

mek ve uyruk olmak istemektedirler: o da adaletin isteğine uymaktan başkası değildir; adalet hükmünün tüm kamu otoritelerinin işlevi olması gerekmektedir ve beklenmektedir. Mağduriyetin cılız sesi yerine hakkın güçlü sesi her dönemde yargıcın kişiliğinin ve bilincinin ayrılmaz parçası olmak zorundadır. Anlam yitimine uğramamak için yargıç, her türlü olumsuzluğa karşı benliğini, kişiliğini ve bilincini sağlam tutmak zorundadır. Bu duruşun anlamı, toplumsal yaşam için oldukça önemli bir kamu hizmetinin, yurttaşların temel güvencesi olduğunun kanıtı olarak kamu yaşamını doldurmasıdır. Küçülen dünyada haksızlık görüntüleri odalarımıza kadar ulaşmaktadır. Artık hiçbir insanlık dışı duruma seyirci kalmak istemiyoruz. Özellikle yargıç her türlü haksızlık karşısında sağlam durmak ve insan haklarını koruma altına almak zorundadır. Bu onun bilinci olduğu kadar işi, sorumluluğu ve ödevidir.

Gelecek için bir kehanette bulunmak gerekirse, siyasetin giderek genel olarak kamuyu temsil etmekten uzaklaştığı görülmektedir. Siyasal partilerin ve çeşitli toplum ya da görüş katmanlarının siyasete egemen olarak oligarşik bir dayatmayı siyaset olarak gündemde tuttukları bir gerçektir. Siyaset adamlarının da artık güvenilirliklerini, iyiniyetlerini ve etkinliklerini kaybettiği görülmektedir. Siyasal ve sosyal olarak gelişmiş ülkelerde siyasal seçimlere katılım gittikçe azalmaktadır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre siyasal katılımın doğal olarak azaldığı, zamanla bu durumun azınlık katılımına doğru geliştiği görülmektedir. Bunun örnekleri artık sıkça karşımıza çıkmaktadır. Bu olgu karşısında, siyasal alanın değerini ve önemini yitirmekte olduğunu söyleyebiliriz. Öncelik-

le bu duruma neyin yol açtığını belirlememiz gerekmektedir. Toplumların ve devletlerin çatışmalarını çözdükleri veya düşük yoğunluklu yaşadıkları gelişmiş ülkelerde makro politikalar yerine mikro uygulamalar ve tedbirlerin daha fazla uygulanma eğilimine girdiği görülmektedir. Siyasetçinin ya da yurttaşın mikro politikalarının sonunda yargıç önünde tartışmaya açıldığı anlaşılmaktadır. Bu nedenlerle artık siyasal olan hızla hukuksal olana doğru evrilmektedir. Özellikle yargı ve yargıç kurumlaşmasının etkinliğinin ve saygınlığının yüksek olduğu ülkelerde yurttaşın siyasal ve sosyal mekanizmaya karşı elindeki yargı gücünü harekete geçirme, somut olarak kullanma potansiyeli, tüm yurttaşları siyasetin çatışmalı alanından uzaklaştırma işlevi görmektedir. Söylenenin aksine, kimse haklarının verdiği saygınlıktan ve onurdan vazgeçmek eğiliminde değildir. Ancak siyasal mücadelenin çeşitli biçimlerde kirlendiği ve yeni tahakküm alanları oluşturduğu artık açıkça bilinmektedir. Böylece kamu düzeninde ve yaşamında yargıç, hak istemlerinin ya da çatışmalarının çözüme kavuşturulduğu ve demokratik bir katılım ve tartışmanın zorunlu olduğu mahkeme salonlarında adalet sujesi haline gelerek, siyasal olanı hukuksal olana dönüştürmektedir. Sonuçta elimize ne geçmektedir? Kişisel tarihimde öğrendiğim ve duyduğumda beni en çok etkileyen devlete ilişkin ilk söz şu olmuştur: "En iyi yönetim, en az yöneten yönetimdir". Tüm yazının varmak istediği sonuç şudur: Daha az yönetilmek, ancak daha çok gözetilmek, kısacası çocuk değil, adam yerine konmak. Hepimiz olanca çıplaklığı ile biliyoruz ki adalet yeryüzündeki herkesin hakkıdır. Bu bilinç insanlığımızın ve yaşamlarımızın en önemli dayanağıdır.

