

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YORUM VE İSPAT PANELİ DEĞERLENDİRME RAPORU

24 KASIM 2010

**TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU
TOPLANTILAR SERİSİ - II**

**Aralık 2011
Yayın No: TÜSİAD-T/2011-12/520**

© 2011, TÜSİAD

*Tüm hakları saklıdır. Bu eserin tamamı ya da bir bölümü,
4110 sayılı Yasa ile değişik 5846 sayılı FSEK uyarınca,
kullanılmazdan önce hak sahibinden 52. Maddeye uygun
yazılı izin alınmadıkça, hiçbir şekil ve yöntemle işlenmek, çoğaltılmak,
çoğaltılmış nüshaları yayılmak, satılmak,
kiralananmak, ödünç verilmek, temsil edilmek, sunulmak,
telli/telsiz ya da başka teknik, sayısal ve/veya elektronik
yöntemlerle iletilmek suretiyle kullanılamaz.*

ISBN: 978-9944-405-76-8

Kapak Tasarımı: Kamber ERTEM

SİS MATBAACILIK PROM. TANITIM HİZ. TİC. LTD. ŞTİ.
Eğitim Mah. Poyraz Sok. No:1 D.63 Kadıköy - İSTANBUL
Tel: (0216) 450 46 38 Faks: (0216) 450 46 39

ÖNSÖZ

TÜSİAD, özel sektörü temsil eden sanayici ve işadamları tarafından 1971 yılında, Anayasamızın ve Dernekler Kanunu'nun ilgili hükümlerine uygun olarak kurulmuş, kamu yararına çalışan bir dernek olup gönüllü bir sivil toplum örgütüdür.

TÜSİAD, insan hakları evrensel ilkelerinin, düşünce, inanç ve girişim özgürlüklerinin, laik hukuk devletinin, katılımcı demokrasi anlayışının, liberal ekonominin, rekabetçi piyasa ekonomisinin kurum ve kurallarının ve sürdürülebilir çevre dengesinin benimsendiği bir toplumsal düzenin oluşmasına ve gelişmesine katkı sağlamayı amaçlar. TÜSİAD, Atatürk'ün öngördüğü hedef ve ilkeler doğrultusunda, Türkiye'nin çağdaş uygarlık düzeyini yakalama ve aşma anlayışı içinde, kadın-erkek eşitliğini, siyaset, ekonomi ve eğitim açısından gözeten iş insanlarının toplumun öncü ve girişimci bir grubu olduğu inancıyla, yukarıda sunulan ana gayenin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla çalışmalar gerçekleştirir.

TÜSİAD, kamu yararına çalışan Türk iş dünyasının temsil örgütü olarak, girişimcilerin evrensel iş ahlaki ilkelerine uygun faaliyet göstermesi yönünde çaba sarf eder; küreselleşme sürecinde Türk rekabet gücünün ve toplumsal refahın, istihdamın, verimliliğin, yenilikçilik kapasitesinin ve eğitimin kapsam ve kalitesinin sürekli artırılması yoluyla yükseltilmesini esas alır.

TÜSİAD, toplumsal barış ve uzlaşmanın sürdürüldüğü bir ortamda, ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınmasında bölgesel ve sektörel potansiyelleri en iyi şekilde değerlendirerek ulusal ekonomik politikaların oluşturulmasına katkıda bulunur. Türkiye'nin küresel rekabet düzeyinde tanıtımına katkıda bulunur, Avrupa Birliği (AB) üyeliği sürecini desteklemek üzere uluslararası siyasal, ekonomik, sosyal ve kültürel ilişki, iletişim, temsil ve işbirliği ağlarının geliştirilmesi için çalışmalar yapar. Uluslararası entegrasyonu ve etkileşimi, bölgesel ve yerel gelişmeyi hızlandırmak için araştırma yapar, görüş oluşturur, projeler geliştirir ve bu kapsamda etkinlikler düzenler.

TÜSİAD, Türk iş dünyası adına, bu çerçevede oluşan görüş ve önerilerini Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne, hükümete, diğer devletlere, uluslararası kuruluşlara ve kamuoyuna doğrudan ya da dolaylı olarak basın ve diğer araçlar aracılığı ile ileterek, yukarıdaki amaçlar doğrultusunda düşünce ve hareket birliği oluşturmayı hedefler.

TÜSİAD, misyonu doğrultusunda ve faaliyetleri çerçevesinde, ülke gündeminde bulunan konularla ilgili görüşlerini bilimsel çalışmalarla destekleyerek kamuoyuna duyurur ve bu görüşlerden hareketle kamuoyunda tartışma platformlarının oluşmasını sağlar.

TÜSİAD Ekonomik ve Mali İşler Komisyonu bünyesinde faaliyet göstermekte olan Vergi Çalışma Grubu, Avrupa Birliği'ne üyelik perspektifiyle, Türkiye'nin uluslararası planda rekabet gücünün artırılması ve etkin bir vergi sistemine ulaşılması doğrultusunda çalışmalarını uzun yıllardır sürdürmektedir. Bu konularda kamu maliyesi ve mevzuatla ilgili gelişmeleri takip eden çalışma grubu, gerekli TÜSİAD pozisyonlarını belirlemekte ve ilgili kurum ve kuruluşlarla görüş alışverişinde bulunmaktadır.

Bu amaçlar doğrultusunda, kamuoyunun ve bütün TÜSİAD üye ve uzmanlarının katılımına açık olarak, periyodik olarak "TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Toplantıları Serisi" düzenlenmektedir. Söz konusu toplantılarda, vergi uygulamaları ya da vergi mevzuatına ilişkin tematik bazda önceden belirlenmiş teknik konular ele alınmaktadır.

Bu rapor, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı Sayın Sedat Eratahar'ın başkanlığında, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu üyesi ve KPMG Türkiye Başkanı Sayın Ferruh Tunç'un moderatörlüğünde, 24 Kasım 2010 tarihinde Four Seasons Bosphorus Oteli'nde gerçekleştirilen "Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli'nde yer alan tartışmalar baz alınarak TÜSİAD Ekonomik Araştırmalar Departmanı'ndan Evrim Taşkın-Shapiro ve Ceylan Teoman tarafından derlenmiştir. Panele değerli katkı ve katılımlarından ötürü, panelistlerimiz T.C. Danıştay Başsavcısı Sayın Turgut Candan, Prof. Dr. Hakan Üzeltürk, Gelir İdaresi Eski Başkanı Sayın Mehmet Akif Ulusoy, Dr. Ali Şanver, Yrd. Doç. Dr. Bumin Doğrusöz, Sayın Şaban Erdikler ve moderatörümüz Sayın Ferruh Tunç'a teşekkürü bir borç biliriz.

Aralık 2011

ÖZGEÇMİŞLER

Dr. Ali ŞANVER

Avukat ve Yeminli Mali Müşavir. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi lisans, Boston Üniversitesi İşletme Fakültesi yüksek lisans ve Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi doktora derecelerine sahip. 20 yılı aşkın süredir lider konumdaki uluslararası hukuk ve denetim firmalarında kurucu ortak ve lider ortak olarak mesleki faaliyetini sürdürüyor. Önde gelen mesleki ve bilimsel jurnal ve platformlarda Türkçe ve İngilizce makale ve diğer çalışmaları yayımlanıyor (en son, LexisNexis 2010, IBFD 2011). Uluslararası Vergi Değerlendirme Ajansı (International Tax Review) tarafından 2011 yılının lider vergi uzmanlarından (Tax Controversy Leader) biri olarak seçildi.

Yrd. Doç. Dr. Bumin DOĞRUSÖZ

1958 İstanbul doğumludur. Sırasıyla Etiler Lisesi ve İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi mezunudur. 1980 yılında stajını tamamlayarak İstanbul Barosuna kaydolmuştur. Aynı yıl, İstanbul İ.T.İ.A. Siyasal Bilgiler Fakültesine Mali Hukuk asistanı olarak girmiştir.

İstanbul Üniversitesinde, "Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme (Stopaj)" adlı tezi ile Mali Hukuk Doktoru ünvanını almıştır. 1990 yılında Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Ana Bilim Dalına Öğretim Üyesi olarak atanmıştır.

3568 sayılı Kanunun yayımını müteakip İstanbul Mali Müşavirler Odasına kaydolarak "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" (aktif değildir) ünvanını almıştır.

Türkiye Ticaret ve Sanayi Odaları ve Borsaları Birliği nezdinde kurulan Vergi, Özelleştirme, Sosyal Güvenlik, Mahalli İdareler, Bankacılık ve Sigortacılık konularındaki Özel İhtisas Komisyonlarının her birinde görev almıştır.

Devlet Planlama Teşkilatında VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı ve IX. Yedi Yıllık Kalkınma Planı Vergi Komisyonlarında görev yapmıştır.

Ayrıca, 17 yıl Dünya Gazetesinde mali hukuk konularında köşe yazarlığından sonra 3,5 yılda Referans Gazetesinde köşe yazıları yazmış, TRT Haber kanalında 3 yıl Dr. Resul Kurt ile birlikte mesleki program yapmıştır. Maliye Bakanlığının danışma organı olan Vergi Konseyi'nde de üç dönem üyelik yapmış, ayrıca çeşitli komisyonlarında başkan ve üye olarak görev almıştır.

"Türk Vergi Sisteminde Stopaj", "Anonim Şirketler", "Temel Vergi Kanunları" ve "Vergi Reformu (4369 sayılı Kanun açıklaması)", "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi", "Gerekçe, Karşılaştırmalı Maddeli, Komisyon Raporları ve Önergeleri ile Türk Ticaret Kanunu - 2 cilt (ortak eser) adlı Kitapları, çeşitli mevzuat derlemeleri ve gazete köşe yazıları dışında yüzün üzerinde mesleki makalesi vardır.

Ayrıca halen TOBB Vergi Danışma Kurulu üyesidir ve Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde Mali Hukuk Ana Bilim Dalı öğretim üyesi olarak görev yapmaktadır.

Ferruh TUNÇ

Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi'nden (İktisat ve Maliye), 1981 yılında mezun oldu.

Ferruh Tunç, Maliye Bakanlığı'na 1982 yılında Maliye Müfettişi olarak katıldı ve 1985 yılında Maliye Müfettişi oldu.

Arthur Andersen İstanbul Ofisi' ne 1987 yılında Vergi Müdürü olarak katılan Tunç, 1991 yılında aynı kuruluşun Ankara Ofisini kurdu ve 4 yıl boyunca yönetti.

1996 - 1999 yılları arasında yabancı ortaklı bir Türk üretim/ihracat şirketinde finans ve idari işlerden sorumlu Genel Müdür Yardımcısı olarak görev yaptı.

1999 - 2004 yılları arasında KPMG Türkiye'de Vergi Ortağı olarak görev aldı.

2004 - 2007 yılları arasında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) Başkan Yardımcılığı görevini yürüttü.

2007 yılında KPMG'ye Vergi Ortağı olarak geri döndü. 2009 yılında Yönetim Kurulu Başkanı ve Kıdemli Ortak olarak atandı.

Değişik zamanlarda DPT, TÜSİAD gibi kuruluşların oluşturduğu çalışma gruplarında yer aldı; Vergi Konseyi Üyeliği, Uluslararası Mevduat Sigortaları Birliği (IADI) icra Kurulu üyeliği yaptı.

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK

Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesinin 1986 senesindeki ilk mezunlarındanr. Aynı yıl Vergi Hukuku Anabilim Dalı'nda Araştırma Görevlisi olmuştur. Yüksek Lisansını Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde, Doktorasını Birleşik Krallık-İskoçya'da Edinburgh Üniversitesi Hukuk Fakültesinde Uluslararası Vergi Hukuku alanında tamamlamıştır. Halen Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesinde Vergi Hukuku Anabilim Dalı Başkanı olarak görev yapmaktadır. Ayrıca kurucusu olduğu Galatasaray Üniversitesi Adnan Tezel-Selim Kaneti Vergi Hukuku Merkezi'nin Müdürü ve Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Yardımcısıdır.

Vergi Hukuku, Malî Hukuk, Uluslararası Vergi Hukuku, Avrupa Birliğı Vergi Sistemi ve Mükellef Hakları konusunda çeşitli yurtiçi ve yurtdışı Üniversitelerde ve Kurumlarda çalışmalarda ve araştırmalarda bulunmuş, dersler vermiş, Türkçe ve İngilizce tezler, kitaplar ve makaleler yazmış, çok sayıda konferans vermiş ve tebliğ sunmuş olup bu çalışmaları halen devam etmektedir. Çeşitli uluslararası vergi konusunda uzman kuruluş ve derneğı üyedir. Vergi Konseyi ve Vergi Konseyi İcra Kurulu üyeliğı yapmıştır. TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu üyesidir. Halen aylık olarak yayınlanmakta olan Legal Malî Hukuk Dergisi'nin kurucusu ve editörüdür. 2007-2010 yılları arasında Dünya Gazetesi'nde Vergi ve Hukuk adlı köşesinde güncel vergi ve mali hukuk konularında yazmış, 2010-2011 senelerinde 6News adlı televizyon kanalında haftalık olarak Mali Dünya programını yapmış ve internet sitesinde yazılarına devam etmiştir.

Mehmet Akif ULUSOY

1961 Kütahya Tavşanlı doğumlu.

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi'nden 1982 yılında mezun oldu. Maliye Bakanlığı'nda; Hesap Uzmanı, Defterdar Yardımcısı, İzmir Defterdarı, İstanbul Defterdarı, Vergi Dairesi Başkanı, Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir İdaresi Başkanı olarak çalıştı. 2009 yılında emekli oldu.

Halen bir mali müşavirlik firmasının ortağıdır. Evli ve 2 çocukludur.

Şaban ERDİKLER

Türkiye'de mali danışmanlık konusunda akla gelen ilk isimlerden biri olan Şaban Erdikler, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi'nden mezuniyetini takiben Maliye Müfettişi olarak 6 yıl kamu hizmetinde bulunduktan sonra Arthur Andersen'e vergi müdürü olarak katılmıştır. 1992 yılında Arthur Andersen Türkiye Managing Partner'lığı görevini üstlenmiş, 1994 yılında aynı

zamanda Balkan Ülkelerinden de sorumlu managing partnerlık görevine getirilmiştir. Erdikler, 2001 yılında yurtdışında dağılan Andersen Worldwide Organizasyonu'nun Türkiye Bölümünü bir diğer uluslararası denetim kuruluşu olan Ernst & Young çatısı altında başarıyla toplamıştır. Ernst & Young Türkiye Organizasyonunda 2 yıla yakın bir süre Country Managing Partner görevini üstlenen Şaban Erdikler 2004 yılı Ocak ayında bu görevinden ayrılmış ve uluslararası bir danışmanlık şirketi TAXAND'in de üyesi olan Erdikler Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketini kurmuştur.

Şaban Erdikler Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Vergi Konseyi üyeliği görevi yapmış, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu başkanlığını üç yıl süreyle, Yabancı Sermaye Derneği Başkanlığı görevini ise 4 yıl süreyle sürdürmüştür. Şaban Erdikler vergi ve yabancı sermaye konularında ülke çapında ve uluslararası alanda itibarlı bilirkişi olmasının yanı sıra güvenilir iş danışmanı olarak da iş âleminde saygın bir yere sahiptir.

Şaban Erdikler sadece vergi kanunlarının yorum ve uygulamasında değil, teşvikler, bankacılık, yabancı sermaye, ticaret kanunu uygulamaları, çalışma ilişkileri, kambiyo ve teşvik mevzuatı konularında da yerli ve yabancı sermayeli yüzlerce firmaya hizmet vermiştir. Şaban Erdikler'in çeşitli dergi ve gazetelerde yayınlanmış 200'den fazla makalesi bulunmaktadır. Birçok panelde, yabancı sermaye, bankacılık, vergileme sistemine ilişkin olarak sunumlar yapmıştır.

Çok sayıda şirketler grubunun yeniden yapılandırılması projelerinde yer almıştır.

Çok sayıda bankanın Türkiye'de kuruluşu ve faaliyette bulunması alanında müşavirlik hizmetleri sunmuştur.

Belli başlı özelleştirme projelerinde müşavir olarak görev almış, Telekomünikasyon ve liman özelleştirme projelerine ilişkin işlemlerde alıcıların temsilciliğini üstlenmiştir.

Gayrimenkullerle ilgili projelerde oldukça önemli görevler üstlenmiştir.

Yap-İşlet-Devret bünyesinde gerçekleştirilen projelerin, fizibilite aşamasından, yatırımın gerçekleştirilmesi ve faaliyetin başlama aşamasına kadar olan tüm safhalarında gerekli olan vergi, kambiyo mevzuatı, yatırım teşvikleri alanlarında müşavirlik hizmetleri sunmuştur.

Türkiye'de finansal leasing alanında, hem finansal leasing şirketlerine, hem de ihracatçılara vergi ve yatırım teşvik konularında müşavirlik hizmetleri sunmuştur.

Kolalı meşrubat üzerindeki vergi yükünün hesaplanmasında sektör adına Maliye Bakanlığı ile temaslarda bulunmuştur.

Sigara sektörünün vergilendirilmesi ile ilgili olarak yabancı sermayeli sigara üreten bir şirket adına Maliye Bakanlığı nezdinde girişimlerde bulunmuştur.

Yabancı şirketlerin merkezi charge'larının vergilendirilmesi ile ilgili olarak 14 yabancı sermayeli kuruluş adına Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı nezdinde girişimde bulunmuştur.

Alman menşeli bir kimya şirketinin vergilendirilmesine ilişkin olarak Başbakanlık düzeyinde girişimde bulunmuştur.

Yabancı portföy yatırımcılarının vergilendirilmesi konusunda Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı nezdinde girişimlerde bulunmuştur.

Bankacılık sektörün vergi problemlerinin çözümünde Maliye Bakanlığı nezdinde girişimlerde bulunmuştur.

Turgut CANDAN

15.09.1947 tarihinde Ankara'da doğan Turgut Candan, 1965'de Ankara Gazi Lisesi'nden, 1969'da Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden, 1979'da da Paris Uluslararası Kamu Yönetimi Enstitüsü'nden (Institut International d'Administration Publique de Paris) mezun olmuştur.

Kamu görevine, ilk kez, 27.03.1970 tarihinde, Çalışma Bakanlığı'nda iş müfettişi olarak başlayan Turgut Candan, 31.01.1973 tarihinde Danıştay Tetkik Hakimliği, 31.10.1988 tarihinde Danıştay Savcılığı görevlerine atanmış; 26.05.1997 tarihinde, Danıştay Üyeliğine; 31.05.2005 tarihinde, Danıştay Yedinci Daire Başkanlığı'na; 20.9.2010 tarihinde de, Danıştay Başsavcılığı'na seçilmiş olup, halen bu görevi yürütmektedir.

"Fransa ve İngiltere'de İdarenin Sorumluluğu" adlı bir çeviri kitabı ile "Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu", "Vergi Suçları ve Cezaları", "Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma". "Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu" ve "Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun" adlı beş kitabı, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile ilgili Danıştay dava dairelerinin ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararlarından oluşan (müşterek çalışma şeklinde) dokuz adet derlemesi, İdari Yargılama Hukuku, Vergi Hukuku, Vergi Usul Hukuku, Avrupa Birliği Hukuku, Uluslararası Hukuk ve İnsan Hakları Hukuku ile ilgili, çeşitli dergilerde yayımlanmış, çok sayıda makalesi, incelemesi ve çevirisi ile mesleki ve bilimsel toplantılarda sunulmuş bildirileri, uluslararası kongrelere sunulmuş raporları vardır. Ayrıca; öğretim görevlisi olarak, hakim stajyerlerine, önce, Adalet Bakanlığı Hakim Eğitim Merkezi'nde, sonra da, Adalet Akademisinde, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile ilgili dersleri; Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü son sınıf öğrencilerine, "Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları"; Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü'nde de, "İdari Yargılama Usulü Hukuku" derslerini vermiştir.

İÇİNDEKİLER

1- AÇILIŞ KONUŞMALARI..... 13

Tayfun Bayazıt, TÜSİAD Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı	13
Sedat Eratahar, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı	15
Ferruh Tunç, KPMG Türkiye Başkanı	16

2- I. OTURUM: SUNUMLAR 21

Prof. Dr. Hakan Üzeltürk, Galatasaray Üniversitesi	21
Ferruh Tunç, Oturum Başkanı.....	26
Mehmet Akif Ulusoy, Gelir İdaresi Eski Başkanı.....	27
Yrd. Doç. Dr. Bumin Doğrusöz, Marmara Üniversitesi	32
Dr. Ali Şanver, Pekin & Pekin	38
Turgut Candan, T.C. Danıştay Başsavcısı	49

3-II. OTURUM: YUVARLAK MASA 59

Ferruh Tunç, Oturum Başkanı.....	62
Şaban Erdikler, Erdikler Yeminli Müşavirlik	62
Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Dokuz Eylül Üniversitesi	63
Turgut Candan, T.C. Danıştay Başsavcısı	66
Mehmet Akif Ulusoy, Gelir İdaresi Eski Başkanı.....	72
Prof. Dr. Hakan Üzeltürk, Galatasaray Üniversitesi	74
Dr. Ali Şanver, Pekin & Pekin	77
Osman Günaydın, Yapı Kredi Bankası.....	79
Osman Arıoğlu, Gelir İdaresi Eski Başkanı	80
Bülent Sarıgül, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanı	81
Dr. Biltekin Özdemir, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Eski Müsteşarı	82

4- ÖZET BULGULAR..... 87

Dr. Ali Şanver, Pekin & Pekin	87
Prof. Dr. Hakan Üzeltürk, Galatasaray Üniversitesi	89
Mehmet Akif Ulusoy, Gelir İdaresi Eski Başkanı.....	89
Yrd. Doç. Dr. Bumin Doğrusöz, Marmara Üniversitesi	89
Turgut Candan, T.C. Danıştay Başsavcısı	92

B Ö L Ü M

AÇILIŞ KONUŞMALARI

1. AÇILIŞ KONUŞMALARI

TAYFUN BAYAZIT

TÜSİAD YÖNETİM KURULU BAŞKAN YARDIMCISI

Saygıdeğer Danıştay Başsavcım, Çok Kıymetli TÜSİAD üyelerimiz, Sevgili Konuklar, TÜSİAD Yönetim Kurulu adına hepinizi saygı ve sevgiyle selamlıyorum. Bugün burada, TÜSİAD bünyesinde çok uzun zamandır faaliyetlerini etkili bir şekilde sürdürmekte olan, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu'nun; bu yıl düzenlediği aktiviteler dizisinin sonuncusunu gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş bulunuyoruz.

Kıymetli Danıştay Başsavcımız Sayın Turgut Candan da bizleri kırmadılar ve lütfedip geldiler. Kendilerini aramızda görmekten çok büyük mutluluk duyuyoruz.

Umuyorum bugün keyifli ve verimli bir öğleden sonra geçireceğiz.

TÜSİAD Yönetim Kurulu adına, TÜSİAD görüşlerinin oluşturulmasında çok önemli katkılar sağladığını düşündüğümüz, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu'ndan ve faaliyetlerinden biraz olsun bahsetmek istiyorum.

Avrupa Birliği'ne üyelik perspektifini her zaman odağında tutan Çalışma Grubu'muz, Türkiye'nin uluslararası planda rekabet gücünün artırılması ve etkin bir vergi sistemine ulaşılması doğrultusunda uzunca yıllardır çalışmalarını etkili bir şekilde sürdürmekte. Kamu maliyesi ve mevzuatla ilgili gelişmeleri sürekli takip eden Çalışma Grubu'muz, gerekli TÜSİAD pozisyonlarını belirlemekte ve ilgili kurum ve kuruluşlarla düzenli olarak görüş alışverişinde bulunmakta. Sayın Sedat Erataalar Başkanlığı'ndaki Çalışma Grubu'muz, önceki yıllarda olduğu gibi bu yıl da, bir dizi aktivite gerçekleştirmiştir.

Bunlardan ilki, vergi dünyasının gerek pratik, gerekse teknik düzeyde önde gelen temsilcilerinin de geniş bir katılımıyla 29 Ocak 2010 tarihinde gerçekleştirdiğimiz, "Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları" temalı çalıştayımız olmuştur.



Hepimizin bildiği üzere, vergi incelemeleri son dönemlerde iş âleminin önemli gündem maddelerinden biri olmuş vaziyette. Ancak biz işadamlarını kaygılandıran, hiçbir zaman incelemelerin varlığı olmamıştır. TÜSİAD olarak, pek çok kez ısrarla altını çizdiğimiz üzere, asıl önemle üstünde durulması gereken "incelemeye alınma nedenleri" ve "incelemelerin yapılma" biçimidir.

- İnceleme süreçlerinin açık kurallara tabi olarak yürütülmemesi,
- Keyfi uygulamalara yer verilmesi,
- Özellikle de, Vergi idaresi ile vergi incelemeleri birimleri arasında oluşan görüş/uygulama farkları

mükellef ile Vergi İdaresi arasında çok derin yaralar oluşmasına ve dolayısıyla da, vergi yükünün öngörülebilir olmaktan çıkmasına neden olmuştur. Bunun, yatırım kararları açısından da kaygı verici sonuçlar doğurduğu ortada. TÜSİAD görüşlerinin oluşturulmasında her zaman bize yol gösteren, her üç ayda bir yaptığımız TÜSİAD CEO Anketi'mizde de, "vergi politikasının uygulamasında" karşılaştığımız böylesi sıkıntılar, Türkiye'de yatırım ortamı önündeki en önemli engeller olarak CEO'larımızca sürekli olarak vurgulanmaktadır.

"...asıl önemle üstünde durulması gereken incelemeye alınma nedenleri ve incelemelerin yapılma biçimidir."

Bütün bu mevcut sorunların ışığında, 2010 yılının ilk çalıştayını başarıyla tamamladık. Ve çalıştayımızdan çıkan bulgular da göstermektedir ki; Vergi idaresinin mükellef nezdinde bir güven sorunu var ve TÜSİAD olarak bizim de inancımız, bunun yeniden tesis edilmesi gerektiği yönünde.

Çalışma Grubu'muzun ikinci etkinliğini, 16 Nisan 2010 tarihinde, Gelir Vergisi sisteminde yapısal sorunların ve yeniden yapılandırma sürecine dair önerilerin tartışıldığı, "Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi?" adlı çalıştay olmuştur. Bu vesileyle Gelir Vergisi sisteminde mevcut durum analizi yapma şansımız oldu, yaklaşım farklılıklarını tartışma şansı bulduk ve yeni bir Gelir Vergisi sistemi için ortak temel ilkelerin neler olabileceğini konusunda verimli ve faydalı bir toplantı gerçekleştirdik.

Global vergilemede yeni eğilimleri göz önünde bulundurarak, yeni geliştirilen müesseselerin de Türkiye'ye önemli katkılar yapma potansiyeli olduğu bir kez daha ön plana çıktı. TÜSİAD olarak, "etkili, basit ve adil bir Gelir Vergisi Sistematiğinin" mümkün kılınması yönündeki tüm çalışmalara katkı sunmaya hazırız. Vergi mevzuatındaki değişikliklerde yaşanan gecikmelere son verilmeli ve vergi yasalarında beklenen reform mahiyetindeki değişiklikler bir an evvel hayata geçirilmelidir.

Değerli Konuklar,

Çalışma Grubu'muzun bu yıl gerçekleştireceği son etkinliğinde bir aradayız. Panelimizin teması "Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat". Cumhuriyet tarihinin en büyük affı olduğu

söylenen vergi affının halen gündemi meşgul ettiği şu günlerde, "vergide ispat ve özün önceliği" gibi temel kavramların tartışılmasının çok yerinde ve doğru bir adım olduğunu düşünüyorum. Zira "vergide ispat ve özün önceliği" gibi kavramların net bir düzenlenmesinin olmaması çok ciddi boyutlarda gereksiz vergi ihtilaflarına yol açmaktadır.

İşte tam da böylesi bir ortamda panelimizin gerçekleştiriliyor olmasının çok isabetli ve zamanlı olduğunu düşünüyorum ve hepimiz için verimli bir toplantı olmasını temenni ediyorum.

Beni dinlediğiniz için hepinize çok teşekkür ediyorum.

SEDAT ERATALAR **TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU BAŞKANI**

Saygıdeğer Konuklar ve Katılımcılar;

TÜSİAD olarak uzunca bir zamandır üzerinde durduğumuz bir konuya bugün çok değerli, konularında uzman kişiler ile birlikte tartışacağız: "Türk Vergi Hukuku'nda yorum ve ispat".

Üye kuruluşlarımızın ki; bunlar alanında Türkiye'nin en büyük şirketleridir, vergi mevzuatındaki farklı bir yorumdan dolayı bir vergi problemi ile karşılaşmamış olması söz konusu değildir.

Bir vergi inceleme elemanlarının, "bunu ben böyle düşünüyorum, benim yorumum bu, gidin mahkemede haklılığınızı ispat edin", şeklindeki bir hitap ile karşılaşmayanınız hemen hemen yoktur.

Vergi Usul Kanunu'nun bu konuyu düzenleyen 3'üncü Maddesi çok uzun süredir tartışıyoruz ve bize göre son derece geniş ve muğlak bir maddedir.

Bunun sonucu olarak, vergi uygulamalarında gri alanların çokluğu kaçınılmaz olmaktadır. 2006 yılında Kurumlar Vergisi Yasası'nın bir reform niteliğinde büyük ölçüde yeniden yazılması, bizi ümitlendirmişti. Ancak, aradan geçen dört yıl içerisinde bunu takip eden başka bir düzenlemenin

"...vergide ispat ve özün önceliği gibi kavramların net bir düzenlenmesinin olmaması çok ciddi boyutlarda gereksiz vergi ihtilaflarına yol açmaktadır."



olmaması bir ölçüde hayal kırıklığı yaratmıştır. Ümidimiz, Gelir, Vergi Usul, Katma Değer gibi vergi mevzuatında da benzer reformist nitelikteki adımların atılmasıdır.

Bu arada kısaca vergi affı konusuna da değinmek isterim. Son zamanlarda yine böyle bir sürece girilmiş durumda. Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en kapsamlı affı yasalaşmak üzere. Vergi disiplin ve ahlakına sahip kişi ve kuruluşlarca tasvip edilemeyecek bir uygulamadır.

TÜSİAD olarak vergi aflarına karşı olduğumuzu bir kez daha belirtmek isterim. Umarım bu afların bazı olumlu yansımaları olur ve vergi yargısı ve idaresindeki birikimleri azaltarak süreçlerin daha hızlı ve adaletli çalışmasına yol açar.

Sizleri burada görmekten çok mutlu olduğumuzu belirtir, katılımınız için teşekkür eder, panelin yararlı olmasını dilerim.

Saygılarımı sunarım.

FERRUH TUNÇ **KPMG TÜRKİYE BAŞKANI**

Değerli konuklar ben de hepinize hoş geldiniz diyorum. İki çok değerli konuşmacının ardından bir açılış konuşması yapma cüretinde bulunmayacağım. Benim görevim bugün burada "moderatörlük" yapmak. O yüzden belki sıcak bir anı ile oturum programına geçiş yapabiliriz. Evde genellikle, hatta hiç iş konuşmam diyebilirim.

Dün akşam nedense ağzımdan bugün bir panel olduğunu ve burada görevli olduğumu eşime ağzımdan kaçırdım. O da, "öyle demek", dedi gitti ve komodinin çekmecesinden çıkardığı bir zarfı bana uzattı. Zarf, Vergi Dairesi'nden geliyordu. Eşimin bir evi var, 2008'de istisna hadlerinin altında kalmış ve beyanname vermemiş. Mektupta, "beyanname vermeme nedeninizi belgeleriyle bize bildiriniz" diyor. Karıma dedim ki; benim bildiklerime göre istisna hadlerinin altında kalan gayrimenkul kira gelirleri için beyanname verilmez. Mükellefin, niye beyanname vermediğini izah ve ispat etme yükümlülüğü yoktur. Eşime; "burada idarenin beyanname verme yükümlülüğünüz varken; örneğin, istisna hadlerinin üstünde geliriniz varken, neden beyanname vermediniz deme hakkı var. Yoksa, beyanname vermeyi gerektiren bir durum olmadığı için beyanname vermemeyi mükellefin ayrıca ispat etmeye kalkması, herhalde



beyanname vermek anlamında gelir. Bu konuda ispat yükümlülüğü İdare'nindir" dedimse de, bana biraz istihza ile bakıp; "Sen bunu ayırın konunun uzmanlarına bir sor" dedi. Konuşmalarınızda bu konuya da değinirseniz memnun olacağım. Burada basit ama tipik bir vergide ispat yükümlülüğü durumu ile karşı karşıyayız sanki.

Şimdi, izninizle yerime geçip değerli konuklarımı buraya çağıracağım. Sayın Ali Şanver, Sayın Mehmet Akif Ulusoy, Sayın Şaban Erdikler, Sayın Bumin Doğrusöz, Sayın Danıştay Başsavcım Turgut Candan. Sayın Prof. Dr. Hakan Üzeltürk.

