

## VERGİ HUKUKUNDA HAKİMİN HUKUK YARATMASI: BOŞLUK DOLDURMA

Arş. Gör. İmran ARITI ERDEM\*

### ÖZET

Hakimin hukuk yaratması, kanunun eldeki soruna cevap vermemesi, diğer bir deyişle bir boşluk ihtiva etmesi durumlarında ortaya çıkmakta ve bu çerçevede, sorunu çözüme kavuşturmak için boşluk doldurma faaliyeti gündeme gelmektedir. Bu faaliyet, yargı organları tarafından gerçekleştirilmekte ve böylece hukuki soruna uygun, hukuki bir çözüm bulunmaktadır. Hukuk yaratma ve boşluk doldurma kavramları, söz konusu hukuk dalının özellikleri ve ilgili kanunlarda buna cevaz verilip verilmediği göz önünde bulundurularak düşünülmelidir. Bu bakımdan bu çalışmada, vergi hukuku özelinde hukuk yaratma-boşluk doldurma kavramları, kökleri uzak bir geçmişe ve felsefi temellere dayanan “vergilerin yasallığı” ilkesi ve bunun hukuki ifadesi olan Anayasa'nın 73. Maddesi ile birlikte irdelenecek ve bu husustaki içtihat değerlendirilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Kanun boşluğu, hukuk yaratma, hakimin hukuk yaratması, boşluk doldurma, vergilerin yasallığı ilkesi, kıyas yasağı.

---

\* Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı.

## THE FURTHER DEVELOPMENT ON TAX LAW BY JUDGE: GAP FILLING

### ABSTRACT

The further development of law occurs when legislation does not cover the problem on hand or in other words, there is a legal gap in legislation and in this context, gap filling comes up to the fore . This activity is performed by the judicial bodies and thus, the legal solution which is appropriate for the legal problem be found. The notion of the further development of law and gap filling should be considered whether there is an answer in features of relevant law branch and related codes or not. With this regard, the notion of the further development of law and gap filling in tax law will be examined with the legality principle on taxation which have its origin in distant past and the philosophical basis and jointly with Article 73 of the Turkish Constitution which is a legal term of it and also legal precedent will be interpreted.

**Keywords:** Legal gap, further development of law, judicial further development of law, gap filling, the legality principle on taxation, prohibition on analogy, lex stricta.

## GİRİŞ

Hukukun tüm alanlarında olduğu gibi, vergi hukukunda da hayattaki her durum ve şarta cevap verebilecek, bunlar için kural ihtiva edebilecek nitelikte bir kanun yapma imkanı mevcut değildir. Bir ideal olarak bile bu şekilde bir kanun düşünmek mümkün görünmemektedir. Bu nedenle kanunlar, karşımıza çıkabilecek her durumda tam olarak bir kural öngörmeyebilir. Bunun yanı sıra kanun koyucu, kanunun gelecekteki ihtiyaçlara daha kolay cevap vermesi açısından çerçeve niteliğine hükümler öngörmek suretiyle de ilk bakışta, eldeki hukuki sorunu çözüme kavuşturuyormuş gibi görünen kurallar getirebilir. Bu durumlarda kanun boşluklarından söz edilmektedir. Kanun boşlukları plana uygun – aykırı yahut bilinçli bilinçsiz olabilmekte ve bu tasnifler uyarınca da ya gerçek bir kanun boşluğu doğmadığı kabul edilerek yorum faaliyetine gidilebilmekte ya da gerçek kanun boşluğunun varlığı ile birlikte bu boşluğun doldurulması gündeme gelebilmektedir

Farklı hukuk dallarında ve bu dallara özgü kanunlarda, o hukuk dalının dinamikleri ve birey haklarına yönelik doğabilecek tehlikelerin ehemmiyeti dikkate alınarak, bazen yasallık ilkesi ön plana çıkarılmakta ve boşluk doldurma faaliyetinin önü kapatılmaktadır. Ancak bazı durumlarda bizzat kanun koyucu, boşluk doldurma ve bu suretle hukuk yaratma faaliyetlerine cevaz vermektedir. İşte çalışmamızda, bu kategoriler arasında vergi hukukunun yeri ve bu bağlamda vergi hukukunda boşluk doldurmanın mümkün olup olmadığı ele alınmaktadır.