Hukuklaşamayan Bir Alan: Vergi Mevzuatı - Vergi Hukuku

Yusuf Karakoç^(*)

Değerli Meslektaşlarım,

Böyle bir sempozyumu düzenleyen, Türkiye'nin dört bir yanından yüze yakın akademisyeni bir araya getiren değerli dostum Prof. Dr. Hayrettin ÖKÇESİZ'e ve İstanbul Barosu yönetimine teşekkür ediyorum.

Beş gün süren bir sempozyumun beşinci gününün son oturumunda konuşma yapmanın bir şans olduğunu sanmıyorum. Bu oturumdan sonra herhangi bir tören olmadığı için katılımın az olması doğaldır. Hele beş gündür iki ayrı salonda sunulan tebliğleri-tartışmaları izleyenler-katılanlar da şüphesiz yorulmuşlardır. Gerçi, -Salı ve Çarşamba günkü oturumlar tarafımdan bilinmemekle beraber- Perşembe-Cuma, hatta bugünkü oturumlarda tebliğ sunacak birçok öğretim üyesinin hem de İstanbul'dan, yani buradan gelip tebliğlerini sunmamış olmalarını ise, yadırgadığımı belirtmek isterim. Şüphesiz birkaçının meşrû mazereti olabilir; birçoğunun meşrû mazereti olduğunu da sanmıyorum.

Her neyse, hukukçuların ilgi alanı dışında kalan ya da hukukçuların dışlandığı ve belki bu nedenle de bir türlü hukuklaşamayan bir alandan söz etmek üzere huzurlarımdayım. Amacım polemik yaratmak değil; konuyu bir hukuk felsefesi-sosyolojisi sempozyumundan başlayarak tartışmak, tartıştır-

maktır. Bu tartışmanın bu seviyede, kamuya açık olarak, bir tebliğ konusu yapılarak ilk defa burada yapılıyor olması anlamlıdır. Çünkü, sosyal düzen kurallarının hukuklaşma serüveninin arkasında felsefi ve sosyolojik bir temel olması gerekir. Bu nedenle, böyle spekülasyona açık bir konunun bu sempozyumda dile getirilmesi, tartışılması önemlidir. Ancak, hukukçuların konuya olan ilgileri bu tartışmanın devamını ve/ya da yansımalarını belirleyecektir. Belki, burada dile getirilenler sessizlik duvarına çarpıp unutulacaktır. Bundan sonrası gelişmeler ne olursa olsun, bu tartışmanın başlatılması gerekiyordu ve burada başlatılması uygun olacaktı; ben de bu tartışmayı burada başlatıyorum.

Hukuk ve Hukuklaşma

Hukuk, sosyal düzeni sağlama aracıdır. Hukuk kuralları da bu nedenle sosyal düzen kurallarıdır. Hukukun, yapan sayısınca tanımı olduğu bilinmektedir. Hukukun, muhtemelen en yaygın ve anlaşılması en kolay olan tanımı, kişilerle kişiler, kişilerle devlet ve/ya da uluslar arası örgütler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve devlet destekli kurallar bütünüdür.

Hukukun birincil özelliği, düzen oluşturmaktır. Düzen, çerçevesi, başı-sonu belli olan, önceden bilinen, uyulan-uyulması gereken bir kurallar man-

(*) Prof. Dr., DEÜ. Hukuk Fakültesi Maliye ve Ekonomi Bölümü Öğretim Üyesi

zumesidir. Huzur ve güveni sağlayan da budur. Evde, okulda, işyerinde, toplumda olan ve olması gereken düzenden de bu anlama gelmektedir ve bunu anlamak gerekir.