İsterseniz, Prof. Dr. Hakan Üzeltürk ile bir genel perspektif açılışı yapalım, ardından sırayla konuklarımız kendi açılarından konuyu ele alsınlar. Bu arada, alışageldiğimiz yöntemden farklı küçük bir uygulamamız var; o da, sizlere dağıtılmış bulunan vaka örnekleri. Dağıtılan kağıtlarda yer alan vaka örneklerini değerlendirip, vakalarda sunulan durumların sizce vergi uygulaması bakımından nasıl değerlendirilmesi gerektiğine dair görüşünüzü belirterek kahve arasında masalarınıza bırakmanızı rica ediyoruz. Onlar toplanacak ve Sayın Şaban Erdikler tarafından "vergilendirmede özün önceliği, yorum" başlığı altında gerçekleştireceği sunumunun ana malzemelerinden biri olarak değerlendirilecek.

B Ö L Ü M 2

I.OTURUM: SUNUMLAR

2. I.OTURUM: SUNUMLAR

PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ

Teşekkür ederim. Ben de herkese hoş geldiniz diyorum, özellikle bizi kırmadığı için Sayın Turgut Candan'a, yeni görevinde başarı dileklerimle birlikte, bir kere daha teşekkür etmek istiyorum. Tabii, bu çok derin bir konu ve böyle bir konuyu bir günde veya birkaç toplantıda tahayyül etmek, tartışmak mümkün değil. Fakat ilk konuşmayı yapacak olmam dolayısıyla sizlere genel bir fikir vermeye çalışacağım. Konunun adı "Yorum ve İspat", fakat yorum ve ispatın dışında temanın bağlantılı olduğu birçok alan var. Bu alanlardan da bahsetmek gerekiyor, çünkü tek başına oradan alıp başlı başına bir konu olarak bunu tartışma imkânı yok.

Öncelikle size Türk Hukuk Sistemi ile ilgili, vergi sistemiyle ilgili bazı bilgiler vereyim, ondan sonraki aşamalarda zaten sayın konuşmacılar özel konulara doğru gidecekler. Benim de daha sonraki tartışmalar esnasında söylemek istediklerim olacak, onları o zaman sizlerle paylaşacağım. Bir kere genel olarak "ispat ve delil" bakımından hukukta söz konusu olan hakların savunulması, bunların mahkemede ileri sürülmesi, mahkemenin bir şekilde inandırılmaya çalışılması ya da gerçeklerin ortaya çıkarılmaya çalışılması, bunlar hep ispat kapsamında düşünülecek işlemlerdir. Medeni Kanun'da var, bizim vergi dışında birçok alanda bu ispatla ilgili düzenlemeler var. Genel ispat yükü Medeni Kanun'da aksini kanun emretmedikçe, "tarafardan her birisi iddiasını ispata mecburdur," diye hüküm var. Fakat tabii ki, bu hükmün bazı istisnaları var tabi ki, çok kısa geçeceğim. İspat yükü bazen normal durumun aksine bir oluşum söz konusuysa karşı tarafa geçebilir. Her zaman aynı kuraldan gitmek gerekmiyor. İspat yükünün yer değiştirmesi diyoruz, Danıştay kararlarında var. Örneğin POS cihazlarıyla yapılan işlemlerin gerektiğinde finansman ihtiyacı olduğu için yapıldığı ileri sürüldüğünde bunun ticari icaplara uygun olmadığı, ispatta iddia eden tarafa düştüğü belirtiliyor, minik bir örnek olarak. Bu genel kural dışında kanun tarafından da belirlenebilir; örneğin, haksız fiilde zarara uğramış bir kişi söz konusu ise burada zarar miktarını ya da nasıl zarara uğradığını ispatlamak davacıya düşecektir.



İspat külfeti için çeşitli karineler ve bu karinelerin detayları var, fiili karineler ya da kanuni karineler olarak bunları söyleyebiliriz. Yani bilinen bir şeyden bilinmeyen duruma gitmeyi çok kabaca söyleyebiliriz. Burada fiili karine hâkim tarafından belli olmayan durumla ilgili bir takım kanaatler oluşturulması şeklinde ifade edilebilir. Kanun tarafından sorun çözülürse, bu sefer de kanuni karine ya da yasal karine dediğimiz mesele karşımıza çıkacak. Karinelerin en önemli özelliği aksi ispat edilene kadar bunun doğru olduğu. Bu yönde sürecin ya da iddiaların devam etmesi söz konusu olacak. Bunun dışında her zaman karşı deliller var veya bazı resmi belgelerde bu durumun ortaya konulmuş olması sebebiyle artık her şeyin de aksinin iddia edilmesi gerekmiyor. İşte resmi bir belge varsa, tapu belgesi örneğin, bunun da aksinin ispat edilmesi gerekmeyecek dolayısıyla bunların doğru olduğu kabul edilecek.

İspat vasıtaları çok çeşitli olup bunların ne şekilde kanunda düzenlendiği önem kazanmaktadır. Bazen kanunun belirli ispat vasıtaları öngördüğünü görebiliyoruz metinlerden. Bunun dışında bizim açımızdan ya da İdari Yargı, Vergi Yargısı açısından delil serbestliği ilkesi geçerli olacak.

"...ispat ve delil bakımından hukukta söz konusu olan hakların savunulması, bunların mahkemede ileri sürülmesi, mahkemenin bir şekilde inandırılmaya çalışılması ya da gerçeklerin ortaya çıkarılmaya çalışılması ispat kapsamında düşünülecek işlemlerdir."

Bunun dışında, Özel Hukuk alanı, Ceza Hukuk alanı, İdari Yargı alanı ve Vergi Yargısı alanında ayrı ayrı düzenlemeler var. İdari Yargı'yı, biz de Vergi Hukuku düzenlemeleri bakımından kullandığımız için ortak noktalarımız var. Bu ortak noktalarda delil serbestliği ilkesi gereğince mahkemeler her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilecekler. Dolayısıyla tarafların iddialarıyla bağlı değiller. Soru yöneltme de dâhil olmak üzere bir takım bulgularla doğru noktaya ulaşmaya çalışacaklar. Bunun doğru olup olmadığı tartışılabilir, fakat bugün geçerli olan sistemimiz bu. Bunun dışında Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu'na atıflar var, bilirkişiyle ilgili olarak, keşifle ilgili olarak, delil tespitiyle ilgili olarak bizde de kullanılan düzenlemeler var, aynı düzenlemeleri kullanıyoruz. Dolayısıyla diğer usul kanunlarıyla birlikte ortak noktalarımız var. Bunu da bu şekilde belirtmek lazım.

İspatın özellikleri kapsamında, özellikle üçüncü madde çerçevesinde gerçek mahiyet araştırması yapılacak. Bu gerçek mahiyetin ne olduğu konusu müphem bir konu. Ben de tebliğimde başlık olarak, "üçlü sacayağı," dedim. "Vergi, yorum ve ispat" meselesi. Fakat bu üzerinde durulan sacın niteliğine göre değişecek, burada mükellefle-idare ilişkilerini kastediyoruz. İlk başta konuşmalardan hepinizin çıkardığı sonuç, benim de vardığım sonuç; bu kadar uzlaşma ya da vergi affı ya da idari kolaylıklara rağmen hala mükellefler yargı yoluna gitmeyi tercih ediyorlarsa, o zaman gerçekten yorum konusunda, ispat konusunda ciddi sıkıntılar var demektir. Burada benim karşılaştığım olaylarda yüzde yüz haklı olduğuna inandığı fakat İdare'nin aksini söylediği durumlarda da af ya da uzlaşma vs. hiç önemli değil ben bunun karşılığında 10 kat da bedel ödesem, vergi ödesem, mutlaka yargıya gideceğim, hakkımı aramaya çalışacağım diyen mükellef sayısı çok fazla, o yüzden zaten uygulamada bu dengeyi yakalama konusunda İdare'nin bir çaba

göstermesi gerekiyor. Burada "çabayı sadece, İdare mi gösterecek, mükellef mi gösterecek?" diyebilirsiniz. Burada vergi ilişkilerinde kuvvetli olan her zaman İdare'dir; o yüzden kuralları belirleyecek olan, çaba göstermek zorunda olan İdare'dir. Bütün dünyada kabul edilen prensip bu şekildedir. Yoksa mükelleflerin doğal olarak kendilerine düşen bazı hakları, ödevleri vs. var, bunları tabii ki kullanacaklar ama İdare'nin de aynı zamanda beklentileri olacak. Bu ayrı bir mesele.

Fakat bizim Vergi Usul Kanunu'ndaki 3'üncü Madde'miz hakikaten üzerinde ne kadar konuşulsa da kolay kolay çözüme varılması mümkün olmayan bir durumda. Çünkü madde metninde muğlak ifadeler var. Bu ifadelerin çözüme kavuşturulması lazım. Bu ifadelerin çözümüne bugün sayın konuşmacılar değinecekler hatta çok değerli hocam, Sayın Salih Şanver Hoca'mın oğlu da, bizlerle, Sayın Ali Şanver. Onun da bu konuda çalışmaları olduğunu biliyoruz, bu çalışmalarda dün bazı metinlere bakarken hemen 80'li yılların ötesinde bu konuda yazdığı bir yazı elime geçti. Bu yazıda da sığağı sığağına 80 sonrası, 81 yılında bazı değerlendirmeler yapıyor.

Bu değerlendirmelere bakıldığında, dünyadaki ve Türkiye'deki gelişmelere bakıldığında Almanya'dan güzel bir örnek vermekte; Türkiye bakımından ise kavramın çok muğlak olduğunu belirtmekte, getirilen yeni düzenlemenin olumlu olduğunu çünkü daha eski sistemimizle ilgili Danıştay'ın çok ilginç kararları bulunduğunu ve bu kararlarda ispat yükünün bazı hallerde net olmadığını belirtmektedir. Yani 80'in ilk zamanlarında ve hatta 70'li yıllardaki kararlarda. Fakat Hoca bu konuda "ortaya konulan kuralların yeterli olmadığını ekonomik yaklaşım ilkesinin çok belirsiz olduğunu, ispat yükünün hangi hallerde şekil değiştireceği meselesinde de ileride önemli problemler yaşanabileceğini" söylüyor. Tabii, yasa gerekçesine baktığımızda da aslında yasa gerekçesi ile kanun metni arasında da uyum ya da denge olmadığını görüyoruz. Her ne kadar yasa gerekçeleri bağlayıcı olmasa da en azından İdare'nin ne amaçla bu tür düzenlemeleri koyduğunun bir göstergesi. Burada da stil olarak, zaten günümüzün problemi de oradan kaynaklanıyor, yani İdare'nin bakış açısı ile mükelleflerin İdare'ye bakış açısı. Sorun aradaki bu çekişmeden dolayı başka noktalara gidebiliyor, yargıda olduğu gibi veya vergi suçlarında olduğu gibi. Gerekçede diyor ki; kimi yükümlüler az vergi verme çabası içerisindedir, bu yükümlüler yasaların açık ve hoş görülmesi olanaklarından yararlanırlar ve vergiye bağlı gelir ve işlemlerini gizlerler. Vergiye bağlı değilmiş gibi gösterirler. Tamam, bu uygulamada karşılımları çıkıyor olabilir ama bunun gerekçede biraz daha aslında bakış açısını gösterdiği için önemli. Yani burada aslında idare - mükellef uyumunda bir takım sorunların giderilmesi, o dengelerin kurulması gerekiyor. Konu ispat, delil ya da başka mesele olabilir; teknik konuşmalar tabii ki yapılacak fakat güven ilişkisini kurmak, bu güven şart olmasa bile mükellef-idare ilişkilerinde dengeleri kurmak çok kolay bir şey değil. Bunun da çabalarının başlaması gerekiyor.

Burada özellikle 3'üncü Madde'de birkaç tane mesele var. Bir kere metin gereğince, gerçek mahiyete bakmak gerekiyor. Mükellef tarafından ya da olaylarından görüntülerinden yola çıkarak olanın arkasında başka bazı işlemler var mı yok mu, buna bakmak gerekiyor. Bununla bağlantılı olarak da yine kanun koyucunun delil serbestliği ilkesinden vazgeçtiği alanlar var, yemin mesela delil olarak kabul edilmiyor. Bu Almanya eski uygulamasında da çok sınırlı hallerde, artık hiçbir çare kalmamışsa vs. ancak olabiliyor. Ama tanık ifadesi de, ancak o konu ile bağlantılı ise kabul

edilebiliyordu. Ama daha önceki düzenlemelerde, Vergi Usul Kanunu 3 öncesindeki Danıştay kararlarına baktığımızda orada tanık ifadelerinin biraz daha ön plana çıkabildiğini görüyoruz, eski düzenlemelerde. Şimdi o bağlantının kurulması lazım. Ama dediğimiz gibi kanun metnindeki ifadeler net değil. Mesela, ilgisi tabi ve açık bulunmayan hallerde, olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas, nedir gerçek mahiyet? Bunu kim bulacak, nasıl bulacak? Bunlar hakikaten soru işareti. Bazı uygulama örneklerine bakacağız. İktisadi, ticari, teknik icaplarına uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan, gördüğünüz gibi hep sübjektif bir takım değerlendirmeler yapmak zorunda kalıyor ilgililer ya da İdare. Olmaması lazım ama ifadelerden biraz çıkıyor. Bu durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. Tabi burada şu söylenebilir, çağdaş ülkelerde de bu tür ispat külfetinin yer değiştirdiği uygulamalar var. Daha objektif bir takım İdare'nin kendi kriterleri yanında uygulamadan ya da yargı kararlarından çıkan kriterler var. Doğru, fakat burada re'sen tarhiyatta olduğu gibi, oradaki sebeplerden herhangi biri ortaya çıktığında bu re'sen tarhiyat yapılacak fakat ispat külfeti bakımından da yer değiştirme söz konusu olabilecek. Fakat orada gerçekten o şartlar var mı, yok mu meselesi hala belirsiz olarak kalıyor. Yani o defter ve belgelerin güvenilirmez olduğu, ya da eksik olduğu konusunda inceleme elemanlarının ifade ettikleri düşünceler, yazdıkları kanaatler ya da raporlar belirleyici rol oynuyor. Danıştay kararlarına baktığımızda da aynı şeyleri görüyoruz. Tamam, buna müdahale etme imkânı yok belki ama bir öncekinde asıl sorunun özündeki ispat külfeti meselesi hala ortada duruyor. Yani bu durumda İdare'nin herhangi bir tasarrufuyla olmayan bir durum ortaya konulmuş gibi oluyor, olmayan bir duruma bağlı olarak re'sen tarhiyat, yargı süreci vs. uzun yıllar süren başka problemler de tetiklenmiş oluyor.

Konuyla ilgili geçmiş dönemlerde de mesela normal ve mutad olmayan durumların ne olduğu konusunda yine çok değerli bir hukukçu Selim Kaneti'nin bazı görüşleri var. Bu hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olmama. Fakat bu da hala takdir edersiniz ki, kendi içinde net değil. Hoca da bunları söylemeye çalışmış.

İspat yükünün yer değiştirip değiştirmemesi meselesinde, yer değiştirmiş olsa bile yine de bizim kanunlarımızda ya da vergi sistemimizdeki deliller vasıtasıyla bunların ortaya konması gerekecektir. Burada gerçek mahiyet konusunda Sayın Candan burada; 7'nci Daire'nin kararları var, çok sayıda var ama bir tanesini size örnek diye vereyim. Aslında kendisi de bahsedecektir, vergiyi doğuran olayın, belki hatırlarsınız, dış dünyada 2003 tarihinde görünümünü sağlayan biçimsel işlemlerin değil, bu işlemlerle teşvik edilmeye çalışılan olay ya da ilişkinin gerçek hukuksal niteliğinin esas olması gerekir. Eğer bir olayın görünüşteki biçimiyle gerçek mahiyeti arasında uyumsuzluk varsa biçimsel görünüşün gerisinde gerçek mahiyetin öne çıkarılması ve buna göre işlem yapılması anılan yasal düzenlemenin gereğidir. Tamam, buraya kadar mesele yok ama bunların içinde prensip doğru bir şekilde ortaya konuyor.

İdare tarafından yapılan incelemelerde belirli kriterlere bağlı kalındı mı, kalınmadı mı meselesi o anda mahkemenin görevinde değil; ama hala işlemin başlangıcı bakımından, bilimsel açıdan, ya da hukuk tekniği açısından çok önemli çünkü oradaki değerlendirmeler neticesinde bazı işlemler başlıyor ya da ateşleme ilk orada gerçekleşmiş oluyor. Bu tabii başka sorunları da beraberinde getirecek çünkü konunun detaylarına girdiğimizde başka müesseseler inceleme gibi

ya da defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gibi bazı hususlar ön plana çıkacak. İşte bu susma hakkı mıdır, değil midir, defter ve belgeler Danıştay tarafından incelenebilir mi ya da burada tayin edilen bilirkişiler tarafından ya da önce İdare'nin görüşüne sunulmalı mıdır? Bu konuda verilen yargı kararları var. Sunulmuş olsa da, olmasa da burada acaba uluslararası alanda da acaba bazı sıkıntılarımız var mı? Var tabii, bunu da söylemek lazım. Bugün İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarına giremeyeceğiz yeterince çünkü orada da ispat yönünden verilen kararlara baktığımızda hala ispat yükünün burada konuştuğumuz manada "susma hakkına" girip girmediği net değildir. Çünkü susma hakkının kapsamı bakımından defter, belge ibraz edip etmeme belki girmeme yönü daha ağır basan bir kavramdır. İdare'nin elinde re'sen tarhiyat yapacak başka imkân kalmaması hasebiyle. İşte bunun gibi birçok sorununuz var. Bunlarla ilgili mesela mükellefin ibraz ettiği defter, belge ve kayıtları 3'üncü Madde'deki istisnai duruma dayanarak İdare'nin geçersiz sayması durumunda ne olacaktır? Yani burada da hala temel konu açısından İdare'nin davranışının belirleyici olduğunu görüyoruz. Yani geçersiz sayılması için ihticaca salih olmama meselesinde olduğu gibi gerçekten bu şartlar var mıdır, yok mudur noktası aslında konuşmalarımızın özünü teşkil edecek.

Konuyla ilgili başka örnekler de var. Bu iş organizasyonunu mesela iş hacmini yansıtıyor mu, yansıtmıyor mu? Adreste bulundu mu, bulunamadı mı gibi bir takım tespitler yapılması lazım ki bazı gerçekler ortaya çıksın. Yoksa bütün bunların olmadığı varsayımıyla ispat külfetinin yer değiştirmesi doğru olmayacak. Yine Danıştay 4'üncü Dairesi'nin ilginç kararları var. Bunları da yeri gelirse görme imkânımız olacak. Fakat Türkiye'de bir güven unsuru şu anda eksiktir. Bu güven unsuru bütün müesseseleri etkilemektedir. Bu etkileme ispat ve yorum meselelerinde de ortaya çıkmaktadır. Yorumun üzerinde belki o kadar duramayacağız ama yorum konusunda vergi hukukunda hep lafzi yorum esastır, amaçsal yoruma gittiğimizde ekonomik yaklaşım ilkesi de karşımıza çıkacak. Orada mümkün olduğu kadar amaçsal yoruma gitmemek hep esastır; fakat ekonomik yaklaşım ilkesi olduğu sürece 3'üncü Madde'de de bu araştırmalar mutlaka devam edecektir. Hatta bazen de yapılması zaruri hale gelecektir. Viyana sözleşmesinin uluslararası alandaki yorumla ilgili düzenlemeleri önem kazanıyor. Ama bugün belki sadece Türk Hukuku ile ilgili bazı şeyleri konuşmaya fırsat bulacağız. Burada, "yeni bir madde yapılabilir mi?" sorusunu belki en son konuşacağız ama yeni bir madde yapılmasından önce burada İdare'nin yaklaşımının ne şekilde değişmesi gerektiği, "Danıştay kararlarına uygun yorumlar yapılıp yapılamayacağı, ispat külfetinin hangi hallerde yer değiştirmesi?" konusu belki bir çözüme bağlanacak. Çünkü temeldeki olaylarda, inceleme elemanının o ilk yaklaşımı çok önemli. Ondan sonra hata başta yapılıncaya aynı silsile devam edip gidecek.

Detaylarını daha sonra görüşmek üzere çok teşekkür ediyorum.

FERRUH TUNÇ

OTURUM BAŞKANI

Çok teşekkürler Sayın Üzeltürk. Aslında hocamın bir açılış konuşması yapması sanıyorum "ispat ve yorum" konusunun ne kadar sisli bir konu olduğunu göstermek bakımından yerinde oldu. Hocamızın konuşmasını dinledikten sonra not aldığım hususlardan biri, "bütün bu teknik konuları tartışabiliriz; ama son çözümlemede buna İdare'nin nasıl yaklaştığı önemli" şeklinde oldu. Gerçekten de konuyu ele alırken "ispat ve yorum" konusunda bir göreceliliğin, bakış açısına göre farklılıkların olduğunu hepimiz meslek hayatımızda deneyimledik. Deyimi yerindeyse, masanın bir tarafındayken bazı yerleri daha ayrıntılı ve dikkatli gözlemleyebiliyoruz, diğer yakasına geçtiğimiz zaman da başka alanları daha ayrıntılı gözlemleyebiliyoruz. Ama asıl mesele, resme bütün ve ayrıntıları ihmal etmeden bakabilmekte. Masanın iki yakasından kastettiğim anlaşılır sanıyorum. İdare'de iseniz, eğer vergi uygulamacısı iseniz bir türlü hassasiyet, vatandaş ve vergi ödeyen olarak başka türlü, vergi alanında bir profesyonel servis sunucusu iseniz de bir başka türlü hassasiyetiniz olabiliyor. Bu bakış açıları diğerinin gözünü de kullanmadıkça ortak bir bakış açısına ulaşamıyor.

Giderek, ihtiyatla söylüyorum, fragmantik/parçalı bir bakış açısı, sistematiğinden kopmuş, kendimize yeten kadar bilgi, yorum ya da ilkeyle ilgili bir yaklaşım tarzı giderek hâkim oluyor. Özellikle İdarede. Sanırım bununla ilgili bir de ekol meselesi var. Vergi uzun yıllar fiili ve eski maliyecilerin (Maliyeciliği; Maliye Bakanlığı'nda yetişmiş anlamında kullanıyorum) meselesi gibi algılanmıştır. Bu yüzden, biz bu paneli düzenlerken; hukukçuların, akademisyenlerin bu meseleye nasıl baktığına da daha fazla kulak kesilelim istedik. Böylece, ekollerden gelen parçalı bakışlı mümkün olduğu kadar aşalım dedik. Bizim vergi uygulamamızda, vergicilik tarihimizde biraz maliye kökenlilik, uygulamadan gelen maliyecilik önemli bir ağırlık taşıyor. Bu son yıllarda iyice artmış gibi. Kanun düzenlemelerinde, hukukçuların, akademisyenlerin yeterince katkı yapamadıklarını görüyoruz. Bu ise, akademik ve hukukçu boyutunun bu meseledeki öneminin ortaya çıkmasına yardımcı oluyor. Elbette Üzeltürk hocamız salt bir hukukçu akademisyen olarak konuşmadı ama bu yönü elbette ağırlıktaydı. Öyleyse, Sayın Mehmet Akif Ulusoy'a dönüp diğer gözden meseleye yaklaşımını dinleyelim. İdareden henüz ayrıldığını dikkate alınca idareci hafızası henüz güçlüdür umuyorum. "Acaba bu gözlemlerimiz doğru mu, Sayın Ulusoy?" diye sormak isterim. Tabi kendi sunuş planına sadık kalma hakkına sahip; o halde sunuşu sırasında bu perspektiften de konuya yaklaşmasında yarar olduğunu arz etmek istiyoruz.

MEHMET AKİF ULUSOY GELİR İDARESİ ESKİ BAŞKANI

Teşekkür ederim. Öncelikle hepinizi saygıyla selamlıyorum. Bu toplantının faydalı sonuçlar doğurmasını temenni ediyorum.

Vergi hukukunda "yorum ve ispata" ilişkin hükümler kanunun 3'üncü Maddesi'nde yer almaktadır. Ancak bu maddenin detaylarına girmeden önce, hatta bence daha da önemli olarak, vergi hukukunda yorum ve ispatın neden önemli olduğunu ifade etmeye gayret edeceğim öncelikle. Belki, oturum başkanı Sayın Tunç'un bakış açısı da, bir cevap teşkil edebilir diye düşünüyorum. Bu konuyu önemli kılan, vergi hukukunun pratikte gerçekleşen bir özelliği şudur: vergi ve vergiye ilişkin olayların bir yanı mükellef, bir yanı da vergi idaresidir. Yani olay, devletle vatandaş arasında cereyan ediyor. Bu ilişkiyi önemli kılan şey, özellikle "yorum ve ispat" gerektiren bazı hadiselerde vergi idaresinin hem iddia makamı niteliğinde hem de infaz memuru niteliğinde olmasıdır. Tabi bu durum, özellikle ihtiyati tedbir uygulamalarının olduğu hallerde kendini daha çok belirgin bir şekilde ortaya koymaktadır.

Vergi dairesi aynı zamanda bazı ihtiyati tedbirleri uygulamakta görevli ve yetkili bir mercidir. Yani bir başka ifadeyle, vergi idaresi yaptığı tarhiyat işlemi henüz kesinleşmeden, uzlaşma ile kabul veya yargı süreçlerinden geçerek kesinleşmeden ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi bir takım müesseseleri uygulayarak adeta müeyyidelendirme imkânına sahiptir. Üstün güç olan "devlet" karşısında bireylerin sahip olduğu tek güvence yargısal denetimdir. Fakat ihtiyari tedbir



"Bu konuyu önemli kılan şey, özellikle yorum ve ispat gerektiren bazı hadiselerde vergi idaresinin hem iddia makamı niteliğinde hem de infaz memuru niteliğinde olmasıdır."

uygulamalarında yargısal denetim ve yargı güvencesi yeterince hem hızlı değil, hem de yeterli etkinliğe de sahip değil. Şimdi bütün bu hususlar bir arada değerlendirildiği takdirde, İdare tarafından ileri sürülmüş bir iddianın temelindeki yorumlarda sağlıksızlık, sakatlık veya ispatların yetersizliği çok büyük önem kazanmaktadır. Yanlış bir yorum veya yanlış bir düşünceye dayanan veya ispat açısından sakat bir şekilde ortaya çıkan tarhiyat işlemlerinde mükellef açısından vehamet derecesinde sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle bence bu konu son derece önemlidir.

Bu noktada, verginin hukuksal temeline de bir göz atmakta yarar var. Vergi sistemi hukukla şekilleniyor ve meşruiyet kazanıyor. Hukukun temelinde de Anayasa ve Anayasa'ya aykırı olmayan yasalar var. Anayasamızda Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devleti olarak tanımlanmış. Hukuk devleti demek, bütün devlet faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygun olarak yürütülmesinin esas alınması demektir. Devletin bütün organ ve kurumlarının her türlü faaliyetlerinde kendilerini hukukla bağlı hissetmeleri çok önemlidir. Yönetilenlere çok geniş ve kapsamlı bir şekilde hukuksal güvenlik sağlanmalıdır. Tabi "hukuksal güvenlik" ilkesi; herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu, davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi anlamına gelir. Hukuksal güvenliğin tesisi için de; gerek idarenin gerekse mükellefin tereddütte düşmemesini sağlayacak veya bunu en aza indirecek düzenlemeler gerekmektedir. Bunun için tabi vergi yasalarının açık, yalın, kesin, net, basit, kolay anlaşılabilir olması gerekmektedir. Kavramların ve terimlerin yerli yerinde kullanılması, aralarında uyum olması gerekiyor. Vergi Hukuku'nda muğlak ve yorum gerektiren konuları en aza indirmeyi, bir manada, hukuk devleti olmanın gereklerinden biri olarak bunu ifade etmek yanlış olmasa gerek, diye düşünüyorum. Bir yanda da belki bir vergi sisteminin başarı kriterlerinden biri olarak da bu değerlendirilebilir. Ancak hayatın o denli değişik veçheleri ve gerçekleştirmeleri var ki bunların hepsini bir anda, yasa metinlerine mevzuat metinlerine eksiksiz olarak sığdırma imkânı tabi ki yok. Bu da yorumu da ister istemez zorunlu hale getiren bir unsur. Doğru bir yorum için, doğru bir şekilde anlamak ve ne anlama geldiğini doğru bir şekilde belirlemek gerekir diye düşünüyorum.

Vergi kanunlarının ve özellikle 3'üncü Madde'nin ifadesine baktığımızda, yorumun yasanın açık olmadığı hallerde önem kazandığını görüyoruz. Teoride yorum yöntemleri dört başlık altında ifade ediliyor. Bunların detaylarına girmeden ben sadece başlıkları ile ifade etmek istiyorum: lafzi yorum, sistematik, tarihi ve amaçsal yorum. Yani, kanun metninin açık olduğu hallerde lafzi yorumun yeterli olduğu kanaatini taşıyorum. Açık olmadığı hallerde ise diğer yorum yöntemlerinin kullanılması gerekiyor. Bu

"...vergi yasalarının açık, yalın, kesin, net, basit, kolay anlaşılabilir olması gerekmektedir."

YORUM YÖNTEMLERİ

- **Lafzi Yorum**
- **Sistematik Yorum**
- **Tarihi Yorum**
- **Amaçsal Yorum**

yöntemler birbirlerinin alternatifleri olmayıp birbirlerini tamamlayıcı bir şekilde kullanılması gerekir. Tabi, yorum çalışmasındaki en önemli kısıtlama da; Anayasa'da ifadesini bulan "verginin yasallığı" ilkesi ve bunun doğal bir sonucu olan "kıyas yasağı"dır. Malumunuz, vergi hukukunda kıyasın yeri yoktur.

Yorum konusunda önemli bir husus da, özellikle Maliye kaynaklı, devlet kaynaklı yorumlarda ciddi bir uyumun şart olmasıdır. Yani, üzülererek ifade etmek gerekir ki; bugün adeta bir "yorum anarşisi" yaşanıyor. İdari birimler ile denetim birimleri arasında, denetim birimlerinin kendileri arasında, hatta denetim elemanları arasında birbirinden çok farklı, birbiriyle alakası olmayan, telif edilemeyecek nitelikte yorumlar ortaya çıkabiliyor. Tabi burada kendimizi biraz da mükellefin yerine koyarak düşünmemiz gerekiyor. Mükellef hangi yoruma uyacak? Bir görüşe uyduğu

takdirde öbür taraftan cezai bir muamele ile karşı karşıya kalmayacağını garantisi yok. Hâlbuki devletin ve Maliye'nin bence yorum konusunda daha hassas olması gerekmektedir. Doğru bir yorumu tesis etmek tabi ki çok önemli. Ancak bundan daha da önemli olan, yanlış bile olsa tek bir görüşün mükellefe sunulması. Mükellefin hangi görüşe göre amel edeceğini şaşırması, iki cami arasında kalmaması lazım. Aksi takdirde vahim bazı sonuçlar ortaya çıkabiliyor. Mükellef bir görüşe itibar ediyor, belki işine de geliyor ve bu da esasen doğal bir şeydir. Öbür görüşü savunan bir denetim elemanı "aman karşıma çıkmasın" diye neredeyse sabahlara kadar dua eder hale geliyor. Tabi bu yorum anarşisine, özellikle kamu kaynaklı yorum anarşisine bir an önce ve hızlı bir şekilde son vermek gerekir diye düşünüyorum. Tabi bu aynı zamanda keyfiliğe de neden oluyor. Keyfi bazı uygulamaların da temelini teşkil edebiliyor. Mükellefimizi bu duruma getirmemek gerekir. Yorum anarşisi hukuk devleti ilkeleri ile bağdaşan, hukuk devletinin göstereceği bir tavır değildir. Öte yandan, sadece hukuk ilkeleri veya evrensel hukuk normları açısından da değil; pratikte de, az önce TÜSİAD Başkan Yardımcı Sayın Tayfun Bayazıt'ın da ifade ettiği gibi; yatırım kararlarında, yabancı sermayenin kararlarında da oldukça olumsuz sonuçlar ortaya çıkıyor. Ne olacağı belli olmayan, belirsizlik bulunan bir ortamda bir dünya devinin Türkiye'de yatırım yapmasını beklemek herhalde biraz hayal olur diye düşünüyorum. Bırakın yabancıları kendi sermayemiz bile muhtemelen Türkiye yerine başka bir yeri tercih etmek gibi tutumlar içerisine girebiliyor zaman zaman.

"Yorum çalışmasındaki en önemli kısıtlama da Anayasa'da ifadesini bulan verginin yasallığı ilkesinin ve bunun doğal bir sonucu olan kıyas yasağıdır."

"...bu yorum anarşisine, özellikle kamu kaynaklı yorum anarşisine bir an önce ve hızlı bir şekilde son vermek gerekir diye düşünüyorum. Tabi bu aynı zamanda keyfiliğe de neden oluyor. Keyfi bazı uygulamaların da temelini teşkil edebiliyor. Mükellefimizi bu duruma getirmemek gerekir. Yorum anarşisi hukuk devleti ilkeleri ile bağdaşan, hukuk devletinin göstereceği bir tavır değildir."

