorunu, ama dikkat edilecek olursa parantez

içerisinde zorunluluğu biçiminde bir ibare ekledim. Bunun da nedeni sunum sonucunda açıklamaya çalışacağım üzere Vergi Usul Kanunu 112. maddesinin 4. fıkrasını dikkate aldığımızda aslında bazı vergi davalarının talep edilmesi dahi mükellef tarafından davalı idarenin mükellefe tahsil edilmiş vergiyi faizle iade etme zorunluluğunun olması, bunun bağlı yetki çerçevesinde yasama organı tarafından biraz önce ifade ettiğim hükümde öngörülmüş olması, buna ilişkin argümanlarımı sunum içerisinde ortaya koymaya çalışacağım.

Öncelikle meselenin kaynağını ifade etmeye çalışayım. Vergi davası sonucunda mükellef lehine faiz ödenmesinin söz konusu olabilmesi için iki tane basit koşul gerekli: Bunlardan bir tanesi tabii ki mükellefin vergiyi ödemiş olması, yani verginin tahsil edilmiş olması. İkincisi de, tahsil edilmiş olan bu verginin dayandığı idari işlemin hukuka aykırı olması ki Vergi Usul Kanunu 112. maddesi, biraz da 116. maddedeki hata düzeltme hükümlerinin terminolojisiyle fazla veya yersiz olması biçiminde ifade etmiş buradaki hukuka aykırılığı. Yasa koyucu nasıl ifade ederse etsin sonuç itibariyle fazla veya yersiz olmak idari işlemin hukuka aykırılığına karşılık gelir. İki temel basit koşulu var.

Peki, hangi durumda bir vergi davasında tahsil söz konusu olabilir? Tabii burada kastettiğimiz hiç şüphesiz İYUK 27.4'ü düşünecek olursak resen, ikmalen ya da idarece açılmış olan bir vergi davası değil. Çünkü böyle bir vergi davasında zaten yürütme kendiliğinden duruyor ve davanın sonucuna göre sonucunda gerçekleşecek, varılacak olan karara göre tahakkuk edip etmeme gerçekleşiyor. Burada kastettiğimiz vergi davaları bu davalar değil, burada kastettiğimiz vergi davalarının içerisinde ilk olarak ihtirazi kayıtla mükellefin beyan ettiği ve bunun üzerine tarh edilen bir vergi girebilir. Böyle bir tarha karşı, yani ihtirazi kayıt üzerine tesis edilen bir tarh işlemine karşı mükellef tabii ki dava açma hakkını kullanıp, vergiyi ödeyip dava açabilir. Bu durumda mükellef davayı kazanırsa iade acaba faizle yapılmak durumunda mı, değil mi? Olasılıklardan biri bu, ikinci olasılık mükellefin yine vergisini ödemiş olması,

bununla birlikte daha sonra Vergi Usul Kanunu 116 ve devamı hükümlerine başvurarak hata düzeltme şikâyet yoluna gitmesi ve şikâyet başvurusunun reddi üzerine bir vergi davası açması, böyle bir davayı da mükellefin kazanması durumunda, teknik ifadeyle davanın kabul edilmesi halinde yine mükellefe bir iade söz konusu olacak. Bu iadenin faizle olup olmayacağı bir sorun olarak karşımıza çıkabilir. Üçüncü olasılık biraz önce bahsettiğim ikinci olasılık kadar uygulamada sıklıkla görülebilecek bir olasılık değil, ama Vergi Usul Kanunu 112. maddesindeki 3. fıkrası buna imkân veriyor. Resen ikmalen idarece açılmış olan, tarhiyata karşı açılmış olan bir davada mükellef gecikme faizini kesmek için bir ödeme yapmış olabilir. Dolayısıyla yine bir tahsil söz konusu olabilir. Fakat davayı mükellef kazanabilir ve bu dava kabul kararı üzerine de mükellefe ödediği verginin iadesi söz konusu olabilir.

Şimdi buradaki sorunumuz şu: Mükellef böyle bir dava açtı. Bu üç olasılık dahilinde bir dava açtı. Tahsil gerçekleşti. Fakat davanın sonucu mükellefi mutlu etti, mükellef davayı kazandı, dava kabul kararı geldi. Bu durumda İdari Yargılama Usul Kanunu 28. maddesi uyarınca yargı kararlarının yerine getirilmesiyle hüküm uyarınca mahkeme kararı tebliğ tarihinden itibaren en geç 30 gün içerisinde mükellefe verginin, tahsil edilmiş verginin iade edilmesi gerekir. İşte sorun tam da bu noktada ortaya çıkıyor. Acaba bu iadede mükellefe tahsil edilmiş verginin tahsil tarihiyle iade tarihi arasındaki süre için faiz ödenmesi gerekir mi, gerekmez mi, bir tazminat niteliğinde olabilecek bir faiz ödenmesi gerekir mi, gerekmez mi? Bu süre zarfı içerisinde mükellef sonuç itibariyle yatırmış olduğu, ödemiş olduğu parayı kullanamadı, kullanma hakkından mahrum kaldı ve üstüne üstlük bu para enflasyon karşısında da değer kaybetmiş durumda. Özetle mükellefin mal varlığında tahsil tarihiyle yargı kararı üzerine verginin iade edildiği tarih arasında bir eksilme meydana geldi. Hiç şüphesiz böyle bir eksilme Anayasanın 35. maddesinde öngörülen mülkiyet hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde -ki Anayasanın 90. maddesinin 5. fıkrası çerçevesinde kanun hükmündedir- ek protokolü 1. maddesi çerçevesinde mülkiyet hakkının ihlali anlamına gele-

cektir. Yani faizsiz ödeme yapılması, mükellefin parasının enflasyon karşısındaki değer kaybının karşılanmaması mükellefin mal varlığında bir zarara, eksilmeye yol açacaktır. Benim de sunum konum bu zararın nasıl giderilebileceği, bunun yolları. Bu noktada birkaç tane soru sorabiliriz. Acaba pozitif hukukumuzda böyle bir faizin ödenmesini gerektiren bir düzenleme var mı, buna ilave olarak yine böyle bir norm varsa böyle bir faize hak kazanabilmek için mutlaka açılan davada her durumda faiz talep mi etmek lazım ya da bir tazminat mı talep etmek lazım, yoksa idare re'sen mi karar vermek durumunda ya da davalı idarenin tahsil edilen vergi, faizi iade etmemesi durumunda yeni bir uyuşmazlık çıkarmak mümkün mü gibi birkaç tane bağlantılı soru sormak mümkün.

Ortaya koymaya çalıştığım bu sorunla ilgili mükelleflerin başvurabileceği iki seçenek var. Bunlardan birincisi hakkında çok fazla detaya girmeyeceğim. Asıl odaklanmak istediğim ikinci seçenek, ama yine de kısaca ifade etmeye çalışayım. Birinci seçeneğe göre mükellef biraz önce söylediğim davalardan birinde, sözgelimi ihtirazi kayıtla beyan üzerine tarh edilen vergiye karşılaştığı iptal davasında bir faiz talebinde bulunabilir. Daha doğrusu bir tazminat talebinde bulunabilir. Nitekim bu seçenek yıllar içerisinde kullanılmıştır, Danıştay kararlarına da yansımıştır. Nasıl bir talepte bulunabilir mükellef? Esasında burada verginin tahsiliyle verginin iade edileceği tarih için bir tazminat niteliğinde faiz talep edebilir. Süregelen zararı vardır ki süregelen zarar tam yargı davaları açısından kilit bir noktadır, ama Danıştay içtihadı bunu çok fazla sorun etmemektedir, süregelen zararı kabul etmektedir. Uzatmayayım, özetle bir iptal davasını İdari Yargılama Usul Kanunu 12. maddesi çerçevesinde tazminat talepli -ki bunun içerisinde faiz talep edebiliriz- bir tam yargı davası açmak suretiyle istememiz mümkün. Biraz İYUK m.12'yi belki hatırlatmakta fayda var. İYUK m.12 idari işlem, hukuka aykırı idari işlem nedeniyle açılacak tam yargı davalarını düzenlemekte ve burada davacılara üç tane seçenek sunmaktadır. Bunlardan birincisi davacının iptal davasıyla birlikte tazminat konulubir tam yargı davası açabilmesi dava açma süresi içinde, ikincisi iptal davasının sonucu üzeri-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

ne bağımsız bir tam yargı davası açması, üçüncüsü de mükelleflerin ya da davacıların doğrudan tam yargı davası açması. Benim burada önerdiğim yol böyle bir durumda ihtirazi kayıtlarla beyanname üzerine tesis edilen bir tarh işlemine karşı açılacak davada iptal artı tam yargı davası, yani iptal ve tam yargı davasını birlikte açmak ya da iptal davasının sonucu üzerine dava açma süresi içinde İYUK 12'deki imkânı kullanarak bir tam yargı davası açmak biçiminde olabilir. Fakat ifade ettiğim gibi bu konuya çok fazla girmeyeceğim, ben sunumda ikinci seçeneğe odaklanmak istiyorum. İkinci seçenek de şu: Vergi davasında böyle bir vergi davasında ihtirazi kayıt ya da şikâyet talep üzerine açılan bir vergi davasında tazminat talep edilmesene bile, yani iptal artı tam yargı davası açılmasa bile Vergi Usul Kanunu 112. maddesinin 4. fıkrasındaki hüküm uygulanarak bir tecil faizi talebi mümkün olabilir. Aslında bu talepten öte mükellefe böyle bir durumda tecil faizinin ödenmesi bir zorunluluk yasadaki düzenlemeye bakıldığında, biraz bu ikinci seçeneği açıklayabilmek için belki tarihsel sürece bakmakta fayda var, ama vakti doğru kullanmak adına çok fazla da uzatmayı düşünmüyorum. Tarihsel sürece baktığımızda faiz meselesinin bu tür davalarda meseleyi üçe ayırmak mümkün: Birincisi, Vergi Usul Kanununda norm bulunmayan dönem, yani 112. maddede herhangi bir düzenlemenin olmadığı dönem. Tabii bu dönemde yine mükellefler Vergi Usul Kanununda herhangi bir norm bulunmasa dahi biraz önce ifade ettiğim İdari Yargılama Usul Kanunu 12. maddesindeki imkânı kullanarak iptal ve tam yargı davasını birlikte açarak ya da iptal davasından sonra tam yargı davasını açarak paranın idarede kaldığı, hazinede kaldığı dönem için faiz ya da tazminat talep edebilmekteydiler. Bunun ayırt edici bir özelliği yok. Zaten Danıştayın özellikle 7. Dairenin kararları da bu yöndeydi. Bununla birlikte yine bu kararlarda atıfta bulunulan Yunanistan'a karşı açılmış Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Eko-Elida Aveykararı bulunmaktaydı ki bu karar da vergi davalarında idarede kalınan, hazinede kalınan zaman dilimi için faiz ödenmemesini mülkiyet hakkının ihlali olarak görmekteydi. İfade ettiğim gibi Danıştay 7. Daire kararlarında da bu karar emsal bir karar olarak kul-

lanılmaktaydı. Hatta birazdan söyleyeceğim Anayasa Mahkemesi kararında dahi bu karara atıf yapılmıştı. Çok önemli bir emsal karar.

İkinci döneme gelelim. İkinci dönem Vergi Usul Kanunu 112. maddesinin 4. fıkrasına 22 Temmuz 1998 tarihinde 4369 sayılı Kanunun 2. maddesinde eklenen fıkra dönemi. Bu hükmü hatırlatmak gerekirse, şu an yürürlükte değil, Anayasa Mahkemesinin bir iptal kararı var bu hükümle ilgili, bu hüküm fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya Vergi Kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin ilgili mevzuat gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden 3 ay içinde iade edilmemesi halinde bu tutarları 3 aylık sürenin sonundan itibaren tecil faizi oranında bir faiz ödenmesini öngörmektedir. Bu hükmün uzun süre biraz önce söylediğim vergi davalarını kapsayıp kapsamadığı tartışıldı. Bir görüş sadece hata düzeltme şikâyet yoluna ilişkin olduğu yönündeydi, bir görüş kapsadığı yönündeydi. Ancak sonuç itibariyle hangi görüş benimsenecek olursa olsun Anayasa Mahkemesi birazdan söyleyeceğim gerekçeyle bu hükmü 2011 yılında iptal etti. Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçesinde dayandığı temel gerekçe fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden 3 ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kuralın mükellefin mülkiyet hakkını zedeler nitelikte olduğuydu. Oradaki o belgelerin tamamlanmasını takip eden üç aydan sonra faizin ödenmesi Anayasa Mahkemesine göre bir mülkiyet hakkı ihlaliydi ve Anayasa Mahkemesi iptal etti, bir yıl da yürürlüğünü erteledi. Tabii biraz önce tekrar önceki slayta dönecek olursam ifade ettiğim hüküm başka açılardan da eleştirilebilir. Bir kere eşitlik ilkesi açısından, yasama politikası açısından eşitlik ilkesiyle bağlantılı bir irdeleme yapmak mümkündü. Mükellef lehine tecil faiz işlerken çoğu zaman şimdi birbirine çok yaklaştı, ama gecikme faizinin çok çok altında olan bir faizin mükellef lehine öngörülmüş olması tartışma konusu yapılabilirdi. En azından yasama politikası olarak tartışma konusu yapılabilirdi. Bunun dışında bu hüküm yine zararı yasama organının belirlemesi açısından yargıya,

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

yargısal fonksiyona bir müdahale gibi de düşünülebilirdi. Pek çok açıdan bu tartışmayı yapmak mümkün, fakat bu tartışma neticelendi. En azından hüküm yürürlükten, iptal edilerek yürürlükten kalktı ve güncel duruma geldik. Benim de tam olarak değinmek istediğim güncel durumla ilgili ne yapılabileceği bu faiz sorununa ilişkin.