Sosyal düzen kurallarının din, ahlâk, görgü ve hukuk kurallarından oluştuğu kabul edilmektedir. Düzeni en çok sağlayanın ve/ya da sağlaması gerekenin de hukuk kuralları, yani hukuk olması gerekir. Çünkü, düzenin sağlanması, düzeni bozmaya yönelik girişimlerin yaptırımla, hem de olabildiğince çabuk/hemen karşılanması, karşılaşması gerekir. Bu özelliğin hukuk kurallarında var olduğu/var olması gerektiği kabul edilmektedir.

Günümüzde hukuk kurallarının yazılı olması asıldır. En azından Kıt'a Avrupası hukuk sisteminde yazılılık esastır. Yazılı olmayan hukuk kuralı olduğu ifade edilen örf ve âdetin bir hukuk kuralı olarak değer kazanması da yazılı hukuk kurallarının onları tanımalarına bağlıdır.

Hukuk kurallarının bazı özelliklerinden söz edilmektedir. Burada üzerinde durmak istediğim özellikler genellik, soyutluk ve sürekliliktir. Genellik, kişiye özel; soyutluk, olaya özgü; süreklilik ise, zamana özgü olmamayı ifade etmektedir.

Vergi ve Vergi (Hukuku) Alanı

Vergi, Devletin damarlarında dolaşan kandır. Kanın bir organizma için önemi ne ise, Devlet için de vergi o derece önemlidir. (Ancak, kanı oluşturan besinlerin hangi yollardan, nasıl, neden, niçin alındığının önemi büyüktür. Kan emen canlılar, kanı hazır edinirken, diğer canlılar, tükettikleri besinlerin kana çevrilmesini sağlayarak dolaylı yoldan kan edinirler. Devlet, ikisinin arasında bir yeredir. Şüphesiz, kan

emicileri bu özelliklerinden dolayı kınamak doğru değildir. Çünkü doğalarının/yaratılışlarının gereğini yerine getirmektedirler. Yaptıkları onlar için doğaldır. Ancak, kanı emilenler için ise, felâkettir. Devletin doğası gereği, ihtiyaç duyduğu vergiyi/kanı doğrudan-hazır alması- elde etmesi gerekir. Nitekim, günümüzde devletin gelirlerinin büyük bir ekseriyeti vergilerden oluşmaktadır. Ancak, Devlet, sahip olduğu mülk ve teşebbüslerin işletilmesinden, kiraya verilmesinden ve/ya da satılmasında da gelir elde edebilmektedir.

Vergi, zarurî bir fenadır, denilmektedir. Vergi zarurîdir; çünkü, Devletin vergisiz yaşaması mümkün değildir. Fakat verginin güzel, sevimli bir şey olduğunu söylenemez. Vergi devleti kuran üç unsur olan asabiyet, asker, paradan biridir. Vergi alınmadan, ödenmeden bir toplum hayatı düşünülemez. Ancak, 5N 1K sorularının cevaplanması gerekir.

Vergi neyden alınmalıdır? Gelir, Servet ve Harcamalar üzerinden;

Vergi niçin alınmalıdır? Kamu harcamalarını karşılamak için;

Vergi nasıl alınmalıdır? Doğrudan-dolaylı/beyannameli-beyanname-siz olarak;

Ne alınmalıdır? Vergi, harç vb.;

Vergi ne zaman alınmalıdır? İlkbaharda-Sonbaharda/yıllık-aylık- anlık;

Vergiyi kim almalıdır? Devlet – Mahalli İdareler – Kamu Kurumları;

Vergi kimden alınmalıdır? Gelir elde edenden/Mülk sahibinden/Harcama yapandan/ Hizmetten yararlandıandan.