Bir de şuna değinmek istiyorum: hem yorum ihtiyacını en aza indirmek gerekir, hem de eğer gerekli olduğu takdirde yorum en sağlıklı, en doğru bir şekilde yorum yapılmasını temin etmek için gerekli bazı var. Öncelikle yasa tasarılarının, kanun tekliflerinin hazırlanmasına emeği geçen insanların, onları kaleme alan insanların özel bir gayret harcamaları bence çok önemli. Tabi ki dil, üslup ve benzeri konularda çok hassas olunmalı. Hatta gerekiyorsa bence profesyonel yardım da alınmalı. Gerekçeler çok detaylı ve doğru bir şekilde hazırlanmalı. Sadece gerekçe olsun diye bir şeyler kaleme alınmamalı. Verginin ve hukukun ıstılahları, yerleşmiş bir takım deyimleri, terimleri doğru bir şekilde ve yerinde olarak kullanılmalı. Belki bir pratik öneri de özellikle yasalasma süreci içerisinde değişiklik önergelerinin mümkün olduğu ölçüde komisyon aşamasında yapılması da olumlu bir katkı sağlayabilir diye düşünüyorum. Çünkü genel kurul aşamasında zaman zaman bir acele ve bir telaş içerisinde çok da özenli olmayan metinler ortaya çıkabiliyor. Tabi

tasarıların ve tekliflerin kamuoyunda tartışılması da yorumun sağlığı noktasında önemli katkılarda bulunabilir diye düşünüyorum.

Diğer yandan demin bahsettiğimiz amacı gerçekleştirmek için kanun metinlerinin yorumlanmasında öncelikle idareye, yargıya, üniversitelere, meslek odalarına ve sivil toplum kuruluşlarına düşen görevler de var. Her şeyden önce bu kurumlar birbirleriyle oldukça sıkı bir temas halinde olmalıdır. Yorum gerektiren durumlarda sürekli bir görüş alışverişi içinde olunması gerekir. Bunun olumlu bir katkı yapacağını düşünüyorum. Bu tür panellerin de, bu olumlu katkının bir parçası olduğu inancındayım. Bunu özellikle vurgulamak ihtiyacı hissetmemin nedeni, idare ile diğer kurumlar arasındaki görüş alışverişlerinin yeterli düzeyde olmadığı, daha ileri noktalara götürülmesi gerektiği kanaatinde olmamandır. Yargı'nın da, bu konuda biraz içe kapanık bir tutumu olduğunu ifade etmek ihtiyacı hissi içindeyim. İdare ile yargının teorik düzeyde temaslarında, yapılacak olan bir takım düzenlemeler öncesinde veya düzenlemelerin yorumlanması konusunda temasların en azından entelektüel bir faydası olduğunu düşünüyorum.

Tabi idari yorumların sağlıklı olması, birbiriyle uyumlu olmasını temin konusunda geçtiğimiz aylarda kabul edilen 6009 Sayılı Yasa ile önemli bir adım atılmıştır. Kanaatimce bu düzenlemeler son derece önemlidir ve olumludur. İyi bir uygulama ile bu uygulamayı da önümüzdeki zaman içerisinde göreceğiz. Denetimin belirli bir standarda kavuşturulması, daha sağlıklı bir yorum mekanizmasının oluşturulması konusunda olumlu sonuçlar elde edilecektir diye düşünüyorum.

Bugün Sayın Hakan Hoca'mın konuşmasının sonunda ifade ettiği "yeni bir 3. Madde yazılmasına ihtiyaç var mı?" sorusunun arkasından; sonuçta yollar İdare'ye çıkıyor düşüncesine tabi ki ben de katılıyorum. Bu her şeyden önce İdare'nin, kendine rehber edindiği bir takım ilkelerinin olup olmaması ile ilgili. Diğer yandan da denetim işlevinin çağdaş ülkelerde olduğu gibi standartları belirli, çerçevesi belirli, hesap verebilen şeffaf bir ortamda yürütülüp yürütülmemesi de burada son derece büyük önem taşıyor. Eğer dünya ölçülerine uygun bir denetim sistemi ve denetim mekanizması kurabildiğimiz takdirde eminim yorum ihtiyacı da hem son derece azalacak, yapılan yorumlar daha sağlıklı olacak ve sonuçları da vahamet derecesini ortaya çıkarmayacaktır.

"Eğer dünya ölçülerine uygun bir denetim sistemi ve denetim mekanizması kurabildiğimiz takdirde eminim yorum ihtiyacı da hem son derece azalacak, yapılan yorumlar daha sağlıklı olacak ve sonuçları da vahamet derecesini ortaya çıkarmayacaktır."

Birkaç cümleyle de, ispat konusu ile ilgili bir şeyler ifade edip tamamlamaya çalışacağım. Mutad akışına, normal akışına uygun olmayan bir durum iddia eden bunu ispatla mükelleftir. İspat ise, bir olayın gerçeğini göstermek, gerçeği gösterecek bazı araçların kullanılması için gayret sarf etmek ve bu gayretlerle bir sonuca ulaşmaktır. İspat konusu belki teorik yönüyle çok daha fazla tartışılmaktadır. Diğer hukuk dallarıyla da ilgisi çok fazladır. Bu nedenle, ben teorik yönüne girmemeyi daha çok tercih ederek İdare'nin ispatla ilgili iki noktadaki yanlına temas edip tamamlamayı tercih ediyorum. Şimdi, zaman zaman vergi inceleme raporlarında sadece

mükellefin ifadesine dayalı olarak tarhiyat yapıldığı ve bununla yetinildiği görülmekte. Özellikle küçük esnafta, çok sayıda perakende mal satanlarda ne kaydi envanter yapılıyor, ne de fiili tespit yapılıyor. Yani, ispat aracı olabilecek bir takım araçlar kullanılmadan mükelleften alınan ifade ile rapor düzenleniyor. Benim çok yakın bir arkadaşımın başından geçtiği ve ben şahit olduğum için ifade etmek durumunda hissettim. Denetim elemanı tutanak almış, bilanço, kar-zarar tablosu, defter tasdiki gibi bir takım usule ilişkin şeylerden sonra can alıcı cümle şu, "falanca yılda şu kadar Lira tutarda hasılatım için belge düzenlememiş olabilirim." 8-10 sene oldu ama bugün gibi hatırımda. Bu gibi durumlarda, özellikle küçük tutarlı tarhiyatlarda mükellef uzlaşma ile neticeye gitmek istiyor. Çünkü özellikle küçük esnafta, bilhassa Anadolu'da Maliye ile takışıyor görüntüsü verme arzusu taşıyorlar. Ancak hukuksuz uygulamalar vicdanları yaralıyor.

"İspat bir olayın gerçeğini göstermek, gerçeği gösterecek bazı araçların kullanılması için gayret sarf etmek ve bu gayretlerle bir sonuca ulaşmaktır."

İspat konusunda bir başka yanlış uygulama da, özellikle takdir komisyonlarının kararlarına dayalı tarhiyatlar. Takdir komisyonları genellikle delil getirme, ispat etme keyfiyetinden sanki bir muafiyetleri varmış gibi bir tutum içerisindedirler. Hâlbuki bu komisyonların inceleme yetkisi de var. Defter ve belge isteyebilir ve inceleyebilirler. Hiç değilse kararların bir şekilde gerekçelendirilmesi, bir şekilde dayanaklandırılması lazım gerekirken; hiçbir ispat külfetine girmeyi hissetmeden "şu kadar liralık takdir yaptım" deyip geçiştirmek gibi bir durumla karşı karşıya kalıyoruz. Tabi belki iş yoğunluğu da buna neden oluyor; ama hiçbir şey bunun mazereti olamaz. Tabi, bu tür yanlış uygulamalar yargı nezdinde de Allah'tan itibar görmüyor ama mükellefin nezdinde devletin itibarı zedelenmiş oluyor. Az önceki konuşmacıların da ifade ettikleri gibi, bir güven sorunu ortaya çıkıyor. Devlet ile vatandaş arasındaki ilişkide bir kopukluk meydana geliyor. Hâlbuki vatandaşın devletine güvenebilmesi, devletini arkasında hissedebilmesi lazım. Sürekli yanlışlar üreten, sürekli hatalı yorumlar üreten bir mekanizma olarak değil! Adaletin, hakkın, hukukun tesis edildiği bir mekanizma olarak görmesi, algılaması lazım. Ancak bu tür yanlışlıklar böyle bir algılamayı değil, tam tersine algılamaları ortaya çıkarıyor. Böylece toplum olarak da, bunun bütününden toplum olarak kaybediyoruz diye düşünüyorum.

Ben, sabrınız için çok teşekkür ediyorum ve hepinize saygılar sunuyorum.

FERRUH TUNÇ

Sayın Ulusoy çok teşekkürler. Çok yerinde önerilerin yanında, belki bizim sonuç bildirgemize girecek kadar konumuz içinde olmayan ama çok ilginç olan bir ayrıntıyı ben not etmekten geri duramayacağım. Sayın Ulusoy'un sık sık metnin doğru anlaşılması gerekliliğine, metnin doğru düzenlenmesi gerekliliğine, hatta zaman zaman Türkçe'nin düzgün olması gerekliliğine dair vurgulamaları, benim yirmibeş yıl önce Maliye Müfettiş Muavini olarak girdiğim ilk Muavin Yetiştirme Grubu çalışmalarında bize söylenen bir sözü hatırlamama neden oldu. Kanun metnini

tarif ederken bize şunu öğretmişlerdi: "Kanun metni ağıyarı mani, efradı camidir." Tabi, kanunun ne olduğuna yardımcı olmaya çalışan bu ifade de anlaşılmaya muhtaçtı ama bunu yapınca onu özgün hali ile kullanmakta yarar olduğuna hak verdik. "Bir metin kanun ise, düzenlemekte olduğu şeyle gerekli her şeyi içermeli, buna karşın, gereksiz olan hiçbir şeyi de içermemelidir. O yıllarda temel kanunlar eskice kanunlardı. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu gibi. Vergi kanunları da çok fazla değişmemişti. Ve hakikaten de, metin kaliteleri oldukça yüksekti. Ama son 15-20 yıldır, günümüze yaklaştıkça deformasyon kat sayısı artan bir de metin ve Türkçe anlama ve anlaşılma sorunu ile yüz yüze olduğumuzu bir ayrıntı olarak Sayın Ulusoy'un hatırlattıkları sayesinde not etmek isterim.

Şimdi, biraz daha konuya odaklanırsak, Sayın Bumin Doğrusöz'ün bize biraz daha somut başlıklarla ilgili, örneğin delil kavramı ile ilgili, kanıtlama yükümlülüğü ile ilgili, keza değerli konuşmacıların şimdiye kadar değindiği alacaklı ve icracı kimliklerinin bir kimlikte bütünleşmesinin ortaya çıkardığı sorunlar gibi konularda daha teknik açıklamaları olacak umudundayım. Bu arada tabi , "ihtilaf-yorum" dediğimiz zaman bir de yargı aşaması var, orada da İdari yargılama usulüne temas eden çok değerli yorumları olacak; lütfederlerse sahneye davet ediyorum.

YRD. DOÇ DR. BUMİN DOĞRUSÖZ **MARMARA ÜNİVERSİTESİ**

Herkesi saygıyla selamlayarak başlamak istiyorum. Ben çok teorik, akademik açıklamalara girmekten ziyade biraz daha uygulama veya örnek olayları esas alan ve belki tartışmalarda ufuk açacak bazı konulara değinmek istiyorum.

Bir tebliğ düzen ve sisteminden ziyade biraz daha sesli düşünür gibi konuşmak istiyorum. Önce yorum, ispat, delil, savunma hakkı vs.den bahsediyoruz ama önce sistemi ele almak lazım. Nasıl bir vergi sisteminin içerisindeyiz? Bu sistem sağlıklı yoruma elverişli mi? Daha önce verdiğim birkaç konuşmamda verdiğim bir örnek vardı ve o örnekten sonra "çok haklısın" dediler, ben de her yerde anlatmaya başladım. Yine örnek vereyim, mesela beş tane en iyi hesap uzmanı arkadaşımızı verin. Ben onlara bir soru sorayım, beyannameyi doldurun diyeyim, beşi de doldurur. Ama emin olun beşi de farklı doldurur. Ve işin kötü yanı beşi de doğrudur veya beşi de yanlıştır. Öyle bir sistem içerisindeyiz.



Yani bir kere her şeyden önce vergi sistem ve mevzuatını bizim ele alarak işe başlamamız gerekiyor. Şimdi ortaya bir soru atalım ve diyelim ki; iki yıl aktifte kalmış bir gayrimenkulü sattım zarar ettim, bu zararı gider olarak yazabilir miyim, bu zararı gelirimden düşebilir miyim? Eylül ayının Vergi Dünyası dergisine bakıyorum, bir baş hesap uzmanı arkadaşımız yazmış, ismi önemli değil, diyor ki; "bu konuda Gelir İdaresi'nin görüşü şudur, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'nin

"...mesela beş tane en iyi hesap uzmanı arkadaşımızı verin. Ben onlara bir soru sorayım, beyannameyi doldurun diyeyim, beşi de doldurur. Ama emin olun beşi de farklı doldurur. Ve işin kötü yanı beşi de doğrudur veya beşi de yanlıştır. Öyle bir sistem içerisindeyiz."

muktezası vardır, bu zararı giderleştiremezsiniz" diyor. Peki, giderleştirmiyorum ama bir ay sonra bana Yaklaşım dergisi geliyor, yine bir başhesap uzmanının yazısı, "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın muktezası vardır, tamamını yazabilirsiniz" diyor. Şimdi ne yapacağım? Herhalde Sayın Ulusoy'un değindiği "yorum anarşisini" biz akademisyenler çıkartmıyoruz. Peki, mükellef böyle bir durumda ne yapacak? Artı, mükellef hangi görüşü benimserse, "ya Allah korusun öbür inceleme elemanı incelemeye gelirse ne olacak?"

Şimdi bizim bir kere işe buradan başlamamız lazım. Yani, öyle bir vergi sistemini tartışıyoruz ki; benim ak dediğime siz çok rahatlıkla gri diyebilirsiniz. Ardından

inceleme elemanı gelip, olmaz bu mavidir, diyebilir. En önemlisi de Yargı'ya gittiğinizde karar, yeşil diye çıkabilir. Şimdi hareket noktamız bu. Bizim bir kere her şeyden önce, "sistem üzerine neyi bina edeceğiz", onu tartışmamız lazım. Bir adım öteye gidiyorum. Sayın Ulusoy bahsettiler, inceleme elemanlarının almış oldukları tutanakların çoğu, tabi ki çok önemli metinler ve Yargı'da delil niteliği taşıyor; hatta yargı doğru ve yerinde olarak oradaki ikrarlara itibar ediyor. Ama acaba o ikrarlar nasıl alınıyor? Burası soru işareti. Mesela şimdi benim elimde bir olay var, inceleme elemanı vaatte bulunmuş, şahitler de var, Yargı'nın önünde ceza mahkemesinde o şahitler de dinlenecek, "tamam o faturalar sahte deyin, zaten çok fazla sayıda da değil, beni de çok fazla uğraştırmayın, ben de size bir kat yazayım ve uzlaşmayla kapatalım olayı, siz de zaten neyse ödeyelim kapatalım diyorsunuz", diyor ve bu davranış karşısında mükellef "tamam" diyor. "Biz bu işi yaptırmadan aldık faturaları" diyor. Ve ardından ceza geliyor, üç kat. Suç duyurusu da cabası. Şimdi mükellef ceza mahkemesinde. Peki, acaba ikrara ve tutanağa itibar edebilir miyiz? Bir kere bu tutanağa ne kadar itibar edilebilir? Biraz galiba Vergi Hukuku bu aşamada geride kaldı. Mesela, ceza muhakemesi hukuku, Ceza Muhakemesi Kanunu diyor ki, "gidin karakola itiraf edin, ben suçu işledim" diye, hiçbir değeri yok. Eğer diyor Kanun, "avukatı ifade verenin yanında değilse, ifade hâkim veya savcı huzurunda alınmıyorsa, o ifadelere

"Yani, öyle bir vergi sistemini tartışıyoruz ki; benim ak dediğime siz çok rahatlıkla gri diyebilirsiniz. Ardından inceleme elemanı gelip, olmaz bu mavidir, diyebilir. En önemlisi de Yargı'ya gittiğinizde karar, yeşil diye çıkabilir."

veya ikrarlara itibar olunamaz". Bugün pek çok inceleme elemanı, mükellefle birlikte gelen avukat veya mali müşavire, "beyefendi siz lütfen dışarıda bekleyin" diyor. Tutanak önünüze geliyor, "işte yevmiye defterinizde şunları, şunları saptadık" diye, mükellef "beyefendi, lütfen verir misiniz bir bakayım defter ile bunlar hakikaten uygun mu?" diyor. İnceleme elemanı, "ne yani ben yalan mı söylüyorum?" diyor. Şimdi ne cevap vereceksiniz? "Estağfurullah, haklısınız, doğruyu söylüyorsunuz," deyip imzalıyorsunuz! Sonra o tutanak bir anlamda delil niteliğini taşıyor.

Bir adım daha gidiyorum, bir rapor geliyor elinize, gizli emsallere dayanılarak sizin vergi kaçırdığınız ihbar ediliyor. Kim bu emsal? Bilmiyorsunuz. Kendinizi nasıl savunacaksınız, "o adam bana emsal olamaz veyahut da o şu nitelikleri ile emsal değildir!" diye nasıl söyleyeceksiniz? Söyleme olanağınız yok, savunma hakkınız yok. "Adı inceleme elemanında saklı olan emsale" göre cezalı tarhiyat yapılıyor. Yargı'ya gidiyorsunuz, "böyle rezalet olmaz, ben neye göre suçluyum, kime göre vergi kaçırmışım?" diyorsunuz. Yargı, "önemli değil ben o bilgiyi isterim, adına bakarım" diyor ve gelen bilgiyi size tebliğ dahi etmiyor! İdarece gönderilen emsal şirketlerin adına bakıyor yargı ve kararı yazıyor ama "bu gelen isimler emsal niteliğinde midir?" diye taraflara bildirmek gibi, ona göre savunma almak gibi bir şey bizim İdari Yargılama Usulü Kanunu'muzda yok.

Yani hâkimi eleştirmiyorum. Onun da uyguladığı bir usul kanunu var. Bir kere İdari Yargılama Usulü Kanunu savunma hakkına bu açıdan zaten yeterli saygıyı göstermediği için ki 12 Eylül döneminde çıkmış olan yasalarımızdan bir tanesidir, bizim burada delilleri sağlıklı değerlendirmemiz zaten mümkün değil.

"...gizli emsallere dayanılarak sizin vergi kaçırdığınız ihbar ediliyor. Kim bu emsal? Bilmiyorsunuz. Kendinizi nasıl savunacaksınız, "o adam bana emsal olamaz veyahut da o şu nitelikleri ile emsal değildir!" diye nasıl söyleyeceksiniz? Söyleme olanağınız yok, savunma hakkınız yok. "Adı inceleme elemanında saklı olan emsale" göre cezalı tarhiyat yapılıyor. Yargı'ya gidiyorsunuz, "böyle rezalet olmaz, ben neye göre suçluyum, kime göre vergi kaçırmışım?" diyorsunuz. Yargı, "önemli değil ben o bilgiyi isterim, adına bakarım" diyor ve gelen bilgiyi size tebliğ dahi etmiyor! İdarece gönderilen emsal şirketlerin adına bakıyor yargı ve kararı yazıyor ama "bu gelen isimler emsal niteliğinde midir?" diye taraflara bildirmek gibi, ona göre savunma almak gibi bir şey bizim İdari Yargılama Usulü Kanunu'muzda yok."

Bir başka tür inceleme raporları da, incelemeye değil, atfa dayalı raporlardır. İnceleme elemanı, "bilmem kimin hazırlamış olduğu... tarih ve... sayılı raporlara göre bu faturalar sahte olduğundan ve siz de defterinize işlemiş bulunduğunuzdan" diye Rapor yazıyor ve sahte fatura ile suçlanıyorsunuz. Peki, niye o faturalar sahte? Tek bildiğiniz o adamla ilgili yazılmış raporun tarih

ve sayısı, başka bir bilgi yok. Atıf yoluyla rapor. Hatta bende bir tane vergi inceleme raporu var, Bursa Defterdarlığı'ndan alınan yazı uyarınca şu kişi hakkında rapor hazırlanmış olduğundan diye Bursa Defterdarlığı'nın yazısına atfen burada mükellefe rapor yazılmış. Neyi savunacaksınız? Gidiyorsunuz vergi dairesine ve "böyle bir rapor varmış, bana da o rapora dayanarak üç kat ceza yazıldı, benim ceza mahkemesinde davam var, şu raporu verin bakayım." "Olmaz! Vergi mahremiyeti var, göremezsiniz!", deniyor. Peki, neyi savunacaksınız? Hangi delili değerlendireceksiniz? Ortada delil yok ki. Bunu yargıya götürdüğünüzde tabi ki yargıç o raporu getiriyor ama o da size tebliğ etmek lütfunda bulunmuyor çünkü sizin savunma hakkınızın pek fazla önemi yok. Çünkü İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yargıcın, getirtip kararına esas aldığı belgeleri size gönderip, ne diyorsunuz deme yükümlülüğü yok. Demek ki gene İdare Yargılama Usulü Kanunu'ndan kaynaklanan bir başka sorunumuz daha var.

Bir başka soruna daha değineceğim: "yorum nerede yaparsınız, delili nerede sunarsınız?" Mahkemede. Nerede, duruşmada. Ama duruşmanın o kadar fazla bir önemi yok. Neden dersiniz; zabıt tutulmaz, hâkim şahit dinleyemez. Yani tutanağın altında imzası bulunan kişiyi veyahut da mesela gayrimenkul sektöründe görüyoruz, şahit ifadesine dayalı tarhiyatlarda hâkim o şahidi dinleyemez. Çünkü İdare Yargılama Usulü Kanunu'nda yok. Peki, şahit ifadesine dayanarak tarhiyat yapıyorsunuz; hatta o şahit ifadesine dayanarak yargıç karar veriyor ama o şahit ifadesinin anlam ve önemi nedir? Soran ve deşen yok. O ifadeyi vermeye kişi ehil midir belli değil. Yani ben birçok olayda rastladım, taksitle satışla leasing arasındaki farkı bilmeyen adamlara! Kamyon şoförlerine "bu kamyonu nasıl aldınız?" diye sormuşlar, "abi taksitle aldım" diyor. Bir gayrimenkul şirketi aleyhine yapılan tarhiyatta adam bankaya ödediği kredi faizlerini de dairenin parası olarak söylemiş. Ben 100 liraya satmışım, bankadan 100 lira kredi kullanmış ama 150 lira bankaya ödemiş, "ben 150 liraya aldım" diyor. Peki, bunu hâkimin tartması gerekmez mi? Sonra bu ifade yeminli hâkim huzurunda verilmiş bir ifade değildir ki bu ifadeye nasıl itibar edebiliriz? Ama maalesef, biraz evvel Vergi Usul Kanunu zorlamasıyla bu ifadelere dayanılarak kararlar çıkabiliyor.

Duruşmanın pek fazla bir önemi yok dedim, çünkü bazen duruşmayı yapan yargıç ile kararı veren yargıç farklı olabiliyor. Duruşmadan sonra ara karar veriliyor, ara karar uyarınca belgeler getiriliyor, bu arada hâkim kararnamesi çıkıyor, hâkimler değişiyor, başka hâkimler karar veriyor. Yani ben Ahmet Bey'e derdimi anlatıyorum, Mehmet Bey karar veriyor. Peki, ben niye Ahmet Bey'e gidip konuştum? Nerede benim savunma hakkım? Kararı verecek olan kişiye benim derdimi anlatmam lazım. Veya Danıştay'dan bozma kararı geliyor, bozma kararı üzerine kararı veren heyet duruşmayı yapmamış olan heyet! Peki, o zaman İdare Yargılama Usulü Kanunu'nda niye duruşma müessesesi öngörülmüş? Veya Mehmet Bey kararı verecekse ben neden Ahmet Bey'e derdimi anlatıyorum?

Bir başka husus da, yine İdare Yargılama Usulü Kanunu'nda eksiklik olarak yeri gelmişken değineyim; belki konumuz dışında ama duruşmaların neticesinde belli bir süre sonucunda kararın açıklanmaması. 3 ay - 4 ay karar bekliyorsunuz, mükellef belirsizlik içerisinde. Hâlbuki neticeler bir liste halinde açıklansa, mesela adli yargı duruşmada hemen açıklıyor veya Yargıtay hemen

kapıya asıyor, ret, kabul, onama, tasdik, bozma, liste orada, belli. Gerekçesi sonra gelebilir ama ben gece rahat uyuyayım. Ama yok, bekliyorsunuz, 3 ay, 4 ay, 2 sene karar beklediğiniz oluyor! Ama maalesef bu da, dikkat edilmesi gereken bir husustur.

Yine savunma hakkını kullanmak açısından çok önemli bir nokta da; örneğin, Danıştay'da temyiz aşamasında talep edilmesine rağmen duruşma yapılmamasıdır. Şifahi olarak kendinizi anlatma olanağınız yok, Danıştay Dairesi'nin takdir hakkına bağlı bırakılmış olduğu için duruşma yapılmıyor ve siz kendinizi bir kez daha ifade olanağına sahip değilsiniz. Ve ifade olanağına sahip olmadığınız gibi aynı zamanda o dosyaya giren başka görüşlere karşı bir şey deme hakkına da sahip değilsiniz. Sizden o hak da esirgeniyor. Mesela, örneğin Sayın Turgut Candan belki bu konuya değineceklerdir, re'sen araştırma yetkisine sahip olan ve dosyaya yeni bilgi ve belge sunma yetkisi bulunan ve belki yepyeni bir görüş sunabilme olanağı olan Danıştay Savcısı'nın söylediklerine karşı kendinizi savunma olanağınız yok. Ve Türkiye de bu yüzden AİHM'de mahkûm oluyor. Aslında bütün vergi davalarında da aynı şey, AİHM'ye gidilse çok rahat tazminat alınabilir. Neden, çünkü AİHM "adil yargılanma" ilkesine aykırı diyor. Baro dergilerinde de yayınlandı bu karar. Herkes ulaşabilir. Danıştay Savcısı'nın görüşünün mükellefe tebliğ edilip, ne diyorsun diye sorulmaması adil yargılanma ilkesine aykırıdır ve Türkiye bu yüzden tazminata mahkûm ediliyor.

Şimdi böyle bir ortamda tabi ki, "delilleri nasıl, nerede ve nasıl değerlendirebileceğiz?" sorununa daha fazla eğilmemiz gerekiyor.

Tabi bu arada bir başka üzerinde durulması gereken konu da, delilleri kimin değerlendireceği sorunudur. Tabi ki en son yorumu kim yapacak, son söz kimin, doğal olarak yargıcın. Ama bizim vergi ihtilaflarımızda iki tane yargıç var. Biri adli yargının yargıcı, diğeri vergi yargısının yargıcı. İkisi de birbirine bakmadan karar veriyor. Şimdi bende birkaç tane örnek olay var. Ceza mahkemesi yargıcına göre faturalar sahte değil, vergi mahkemesi yargıcına göre faturalar sahtedir ve üç kat ceza tasdik ediliyor. Veya tam tersi, onun da örneği var. Vergi Mahkemesi diyor ki "hayır bu faturalar sahtedir, Ceza Mahkemesi mahkum etmiş. Demek ki, bu konuda yorumu yapacak veya delili ortaya koyabilecek veya son sözü hangi konuda kimin belirleyeceği konusunda yasalarımızda biraz daha bir geliştirme veya iyileştirme yoluna gitmemiz gerekiyor.

Sayın Turgut Candan'ın hoşgörüsüne sığınarak bir eleştiri daha getireceğim, kararı temyiz ediyorsunuz, karar geliyor, üç satır: "temyiz sebepleri yerinde görülmediğinden temyiz talebinin reddine, kararın onanmasına". Karar düzeltme yoluna gideceğim, gidebilmeniz için kanun diyor ki; Danıştay kararındaki neyi eleştirdiğinizi, kanuna aykırı neyi gördüğünüzü dilekçenize yazın diyor. Peki, o üç satırın nesini eleştireceksiniz? Yine de gidiliyor karar düzeltme yoluna. Danıştay bunu kabul ediyor eski dediklerinizin bir özetini yapıyorsunuz, çünkü başka yapacak bir şey yok. Yine karar geliyor, üç satır: "karar düzeltmesi sebepleri yerinde görülmemiştir veya kanundaki sebeplere dayanmayan karar düzeltme talebinin reddine."

"...bizim vergi ihtilaflarımızda iki tane yargıç var. Biri adli yargının yargıcı, diğeri vergi yargısının yargıcı. İkisi de birbirine bakmadan karar veriyor. Şimdi bende birkaç tane örnek olay var. Ceza mahkemesi yargıcına göre faturalar sahte değil, vergi mahkemesi yargıcına göre faturalar sahtedir ve üç kat ceza tasdik ediliyor. Veya tam tersi, onun da örneği var. Vergi Mahkemesi diyor ki "hayır bu faturalar sahtedir, Ceza Mahkemesi mahkum etmiş. Demek ki, bu konuda yorumu yapacak veya delili ortaya koyabilecek veya son sözü hangi konuda kimin belirleyeceği konusunda yasalarımızda biraz daha bir geliştirme veya iyileştirme yoluna gitmemiz gerekiyor."

Yine üç satır. Gerekçe, yok. Anayasaya aykırı. Mahkeme kararları gerekçeli olur. Ama olmuyor. Gerekçelerin yokluğu, içtihatların gelişimini de, vergi hukukunun gelişimini de engelliyor.

Bu konuda, yorum yaparken dikkate alınması gereken bir başka husus da, yılların tartışma konusu. "Hazineci yaklaşım". Benim inancıma göre, Danıştay kararlarında çok fazla Hazineci yaklaşımın izlerini görmüyorsunuz. Yani hukuk çalışıyor, ama bazen öyle kararlar çıkıyor ki; tereddüde düşüyorum. Bunların da belki masaya yatırılması, tartışılması gerekiyor. Örneğin, bir şirketin ortağı şirketten belli bir tarihte ayrılmış. Ayrıldıktan üç sene sonra bu kişiden şirketin defter ve belgeleri istenmiş. Adam da savunmasında diyor ki, "yahu ben ortaklıktan ayrıldım, şirketle ilişkim kesildi ve ayrılırken yeni yönetime de belge ve defterleri teslim ettim. İşte teslim tutanağım.

Bende yok ki, benden nasıl istersiniz?", "Ben zaten şirketin ibrazı yetkili kişisi de değilim." Diyor. Danıştay'ın kararı şu: "şirketin yeni ortakları adreslerinde bulunamadıklarından ve bu husus yoklama tutanakları ile tespit edildiğinden eski ortaklardan istenmesi yasaya uygundur." Şimdi ben nasıl bunu uygulayacağım? Bir, bende olmayan defteri nasıl vereceğim? İkincisi, şirket ortaklığından ayrılmış olan bir kişi defter ve belgeyi nasıl sunacak? Yasa'ya açıkça aykırı ama böyle bir yorum karşısında, kamu alacağı zaman aşımına uğramasın tarhiyat diye verildiği inancında olduğum bu karar karşısında, şaşırıyorsunuz. Böylesi örnekler maalesef çok sayıdadır.

Bu örneklerin daha enteresanları da var. Mesela bir başka örnek ben size anlatayım. Adam 2001 senesinde işini terk etmiş, 31.12.2001'de. O mükelleften 2002 defterleri istenmiş. Hadi İdare atladı diyelim. Raporunu yazmış inceleme elemanı, "ibraz etmedi" diye ve suç duyurusunda bulunmuş. Savcı da davayı açmış. Ve Küçükçekmece Asliye Ceza Mahkemesi adamı "2002 defterlerini ibraz etmedi" diye mahkûm etmiş. Yargıtay bozmuş. Ben kararı Yargıtay Kararları Dergisi'nde okudum. Yargıtay; "yahu adam mükellef değil ki, adamdan ne defteri, ne vergisi istiyorsunuz". Beraat etmesi gerekirken mahkûm edilmesi yasaya aykırıdır" diye kararı bozmuş! Demek ki kararları bu yaklaşım tarzı açısından da değerlendirmek gerekebilir.

Ama bir konu var ki; o konu bence son derece önemli: acaba yargı kararlarında veya yorumlarımızda tacirin izlediği işletme politikasına vergi hukukunun müdahale etme hakkı var mıdır? Bu sorunun önemle masaya yatırılıp tartışılması gerektiğine inanıyorum. Tacirler acaba izledikleri yollarda veya yaptıkları tercihlerde mutlaka ve mutlaka en fazla vergi ödeyecekleri yolu kullanmak zorunda mıdır? Bunun da belki masaya yatırılması veya tartışılması gerekmektedir. Çünkü "neden dersiniz?", yazılan raporların çok büyük bir çoğunluğu en fazla vergi ödenecek yolun tercih edilmemesine dayanmaktadır. Peki, o zaman bizim burada, belki Hakan Üzeltürk Hoca'nın da dediği gibi "ekonomik yorum" ve "ekonomik öz" ilkesini, bugün Almanların büyük ölçüde terk ettikleri bu ilkeyi de galiba masaya yatırıp tartışmamız gerekiyor.