Anayasa Mahkemesinin biraz önce ifade ettiğim iptal kararına göre şu anda slaytta gördüğünüz bir fıkra eklendi 112. maddenin 4. fıkrası olarak, bu fıkra özetle fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerde fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında yine faiz ödenmesini öngörmektedir. Yani iadenin fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerde, hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergilerde belli koşullar dahilinde tecil faiz oranında bir faizle yapılması gerektiğini söylemektedir.

Öncelikle bu hükmün süre bakımından kapsamına bakmak istiyorum. Bu hüküm dikkat edileceği üzere ikili bir ayırım yapmış. İlk ayırımı hukuka aykırı tahsilatın mükelleften kaynaklanması hali olarak belirlemiş. Tabii bu ayırım doğru mudur, değil midir biraz önce ifade ettiğim Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda tartışmaya açık, bence böyle bir ayırım yapılması yerinde olmadığı gibi faizin başlayacağı süreyi bu şekilde bir ayırma bağlamak aynı gerekçelerle gidecek olursak yine bir mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirilebilir, ama ben bu noktaya girmeden böyle bir ayırma sadece işaret etmek istiyorum. Eğer hukuka aykırı tahsilat bilgi ve belgelerin mükellef tarafından sağlanmaması gibi mükelleften kaynaklanıyorsa, böyle bir durumda düzeltmeye dair müracaat tarihiyle düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarih arasında tecil faizinin işleyeceği öngörülmüş. İkinci olasılıksa diğer haller olarak ifade edilmiş, yani hukuka aykırılık mükelleften kaynaklanmıyorsa ki ifade ettiğim gibi bence yanlış bir ayırım, diğer hallerde verginin tahsil tarihiyle düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarih arasında tecil faiz oranında faizle iadenin yapı-

lacağı öngörülmüş ki esasında doğru olan düzenleme de bu, daha doğrusu olması gereken düzenleme de bu.

Peki, acaba bu iki olasılık dahilinde yapılan ödeme takdir yetkisi çerçevesinde mi yapılacak, yoksa bağlı etki çerçevesinde mi yapılacak? Yani biz böyle bir talepte bulunmak durumunda mıyız, idare bu talep üzerine karar verecek mi, vermeyecek mi? Bu açıdan 112. maddenin 4. fıkrasına baktığımızda aslında açılan bir iptal davasında talep edilmese dahi -ki talep edilmesi şart değil biraz önce ifade ettiğim gibi- dava sonucunda bu hüküm uyarınca verginin tahsil edildiği tarihle düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarih arasında idarenin tecil faiz oranında faiz ödemesi bir zorunluluk. Bağlı yetki çerçevesinde burada idarenin herhangi bir takdir yetkisi yok. Dolayısıyla sunumumun başına dönecek olursam iki seçenek ifade etmiştim. İşte birincisi iptal artık tam yargı davasının böyle bir davada uygulanabileceğiydi, faiz talebinde, tazminat talebinde bulunabileceğiydi. Bunu mükellef yapmamış olsa dahi 112. maddenin lafzına baktığımızda 112. maddenin 4. fıkrası iradenin her durumda bağlı yetki çerçevesinde faizle yapılması gerektiğini öngörüyor.

Peki, bu hüküm uygulanıyor mu, uygulanmıyor mu, yani ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tarh edilen vergide davayı kazandığımızda iade, verginin iadesi yapılıyor mu? 112.4 uyarınca tecil faizi işliyor mu, ilave ediliyor mu ya da ikinci bir düzeltme fişi de mükellefe tebliğ ediliyor mu, ödeme yapılıyor mu ya da şikayetin reddi üzerine açılan davada yine tahsil edilen vergi iade edilirken tecil faiz oranında faiz işletiliyor mu, işletilmiyor mu? Maalesef uygulamada bu hükmün, bağlı etki çerçevesinde uygulanması gereken bu hükmün uygulamada idare tarafından uygulanmadığını görmekteyiz. Aslında burada tabiri caizse hukuk metodolojisinde, hukuk teorisinde geçerli olan bir hukuk normunun geçerli sorumlu olduğunu söylemek mümkün. Hans Kelsen ünlü hukukçu normların geçerliğinden bahsederken şöyle bir ayırım yapar: Normlar sadece formel olarak geçerli, normların sadece formel olarak geçerli olması yeterli değildir. Bunun yanı sıra normların minimum uygulanması gerekir. Minimum etkinliğe sahip

olması gerekir diye bir ayırım yapar. Bu hükmü bu açıdan değerlendirdiğimizde 112/4'ün geçerliliğinin minimum etkinliğinin son derece düşük olduğunu görmekteyiz, norm bildiğim kadarıyla neredeyse hiç uygulanmıyor.

Peki, bu normu uygulamak için neler yapılabilir, nasıl bir yargısal çözüm yoluna başvurulabilir? Biraz da müsaadenizle bu noktaya odaklanmak istiyorum, ama buna geçmeden önce İYUK 28'le, yani yargı kararlarının uygulanmasını öngören hükümle 112.4'ün bağlantısını kurmak gerekir ki biraz bu konu birazdan İbrahim Hocanın sunacağı konuyla da bağlantılı. Burada benim görüşüme göre kural olarak bir norm çatışmasından bahsetmek mümkün değil. Yani 112. maddeyle, 112/4'le 28. madde arasında kural olarak diyorum, çünkü istisnai olarak bazı zaman dilimlerinde çakışma söz konusu olabiliyor. Kural olarak bu hüküm arasında bir çatışma yok, bu iki hüküm aslında birlikte uygulanabilecek hükümler. Nereden varıyorum bu sonuca? Şöyle ki, 112. maddenin 4. fıkrasının lafzına bakıldığında tahsil edilen verginin mükellefin düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihte kadar işleyecek faizle birlikte iade edilmesi gerektiği söyleniyor. Bu durumda nasıl olabilir uygulama? Diyelim ki ihtirazi kayıtla beyanname verilmiş olsun. Mükellef ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine dava açtığında, bu dava kazanıldığında İYUK 28 uyarınca mahkeme kararının tebliğini izleyen tarihten itibaren 30 gün içerisinde mükellefe iadenin yapılması lazım, bir fişle bu iadenin tebliğ edilmesi lazım. İşte hükmün 112. maddenin esas aldığı sürenin hesaplanacağı nokta da bu düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarih, bu düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarih ancak idare tarafından bilinebileceği için bunun belirlenmesi üzerine ikinci bir düzeltme fişini ki Vergi Usul Kanunu 112. maddesinin 4. fıkrasında burada 120. maddeye atıf var. İkinci bir düzeltme fişiyle bu faizin hesaplandığı bir idari işlemin tesis edilmesi gerekiyor. Bu anlamda her şeyin yolunda gitmesi halinde iki hükmün çatıştığını söylemek olanaklı değil, aksine birbirlerini zaman çizelgesinde tamamlıyorlar. Fakat İYUK 28 uyarınca iadenin zamanında yapılmaması durumunda 28'e 6'yla orada da mükellef lehine, daha doğrusu yargı kararının uygulanma-

ması durumunda bir tecil faizinin ödenmesi söz konusu, banka hesabının verdiği tarihten itibaren o hükümlerle o 112'ye 4'ün çatıştığını da söylemek gerekir.

Şimdi uygulamada bu iadenin faizle yapılmadığını söyledik. Ne yapılabilir? Bunu da ifade edip sunumumu noktalayacağım. Benim yaklaşımına göre şöyle bir çözüm yolu öngörülebilir: 112. madde 4. fıkra madem uygulanmıyor, 2012 yılında bu hükmün yürürlüğe girdiği tarihten itibaren kazanılmış olan bu tip vergi davalarında kanaatimce bir İdari Yargılama Usul Kanunu 10. maddesi çerçevesinde başvuru yapılabilir herhangi bir süreyle sınırlı olmaksızın, bu başvurunun açıkça reddi veya 60 gün içerisinde zımnen reddi üzerine bu zımni ret işlemini ya da açık ret işleminin iptalini konu eden bir iptal davasıyla birlikte yine süregelen zararı karşılamak üzere tazminat konulu tam yargı davası birlikte açılabilir düşüncesindeyim. Dedğim gibi 2012'den itibaren herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın böyle bir İYUK 10 başvurusuyla dava açılması ve faize yasanın öngördüğü zorunlu kıldığı mal varlığındaki zararı karşılamaya yönelik faize mükellefin kavuşması kanaatimce mümkün. Sabırla dinlediğiniz için teşekkür ederim, sağ olun.

Prof. Dr. NURETTİN BİLİCİ- Efendim, biz de çok teşekkür ediyoruz bu net, tarihçesiyle birlikte yapılan sunuş için. Vergi idaresinin şu "alacağına şahin, borcuna karga" duruşu biraz yumuşatılsa da tamamen ortadan kalkmamış gibi görünüyor.

Vakit sıkıştı, bizden sonra da bir oturum var. Bu salonu belli bir yerde boşaltmamız lazım, ben şimdi İbrahim arkadaşımın zamanı daha tasarruflu kullanmasını isteyeceğim. Vergi yargılaması konusunda Vergi Usul Kanunu-İdari Yargılama Usulü Kanunu ilişkisini değerlendirecek arkadaşımız.

Dr. İBRAHİM BAYAR- Ben de anlamakta ve anlatmakta çok sıkıntı duyduğumuz vergi hukukunu topluma benimseten, toplumun ilgi duymasını sağlayan Saygıdeğer Hocamız Şükrü Kızılot'u saygıyla, hürmetle anarak sözlerime başlamak istiyorum. Bunun Vergi Usulü Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanun ilişkileri uzunca zamandır, ta 40 yıla yakın zamandır

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

bunu konuşuyoruz. Hiçbir noktaya da gelemedik anladığım kadarıyla, niye konuştuğumuzu belki tespit etmek bakımından tarihsel boyutuna bir bakmakta fayda var. Ne olduysa tabii ki 1982'de oldu. Öncesinde işte mahkeme niteliğinde olmayan itiraz temyiz komisyonlarının çalıştığını biliyoruz. Danıştaya temyiz yolu adı altında yapılan başvuruların olduğunu biliyoruz. Alman mehzalı bir Vergi Usulü Kanunumuz var. Etkin hukuksal koruma sağlayamayan mahkemeler, Danıştay var, hep şikayetler var ve nihayetinde 1982 yılında parlamentosuz ve anayasız olduğumuz bir dönemde askeri yöntemlerle 2575, 76 ve 77 sayılı Kanunlarımız yürürlüğe giriyor. Bu bir idari yargı reformu olarak kabul ediliyor ve Fransız modelini büyük ölçüde ülkemizde geçerli kılıyoruz.

1982 yılında, 21 Ocak 1982'de yapılan bu düzenlemenin 6 ay sonrasında bir anda bu düzenlemenin bir hususta eksik olduğu veya mevcut durumla çeliştiği yönünde bir öngörü düşüyor ve bir reform içinde reform yapılıyor. Bir doku uyuşmazlığı çözümü olduğu söyleniyor. Söylem şu: İşte Fransa'dan biz aldık İdari Yargı Usul Kanunumuzu, ama vergi kanunlarımız Alman mehzalı, üstelik Vergi Usul Kanunumuzun ve hatta maddi vergi kanunlarımız içerisinde yargılamaya ilişkin hükümler var ve biz bunlarla İdari Yargılama Usulü Kanununu beraber nasıl uygulayacağız? O zaman ne yapalım? Bir reform daha yapalım, bu reformda 2686 sayılı Kanunla yapıyoruz. Alman modeliyle Fransız modelini beraber uyguluyoruz. Buna Türk modeli diyebiliriz belki ve büyük ölçüde yaptığımız şey şu: Vergi Usul Kanunu içerisine idari yargılamaya ilişkin hükümler yerleştiriyoruz. İdari yargı reformuyla Vergi Usul Kanununun uyumlu olmasını sağlama gibi bir amaçtan hareket ediyoruz. Çok az itiraz var o dönemde, en azından akademik çevrelerden çok az itiraz olduğunu görüyoruz ve benimseniyor bu, deniliyor ki evet, tabii ki bir Almanya'dan aldık. Bunu Fransız modeliyle uyumlaştırmamız lazım deniliyor ve süreç başlıyor.