Ülkemizde bu temel tercihlerin, enine boyuna tartışılıp toplumsal bir mutabakat sağlanarak yapıldığını sanmıyorum. Temel tercihler yapılmadan bir

sistem oluşturulması mümkün değildir. Sistemi olmayan bir hukuktan söz edilemez. Bütün bunlar, vergi alanında bir temel tercihin olmadığı, sistemin bulunmadığı, vergi hukukunun oluşmadığı sonucuna götürmektedir.

Vergi (Hukuku) Alanına İlişkin Düzenlemenin – Uygulamanın – Yargılamanın İlkeler Açısından İrdelenmesi

Mevcut haliyle hukukun – hukuk kurallarının üç ana aşamadan geçerek anlam kazandığı, işlev gördüğü söylenebilir; düzenle(n)me – uygula(n)ma – yargıla(n)ma. Vergi (Hukuku) alanına ilişkin düzenlemenin-uygulamanın-yargılamanın somut birtakım ilkeler, nitelikler bakımından değerlendirmeye tâbi tuttuğumuzda;

1. Hukuk, bir sistemdir. Vergi hukukunun da bir alt sistem oluşturması gerekir. Vergi hukuku ve/ya da geniş anlamda mali hukuk, mali sistemin ve/ya da vergi sisteminin düzenlenmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle, önce mali sistemin oluşturulması gerekir. Oysa, ülkemizde bu yönde bir tercihin yapıldığını söylemek mümkün değildir. Bu bağlamda, ülkemizde ne gerçek bir ekonomik sistem, ne de mali sistem tercihinden söz etmek mümkündür. Kaldı ki, anayasal sistem – mali anayasa gibi bir tercih de bulunmamaktadır. Var olan, bir paçal yapma, karışım oluşturmadan öte gitmemektedir.

2. Temel ve kalıcı bir sistem tercihinin yapılmamış olması, doğal olarak, anayasal vergile(nder)me ilkelerine ve yapılan düzenlemelerin bu ilkelere aykırılığına yansımaktadır.

3. Hukuk devleti, Devletin hukuka uyduğu, devletin kendini hukukla bağlı saydığı /hissettiği devlettir. Oluşmamış hukuka devletin uyması beklenemez; uyması halinde de hukuk devleti oldu-

ğu söylenemez. Kanunlar, hukukun genel ilkelerine, anayasaya ve hukuka; diğer alt düzenlemeler kendilerinden üstteki normlara uygun olmalıdır. İdarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygun yapılması; düzenlemelerin ve uygulamaların hukuka uygunluğunun yine hukuka uygun olarak denetlenmesi; hukuka aykırılığın her düzeyde mutlaka bir yaptırımının olması gerekir.

4. Vergilerin Kanuniliği İlkesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerinin kanunla konulup değiştirilmesini ve kaldırılmasını; hukuka uygun olarak tarh edilip tebliğ edilmesini ve tahakkuk eden vergilerin/kamu alacaklarının yine hukuka uygun olarak tahsil edilmesini gerektirmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, bir yönüyle belirsizlikleri, güvensizlikleri, keyfilikleri ve adaletsizlikleri önleme amacını taşımaktadır. Oysa, keyfiliğin önlenmesi amacıyla kabul edilmiş olan kanunilik ilkesi, yerini Vergilerin Karariliği İlkesine bırakmıştır. Nitekim, vergi (hukuku) alanı, daha çok Bakanlar Kurulu Kararları, Maliye Bakanlığı Genel Tebliğleri – Sirküleri - Özelgeleri ile şekillendirilmekte ve yönlendirilmektedir. Bu düzenleme ve uygulamalar ise, belirsizlikleri, güvensizlikleri, keyfilikleri, adaletsizlikleri beraberinde getirmektedir. Belirsizlikleri gidermek, anlaşılır kılmak; keyfiliklere son vermek; güvensizlikleri ortadan kaldırmak ve adaleti sağlamak gerekir. Oysa, vergi mevzuatı belirsizlikler manzumesidir. Belki de böyle olması istenilmektedir.