Beni sabırla dinlediğiniz için de teşekkür ediyorum, saygılar sunuyorum.

FERRUH TUNÇ

Çok teşekkür ederiz, Sayın Doğrusöz. Aslında zamanımız biraz sıkıştı ama toparlayabileceğiz. Çok dertli olduğumuz her konuşmada kendini bir kez daha gösteriyor. Ama ben oturum sırasında biraz çözüm önerilerine doğru odaklanacağımızın veya deneyeceğimizin sözünü vereyim. İkinci kısmın, sizlerin de katılımıyla, daha da renkli olabileceğini söyleyerek; sözü Sayın Ali Şanver'e vermek istiyorum.

DR. ALİ ŞANVER PEKİN & PEKİN

Çok teşekkür ederim üstadım. Bütün katılımcıları ve değerli üstatlarımı saygıyla selamlarım. Aslında benim sunumumun baş kısmı özellikle üstatlarımız tarafından fazlasıyla yorumlandı, irdelendi. Belki çok kısa olarak bu baş kısmı geçip bugünkü Alman ve Amerikan bugünkü düzenlemelerinde bizim Vergi Usul Kanunumuz 3'üncü madde manasında bazı çalışmalar yapıldı. Yani, bu ülkeler de bu konuda bir ihtiyaç hissettiler, belki süratle oraya girmek, zamanı da verimli kullanmak adına daha kıymetli olur diye düşünüyorum.

Şimdi çok kısaca Sayın Ulusoy da bahsetti: "vergi salma ve toplama tamamıyla bir denge sanatıdır." Bu dengeyi kurarken de, maddi hukuk hükümlerinin yanında veya belki onlardan çok daha önemli olarak usul hükümleri devreye girer ve burada belki de yine kendimi aşan bir yorumda bulunmak istemiyorum, daha en başında; ama



aslında ülkemizde 1980 yılından beri hiçbir çalışma yapılmamış olması çünkü 3'üncü Madde en son 80 yılında değiştiriliyor, 61 yılından buyan arada bazı değişiklikler olabilir ama o günden bugüne maddi normlarda değişiklikler olmasına rağmen sanki usul hukukunu biraz ihmal etmiş görünüyoruz.

**"...vergi salma ve toplama
tamamıyla bir denge
sanatıdır."**

3'üncü Madde'de şu anda ne sübjektif, ne objektif hiçbir net kriter yok. Aynı zamanda 3'üncü Madde bütün bu belirsizliklerin yanında sadece diğer temel hukuk büyük kanunlarındaki, mesela Borçlar Kanunu ve Medeni Kanun gibi, bir takım ilkeleri tekrar ediyor ama onlara göre bile daha az ölçülü ve daha az belirli bir durumda: mesela muvazaa düzenlemeleri, Borçlar Kanunu için içine bir kasıt unsuru getiriyor. Belli bir objektif kriter, görünen işlem, asıl işlem, belirli kriterler koyuyor ortaya. Aynı şekilde ispat yükü yönünden de bahsedildi, Medeni Kanun'da belli ispat kriterleri var. Bu yönden de 3'üncü Madde herhangi bir kriterden yoksun, tamamen açık alan yaratan bir madde ve Sayın Ulusoy'un da bahsettiği gibi bu da Maliye'nin, tabii bir noktada, mükellefe karşı üstün durumunu kullanarak keyfi hareket etmesine yol açabiliyor. Belki de sırf bu yüzden de aslında Maliye'yi çok da eleştiremiyoruz gerekli kanun değişikliklerini yapmadan önce.

Şimdi bir de, şu ana kadar bahsedilmediği için vergi ziyai maddesini de belki bir değerlendirmekte, 341'inci Madde'yi, burada değerlendirmekte fayda var. Çünkü vergi ziyai maddesi de zaman içerisinde bu bir kat ceza yönünden aslında bir "kusursuz sorumluluk maddesi" haline geldi. Bir objektif sorumluluk maddesi haline geldi. Burada belki vergi kararlarında çok belli belirsiz bir taksir, bir kusur aranıyor gibi görünse de veya bunun müdafaası mümkün olsa da, bu bir kat ceza yönünden hakikaten diğer hukuklara göre vahim bir durum olarak ortaya çıkıyor. Ben Sayın Doğrusöz'ün bahsettiği kaçakçılık maddesine şu noktada girmeyeceğim ama bence bu 341'inci Madde'deki bir kat ceza da zaten yeterince endişe verici bir ceza ve bu konuda da yapılması gereken mevzuat çalışmaları olabilir diye düşünüyorum.

Yine bahsedildi, Danıştay'ımız bu konuda, tabii olarak, bu dengeyi tekrar sağlama konusunda tek bir noktada imkân olarak yıllar içerisinde ortaya çıkıyor. Ben çok eski tarihli kararlara çok fazla gitmeyeceğim. Daha bir takım son dönemdeki Danıştay kararlarında 3'üncü Madde ile ilgili bir takım kriter koyma çabalarını görüyoruz. Bunların üzerinden süratle geçebiliriz. Yalnız bunlar da hep maddenin bu belirsizliği ile ve maddenin imkânlarıyla doğal olarak sınırlı kalıyor. Bu noktada da, çok fazla Danıştay'a yüklenmenin hukuk tekniği açısından gerekli kanun değişikliklerini yapmadan mümkün olmadığını düşünüyorum. Mesela açık ve somut olma kriteri, herhangi bir delilin açık ve somut olması, yine 2010 tarihli bir karar, olay esnasındaki koşullar. Yani her olay kendi koşulları içerisinde değerlendirilmeli.

Danıştay 9D E. 2008/3402 K. 2010/84

...Olayda her ne kadar [o] Şirketi hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme (varsayım) yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir...

Yine ispat yükü yönünden daha önce bahsedildi, mükellefin hiçbir kamusal erk'e de sahip olmadığı için özellikle İdare'ye karşı son derece imkânsız ve zayıf durumda olduğu. İdare'nin vergi mahremiyetine rağmen bu konuda çok daha imkânlı olduğu ve onun için ispat yükünün çok olağandışı durumların dışında, mükelleften kaynaklanan çok özel bir hukuki yapılanma varsa vs. bunların dışında mükellefe yüklenmemesi gerektiğinden bahsediliyor.

Danıştay 9D E. 2008/3402 K. 2010/84

...Kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerekmektedir. Bir ticari ilişkide, gerçek mahiyetin sonradan yapılacak bir inceleme ile ortaya konulması oldukça güç, hatta bazen imkânsız olabilmektedir. Bu nedenle, VUK'un 3. maddesinde, ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğu hususu önem arz etmektedir. Buna göre, bir mükellef, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal veya mutata olmayan bir durumu iddia ederse, bu iddiasını ispat etmek durumundadır...(bu) normal ve mutata olmayan durumların neler olduğu olay esnasındaki koşullar esas alınarak değerlendirilmek gerekir...

VDDK E. 2010/39 K. 2010/44

...Yurtdışından daha düşük maliyete katlanılarak ithal edilebilecek emtianın serbest bölgedeki şirketten %27.11 oranında yüksek fiyatla satın alınması ticari geleneklere aykırıdır... 213 sayılı Yasanın 3. maddesi gereğince inceleme raporuyla tespit olunan (bu) yüksek maliyete katlanılmasını gerektiren haklı nedenlerin varlığı ve doğruluğunun davacı (mükellef) tarafından kanıtlanması gereğinin yerine getirilmesinden sonra bir karar verilmesi gerekmekte olup...

Danıştay 9D E. 2008/3402 K. 2010/84

...bir mükellefin KDV beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi VUK'un "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi de bu düşüncüyü destekler niteliktedir...

Son dönemdeki yine bazı Danıştay kararlarında "yerindelik denetimi yapılmasın, hukukilik denetimi ile sınırlı olsun" deniyor. Yalnız bu da özellikle 3'üncü Madde'nin mevcut hali karşısında son derece vahim sonuçlara yol açabilir diye düşünüyorum. Burada belki Danıştay'ın hukuki denetim sınırının hayli geniş çizilmesi gerekiyor, özellikle eğer sadece Danıştay'a güvenerek devam edeceksek.

Danıştay 9D E. 2007/149 K. 2009/51

...Olayda... istenildiği halde ibraz edilmeyen defter ve belgeler nedeniyle., VUK'un 30/3. maddesi uyarınca davacı adına tarhiyat yapılması mümkün iken, (mahkeme tarafından), şirketin bilgisayar kayıtlarındaki bilgilerin yer aldığı tasdiksiz defterlere dayalı olarak ortaya çıkartılan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta isabet olmadığı gerekçesiyle dava kabul edilmiştir...(Fakat), mahkemece tarhiyatın sebebinin değiştirilemeyeceği (yerindelik denetimi?), ancak vergi inceleme raporunda tarhiyatın dayanağı olarak gösterilen hususlar üzerinde hukuka uygunluk denetimi yapılabileceğinden (mahkeme kararı bozulmuştur), uyuşmazlığın, (vergi inceleme raporu uyarınca), davacı şirketin alış belgelerinin sahteliği yönünden incelenerek karar verilmesi gerekmektedir.

Yine, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. Maddesi re'sen araştırma ilkesi, ispat yükü yönünden çok uygulanmıyor gibi duruyor. Hâlbuki bu maddenin de belki tekrar hatırlanmasında, hatta belki, Vergi Usul Kanunu'nda da buna paralel bir düzenleme yapılmasında fayda var diye düşünüyorum. En son çok yeni bir düzenleme olması açısından 6009 Sayılı Yasa biliyorsunuz özgelelerin bir yönde telif edilmesi yani özgelelerdeki fikir ayrılıklarının telif edilmesi yönünde bir düzenleme. Çok faydalı bir düzenleme olmakla birlikte, burada şöyle bir endişe taşıyorum, bir vergi hukukçusu olarak: acaba bu da yargı denetimini bilakis daha da zayıflatır mı? Çünkü bu komisyonlarca verilecek kararlar acaba bu manada daha da fazla yargı denetimi dışında kalır mı, zira 6009 Sayılı Yasa burada kurulacak olan bu değerlendirme komisyonlarına bir hukuki denetim görevi de veriyor. Sadece yerindelik denetimi değil. Bunu bir tartışma konusu olarak ileriye yönelik gündeme getirmek istedim.

Şimdi yine kanuna karşı hile, son dönem Danıştay kararlarında da, maalesef diyeceğim, görmeye başladığımız çok genel bir ilke. Özellikle, özel istisna getiren vergi normlarını (maddi normları) kanuna karşı hile yaklaşımı ile bertaraf etmek için Vergi Usul Kanunu 3 ile beraber kullanılıyor bu dayanak. Bence (özel istisna hükümlerinin) bertaraf edilmesi, ancak çok özel hallerde olmalı. Mesela, aslında tamamen gümrük mevzuatını ilgilendiren, belki bir gümrük kaçakçılığı şüphesi de eğer varsa gündeme gelmeli. Onun dışında olsa olsa bir vergi ziyayı ile sonuçlanacak yapılandırmalarda, ikmalen tarhlarda bence kanuna karşı hile konseptine, bu kadar genel bir anlayışa gitmemek lazım, diye düşünüyorum.

Şimdi sadece bu taşınmaz ve iştirak hisse satışı ile ilgili Danıştay kararları, vaka örneklerimizle de ilgili olduğu için buraya koydum. Şu noktada girmeyeyim. Yalnız bunların özel bir konumu şöyle var, artık son dönemde maddi hukuktaki özel istisna getiren özel hükümlerin Vergi Usul Kanunu 3'üncü Madde'ye tamamen üstün özel normlar olarak uygulanması Danıştay'ımızın da yöneldiği bir çare olarak görünüyor. Buna tamamen katılıyorum.

Danıştay VDDGK E. 1997/171 K. 1997/395 (Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı)

...istisnanın, tam mükellef kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hissesi gibi atıl kalmış bağlı değerlerinin enflasyonist ortamda kazandıkları değerın işletmeye kazandırılmasına imkan sağlamak...(bu yolla) sağlanan kaynakların, ticari faaliyetlerinde kullanılması ve dolayısıyla faaliyetlerinin, borçlanma yoluna gidilmeden öz kaynaklarından devam ettirilebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla öngörüldüğünün anlaşıldığı; satın alındığı tarihten 26 gün sonra satılan taşınmazdan sağlanan satış karının sermayeye eklenmesi, nama yazılı hisse senetleri çıkarılarak borsada kote edilmesinin, işletmede duran varlığın nakde dönüştürülerek kaynak yaratılması anlamını taşımadığı açık olduğundan yapılan bu işlemin, amacı açıklanan istisna hükmünden yararlandırılmasına olanak bulunmadığı sonucuna varıldığı, öte yandan anılan düzenlemenin, aynı gruba dahil veya aralarında yakın ilişki bulunan şirketlerin ellerindeki gayrimenkullerin birinden alınıp diğerine satılması halinde doğan kazancın vergi dışı tutulmasına cevaz verdiğinin de kabul edilemeyeceği, Kanunun ne lafzının, ne de amacının böyle bir yoruma olanak tanıdığıın kabulü mümkün olmadığından...

Önemli olan özel normların kendi kuralları çerçevesinde istisna normlarının veya vergi normlarının uygulanması, Vergi Usul Kanunu'ndaki genel sınırlamalara veya genel kanuna karşı hile gibi anlayışlara giderek bertaraf edilmemesi. Bu manada yine 2000 tarihli bir kararda "Acaba, Danıştay dengeyi kuruyor mu?" diye şu anda çok yaygın olan iştirak hisseleri ve gayrimenkul satışı istisnası ile ilgili düşünüyoruz. Belki bunu daha sonra vaka örnekleri ile birlikte daha detaylı inceleyebiliriz.

Danıştay 3D E. 2000/2387 K. 2000/3881

(İştirak Hisseleri Satışı - Danıştay bozulan dengeyi yeniden kuruyor mu?)

...Dosyanın incelenmesinden davacı şirketin, elinde bulundurduğu [o] Dış Tic. Ş'ne ait hisse senetlerini 1988 yılında [o] Holding A.Ş.'ye satıp satış tutarını sermayeye ekledikten sonra belirtilen satış tutarı ile hisse senetleri ulusal pazarda işlem gören aynı Holdingin iştirak hisselerini satın aldığı ve sermayeye eklenen tutarın kurumlar vergisinden istisna olması gerektiği görüşüyle 1998 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazı kayıtla verdiği...davalı idarece de, hisse senetlerinin satışından elde edilen gelir ile yine hisse senedi satın alınmasının belirtilen kanun hükmünün amacına aykırı olduğu gerekçesiyle ihtirazı kaydı kabul edilmeyerek dava konusu vergi ve fon payının tahakkuk ettirildiği anlaşılmıştır.

...yukarıda değinilen madde hükmü ile tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri gibi atıl kalmış bağlı değerlerin işletmeye kazandırılması ve borçlanma yoluna gidilmeksizin faaliyetlerin öz kaynaklarla devam ettirilmesi imkânının sağlanması amaçlanmış ise de, maddede sözü edilen değerlerin satışından elde edilecek gelirin nasıl değerlendirilmesi gerektiği konusunda düzenleme getirilmemiştir.

...Olayda, davacı şirketin aktifinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerini kanunun aradığı şartlara uygun şekilde satarak satış tutarını da sermayesine eklediği hususu ihtilafsızdır.

...Bu durumda, davacının sermayesinin günün ekonomik koşullarını dikkate alarak dilediği alanda serbestçe değerlendirilmesine bir engel bulunmadığı gibi dosyada bulunan belgelerin incelenmesinden davacı şirket ile [o] Holding A.Ş. arasında sermaye ve yönetim bakımından bir ilişki bulunmadığının, bu kurumların bağlı şirketler olarak değerlendirilmesinin de mümkün olmadığının anlaşılması nedeniyle davanın reddi yolundaki kararda hukuki isabet görülmemiştir.

Şimdi aynı dertler diğer ülkelerde de mevcut dedik. ABD, Sayın Sedat Eratalar üstadımız isabetle söyledi; aslında iyi bir örnek değil. Çünkü çok sert bir vergileme rejimi ama yine de bu sert vergileme rejimi bile "acaba şu anda Türkiye'ye göre nerede?" diye çok kısa sadece bir fikir vermek istiyorum. (Aslında) çok uzun bir değerlendirme konusu. 31 Mart 2010'da bizim Vergi Usul Kanunu 3'e benzeyen "Ekonomik Esas Düzenlemesi" (özün önceliğine ekonomik esas diyorlar) diye bir düzenleme geldi. Şimdi orada bile madde iki net kriter ile daraltılmış, çok

geniş değil, bir tanesi, "söz konusu işlem vergileme dışında (ama vergileme de dâhil buna) mükellefin ekonomik pozisyonunu acaba değiştiriyor mu?" Yani, eğer mükellefin vergileme dışında herhangi bir şekilde ekonomik pozisyonu değişiyorsa, mesela zaten ekonomi kötü gittiği için, kriz olduğu için gayrimenkullerini satmak zorunda kaldıysa ve zaten satacak idiye artık, "yaptığı işlem muvazaalıdır", deyip tarhiyata gidemiyorsunuz. İkincisi, gayet net ve sübjektif bir kriter getiriyor. Gerekçesi, mükellef, Sayın Doğrusöz de bahsetti, çok normaldir vergi avantajı elde etmek ister, diyor.

A.B.D. Gelir Vergisi Kanunu [7701(o) bölümü] Ekonomik Esas düzenlemesi

- **Özel ceza oranı: Asıl işlemin gizlenmesi ("peçeleme") sonucu oluşan matrah farkının %40'ıdır.**
- **Mükellefin, (peçelenen) asıl işlemi kendisinin ifşa etmesi halinde ceza oranı %20'e iner.**
- **Vergilemeden sorumlu Meclis Vergi Üst Kurulu'nun (Congressional Joint Tax Committee) bu yeni düzenlemenin uygulanması ile ilgili (ilk) temel görüşü şu şekildedir:**
- **7701(o) maddesi, vergi kanunlarındaki (ekonomik esas hükümleri dahil) diğer hükümlerin yerine geçemez; hatta mevcut hükümler, sanki bu yeni düzenleme hiç yürürlüğe girmemiş gibi uygulanmaya devam edecektir. 7701(o), bunlara ek (açıklayıcı) bir düzenleme olarak uygulanmalıdır."**
- **Üst Kurulun eski başkanlarından Kleinbard'ın bu konudaki görüşü şöyledir:**
- **Vergi İdaresinin (IRS) mükelleflere tam netlik sağlama yükümlülüğü yoktur. Belirsizlik, hukuki düzenin bir parçasıdır ve mükellefler (sağlıklı) muhakemelerini (kendileri) yapmak zorundadır. Ancak, Vergi İdaresi yeni yasanın (vergi inceleme elemanlarına) sağlayacağı yıkıcı (aşırı) yetkileri sınırlamak üzere gerekli düzenlemeleri yapmakla vazifelidir."**

Bu, piyasa ekonomisinin bugünkü ekonomik koşulların doğal bir sonucudur diyor. Fakat acaba bunun dışında da mükellefin herhangi bir ekonomik saiki var mı? Buna da bakacaksın ve eğer varsa yine re'sen tarhiyata gidemezsin diyor. Yani sadece mükellef bir vergi avantajı elde etti diye, olayın ticari koşullarına gitmeden, biraz bizim Danıştay'ımızın da girmeye başladığı, olayın özel koşullarına girmeden bu şekilde genel bir değerlendirme yoluna gidemezsin diyor. Bu da Amerika'da çok yeni bir uygulama. Onun için bunun da mahkemeler tarafından ve Vergi İdaresi tarafından nasıl şekilleneceğini izlemek lazım.

Ceza oranına da değinmek istiyorum. Yine Salih Şanver'den ödünç bir terim almak istedim burada, "peçeleme". Eğer peçeleme varsa, bir tek haksız vergi avantajı sağlama saiki olacak, hiçbir başka ekonomik değişiklik yaratan ticari bir tarafı olmayacak bu yapının, o zaman bile ceza yüzde 40. Bu ceza şu anda bizde en hafif haliyle yüzde 100. Kaldı ki, inceleme başladıktan

sonra bile (altını çiziyorum: sonra bile) bu cezayı, eğer mükellef sana gelir de bu yapıyı ifşa ederse mükellefin bunu yarı yarıya indirme yüzde 20'ye indirme şansı olacak diyor, Amerika'daki düzenleme. Burada yeni bir madde olduğu için bir iki yoruma bakmakta fayda var. Bizim için de bir mukayese imkânı olabilir. Bir kere özel istisna hükümleri tamamen saklı tutuluyor. Yani burada (ABD) Vergi Meclis Üst Kurulu diyor ki; "kesinlikle böyle genel bir madde getirdik diye bununla, mesela gene gayrimenkul satış istisnası, menkul kıymet kazançları istisnası, bunları biz ilga falan etmedik, bunlar tamamen özel istisna hükümleri olarak uygulanmaya devam eder" diyor. Bu madde sadece ek açıklayıcı bir madde olarak uygulanabilir diyor. Eski Üst Kurul başkanlarından Kleinbart da bizdekine göre çok daha dar bir madde olmasına rağmen, VUK 3'e göre, çok büyük endişeler olduğu için Amerikan ekonomik ve vergi uzmanları arasında; "merak etmeyin, yine de İdare bu maddenin keyfi uygulanmaması için gerekli düzeltmeleri yapacaktır", demek ihtiyacı hissediyor. Yani bu kriterleri getirdik ama buna da ilave düzenlemelerle bu kriterleri daha da netleştireceğiz, keyfi bir uygulama alanı vermeyeceğiz diyor. Bu kamuoyunun durumu açısından ve bu maddenin yankıları açısından enteresan diye düşünüyorum.

Şimdi hemen Almanya'yı çok kısa izah edeceğim. Orada da düzenleme 1.1.2008 tarihli, yine çok yeni, dünyada ihtiyaçlar hemen hemen aynı, genel ekonomik kriz konjonktür dolayısıyla, yine bizim Vergi Usul Kanunu 3'e paralel bir düzenleme getiriliyor. Bir kere çok net olarak Almanların bu 42'inci Madde'si bizim VUK Madde 3'e paraleldir. Diyor ki; eğer özel bir istisna, muafiyet içeren bir hüküm varsa, yine menkul kıymet satış istisnası, gayrimenkul, iştirak hissesi satış istisnası, bir kere "münhasıran onu uygulayacak, onun hükümleri ile sınırlı olarak değerlendireceksin" diyor. Kanuna karşı hileydi, ekonomik esaslara uymuyordu, özün önceliği idi, kanunun ruhuydu, bunlara gerek yok, özel maddem var, özel maddemi uygulayacaksın diyor. Daha sonra üç somut kriter getiriyor. Birincisi, Amerika'ya paralel, makul bir işlem var mı ortada? Vergi avantajı elde etme saiki olabilir, ama bunun dışında ekonomik bir saik var mı? Kaldı ki, bu maddenin yürürlüğe girdiği 2008 yılı öncesinde bile Alman Danıştay'ı bu konudaki uygulamayı netleştirmek için her zaman şu kriterden yola çıkıyordu: Vergi avantajı elde edecek olmasa mükellef işlemi gene de icra eder miydi? Yani mükellef bir vergi avantajı elde etmiş olabilir, sadece vergi avantajı elde etme bir muvazaa unsuru, re'sen tarhiyat unsuru değildir. Acaba mükellef yine de bu işlemi yapar mıydı? O gayrimenkulleri yine de ucuza da olsa ekonomik çöküntü sebebiyle satar mıydı? Veya borcu olsa satar mıydı? Alman Danıştay'ı, Vergi İdaresi'ne buna da bakacaksın diyor. İkinci koşul, makul olmayan işlem sonucu bir haksız vergi avantajı var mı? Bu aslında Alman doktrininde de gereksiz (mükerrer) bir hüküm olarak eleştiriliyor, çünkü bu hüküm özel istisnaya öncelik tanıyan hükümle paralel. Onu bir daha vurguluyor. Yani özel bir istisna varsa bu genel maddeyle tarhiyata gidemezsin diyor. Nihayet, daha ancak ilk defa bu noktada bizim Vergi Usul Kanunu 3'ün daha birinci dakikada gittiği konuma mükellefi düşürüyor ve eğer birinci ve ikinci testleri (koşulları) mükellef başaramazsa ancak o zaman da (tarhiyata gitmeden) mükellefe bir ispat hakkı vereceksin diyor. Yani önce sen (Vergi İdaresi) mükellefin makul olmayan bir işlem yaptığını ve bunu da tamamen vergi kaçırma kastıyla yaptığını ispat edeceksin; sen bunları ispat ettikten sonra ancak orada ispat yükü mükellefe geçer, bunun için özel bir sebebi olduğunu mükellef sana kanıtlarsa yine de tarhiyata gidemezsin diyor. Şimdi, Alman düzenlemesi bu şekildedir. Bunu da not etmek istiyorum.

Alman Vergi Usul Kanunu ("AO") md. 42
(Hukuki Yapılandırma İmkanlarının Kötüye Kullanımı)

- **Yeni düzenleme-Yürürlük tarihi: 01.01.2008**
- **Özel bir (istisna, muafiyet, v.s.) düzenleme varsa bu genel düzenleme uygulanmaz. Münhasıran, özel hükme göre değerlendirme yapılır.**
- **Yoksa, 3-kriterli test (tümünün varlığı aranıyor) uygulanır:**

1- Mükellefin kullandığı hukuki yapı olayın şartlarına uygun mu ("Makul İşlem")? Yani, vergi avantajı elde etme saiki olsa da, bunun dışında bir işlem saiki var mı? Alman Danıştay'ı 2008 öncesi yaklaşımı: Vergi avantajı elde edecek olmasa, mükellef işlemi yine de icra eder miydi?

2- Makul (Olmayan) İşlem sonucu, yasanın öngörmediği (özel bir istisna hükmü ile bahsedilmemiş olan) bir vergi avantajı elde ediliyor mu ("Haksız Vergi Avantajı")?

3- Makul Olmayan İşlemle, Haksız Vergi Avantajı elde edilse bile mükellefin bu durumu açıklayabilecek vergi dışı geçerli saikleri var mı (VUK md. 3.B/3'e paralel düzenleme; ancak, ispat yükü sadece bu son halde mükellefte)?

Sadece çok pratik kapsamda, ceza ve temerrüt rejimine de bir bakalım. Ki, o manada modern bir rejimdir ve çoğu Avrupa ülkeleri ile de benzerdir. Hatta Almanya, AB ülkeleri arasında bile nispeten ağır vergi rejimlerinden bir tanesi olma özelliği taşır. Bizdekine paralel kaçakçılık hallerinde orada da bir hapis cezası var. Ama bu kasıt esasını mutlaka arayan cezai sorumluluğa giren durumlarla sınırlıdır. Onun dışında bizdeki gibi, böyle Madde 341 ve 344 anlamında bir kusursuz sorumluluk hali veya ABD'deki bahsettiğim bu son düzenlemede olduğu gibi böyle bir fahiş oranda (yüzde 100) vergi cezası yok. Zaten böyle özel bir ceza düzenlemesi yok. Vergi suçları da, sistematik olarak, genel cezalara tabi ve cezadaki mantık tamamen farklı: biran önce uzlaştırmacı ve eğer ortada bir vergi borcu varsa bunun biran önce ödenerek ihtilafın bitirilip herkesin işine devam etmesi mantığı üzerine kurulmuştur. Onun için ödemede gecikilen her ay için sadece yüzde 1 oranında, yani aslında Alman kamuoyunda bu oran çok yüksek bulunuyor da, bize göre "sadece" demek gerekir, yüzde 1 oranında bir ceza (aslında vade farkı) tahakkuk ettiriliyor. Gecikme faiz oranı da aylık yüzde 0,5. Bunları da not etmekte fayda var. Kaldı ki, ABD'de de bu Mart 2010'da yürürlüğe giren çok özel düzenleme dışında yine aynı sistemdir, öyle yüzde 100'lük falan bir ceza genel sistemde uygulanmaz. Almanya gibi, çabuk ödeme ve uzlaşmaya teşvik edici aylık yüzde 5'lik bir gecikme cezası uygulanır. Ayrıca, maksimum bir ceza oranı vardır (azami) ve bu yüzde 25'tir. Bizdeki oranı yüzde 100 bile alırsanız hala dört katıdır Amerika'nın bile. Bunu da not etmek lazım.

Şimdi yine (Almanya'daki) özel düzenlemeler babında... buna herhalde çok vakit kalmadı.

Alman VUK Ceza/Temerrüt Rejimi

- **Kaçakçılık (VUK 359'daki hallere benzer) halinde 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası- ilgili Ceza Kanunu hükümlerine göre paraya çevrilebiliyor (AO md. 369 - 376);**
- **Ancak, bizim VUK 341 - 344 gibi genel veya A.B.D. Düzenlemesi gibi özel (ve bu derece yüksek) bir vergi para cezası düzenlemesi yok (bkz. AO md. 377 - 384);**
- **Beyan edilmeyen veya edilip te ödenmeyen vergiyi tahsile teşvik ya da icbar eden parasal gecikme veya temerrüt cezaları öngörülmüş ki ("Saeumnisszuschlaege"); bunlar, genel olarak, temerrüdün devam ettiği her ay için vergi aslının %1'i oranında tahakkuk ettiriliyor (AO md. 240);**
- **Gecikme faizi oranı (amme alacakları) ise aylık %0.5 (AO md. 238).**

Bunlar şundan enteresan. Genel Vergi Usul Kanunu 3 anlamındaki genel bir düzenlemenin dışında, tabii Almanya'da da, bizde olduğu gibi bir takım istisna düzenlemeleri veya istisnai yapıları sınırlayan (özel) düzenlemeler yapılıyor. Bunları Avrupa Topluluğu'nun, bizim de sanırım halen devam eden bir Avrupa Topluluğu niyetimiz var, bu konuda acaba Avrupa Topluluğu ile ne şekilde ilişkiler veya bunu Avrupa Topluluğu'nun vergisel manada algılaması nasıl oluyor, bunları göstermesi yönünden enteresan. Almanya 2007 yılında bu konuda bir değişiklik yaptı. Çok kullanılan bir hukuki yapı, buradaki üstadlarımız benden iyi bilirler, dışarıda yerleşik bir hissedar veya dışarıda yerleşik kurulmuş bir şirketle Almanya'daki bir şirket arasında ilişki var. Bu şirketler birbirlerine lisans ücreti ödüyor, faiz ödüyor, çeşitli ödemeler yapıyor. Böyle bir durumda, Almanya 2007 yılından başlayarak milli vergilemesini biraz daha sertleştiriyor ve bu yapılar üzerine empoze etmeye çalışıyor. Burada üç tane koşul arıyor. Birincisi, dışarıda yerleşik hissedar Alman şirketine ortak olurken bundan hiçbir ekonomik saik güdüyor mu gütmüyor mu ona bakırım diyor. Yani amaç sadece vergi avantajı elde etmek mi? Bunun dışında açıklanabilir hiçbir ekonomik sebep yok mu, diyor. İkincisi, dışarıda yerleşik hissedar ki; bu AB nezdinde çok tepki topladı, brüt gelirinin yüzde 10'undan fazlasını kendi ticari faaliyetinden değil, Almanya'daki şirketten elde ediyor. Yani yurtdışındaki şirket ne derecede bir tali (paravan) şirket durumuna düşüyor ama buradaki yüzde 10 kriterinin aşırılığı (Almanya'da toplam grup gelirinin asgari yüzde 90'ını arayan) ve bunun aldığı tepkiler çok enteresan, izah edeceğim. Üçüncü şart, dışarıda yerleşik şirketin geliriyle orantılı bir ekonomik yapısı da yok. Yani, ekonomik esas (economic substance) dediğimiz, yurtdışında yeterli seviyede bir tesisi, işyeri, personeli vs. yok. Şimdi aslında yine bizim uygulamamız perspektifinden bakıldığında; tabi bu halde vergilemek lazım, hatta bizim 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile gelen Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı, hatta yüzde 30 vergi cenneti vergilerini filan da düşünmek lazım, gibi fikirler akla gelebilir. Hâlbuki Avrupa Komisyonu, 2010 yılının Mart ayında, bu milli düzenlemenin ikili vergi anlaşmaları ve "AB Ana Şirket - İştirak Direktifi'ne" ve "Faiz /Royalty Direktifi'ne" aykırı olduğuna dair ikinci defa bir ihtar çekiyor Alman hükümetine.