Peki, son 37 yılda ne oluyor? Son 37 yılda benim kişisel gözlemim o kadar çok sorunumuz var ki sürekli reform yapıyo-

ruz. Reform içinde reform yapıyoruz. Reform çok iddialı bir kelime, öyle 2 yılda bir yaptığınız değişikliğe reform diyemezsiniz, ama biz diyoruz. Birikmiş sorunlarımızı nasıl çözmeye çalışıyoruz? Vergi aflarıyla, hatta vergi davalarımızı bile vergi aflarıyla azaltmaya çalışıyoruz. Yani son 37 yılda benim kişisel kanaatim tam anlamıyla bir başarısızlık içerisindeyiz. Vergi yargılama sistemimiz bence çalışmıyor, işlemiyor. Mükellefler davaları niye kazandığını bilmiyor, niye kaybettiğini de bilmiyor. Yazı-tura atmak gibi bir şeye dönüştü bu, inanılmaz içtihat değişikliği var. Yani Avrupa ülkelerine baktığımızda 20-30 yılda bir değişen içtihatlar bizde hiçbir yasal değişikliği olmasına rağmen günübirlik değişiyor. Etkin hukuksal koruma hiçbir şekilde yok. Vergi hukuku veya vergi yargı hukuku hukuk fakültelerinin en sevilmeyen derslerinden, avukatlar bu alanlardan kaçıyor, kimse bu konuları bilmiyor. Böyle garip bir noktadayız. Demek ki biz 1982’de veya 1982’de yaptığımız reformdan 6 ay sonra çok yanlış bir şey yaptık. Bunu biraz daha somutlaştırmaya çalışayım. Örneğin, şunu yaptık: Çok önemli bir kanun olan, üstelik Almanya açısından çok önemli bir tarihsel birikimin ürünü olan vergi usul kodumuz, Vergi Usul Kanunumuz eziyet çekiyor, can çekişiyor. Nasıl çekişiyor? Bu kanuna biz yüklenmesi gerekenden çok daha fazla işlev yüklemiş durumdayız. Bu kanunun varlık sebebi nedir? İdari usul kodu, vergilendirme alanındaki işlemlerin idare tarafından nasıl tesis edileceğini belirleyen, vergilerin yasallığı ilkesini hayata geçiren en önemli kanunumuz. Bu aslında şemada gördüğünüz birinci kitap, yani birinci kitabın dışındaki bütün kitapları atsanız da buna Vergi Usul Kanunu demeye devam ederiz biz.

Peki, diğer kitaplarda ne var? Ceza normları var, ceza muhakemesi normları var, vergi yargılaması normları var, idari yargılama normları var. Yani taşıyabileceğinden çok daha fazla yük taşıyor bu kanun, şöyle özetlemeye çalışayım İYUK’ü ben: Bu kanun ceza hükümleri 4. kitabı 376. madde aslında kanun bitirir. Fakat bitmez, tekrar başlar. 13 tane ek madde var. Üstelik öyle rastgele maddeler değil, uzlaşma gibi çok yaygın kullanılan bir kuruma yer veriyor bu ek maddelerimiz, 13 ek madde biter, kanun yine bitmez, 377. maddede yeniden baş-

lar. Ne vardır burada biliyor musunuz? Vergi davaları. Yani 1982 yılında demin bahsini ettiğim 2686 sayılı Kanunla yapılan müdahale buradan itibaren başlar. 377. maddeyle başlar, mükerrer 415. maddeyle biter kanun, yine bitmez, tekrar başlar. Arkasından 31 adet geçici madde gelir. Yine bitmez, arkasından son olarak 13 adet ek geçici madde gelir. Bilmiyorum dünyada böyle bir şey var mı? Geçici madde vardır da ek geçici maddenin mantığı, işlevi, norm koyma tekniğine uygunluğu sanırım ayrı bir oturumun konusu olur, anlamak gerekiyor, konuşmak gerekiyor. Velhasıl bu ek 13 adet geçici maddeden sonra Vergi Usul Kanunu eziyeti sonlanır. Yasa maddelerine baktığımızda demin Oytun Hocam sunumu yaparken baktım parantezler, Anayasa Mahkemesi iptallere değişiklikler, değişikliğin değişikliği, altında dipnotlar, tebliğle kanunu anlatma çalışmaları, ben bir hukukçuyum, standart zekâlı bir hukukçuyum, emin olun çok yoruluyorum, anlayamıyorum, kafam karışıyor, çelişkide kalıyorum. Kanun koyucunun neyi vaaz etmeye çalıştığını ortaya koymakta çok büyük sıkıntı yaşıyorum. Yargıçlara da kıyamayız bu durumda, yani muhtemeldir ki onlar da bu sıkıntıyı yaşıyorlar. Hani kanunun norm koyma tekniğine uygun olmaması bir tarafa taşınması gerekenden fazla yük taşır olması benim asıl gündemim, neden yargılamaya ilişkin normlar bu kanun içerisinde, neden ceza muhakemesine ilişkin normlar bu kanunun içerisinde, onu ben kendimce sorgulamaya çalışıyorum.

Normları ayırırsak, işte 213 sayılı Kanunda ehliyete ilişkin, icrayla ilişkin, dava konusuna ilişkin vergi hatası ki yargılama hukukuna ilişkin çok net hükümler içerir hata düzeltme ve şikayete dair düzenlemeler, bakınız bunların hepsi aslında bizim vergi yargılaması olarak tabir ettiğimiz aslında idari yargılamadan belki de çok fazla ayırmamız gereken alana dair normlar Vergi Usul Kanununda, tersinden baktığımızda İdari Yargılama Usulü Kanununda bir vergi davası tipolojisi çok baskın bir şekilde var, benim yine eleştirdiğim bir şekilde var. Orada vergi uyuşmazlıklarına özgü kurallar var. Dava açma süresi 30 gün, nedenini emin olun, yani tarihsel nedenini konuşabiliriz, ama teorik nedenini bilmiyorum. Neden idare mah-

kemelerinde 60 gündür, neden vergi mahkemeleri 30 gündür hiçbir teorik geçerli neden bilmiyorum, aklıma da gelmiyor.

Bu bina hakkında Büyükşehir Belediyesi yıkım kararı ver-se yürütmeyi durdurma alamazsan bu bina yıkılır, ama 1 lira-lık vergiye resen ikmalen ... (272.53) dava açtığımda yürütme kendiliğinden durur. Bu ayrımın sebebini bilmiyorum, hiçbir geçerli mantıksal nedenini de aklıma getiremiyorum. Tarihsel nedenleri yine vardır, o tarihsel nedenler işte Alman mehaz-lı Vergi Usul Kanunumuzun içerisinde gizli, yani bizim Ver-gi Usul Kanunumuzda tebliğle tahakkuk arasındaki süre 300 güne çıksa demek ki vergi mahkemesine dava açma süresi de 300 güne çıkacak. Söylemeye çalıştığım şu: Bu bir ihtiyacı kar-şılama adına yapılmamış, bir mantık silsilesinden geçmemiş. Biz Oytun Hocamla geçmişte bir çalışmamızda acaba hangi yöntemle yapılmış, çünkü Anayasa yok, parlamento yok diye baktığımızda şunu gördük Ankara Hukukun kütüphanesinde tozlu rafların arkasında: Bir kişi ben başkanım diyor, karşısın-da bir konsey var. Ya diyor işte bir öneri var maliye temsilci-sinden, oradan bir hava hâkim albay diyor ki biz katılıyoruz efendim. Tamam, gol atıp geçti bu başkan Org. Kenan Evren, yani bu yöntemle, bu zihniyetle yapılmış, hiçbir tartışılmamış, konuşulmamış, ama suçlayamayız, çünkü 40 yıldır biz bunu değiştirmek için hiçbir şey yapmamaya devam ediyoruz.

Sorunun tabii Vergi Usul Kanununda ve İdari Yargılama Usulü Kanununda aynı anda yargılamaya dair normların mevcudiyetinin yarattığı sorunun yine İdari Yargılama Usulü Kanunu 31. maddesiyle çözmeye çalışmışız. Demişiz ki bu kanunda, yani İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlen-miş olan hususlar saklı kalmak üzere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunlarının hükümleri uygulanır de-mişiz. Bir atıf normu koymaya çalışmışız, bir Anayasa hükmü gibi kaleme almışız. Yani bir kanunun bir başka kanun karşı-sında ilelebet önceliği olacağına ilişkin bir hüküm barındırmış. Halbuki yasa koyucu bunu dilediği zaman değiştirebilir. Ne yazık ki bizim hukuk sistemimizde bunun örnekleri vardır. Kanun yaparken Anayasa cümleleriyle yaparız. Örneğin, de-

riz ki Katma Değer Vergisi Kanununa efendim, katma değer vergisine ilişkin istisna getirilen düzenlemeler bu kanunda olacak. Niye ki yani bunu kime söylüyorsun, gelecekteki yasa koyucuya mı söylüyorsun? Bundan sonra bütün yasa koyucular böyle davransın diyebilecek bir tane hukuk normu vardır, o da Anayasadır. Bu da biraz onu yapıyor, ama bir mantık yüklemek durumundayız hukukçu olarak ve diyebiliriz ki bu İYUK 31.2 ancak geldiği anda vaaz edildiği anda var olan yargılama normlarını, Vergi Usul Kanunundaki yargılama normlarını etkisiz kılma amaçlıdır diyebiliriz. Ben geleceğe ipotek koyucu bir norm olarak yorumlamamayı tercih ediyorum.

Peki, neleri etkiliyor bu? Hızla ilerliyorum, bir kere bize bir vergi davası tipolojisi yaratıyor. İşte Fransız hukukunda iptal ve tam yargı davası olarak adlandırılan, Alman hukukunda dava türü değil, yargılama türü olarak ayrılan, yani idari yargı içerisindeki iptal davaları ve vergi yargılaması içerisinde tamamen ontolojisi farklı tipolojiyi bir tarafa atıyoruz, Türk tipi bir yargılama sistemimiz var. İptal davası, tam yargı davası ve ben iptal davasından nasıl ayrıldığını hâlâ bilmediğim vergi davası diye bir brüt statü yaratmış durumdayız. Dava konusu neymiş, kim söylüyor dava konusunun ne olduğunu? Dikkat ederseniz Vergi Usul Kanunu 378. maddesi söylüyor. Diyor ki: *“İşte vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi veya cezanın kesilmesi gerekir”* Bu icrailikle ilgili de hükümler barındırıyor, ama neden acaba yasa koyucu bir idari işleme hangi andan itibaren dava açılabilirliğini söylüyor? Acaba bir vergilendirme işlemi tarh edilmeksizin benim hukukumu etkileyemez mi? Bunun acaba kararını verme konusundaki yetkiyi biz içtihadı bıraksaydık daha iyi olmaz mıydı? Ben bir vergi inceleme raporu sebebiyle hukuku etkilenen kişi olarak vergi mahkemesi önüne gittiğimde vergi yargıcı pozitif hukuka sadık kalarak bana diyecek ki bir dakika, burada bir tarh işlemi yok, ceza kesilmemiş, ama benim hukukumu mahvetti. Bak, ben bankadan kredi alamıyorum. Olsun, burada dava konusu icraya ilişkin bağlayıcı bir hüküm var, ben bunu uygulayabilirim. Önümü kesecektir haklı olarak.

Görev alanına ilişkin bir karmaşa var. Hangi uyuşmazlıklar vergi mahkemesinde, hangisi idare mahkemesinde 2576 sayılı Kanun bunu ayırmış, ama pek çok davada belli bir ölçütle hareket edemediğimizi görüyoruz. Ben de kestiremiyorum, fal bakmak gibi şey acaba vergi mahkemesi mi, idare mahkemesi mi ki bu ayırımın da varlığını sorgulayanlardan birisiyim. 6183'e mesela bunun yansması var. Örnek sadece, rekabet kurulunun kestiği bir para cezası süresinde ödenmezse vergi dairesinin tebliğ ettiği ödeme emrine karşı idare mahkemesine dava açıyorum, ama tahakkuk etmiş bir vergi süresinde ödenmezse yine vergi dairesinin tebliğ ettiği ödeme emrine karşı vergi mahkemesine dava açıyorum. Olabilir, ama bunun bir sebebi olmalı, bu ayırımı yapıyorsam, böyle bir karmaşaya yol açıyorsam bu karmaşanın bana bir de faydasının olması lazım. Ben bir faydasını bilmiyorum.

Yetki, evet ilk 37 düzenlemiş. Vergi mahkemelerine özel yetki kuralı koymuş. Koymasaydı ne olurdu, yani acaba idare mahkemeleri için geçerli olan yetki kuralları bir eksiklik mi içeriyor? Hemen hemen aynı şeyi söylemiş, vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesi. Tabii birtakım sıkıntılara yol açıyor, ama zamanı doğru kullanmak adına örneklere hiç girmeyeceğim müsaadenizle, sadece başlıklar üzerinden dava açma süresini söyledim. Yani neden 30 gündür, yani 45 olur, 100 olur, bu yasa koyucunun işi, ama farklılığın bir rasyonel açıklaması yok. Ehliyet Vergi Usul Kanunu 370. maddesinde düzenlenmiş çok sorunlu bir konu bence, düzenleyici işlemlere karşı hangi ehliyetle dava açarım veya demin ifade etmeye çalıştığım gibi tarh edilmemiş, ama hukukumu etkileyen bir vergilendirme işlemine niye dava açamam? Bunlar ne yazık ki çözümsüz konular, Danıştayın da içtihadını takip ettiğinizde 37 yıldır bu meselenin içinden çıkamadığını görebiliyoruz zaten.

Yürütmeyi durdurma az önce söyledim, tekrar etmeyeyim müsaadenizle, vergi davalarında dava açtığında yürütme neden durur? Gerçekten bunun rasyonel bir cevabı yok. Faiz tartışmasına girmiyorum, Oytun Hocam zaten demin ayrıntılı değindi ve bir öneri de sundu ilginç bir şekilde, üzerine düşmeye

değer bir öneri. Duruşma yine bizim İdari Yargılama Usulü Kanunumuzda idare mahkemelerinde görülen her türlü dava için bir duruşma usulümüz varken mükerrer 378. maddesi bir özel hüküm burada yer veriyor. Tartışılır, hani iyiliği-kötülüğü herkesin bir kanaati vardır, ama ben o tartışmaya girmeyeceğim. Sadece farklılığına işaret ediyorum. Tanık ... (279.45) bu bir idari usul normuysa zaten İdari Yargılama Usulü Kanununda yeri yoktur, ama bu bir yargılama normuysa idare mahkemelerinden uygulanacak bir tanık usulüne yer vermektedir diye bir tartışma yapılabilir. İYUK 31 kapsamında bunun bir çözümlemesi vardır, ama o ayrıntıya da müsaadenizle şu anda girmeyeceğim.