5. Hukukî Güvenlik İlkesi, güven içinde ve yarımından emin olmayı gerektirir. Bunun sağlanabilmesi, belirlilik; (aleyhe) düzenlemelerin geriye yürümemesi ve kıyas yasağı alt ilkelerinin benimsenmesine ve bu ilkelere uyulma-

sına bağlıdır. Vergi (hukuku) alanında, en fazla riayet edilen ilke kıyas yasağı ilkesidir. Oysa, belirlilik ilkesinin adı bile yoktur. Vergi kanunları ile vergiye ilişkin düzenleme ve uygulamalara ilişkin diğer metinler hem dil olarak anlaşılmaz hem de yamalı bohça halinde olduğu için kavranılamaz haldedir. Anlaşılabilen ve kavranılamayan bir şeyin/kuralın uygulanması mümkün değildir.

Hukukî güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olan (aleyhe) düzenlemelerin geçmiş yürümemesi ilkesi zaman zaman ihlâl edilmektedir. Hem yasama düzeyinde/organınca hem de idare tarafından aleyhe hükümler içeren düzenlemeler geçmiş yürütülmektedir. Buna karşılık, lehe olan düzenlemelerden yararlandırma konusu ise, belirsizlikler içermektedir. Nisan ayında ödenmesi gereken geçmiş yıla ilişkin bir vergi borcu Ocak ayında ödendikten sonra, Nisan ayında oran indirimine gidilmesi halinde, indirimli oran üzerinden vergi ödeme imkânından, indirimin yapıldığı tarihten sonra ödeme yapacak olanların yararlandırılması bunun tipik bir örneğini oluşturmaktadır. Vergi alanında belirsizlik kol gezmektedir. Böyle bir düzenlemenin ve uygulamanın hukukla, güvenle, istikrarla, adaletle herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, böyle düzenleme ve uygulamaların hukuk olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Vergi suçları ve bunlara bağlanan/uygulanan yaptırımlar alanında yapılan düzenlemelerin, hukukun ve ceza hukukunun ilkelerine aykırılıkları ile sıkça af kanunu çıkarılması bir başka belirsizlik, keyfilik ve güvensizlik kaynağıdır. Aynı durumda olan iki kişi

ve/ya da olaya farklı uygulanan kuralların hukuk kuralı olması düşünülemez.

6. Yine hukukî güvenlik ilkesinin bir gereği olarak bir başka ilke gündeme gelmektedir; ön-izin ilkesi. Ön-izin ilkesi, bütçe kanunu ile hükümete/idareye kamu geliri/vergi toplamaya ve harcama yapmaya izin ve yetki verilmesi anlamına gelmektedir. Bir bütçe yılında mali yükümleri talep etmek için mali kanunun varlığı gereklidir, ancak yeterli değildir. Bu kanunun Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde yer alması gerekir. Oysa, bütçe kanunu yürürlüğe girdikten sonra, yani bütçe yılı içinde yürürlüğe giren bir kanunun Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer alması mümkün değildir. Bu itibarla, bütçe yılı içinde yapılan düzenlemenin yürürlüğe konulmasında bu ilkeye uyulmadığı açıktır.

7. Belirsizliğin ve dolayısıyla güvensizliğin bir başka kaynağı sık sık düzenlemeler yapılmasıdır. Bu düzenlemelerin temel felsefesini anlamak, düzenlemelere kılavuzluk edenleri tanımak oldukça zordur. Gerekli ve yeterli hazırlık yapılmadan; belli bir geçiş süreci tanımadan yapılan düzenlemeler ancak ve yalnızca güvensizlik ve belirsizlik oluşturmaktadır. Eskiden ayda yılda bir yapılan düzenleme ve değişiklikler yerine şimdi haftada ayda bir düzenleme ve değişiklikler yapılmaktadır. Bu yapılanların hukuk ve hukuklaşma ile bir ilgisinin olduğunu söylemek mümkün değildir. Vergi kanunları, bir sonraki yıl yürürlüğe girmelidir. Lehe kanun geçmiş yürümelidir. Çünkü, vergilendirme dönemler itibarıyla yapılmaktadır. Dönemler itibarıyla geriye yürüme; düzenleme, uygulama ve uygulamada istikrar sağlanmalıdır.