AB ve Almanya arasında İhtilaf (Almanya Özel Ekonomik Esas Düzenlemeleri)

Alman milli vergi mevzuatı, yurt dışında yerleşik bir hissedarın ("Dış-Yerleşik Hissedar") Almanya-mukimi bir şirketten elde edebileceği temettü, royalty ve faiz gibi gelirlere ilişkin vergi avantajlarını (mahsup, iade, vs.) aşağıdaki üç durumdan herhangi birinin oluşması halinde reddetmektedir:

1- Dış-Yerleşik Hissedar, Almanya'daki şirkete dışarıdan (doğrudan veya Almanya dışında kurulu bir şirket yoluyla) ortak olurken, (vergi avantajı dışında), hiçbir ekonomik ya da sair saik gütmemiştir;

2- Dış-Yerleşik Hissedar, toplam brüt gelirinin %10'dan fazlasını kendi ticari faaliyetinden değil ve fakat iştiraki Almanya'da yerleşik şirketten elde etmektedir (2007 yılında eklenen hüküm);

3- Dış-Yerleşik Hissedarın (mukimi olduğu ülkede) geliri ile orantılı bir ekonomik yapısı (tesis, personel, vs.) yoktur.

İlkini, 2007 yılında, bu yüzde 10'luk eşik geldiğinde çekmişti. Yani, AB Komisyonu grup gelirini yüzde 90 oranında ülkesinde tutmak (ve vergilemek) isteyen Almanya'ya tepkisini zaten ilk anda göstermişti. Bunun altını çizmek lazım. Bu mezkûr (ikinci) ihtarında, özellikle bu yüzde 10 eşiği yönünden, böyle sırf vergisel açıdan (hem de bu derece ağır) suni bir ayırım yaratmanın ticari gereklere, günün küresel ticari koşullarına uymadığını, şirketlerin uluslararası ticaretini zedeleyeceğini söylüyor, AB Komisyonu. Nitekim eğer ticari istatistiklere bakarsanız, sırf bu maddenin Alman vergi kanuna girmesinden başlayarak ticaretin önemli ölçülerde Almanya dışına kaydığını, pek çok uluslararası şirketin, merkezlerini, vergi cenneti olmadan da daha esnek şartlar sunabilen AB ülkelerine taşıdığını sonuç olarak görmek mümkün. Ayrıca, Avrupa Komisyonu'nun da bu ihtilafı (Almanya'ya karşı) Avrupa Adalet Divanı'na götürmesi bekleniyor. Çok teşekkür ederim efendim.

FERRUH TUNÇ

Çok teşekkürler Sayın Şanver. Hızınız sunumunuzun kalitesini hiç etkilemedi emin olabilirsiniz. Şimdi Sayın Savcım Turgut Candan'dan genel olarak bu fotoğrafı toparlamasını istirham edeceğiz.

TURGUT CANDAN

T.C. DANIŞTAY BAŞSAVCISI

Teşekkür ederim, hepinizi saygıyla selamlıyorum. Öncelikle TÜSİAD'a gerçekleştirdikleri toplantıları dolayısıyla, Türk Vergi Hukuku'na yapmış olduğu katkıdan dolayı teşekkür ediyorum. Ayrıca burada olmaktan son derece mutlu olduğumu da belirtmek istiyorum. Ben buraya gelirken konuşmamı bir metin olarak hazırlamıştım ama son konuşmacı olunca insan kendinden önce konuşan arkadaşların konuşmalarında bazı noktaları saptamak ve onlara yanıt getirme ihtiyacını zorunlu olarak duyuyor. Şimdi önce gördüğüm kadarıyla Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde sözü edilen ispat yükümlülüğünün hangi aşamada gerçekleştirilmesi konusunda bir karmaşa var gibi geldi bana. Yani; ispat daha doğrusu vergiyi doğuran olayların ortaya konulması hangi aşamada olmalı? "İdari karar aşamasında mı, yoksa bu karardan sonra uyuşmazlık çıktığında olayın uyuşmazlığın yargı organına götürüldüğü aşamada mı olmalı?" sorusunun yanıtında bir karışıklık var. Bu konuyu biraz açmak istiyorum.

"...Vergi Usul Kanunu 3'üncü maddesinde sözü edilen ispat yükümlülüğünün hangi aşamada gerçekleştirilmesi konusunda bir karmaşa var gibi geldi bana. Yani ispat daha doğrusu vergiyi doğuran olayların ortaya konulması hangi aşamada olmalı? İdari karar aşamasında mı, yoksa bu karardan sonra uyuşmazlık çıktığında olayın uyuşmazlığın yargı organına götürüldüğü aşamada mı olmalı..."



Biliyorsunuz, Vergi Usul Kanunu, bir idari usul kanunudur ve her şeyden önce kamu idaresinin görev ve yetkileriyle karar alma aşamasındaki usulü belirler. Bizim hukuk sistemimiz, Fransız kamu hukukundan esinlenerek idaresini İdari Rejimi kabul etmiştir. İdari Rejiminin özelliği şu, kararları İdare alır ama karar almadan önce İdare o kararına dayanak oluşturacak maddi ve hukuki sebepleri bizzat kendisi araştırır. Bu sebepler içerisinde tanık dinlemek de var, defter ve belgeleri incelemek de var, gerekirse bilirkişiye başvurmak da var.

Karar almadan önce hukuki sebebi kendisi bulmak durumunda; dolayısıyla, öncelikle hangi kanun maddesini uygulayarak karar alacağını belirler, o kanun maddesini yorumlar ve sonunda da karar alır. Karar aldıktan sonra vergi mükelleflerinin menfaatlerini veya haklarını ihlal ederse vergi mükellefleri bu kararı iptal istemiyle idari yargı yerine taşır. İdari yargı yerinin yapmış olduğu inceleme yazılı usule tabidir. Yani yargılama evrak üzerinden yapılır dolayısıyla duruşma çok önem taşımaz. Hatta duruşmada çok netlikle söyleyebiliriz; tarafların

dava dilekçelerinde ve savunmalarda getirdikleri deliller ya da yaptıkları açıklamalar tartışılır. Yeni bir şey getirme hakkına taraflar pek sahip değillerdir. Duruşma sırasında, söylediğim gibi, yalnızca dava dilekçesinde ve savunmalarındaki iddia ve görüşlerini açıklamakla yetinirler. Bir çeşit raportörlük yaparlar; yoksa adli yargı yerlerinde olduğu gibi iddia ve delillerini getirip serbestçe tartışma olanakları yoktur. Yaptıkları yazılı dilekçelerindeki görüşlerini tekrarlamaktan ibarettir. Bu nedenle de, idari yargı yerlerinde tanık dinlenmesi usul olarak kabul edilmemiştir. Tanığı, İdare dinler.

"...Vergi Usul Kanunu, bir idari usul kanunudur ve her şeyden önce kamu idaresinin görev ve yetkileriyle karar alma aşamasındaki usulü belirler."

İdare Yargılama Usul Kanunu'n 31'inci Maddesi, 2'inci Fıkrası'nda Vergi Usul Kanunu'na yapılan bir gönderme var. Diyor ki, Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu'nda ve bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde vergi yargıç Vergi Usul Kanun'u hükümlerini de uygular diyor. Ancak bunu, vergi yargıç, Vergi Usul Kanunu'nun tanımış olduğu yetkileri kullanarak karar alır ya da onun yerine geçerek işlem yapar şeklinde anlamamak gerekir. Vergi Usul Kanunu'nda yargılama usulüne ilişkin herhangi bir düzenleme varsa onu uygular anlamında. Benim kişisel

"...Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu'nda ve bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde vergi yargıç Vergi Usul Kanun'u hükümlerini de uygular..."

görüşüme göre, ve yıllarca da bunu savundum, böyle bir göndermeye de esasen ihtiyaç yoktur. Özel kanundur ve özel kanun her zaman genel kanundan önce uygulanır ve dolayısıyla yargıç zaten Vergi Usul Kanunu'nda yargılama usulüne ilişkin bir hüküm varsa ki; bunlar genellikle süreye ilişkin veya menfaate ilişkin hükümlerdir veya yetkili mahkemenin gösterilmesine ilişkin kurallar olabilir, bunları zaten

idari yargıç ya da vergi yargıç dava sırasında kendiliğinden uygular. Bu nedenle de, bu atfın bence fuzuli yapılmış bir atıf olduğunu düşünüyorum. Gerçekte bunu yapmaya idari rejim de uygun değil.

Şimdi dedim ki; İdare karar alma aşamasında kendisi maddi ve hukuki delilleri saptar, gerekirse tanık dinler. Tabi ki, idari yargı yeri tanığın ifadesinin usule uygun olup olmadığını inceler. İkincisi de, tanığın ifadesinin idarenin kararını haklı ya da vergilendirme işleminin haklı kılıp kılmayacağını da inceler. Yani, İdare işleme dayanak alınıp alınamayacağını da inceler; fakat şunu inceleyemez, tanığın ifadesinin baskı altında, tehdit altında ya da başka bir cebir yoluyla alındığı şeklinde tanık ifadesini inceleyemez. Bunu ancak yetkili yargı yeri olan adli yargı yerinde; örneğin, bir ceza davasında ilgili kanıtlarsa, idari yargı yeri de o tanığın ifadesinin hukuki değerinin olmadığını kararında belirtmek suretiyle bir yargıya varır.

Yargıcın ara kararla getirdiği delillerin karşı tarafa gösterilmemesi ile ilgili Sayın Doğrusöz bir eleştiri getirdiler. Bu konuda kendileri haklı gerçekten de, dava dosyasına mahkeme sırasında giren her türlü belge ve bilgilerin ki; karara esas olacak nitelikteki her türlü belge ve bilgilerin, karşı tarafa tebliğ ya da başka şekilde sunulup görüşünün alınması gerekir.

**"...dava dosyasına
mahkeme sırasında giren
her türlü belge ve
bilgilerin... karşı tarafa
tebliğ ya da başka şekilde
sunulup görüşünün
alınması gerekir."**

Bu zaten AİHM'de içtihadı gereği, silahların eşitliği ilkesinin gereği. Anayasa'mızın 36'ncı Maddesi malum, adil yargılama hakkını, anayasal bir hak olarak kabul etti. Etmemiş olsa bile hukuk devletinin gereklerinden birisi. Gerçekten silahların eşitliği ilkesine ve AİHM'nin içtihatlarına uymak gerekir. Bu arada savcı mütalaalarının da taraflara tevdi şarttır. Ama bugünkü mevzuatımız buna pek olanak vermiyor. Bu konuda da yasa değişikliği yapma çalışmalarımız var, bu sağlanacak. Savcı

düşüncesinin karşı tarafa tebliği gerekli mi, değil mi? Danıştay Savcısı, Cumhuriyet Savcısı gibi mi, o tartışılır ama AİHM bu konuda bir içtihatla bulunmuştur, bir karar da vermiştir. Ondan dönmesi de artık AİHM'nin söz konusu değildir. Dolayısıyla, Danıştay Savcısı'nın mütalaası da yapılacak yasa değişikliği ile ilgili taraflara duyurulacak ve uygun süre içerisinde görüşlerini verme olanağı onlara tanınmış olacak.

Sayın Doğrusöz gizli emsalden söz etti. Ben kararlarda gizli emsale rastlayamadım, verirse bir örnek çok sevinirim. Ama gizli tanığa rastladım. Onunla ilgili bir açıklama yapayım. Kumarhanelerin yasal olduğu dönemde bir olay var. Bir vergi inceleme elemanı bir kumarhanede denetim yapıyor, defter ve belgeleri inceliyor, onun dışında kumarhaneye geldiğini söyleyenlerin ifadelerine başvurmak suretiyle görüşüyor. Çok büyük rakamlarla kumar oynadıklarını söylüyorlar. Aklımda kaldığı kadarıyla 1,5-2 milyon dolarlık kayıplarının olduğunu söylüyorlar. Bu ifadeleri de dikkate alarak, diğer defter ve kanıtları da değerlendirmek suretiyle, vergi inceleme elemanı bir rapor düzenliyor ve matrah çıkarıyor ve bu matrah üzerinden KDV ilgiliye tebliğ ediliyor. Yalnız ilgiliye tebliğ edilirken inceleme raporu gönderiliyor, fakat ekindeki tanık tutanakları gönderilmiyor. Mükellef vergi idaresine başvurarak tanık ifadelerinin de kendisine gönderilmesi gerektiğini söylüyor ve bu konuda talepte bulunuyor. Vergi İdaresi de, bunlar gizlidir, tanığın güvenlik meselesidir, o nedenle ben veremem diyor. Kişi yargı yoluna gidiyor ve mahkemeden istiyor bunu. "Bana tanık ifadelerini istedim vermediler, ben kendimi savunamıyorum", diyor. Çünkü "kumarhanede bu çok büyük kaybeden kişilerin kim olduğunu bilmiyorum, bunlar gelip kumarhanede oyun oynadı mı bilmiyorum, bunlar gerçekten bu kadar büyük para kaybetmek gücüne sahip mi, değil mi, benimle husumeti var mı yok mu, bunları bilmiyorum; bu yüzden de, kendimi savunamıyorum", diyor. Mahkeme bir ara kararıyla şahit ifadelerini içeren tanık tutanaklarını vergi dairesinden istiyor. Vergi dairesi bu kez tutanakları gönderiyor ama tanığın ismi ve adreslerini daksil ile silerek öyle gönderiyor. Yani değişen bir şey yok tabi. İlgilinin kendisini savunmasında herhangi bir kolaylık söz konusu değil. Ama mahkeme onunla yetiniyor ve davayı reddediyor. Olay bizim önümüze geldi ve orada duruşma yaptık. Gerçi duruşma yapmadan da karar verebilirdik; ama duruşma talebi de vardı, uygun da gördük ve biz orada savunma hakkından, AİHM'nin içtihatlarından söz ederek; tanık ifadelerini içeren tutanaklar asıl ya da onaylı örnekleri davacıya gönderilmeden ve değerlendirmesi alınmadan verilen kararın hukuka uygun olmadığını söyleyerek kararı bozduk. Ben özellikle takip ettim, o arada 4811 sayılı Kanun yürürlüğe girdi; davacı, mahkemeden öğrendiğim kadarıyla, bu yasadan yararlanarak

uyuşmazlığı sona erdirmiş. Böyle bir kararımız oldu. Yani bu konuya özellikle dikkat ediyoruz; zaten, dikkat etmek de zorundayız. Biliyorsunuz Anayasa'nın 90'ıncı maddesi son derece net. Yapılan değişiklik İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'yle ulusal yasalar arasında bir uyumsuzluk olursa; idare ve yargı yerleri herhangi bir özel yasa düzenlemesine gerek olmadan doğrudan doğruya İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ni veya diğer insan hakları sözleşmeleri hükümlerini olayda uygulamak zorundalar.

YRD. DOÇ DR. BUMİN DOĞRUSÖZ

Sayın Başsavcım, pardon ben zaten "kararda değil inceleme raporlarında yer alıyor" dedim konuşmamda.

TURGUT CANDAN

Sayın Doğrusöz, "kararda yok", diyorsanız o zaman mesele aydınlandı. Bu konuda İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ve daha da ötesinde AIHM'nin içtihatlarının uygulanması konusunda Danıştay son derece dikkatli davranıyor. Hem vergi dava daireleri, hem idari dava daireleri son derece dikkatli davranıyor ama buna rağmen yapılan hatalar yok değil. Özellikle tazminat davaları sebebiyle mevcut olan başvurular var. Fakat şunu öğrendim, Türkiye'den AIHM'ye vergi yargısıyla ilgili herhangi bir başvuru yok. Bu bir bakıma, Türk vergi yargısının bu konuda son derece başarılı olduğunun göstergesidir diyebilirim.

"Türkiye'den AIHM'e vergi yargısıyla ilgili herhangi bir başvuru yok. Bu bir bakıma, Türk vergi yargısının bu konuda son derece başarılı olduğunun göstergesidir."

"Duruşma yapan yargıçla karar veren yargıç farklı olabiliyor," deniliyor. Burada şuna özellikle açıklık getirmek gerekiyor. Duruşma yapıldığı gün ya da izleyen günlerde verilen kararlarda bu farklılık olmaz. Yani duruşmayı yapan yargıç, kararı da vermek zorundadır. Böyle bir kararımız var; duruşmayı yapan yargıçlar topluluğuyla karar veren yargıçlar topluluğunda farklılık olduğu için bir bozma kararımız var; benim eskiden başkanı bulunduğum Yedinci Daire'nin bir kararıdır bu.

Ama duruşmadan sonra ara kararı ile bazı bilgi ve belgelerin getirtilmesi başka kuruluşlardan istenilmiş de, o bilgi ve belgeler geldikten sonra oturulup karar verilmişse bu farklılık olabilir. Kaçınılmaz olarak, yapılacak başka bir şey yok. İdari Yargılama Usulünde de duruşma bir kez yapılabilir, ikinci kez yapılmaz onun da sebebi söylediğim gibi yazılı yargılama usulü.

"Re'sen araştırma" ilkesine değinildi. İdari yargıda biraz ceza yargılama usulüne benzer bir durum var. Hukuk yargıcından farklıdır, idari yargıç. Tarafların getirdiğı iddialarla bağlı, fakat delillerle bağlı değil. Kendisi re'sen araştırabilir. Ama bu re'sen araştırma yetkisi hiçbir zaman kanunlarla İdare'ye verilmiş olan yetkinin kullanılması niteliğinde olmaz. O zaman İdare'nin yerine geçmiş olur. Biliyorsunuz, Anayasa'nın 125'inci maddesi'nde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ikinci maddesinde, İdare'nin yerine geçerek karar verilmesini yasaklanmıştır ve

öyle de olmak zorunda. Kuvvetler ayrılığı ilkesi de onu gerektirir zaten. İdari yargıç hiçbir biçimde idari yetki kullanarak karar alamaz. Ama idari yetkinin hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığını denetler. Ve bu nedenle de, bu denetimi serbestçe yapabilmesi için kendisine re'sen araştırma yetkisi tanınmıştır. Bu yetkisini kullanarak gerekli yerlerden taraflar olması şart değil, kendisi için gerekli olan bilgi ve belgenin bulunduğunu düşündüğü yerlerden gerekli bilgi ve belgeleri getirebilir, bilirkişi incelemesi ve keşif yaptırabilir. Re'sen araştırma yetkisi bunu kapsar.

Savcının söylediklerine karşı savunma hakkı verilmiyor deniliyor. Ona biraz önce değinmiştik.

"Vergi cezaları yönünden adli yargı ile idari yargının içtihatlarında birliktelik yok, farklılıklar var" denildi. Bunda da haklılık payı var. Gerçekten, idari yargı yeri bu belge içeriği itibarı ile yanıltıcı diyor kararında; ama ceza yargısı yaptırdığı bilirkişi incelemesi sonucunda usule aykırılık yok, bu nedenle de ortada Vergi Usul Kanunu ihlal suçu da yok diye beraat kararları verebiliyor. Böyle çelişkiler var. Bu çelişkiler, benim kanaatimce, şuradan kaynaklanıyor; içeriği itibarıyla yanıltıcı belgenin inceleme yönteminden kaynaklanıyor. Yani, bir belgenin içeriği itibarıyla yanıltıcı olup olmadığını anlamak için başvurulanan yöntemden kaynaklanıyor. İdari yargıç söylediğim gibi, re'sen araştırma ilkesini kullanarak bu sonuca varıyor. Ama adli yargıç maalesef son zamanlara kadar böyleydi, Yargıtay sanıyorum birkaç senedir bu görüşünü değiştirdi,

"Vergi cezaları yönünden adli yargı ile idari yargının içtihatlarında birliktelik yok, farklılıklar var..."

adli yargıç belge ve defterleri getirtip bilirkişiye gönderiyor. Bilirkişinin şeklen yaptığı inceleme sonucuna göre, Vergi Usul Kanunu'nda muhalefet yoktur diye karar veriyor. Oysa bildiğiniz gibi bir belgenin halk deyimiyle "nylon" olup olmadığı şekline bakılarak anlaşılmaz. Zaten nylon fatura dediğimiz şey, Vergi Usul Kanunu'nun usul

hükümlerine uygun olan belgedir. İçeriği itibarıyla yanıltıcıdır. Yani gerisindeki ekonomik gerçekliği yansıtmayan belgedir. Başka bir hukuki muameleyi yansıtır ama gerisindeki gerçek ekonomik olayı yansıtmaz. Bunu belgenin şekline bakarak tespit edemezsiniz. Bunun için karşıt inceleme yapacaksınız. Mükellefin faaliyetlerinin durumuna, organizasyonuna, işçi çalıştırıp çalıştırmadığına, makinelerine, üretim yapıp yapmadığına vs. bakacaksınız. Bunlar, her olayda ayrı ayrı dikkate alınan ölçütler. Bu ölçütlere göre bu belge gerçekten bir mal teslimini ya da hizmet ifasını içermiyor diyebilirsiniz. Bunu da bilirkişi yapamaz, aslında bunu idari yargıç da yapamaz. İdari yargıç ancak inceleme elemanının yapmış olduğu incelemelere göre bir sonuca varır.

Onama kararları gerçekten gerekçesiz, ama yalnızca karar kısmı gerekçesiz; ama yukarıda istemin özeti yazılırken burada mahkeme kararının geniş bir özeti alınır. Mahkemenin dayandığı hukuki ve maddi delillere, nedenlere yer verilir aşağıda da davacının ya da temyize gelen tarafın

"...re'sen araştırma yetkisi hiçbir zaman kanunlarla idareye verilmiş olan yetkinin kullanılması niteliğinde olmaz... İdari yargıç hiçbir biçimde idari yetki kullanarak karar alamaz. Ama idari yetkinin hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığını denetler."

iddiaları yazılır, hangi nedenlerle kararın bozulmasını istediği yazılır, hüküm kısmında da mahkemenin dayandığı maddi ve hukuki nedenler yerinde görülmüştür denilir. Zaten orada gerekçesi vardır. Yani, ayrı bir gerekçe yazılmaz; ama bozma kararlarının tamamı gerekçelidir.

İspat külfetinden söz edince, ispat külfetinin nereden başlayacağını öncelikle belirleme şart oluyor. "İspat külfeti" bana göre mükellefle başlar. Çünkü bizim vergi sistemimiz onu gerektiriyor. Her mükellef Vergi Usul Kanunu'na göre, doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerini belgelendirmek zorunda. Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen belgelerle belgelendirmek zorundadır diyor. Sonra bu belgeleri de süresi içerisinde usulüne uygun olarak kanunen tutmak zorunda olduğu defterlere yazmak zorundadır diyor. Daha sonra da beyan dönemlerinde bu defterlerden çıkaracağı kazancını beyan etmek zorundadır diyor. Bana göre, kayıt yükümlülüğü buradan başlıyor. Bu aşamadan sonra kayıt yükümlülüğü tersine dönüyor. Çünkü sistem bu şekilde davranan vergi mükelleflerinin ilk görünüş ya da "doğruluk karinesi" dediğimiz bir ön kabulden yararlanmasını gerektiriyor. Yani, mevzuatın gerektirdiği tüm usul kurallarını yerine getiren vergi mükellefi artık herhangi bir şey kanıtlamak zorunda değildir. Vergi idaresi onun defter ve belgelerine dayanarak vergilendirme işlemini hangi işlemi gerektiriyorsa, vergi mevzuatı, o işlemi yapmak zorundadır. Ancak, vergi idaresi mükellefin defter ve belgelerinin gerçek durumu yansıtmadığını düşünüyorsa, o zaman kanıt yükü vergi idaresine geçiyor. Vergi idaresi biçimsel olarak mevzuata uygun olan defter ve belgelerinin gerçeği yansıtmadığını kanıtlamak zorundadır. Bunu nasıl yapacak? Tabi ki, mevzuat kendisine bu konuda gerekli yetkileri vermiş, yoklama, inceleme yapabilir, defter ve belgelerini isteyebilir, gerekli yerlerden araştırma yapabilir; hatta, örneğin üretim alanında fiili üretim yaptırabilir; bu konuda, hatta sulh yargıcından karar almak suretiyle iş yerinde arama da yapıp kendisi için gerekli olan belge ve bilgileri temin edebilir. Dolayısıyla, vergi yasalarının öngördüğü biçimsel koşullara uyan vergi mükellefinin belgelerini gerçeği yansıtmadığını kanıtlama yükü vergi idaresine aittir. Hatta, vergi mükellefinin usulüne uygun olarak işlem yapan vergi mükellefinin kayda geçmeyen bir takım vergiyi doğuran işlemlerin olduğunu da kanıtlama yükü yine vergi idaresine aittir.

Mükellefin lehine olduğu durumlar söz konusu olduğunda mükellef, biraz önce söylediğim gibi, belge ve bilgilerle kanıtlamak, Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak düzenleyeceği belgeler ve bunları geçireceği kayıtlarla kanıtlamak durumunda; bazen yargı yeri bunun da ötesine geçerek, özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde verginin gerçekliğinden hareketle kanıt yükünü mükellefin lehine olan durumlarda dahi vergi idaresine yükleyebilmektedir. Örneğin, kayıt dışı satıldığı tespit edilen bir emtianın maliyet bedelinin olması da ticari icaplardan olarak kabul edildiğine göre, inceleme elemanı yalnızca kayıt dışı satılan hasılatı hesaplayıp onun üzerinden matrah önerdiği takdirde bunu idari yargı ve Danıştay usulüne ve hukuka uygun olarak görmüyor. Diyor ki, ticari icaplara göre bunun bir de maliyetinin olması lazım. Bunun da tespit edilmesi gerektiğini ifade ediyor. Mükellefin kanıtlaması gereken hususta, kanıt yükünü tersine çevirebiliyor.

Bir de kanuni karineler var. Bu kanuni karinelerin kanıtlanması sorununa biraz değinmek istiyorum. Biliyorsunuz 3'üncü maddenin B fıkrasının son paragrafı iktisadi, ticari ve teknik

icaplara ya da olayın özelliğine göre normal ve mutad olan duruma uymayan bir iddiada bulunulduğu takdirde, iddiasının gerçek olduğunu kanıtlama yükü iddia edene aittir diyor. Burada, kanun düzenlemesinin sözünü ettiği iktisadi, ticari ve teknik icaplar ya da normal ve mutad durum, kanunen kabul edilmiş karineler. Kanun koyucu mükelleflerin vergiyi doğuran olaylarının ve vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerinin bu icap ve durumlara uygun olması gerektiği gerçeğinden hareket ederek böyle bir kural getirmiş. Ama bu kuralın işletilebilmesi için, önce vergi idaresinin bu kuralların ne olduğunu, olayın özelliğine göre ne olması gerektiğini tespit etmiş olması gerekir. Yani o olayda ticari icap neydi? Normal ve mutad olan durum nedir, bunun vergi idaresi tarafından belirlenmiş olması gerekir. Tabi ki, vergi idaresi derken onun ajanından da söz ediyorum. İnceleme elemanının bunu tespit etmiş olması gerekir. Ayrıca tespit etmiş olduğu, ölçüt olarak almış olduğu bu icap ve durumlarla mükellefin işlemlerini karşılaştırarak, uymadığını da ortaya koymuş olması gerekir. Kuralın işleyişinde ilk yükümlülük vergi idaresine aittir. Bundan sonradır ki, mükellef kayıtlarında yazılı, belgelerinde yazılı vergiyi doğuran olayın gerçek olduğunu kanıtlamak yükümlülüğünde olsun. Ticari icaplara aykırı bir durumun gerçek olduğu kanıtlanabilir mi? Mümkün tabi. Örneğin, iktisadi icaplar şunu gerektiriyor; borç faizsiz verilmez diyor. Ama Danıştay içtihatlarına göre bazı durumlarda faizsiz olarak da verilebilir. Nedir bu durumlar? Yakın akrabalar arasındaki borç ilişkisi. Mükellef biraz daha ileri giderek şunu da yapabilir, ticari icabın vergi idaresinin söylediği gibi olmadığını da kanıtlayabilir. Veya o ticari icabın kendi olayına uymadığını söyleyebilir. Bunu kanıtlayabilir. Teknik icaplar konusuna bir örnek verebilirim. Biliyorsunuz "teknik", bilim, sanat ya da mesleki alandaki yöntemlerin tümü olarak tanımlanıyor. Her üretimin de bir yöntemi var biliyorsunuz. Belli hammaddeler belli teknikler kullanılarak üretim yapılır. Eğer kullanılan maddeler ve kullanılan teknik standartsa, aşağı yukarı çıkan ürün ve yan ürün ya da fire de hemen hemen aynı olur. Özellikle, bu konuda, fire oranlarının tespitinde sorun çıkıyor. Mesleki kuruluşlar, ticaret odaları veya bir başka mesleki kuruluş fire oranlarını tespit ediyor; mesela yüzde 10, inceleme elemanının bunu alıp mükellefin fire oranlarının bu ölçüte uygun olup olmadığını karşılaştırabilir. Diyelim ki, mükellefin fire oranı yüzde 10 değil de makul sayılmayacak bir ölçüde yüzde 25-30 olsun, bu durumda inceleme elemanının yapacağı şey, o üretim alanında fire oranının ne olduğunu ortaya koymak, mükellefin üretimindeki fire oranı ile bunun uyumsuzluğunu da göstermek. Bunu tespit ettikten sonra, inceleme elemanı raporunu düzenleyerek tarhiyat önerebilir; tabi, mükellefin izahını da aldıktan sonra. Mükellef burada şunu kanıtlayabilir, kullandığı ham maddenin farklı olduğunu, kullandığı tekniğin farklı olduğunu, makinelerinin o teknolojiye uygun olmadığını söyleyebilir ve hatta fiili üretim yapılmasını önerebilir. Bu şekilde kanıtlama yoluna gidebilir. İnceleme elemanı bunları yeterli görürse mesele ortadan kalkar. Görmezse zaten ihtilaf çıkar. Karineler konusunda benim söyleyeceklerim şimdilik bu kadar. Teşekkür ediyorum.

B Ö L Ü M

II. OTURUM: YUVARLAK MASA

3. II.OTURUM: YUVARLAK MASA

VAKA ÖRNEĞİ I

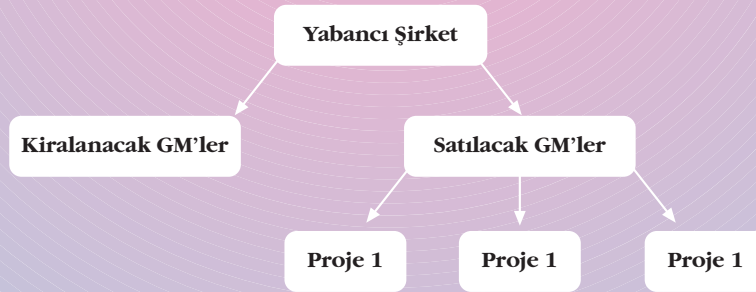
Yabancı bir ülkede kurulu bir şirket, Türkiye’de bir gayrimenkul portföyünü devralmıştır. Devralınan gayrimenkuller 3’e ayrılmıştır.

- Satılacak olanlar
- Kiraya verilecek olanlar
- Üzerinde proje geliştirilecek olanlar

Şirket söz konusu yatırım için Türkiye’de 2 şirket kurmuştur. Bu şirketlerin birinde kiraya verilecek gayrimenkuller portföyü oluşturulmuştur. Diğer şirkette ise satılmak üzere oluşan gayrimenkullere yer verilmiştir.

Yukarıda proje geliştirilecek gayrimenkuller ise (alış veriş merkezi, konut projesi, ya da otel gibi) bu amaçla kurulmuş şirketler tarafından satın alınmıştır. Böylece, ikinci şirketin bilançosunda satış amacıyla alınmış gayrimenkuller ile üzerinde proje geliştirmek üzere edinilmiş gayrimenkullere sahip iştirak portföyü yaratmıştır. Şirket söz konusu yatırımını özkaynaklar ve banka kredileriyle finanse etmiştir.

Üzerinde proje geliştirilecek gayrimenkullere sahip şirketler, sahip oldukları gayrimenkulleri geliştirmek üzere çeşitli girişimlerde bulunmuşlar, imar durumunun çıkarılması, proje hazırlanması gibi işler için yatırım yapmışlardır. Gerek gayrimenkullerin alımları ve gerekse söz konusu masrafları özkaynakları ile finanse etmişlerdir.



Vergi inceleme elemanı iştirak satışını gayrimenkul satışı olarak nitelendirmiş ve şirket perdesini kaldırarak 1, 2, 3 no.lu şirketlerde yapılan giderleri şirket giderleri ile konsolide etmiş, iştirak satışından doğan kazancı ise gayrimenkul ticareti alanında faaliyet gösteren (B) şirketi bakımından istisnadan yararlandırılmayacak kazanç olarak nitelendirmiştir. Soru: VUK’un 3’üncü Maddesi bu tür yaklaşıma baz teşkil eder mi?

VAKA ÖRNEĞİ II

Kimya sektöründe faaliyet gösteren yabancı sermayeli bir X şirketinin, Türkiye'deki iştiraki, tüketiciye hitap eden ürünlerin üretimi ve satışı ile uğraşmaktadır. Şirketin satış hasılatının önemli bir kısmı reklam, tanıtım faaliyetleri için harcanmaktadır.

Şirket kurulduğu 2003 yılından bugüne kadar zarar etmiştir.

Şirketin biriken zararları esas sermayenin yarısını geçmiş, bu durumda şirket ortakları sermaye tamamlama fonu olarak Türkiye'ye kaynak getirerek teknik iflas durumunun doğmasına engel olmuştur.