Son söz, ben son sözü kendimden almayacağım, Lütfü Duran Hocadan bir alıntı tarihe dikkat çekerek lütfen okumama müsaade edin. 1982, hani az önce demiştim ya o dönemde çok az kişi buna itiraz etmiş. Yani 1982 senesinde yüzde 92 oyla kabul edilmiş, yani o çok az ses önemsenmeyecek anlamına gelmiyor. Şunu söylüyor Lütfü Duran: *“Adli yargının aralarında nitelik ve esaslı biçim farkları bulunan hukuk ve ceza işleri bakımından iki bölüme ayrılması doğal ve hatta zorunlu olmasına karşı idari yargının tipik konularından olan vergi davalarıyla kamu muhasebesi uyumsuzlukları için ayrık bağımsız merciler kabul edilmesini anlamak ve açıklamak mümkün değildir. Bu düzenleme olsa olsa net bir hazine mülhaza ve zihniyetiyle izah edilebilir ki idari yargının esasına ve amacına aykırıdır”* Çok teşekkür ediyorum, saygılar sunuyorum.

Prof. Dr. NURETTİN BİLİCİ- Çok ciddi bir eleştiri geldi İbrahim Hocadan. Onun dışında mevzuat değişikliklerinden şikâyet etti, yap-boz tarafımızı eleştirdi. Birimizin yaptığını yeni gelenlerin yıkması sorununu ortaya koydu. Bir anlamda benim derdime de tercüman oldu, kendisine teşekkür ediyorum.

Burada sonlandırıyoruz. Bizden sonraki konuşmacılara zaman kalmıştır inşallah. Efendim, dinlediğiniz için çok teşekkür ediyoruz.

**VERGİ HUKUKUNDA
GÜNCEL SORUNLAR**

Dördüncü Oturum

AVUKATLARIN MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ VERGİLENDİRMELERİNDE GÜNCEL SORUNLAR

NURİ DEĞER- Türkiye Barolar Birliğinin değerli yöneticileri, Sayın Kızılot ailesi, Sayın Yaklaşım Yayıncılık ve Sayın merhum Prof. Dr. Şükrü Kızılot'un yakın dostları, arkadaşları; sözlerime başlamadan önce şahsım ve arkadaşlarım adına sizi muhabbetle, sevgiyle selamlıyorum.

Değerli dostlar, sözü başlamadan önce iki teşekkürüm var. Bir tanesi merhum Şükrü Kızılot için düzenlenen bu sempozyuma ev sahipliği yapan Türkiye Barolar Birliğini canı gönülden tebrik ediyor, teşekkürlerimi, saygılarımı sunuyorum. İkinci teşekkürüm de Sayın Kızılot ailesi ve Yaklaşım Yayıncılığa böyle anlamda bir günde bana görev verdikleri için, beni onurlandırdıkları için kendilerine sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Değerli dostlar, Sayın Kızılot'la 30 yılı aşkın bir dostluğumuz, aile dostluğumuz, arkadaşlığımız oldu. Gerçekten çok duygulu bir gündeyim. Çok zamansız ayrıldı, bütün ölümler acıdır, erkendir, ama gerçekten Şükrü Hocanın çok erken oldu. Daha ülkesine, insanına vereceği çok hizmet vardı, ama ecel, kaderin önüne geçilmiyor. Kendisinin nitelikleri, insanlığı, çalışma azmi konusunda çok şey söylendi. İnanın ben de konuşsam gece 12.00'ye kadar konuşabilirim, o kadar yakından tanıyorum, saygı duyuyorum. Sadece bir-iki şeye dokunacağım, burada yeterince dokunulmadı. Sayın Kızılot gerçi Zuhul Hanım bahsetti, mükellefin gülen yüzüydü. Sayın Kızılot

Gelir İdaresiyle mükellef arasında bir köprü görevini gördü. Gönüllü bir köprü yaptı, mükellefleri çok aydınlattı, vergiyi tabana indirdi, hiç vergiyle ilgisi olmayan insanlar dahi Sayın Kızılot'u yakından takip ediyordu. Çok sayıda arkadaşım onun yazılarını koparıp getirip bana gösteriyorlardı. Kendileri için sonuçlar çıkarıyorlardı. İkinci büyük hizmeti mükelleflerin problemlerini, sorunlarını önerileriyle beraber idareye ulaştırılmaktaki şeyiydi. Yapılan birçok düzenlemede onun katkılarının, önerilerinin etkisi olmuştur. Kendisini rahmetle, şükranla anarken Rabbim onun mekanını cennet etsin, yakınlarına sabırlar ihsan eylesin. Hepinizi saygıyla selamlıyorum, tekrar biz en son bölüm olunca maalesef bizim zamana da biraz tecavüz oldu, o nedenle biz kısa belki şey edeceğiz. Ancak saygıdeğer avukatların vergi mevzuatı ve sosyal güvenlik mevzuatı karşısındaki problemlerini bize yazılı olarak da bildirirlerse, biz bunları bireysel veyahut da bu konuları bir yayına almaya da hazırız. Belki burada yeterince cevaplandırma imkânımız olmayabilir, ama biz bunların hiçbirini yanıtı bırakmayacağız. İlk sözü değerli meslektaşım maliyeci arkadaşım Şükrü Bey rahmetlinin de çok yakın dostu Ekesan Beyefendi, buyurun

NUR EKESAN- Sayın Başkan, değerli katılımcılar; bu çok anlamlı günde bana da hitap etme şansı verdiğiniz için benim için büyük onur, başta Kızılot ailesi olmak üzere Barolar Birliğine teşekkür ediyorum. Şükrü Hocamla ilgili çok şey söylendi. Benim iş hayatıma, özel hayatıma, yaşama dair birçok katkısı olan, hayatıma dokunan bir ağabeyimdi. Biliyorum buralardan bir yerden bizleri seyrediyor, hepimizin buralarda olmasını, vergiyi insanlara, avukatlara, mükelleflere, hatta maliyecilere anlatmamızı isterdi. Size Hocamla hep merak etmişimdir, Hocamla onlarca sempozyuma, konferansa katıldık, farkı nedir, farkı nerede yaratıyor? Aslında fark Hocamın üslubundaydı. Bakın, burada anlatılmayan bir anısını anlatayım. Beni çok etkilemiştir. Çok genç yaşlarda Adana İktisadi Ticari İlimler Akademisinde ilk dersine giriyor Hocam, amfi ful dolu, insanlara Hocam vergi anlatmaya başlıyor. Genç bir asistan 5 dakika sonra ön sıralardan bir öğrenci kalkıyor. İri yarı bir öğrenci: *"Hoca, Hoca, sen bizim kuracağımız düzende senin bu an-*

lattığın verginin hiçbiri olmayacak” diyor. Şimdi bakın, çok incelikle Hocam üslup farkıyla nasıl atlatıyor: “Değerli arkadaşım, o düzeni hazirana kadar kurdunuz kurdunuz, hazirana kadar kurmadıysanız ben bugün anlattıklarımın haziranda imtihan yapacağım” diyor. Şimdi bakın, topluluğa şefkatle, mizah duygusuyla, empatiyle yaklaştığınız zaman tabii bütün öğrenciler ayağa kalkan öğrenci dahil ve o sezon, o dönem çok güzel geçiyor. İnsanlar bir şey öğreniyor. Bu bana çok ders verdi, bu üslup farkı hayatın her alanında çok fark ettiriyor. Yani siyasette, mizahta, sosyal hayatta, insan ilişkilerinde aynı görüşte olmanız şart değil, ama insanlara üslup farkıyla yaklaştığınız zaman vergi gibi sevimsiz bir konuyu da anlatma şansınız oluyor.

Size bir kötü, bir iyi haberim var. İyi haberim şu: Uçağımız kalkacağı için Bumin Hocayla 10 dakika içinde benim ayrılmam lazım. Kötü haberim de şu: Hakikaten avukatların, hukukçuların ilgileneceği pratik bazı vergi konuları var. Slaytlar elinizde, Barolar Birliği yayınlarsa eğer lütfen bakın, çünkü bazı vergi avantajlarınız var, bazı yazmayı yanlış bildiğiniz doğrular, doğru bildiğiniz yanlışlar olabilir, çok etkilenebilirsiniz. Şöyle birkaç tane slaytın üzerinden geçeceğim, ne dediğimi anlatacaksınız. Çok kısa kesmek zorundayım. Bu arada sırasını bana veren Ekrem Sarısu üstadıma da çok teşekkür ederim.

Şimdi avukatlar burada serbest meslek erbabı olarak avukatların vergisel sorunları üzerinde duruyoruz. Avukatlar ücretli de çalışabilir, serbest de çalışabilir, bir şirkette de çalışabilir, hepsinin farklı vergisel, matematiksel sonuçları var. Yani çok ayrıntısına girmeyeceğim, ama şu sizin için önemli bakın, serbest meslek erbabı olarak çalıştığınız sürece sizin hayatınızı etkileyecek üç tane kanun maddesi var. Biri Katma Değer Vergisinin 4. maddesi hizmetin yapılmasıyla vergi doğuyor. Vergiyle oran olayın bağlandığı konulardan bahsedildi. Gelir Vergisi Kanunu 67. maddesi tahsilatı düzenliyor, bir de Katma Değer Vergisi Kanunu 10.b maddesi de makbuz hizmetten önce kesilirse, KDV doğmuş oluyor. Bu üç madde özellikle ekonomik sıkıntının iyice arttığı, tahsilatı yapamadığınız dönemlerde vergi ödeyip ödememeniz gerektiğini size anlatıyor. Örneğin,

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

avans tahsilat yaptınız, makbuzu kestiniz, hizmeti daha vermeseniz dahi gelir beyan edeceksiniz, KDV beyan edeceksiniz. Hizmeti yaptınız, tahsilat alamadınız. Çok sık başınıza gelecek önümüzdeki bir-iki senede, gelir beyan etmeyeceksiniz, çünkü parayı tahsil etmediniz, ama Katma Değer Vergisini ödemeniz gerekiyor veya hizmeti yapmadınız henüz, tahsilatınız da yok. Makbuzu önden keseyim de sıraya girsin ödemede diyorsanız eğer gelir beyanınız yok, ama Katma Değer Vergisini ödemeniz lazım. Niçin? Makbuzu önden kestiğiniz için.

Bazı sorular gelmişti, onları cevapladım. Tahsil etmediğimiz baronun Gelir Vergisini verecek miyiz? Hayır vermeyeceğiz, ama Katma Değer Vergisini ödemek zorundayız. Müşterinin yatırmadığı stopajı biz gelirimizden indirelim mi diye soran arkadaşlarımız var. Eğer müşterimiz stopaj yapmak zorunda olan bir mükellefse ve beyan ettiyse muhtasar beyannameyle siz yatırmasa dahi devletin kasasına girmeden dahi verginizden o stopajı indirme şansınız var. Tarifenin altında iş alırsak tabii ki tarifenin altında iş alma tavsiye edilen bir şey değil, ama tarifenin altında iş alsanız dahi onun maliyet Katma Değer Vergisini tarife üzerinden ödemenizi istiyor. Avans tahsil ettiğimiz paraları da kazancımıza ekleyeceğiz, değil mi? Evet, avans tahsil ettiğimiz paraları da kazancınıza ekleyeceksiniz.

Şimdi Abdullah kardeşimiz birazdan anlatacak, karşı taraf vekâlet ücretlerinde ciddi bir sıkıntı var. Gerek stopaj açısından, gerek Katma Değer Vergisi açısından Avukatlık Kanunu 164-166. maddelerine göre ödeme karşı taraf vekâlet ücretlerinde gerek stopajın kim tarafından yapılacağı, gerekse Katma Değer Vergisinin nasıl ödeneceği konusunda maliyenin bir uygulaması var. Eğer kaybeden taraf direkt size öderse problem yok, stopajını onun yapması lazım zaten veya sizin kendi müvekkiliniz öderse problem yine hasıl, ama icra dairesinden ödendiği zaman sizin şeyi tanımayabilirsiniz, kaybeden taraf vergi mükellefi mi, değil mi, stopaj yapmakla yükümlü mü, değil mi onu tanımayabilirsiniz. Kaldı ki sizin onunla bir vekâlet ilişkiniz yok. Buralarda maliye bu konuyla ilgili, karşı taraf vekâlet ücretlerinin vergilenmesiyle ilgili vergi güvenliği

amacıyla stopajından vazgeçmemiş. Stopajından vazgeçmediği için de ortada karışıklıklar doğuyor. Ne oluyor? Şimdi diyelim ki bir boşanma davasıysa kaybeden taraf stopaj yapmakla yükümlü değil, ama siz kendi tarafınızdan bu parayı aldığınızda onun stopaj yapılıp yapılmadığını bilemeyebilirsiniz veya siz ücretli bir avukat olabilirsiniz. Yapılması gereken stopaj serbest meslek stopajı değil, ücret stopajı olması gerekir.