8. Vergi Adaleti İlkesi, ödeme gücü olan herkesin ödeme gücü oranında vergi ödemesi olarak ifade edilmektedir. Vergile(nder)mede genellik (yatay adalet) ilkesi, ödeme gücü olan herkesin vergi ödemesi; vergile(nder)mede eşitlik (dikey adalet) ilkesi ise, kişilerin ödeme güçleri oranında vergi ödemesi anlamına gelmektedir. Genellik (yatay adalet) ve eşitlik (dikey adalet) ilkelerine uygun sonuçların elde edilmesi, mevcut anlayışla yapılan düzenleme ve uygulamalarla mümkün değildir. Oysa, adalet hukukun amacıdır. Amacına ulaşmayan, ulaşmaya elverişli araçlara sahip olmayan kurallar, hukuku değil, olsa olsa, kurallar karmaşasını oluşturabilir.

Vergi (hukuku) alanında, ilkelere göre değil, hazinenin ihtiyaçlarına göre düzenlemeler yapılmaktadır. Bu kadar temel ilkeye aykırı düzenlemelerin hukuk ve bu alanın hukuklaşmış olduğundan söz edilemez. Kanunun varlığı, hukukun varlığı için gereklidir; fakat yeterli değildir. Hukuk, hukukun genel ilkelerine, anayasaya, hukuka ve vicdanî kanaate göre verilmiş kararlardan oluşmaktadır. Hukuklaşma sürecinin temelini de bu süreç oluşturmaktadır. Bilinmeyen, bilinmeyen ve farkına varılmayan kurallar hukuku oluşturamaz. Çünkü, hukuk, kanunları da aşan bir bilim, kavrayış ve bilincidir.

Vergi (Hukuku) Alanında Hukukçunun Yeri ve Rölü

Vergi (hukuku) alanı, hem Devlet hem de kişiler yönünden hassas, özelliği bir alandır. Devlet, üstlendiği kamu hizmetlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirebilmek için yeterli vergi/kamu gelirin ihtiyaç duymakta; bunu sağlayabilmek için kişilerin kasma/kesesine el uzatmaktadır. Kişiler

de, yürürlükte bulunan mali kanunlar çerçevesinde adlarına tahakkuk etmesi gereken vergileri ya hiç ödememek ve/ya da olabildiğince az ödemek gayreti içine girmektedir. Ortaya çıkan çıkarlar çatışmasını hukuka uygun bir çıkarlar dengesine dönüştürmek ve bu dengeyi devam ettirmek (vergi) hukukun(un) görevi olmaktadır. Çünkü, vergi hukuku, bir bütün olarak devlet ile kişiler arasındaki çıkarlar dengesini kurmaya ve korumaya çalışmalıdır.

Vergi (hukuku), hukukçunun pek müdahil ol(a)madığı bir (hukuk) alanıdır. Vergi kanunu tasarılarının hazırlanması ve bunların tasarı haline dönüştürülmesi Maliye bürokrasisi tarafından yapılmaktadır. Oysa, maliye bürokrasisinde, hazine avukatları dışında hemen hiç hukukçu bulunmamaktadır. Hukukçu milletvekillerinin, vergi hukukunu bilmedikleri ve sahiplenmediklerinden, vergi kanunu tasarılarının Bütçe-Plân Komisyonu'nda görüşülmesi sırasında kayda değer bir etkileri ol(a)mamaktadır. Kaldı ki, vergi kanunları tasarı şeklinde komisyon gündemine alındığından, üzerinde tartışmaya pek fırsat da verilmemektedir. Hukukçu milletvekilleri, vergi hukukunu kendilerine uzak bir alan olarak gördükleri için, Genel Kurulda, tasarılarının görüşülmesi sırasında da, tasarı metnini etkileme gayreti içine gir(e)memektedir. Bu şekilde kabul edilen kanunların uygulamasını vergi idaresi yapmaktadır. Vergi idaresinde, memur ve denetim elemanı olarak görev yapan hukukçuya pek rastlanmamaktadır. Hukukçular tarafından hazırlanmayan, meclis komisyon ve genel kurulunda görüşülmesi esnasında hukukçunun müdahale etmediği/edemediği kanunların, hukukçu olmayanlarca yapılan uygulamasını