## I. BOŞLUK KAVRAMI VE BOŞLUK TÜRLERİ

Kanun boşluğu kısaca, kanunda olması beklenen bir düzenlemenin olmaması şeklinde tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle, tezahür eden bir hukuksal sorunu kanun cevaplamıyorsa kanunda boşluk mevcuttur.<sup>1</sup>

Bu şekilde tanımlanan boşluk kavramı, genellikle salt kanun metnini okumak suretiyle bir bakışta anlaşılacak açıklıkta olmamaktadır. Kanunda bir boşluğun olduğunu söylemek bir takım faaliyetler sonucunda mümkün hale gelmektedir. Bu faaliyetler somut bir olayın çözümü için kanuna başvurulmasıyla başlamaktadır. Vergi hukuku perspektifinden bakılacak olursa; bu alanda

1 Çomaklı, Şafak & Ak, Ahmet & Ayrangöl, Zülküf (2014) Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar, Ankara, Savaş Yayınları, s. 83.

gerçekleşen bir olaya bir kanun hükmü uygulamak lazım geldiğinde vergi kanunlarına başvurulacaktır. Vergi kanunlarında mevcut normlara yahut olaya uygulanabilir nitelikteki spesifik bir norma bakılırken ne şekilde davranılacağına yönelik temel rehber Vergi Usul Kanunu'nun 3/A-2 hükmü olacaktır. Bu hükme göre “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*” Dolayısıyla, mevcut normların ihtiyaca cevap verip vermediği sonucuna, normun VUK 3/A-2’de gösterilen yöntemler kullanılarak yorumlanması akabinde ulaşılr. Maddede anılan yorum yöntemleri ertesinde hala somut olayı kapsayan, bu olaya uygulanabilecek bir norm bulunmamışsa kanun boşluğundan söz edilebilir.

Somut olayı çözüme kavuşturmak isteğiyle, vergi kanununa başvurulduğunda, mantıki açıdan ilk adım olan kanundaki normların lafzi yorumu yoluyla mümkün olan kelime anlamları incelendikten; normların kanunun bütünüyle olan sistematik ilişkisi ve kanun koyucunun amaçladığı hususlara göre yorum yapıldıktan sonra da normu somut olaya uygulayarak bir sonuca ulaşılamıyorsa kanun boşluğu söz konusudur. Bu hususta kanun koyucunun saymış olduğu yorum yöntemleri arasında bir öncelik sonralık ilişkisi bulunmamakta ve yorum faaliyeti bir bütün olarak yapıldıktan sonra kanunun ihtiyaca cevap vermesi söz konusu değilse, somut olaya uygulanabilir norm bulunmadığı için bir kanun boşluğu gündeme gelmektedir.

Kanun boşluğu kavramı bakımından en önemli özellik, kanundaki eksikliklerdir. Vuku bulan somut olay, kanunun lafzı olay için uygulanabilir bir düzenleme içermiyorsa, kanun normunun yorumu yoluyla (secundum legem) çözüme kavuşturulamıyorsa, bir düzenleme eksikliği bulunmaktadır. Bu eksikliğin doğurduğu kanun boşluğu nedeniyle, norm altlama işlemiyle somut olaya uygulanamamaktadır.<sup>2</sup> Diğer bir ifadeyle normun kendisi, hukuksal çözüm ihtiyacına cevap vermemekte; somut olayı çözümsüz bırakmaktadır.