Özet: Benim önerim bundan maliye bu stopaj uygulamasından, karşı taraf vekâlet ücreti üzerindeki stopaj uygulamasından vazgeçsin, en fazla Geçici Vergiye kadar bekler vergisini almak için, bu karışıklığa son verilsin diye düşünüyorum. Bunu Barolar birliği olarak sizin için de ciddi bir sorunsa bu bir araya gelip bir komisyon oluşturarak maliyeye bunu aktarabilirsiniz diye düşünüyorum. Gider karşılığı aldığınız paraların mükelleften keşif, icra gibi hususlarla ilgili para alıyorsunuz. Bunun harcamadığınız kısmı sizin gelirinizdir arkadaşlar, aldığımız parayı nokta 98'e böler, üzerine KDV eklerseniz iç yüzdeyle kesmeniz gereken makbuzu bulursunuz. O da sizin gelir unsurlarından biri.

Temmuz başından itibaren e-makbuza geçmek zorunda avukatlar da eğer ertelenmezse, lütfen not alın, bu önemli diye düşünüyorum. Defterlerde yazacağımız giderler böyle tadat ettik, ama benim için zaten gündüz de konuşuldu Gelir Vergisi Kanunu 40.1'le ilgili, işle ilgili olma kaydıyla ticari kazanç sahipleri indirebiliyordu. Aynı giderleri benzer giderleri serbest meslek erbabına indirebiliyor. Bir farkla, ödenmiş olmak kaydıyla giderleri indirebiliyorsunuz. Hatta şöyle bir avantajınız var: Kirayı peşin ödediğiniz gün tamamını indirebiliyorsunuz, ticari kazanç sahipleri indiremiyor. Burada bazı giderler var. Çok sık sorulan giderler, giyim giderleri maliye artık gider olarak kabul etmiyor, keyfi gider kabul ediyor, ama mesela cüppe giderlerini indirebilmeniz lazım. O sizin mesleki üniformanız. Bir soru mesela, stat locası alıyorlar spor kulüplerinden, yarın temsil ağırlama giderine girer mi? Maliye bunu da kabul etmiyor. Spor locası veya bir tek başına çalışan avukat arkadaşımız birden fazla binek otosunu serbest meslek defterine yazarsa

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

onu da kabul etmiyorlar. Bir kişiye bir araba makul ve genel kabul görmüş uygulama diye düşünüyor.

Peşin ödenmiş giderler masraf yazılabilir dedim. Yazarkasa fişleriyle gider yazıyor birçok arkadaş, yazarkasa fişleriyle gider yazabileceğiniz masraflar tadat edilmiş tebliğle işletmede tüketmek, yani avukatlık bürosunda tüketmek üzere aldığınız gıda, şeker, çay, ekmek, mutfak tüpü, yemek, gazete, hırdavat, sabit kıymet, bakım-onarım gibi giderleri 1 200 lirayı aşmamak kaydıyla gider yazabiliyorsunuz. Bunun üzerine görüyorum, dışarıda yenilen yemeklerin, alışverişlerin şeyleri geliyor, serbest perakende satış fişleri, bunlar hem gider kaydını reddediyor maliye, hem de Katma Değer Vergilerinin indirimini reddediyor. Bu şeyde perakende satış fişlerine dikkat etmeniz lazım. Personele verilen yemek kartlarınızın 20 lira 52 kuruşuna kadar gider kaydediyor, Katma Değer Vergisini indirebiliyorsunuz. Bunlar çok sık görülen sorular olduğu için anlatıyorum. Şehir içi ulaşım ücretlerinde kendiniz için ödediğiniz otobüs, taksi ücretlerini gider yazıyorsunuz, personele dikkat edin, personelin işe gidip gelme için verdiği akbilleri gider yazamazsınız arkadaşlar, sadece işte kullanılan kısmını gider yazabiliyorsunuz. Böyle bombardıman oluyor, ama bunu Barolar Birliğinden alabilirsiniz. Bu 40-50 sayfalık bir sunum, ben önemli kabul ettiğim yerleri sarı-kırmızı işaretledim. Şükrü Hocam rahmetliyle ayrıldığımız tek nokta sarı-kırmızıya olan tutkumdu, değil mi Zuhal Hanım? Kredi faizleri enteresan, avukatlar çok bilmediği bir konu, ilgilenmediği bir konu olabilir. Bir sabit kıymeti edindiğiniz zaman edindiğiniz dönemden sonra gelen kredi faizlerini doğrudan gider yazamıyorsunuz, masraf kaydedebiliyorsunuz. Yani özellikle şu ekonomik sıkıntıda bir kredi alırsanız işletmenizi, işinizi devam ettirmek için faizlerini doğrudan gider yazdığınız gibi eğer bir gayrimenkul alırsanız takip eden yıldan itibaren doğrudan kredi faizlerini gider yazma şansınız var. Bunu sabahtan beri konuşulan vergi planlaması, vergiden kaçınmayı etkileyen veya o konuda mesela, şu şey çok enteresan, home ofis alabilirsiniz. Aldığınız yıldan sonra veya arabanın alındığı aydan sonra gelen kredi faizlerini doğrudan gider yazabilirsiniz.

Temsil ağırlama giderleriyle ilgili değerli arkadaşlar, serbest meslek erbabının indiremeyeceği yönünde mali görüşler var ve bunu Gelir Vergisi 40.1'e dayandırıyor, ama Gelir Vergisi, yani ticari kazançla ilgili indirilebilecek giderlere dayandırıyor, ama ticari kazançtaki indirilemeyen giderler maddesiyle serbest meslek kazancıyla indirilecek giderler maddesi ödeme kaydı dışında birebir aynı. Hesap uzmanları beyanname düzenleme kılavuzunda da işle ilgili olmak ve orantılı olmak kaydıyla temsil ve ağırlama giderleri, yani müşterilerinizi dışarıda yemek ve ağırlamak için harcadığınız paraların orantılı ve uygun olması kaydıyla bunların faturalarının da bakın, fişlerinin, faturalarının da gider kaydedilebileceğini düşünüyoruz.

En çok karşılaştığımız giderlerle ilgili sizden en çok karşılaştığımız şey ofis ve araba giderleridir. Ofislerin hangi durumda ne kadarının gider yazılacağını, kiranın ne kadarının gider yazılacağı, bize ait olursa ne kadarının amortismanının gider yazılacağıyla ilgili tablo burada, bunu alabilirsiniz arkadaşlar, ama enteresan bulduğum şey şu: Kiraladığı evin bir kısmını ofis, bir odasını ofis olarak kullanan arkadaşımız kiranın tamamını ve masrafların yarısını kazançtan düşebiliyor. Arabaları kiralayanın, arabalarının, kendinize ait arabalarının serbest meslek defterinin bir tarafına yazarsanız, envanter defterinin bir yerine yazarsanız veya amortisman listelerine kaydederseniz arabalarla ilgili amortismanları ve masrafları gider kaydedebilirsiniz. Eğer bunlara yazmazsanız buraya yazılmayan bir arabanın giderlerini kaydetmeniz mümkün değil. Sık sık sorulan sorulardan biri de şu: Binek arabaları kiralayalım mı, yoksa satın mı alalım? Bu tamamen bir matematiksel formüle bağlı arkadaşlar, bunun cevabı kanunla değil ben matematikle söyleyeyim. Formülü şu: Eğer alacaksanız arabanın faiz gideri artı bakım sigortası artı vergisi artı sattığınız zaman oluşacak zararları toplayın, bundan vergi avantajlarını, yani vergi avantajı gider yazdığınız zaman diyelim yüzde 35 kâr ediyorsunuz, onu çıkartın, bir X çıkacak. Bu X'le kiralama gideri eksi vergi avantajı, kiralaları da düşüyorsunuz vergiden, onu da kira süresiyle çarpın, o da Y, X'le Y'yi karşılaştırın, hangisi daha büyükse onu yapın. Çünkü şu an kredi faizleri değiştiği için artık

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

araba kiralama firmaları da doğru fiyat vermiyorlar, ama temel kural şu: Kiraladığınız araçların KDV'sini ve kira giderlerini de matrahınızdan indirebilirsiniz. İşinizle uyumlu adedi de çalışan sayınızla ve siz tek başınıza çalışıyorsanız bir adetse, bunu da indirme şansınız var.

Bunlar defterler üzerinden indirdiğimiz giderlerdi, bir de beyanname üzerinden ayrıca indireceğiniz giderler var. O beyanname üzerinden indireceğiniz giderlerde sigorta primleriniz var. Sigorta primlerini indireceğimiz miktarın üst sınırı var. Beyanname üzerinden düşebileceğimiz diğer giderlerimizde gelirin yüzde 10'unu aşmamak kaydıyla kendimize, eşimize ve küçük çocuklarımıza ait eğitim ve sağlık giderlerini indirebiliyoruz. Burada vakıf üniversitelerini kabul etmiyorlar, Kurumlar Vergisi mükellefi olması lazım, ona dikkat etmemiz lazım. Kurs giderleri, mesleki kurs giderlerini kabul etmiyorlar. Demin üstatlar da söyledi. Küçük çocuk tabirinden 25 yaşını doldurmamış üniversitedeyse mükellefle birlikte yaşayan, eğer değilse 18 yaşını doldurmamış tahsilli olmayan çocuk anlıyorlar. Yani çocuk üniversitede okumuyorsa 18 yaşından sonraki giderlerini kabul etmiyorlar. Hassas bir nokta o da, yaptığınız bağışları indirebiliyorsunuz. Köyünüze okul yaptırabilirsiniz, beyanname üzerinden indirilecek giderlerde sınırsız indirebilirsiniz. Bu da serbest meslek erbabının çok üzerinde durmadığı bir konu, zarar edebilirsiniz. Önümüzdeki dönemlerde tahsilat yapmadığınız için zararınız olabilir. Zararlarınızı 5 sene boyunca diğer beyan edeceğiniz gelirlerden, diğer senelerin gelirlerinden indirebilirsiniz. Hep zarar mahsubu olur ticari kazanç sahipleri için düşünülür, serbest meslek erbabı da zarar edebilir. Diyelim ki home ofis aldınız, faiz giderlerinden dolayı zarar etmeye başladınız. Zararı diğer beyanname, takip eden yıllardaki beyannamelerinizden indirebilirsiniz.

Biraz hızlı gidiyorum bitirmek için, bu yüzde 5 vergi indirimine de dikkat çekmemiz lazım. İyi mükelleflerin tanımı var. İyi mükellefler yüzde 5 daha az vergi ödemeye başladılar bu yıldan itibaren, bu yüzde 5'i şöyle düşünün: Çok küçük görmeyin, bu yüzde 35'in yüzde 5'i, yani yüzde 20 stopaj yapıyor-

lar ya sizden, kalan yüzde 15'inizden yaklaşık 1.5 puan eksik ödüyorsunuz. Yüzde 15'in yüzde 5'i değil, yüzde 35'in yüzde 5'i, yani küçümsemeyin, bunu beyanname doldururken sistem zaten sizi uyarıyor. Eğer iyi mükellefseniz, vergisel ödevlerinizi yerine getirmişseniz sistem sizi uyarıyor. Avukatlarda vergi incelemesiyle ilgili değerli arkadaşlar, beyan sistemine geçtik, defter beyan sistemine, e-makbuza geçiyorsunuz. Ben de serbest meslek erbabıyım. Bu şu demek: Neredeyse bütün verilerimizin online Maliye Bakanlığı tarafından görülüyor olması lazım. Tapu kayıtlarını Maliye Bakanlığında görebiliyor, banka kayıtlarınızı görebiliyor, tahsil ettiğiniz paraları, harcadığınız paraları, çocuğunuzun okul masrafları, yakın bir gelecekte artık vergi incelemeleri online olacak. Siz zaten girdiğiniz anda zaten yeni ekonomik program açıklanırken de benzer bir şey söylediler. Vergi Usul Kanunu zaten bir izaha davet müessesesi var değerli arkadaşlar, izaha davet müessesesini kullanarak aslında Maliye Bakanlığı beyannamenizi aldığı anda sizden bir uyumsuzluk görürse bunu izaha davet etmek hakkı vardır. Henüz bu hakkı kullanmadı. Daha kısıtlı konular için kullandı izaha davet konusunu, daha incelemeye dahi alınmadan sizin diyelim ki çok uyumsuz bütün avukatlar 10 lira beyan ederken uyduruyorum, siz 1 lira beyan etmişsiniz. Orada izaha davet edebilir sizi veya sizin harcamalarınızı veya banka hesaplarınızı olağanüstü bir artış gördü. Servet beyanının gelmesi şart değil, izaha davet edebilir. Diyebilir ki sizde ... (304.58) göre sizin gelir beyanınızla ihbarlık artışınızın uyumlu olmadığını gördük, izah etmeye davet ediyoruz diyebilirler. Bu bundan 5-10 sene içinde Maliye Bakanlığının vergi incelemesinin nereye gittiğini bilmeniz açısından önemli, eskiden -ben eski hesap uzmanıyım- biz göremezdik. Bilgisayar üzerinden varlıkları ve para hareketlerini, mal hareketlerini göremezdik, ama şu anda e-devletten kendi şeyinize de girerseniz siz de göreceksiniz ki birçok veri bir araya gelmeye başladı ve beyannameyi verir vermez bilgisayar kendi kendini kontrol edip bir uyumsuzluk varsa sizi uyarmaya başlayacak veya incelemeye alınmanızı sağlayacak. Vergi incelemesinin gittiği trend burası, yani öyle defterlerinizi verin, belgelerinizi verin, sahte mi? Zaten defter,

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

belge yok, hepsi e-ortamda duruyor. Buraya doğru gidecek. Bahsettiğim şey Katma Değer Vergisi stopajını zaten üstat gerekli görürse anlatır.