Şirkette inceleme yapan vergi inceleme elemanları, gönderilen paraların Türkiye'deki iştirakin merkez şirkete verdiği hizmet karşılığı olduğunu ileri sürerek, bu tutar üzerinden kurumlar ve KDV tarhiyatında bulunmuşlardır.

Şirketin Türkiye'de üretim tesisleri bulunmakta, ana ortak ve diğer kuruluşlardan emsale uygun fiyatlarla satın alınan hammaddelele üretilen mamuller Türkiye'de ilişkisiz üçüncü şahıslara ve ihracat amacıyla ilişkili kuruluşlara satılmaktadır.

Bu işlemlerde transfer fiyatlanması bakımından bir eleştiri yapılmamıştır.

Giderler tamamen ilişkisiz üçüncü şahıslara, özellikle Türkiye'deki reklâm ve tanıtım şirketlerine ve Türkiye'de yapılmıştır.

Soru: Size göre inceleme elemanının yapmış olduğu işlem gerek kurumlar vergisi ve gerekse KDV bakımından yerinde midir?

VUK'un 3'üncü maddesi bu imkânı vermekte midir?

VAKA ÖRNEĞİ III

ABC şirketi gayrimenkul ticareti ile uğraşmamaktadır. 2 yıldan uzun süredir sahip olduğu gayrimenkulü, iştiraki olan XYZ şirketine Kurumlar Vergisi Kanunu istisnasından yararlanarak satmıştır. Sermayenin belli bir oranını geçen bu işlem sebebiyle Türk Ticaret Kanunu'nun formaliteleri yerine getirilmiş bulunmaktadır.

ABC şirketi elde ettiği nakdi, XYZ şirketi nezdinde yapılan sermaye artırımında kullanmıştır. İnceleme elemanı yapılan işlemin aynı sermaye artırımı işlemi olduğunu iddia etmiş, bu durumda katma değer vergisi ve kurumlar vergisi istisnalarından yararlanılamayacağı görüşüyle cezalı tarhiyat yapmıştır.

Soru: İnceleme elemanının söz konusu kanıya varması için VUK'un 3'üncü maddesi gerekli ve yeterli midir?

FERRUH TUNÇ¹

Toplantının bu bölümünde sizlerin üzerinde yorum yaptığınız ve Sayın Şaban Erdikler'in de aktaracağı vergisel durumlara dair değerlendirmelerle, panelimize devam edeceğiz; ardından da yuvarlak masa ve soru-cevabı birleştirerek zamanında panelimizi bitirmeye çalışacağız.

ŞABAN ERDİKLER ERDİKLER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

Çok kısa konuşacağım, hemen toparlamaya çalışacağım. Aslında üç tane örnek olayımıza verilen cevapların sayısı itibarıyla çok kısıtlı kaldığını söylemek zorundayım. Altı kişi lütfettiler, cevap verdiler. Cevapların verdiği genel manzara Sayın Başkan Ulusoy'un ifade buyurdıkları gibi; bir "yorum anarşisi içerisinde bulunulduğu" şeklinde. Altı tane görüşten örnek olayla alakalı verilen cevaplardan bir tanesi çekimser, üç tanesi inceleme elemanı tarafından yapılan işlemin doğru olduğunu ve tarhiyatın yerinde olduğu görüşünü taşıyor. İki tane cevapta da inceleme elemanı tarafından yapılan işlemin haksız ve yersiz olduğu iddiası ileri sürülmüş durumda. İkinci örnek olarak verilen olayla alakalı olarak bir tane doğru işlem yapıldığı görüşü dile getirilmiş, bir tane çekimser ve dört tane de haksız işlem yapıldığı anlayışı var. Yani Türk Ticaret Kanunu 324'üncü Maddesi çerçevesinde yurtdışından getirilen sermaye tamamlama fonlarının gelir addedilerek kurumlar ve KDV'ye tabi tutulması heyetiniz tarafından çok fazla da benimsenen bir uygulama olarak kabul edilmemiş durumda. Üçüncü örnek olayımız, yani sermaye artırımının aynı olup olmadığı konusundaki tartışmada inceleme elemanının yaptığı incelemenin üç kişi tarafından doğru kabul edildiği şeklinde tecelli etmiş. İki çekimser görüş var ve bir tane de inceleme elemanı tarafından yapılan tarhiyatın haksız olduğu görüşü dile getirilmiş durumda.



Bu üç örnek olayda, bana göre üzerinde durulması gereken husus, çok temel bir yanlış olduğu konusunda. O da şu, "yorum-ispat" konuları ele alınırken özellikle yorum konusunda yorumlanması gereken şey bir hukuk kuralı ve bir vergi kanunudur. Hâlbuki burada bu üç

¹ İkinci Oturum: Yuvarlak Masa Toplantısı'nda panelistlerimiz dışında oturuma katkı sağlayan Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Dr. Bilekin Özdemir, Sayın Osman Günaydın, Sayın Osman Arıoğlu ve Sayın Bülent Sarıgül'e değerli fikir ve görüşlerini bizlerle paylaştıkları için teşekkürlerimizi sunarız.

**"...yorum-ispat konuları
ele alınırken özellikle
yorum konusunda
yorumlanması gereken şey
bir hukuk kuralı ve bir
vergi kanunudur."**

işlemden de inceleme elemanlarının yaptığı şey kanunun bir maddesini yorumlayarak o yorumun bu olaya uygulanması değil, doğrudan doğruya olayla ilgili anlayışa ilişkin bir takım iddiaların dile getirilmesi ve bu iddialar çerçevesinde tarhiyat talebinde bulunulmasıdır. Elbette, hukuk kurallarının yorum konusunda farklı sonuçlara ulaşılması mümkündür. Bu bir yere kadar kabul edilebilir. Ama olayı ele alıp,

yorumlamaya kalktığınızda o zaman üzerinde durulması gereken bir konu ile karşı karşıyayız. Hepinize en derin saygılarımı sunarak konuşmamı bitiriyorum. Teşekkür ederim.

FERRUH TUNÇ

Çok teşekkürler Sayın Erdikler. Sayın Yusuf Karakoç Hoca'mızın uçağı kalkacağı için ve kendilerinin uzmanlık alanı da olduğundan onun görüşlerini almadan yolcu etmek büyük eksiklik olurdu.

PROF. DR. YUSUF KARAKOÇ DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Teşekkür ederim, Sayın Başkan. Böyle bir toplantıyı düzenlediği için TÜSİAD'a, Vergi Çalışma Grubu'na teşekkür ediyorum.

Türk Vergi Hukuku'nda "yorum ve ispat" gündeme geldiğinde, şüphesiz ki, konuşmacılar hem yoruma hem ispata ilişkin bir takım açıklamalar yaptılar. Ancak şu tespiti başta yapmak lazımdır. Vergi Yargılaması Hukuku'nda özellikle ispat konusu, bu sadece Vergi Yargılaması Hukuku'na özgü bir şey değil; belki İdari Yargılama Hukuku'na da özgü, bilinen bir konu değildir. İspat konusu daha çok el yordamıyla yürütülen bir konu gibi devam etmektedir. Sebebi biraz belki düzenlemelerimizden kaynaklanıyor, biraz yargı sürecinden kaynaklanıyor. Şu anda hem Ceza Muhakemesi Hukuku'nda, hem de Medeni Usul Hukuku'nda ispatla ilgili çok değişik kavramlaştırmalar var olmasına rağmen; Vergi Yargılaması Hukuku'nda bu kavramlaştırmalardan hiçbirinin esamesi bile okunmaz.

"İspat konusu daha çok el yordamıyla yürütülen bir konu gibi devam etmektedir. Sebebi biraz belki düzenlemelerimizden kaynaklanıyor, biraz yargı sürecinden kaynaklanıyor. Şu anda hem Ceza Muhakemesi Hukuku'nda, hem de Medeni Usul Hukuku'nda ispatla ilgili çok değişik kavramlaştırmalar var olmasına rağmen; Vergi Yargılaması Hukuku'nda bu kavramlaştırmalardan hiçbirinin esamesi bile okunmaz."

Sadece, bir ilk görünüş karinesi bizim kararlarımıza ya da kitaplarımıza, çalışmalarımıza intikal etmiştir. Diğerleri henüz intikal edebilmiş değildir. Bu konuda vergi hukukçularının sorumluluğu olduğunu düşünüyorum, başta kendim olmak üzere. İlk fırsatta Vergi Yargılaması Hukuku'nda ispatla ilgili bir çalışmanın yapılmasına aracılık yapma sorumluluğumuz olduğunu; bu zorunluluğun yerine getirilmesi gerektiğini vurgulamak istiyorum.

Onun dışında konuşmacılar Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü Maddesi'nin çok yetersiz olduğunu, karmaşaya yol açtığını belirttiler. Ancak ben konuşmacılar kadar Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü Maddesi'nin çok da karmaşık olduğu kanaatini taşıyan biri değilim. Bu kanaatimi ayrıntılı bir şekilde burada anlatmak istemiyorum. Ancak, bir zamanlar "Vergi Yargılaması Hukuku'nda Delil Sistemi" konusunda doktora tezi yazmış biri olarak böyle bir kanaatimin olmadığını belirtmek istiyorum. "Gerçek mahiyet belirgin midir, değil midir?", şüphesiz çok tartışılır. Belki bugün bu gerçek mahiyetin ne olduğu üzerinde durulması gerekirdi; ama sadece gerçek mahiyet sözle ifade edildi ve ondan sonra başka konular gündeme geldi.

En son ifade edilen bir hususa hemen işaret edeyim; o da, kanun mu yorumlanmalı, olay mı yorumlanmalı? Yorum dediğinizde soyut hukuk kuralının somut olaya uygulanması söz konusudur. Kanun hükmü yorumlanır; vergiyi doğuran olan nitelendirilir. Ancak, biz genellikle kanunla ya da mevzuatla bağlantıyı keser, sadece olayı kendi bakış açımızdan değerlendirmeye çalışırız. Ona göre de bir sonuç izafe ederiz. "Mevzuata uygun mudur, değil midir?" ona da bakmayız. Genellikle şu anda ülkemizde geçmişte de, şimdide de, devam eden bir takım tartışmaların sebebi budur.

Az önce Sayın Bumin Doğrusöz dedi ki; bir dergide bir baş hesap uzmanı şöyle bir görüş açıkladı, daha sonra bir başka dergide bir başka hesap uzmanının başka bir görüş açıkladı. Bu tür farklı görüşler ve inceleme sonuçlarında hazırlanmış, ortaya çıkmış farklı raporlar da olaya bağlı yorum nedeniyle oluşmaktadır. Aslında kanun yorumlansa, bu kadar farklılık ortaya çıkmaz. Her zaman söylenen bir şey vardır, kırk tane denetim elemanını bir yere koysanız bir konuda aynı soruyu sorsanız, kırk tane farklı cevap alınır, kırk'ı da doğrudur, kırk'ı da yanlıştır. Ama doğrunun bir tane olması lazım, doğrusunun da yanlışının da bir tane olması lazım. Bu farklılık biraz da bizim düzenlememizden kaynaklanmaktadır.

"Yorum dediğinizde soyut hukuk kuralının somut olaya uygulanması söz konusudur. Kanun hükmü yorumlanır; vergiyi doğuran olan nitelendirilir. Ancak, biz genellikle kanunla ya da mevzuatla bağlantıyı keser, sadece olayı kendi bakış açımızdan değerlendirmeye çalışırız."

"...Her zaman söylenen bir şey vardır, kırk tane denetim elemanını bir yere koysanız bir konuda aynı soruyu sorsanız, kırk tane farklı cevap alınır, kırk'ı da doğrudur, kırk'ı da yanlıştır. Ama doğrunun bir tane olması lazım, doğrusunun da yanlışının da bir tane olması lazım. Bu farklılık biraz da bizim düzenlememizden kaynaklanmaktadır."

Sayın Ulusoy, "kanunların güzel hazırlanması gerekir" dedi, doğrudur. Temel kanunların komisyonları vardır ama bu zamana kadar hiçbir vergi kanununun komisyonu yoktur. Vergi Usul Kanunu da, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun da, Gelir Vergisi Kanunu da, Kurumlar Vergisi Kanunu da ya da diğer kanunlar da hiçbir Kanun Komisyon aracılığı ile

hazırlanmış kanunlar değildir. Şüphesiz bunların da bir takım çalışma gruplarında; kişiler arasında kurulmuş komisyonlarda hazırlandığı muhakkaktır. Vergi kanunlarına baktığınızda karınca duası gibi metinlerle karşılaşsınız. Ben vergi kanunlarını uygulanabilir metinler olarak nitelendiremiyorum. Ama varlar, bir şekilde de insanlar uyuyorlar, uymaya çalışıyorlar; bazen yanlış, bazen doğru yaparak el yordamıyla bir yere ulaşıyor. Askerde yedek subayken bize bir Muhtıra vermişlerdi, parkamızın sol yaka cebine koymuştuk, orada nefes almak dışında her şey disiplin cezasını gerektiriyordu. Ben ve benim gibi birçok kişi hiçbir disiplin puanı kaybetmeden askerliğini bitirmiştir. Bizim vergi kanunları da maalesef nefes almak dışında her şeyi yasaklamaya yönelik metinlerden ibarettir. Nerede basitlik, anlaşılabilirlik, uygulanabilirlik? Tabi, kanun metinlerimiz, mevzuatımız karmaşa içinde olunca uygulamamız da karmaşa içerisinde oluyor. Amaç araçla birbiriyle karıştırılıyor sonuca ulaşmak da oldukça zor oluyor. Şüphesiz düzenleme yapmak yetmez; çünkü iyi kanunlar, kötü uygulayıcılar elinde olumlu sonuçlar doğuramaz.

Bir, kanunu düzenlerken olabildiğince düzgün düzenlememiz gerekiyor. İki, uygularken olabildiğince düzenlemeye uygun davranmamız gerekiyor. Yargılarken de yine ona uygun yargılama yapmamız gerekiyor. Şüphesiz yargı kararlarında çok muhteşem kararlar var ama bazen gerçekten onama kararı da ret kararı da, karar düzeltme talebinin reddi de sadece üç satırdan ibaret olabiliyor. Bir kanun metninin tekrarından ibarettir. Anayasa bütün kararların gerekçeli olmasını emrediyor.

Sayın Candan dedi ki, "duruşma çok önemli değildir, yazılılık ilkesi" vardır. Doğrudur, "yazılılık ilkesi" vardır ama bunun duruşması da önemlidir; önemli olmalıdır. Duruşma için bir kere yapılmak gibi bir zorunluluk da yoktur. Kanunun "duruşma yapıldıktan sonra on beş gün içerisinde karar verilmesi gerekir", diyor olması, duruşmanın mutlak surette bir kere yapılması anlamına gelmez. İsterse mahkeme birkaç kere duruşma yapar. Eğer mahkeme duruşmada ara kararı verebiliyorsa, duruşmayı tekrar da yapabilir. Duruşmadan sonra on beş gün içerisinde karar vermeyi kendisine bir zorunluluk olarak hisseden mahkeme

"Bizim vergi kanunları da maalesef nefes almak dışında her şeyi yasaklamaya yönelik metinlerden ibarettir. Nerede basitlik, anlaşılabilirlik, uygulanabilirlik? Kanun metinlerimiz, mevzuatımız karmaşa içinde olunca uygulamamız da karmaşa içerisinde oluyor. Amaç araçla birbiriyle karıştırılıyor sonuca ulaşmak da oldukça zor oluyor."

tekemmül etmiş dosya için de altı ayda karar vermek zorundadır. Her ikisi de, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun hükmüdür. Birinin diğerinden bir ayrıcalığı bulunmamaktadır. Genellikle duruşma yapıldıktan sonra kısa sürede karar verme gayreti içindedir mahkemeler; ama ne hikmetse, bir duruşma yapma gayretleri çok yoktur; özellikle de yüksek yargıda, denetim mekanizmasında. Ayrıca, tekemmül etmiş dosyalar hakkında altı ay içerisinde karar verme eğilimleri ise neredeyse yok denecek kadar azdır.

Ben daha fazla uzatmak istemiyorum ama Sayın Ferruh Tunç'un söylediği bir sözün tam metnini ifade edip huzurlarınızdan ayrılmak istiyorum. Kendileri, kanunlar için hocalarının söylediği bir sözden bahsetti, ben öğrencilerime bu sözü her yıl tekrar ediyorum, bir hukukçunun mutlaka bilmesi gereken eskimez bir sözdür diye. Genellikle kanunlar için de kullanılır ama daha çok tanımlar için kullanılan, "efradını cami, ağyarını mani olmak" ifadesi. "Efradını cami", Sayın Ferruh Tunç söyledi, kapsamı gereken bütün unsurları kapsayan, "ağyarını mani" de dışlaması gereken her şeyi dışlayan olması gerekir. Kanunlarımız böyle olursa, tanımlarımız böyle olursa aslında "kamudaki yorum kargaşası/anarşisi" de ortadan kalkar. Yorum kargaşasına önce kamu sebebiyet veriyor.

İspat konusunda da bir hususa işaret edeyim: ispat yükü kişinin ispatsızlık sonucuna katlanmasına bağlı olarak dağıtılır. Kim ispatsızlığın sonucuna katlanacaksa, ispat yükü ondadır. Eğer ispatsızlığın sonucuna İdare katlanacaksa, yani yükümlünün lehine sonuçlanacaksa, İdare ispat yükünü taşır. Eğer ispatsızlığın yükünü yükümlü taşıyacaksa, yani durum idarenin lehine olacaksa, o zaman ispat yükünü yükümlü taşır. Hepinize saygılar sunuyorum.

**"...ispat yükü kişinin
ispatsızlık sonucuna
katlanmasına bağlı olarak
dağıtılır. Kim ispatsızlığın
sonucuna katlanacaksa
ispat yükü ondadır."**

FERRUH TUNÇ

Çok teşekkürler Sayın Yusuf Karakoç Hocam. Şimdi, Başsavcı'nın sunuşunda yarım kalan şeyler vardı. Kendileri ve hazırun uygun görürler mi bilmiyorum, sorularla beraber bir de uçağı var, öncelikle Sayın Başsavcı'mıza soracağınız soruları alırsak ve öncelikle kendisine söz verirse daha uygun olacaktır diye düşünüyorum.

TURGUT CANDAN T.C. DANIŞTAY BAŞSAVCISI

Öncelikle Sayın Karakoç'un değindiği bazı noktalara değinmek istiyorum. Vergi Yargılama Hukuku'ndan söz ettiler. Vergi Yargılama Hukuk Dalı diye ayrı bir hukuk dalı yok. İdari Yargılama Hukuk dalı var, bir de Vergi Usul Kanunu var, İdari Usul Yasası. Yani İdari Usul Yasası ile ilgili bir sorun bu, yoksa İdari Yargılama Usul Yasası ile ilgili bir sorun değildir. Bunu belirttim. İdari rejimden söz ettim. Hatırlarsanız, idari rejimde idare karar alır, idare incelemesini yapar, idarenin

karar alma aşamasında tabi olduğu bir takım usul kuralları vardır. Biliyorsunuz, iptal davasını tanımlayan İdare Yargılama Usul Kanunu 2'nci Maddesi, "yetki, şekil, sebep, konu, maksat" diye gider. Bu sıralamaya uyulmak zorunda İdare. İdari yargının işlevi burada idarenin İdari Usul Yasası'na uyarak karar alıp almadığını denetlemek, bu söylemiş olduğum beş unsur üzerinden olur: yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları üzerinden. Tek tek sırayla denetler ve sonuçta eğer hukuka uygun görürse davayı reddeder, uygun görmezse de işlemi iptal eder. Üçüncü bir olasılık da, işlemi hukuka kısmen uygun görmüş olabilir, kısmen de aykırı görmüş olabilir. Kısmen iptal, kısmen ret kararı verir. Yoksa İdare'nin yerine geçerek herhangi bir karar alması söz konusu olmaz. Yani Vergi Yargılama Hukuku diye ayrı bir yargılama hukuku yok, böyle bir şey olmaz da zaten. Dünyanın hiçbir yerinde de yok. Vergi İdaresi de, idare rejim anlamında bir idaredir. Yapmış olduğu işlemlerde kamu hukukun bir dalı olan İdare Hukuku'na göre olur.

Maddi olay yorumu diye bir şey olmaz. Maddi olay nitelendirmesi olur. Maddi olayı nitelendirirsiniz. Yargıç nitelendirir. Hukuki yorumlar zaten kanuna bakarsanız 3'üncü maddenin A Fıkrası'nın ikinci paragrafında Vergi Kanunlarının yorumlarıyla ilgilidir. Kanun yorumlanır. Kanunların güzel hazırlanması konusunda Sayın Ulusoy'la aynı fikirdeyim. Gerçekten, Vergi Kanunları çok güzel hazırlanmıyor. Ama tabii her şeyden önce Maliye'nin büyük hatası var. Muktezalar, sirkülerler hazırlanırken de aynı hatalar yapılıyor. Biliyorsunuz, Danıştay'ın bir İdari Dairesi var. Kanunları inceleme görevi de kanun

tasarıları hakkında görüş bildirme görevi de, bu Daire'ye ait. Mali Kanunların hiçbirisi yürürlüğe konulurken ya da Meclis'e sevk edilmeden önce bu dairenin görüşü alınarak sevk edilmiş değil. Ben hiç hatırlamıyorum, böyle bir şeyi hiç duymadım. Görüş alınırken de, bir genel tebliğ yayınlanırken, bir mukteza yayınlanırken Danıştay'ın görüşüne başvurmak diye Maliye'nin bir geleneği yok. Eğer, bu Daire'nin görüşü alınsa veya kanunlar bu Daire'nin tasarı halindeyken ya da teklif halindeyken bu Daire'nin incelemesinden geçirilecek olsa; sözünü ettiğimiz hukuki ve Türkçe karmaşası olmaz. Ben biraz önce dışarıda bir örnek verdim yine vergi yasasıyla ilgili. Bankalar kanununda TMSF'nin harçlar muafiyetiyle ilgili bir düzenleme var. Onu bir okuyun bakalım. Öznesi nerede, yüklemi nerede, tümleci nerede? Tayin edebilecek misiniz veya kaç kişi kaç şekilde tayin edecek? Kaleme alınmış, Türkçe yönünden son derece zayıf bir metin. Yargıtay başka şekilde anlıyor, Danıştay'ın başka daireleri başka anlıyor, bir başka dairesi de başka şekilde uyguluyor harçtan muafiyet konusunda.

Sayın Karakoç'un bir eleştirisi oldu. Duruşma bir kereden fazla yapılabilir. Tabii, kanuna hüküm koyarsanız yapmaya engel yok ama gerçekten ihtiyaç var mı? Benim görüşümü sorarsanız, yok. Ben kırk yıllık idari yargıcım ve başka sistemleri de biliyorum. Benim görüşüme göre yok. Çünkü yazılı usulde buna ihtiyaç yok. Bu tamamen tarafları tatmin içindir. Yani aksesuardır, "duruşma", idari yargıda. Raportör görevi gören Tetkik Hakimi'nin heyette yapacağı şeyin taraflarca yapılmasından ibarettir. Onunla da kalınmaz. Müzakereyi geçince Tetkik Hakimi yeniden rapor eder. Asıl olan yazılılık ilkesidir. İdari rejim bunu gerektirir. Yoksa bizim keyfimizden

İdare Yargılama Usul Kanunu 2'nci Maddesi

Unsurları:

- **Yetki**
- **Şekil**
- **Sebep**
- **Konu**
- **Maksat**

yapmıyoruz bunu. İdari rejimin gereklerini bilen birisinin başka şekilde düşünmesi de mümkün değil. Başka ülkelerde de bu şekildedir. Bize kaynaklık yapan Fransız sistemini alın, onlarda da öyledir. Ama onlarda duruşma zorunludur. Bizde değil. Bizde de zorunlu olsa ne olur? Onların 10.000 dosyası var, Danıştay'ın 200.000 dosyası var. O zaman, altı ayda çıkmayan karar altı yılda çıkmaz duruşmalı yaparsanız. 45.000 vergi uyuşmazlığı var. Dört tane Daire. Ama diyorsanız ki, boyacı küpü gibi kararları daldıralım çıkaralım. Tamam, biz bunları yaparız. Ama o zaman adalet olmaz. Sırf karar vermek için karar verilmez. Karar sağlıklı olmak zorunda, tarafları tatmin etmek zorunda. Karar tarafları tatmin etmiyorsa; bana göre karar değildir erken verilse de. Geç verilen karar da, karar değildir diyeceksiniz. O da doğru. Buna bir çözüm bulmak lazım. Bunun çözümünü bulacak yer de yargı organı değil yasama organıdır.

Biz yasama organına dokuz ay önce teklif götürdük. bir buçuk yıllık çalışma sonunda, "Danıştay'ın iş yükünü nasıl azaltabiliriz?", diye. Ama halen yasama organının eline geçmiş değil. İlgili Bakanlık'a verdik. Bugün o çalışmanın bile güncelliği kalmadı. Yeni bir çalışma yapmak zorundayız. Bizim yasama organımız böyle yapıyor. Yargı reformu diye başka reformlar yapıyor. Ama onlar gerçekten yargı reformu mu? Mesela referandum sonucunda kararların üç ayda sonuçlanacak mı, kamuoyuna öyle lanse edildi. Hepiniz biliyorsunuz. Birçok kişi de öyle diyor. Benim konuştuğum birçok kişi de öyle diyor. Bundan sonra davalarım üç ayda sonuçlanacak diyor. Sonuçlanacak mı? Hayır. Çünkü yapılan anayasa değişikliklerinin hiçbirisi yargı reformu değil. Bizim düşündüğümüz anlamda bu sonucu yaratacak şekilde bir yargı reformu değil. Ben de istiyorum. Altı ay içerisinde ben de oturayım kararı vereyim, Yargıtay'ın deyimiyle "postaya çalışayım"; ama bunu yapmam olanaksız.



Benim Tetkik Hâkimlerim haftanın yedi günü çalışıyorlar. Cumartesi, Pazar günleri Daire'de çalışıyorlar. Onların da özel hayatı var. Ben Danıştay Daire Başkanı'yken Cumartesi, Pazar gittim ve çalıştım. Buna mecbur hissettim. Ama buna rağmen iş yükünü bitiremiyorsam orada bir sorun var demektir. Bu sorun da yargıdan kaynaklanan sorun değildir. Buna yasama organının el atması lazım. Gerçek anlamıyla yargı reformu yapılması lazım. Fransızlar sürekli olarak yargı reformu yaparlar. Bir reform bitmeden ikinci reforma başlarlar. Çünkü bir reform yürürlüğe konulduğunda başka sorunlar çıkar, yargı tekrar tıkanmaya başlar. Bizde istina mahkemeleri benzeri mahkemeler 1982'de kuruldu bölge idare mahkemeleri. Aslında idare mahkemesi sözcüğü bana göre çok yanlış bir sözcük ama mecburen kullanmak zorundayım. Bölge idare mahkemelerini nakıs yetkili istina mahkemesi diye nitelendiriyorum ben onları. Fransızlar 1987'de bizden beş yıl sonra kanununu yürürlüğe koydular idare istina mahkemelerinin. 1989'un başında faaliyete

"Gerçek anlamıyla yargı reformu yapılması lazım. Fransızlar sürekli olarak yargı reformu yaparlar. Bir reform bitmeden ikinci reforma başlarlar. Çünkü bir reform yürürlüğe konulduğunda başka sorunlar çıkar, yargı tekrar tıkanmaya başlar."

geçirdiler ve istina mahkemelerinin yasasını da Danıştay hazırladı. Tek bir virgülüne dahi yasama organı dokunmadı. Bizde yapın bakalım. Aynı şeyi biz hazırladık. Bizim hazırladığımız tasarıyla Resmi Gazete'de yayımlanan kanun arasında benzerlik yok veya çok büyük farklılıklar var. Yasama organı dokunmadan değiştirmeden edemiyor maalesef. Bunu eleştirmek lazım. Fransızlar 1989'dan sonra kaç defa yargı reformu yaptılar. Her birine de "Yargı Reformu" dediler ve gerçekten de reformdu. Bugün Fransız Danıştay'ının 10.000 dosyası var. Nüfusu

da 55-60 milyon yani bizimkine yakın. Bizim iş yükümüz 2005'den bu tarafa sürekli artarak son istatistiğimiz 196.000'e ulaştı.

Ben kırk yıllık idari yargıcım. Danıştay'ın iş yükü, son kırk yıl içerisinde hep 50-60 bin civarındadır, son yıla devreden iş yükü. 2005'den itibaren bu hızlı artmıştır. Önce 80 binlere, sonra 90 bine, sonra 100 bin. Katlayarak çıkmıştır. Son beş yıl içerisinde yüzde 300 artmıştır, Danıştay'ın iş yükü. Bu neyi gösterir? Danıştay'ın çalışmadığını mı gösterir? Hayır. Danıştay eski yıllara göre daha fazla karar çıkarttığı halde bu artış var. Yüzde 20 oranında her sene daha fazla söylediğim tempoyla çalışarak karar çıkartmasına rağmen, bu böyle. O zaman sorunu başka yerde aramak lazım. Sorun bence İdare'de. Önce İdari Usul Yasası'nın çıkması gerekiyor. Sonra da, İdare'nin artık hukuku özümsemesi gerekiyor. Hukuku bir ayak bağı olarak değil, kendisine yol gösteren bir fener olarak görmesi gerekiyor. Bunu görmediği sürece Danıştay'ın iş yükü 196 binde de kalmaz. Ben size söyleyeyim birkaç ay sonra 250 bini bulur. Onun için altı ayda karar veremiyorsa bu idari yargının kabahati değil.

"Danıştay'ın iş yükü, son kırk yıl içerisinde hep 50-60 bin civarındadır, son yıla devreden iş yükü. 2005'den itibaren bu hızlı artmıştır. Önce 80 binlere, sonra 90 bine, sonra 100 bin. Katlayarak çıkmıştır. Son beş yıl içerisinde % 300 artmıştır, Danıştay'ın iş yükü. Bu neyi gösterir? Danıştay'ın çalışmadığını mı gösterir? Hayır. Danıştay eski yıllara göre daha fazla karar çıkarttığı halde bu artış var. Yüzde 20 oranında her sene daha fazla söylediğim tempoyla çalışarak karar çıkartmasına rağmen, bu böyle. O zaman sorunu başka yerde aramak lazım. Sorun bence İdare'de. Önce İdari Usul Yasası'nın çıkması gerekiyor. Sonra da, İdare'nin artık hukuku özümsemesi gerekiyor."

Bir başka noktaya değineceğim. Biraz Sayın Üzeltürk değindi, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi. Kime ibraz edilecek? Mahkemeye ibraz edilse olur mu? Mahkeme kendisine ibraz edilen defter ve belgelere dayanarak karar verebilir mi? Hep geliyorum aynı noktaya yani idari rejime. Bunu değiştirmedığınız sürece; Türkiye'nin idaresinin rejimini adli rejim yapmadığınız sürece, bu böyle olmak zorunda. Türkiye'nin idare rejimi idari rejimdir, adli rejim değildir. Bunu hiçbir zaman hiçbir vergi hukukçusunun unutmaması gerekir.

Defter ve belgeler İdare Usul Yasası'nın da söylediği gibi, vergi idaresinin yetkili inceleme elemanına ibraz edilir. O zaman o defter ve belgeler ispat kabiliyetine haizdir. Yoksa

"Türkiye'nin idare rejimi idari rejimdir, adli rejim değildir."

benim nazarımda o defter ve belgeler inceleme elemanına usulüne göre istenmesine ve makul mazeret gösterilmemesine karşın ibraz edilmeyen defter ve belgeler artık kanıt olmaktan çıkmış demektir. Ama Danıştay bunu böyle yapmıyor. Bu böyle olması gerektiği

halde; Danıştay bu konuda fazlaca yumuşak davranıyor. Son zamanlara kadar bir iki içtihat değişikliği oldu. Mahkemelerin kendilerine ibraz edilen defter ve belgeleri bilirkişiye incelettirerek almış oldukları rapora göre karar verdikleri görüldü ve uygulama böyleydi.

Oysa bu konuda öncelikle İdare'nin bir değerlendirme yapması lazım. Tamam, defter ve belgelerin ibrazı inceleme elemanına ibraz edilmemiş olması halinde getirilip mahkemeye verilmesi kabul edilmeli. Ancak, mahkeme onu bilirkişiye değil İdare'ye göndermeli. Bu zaten "silahların eşitliği" ilkesinin de gereği. Artık usul kuralı haline gelmiştir bu. Bir akademisyen bana dedi ki; "adil yargılama hakkı silahların eşitliği ilkesi insan hakkıdır", dedi. İdare insan değil ki, onun için söz konusu olsun. Doğru, insan hakkıdır, ama o insan hakkı bir usul kuralı haline gelmiştir; usul kuralı haline gelince iki taraf için de geçerlidir artık. Kamu idaresi için de geçerlidir, mükellef için de geçerlidir. O zaman yapılacak şey şudur: İnceleme elemanına herhangi bir nedenle verilmeyen getirilip mahkemeye verilen defter ve belgelerin vergi idaresinin incelemesine sunulması ve onun görüşünün alınmasıdır. Ondan sonra karar verilmesidir ki; Danıştay'ın son içtihatı da bu yoldadır. O içtihat da yerleşme eğilimindedir. Bundan sonra sanıyorum ki, ibraz etmeme eylemleri oldukça azalacak.