Kanun boşlukları hukuk teorisinde çeşitli şekillerde tasnif edilmiştir; bunlar, plana uygun (bilinçli) - plana aykırı (bilinçsiz), açık - örtülü boşluk şeklinde sıralanabilir.<sup>3</sup>

2 Furtun, İdris Hakan (2009) Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 62.

3 Akkaya, Mustafa (2002) Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara, Vedat Kitapçılık, s. 58.

## A. PLANA UYGUN VE PLANA AYKIRI KANUN BOŞLUKLARI

Bilinçli ve bilinçsiz yahut kural içi ve kural dışı kanun boşlukları olarak da adlandırılan bu tasnifte önemli olan, kanun koyucunun iradesi, davranış saikidir.

Plana uygun boşluklar, kanun koyucunun iradesi ile bırakıldığı için kural içi (intra legem) ve bilinçli boşluk olarak da adlandırılmaktadır. Bunların yanı sıra doktrinde maddi boşluklar yahut yetki devri boşlukları olarak da geçmektedir ve bu tür boşluklar kolay tespit edilmektedir.<sup>4</sup>

“Kanun koyucunun iradesi ile bırakılmak”, normun bilinçli bir şekilde eksik bırakıldığı anlamına gelmektedir. Bu tür boşluklar kanun koyucunun, konunun özelliklerini dikkate alarak genel bir düzenleme yapmayı uygun görmesi, bu bakımdan çerçeveyi çizmesi ve içeriğini doldurmayı uygulamaya, diğer bir deyişle içtihadı yahut doktrine bırakması şeklinde tezahür etmektedir. Bu noktada belirtmek gerekir ki, belirlemede eksik bırakma nedeni de önem taşımaktadır. Eğer kanun koyucunun iradesi o konuyu tamamen hukuki düzenleme dışı bırakmaksa boşluk yoktur; zira boşluk, kanunun düzenlemesi gerekirken düzenlemediği alanlarda söz konusu olmaktadır. Şayet hukuk dışı bırakma amacı belirginleşmişse burada boşluk değil kasıtlı susma vardır. Bu durumda ne yorum ne de hukuk yaratma kavramları gündeme gelmektedir. Zira kanunda, o kanun ile düzenlenmek istenmeyen hususlara yer verilmesi mümkün ve mantıklı değildir; bu tür hususların kanunda yer alması da elbette kanun boşluğu doğurmayacaktır. Ancak kanun koyucunun iradesinde konuyu hukuk dışı bırakmak değil, genel bir çerçeve çizip içeriğini doldurmayı uygulamaya bırakma amacı belirginleşmişse bu durumda plana uygun boşluk mevcuttur. Kanun koyucunun bir kategoriye bilinçli olarak düzenleme dışında bırakmak istediği durumlara örnek olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 23. maddesi gösterilebilir. Anılan maddede, gelir vergisinden istisna edilen ücretler sayılmış ve bunlardan biri olarak özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği yapanların kazandığı ücretler öngörülmüştür. Bu kapsamda kanun koyucu, özel olarak “ticaret mahalli olmayan yer” demek suretiyle ticari mahallere lafızda yer vermemiştir. Burada açıkça “ticari mahallerde orta hizmetçiliği kapsam dışındadır.” dememekle birlikte, bilinçli olarak bir kategori oluşturup diğer hususlarda susarak bilinçli olarak boşluk bırakmıştır. Bu durumda artık bu

4 Furtun, s. 73.

boşluğu doldurmak suretiyle, ticari mahallerde orta hizmetçiliği yapan kişilere ödenen ücretleri de istisnanın içinde saymak mümkün değildir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın konuya ilişkin olarak yayınladığı 2010 tarihli bir özeldede “*kapıcının iş merkezlerinde veya ticaret mahalli olan sitede çalıştırılması durumunda ise, yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna olmayıp Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri çerçevesinde ücret olarak gelir vergisine tâbi tutulması gerekmektedir.*” denilmek suretiyle sınır net bir şekilde çizilmiştir.<sup>5</sup>

Plana uygun kanun boşluklarında çoğunlukla genel hükümlere yahut belirsiz hukuk kavramlarına rastlanmaktadır. Bunun dışında kanun, birden fazla makul yoruma elverişliyse ve bunlardan birinin seçimi hakime bırakılmışsa da plana uygun boşluk olduğu varsayılmaktadır.<sup>6</sup>

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde geçen “genel giderler” kavramı, plana uygun boşluğa örnek olarak gösterilebilir.<sup>7</sup> Bu örnekte de görüldüğü gibi, kanun burada çerçeve niteliğinde bir hukuk kavramı kullanmış, tahdidi veya örneklendirici bir saymaya gitmemiş ve neyin “genel gider” kapsamına girdiğinin belirlemesini uygulamaya bırakmıştır.