Efendim, dikkatiniz için çok teşekkür ediyorum. Çok hızlı geçmek zorunda kaldım, çok özür diliyorum. Bana tekrardan hitap etme şansı verdiği için Kızılot ailesine, düzenleyen Barolar Birliğine çok teşekkür ediyorum. Sözü diğer arkadaşlarıma devrediyorum, iyi akşamlar

NURİ DEĞER- Sayın Ekesan arkadaşımızın bu kısa sürede bizlere naklettiği değerli bilgiler için kendisine teşekkür ediyorum, tebrik ediyorum. İnanıyorum ki bizim bu çalışmalar, bu görüşmeler sonunda ortaya koyacağımız raporlar, kitaplar sadece avukatların değil, avukatların şahsında aynı zamanda diğer serbest meslek faaliyetinde bulunan mali müşavir, avukat, doktor, onlara da çok faydalı olacaktır. Kendisine tekrar teşekkür ediyorum. Şimdi sözü rahmetlinin en yakın dostlarından, çalışma arkadaşlarından ben tanıştığım zaten beraberlerdi, daha evveliyatını bilmiyorum, Sayın Ekrem Sarısu'ya bırakıyorum, buyurun.

EKREM SARISU- Teşekkür ederim Sayın Başkan. Türkiye Barolar Birliğinin değerli üyeleri, sevgili Kızılot ailesi, Sayın Bakanım, üniversitelerimizin güzide öğretim üyeleri, değerli hukukçular, değerli arkadaşlarım; hepinizi saygıyla, sevgiyle selamlıyorum.

Üniversiteye adım attığımız 1970-1971 öğretim yılından beri hayatımda en yakın arkadaşım, çok off the record olayları paylaştığımız, sırt sırta verip çok büyük hayat mücadelesi verdiğimiz ve birlikte değişik değerler yarattığımız canım kardeşimi kaybetmenin inanılmaz üzüntüsünü ifade etmek mümkün değil. Sevgili kardeşim hakkın rahmetine yürüdüktan sonra onu en çok ne mutlu ederdi, bugün ne yapsak o mutlu olurdu diye baktığımızda Şükrü Hocayı mutlu edecek işte bugün yapılan bu toplantıydı. Bundan dolayı bu toplantıyı düzenleyen ve katkı sağlayan Türkiye Barolar Birliği üyelerine ve Prof. Dr. Sayın Mustafa Akkaya Hocama ve büyük emek veren Şükrü

Hocamın sevgili eşi Zuhâl Kızılot hanımefendiye de bu yönüyle çok, ama çok teşekkür ederim. Şu ana kadarki oturumlardaki oturum başkanları ve konuşmacılar Hoca hakkında çok güzel şeyler söyledi. Şüphesiz onlara da teşekkürü bir borç bilirim.

İçimizde genç avukat arkadaşlar var, genç hukukçular var. Hoca hakkında şu ana kadar söylenenleri dinleyenler belki şöyle düşünebilirler: Yahu hoca günde 3 saat uyuyarak sürekli çalışmış, 65-70 civarında kitap üretmiş, 5 000'e yakın makale yazmış, yüzlerce televizyon programı yapmış, yüzlerce, hatta binlerce panele katılmış, kendini vergiye adanmış yaşamadan gitmiş gibi düşünebilirler. Oysa bu çok doğru değil, Şükrü Hoca'nın şu ana kadar bahsedilmeyen bir tarafını da ben arz edeyim. Şükrü Hoca çalışmayı ne kadar seviyorsa yaşamayı da o kadar seven, eğlenmeyi de o kadar seven bir arkadaşımızdı. Her yıl minimum 2-3 kere yurtdışına seyahat eder kısa süreli de olsa, fırsat buldukça yurtiçinde tatile giderdi. Bazen ayda iki kere dahi evinde akşam yemeği yemez, bütün akşam yemeklerini dışarıda sosyal ortamlarda, davette, bir programda, bir eğlencede yer gününü en iyi şekilde değerlendirirdi. Ama Hocanın bizden tabii bir farkı şuydu: Biz dışarıya takıldık, bir restoranda yedik, içtik eğlendik, evimize saat 01.00'de geldik. Biz ne yaparız veya sizler ne yaparsınız? Doğal olarak istirahat çekilirsiniz. Çünkü yarın yine bizi bekleyen bir gün var, yoğun bir çalışma günü var. Ama Hoca eve gelir, hemen üstünü değiştirir, çalışma odasına geçer ve saat 01.00'den sonra çalışmaya başlar. Ucu açık, 03.00'e kadar, 04.00'e, 05.00'e, 06.00'ya kadar çalışır. Maksimum 3 saat uyuyan bir insandı ki, aynı yaştayız, aynı okulu bitirdik, burçlarımız bile aynı. Fakat ben günde en az 5-6 saat uyuyamazsam, ertesi günü doğru düzgün çalışmıyorum. Şükrü Hocada Allah vergisi, biraz da kendini bu yönde eğitmiş galiba, günde 3 saatten fazla uyuyarak hayatını devam ettirdi. Bazen sabah gelir büroya, gözleri kızarmış, hayırdır Hocam, az mı uyudun veya rahatsız mısın? Yok, kaptırmışım kendimi çalışmaya, bir de saate baktım ki saat sabahın 06.00'sı olmuş, 06.00'dan sonra ne yatacağım, şimdi yatsam olmayacak, ben de çalıştım işte, kalktım geldim. Geldiğinde saat 08.30-09.00, hiç uyumadan çalıştığı günler olurdu.

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

Yani bu kadar işi üretirken Hoca hayattan da elini çekmiş bir insan değildi. Bunu neden vurguladım? Çünkü aramızda genç hukukçu arkadaşlarımız var, avukat arkadaşlarımız var. Onlar da Hocanın bu yönünü de bilsin, Hoca yaşamayı çalışma kadar seven örnek bir arkadaşımızdı.

Başkalarında göremediğim Hocanın birkaç özelliği var, onu da arz etmeden geçersen rahat edemeyeceğim. Bir tanesi bir kere inanılmaz çalıştı. Ben hayatımda Hoca kadar çalışan bir insan tanımadım. İkincisi, inanılmaz yardımsever biriydi. Yardım isteyen Gazete okurunu dahi geri çevirdiğine şahit olmadım. Tam tersi İşini gücünü bırakır o yoğunluğun arasında gazete okurunun işini halletmek için ummadığımız adamlara telefon eder, önüne düşer resmi daireye götürür, onu yapar bunu yapar ve o adamın işinin sonuçlanması için yardım ederdi. Sinevizyonda da söylediğim gibi, başkalarında göremediğim bir özelliğini de şuydu: Hocam yetiştirdiği öğrencilerini okuldan mezun ettikten sonra ilişkisini kesmezdi. Asıl onlarla ilişkisi mezun olduktan sonra devam ederdi. Hoca derslerini takip eden, zeki, istikbal gördüğü öğrencileri asla bırakmaz, onları yönlendirir, kamuda bir işe yerleştirmek için elinden her türlü desteği sağlar, hatta maddi destekte bulunurdu. Biz yayıncıyız, Şükrü Hocayla birlikte bir yayınevimiz var. Çeşitli kitaplarımız var, aylık bir dergi yayımlıyoruz. Özellikle Hocanın kendi kitapları bizim yayınevinden çıkmıştır. Hocanın başarılı öğrencilerini bizim Yaklaşım Dergisini protokol aboneliği yapardık. O öğrenciyi ilgilendiren kitaplarımızı ücretsiz gönderirdik. Mutlaka hocalarımızın hepsi çok değerli, burada da çok kıymetli hocalarımız var, ama bu türüsünü yani Şükrü hoca gibidini görmedim. Bu biraz da bana ters gelirdi. Tabii ticari işletme açısından baktığımızda, ürettiğiniz şeyi belki de parayla alacak, öğrencilere bedava veriyordu, ama şimdi görüyorum ki bu yönü de çok hakikaten kimsede olmayan çok asil, çok yüce bir duygu. Öğrencileri bir araya geldiği zaman çok mutlu olurdu, hatta onları evlendirir, mutlaka her hafta bir nikah şahitliği okurdu. Hediyesini alır gider, öğrencisinin nihat şahidi olmaktan büyük keyif alırdı. Bu da enteresan bir huyuydu. Hocanın iyi taraflarını say say bitmez, zaten sizler

hepiniz de tanıyorsunuz. Allah gani gani rahmet etsin, mekanı cennet olsun diyorum.

Değerli konuklar, bugün ben avukat arkadaşlarımızın sosyal güvenlik konusunu anlatacaktım. 90 tane slayt hazırlamıştım. Çünkü konu çok dallı budaklı bir konu, bu kadar dallı budaklı, geniş olmasının sebebi de son yıllarda erken kalkanın sosyal güvenlik reformu yapmasından kaynaklanıyor. Sosyal güvenlik mevzuatımız maalesef son yıllarda çok değişti sosyal güvenlik reformu adı altında, tam bir çorbaya döndü, ama maalesef burada saat 17.20'de bir düşün var. Burayı terk etmek zorundayız. Ama sizler için önemli olan birkaç konuya da hızla değinmeden geçemeyeceğim. Bir tanesi şu: Arkadaşlar, en son Sosyal Güvenlik Kanunundaki değişiklik 1 Ekim 2008 tarihinde oldu. 1 Ekim 2008'e kadar avukatlar topluluk sigortası bünyesinde sigortalıydı. Sosyal güvenliği 506 sayılı Kanununun 86. maddesindeki topluluk sigortasıyla sağlanıyordu. Yani primlerini ceplerinden ödüyorlardı isteğe bağlı gibi ve emeklilik hakkı elde ediyordu. Ödedikleri prim de SSK'ya sayılıyordu. SSK'ya sayılması ne anlama geliyor? Daha erken emekli olacak, daha genç yaşta emekli aylığı almaya başlayacak anlamına geliyordu. Ancak 1 Ekim 2008'de yapılan değişiklikle topluluk sigortası yürürlükten kaldırıldı. Avukatlar da maalesef eski adıyla Bağ-Kur kapsamına alındı. Bu tarihten itibaren yeni adıyla "4/1-b" statüsüne, yani Bağ-Kur kapsamında prim ödemeye başladılar. .

İlk defa 1 Ekim 2008'den itibaren kendi nam ve hesabına bağımsız çalışan, Gelir Vergisi mükellefi olup bürosu olan avukatlar, Bağ-Kur kapsamında prim ödüyor, emekli olabilmesi için 9 000 gün prim ödemesi gerekiyor ki bu 25 tam yıl ediyor. Eskiden 13 yıl 10 ay 20 günle(5000 gün) emekli olurken, şimdi 25 tam yıl, yani 9 000 günle emekli olacaklar. Ayrıca erkek 60 yaşını dolduracak, kadın avukat da 58 yaşını dolduracak. Bir de kısmi yaşlılık aylığı diye ikinci bir emeklilik seçeneği var. Burada da; 5400 gün prim ödenecek, erkek avukat 63 yaşını, kadın avukat da 61 yaşını dolduracak değerli arkadaşlar. Avukatlar neyin üzerinden prim ödüyor? Prime esas kazancın alt

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

sınırı(asgari ücret olup bugün 2.558 lira 40 kuruştur) ile üst sınır (asgari ücretin 7.5 katı olup bugün için 19.188 liradır) arasından bir aylık kazanç belirleniyor ve belirlenen kazanç tutarının yüzde 34.5’u oranında prim ödüyor. Bu 34.5 ne derseniz, bunun **“yüzde 20”**’si kişileri emekli eden uzun vadeli sigorta kolları olarak tanımladığımız **“malullük, yaşlılık, ölüm sigortaları”** primi, **“yüzde 12.5”**’u **“Genel Sağlık Sigortası Primi”**, **“yüzde 2”**’si de kısa vadeli sigorta kolları, yani **“iş kazası ve meslek hastalığı primi”** dir. Ancak avukatlara bir de 1 Mart 2016’dan itibaren sağlanan avantaj var. O da 5 puanlık prim indirimi, 1 Mart 2016’dan itibaren avukatlar 5 puan daha az prim ödüyor. Bu da avukata seçtiği kazanç tutarına göre aylık **128 lirayla 960 lira** arasında bir avantaj sağlıyor. Bir de genç avukatlara sağlanan bir avantaj var. Değerli arkadaşlar, o da şu: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 20. maddesiyle yeni işletme kuran genç girişimcilere 3 yıllık bir Gelir Vergisi kazanç istisnası sağlandı. Serbest meslek erbabı da bundan yararlanıyor. İşte bu kazanç istisnasından yararlanan genç avukat 18 yaşını doldurmuş, 29 yaşından gün almamışsa ve ilk defa da 1 Haziran 2018’den itibaren sigortalı olmuşsa, bunun sigorta primi bir yıl boyunca Hazineden karşılanıyor. Bir yıl boyunca bu genç avukat arkadaşımız prim ödemiyor.