Bununla bağlantılı olarak bir başka hususa değinmek istiyorum, 359'uncu madde'de düzenlenen olan ceza konusu. Anayasa Mahkemesi gerçi o maddeyi anayasaya aykırı bulmadı ama gönderen mahkemenin bir hatası vardı bana göre. Gönderen mahkeme o konuyu İnsan Hakları Sözleşmesi ya da İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin içtihatları çerçevesinde 90'ıncı Madde'den giderek çözümlemek yerine Anayasa'ya aykırı olduğunu söyleyerek Anayasa Mahkemesi'ne gönderdi. Anayasa Mahkemesi de Anayasa'ya uygun buldu. Mesele nedir? Mesele şu: İbraz etmeme eylemi bir kaçakçılık suçu mu? Ya da ibraz etmeme hakkı susma hakkının bir tezahürü mü? Bir defa kanuna göre kaçakçılık suçu ama bana göre kaçakçılık suçu olmamalı. Çünkü vergi kaçırmadan çok vergi kaçırdıktan sonra delilleri gizleme eylemi var. Türk Ceza Kanunu'nun 281'inci Maddesi'ne uygun bir suç ihdas edilip, para cezasına dönüştürülmesi mümkün. Yasama organı bunu yaparsa çok daha iyi olur. Susma hakkının burada etkisi var mı? Susma hakkının tabii İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatları Avrupa Sözleşmesi'nin bir parçası olarak kabul ediliyor Avrupa hukukunda. Dolayısıyla, Anayasa'nın 90'ıncı Maddesi çerçevesinde İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatları da Türk idari yargıcını ve idaresini bağlayıcı nitelikte, bağlayıcı olmak zorunda. Avrupa hukuku da bunu böyle kabul ediyor. Susma hakkı nereden başlayacak? Vergi denetimi ile kişinin susma hakkının dengelenmesi söz konusu. Eğer istenen defter ve belgeleri vermeme susma hakkı çerçevesinde dersiniz, vergi denetimi yapamazsınız. Vergi denetimi yapamazsanız da olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkaramazsınız. Biçimsel inceleme yapmak durumundasınız.

Ama tersini söylerseniz, bu sefer de susma hakkının ihlali ile karşı karşıyasınız. O zaman susma hakkını bir yerden başlatmak lazım. Benim kişisel görüşümü sizlere açıklamak istiyorum; genel teftiş diyeceğimiz türden incelemelerde susma hakkı söz konusu olmaz. Çünkü susma hakkının başlayabilmesi için bir isnadın olması

"...genel teftiş diyeceğimiz türden incelemelerde susma hakkı söz konusu olmaz."

lazım. İnsan Hakları Mahkemesi kararına göre isnat olmayan durumda susma hakkı da, yani kendi aleyhine delil vermeme hakkının genel vergi incelemelerinde söz konusu olmaması. Ama bir vergi mükellefi hakkında bir inceleme başlatılmışsa veya onun taraf olduğu vergiyi doğuran olay veya o olaya ilişkin işlemin başka bir tarafı hakkında bir inceleme başlatılmış, bir isnatta bulunulmuşsa, ona da isnatta bulunulduğu kabul edilip, orada kendi aleyhine delil vermeme hakkının varlığını kabul etmek lazım. O zaman başka müeyyideler uygulamak lazım. Onlar da şu; vergi idaresi harici karinelere bakarak vergi tarh edebilir veya ek olarak da bir ceza verilebilir

"...bir vergi mükellefi hakkında bir inceleme başlatılmışsa veya onun taraf olduğu vergiyi doğuran olay veya o olaya ilişkin işlemin başka bir tarafı hakkında bir inceleme başlatılmış, bir isnatta bulunulmuşsa, ona da isnatta bulunulduğu kabul edilip, orada kendi aleyhine delil vermeme hakkının varlığını kabul etmek lazım. O zaman başka müeyyideler uygulamak lazım. Onlar da şu; vergi idaresi harici karinelere bakarak vergi tarh edebilir veya ek olarak da bir ceza verilebilir."

Benim söyleyeceklerim bu kadar. Teşekkür ederim.

FERRUH TUNÇ

Sayın Başsavcım katıldığınız için çok teşekkür ediyoruz. Şimdi yaklaşık yirmi dakikalık bir zamanımız var. Önce sorusu olan var mı, onu alalım. Eğer sorusu olan yoksa kalan bölümde dört dakikalık bir temel toparlama istirahat edelim.

İzninizle ben kendi sorumu sormak isterim. İstisna hadleri altında kaldığı için beyanname vermeyen bir mükellef bunu neden vermediğini ispat mı etmek zorundadır? Cevap verecekse; "çünkü gelirim istisna hadleri dâhilinde kaldı" cevabı yeterli olacak mıdır? İkinci konu da, bu panel vergi düzenimizi ilgilendiren çok önemli bir konuda düzenlendi. Bunu konuşmalardan bir kere daha anlıyoruz. Bir panelle her şeyi



çözemeyeceğimize göre, bu ipin ucunu tutmaya devam etmemiz gerektiği anlaşıyor. Sizce bundan sonra ne yapmalıyız? Mevcut durumun ne olduğuna dair oldukça doyurucu fotoğraflar sunuldu; ancak buradan bir sonuç alıp, olumlu bir adım atmak için nereye yönelmemiz, nereye odaklanmamız gerektiği konusunda birkaç cümle yorumunuzu rica edeceğim.

MEHMET AKİF ULUSOY GELİR İDARESİ ESKİ BAŞKANI

Teşekkür ederim. Biraz basit olması dolayısıyla önce sizin ilk sorunuzdan bir fetva icat etmeye çalışayım. Hiç şüphesiz ki, istisna hadlerinin altında kalan durumlarda mükellefin beyanname vermesi gerektirmeyen durumlarda bunu ayrıca vergi dairesine bildirmesine gerek yok. Belki vergi dairesinin sorusunu biraz da ben onu koruyarak ifade etmeye çalışayım. Niye vermediğini ispat et veya gerekçelerini ispat et değil de bana gerekçesini bildir, eğer ispat edilecek bir şey varsa o zaman ispat et diye anlamak belki biraz daha rahatlatıcı olabilir mi acaba diye düşünüyorum.

Sayın üstadımızın sualiyle belki sizin ikinci سوالınızı de bir arada değerlendirmekte fayda var. Bu sene kabul edilen 6009 Sayılı Yasa ile bence çok önemli bir adım atıldı. Bu adımı değerlendirmeye vergi denetimi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarının herhangi bir mercii tarafından denetlenip, denetlenmeyeceği kontrol edilip edilmeyeceği şeklinde bir sualden başlamak lazım. Bundan önceki gördüğümüz uygulamada bazı denetim birimlerinde rapor okuma komisyonları, rapor okuma komiteleri gibi bazı müesseseler var ve bunlar bir imkân ölçüsünde yasalara aykırı tekdüzeliği sağlamaya, yasalara aykırılığı önlemeye gayret ediyorlar. Artı, hesap uzmanlarının danışma komisyonu var. Bunun da, eğer iyi işletilebilirse, bu görevi de görme imkânı var.

"İdareleri güçlü kılan şey hangi Bakan'a veya hangi Başbakan'a veya hangi mercie bağlı oldukları değildir diye düşünüyorum. İdareleri bugünkü çağdaş dünyada güçlü kılan şeyin yapıp ettiklerinin hesabını tam olarak verebilen açık, şeffaf bir şekilde vergisiyle beslendiği topluma ve yönetmekle görevlendirildiği topluma açıklayabilmek veya gücün kaynağını şeffaflıkta hesap verilebilirlikte aramak daha doğrudur. Bugüne kadarki uygulamalarda bunu maalesef pek görmek mümkün değil. Daha çok nereye bağlı olduğumuzla ilgili birtakım tartışmalar yapıyoruz. Hesap vermemeyi sanki bir güç göstergesi olarak algılıyoruz ve bu da bazı yanlışları beraberinde getiriyor."

uygulamalarda bunu maalesef pek görmek mümkün değil. Daha çok nereye bağlı olduğumuzla ilgili birtakım tartışmalar yapıyoruz. Hesap vermemeyi sanki bir güç göstergesi olarak algılıyoruz ve bu da bazı yanlışları beraberinde getiriyor. 6009 Sayılı Yasa ile getirilen birtakım komisyonlar var. Rapor değerlendirme komisyonu, merkezi rapor değerlendirme komisyonu gibi. Ben bunların eğer iyi işletilebilirse olumlu sonuçlar getirebileceğini düşünüyorum. En azından bir tekdüzeliğin, bazı yanlışların çok büyümeden düzeltilmesine imkân sağlayabileceğini düşünüyorum.

Aslında ne yapılabileceği ile ilgili konularda belki şikâyetler bir manada kendi içinde de çözümlerini üretiyor. Sayın Candan'ın bahsettikleri Danıştay'ın görüş vermekle ilgili Dairesi'nin görüşlerinin alınması tabii ki çok önemli. Ama bunun da sınırını iyi bilmemiz gerekiyor. Yargının da tabii ki kuvvetler ayrılığı ilkesini zedelemeyecek bir boyutta sadece görüş bildirme noktasında kalması daha doğru olur diye düşünüyorum. Bir de tabii tüzükler gönderilmek zorunda, Danıştay'dan görüş alınmak zorunda. Bir tüzük gönderdiğinizde gerçekten çok uzun zamanda cevap alabiliyorsunuz. Tabii ki oradaki işlerliğin de biraz daha hız kazanması gerekir diye düşünüyorum.

Çok teşekkür ederim.

Ama geldiğimiz nokta itibariyle şunu görüyoruz: Bildiğim kadarıyla, Teftiş Kurulu'nda okuma komisyonu yok, maliye müfettişlerinin yazdığı raporlar doğrudan doğruya vergi dairesinde okunmaksızın işleme konuluyor. Bu, geldiğimiz sonuç itibariyle; bunca ihtilaf, bunca fevran bir arada değerlendirildiğinde bir yanlışlık var gibi gözüküyor. Benim kanaatim şu; idareleri güçlü kılan şey hangi Bakan'a veya hangi Başbakan'a veya hangi mercie bağlı oldukları değildir. İdareleri bugünkü çağdaş dünyada güçlü kılan şeyin yapıp ettiklerinin hesabını tam olarak verebilen açık, şeffaf bir şekilde vergisiyle beslendiği topluma ve yönetmekle görevlendirildiği topluma açıklayabilmektir veya gücün kaynağını şeffaflıkta, hesap verilebilirlikte aramak daha doğrudur. Bugüne kadarki

HAKAN ÜZELTÜRK GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ

Cevap vermem gereken birkaç tane husus var. Müsaadenizle onları da söylemek gereği hissettim. Bir kere konunun en başta söylediğim şekilde çerçevesi geniş. Dolayısıyla, konuşmalarda da gördüğümüz üzere bu çerçeve genişledi ve çok farklı alanlara gitti. Yani ispat - delil arasında kalmaya çalıştık ama savunma hakkına kadar gitmiş durumda mesele. Bağlantısı yok değil var, ama bu kadar geniş olunca tabi, çözüm de getirmek zor oluyor. Bir kere meseleyi böyle ortaya koyduğumuzda tamamen Türkiye’de ihmal edilen bir boyut var: Uluslararası Vergi Hukuku. Uluslararası Vergi Hukuku’nun birkaç boyutu İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Sözleşmesi ve verilen kararlar. Bunlar Türkiye için bağlayıcı ama gelin görün ki; ilk derece mahkemelerine bakıyorsunuz bunlardan haberdar değiller. Danıştay’ın bazı dairelerinde bazı üyeler sadece bazı kararları biliyorlar. Çünkü bunların sayısı yüzlerce oldu. Keza, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’yle Adalet Divanı kararları arasında yakın ilişki var. Bunlar kendi kararlarında bu ilişkinin olduğunu belirtiyorlar. Adalet Divanı kararlarını da bilmemiz lazım vergilerle ilgili olarak. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarını ele alırsak, bunlar Türkiye için bağlayıcı. Yani hâkimlerimiz bu konuda aksine bir karar veremezler. Ama maalesef bu konuda hem mükelleflerin, hem yargıçlarımızın yeterli bilgisi olmadığını, İdare’de zaten o boyuta ulaşamadığı için o yüzden onları hiç katmıyorum, olunması gereken bilgi düzeyinde değiliz. Bilen kişi sayısı bakımından gerçekten çok büyük sıkıntılar var. Benzer şeyler mükellef hakları konusunda da geçerli. Yoksa ispat meselesi aslında mükellef hakkı aynı zamanda. Savunma hakkı dedik. Adil yargılanma hakkı diye bir hak var, sözleşmede. Tek bir hak değil; içinde birçok hak barındırıyor. Bu hakların her birinin ayrı ayrı incelenmesi lazım. Türkiye eğer, hep söylüyorum, bugün vergiden dolayı mahkûm olmuyorsa dünyanın en şanslı ülkesi. Mahkûm olmaya başlar ise, Türkiye’nin ödeyeceği tazminata zaten yetişmesi mümkün değil. Sadece en basit örnek, yargı sürelerinin uzun olmasından dolayı Türkiye mahkûm olabilir. Keza silahların eşitliği, adil yargılanma hakkının en önemli meselesi, biraz önce konuştuğumuz susma hakkı. Kendi aleyhine delil yaratmama hakkı gibi birçok hak var. Bunlardan da yargı kararlarına baktığımızda inceleme raporlarına baktığımızda çok ciddi sıkıntılar olduğunu görüyoruz. Bunun dışında uluslararası boyuta baktığımızda, Türkiye’nin anlaşmalarına bağlı olarak ortaya çıkan yorum meseleleri var. Bunların çözülmesi lazım. Bu konuda da çok gerideyiz. Hala bazı anlaşmalardan doğan sıkıntıları aşabilmiş değiliz. Bu konuda, tabii ki, İdare’nin öncelikli olarak davranması lazım. Bu konuda birimler oluşturulması gerek. Çözüm yolu dönüp dolaşıp hep İdare’ye gelmekte. Çünkü güçlü konumda ya da öncü durumda olan İdare’dir. Gelir İdaresi’nin yeniden yapılanması tartışmaları sırasında, Vergi Konseyi’nde çok konuştuk. Bağımsız bir İdare kurmamız mümkün olmadı. Yarı bağımsız İdare de kuramadık. Bugün adı öyle, ama değil aslında. Orada birtakım iç denetim birimleri vardı uluslararası alanda yapmamız gereken. Bütün raporları hazırlanmış, sunulmuştur. Ama hiçbir zaman kanunlaşamadı, kanunlaşamayacaktı. Çünkü anlayışın değişmesi, hukukun üstünlüğünü savunan bir anlayışın gelmesi gerek.

"Türkiye eğer, hep söylüyorum, bugün vergiden dolayı mahkûm olmuyorsa dünyanın en şanslı ülkesi. Mahkûm olmaya başlar ise, Türkiye’nin ödeyeceği tazminata zaten yetişmesi mümkün değil."

Bunun dışında mükellef-idare arasındaki problemleri çözmeyi, sadece yargıya bırakmamak lazım. Çünkü en başta da söylediğim gibi, mükellef çözümü yargıda arıyor. Çözümü İdare’de bulamıyor. İdare’ye laf anlatamıyor ya da sözünü dinletemiyor. Çünkü İdare’nin ve mükellefin birbirleri hakkında potansiyel görüşleri var. Barış ortamı yok. Barış ortamı olmadığı zaman mükellef çözümü yargıda arıyor. Yargının iş yükü sürekli artıyor, artacak da. Sayın Turgut Candan doğru söylüyor. Çözülmesi mümkün değil. Yasama organınca bir çözüm getirilmedikçe bu durum çözülemez. Eğitim meselesi çok önemli. Hem yargıda uluslararası boyutlar eksik, bilinmiyor. Yargıçlarımız İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarını bilmiyorlar. Söylendiği zaman da, dilekçelerde belirtildiği zaman da anlamıyorlar veya anlamak istemiyorlar. İdare’de bunların bir kısmını da olsa bilenlerin sayısı yok denecek kadar az. İyi niyet ayrı bir şey, onu hariç tutuyorum, bu bir eğitim meselesi. Eğitimde de, hep iç eğitimler var. Dolayısıyla, bir aşama sağlanması mümkün değil. Bu kısır döngünün kırılması lazım. İdare adım atacak dedik. Basit bir örnek vereyim. O kadar çok hukuka aykırılık var ki; en son Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu’nda (KKDF) olduğu gibi. Rakamlar arttırıldı. Hukuka aykırı. Uygulanıyor. Nasıl uygulanacak? Uygulanmaması gerekiyor ama uygulanıyor. KKDF’nin kendisi hukuka aykırı. Yani böyle bir şey alınması mümkün değil. Çünkü temeli yok, hukuki altyapısı yok. Buna rağmen hem alınıyor, hem de oran 10 mu olsun 15 mi olsun bunları tartışıyoruz. Böyle bir yükümlülüğün Türkiye’de yeri yok. Çünkü temeli yok. Hukuki altyapısı yok.

"...mükellef çözümü yargıda arıyor. Çözümü İdare’de bulamıyor. İdare’ye laf anlatamıyor ya da sözünü dinletemiyor. Çünkü İdare’nin ve mükellefin birbirleri hakkında potansiyel görüşleri var. Barış ortamı yok. Barış ortamı olmadığı zaman mükellef çözümü yargıda arıyor. Yargının iş yükü sürekli artıyor, artacak da."

Yargının sorunu çok. Ayrı bir konuda tartışmak lazım. O yüzden ona girmeyeceğim. En son olarak 6009 Sayılı Kanun ile ilgili olarak şunu söylemek isterim. Doğal olarak, incelemelerle ilgili, muktezalarla ilgili yeni düzenlemeler geldi. Bunlar iç işleyiş bakımından önemli olabilir ama aynı zamanda objektifliği ortadan kaldıracı bazı düzenlemeler içermektedir. Yani bilimsel açıdan bakıldığında hiç de öyle "iyi-güzel-harika" düzenlemeler "değil." Zaten, hep söylediğim gibi, hukuka inanmazsanız baştan itibaren yanlış gidiyor işler. 6009 Sayılı Kanun’un kendisi hukuka aykırı. Çünkü içinde ecri misillerle ilgili af düzenlemesi var. Af düzenlemesi olduğu için 330 oyla kabul edilmesi gerekirdi Meclis’te. Edilmedi. Yani baştan şekil olarak hukuka aykırıdır. Daha önce de edilmemişti. Yani af kanunları sürekli 330 oyun altında kabul edilmekte. Bunlar baştan yanlış. Yani, şimdi vergi sistemimizin bunca yanlışlığı, bunca hatası, bunca eksikliği varken bizim burada "ispat-delil nasıl olmalı?" diye konuşmamız tabii biraz fazla uç noktada kalan bir davranış. Bunlarla ilgili ayrı toplantılar yapmamız lazım ama vergi sistemimizin gerçekten revizyon ötesinde reforma ihtiyacı var.

"Çözüm yolu dönüp dolaşıp hep İdare’ye gelmekte. Çünkü güçlü konumda ya da öncü durumda olan İdare’dir."

Sayın Ferruh Tunç, "nasıl olacak?" dediler. Sizin sorunuzu da söyleyeyim. İdare sorarsa buna cevap vermemek lazım. Böyle abes sorulara cevap verilmez normalde hukuken ve soru sorulduktan sonra hadi madem cevap veriyorsunuz sadece "yoktur" demeniz yeterli olur. İsterseniz böyle garip sorular da sormayın diye bir not düşün bence. Çünkü daha önce bir mahkemede benzer durum oldu. Motorlu Taşıtlar Vergisi ile ilgili. "dava hakkınız yoktur" diye cevap geldi. Dava hakkı nasıl olmaz? Yani Anayasa'dan kaynaklanan bir hak ama oradaki hâkim ayın 1'inde tahakkuk ettiği için bir daha dava hakkının tahakkuktan sonra olmayacağını düşünmüş. Dolayısıyla, kendi içinde bir mantıksızlık var. Kendisine verilen cevabın benzer bir cevabı olduğu için söylüyorum. Bazı şeylerde artık, "çok da İdare ile ters düşmeyelim" mantığından sıyrılmak lazım. Herkesin taşın altına elini koyması gerekiyor. Çözüm nasıl olacak? Zaten önerilerin büyük bir kısmı geliyor buraya. Bir araya gelsinler, çözsünler, Danıştay'dan görüş alınsın.

Bunun böyle olması mümkün değil. Danıştay'ın görüş verme hakkı var. Ama Maliye sormaz, bugüne kadar sormadı. Öyle bir görüş olursa yapılacak politikalarda hatalar olur. Politikalar rahatça tayin edilemez. Ne olacak? Daha önce Vergi Konseyi'nde, üstatlarımız da burada hatırlarlar, Danıştay'a da ben gidip konuştum. Danıştay-İdare ve mükellefin bir araya gelip, "problemler nedir ve nasıl çözüme gideriz?" sonucuna doğru gidilmesi lazım. Çünkü yirmi senedir verilen kararlar ortada. Yirmi yıldır İdare'nin verdiği kararlar var. Birbiriyle taban tabana zıtlar. Çözülüyor. Çözülmesi için Danıştay Kanunu'nda değişiklik yapmak gerekiyor. Danıştay'ın görüş bildirme imkânı yok. Çünkü Danıştay, taraf yargı ilişkilerinde. Öncelikle Adalet Bakanlığı'nın kanun değişikliği yapması lazım. Adalet Bakanlığı'nın bugüne kadar hiçbir çalışması yok. Defalarca Sayın Turgut Candan ifade etmiştir, Danıştay'a da gitti. Başka birimler vasıtasıyla da gitti. Ama sanki ayrı bir dünya. Hiç konuşulmuyor. Konuşulması lazım. Nasıl olur? Temel birimler bir araya gelecekler. Özellikle, İdare ile Danıştay'ı bir araya getirmek gerekiyor. Çünkü İdare'nin birçok uygulaması hukuka aykırıdır. Bunu biliyor ya da bilmiyor. Bazı iyi niyetli arkadaşlar orada farkındalar. Bunu konuşmalarımızda gözlemleyebiliyorum. Ama genellikle bu sorunun çözümlenmesinde kimse ortaya çıkıp da, "biz bunu çözelim meseleyi rahatlatalım", demiyor. Ama çözüm makamı mutlaka İdare. Çünkü öncü kuruluş o. Vergi zorla alınır. Zorla alan da Devlet. Dolayısıyla, Devlet çözüm bulacak. Fakat kısa bir sürede de çözümlenebileceğini düşünüyorum.

**"Çözüm makamı mutlaka İdare.
Çünkü öncü kuruluş o. Vergi
zorla alınır. Zorla alan da Devlet.
Dolayısıyla, Devlet çözüm
bulacak."**

Çok teşekkür ederim.

ALİ ŞANVER PEKİN & PEKİN

Çok kısa başlıklar halinde, "çıkartım ve öneriler" biçiminde konuşacağım. Kanun reformu veya çalışması konusunda, zannediyorum, bütün panelistlerin hemfikir olduğu İdari Yargılama Usul Kanunu'nun toplu bir reformunun çok kolay bir iş olmadığı bunun daha uzun vadeye yayılacak bir iş olduğu ve şimdiye kadarki çalışmaların da belli noktalarda tıkanmış olduğu yönünde bir fikir birliği var aramızda. Bugün ne yapılabilir? Sayın Ulusoy'a katılıyorum. 6009 Sayılı Yasa muktezalari telif etmek yönünden faydalıdır. Yalnız aynı zamanda da belki bir ufak riski de içermekte. O da İdare'nin daha kendi içinde hareket etmeye başlayıp, hukuki denetimi bir noktada ele almasıdır. Buradan da, bunun Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü Maddesinde belli kriterler getirmek suretiyle bir miktar dengelenmesi düşünülebilir. 3'üncü Madde'nin tek olarak ele alınıp belki bir kanun çalışması yapılması da daha gerçekçi bir hedef olarak ortaya çıkabilir. Bu konuda sunumumun ilk kısmında da arz ettiğim belki diğer ülkelerdeki kriterler mukayeseli olarak dikkate alınabilir. Bu objektif ve sübjektif kriterler Üçüncü Maddeye belki monte edilebilir. Böylece İdare'nin de bu maddeye göre daha net hareket etmesi, mükellefin de öngörülebilirlik kazanması belki daha kısa ve orta vadede mümkün olacaktır, diye düşünüyorum.

Aynı şekilde kısa dönem yapılabilecek gerçekçi değişiklik var. Hedefler yönünden bu 341'inci Madde'deki bir kat cezanın uygulanmasında, şu andaki bir kusursuz ceza uygulama hali, yani objektif sorumluluk hali belki ortadan kaldırılabilir. Özellikle, bu ceza eğer bu mertebede, bu yükseklikte kalacaksa bence bu elzemdir. Burada da, kaçakçılıkta olduğu gibi kusur aranmalıdır. Bunun da yine çok derin bir kanun çalışması gerektirdiğini düşünmüyorum. Tabii burada hedef uzun dönemde bu tip bir cezayı kaldırıp tamamen erken ödemeyi teşvik edici Almanya örneğinde olduğu gibi, bir "temerrüt rejimine" geçmek. Alman mer'i mevzuatı vergi borcunun ödemesinde gecikilen her ay için yüzde 1 oranında bir ceza ve yüzde 0,5 oranında bir temerrüt faizi uygulamaktadır. Ancak, kasıt ve kaçakçılık halleri ile sınırlı olarak ağır cezaları bırakmak uygun olacaktır. Yine, daha orta vadede, ki maddi hukuk anlamında istisna hükümlerimiz aslında dünya normlarına uygun hale gelmeye başlamıştır. Mesela, yine iştirak kazancı istisnası gayrimenkul

"Kanun reformu veya çalışması konusunda, zannediyorum, bütün panelistlerin hemfikir olduğu İdari Yargılama Usul Kanunu'nun toplu bir reformunun çok kolay bir iş olmadığı bunun daha uzun vadeye yayılacak bir iş olduğu ve şimdiye kadarki çalışmaların da belli noktalarda tıkanmış olduğu yönünde bir fikir birliği var aramızda."

kazancı istisnası buna örnek teşkil eder. Yalnız bunların uygulanmasında, yine Vergi Usul Kanunu 3'üncü Maddesi'ne konacak bir hükümle bunların özel hüküm olduğu ve Vergi Usul Kanunu 3'üncü Maddesi karşısında üstün durumda oldukları daha net bir şekilde belki kanuna derç edilirse kanunlar arası ihtilaflar önlenmiş olur. İdari muktezalarda da belki bir netlik gelebilir diye düşünüyorum.

Keza, yine bugünkü vaka örneklerimizde bu şekilde bir gayrimenkul satış kazancı istisna maddesinin veya iştirak kazancı istisna maddesinin nasıl genel normlarla 3'üncü Madde

ve kanuna karşı hile gibi genel ilkelerle bertaraf edildiğini görmüş olduk. Bunun kesinlikle önüne geçilmesi lazım. İspat yükü yönünden, Sayın Turgut Candan Üstadımız söyledi, re'sen araştırma ilkesi evet genel bir ilke olarak İdari Yargılama Usul Kanunu'nda var; fakat belki özel bir düzenlemeyle Vergi Usul Kanunu'na da getirilebilir. Burada onu görüyoruz. Yargı, İdare'nin yerine geçip araştırma yapamıyor. Bu anayasaya aykırı, kuvvetler ayrılığına aykırı ama mükellefe yardımcı olabilir. Zaten, bizim istediğimiz de mükellefe yardımcı olması. Mükellefe yardımcı olması konusunda da İdare'yi teşvik edici, re'sen araştırma ilkesini zaten var olan bu ilkeyi netleştirici, destekleyici düzenlemeler yapılabilir. Orta vadede hedef, bu tip genel manada Vergi Usul Kanunu'nun Madde 3'ü anlamındaki hükümlerin aslında tamamen kaldırılarak, tamamen özel düzenlemelerle istisnaların ve vergilerin düzenlenmesi ve bunların mahkeme kararları ve idari düzenlemelerle berraklaştırılması olmalıdır. Yoksa, bugünkü gibi sadece bir uzlaşma mekanizmasıyla ve sürekli vergi af tasarılarıyla aynı sonuçlara varmaya çalışıyoruz. Bu özellikle yabancı yatırımlar ve doğrudan sermaye yatırımları yönünden çok büyük bir sıkıntı; çünkü öngörülebilirliği tamamen ortadan kaldırıyor diye bağlayabilirim.

FERRUH TUNÇ

Çok teşekkürler. Sanırım ele aldığımız konunun somut olarak ele alınarak çözümlenmesi gereken yanları olduğu gibi vergi sisteminin bütününe ilgilendiren yanları da var. Bir yandan hemen şimdi yapılacak somut işler, düzenlemeler listesini oluşturmalı, örneğin Vergi usul Kanunu'nun 3. Maddesi'nin daha net bir ifadeye kavuşturulması gibi, hem de sistemin geneline dair yapılacaklar konusunda önerilerimiz dile getirmeliyiz. Vergi sisteminde bakış açısının kaybolduğu gerçeğinin altını çizmeliyiz. Bir temel paradigmaya, bakış açısına sahip olmadan bir şeyi bilemeyiz. Bunu yeniden belirlemeli, idare, uygulayıcı, mükellef ve işin uzmanları olarak bunu içselleştirmeli ve toplumla iletişimini kurmalıyız. Gerçekten de verginin bir hukuk meselesi olduğu hususu Türkiye'de uzun yıllardır unutulmuş durumdadır. Vergi, bazı uzmanların uğraştığı teknik bir konu gibidir. Bazı uzmanların uğraştığı, bildiği ama bu anlamda işin uzmanı değilseler, örneğin iş adamı, yönetici vb. iseler bilemediği başka bir şeydir. Vergi erbabının kendi arasında konuştuğu bir başka uzak bir dile Sanskritçeye dönmüştür. Hukukun egemenliğini bir paradigma olarak öne sürmemiz lazım. Söz gelimi Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü Maddesi özelinde konuşacak olursak, hepimiz aynı maddeyi okuyor fakat maddenin son çözümlemede ne dediği konusunda bir mutabakata varamıyoruz. Vergi sistemimiz özün önceliği prensibini haiz değil midir?

"Bir yandan hemen şimdi yapılacak somut işler, listesini oluşturmalı - örneğin Vergi usul Kanunu'nun 3. Maddesinin daha net bir ifadeye kavuşturulması gibi- diğer yandan da sistemin geneline dair yapılacaklarımızı belirlemeliyiz. Ama öncelikle, vergi sisteminde bakış açısının kaybolduğu gerçeğinin altını çizmeliyiz. Bakış açısına sahip olmadan bir şeyi bilemeyiz. Verginin bir hukuk meselesi olduğu uzun yıllardır Türkiye'de unutulmuş durumda. Daha radikal, daha esaslı, daha bakış açısını değiştiren bir dili seçmeliyiz bu meseleleri konuşurken."

Rivayet muhtelifdir. Bu durumda kendi başına ister metin güzel yazılmış olsun, ister yeterince güzel yazılmamış olsun anlama bakımından, temel bir madde olması nedeniyle, katılımcıların da tabiriyle, bir algı felcine, bir yorum anarşisine gelmiş bulunuyoruz. Öyleyse, algıda felç halini bir kere ortadan kaldırmamız lazım. Bunun için, sanırım, VUK Üçüncü Madde'nin; bu adresle de, vergi hukukumuzun özün önceliği prensibine nasıl baktığını, yeniden yazmakta yarar var kanaatindeyim. Benim değerli katılımcılarla beraber önerim, bu panelin sonuç bildirisinde de, bu yönde bir öneri olması. Sayın Ali Şanver'in çok değerli özetine büyük ölçüde katılıyorum. Diğer panelistlerin söylediklerinin hepsine hemen hemen katılıyorum. Ama birçok doğrunun altını çizmekten sınırlı temel hususların altını çizip, bu alanlarda somut adımlar, iyileştirici adımlar atabilmeliyiz. Çok açık bir işleme var. Sayın Başsavcı'mızın söylediği durum, adeta çok açık bir durum. Adeta "absürd" bir durum. Oraya karşılık veremiyoruz gibi geliyor bana. Daha radikal, daha esaslı, daha bakış açısını değiştiren bir dili seçmeliyiz bu meseleleri konuşurken. Biz kendi aramızda konuştuklarımızı biraz daha teknik, felsefi düzeyde kalmadan toparlayıp TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu'nun misyonuna uygun bir seviyede ve teknik yeterlikte sizlere ayrıca takdim etmeye çalışacağız.