Bu tür boşlukların doldurulması genellikle yorum yolu ile olmaktadır. Dolayısıyla bu boşlukların doldurulmasında yorum için çizilen sınırlar geçerli olmaktadır.<sup>8</sup>

Plana aykırı kanun boşlukları ise kanun koyucunun iradesi dışında tezahür eden boşluklardır. Dolayısıyla artık burada kanun koyucunun öngörüsü dışında kuralızsız kalan bir alan mevcuttur.<sup>9</sup> Bu bakımdan bu tür boşluklar bilinçsiz ve gerçek boşluklar olarak da adlandırılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi plana aykırı boşluk hallerine tipik bir örnek olarak gösterilebilir. Bu madde, 362. maddedeki vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyebilecek olan kişileri saymaktadır. Bu kişilerden yargı organı mensubu olanlar ilk fıkranın 2. bendinde “*Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar*” şeklinde sayılmıştır. Görüleceği üzere vergi hukuku alanında, örneğin bir dosyada işçi ücretlerinden yapılan stopaj-

5 T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.06.17.02 -DMG-1255-458 sayılı ve 24.06.2010 tarihli özeldesi.

6 Çomaklı & Ak & Ayrangöl, s. 83.

7 Akkaya, s. 59.

8 Akkaya, s. 59.

9 Furtun, s. 60.

lar hakkında bilgi sahibi olabilecek İş Mahkemeleri'nde görevli kişiler yahut vergi ceza hukuku alanında, örneğin vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yetki sahibi olan Yargıtay'da görevli kişiler bu kapsamda değerlendirilemeyecek ve bir özgü suç olan vergi mahremiyeti suçu bu kişiler tarafından işlenemeyecektir. Kanun koyucunun iradesine bakıldığında burada, mükelleflerin vergi mahremiyetlerinin yargı mensupları tarafından ihlal edilmesini engelleme amacıyla hareket ettiği görülmektedir. Ancak yalnızca vergi yargısı içerisindeki ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'a hüküm içerisinde yer vererek, yargılama faaliyetini yürütürken mükelleflerin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerine sahip olabilecek diğer yargı organlarını saymamıştır. Bu bakımdan, amacı vergi mahremiyetini yargı organı mensuplarının ihlallerinden korumak olan normda bazı yalnızca vergi yargısı organlarına yer verilerek plana aykırı bir boşluğa sebep olunmuştur.

Bu tür bir boşluk saptanırken, VUK 3/A-2'nin çizdiği rota takip edilir; bu rota dahilinde yorum yapılarak kanun koyucunun bu konuyu düzenlemek istemediği, onu kapsam dışında gördüğü yahut normun içeriğini uygulamanın doldurmasını istediği sonucuna ulaşılmazsa, boşluğun plana aykırılığı şüphesizdir.<sup>10</sup> Bu tür boşluklar genellikle kanunların yazılışındaki özensizlikten dolayı ortaya çıkabilir.<sup>11</sup>

Görülebileceği üzere, boşluk doldurma kurumunu gündeme getirecek asıl boşluklar plana aykırı kanun boşluklarıdır.

## B. AÇIK VE ÖRTÜLÜ KANUN BOŞLUKLARI

Kanun boşluklarına ilişkin diğer bir tasnif ise açık ve örtülü kanun boşlukları ayrımıdır. Bu ayrımın esas alınan nokta, kanun metninde bir hükmün olup olmadığıdır. Diğer bir deyişle, görünüş itibarıyla de olsa bir normun mevcut olup olmadığına bağlı olarak ikili bir ayırım yapılır.