Sayın Başkanım, avukatların sağlık yardımı alması, bir de staj borçlanması var, birer cümleyle isterseniz ondan bahsedelim. Değerli arkadaşlar, çalışan avukat zaten 30 gün prim ödendiğinde sağlık yardımı alıyor. Peki, iş bulamamış avukat nasıl sağlık yardımı alacak? 1 Ocak 2012 tarihinde **Genel Sağlık Sigortası** yürürlüğe konuldu ve zorunlu. İşsiz olan her Türk vatandaşı zorunlu olarak genel sağlık sigortası yapılıyor. Değerli arkadaşlar asgari ücretin yüzde 3’ü oranında prim ödeyerek hem avukat, hem eşi, hem de çocuğu sağlık yardımı alıyor. Bu önemli bir avantaj. Bu da bugün için aylık **76 lira 75 kuruş** tutuyor. Avukatlara avantaj da avukatlık staj süresinin 1 yılı borçlanabiliyor. Borçlandığı süre sigortalılık süresi olarak dikkate alınıyor.

Konu çok, ama burayı kapatmak zorundayız. Ben tekrar Şükrü Hocamın bu güzel gününe teşekkürlerinizden dolayı hepimize ayrı ayrı sonsuz kalbi teşekkürlerimi sunuyorum. Bir başka toplantıda yine hep birlikte olmak dilek ve temennisiyle saygı ve sevgiler sunuyorum efendim, sağ olun.

NURİ DEĞER- Efendim, örnek bir insan, dost, bilim adamı olan müteveffa Prof. Dr. Şükrü Kızılot'un en yakın arkadaşı, en eski arkadaşı Sayın Ekrem Sarısu'dan aldığımız bilgiler gerçekten çok faydalı olmuştur. Ben kendisine bu katkısından dolayı teşekkür ediyorum. Ayrıca sosyal güvenlik konusunda da çok özel bilgiler zaman yetersizliği nedeniyle, ama sorular olursa yazılı-sözlü hazırız. Şimdi sözü Sayın Profesör müteveffa ile uzun süre bir nevi asistan olarak çalışma arkadaşı, o da çalışmış, benim meslekten de beraber çalıştığım Sayın Abdullah Tolu'ya bırakıyorum. O daha çok avukatlık hizmetlerinin KDV karşısındaki durumu konusunda bilgi verecektir. Buyurun Abdullah Bey.

BİTMEYEN TARTIŞMA: KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETLERİNDE KDV

Abdullah TOLU

KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETLERİ

Vergi uygulamasında uzun süredir çözülemeyen yada çözülmüş olmakla beraber çözüm şekli vicdana, akla ve açıkça hukuka aykırı olan bazı önemli konular var.

Öyle ki, yargı kararları ile desteklense de, hala bu konuların çözüm şekli kabullenilememiş ve benimsenememiş. Üzerinden uzun yıllar geçse de, hala itirazlar devam ediyor ve etmekte.

Bu konulardan birisi de, **KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETLERİNİN KDV'YE TABİ OLUP OLMADIĞI'dır.**

Mahkeme kararına istinaden avukatların elde ettikleri **karşı taraf vekâlet ücretlerinin** hukuki mahiyeti ve vergi mevzuatı

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

karşısındaki durumu uygulamada uzunca bir süre ciddi tartışmalara neden olmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yaptığı düzenlemeler ve verdiği özelemler bu tartışmaları bitirmemiş, konu yargıya taşınmıştır. **Danıştay**, verdiği muhtelif kararlar ile, Gelir İdaresi'nin düzenlemelerini onaylasa da, bu konudaki tartışmaları bitirememiştir. Görünen o ki, daha da devam edecektir.

Bu sunumumuzda,

- Öncelikle karşı taraf vekalet ücretlerinin hukuki mahiyeti ortaya konulacak,
- Daha sonra, Gelir İdaresi'nin yargı kararları (oy çokluğu ile verilmiş kararlar) ile onaylı uygulaması ve yargı kararları değerlendirilecek,
- Sonrasında da, bu konudaki kişisel görüşlerimiz, somut tespitlerimiz ve değerlendirmelerimiz belirtilecektir.

AVUKAT VE AVUKATLIK NEDİR?

Avukatlık, kamu hizmeti ve serbest bir meslektir. Avukatlar, yargının kurucu unsurlarından olan bağımsız savunmayı serbestçe temsil etmektedirler.

Avukat; kişi ya da kurumlar arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların mahkemelerde adalet ve hakkaniyete uygun çözümlenmesini ve hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasını sağlamaya yardımcı olmakla kamu hizmeti gören serbest meslek erbabıdır.

AVUKATLARIN ÇALIŞMA ŞEKİLLERİ

Avukatlar mesleklerini;

- Ya şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ya da ihtisasa dayanarak ve bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında bedel karşılığı kendi nam ve hesabına faaliyet göstererek,

veyahut

- Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak hizmet karşılığı para ve/veya para ile temsil edilebilen menfaatler elde ederek

ifa etmektedirler.

AVUKATLIK ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bu çalışma şekilleri doğrudan vergilemeyi de etkilemektedir. Elde edilen gelir,

- Birinci durumda "**serbest meslek kazancı**",
- İkinci durumda ise "**ücret**"

kabul edilerek vergilendirilmektedir. Yani, **serbest olarak çalışan** ve vekâlet sözleşmesi kapsamında iş sahibinden vekâlet ücreti alan bir **avukat**, vergi mevzuatı açısından **serbest meslek erbabı**, elde ettiği kazanç da **serbest meslek kazancı** kabul edilmekte, bu kazançların yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Avukatların hizmet akdi çerçevesinde bir işverene bağlı olarak çalışmalarını halinde ise, işveren tarafından avukatlara ödenen bedeller ücret olarak kabul edilmektedir. Bu durumda işverenler, ödedikleri ücretler için bordro düzenlemekte, gerekli vergi ve SGK kesintilerini yaptıktan sonra kalan net ücretleri avukatlara ödemektedirler. Ücretlerde gelir vergisi oranı yüzde 15 - 35 arasında değişmektedir. Tek işverenden sağlanan ve vergisi işveren tarafından kesilerek ödenen ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemektedir.

KAYNAĞINA GÖRE VEKALET ÜCRETLERİ

Avukatlık vekalet ücretlerinin, kaynakları itibarıyla aşağıdaki gibi ikiye ayrılması mümkün bulunmaktadır:

- Sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden alınan avukatlık vekalet ücretleri,

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

- Mahkeme kararına istinaden karşı taraftan alınan vekalet ücretleri.

Uygulamada buna 3. olarak,

- İcra takibinde karşı/borçlu taraftan alınan **icra vekâlet ücretleri de**

ilave edilmektedir.

VEKALET ÜCRETLERİ

Dava konusu işlemlerde davalı ve davacı olmak üzere iki taraf ve bunların haklarını savunmak üzere de, ayrı ayrı avukatlar bulunmaktadır. Avukatlar ile müvekkilleri arasında yapılan sözleşmeye göre sözleşmenin bir unsuru olarak avukatlara, hizmetlerinin karşılığı olarak müvekkiller tarafından ücret ödenmektedir. Bu ücretler, avukatlık ücretidir.

Hukuk dilinde “**vekalet ücreti**” olarak tanımlanan kavram, avukat ile onu vekil tayin eden kişi veya kuruluş (müvekkil) arasında akdedilen yazılı veya sözlü akit çerçevesinde verilen hizmetin bedelidir.

1136 sayılı **Avukatlık Kanununun 164 - 166. maddelerinde**, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibariyle,

- Sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan avukatlık vekalet ücreti ile
- Dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak davayı kaybeden karşı tarafa yüklenilen vekalet ücreti

olmak üzere **iki ayrı vekalet ücretinden** söz edilmektedir.

SÖZLEŞMEYE BAĞLI VEKALET ÜCRETLERİ

Avukatlık Ücreti,

- 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164. maddesinde;

“Avukatın hukukî yardımının karşılığı olan meblâğı veya değeri ifade eder.”

- Danıştay'ın muhtelif kararlarında ise,

“Avukatın vekalet hizmetine karşılık, onu vekil tayin eden kimse tarafından ödenmesi taahhüt edilen bir meblağı ifade eder.”

şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımlara bakıldığında, **“avukatlık ücreti”** nin ayırt edici unsurları;

- Avukatın vekalet hizmetinin karşılığı olması

Ve

- Onu vekil tayin eden kimse tarafından ödenen bir miktar olmasıdır.

Yani, verilen bir hukukî yardımının karşılığını oluşturmaktadır.

KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETLERİ

Karşı taraf vekalet ücretleri ise, Avukatlık Kanunu'nun **“Avukatlık Ücreti”** başlıklı 164. maddesinin son fıkrasında; *“dava sonucunda verilen karara dayanılarak tarifeye göre karşı tarafa yüklenilecek vekâlet ücretinin avukata ait olduğu ve bu ücretin, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemeyeceği ve haczedilemeyeceği”* şeklinde düzenlenmiştir. Yasa koyucu bu düzenlemeyle, karşı taraf vekalet ücretinin kime ait olacağı konusundaki takdir yetkisini avukatlar lehine kullanmış, davada haklı çıkan tarafa ait olması gereken bir yargılama giderinin alacaklısını değiştirmek suretiyle bunun avukata ait olacağını belirtmiştir. Bu durumun Anayasa'ya aykırılığı iddiası ile açılan dava Anayasa Mahkemesince reddedilmiştir (**Anayasa Mah.03.03.2004 tarih ve E. 2004/8, K. 2004/28 sayılı Karar**)

Vekâlet ücreti, 6100 sayılı **Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun** 323. maddesinde sayılan **yargılama giderleri**ndendir. Aynı Kanununun 326 ve 330. maddeleri uyarınca vekâlet

ücretinin **haksız çıkan taraftan alınarak haklı çıkan tarafa verilmesine hükmlenir.**

Öte yandan, 2004 sayılı **İcra İflas Kanunu'nun** 138/3 maddesine göre vekil aracılığıyla yapılan takiplerde vekalet ücretinin, alacaklı ile borçlu arasında yapılmış sözleşmeye bakılmaksızın, icra memuru tarafından avukatlık ücret tarifesine göre hesaplanacağı ve bu şekilde tayin olunan vekalet ücretinin takip masraflarına dahil olduğu belirtilmiştir.

Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 29.05.1957 tarihli ve E. 1957/4 K. 1957/16 sayılı Kararında da, **vekâlet ücretinin yargılama gideri olduğu özellikle vurgulanmıştır.**

Karşı taraf vekâlet ücreti, Avukatlık Kanunu'nda **avukatlık ücreti** maddesinde düzenlenmişken, 6100 ve 2004 sayılı Kanunlarda **yargılama giderleri** arasında sayılmıştır.

Karşı taraf vekalet ücretleri, **ödeme yapan açısından, davadan haksız çıkma nedeniyle üstlenilen yargılama gideri niteliğindedir ve bu husus tartışmasızdır.**

SÖZLEŞMEYE BAĞLI VEKALET ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1136 sayılı **Avukatlık Kanunu'nun** 164. maddesine göre avukatlık ücreti, avukatın hukukî yardımının karşılığı olan meblâğı veya değeri ifade etmektedir.

Sözleşmeye bağlı olarak temsil edilen kişi veya kurumdan alınan avukatlık vekâlet ücretlerinin vergilendirilmesi konusu oldukça net. Serbest olarak çalışan ve vekâlet sözleşmesi kapsamında iş sahibinden avukatlık vekâlet ücreti alan bir avukat, Gelir Vergisi Kanunu açısından serbest meslek erbabı, elde ettiği kazanç da serbest meslek kazancı kabul edilmektedir. Ayrıca, sözleşmeye bağlı olarak temsil edilen kişi veya kurumlardan alınan avukatlık vekâlet ücretleri KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Şirketler ile ticaret ve serbest meslek erbabı, kamu kurumları, dernek ve vakıflar ile bunların iktisadi işletmeleri gibi gelir

vergisi yasasında sayılan kişi ve kurumlar, serbest çalışan avukatlara ödedikleri avukatlık vekâlet ücretleri üzerinden yüzde 20 oranında tevkifat (vergi kesintisi) yapmak zorundadırlar.

KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Sözleşmeye bağlı olarak temsil edilen kişi veya şirketlerden alınan avukatlık vekâlet ücretlerinin vergilendirilmesi konusu ne kadar netse, mahkemelerce hükmolunan ve karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretlerinin vergilendirilmesi konusu da bir o kadar karışık ve tereddütlü.

Daha doğrusu, bu konudaki Gelir İdaresi Görüşü ve Yargı Kararları çok net ve uyumlu olmakla beraber, mesleki kamuoyunda bu görüş ve kararların hukuka ve meri mevzuata uygun olmadığı görüşü hakim.

Bu konudaki kişisel değerlendirmelerimize geçmeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Danıştay'ın bu konudaki görüş ve kararlarına bakmakta yarar var:

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Karşı Taraf Vekalet Ücretlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Görüşü

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın geçmişten bugüne konu ile ilgili görüşü,

“Dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine hükmedilen avukatlık vekalet ücretlerinin, serbest meslek hizmeti dolayısıyla elde edilen bir serbest meslek kazancı olduğu ve gelir vergisi ile KDV'ye tabi bulunduğu, bu şekilde ortaya çıkan karşı taraf vekalet ücretleri üzerinden KDV hesaplanması gerektiği” şeklindedir. Zaman içerisinde bu görüşte hiçbir şekilde değişiklik olmamıştır.