dan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde görevli vergi yargısı organlarında da hukukçular azınlıkta kalmaktadır. Hiçbir aşamasında hukukçunun etkin bir rol üstlenmediği bir (hukuk) alanın ne derece hukuk olduğu da tartışmalı hale gelmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak, en kötü düzenlenmiş kanunlar, vergi kanunlarıdır; en çok uyuşmazlık yaratan işlemler, vergilendirme işlemleridir; en çok tartışmalı kararlar, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin kararlardır denilebilir. El yordamı ile de olsa, düzgün yapılan düzenlemelerin, doğru yapılan uygulamaların, usulüne uygun yapılan yargılamaların ve isabetli verilen kararların varlığının henüz bu tesbiti bertaraf edecek yoğunluğa ulaşabildiğini söylemek mümkün değildir.

Vergi kanunları, bir hukuk metni olmanın yanında, vergi muhasebesi ilkelere de göstermekte/içermektedir. Vergi muhasebesi ile vergi hukuku aynı şey değildir. Vergi muhasebesi, ödenecek verginin hesaplanmasını; vergi hukuku ise, hesaplanan verginin hukuka uygun olup olmadığını incelemektedir. Her iki alanın kendine özgü ilkelere, kurumları vardır. Vergi hukukçusu olmak için, vergi muhasebesi bilgisine sahip olmak lazımdır, fakat elzem değildir. Başka bir deyişle, vergi muhasebesi bilgisine sahip olmayan bir hukukçunun vergi hukukçusu olması mümkündür; fakat hukuk fakültesi mezunu olmayan bir vergi muhasebecisinin vergi hukukçusu olması düşünülemez.

- Barolar, vergi alanına ilgisiz. Düzenledikleri toplantı, seminer ve sempozyumlar bunu göstermektedir. Hatta hazırladıkları broşürler, bültenler, dergiler bile bunun bir göstergesidir.

- Hukuk dili özellikli bir dildir. Hukuk metinleri, yazıldıkları dilin saheserleri olmalıdır. Oysa, vergi alanına ilişkin her düzeydeki metni anlamak için, kural olarak anlama kılavuzu kullanmak gerekmektedir. Edebiyatta hukuk vardır; fakat hukukta edebiyat yoktur.

- Hukuk sadece kodifiye bir alan değildir. Ancak, vergi alanında hukukun kodifiye edilmesi, bunun hukukun genel ilkelerine uygun olması gerekir. Kuru (hukuk) kurallarına hayat veren mahkeme kararlarıdır. Hukuk, soyut hukuk kurallarının somut olaylara uygulanmasıdır. Vergi (hukuku) alanı, saft içtihadî hukuk alanı değil; düzenlenmesi, önceden bilinmesi gereken bir alandır. Bu alanda ve hemen her hukuk alanında alışkanlıkların, bilincin oluşması gerekir. Bu da zamanı, istikrarı gerektirir. Oysa, vergi düzenlemeleri bu fırsatı tanımamaktadır. Taciz atışları biçiminde tekrarlanmaktadır. Bu alanda reform değil, devrim yapılmalıdır. Devrim karar verilir, yapılır; sonra tartışılır. Devrim yapmak için devrimciye ihtiyaç vardır.