OSMAN GÜNAYDIN YAPI KREDİ BANKASI

Şöyle bir gerçek var. Biz bazı konuları otuz seneden beri tartışıyoruz. Ama tartıştığımız noktalarda maalesef çok fazla bir ilerleme kaydedemiyoruz. Öyle şeyler var ki; yorum yapmak ve birilerinden görüş almak ihtiyacı doğuyor. Yani sonuçta yorum ve ispat sorunu. Vergi kanunlarında, dünyanın her tarafında, yorum olmadan çok mot a mot bir kanun yapamazsınız. Mutlaka yorum sonunda olacaktır. Biz bu yorumu minimize etmeyi beceremiyoruz. Böyle olunca da örneğin, yeni bir finansal ürün çıkartıyorsunuz, hemen akabinde, yurtdışı finans merkezlerinde sizin bu ürününüzle ilgili "vergi yönetimi" amaçlı bir proje geliştiriliyor. Vergi kanunlarınızda ne kadar çok madde yoruma açıksa, satır aralarını yorumlayarak çalışılıyorsa, bu girişimleri de önleyemiyorsunuz.

Globalleşmenin sonucu da bu. Vergi yönetimi açısından herkes birbirini kolluyor doğal olarak. Ama biz kendimizi ve kanunlarımızı değişen dünya şartlarına adapte etmekte zorlanıyoruz. Globalleşen dünyada ne yazık ki gerek Mali İdare, gerekse Hazine, diğer devlet kurumları, özel

"...biz kendimizi ve kanunlarımızı değişen dünya şartlarına adapte etmekte zorlanıyoruz. Globalleşen dünyada ne yazık ki gerek Mali İdare, gerekse Hazine, diğer devlet kurumları, özel sektör birbiriyle iletişimi o kadar yavaş yapıyoruz ki!"

sektör birbiriyle iletişimi o kadar yavaş yapıyoruz ki! Ben otuz seneden beri 23'üncü Madde'den başlayan Banka Sigorta Muamele Vergisinin (BSMV) tartışıldığını biliyorum. Değişen dünya şartlarına göre bir türlü adapte edemediğimiz bu eski "istihsal vergileri" zamanından kalmış vergiyi günün şartlarına uyduramıyoruz. Gerçekte vergi kanunlarımızda, her zaman tartışılan ve gündeme getirilen, ana olarak 7-8 tane madde var. Bunlar

Gelir Vergisi'nde, BSMV'de, KDV'de, Damga Vergisi'nde ve harçlardaki bazı tartışmalı maddeler. Biz bunlardaki gri alanları bile çözemedik. İki tane madde var. İptal edeceğiz yahut maddeyi adam gibi yazacağız ki, bir daha yorum çıkmasın. Bakın; son yıllarda 6-7 senedir finans kesiminde, sigorta ve emeklilik şirketlerini de dâhil ediyorum, yapılan incelemelerin çoğu bu maddelerdeki gri alanlar nedeniyledir. Burada iki tane üstadımız var. Sayın Osman Arioğlu Üstat da burada, Sayın Mehmet Akif Ulusoy Üstat da burada. Senelerdir kendileriyle bunları tartıştık, hala da tartışmaya devam ediyoruz. Sayın Sedat Eratahar Üstat ile da bir kaç sene önce gene Banka Sigorta Muamele Vergisi'nin adaptasyonu konusunu tartıştık. Biz bu BSMV'yi sonunda Avrupalılar'a bile benimsettik. Adamlar yakında tartışmaya açacaklar. Ama yoruma mahal vermeyecek düzenlemeleri biz bir türlü yapamıyoruz. Burada kabahat hem biz de, hem de Maliye'de. Daha önce Sayın Arioğlu'na ve Sayın Akif Ulusoy Üstada da söyledik; biz bankalar olarak her türlü işbirliğine açığız. "Gelin şu türev ürünlerinin vergilendirilmesini, kambiyo, yurtdışı, vb. gri noktaları çözelim, çıkartalım, birbirimize destek olalım, eğitelim." Güzel bir çalışma da başlatmıştık. Sonra bir yerden kesildi.

FERRUH TUNÇ

Çok teşekkürler Sayın Günaydın. İzninizle saate sadık kalalım. Konuşmak ister misiniz Sayın Arioğlu? Memnun oluruz.

OSMAN ARIOĞLU GELİR İDARESİ ESKİ BAŞKANI

Herkese iyi akşamlar diliyorum. Şu an masanın bu tarafında olmanın, yani masanın İdare tarafında değil de mükellef tarafında olmanın, kendisi de bir mükellef olarak, kolay bir iş olmadığını zaten fark ediyordum İdare'deyken; şu an bunu yaşıyorum. Çünkü son düzenleme özellikle bahsedildi; her şeye rağmen iyi niyetle birtakım şeyleri halletmek üzere bazı maddeler konulmuş olduğunu gösteriyor. Eğer onunla ilgili bu rapor okuma meselesinde düzgün bir çalışma yaptırılabilirse, yeni yapılacak yasal düzenlemeyle de mevcut pürüzler zaten çözülmüş olacak. Ondan sonra sistem belki biraz daha sağlıklı çalışır.

Fakat 2003'de Vergi Konseyi'nin kuruluşunda hakikaten biz çok ümitliydik. O çerçevede de, Vergi Konseyi'nden faydalandığımızı düşünüyorum, en azından kendi dönemimizde. En azından Kurumlar Vergisi Kanunu, burada söylendi değinmeden edemeyeceğim. "Bir komisyon marifetiyle hazırlanmadı" diye. Hayır, komisyon marifetiyle hazırlandı. Vergi Konseyi hazırladı. İdare birkaç müdahale yapmıştır. Ama temel metin olarak Konsey'in hazırladığı metni almıştır ve oradaki proje diğer kanunları da hem Vergi Usulü, hem de Gelir Vergisi Kanunu'nu bu çerçevede değerlendirmekti. Aslında, bu çalışmaların illa İdare'den de istenmesi gerekmiyor. Bu TÜSİAD bünyesinde olur, Konsey bünyesinde olur, başka bir yerde olur. Bu çalışmaların bir şekilde hazırlanması lazım.

Bu laflar burada edilip, güzel laflar ediliyor, İdare eleştiriliyor, biz de geçmiş idareciler olarak nasibimizi alıyoruz; ama burada kalmaması lazım. Önümüzdeki dönem eğer bir terslik olmazsa, İdare'nin eli biraz daha kolaylaşacak. Bizim Damga Vergisi ve BSMV'yi kaldıramamaktaki genel

gerekçemiz fiscal'dı. Yoksa bu vergilerin çok iyi vergiler olması değildi. Ama öyle zannediyorum ki, bundan sonraki dönemde eğer gidişat bozulmazsa, İdare'nin eli biraz bu tür teferruat düzenlemeleri kaldırabilecek bir noktaya gelecek. Fakat bu hazırlığı illaki İdare kendisi yapsın derseniz, o zaman hangi İdare olursa olsun kanunu eleştiririz, yazımını eleştiririz, uygulamasını eleştiririz ve gideriz. Şu anda salondaki hazırına baktığımızda aslında her biri bu çalışmaya ciddi katkı verebilecek arkadaşlar görüyorum. Peki, katkı vermek sadece buraya çıkıp söz söylemek mi, sadece eleştirmek mi? Hayır, bunun ötesine geçmek lazım. Bunu da bir organizasyon yapar. Bu organizasyonu yapacak olan ya Vergi Konseyi'dir veya birden fazla organizasyon bir araya gelsin ve ondan sonra İdare'ye gidilip denilsin ki; artık seçimden sonraki dönemde bizim hazırlıklarımız bu, gelin bunu tartışalım. Biraz zorlamak lazım, demek istediğim o'dur. Bunu yapmadığınız sürece bu şikâyetler devam eder gider. Teşekkür ediyorum.

FERRUH TUNÇ

O zaman, biraz, cari yönetici olarak Sayın Bülent Sarıgül'e söz verelim ve lütfederlerse bize düşüncelerini sunsun. Zaten bu panelin perspektifi de bir şeyler yapıp, önermek. O yüzden tamamıyla mutabıkız sizinle.

BÜLENT SARIGÜL BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANI

1 Mart 2010 tarihinden bu yana Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanı olarak görev yapıyorum. Öncelikle bu toplantının gerçekleştirilmesinden dolayı, TÜSİAD'a çok teşekkür ediyorum. Bugün burada konuşulanlar aslında çok faydalı oldu. Söylenen şeylerin hepsine yüzde 100 katılıyorum. Sistemimiz çok eleştirildi. Bu eleştirilerin hepsine ben de katılıyorum. Burada eski üstatlar var, Maliye Bakanlığı'nda en üst düzeyde görev yapmış üstatlar var. Ben bunu kendi içimizde özeleştiri olarak burada ifade etmek istiyorum. Hep yakınıyoruz vergi kanunları anlaşılmaz, yorum farklılıkları var. Ama bugüne kadar bir şekilde düzeltilemiyor. Bunu bir özeleştiri olarak hepimiz için söylüyorum açıkçası. Yani bizim elimizde olan bazı şeyleri biz Bakanlık'ta bunu yeterince gerçekleştiremiyoruz. Bir örnek vermek istiyorum: "Yatırım İndirimi" Anayasa Mahkemesi'nden döndü. Şimdi tekrar değiştirildi. Muhtemelen yine dönecek. Yani yüzde 25 ile sınırlandırıldı. Bunu bir özeleştiri olarak söylemek istiyorum.

"Denetim standardımız yok bizim. Denetim standartlarının oluşturulması konusunda çaba harcamamız gerektiğini düşünüyorum. Ne Teftiş Kurulu'nda, ne de vergi incelemesinde denetim standardı var. Denetim standartları oluşturularak mükelleflerin bu konuda nelerle ve kimlerle muhatap olabileceğinin bilinmesinde fayda var."

6009 Sayılı Kanun ile ilgili birkaç şey söylemek istiyorum. Öncelikle İdare'nin görüşü bence tek olmalıdır. Mesela uzlaşma yaptık. Bir vergi dairesinde yabancı ortaklı bir firmaydı. Bir hafta önce uzlaşmış. Ama başka bir uzlaşma komisyonuna geldiği için aynı sonucu bekliyor, doğal olarak ve ortakları da yabancı ortaklar ilgili yerlere de bu şekilde görüş bildirmişler.

Ama komisyon farklı insanlardan oluşuyor ve onların değerlendirmesi de farklı oluyor. Karşımıza bu şekilde geldiler. Komisyon olarak ne yapacaksınız? Önceki komisyonun aldığı kararın aynısını mı alacaksınız, siz farklı bir karar mı alacaksınız? Böyle şeyler yanlış. Mükellef tekse, İdare de karşısında tek görüş olarak durması lazım. Denetim birimlerimiz çok ama onların da uygulayacakları tek bir görüş olması lazım ki, mükellef ve yatırımcı rahat edebilsin. Ben hep bunu söylüyorum, burada Vergi Konseyi'nde üstatlar burada. Denetim standardımız yok bizim. Denetim standartlarının oluşturulması konusunda çaba harcamamız gerektiğini düşünüyorum. Ne Teftiş Kurulu'nda, ne de vergi incelemesinde denetim standardı var. Denetim standartları oluşturularak mükelleflerin bu konuda nelerle ve kimlerle muhatap olabileceğinin bilinmesinde fayda var. Mesela tam inceleme raporu yazan kaç kişi var. Hepsi sınırlıdır. Ama istediği kadar, istediği konulara bakabilir. Bu anlamda 6009 Sayılı Kanunu'n getirdiği yenilikler bence mükemmel değil; ama yine de iyi bir başlangıç olduğunu düşünüyorum. Daha sonra da, inşallah, bunun devamı gelir. İncelemeyle ilgili denetim standartları ve yeni kurallarla daha iyi bir yola gelir diye düşünüyorum.

"Mükellef tekse, İdare de karşısında tek görüş olarak durması lazım."

Benim söyleyeceklerim bu kadar.
Teşekkür ederim.

FERRUH TUNÇ

Çok teşekkürler. Temennilerinizi aynen paylaşıyoruz. Ve kişisel olarak, ben de çok mutlu oldum. Biz Maliyeciler' in burada çok büyük kabahati var. Esasa gelmemiz lazım, artık dünya değişti. Bir maddeyi okuduğunda, aşağı yukarı herkesin aynı şeyi anlayabilmesi lazım. Ya madde değiştirelim, ya da okuma şeklimizi; bunu yapamıyorsak gerisi teferruat.

DR. BİLTEKİN ÖZDEMİR **MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI ESKİ MÜSTEŞARI**

Genel olarak eleştiriler getirilirken şu eksikliği görüyoruz. Hem de en yetkili birim ve kişiler eleştiri yapıpken bu eksikliği gidermiyor. Bir öneri yok, bir alternatif sunulmuyor. Şimdi, habire, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü Maddesi'ndeki yorum farklılıklarının, uygulama farklılıklarının yarattığı keşmekeşi konuşuyoruz. Bu doğru. Arkadaşlarımız izah ettiler. 6009 Sayılı Kanun ile bu işe kısmen bir derleme toparlama sağlanmıştır. Orada da eksiklikler varsa temenni ederiz, arkadaşlarımız, inşallah zaman içinde onun da ikmalini sağlarlar. Ama ben şimdi buraya gelen halen huzurunuzda olan veya ayrılmış olan veya gelmemiş olan hem akademisyenleri, hem uygulayıcıları, hem de bu işin kaynağından gelen uygulayıcıları bir yazılı öneri getirmeye davet ediyorum. "Şu maddeyi öyle değil de, şu şekilde dönüştürürsek istediğimiz hedefe daha uygun düşer" diye öneriler getirilmeli. Bu eksiklikleri görüyorum. Bu gerekli. otuz kişilik, kırk kişilik bir grubun böyle bir öneriyi kolay kolay oturup kodifiye etmeleri pek mümkün değildir.

O ihtiyacımız vardır. Lütfen, bu çalışmalarda siz Sayın Başkan başta olmak üzere ve bu işin bundan sonra iyiye götürülmesini hedefleyenler, ipin ucunu tuttuğunuza göre sonunu da getiriniz ve bu eksikliğin giderilmesine dikkat buyurunuz.

Teşekkür ederim.

FERRUH TUNÇ

Çok teşekkür ederim Sayın Özdemir. Katılımlarınız için sizlere çok teşekkür ediyoruz, Sayın Turgut Candan'a, Sayın Hakan Üzeltürk'e, Sayın Ali Şanver'e, Sayın Bumin Doğrusöz'e ve Sayın Şaban Erdikler'e çok teşekkür ediyoruz. Bize bu şansı verdikleri için TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı Sayın Sedat Eratalar'a ve TÜSİAD Başkan Yardımcısı Sayın Tayfun Bayazıt'a teşekkürlerimizi ve saygılarımızı sunuyoruz.



B Ö L Ü M

ÖZET BULGULAR

4. ÖZET BULGULAR

DR. ALİ ŞANVER PEKİN & PEKİN

Son dönemde, Vergi İdaremizin özellikle VUK'nun 3'üncü Madde'sini Kanuna Karşı Hile genel varsayımıyla beraber uygulaması sonucu, re'sen takdirde ölçülülük esası bozulmuş, mükelleflerin ticari hayatın normal akışına uygun işlemleri dahi keyfi bir vergileme tehdidine maruz kalmışlardır. ABD, Almanya gibi, en üst düzey vergileme rejimlerinde bile, mer'i mevzuat vergi idaresine bizim mevzuatımız kadar geniş bir hareket alanı bırakmamaktadır.

Tek başına Danıştay'dan bozulan dengeyi yeniden kurması beklenemeyeceğinden (özellikle hukuki denetimin sınırını daha da daraltması muhtemel olan 6009 sayılı yasanın düzenlediği özelge değerlendirme prosedüründen sonra), kanaatimce, VUK'un 3'üncü maddesinden başlayarak mevzuat değişikliğine ihtiyaç vardır. Bu değişikliğin temel esasları şöyle özetlenebilir:

1. VUK Madde 3 gerekli yasal tadilatla, ABD ve Almanya emsallerinde olduğu gibi objektif (vergi avantajı dışında bir ekonomik sonuç var mı?) ve sübjektif (mükellefin tek saiki vergi avantajı/peçeleme mi?) kriterlerle daha net yasal ölçütlere bağlanmalıdır.
2. VUK 341'inci Maddesi'nden başlayarak vergi cezalarını düzenleyen maddelerde de vergi ama aynı zamanda vergi cezası tarhiyatı aynı paralelde objektif ama hiç olmaz ise sübjektif kriterlere bağlanmalıdır. Esas olarak, objektif (kusursuz) sorumluluk hali terk edilmelidir.
3. VUK'nun 3'üncü Maddesi'ne eklenecek açık bir hükümle (Alman VUK Madde 42.1/2. cümleye paralel), vergi mevzuatındaki özel hüküm niteliğindeki istisnaların (örneğin, gayrimenkul ve iştirak hissesi satış istisnası) bu genel hükme veya kanuna karşı hile gibi soyut varsayımlara dayanarak ortadan kaldırılamayacağı (ilga edilemeyeceği) açık olarak dercedilmelidir. Zaten, Maliyemizin hali hazırdaki genel kanuna karşı hile ve VUK Madde 3 çerçevesindeki tarhiyatları, hem özel düzenlemelerin önceliğini esas alan hukuk genel ilkelerine hem de Anayasanın vergi (ve vergi cezasının) kanuniliği esasına aykırıdır (T.C. 1982 Anayasası madde 73/3 ve 73/4).
4. VUK 3/B maddesi, mevcut haliyle, ispat yükünü idareden ziyade mükellefe yükler bir yapıdadır. Uygulamada da, hem vergi idaresi hem de alt mahkemeler, "biz vergiyi salarız, sen doğru olmadığını ispat et" tutumu içerisinde dirler. Hâlbuki bu durum idari yargılamadaki re'sen araştırma ilkesine ters olduğu gibi, Danıştay'ın da tespit ettiği üzere elinde hiçbir kamusal yetki olmayan mükellefin bir de üstelik vergi mahremiyeti ve benzeri hukuki kısıtlamalar karşısında ispat imkânları son derece kısıtlıdır. Bu itibarla, VUK Madde 3'ten başlayarak (mükellefin, makul olmayan özel vergi modellemeleri dışında) re'sen araştırma yükümlülüğü bir vazife olarak vergi idaresi ve mahkemelere tekrar hatırlatılmalı ve açıkça yüklenmelidir.

5. Orta vadede hedef, VUK Madde 3 gibi genel nitelikteki önleyici hükümlerin tamamen kaldırılarak, özel istisna hükümlerinin uygulanmasını mahkeme içtihatları ve bunlara, mutlak surette, uygun olarak yapılacak idari düzenlemelerle yeterli detayda berraklaştırmak olmalıdır. Zaten, taraf olduğumuz ikili vergi anlaşmaları ve AB direktifleri de bu yöndedir.

6. Vergi kaçırma kastının bulunmadığı hallerde bile uygulanan yüzde 100 oranındaki vergi ziyayı cezası aşırı yüksektir (VUK Madde 344/1). Ayrıca, çoğu gelişmiş vergi ülkesi düzenlemelerinde öngörülen vergi incelemesinin başlamasından sonra da (mevzuatımız yalnızca inceleme öncesi pişmanlık imkânı tanımaktadır) mükellefin vergi idaresi ile işbirliği yapması halinde (kural dışı yapıyı ifşa etmesi, vs.) ceza oranında indirim imkânı (mesela, yüzde 50 oranında), vergi incelemesinin tamamlanmasını ve tahsilatını hızlandıracak gibi, vergi idaresi ile mükellefin uzlaşmasına da büyük katkı sağlayacaktır.

7. Hedef, Almanya'ya benzer, kayıt altındaki mükellefleri iflasa (veya kayıtdışına) götürmeyecek, daha makul ve süratle uzlaşmacı bir vergi ceza ve temerrüt rejimi olmalıdır (piyasa koşullarına uygun oranlarda - mesela halen Almanya'da aylık yüzde 1- aylık temerrüt faizinden ibaret). Bu sonuca mer'i (VUK) uzlaşma düzeni ile varmaya çalışmak, sisteme olan güveni olumsuz etkilemektedir.

8. Yeni VUK düzenlemeleri ile vergi denetim ve uygulamalarının daha öngörülebilir ve ölçülü hale gelmesi ile birlikte 5811 Sayılı "Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun" benzeri bir düzenlemenin de sürekli hale getirilmesinde büyük vergisel ve ekonomik fayda vardır. Zira çağdaş bir VUK çatısı altında kendilerini daha güvenli hissedecek mükellefler, herhangi bir zaman sınırlaması olmadan, yurt içi ve yurt dışı varlıklarını milli ekonomiye katma imkânına sahip olmalıdır. Böyle bir düzenleme, taraf olduğumuz ikili vergi anlaşmaları çerçevesinde bilgi değişimi maddelerinin uygulanmaya başlaması ile de, önemli ölçüde varlık ve fonların milli ekonomiye kayıtlı ve vergi geliri yaratır kaynak olarak kazandırılması sonucunu doğuracaktır (pek muhtemeldir ki, bu katkının boyutu mevcut VUK uzlaşma düzeninin çok üzerinde olacaktır). İncelendiğinde, Almanya'dan başlayarak pek çok AB ülkesi ve ABD vergi mevzuatında benzer düzenlemelerin sürekli olarak yürürlükte tutulduğu görülecektir.

9. Maliyemizin son dönemdeki gibi soyut ve genel varsayımlarla, mükelleflerin ticari gereklere uygun yapılanma ve işlemlerinde bile vergisel istisnaları reddetmesi, kısa dönemde dahi, tam tersi sonuçla milli ekonomiye zarar verecek ve vergi gelirlerini düşürecektir. Zira bugünkü küresel çağda, sermaye yatırımlarının ülke değiştirmesi an meselesidir. Nitekim, ülkemizde de doğrudan (yabancı ve milli) sermaye yatırımlarının bir türlü portföy yatırımları (sıcak para) düzeyini yakalayamamasının önemli sebeplerinden biri de vergilemede "öngörülebilirliğin" temin edilememesidir.

PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK

GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ

Mükellef ve İdare vergi ilişkisini hukukun üstünlüğü ve insan haklarına saygı çerçevesinde yürüttüğü, karşılıklı ödev ve haklarını yerine getirdiği ölçüde vergi ilişkisi de gelişecektir. Özellikle vergi incelemelerinde olmak üzere ispat yükünün şahsi düşünce, kanaat veya izlenim şeklinde değil hukuken zaruri belge ve bilgilerle yerine getirilmesi ve raporlara yansıtılması gerekmektedir. Ancak bu sayede mükellef-idare ilişkilerinde güven sağlanıp, yargının üzerindeki ağır yük ortadan kaldırılabilir. Bu konuda somut adımlar atılıp bütün vergi işlemlerinde hukuk esas alınmazsa güven ilişkisi sağlamayacak, sistemde bozulma ve tıkanmalar devam edecektir. Aynı şekilde bu güven duygusuna sahip olamayan mükelleflerin konuyu yargıya taşıması sürecin uzamasına, her iki taraf için de emek, zaman ve para kaybına ve daha da önemlisi davaların pek çoğunun İdare aleyhine sonuçlanması sebebiyle prestij kaybına sebep olmaktadır. Bu konuda gerekli önlemleri almak zorunda olan birim İdare'dir.

MEHMET AKİF ULUSOY

GELİR İDARESİ ESKİ BAŞKANI

Vergi hukukunda ve vergi uygulamalarında sağlıklı bir yorum ortaya çıkabilmesi için;

- Vergi İdaresi'nin, tüm kademeleri ile, "hukukun üstünlüğü" ilkesini rehber edinmesi ve bunu tüm eylem ve işlemlerinde göstermesi,
- Vergi kanunları ve diğer alt mevzuat metinlerinin oluşturulması ve yorumlanması sırasında, vergi idaresi ile yargı, üniversiteler, meslek odaları ve benzeri kuruluşların sıkı bir işbirliği içinde olması, gerekmektedir.

YRD. DOÇ. DR. BUMİN DOĞRUSÖZ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

VUK'nun İspat Başlığı taşıyan 3/B Maddesi gereği vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak kanunda, burada geçen "her türlü delilin" kapsamını belirlenmemiş ve nelerin delil olduğu açıklığa kavuşmamıştır. Ayrıca delil değerlendirmesini kimin nasıl yapacağı da açıkça belirtilmelidir. Uygulayıcıya, şartlarını kendinin tayin edeceği delilleri kullanma yetkisinin verilmesi, subjektif davranışlara yol açabilir mahiyettedir.

Kanıtlama yükü daha çok vergi yükümlüsüne düşmektedir. Ancak, savı ileri süren tarafın bu savını kanıtlamak zorunda olmasının asıl olması gerekir. Vergi idaresi "mükellefe sen vergi

kaçırdın" diyecek sonra da "mükellef kaçırmadığını ispatlayacak". Bu, olmaması gereken bir durumdur. Yine aynı şekilde karinelere dayanılarak alınan takdir komisyonu kararına dayalı tarhiyatlar dava konusu edildiğinde ispat yükü yine mükellefe düşmektedir. Bu uygulamalar adeta kişiye suçsuzluğunu ispat et demektir ki, bu anlayışı hukuk devleti ile bağdaştırmak mümkün değildir.

Vergi alacaklısı durumundaki vergi idaresi, alacağının aynı zamanda icracısı durumundadır. Hukuken, hem alacaklı hem icracı tarafa ayrıca ispat ve delil konusunda bu kadar geniş yetki verildiğinde, o kesimin davranışlarının, yüklendiği yetkiler doğrultusunda adil ve hukuk ilkeleri çerçevesinde olması gerekir. Kaldı ki, ispat ve delil hukukunun temelinde, bu konudaki değerlemenin bağımsız yargı kesiminde oluşması gereği yatar.

Yorum ve ispat konusunun temel taşlarından birisi de savunma hakkının yargı da kullanılabilme olanağıdır. Ancak bu konuda İdari Yargılama Usulü Kanununun ihtiyaçlara cevap vermediği, gerek Kanunun kendisinin gerekse uygulamasının savunma hakkının tam olarak kullanılmasını sağlamadığı görülmektedir. Duruşmayı yapan heyetle kararı veren heyet zaman zaman farklı olabilmekte, bu da duruşmalarda yapılan şifahi savunma açıklamalarının nazara alınmasını engellemekte, şahit ifadesine dayalı cezalı vergi tarhiyatlarında dahi taraflar şahitleri mahkemede dinletememekte, mahkemeler re'sen getirttikleri belgeleri tarafların görüşüne sunmaksızın kararlarına esas alabilmektedirler.

Başka raporlara atıf yapılarak düzenlenen raporların, atıf yapılan rapor eklenmeksizin tebliğ edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun "vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinde, bu ihbarnamenin dayanağını oluşturan inceleme raporu veya takdir komisyonu kararının da tebliğ edilmesini" zorunlu kılan 35/son ve 366/son maddelerinin amaç ve ruhuna aykırı bir durum yaratmaktadır. Bu şekilde atıf yapılan rapor eklenmeksizin tebliğ, işlem temelinin gizlenmesi kadar, ceza açısından suçun bütün unsurları ile saptanıp saptanmadığının da delillendirilememesi anlamını taşımaktadır. Bu husus ise mükelleflerin yargı önünde savunma haklarını da kısıtlamaktadır. Burada, atıf yapılan raporun tebliğ edilmemesi, idarece savunulunun aksine, vergi mahremiyeti gibi konu ile ilgisi olmayan bir gerekçeye dayandırılmaz. Ancak Yargı'nın bu uygulamalara set çekmemesi de üzücüdür.

Yine karar üzerinde etkili olması muhakkak olan Davalı İdare delilleri (idarenin cevap dilekçesinin ekleri), diğer tarafa tebliğ olunmamakla, bu delillere karşı savunma hakkı ortadan kaldırılmaktadır. Ayrıca taraflardan birinin bildiği ve elinde olanları sadece yargı organı ile paylaştığı bir yargılamanın adil olduğundan bahsetmek de mümkün değildir. Bu, terminolojideki "silahların eşitliği" ilkesine terstir. Bir tür delil ve ispat aracı olmasına rağmen bilirkişi talepleri çoğu zaman karşılanmamaktadır.

Vergi yargılaması ile ilgili olmak üzere son dönemlerde sık rastlanan, transfer fiyatlandırmasına ilişkin özel düzenleme sebebiyle bundan sonra daha da sık rastlanacağı açık olan bir diğer hukuka aykırılık hali ise vergi incelemelerinin gizli emsallerle elde edilen bilgilere dayanıyor olmasıdır. Gizli emsal uygulaması ilk olarak mükellefin inceleme aşamasına dâhil olma, inceleme elemanı nezdinde kendini savunma hakkını ortadan kaldırmaktadır. Yargılama aşamasında ise mükellefin savunma hakkı tamamen bertaraf edilmektedir. İdare, mahkemenin istemi olmaksızın bu bilgileri mahkemeye ibraz etmemektedir. Bu durum bir taraftan yargılama sürecini davacı mükellef aleyhine yersiz şekilde uzatmaktadır. İkinci olarak ise gizli emsal mahkemeye ibraz edilse dahi mükellef bu konuda bilgilendirilmemektedir. Gizli emsallere ilişkin belgeler mahkemeye ibraz edildiğinde ise bu bilgilerin yapılan tarhiyatın hukuki değerlendirmesinde mahkeme açısından yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü bu defada söz konusu "gizli emsallerin" neden emsal olarak alındığı ve emsal olma kriterlerine sahip olup olmadığı anlaşılamamaktadır. Mahkemelerin böyle bir durumda emsal değerlendirmesi şartlarına riayet edilmediği için dava konusu işlemin hukuka uygun olmadığına karar vermesi gerekirken, hukuki zemini olmayan hazine lehine bir yaklaşım ile bu defa da bilirkişi incelemesi yoluna gitmektedir. Oysaki idari yargıda mahkemelerin görevi hiçbir şekilde hukuka aykırı işlemleri hukuka uygun hale getirme, yeni matrah tespit etmek değildir. Gizli emsal uygulaması netice itibarıyla AİHS'nin 6. Maddesinde düzenlenmiş olan adil yargılanma hakkının ihlali sonucunu yaratmaktadır. Özellikle temyiz aşamasında duruşma yapılmayarak şifahi savunma hakkı ortadan kaldırılmaktadır. Temyiz merciinin duruşma yapmaması, taraflar nezdinde, pek çok defa davanın yeterince anlatıldığı ve anlaşıldığı inancını yok etmektedir. Temyiz aşamasında duruşma yapılmaması, re'sen araştırma hakkı ile inceleme yaparak yeni düşünceler ileri sürme hakkı bulunan ve dosyaya giren yazılı düşüncesi ile aynı zamanda temyiz incelemesini yapan heyeti etkileme olanağı bulunan Danıştay Savcısına karşı savunma hakkının kullanılmasını da ortadan kaldırmaktadır. Yargılamanın aleniliğinin bir unsuru da kararlara erişim hakkıdır. Ancak gerek Danıştay'ın gerekse Yargıtay'ın kararlarının çok büyük çoğunluğuna kendi web sayfalarından ulaşamamaktadır. Özel dergilerde yayımlanan veya çeşitli makalelerde atıf yapılan kararların çok büyük çoğunluğu, yargı organlarının web sayfalarında bulunmamaktadır. Türk Milleti Adına verilen kararlar, maalesef Türk Milletine açık değildir. Bu durum ise emsal kararlara erişimi ortadan kaldırarak savunma hakkını engellediği gibi, aynı zamanda vergi hukuku doktrinin gelişimini ve içtihatların doktrinde işlenmesini de güçleştirmektedir.

Davanın neticesinin, gerek yerel mahkemelerce, gerek temyiz merciince hüküm fıkrasının hızla açıklanmaması, gerekçeli kararların tebliğinin uzun zaman alması da, uygulamada çeşitli sıkıntılara yol açabilmektedir. Bu nedenle "kısa karar" veya "hüküm fıkrası" açıklanması için mutlaka Kanunda sürelerin öngörülmesi gerekmektedir.

Öte yandan İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun bağı kopartılmalı, Vergi Usul Kanunu'ndaki hak kaybına yol açabilen mücbir sebep, düzeltme yolunun kapsamı ve dava sürecine etkisi gibi konular yeniden düzenlenmeli ve İdari Yargılama Usulü Kanunu savunma hakkı yönünden gözden geçirilmelidir. Her şeyden önce vergi davasının, dava tipleri içerisindeki üvey evlat gibi görülen konumunun belirsizliğinden kaynaklanan sorunların giderilmesi gerekmektedir. Zira bu günkü hali ile idari yargının, mükellef haklarına saygıyı temin ve savunma hakkının gerçekleştirilmesi konularında başarı sağlama olanağı yoktur.

TURGUT CANDAN

T.C. DANIŞTAY BAŞSAVCISI

Vergiye doğuran olay dediğimiz, olay veya hukuki durum, vergi idaresinin dışında cereyan etmektedir. Dolayısıyla, bu olay ya da hukuki durumun gerçek mahiyetinin vergi idaresi tarafından bilinmesi her zaman olanaklı değildir. Bu yüzden; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 3'üncü Maddesi'nde, kimi kanıtlarla ilgili istisnalar dışında, kanıt serbestisi getirilmiştir. Madde, ayrıca, kanıt yükünün aidiyetine ilişkin kurallar öngörmektedir.