Konu ile ilgili olarak verilen bazı özelgelerin özetleri aşağıdadır:

“Dava sonunda mahkeme ilamına göre veya icra takibi sonucu verilen kararlar avukatlık tarifesine dayanılarak karşı

tarafa yüklenen vekâlet ücretinin tarafınıza ödenmesi ya da ödemenin doğrudan icra müdürlüklerine yapılması durumunda, ödemenin yapıldığı sırada borçlu tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca sorumlularca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.” (GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 30.09.2013 tarih ve 38418978-120[94-13/14]-1083 sayılı özeldes)

“Serbest meslek erbabı avukat olarak yapmış olduğunuz hizmet karşılığında mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücreti üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Mahkeme ilamında ödenmesine hükmedilen avukatlık vekalet ücreti de dâhil olmak üzere serbest meslek erbabının mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir.” (GİB İstanbul VDB’nin 14.03.2017 tarih ve 11395140-105[236-2015/VUK-1-19116]-72536 sayılı özeldes)

“Dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine hükmedilen avukatlık ücreti, serbest meslek hizmeti dolayısıyla elde edilen bir serbest meslek kazancı olup, Milli Savunma Bakanlığı tarafından icra dairesine yatırılan vekalet ücretinin tamamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması ve söz konusu ödeme için tarafınızdan serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.” (GİB Ankara VDB’nin 30.09.2013 tarih ve 38418978-120[94-13/14]-1083 sayılı özeldes)

“Avukatların dava sonunda karşı taraftan tahsil ettikleri de dahil olmak üzere elde ettikleri bütün gelirler serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmekte ve KDV’ye tabi bulunmaktadır. Öte yandan, mahkeme kararı gereğince veya icra kanalı ile avukata ödenen vekalet ücretini tahsil eden avukatın, Vergi Usul Kanunu’nun 236. maddesi hükmü uyarınca ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve düzenlenen bu belgede ayrıca KDV hesaplayıp göstermesi gerekmektedir. Ancak, mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde vekalet ücretine katma değer vergisi dahil kabul edilecek ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle tespit edilen KDV avukat tarafından düzenlenecek serbest

meslek makbuzunda gösterilecektir.” (GİB İstanbul VDB’nin 23.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-255 sayılı özelgesi)

“Dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine avukatlık asgari ücret tarifesine göre takdir ve hükmedilecek olan avukatlık ücreti, tarafınızca verilen bir serbest meslek hizmeti dolayısıyla elde edilen gelir serbest meslek kazancı olup, tarafınıza hükmedilen avukatlık vekalet ücretinin tamamı üzerinden ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.” (GİB Ankara VDB’nin 09.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-9-67 sayılı özelgesi)

“Mahkeme kararları ve icra takibi sonucu verilen kararla avukatlık tarifesine dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretinin avukata ödenmesi sırasında, ücretli olmaması ve ödeme yapan karşı tarafın GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması halinde, GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 2-b bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, serbest meslek erbabı olan avukatın yapmış olduğu hizmet karşılığında mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücreti üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.” (GİB Antalya VDB’nin 16.11.2017 tarih ve 77058783-105[Mük.257. VUK.ÖZ.14.39]-188100 sayılı özelgesi)

“Mahkeme kararı gereğince veya icra kanalı ile avukata ödenen vekalet ücreti serbest meslek faaliyeti kapsamında KDV’ye tabi olup, avukat tarafından düzenlenecek serbest meslek makbuzunda ayrıca KDV hesaplanacaktır. Ancak, mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretine KDV dahil kabul edilecek ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle tespit edilen KDV avukat tarafından düzenlenecek serbest meslek makbuzunda gösterilecektir.” (İstanbul BMVDB’nin 27.01.2010 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-675 (3014) sayılı özelgesi)

Danıştay'ın Karşı Taraf Vekalet Ücretlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Görüşü

Danıştay muhtelif tarihlerde verdiği kararlarında yer alan görüşü ise,

“Avukatlık mesleğinin serbest meslek faaliyeti, bu meslekten elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ise katma değer vergisine tabi bulunduğu, karşı taraf avukatlık vekalet ücretlerinin avukatın müvekkiline verdiği avukatlık hizmetinin bir parçası olduğu, doğrudan müvekkile verilen hizmet nedeniyle hak kazanılan bu ücretin, müvekkilin değil de davayı kazanan tarafa verilen hizmetin karşılığı olması gerçeğini değiştirmeyeceği, avukatlık ücretini ödeyen taraf bakımından yargılama gideri niteliğinde olmasının da bu ücrete hak kazanan avukat bakımından serbest meslek kazancı olması vasfını değiştirmeyeceği, mahkemelerce tarifeye göre hükmolunan avukatlık ücretinin katma değer vergisine tabi olduğu” şeklindedir. (Danıştay VDDK'nın 17.01.2018 tarihli ve E.2017/680, K.2018/2 sayılı Kararı, Danıştay 4. Dairesi'nin 23.5.2017 gün ve E:2014/4695, K:2017/4767 sayılı kararı)

“Karşı taraf avukatlık vekalet ücretleri avukatın müvekkiline verdiği avukatlık hizmetinin bir parçası olup, doğrudan müvekkile verilen hizmet nedeniyle hak kazanılan bu ücretin, müvekkilin değil de davayı kazanan tarafa verilen hizmetin karşılığı olması gerçeğini değiştirmez. Avukatlık ücretini ödeyen taraf bakımından yargılama gideri niteliğinde olması da bu ücrete hak kazanan avukat bakımından serbest meslek kazancı olması vasfını değiştirmemektedir. Buna göre, mahkemelerce tarifeye göre hükmolunan avukatlık ücreti KDV'ye tabi bulunmaktadır.” (Danıştay 9. Dairesi'nin 26.10.2015 tarihli ve E.2012/7625, K.2015/11496 sayılı Kararı)

KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETLERİNİN KDV'YE TABİ OLUP OLMAYACAĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞÜMÜZ

Mahkemelerce, davayı kaybeden taraf aleyhine hükmolunan vekalet (avukatlık) ücretlerinin KDV'ye tabi olup olmaya-

çağı konusunda Gelir İdaresi ile Danıştay'ın görüşü çok net ve hemen hemen birbirinin aynısı: **Karşı taraf vekalet ücretleri serbest meslek kazancı olup, KDV'ye tabi bulunmaktadır.**

Bize göre, Gelir İdaresi ve Danıştay'ın bu görüşlerinin dayandığı temel nokta, karşı taraf vekalet ücretlerinin Avukatlık Kanununun "**Avukatlık Ücreti**" başlıklı 164. maddesinde düzenlenmiş olmasıdır. Gelir İdaresi, GVK'nın 65. maddesinde yer alan "**Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır**" hükmü ve Avukatlık Kanununun 164. maddesini esas alarak karşı taraf vekalet ücretini serbest meslek kazancı kabul etmekte ve hem gelir vergisine hem de KDV'ye tabi tutmaktadır.

Danıştay ise, *karşı taraf avukatlık vekalet ücretlerini avukatın kendi müvekkiline verdiği avukatlık hizmetinin bir parçası olarak görmektedir. Ayrıca, bu ücretin müvekkilin değil de davayı kazanan tarafa verilen hizmetin karşılığı olması gerçeğini ve bu ücrete hak kazanan avukat bakımından serbest meslek kazancı olması vasfını değiştirmeyeceği* görüşündedir.

Kişisel görüşümüz, hem Gelir İdaresi'nin hem de Danıştay'ın konuya yaklaşımlarının ve uygulamalarının doğru olmadığı yönünde.

Şöyle ki, karşı taraf vekalet ücretlerinin Avukatlık Kanununun

"Avukatlık Ücreti" başlıklı 164. maddesinde düzenlenmiş olması ve bu ücretlerin gelir vergisi yönünden serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi, söz konusu ücretlerin KDV'ye tabi tutulması için yeterli değildir.

Avukatların gerek vekalet sözleşmesine dayalı olarak müvekkillerinden elde ettikleri ücret, gerekse mahkeme kararıyla karşı taraftan elde ettikleri ücretler gelir vergisi yönünden serbest meslek kazancı olup, bu konuda kuşku bulunmamaktadır.

Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus, karşı taraf vekalet ücretlerinin gelir vergisi yönünden serbest meslek ka-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

zancı olarak kabul edilmesinin, bu ücretlerin KDV'ye tabi tutulması için yeterli olup olmadığıdır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Buna göre, bir teslim ve hizmetin KDV'ye tabi tutulabilmesi için;

- Ortada bir mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir işlem bulunması,
- Bu mal teslimi ve hizmet ifası niteliğindeki işlemin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılması,
- Teslim ve hizmetin Türkiye'de gerçekleştirilmesi

gerekmektedir. Bu şartları taşımayan işlemlerin KDV'ye tabi tutulmaması gerekir.

Mahkeme kararı ile davayı kazanan tarafın avukatına ödenmesine hükmolunan vekalet ücretleri, davayı kazanan tarafın avukatının, davayı kaybeden tarafa verdiği bir hizmetin karşılığı değildir. Kaldı ki, belirtilen şekilde vekalet ücretine hak kazanan avukatların, davayı kaybeden karşı/borçlu tarafa serbest meslek faaliyeti kapsamında bir hizmet sunmaları da hukuken mümkün olamaz.

Bu şekilde ortaya çıkan ve mahkeme kararına istinaden ödenen vekalet ücretleri, bir hizmet karşılığı olarak ödenmemektedir. Bu ücret tamamen Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve Avukatlık Kanunu'na göre verilen mahkeme kararı uyarınca ödenmektedir. Üstelik ödenen bu tutar, özel hukuk açısından, mahkeme kararı ile belirlenmiş bir alacak niteliğinde olmayıp, davaya konu alacağın fer'isi niteliğinde bir yargılama gideridir.

Diğer bir ifadeyle, ödeme yapan açısından, davadan haksız çıkma nedeniyle üstlenilen yargılama gideri niteliğindedir.

Ayrıca, Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu vermiş olduğu bir Karar'da avukatlık ücretini, *"Avukatlık ücreti, avukatın vekalet hizmetine karşılık, onu vekil tayin eden kimse tarafından ödenmesi taahhüt edilen bir meblağı ifade eder."* şeklinde tanımlamıştır. Yani, avukatlık ücretinin, "avukatlık faaliyeti" kapsamında verilen bir hukukî yardımının karşılığını teşkil etmesi gerekmektedir. Bu tanımlamaya uygun olmayan nitelikteki bir kazanç, "avukatlık ücreti" değildir.

KDV Kanunu hükümlerinden de anlaşılacağı üzere avukatlık hizmetinin KDV'ye tabi olabilmesi için Avukatlık Kanunu'nda belirtildiği şekilde bir hizmetin verilmiş olması gerekir.

Oysa, mahkeme kararı uyarınca karşı taraf avukatına ödenen vekalet ücreti, ödeyen tarafın karşı taraf avukatından aldığı bir hizmetin karşılığı değildir. Bir diğer ifadeyle yapılan ödeme, verilen hizmetin karşılığı olmayıp, yasal olarak yapılması gereken yargılama gideri niteliğinde bir ödemedir. KDV Kanunu'nda tanımlanan bir hizmetin karşılığı değildir. Vekalet ücretlerinin yargılama giderlerinden olması nedeniyle verilen bir hizmetin karşılığı olarak kabul edilip KDV'ye tabi tutulması hukuki değildir.

Ayrıca, karşı taraf vekalet ücretlerinin Gelir Vergisi yönünden serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi, bu ücretlerin mutlak suretle KDV'ye tabi olacağı anlamına gelmemektedir. Avukatlık ücretinin KDV'ye tabi olabilmesi için, verilen bir avukatlık hizmetinin karşılığını oluşturması gerekir. Bu temel ilke, sadece bu işlem için değil, KDV'ye tabi her işlem için geçerlidir. Örneğin, tazminat ödemeleri bir teslim ve hizmetin karşılığı olmadığından KDV'ye tabi değildir, ancak şirketler açısından kurum kazancı olup, ticari kazanç hükümlerine göre Kurumlar Vergisine tabidir. Yada mevduat faizleri KDV'ye tabi değildir, ancak kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabidir. Bu örnekleri çoğaltmak mümkün.

Bu çerçevede, Mahkemelerce Avukatlık Kanunu'na göre ödenmesine hükmolunan vekalet ücretlerinin, davayı kaybe-

VERGİ HUKUKUNDA GÜNCEL SORUNLAR

den tarafa verilen bir serbest meslek hizmetinin karşılığı olmaması sebebiyle KDV'ye tabi tutulamayacağını düşünüyoruz.

Ödemenin davayı kaybeden tarafca doğrudan davayı kazanan tarafın avukatına, icra dairelerine veya davayı kazanan tarafa yapılması durumu değiştirmemektedir. Bu nedenle, Gelir İdaresi'nin ve Danıştay'ın aksi yöndeki görüşüne katılmak mümkün olmayıp, Gelir İdaresi'nin konu hakkındaki mevcut görüşünü değiştirmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Bunun için Kanun değişikliği yapılmasına gerek yok, bir Tebliğ çıkarılarak sorunun kolayca çözülmesi mümkün.

NURİ DEĞER- Teşekkür ediyorum. Sorunun geldiği nokta itibariyle idarenin avukatların karşı taraftan aldığı ücretler sağlam bir zemine oturmuş oluyor. Ben tekrar Sayın Kızılot dostlarına bu saate kadar zevkle kaldıkları için sevgilerimi, saygılarımı sunuyorum. Allah'a emanet olun, hoşça kalın.