- Vergi alanının hukukî düzenlemelere, hukukî düzenlemelerin de hukuklaşmasına ihtiyaç vardır. İkelere aykırılık, ilgisizlik ve bilgisizlik bu alanı hukuklaşamayan bir alan haline getirmekte ve bu halin/statünün devam etmesine yol açmaktadır.

- Hukukî sorunların ve/ya da uyuşmazlıkların ortaya çıkması halinde, bu konularda yeterli bilgisi olmayan şahısların hukukî yardıma ihtiyaç duyması kaçınılmazdır. Bu yardımın başta avukatlar olmak üzere hukukçular tarafından yapılması gerekmektedir. Türk hukukunda davaların avukatla takip edilmesi mecburiyeti yoktur. Ancak, huku-

kî konularda hizmet sunma, yardımda bulunma konusunda avukatlar tekele sahiptir (AvK.m. 35). Fakat, hukukçuların ve bu arada avukatların ilgisizliği ve bilgisizliği yüzünden, vergi yargılaması hukuku alanında bu tekel işlevsiz kalmakta, işlememektedir. Hukukçuların etkin bir biçimde katılmadığı ve ilgilenmediği bu (hukuk) alanı, hukukçu olmayan, fakat bu alanda faaliyet gösteren meslek mensuplarının⁽¹⁾ fiilen avukatlık yaptığı bir alan haline gelmektedir.

Son Söz

Anayasal hareketlerin öncülüğünü vergiye ilişkin düzenlemelerin yapmış olmasına; Anayasalarda vergilendirmeye ilişkin çok sayıda ilkeye yer verilmesine; vergiye ilişkin her düzeyde (hukuk) metinler(i) üretilmesine; çok sayıda vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ile Danıştay'ın vergilendirmeye ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözmekle görevli olmasına; bir yılda yüzbinlerle ifade edilen dava hakkında karar verilmesine rağmen, bu alanın bir hukuk alanı olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü, yapılan düzenlemeler, mevzuat olmaktan öteye gidememektedir. Kanun ve diğer (hukuk) metinlerin(in) oluşturduğu mevzuat şüphesiz hukukun bir aracıdır, fakat mevzuatın olması hukukun varlığı anlamına gelmemektedir. Bir kanun hükmünün hukuk haline dönüşmesi,

yargı organlarının o hükmü uygulaması, onu ete kemiğe büründürüp ona bir ruh vermesiyle mümkündür. Hukuk, mahkeme içtihatlarıdır. Hukuk, istikrardır; düzendir; belirliliktir; güvendir. Vergi alanında istikrardan, düzenden, belirlilikten ve güvenden söz etmek imkânsız denecek kadar zordur. Çünkü, düzenlemelerin devamlılığı; sistem oluşturacak nitelikte birbiriyle uyumu; basit, açık, net ve anlaşılabilirliği; öngörülebilirliği bulunmamaktadır. Düzenlemenin hukuka uygun olmadığı; uygulamanın hukuka uygun yapılmadığı, yargılamanın el yordamıyla yapılmaya çalışıldığı bir alanın hukuk olduğundan; bu alana ilişkin düzenlemenin, uygulamanın ve yargılamanın hukuklaştığından söz edilemez.

Bu alanın hukuklaşamaması, hukukçularının bu alana ilgisizliğinin ve bu alandaki bilgisizliğinin; hukukçuların bu alana ilgisiz ve bu alandan bilgisiz kalması da, bu alanın hukuklaşamamış olmasının bir sonucudur. Bu alana ilişkin düzenlemelerin mevzuat olmaktan çıkıp hukuk metinleri haline gelmesi; bu metinlerde yer alan kuralların somut olaylara uygulanması halinde, hukuklaşma süreci başlayacaktır. Bu sürecin başlaması, hukukçuların bu alana ilgi duymasına ve bu alan hakkında bilgi sahibi olmasına bağlıdır.

Sabrınız için teşekkür eder, saygılar sunarım.

(1) Meslek mensubu deyimi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yetki almış serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler için kullanılmaktadır.