Şayet kanunda somut olaya ilişkin herhangi bir norm yoksa, kanundaki düzenlemeler sınırlı lafız nedeniyle olaya uygulanamıyorsa açık boşluk söz konusudur.<sup>12</sup>

Bu boşluklara bir örnek olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinden bahsetmek gerekmektedir. Bu maddede yazılı mal ve hakların, yine maddede yazılan kişiler tarafından kiraya verilmesinden elde edilen irat gay-

10 Furtun, s. 66.

11 Karakoç, Yusuf (2007) Genel Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 174.

12 Furtun, s. 64.

rimenkul sermaye iradı olarak tarif edilmiştir. Maddede yalnızca “kiraya verilmesinden elde edilen iratlar” ifadesi kullanıldığı için, metinde sayılanlar üzerinde bir başkasına intifa hakkı tanınmasından elde edilen bedeller gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmayacaktır.<sup>13</sup> Bu noktada belirtmek gerekir ki Danıştay 4. Dairesi, idarenin 70. maddede sayılan mallar üzerinde intifa hakkı kurulmasından elde edilen bedeli kira bedeline benzetmek suretiyle gayrimenkul sermaye iradı içinde saymasını hukuka aykırı bulmuştur. Buna ilişkin kararda Danıştay, maddede intifa hakkının sayılmadığını, maddede sayılmayan bu hususun gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesinin mümkün olamayacağını belirtmiştir.<sup>14</sup>

Kanunun norm içermesi fakat bu normun, mümkün olan kelime anlamlarıyla birlikte düşünülüp somut olaya uygulanması halinde kanunun amacının gerçekleşmemesi söz konusuysa örtülü (gizli) kanun boşluğu kavramı gündeme gelmektedir. Başka bir deyişle, kanunun geniş kapsamlı, gerekli ayrıntılara yer vermemiş olan kelime anlamının, kanunun amacı ve eşit olmaya eşit davranmama anlamına gelen negatif eşitlik ilkesi esas alındığında bir sınırlandırmayı gerektirmesi halinde ortaya çıkan boşluk örtülü boşluktur.<sup>15</sup> Burada görünüşte bile olsa bir norm vardır ancak bu norm, tatmin edici bir anlama sahip değildir; kanun belli bir sorunun cevabını taşımasına rağmen bu cevap somut olayda işe yaramamaktadır yahut açıkça haksızdır.<sup>16</sup> Özetle, örtülü boşluk halinde, kanunun lafzı ile ruhu birbirini tutmamaktadır.<sup>17</sup>

Örtülü boşluk hallerine örnek olarak VUK Ek madde 1 ve 13 arasında düzenlenen uzlaşma kurumuna ilişkin hükümler verilebilir. Bu hükümler uyarınca uzlaşma vergi ve vergi cezası miktarı üzerinde yapılacak olup bu miktarın sınırları, yalnızca miktar üzerinde mi uzlaşma sağlanacağı, uzlaşmaya varılmasının şartları hususlarında herhangi bir düzenleme getirilmemiştir.<sup>18</sup> Dolayısıyla bu konularda VUK'ta bir örtülü boşluk olduğundan bahsedilebilir.

13 Hayrulloğlu, Betül (2012) “Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi” (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 128.

14 Danıştay 4. Daire, E. 2009/5053, K. 2010/1965, T. 08.04.2010.

15 Kırca, Çiğdem (2001) “Örtülü Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlandırma”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 50, Sayı: 1, 91-119, s.96.

16 Çilingir, Ali İhsan Özgür (2012) Vergi Hukukunda Yorum, Ankara, Adalet Yayınları, s. 250.

17 Çomaklı & Ak & Ayrangöl, s. 83.

18 Yavaşlar Başaran, Funda (2010) “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 257, 163-171, s. 168.



## II. BOŞLUK DOLDURMA YÖNTEMLERİ

Yukarıda detaylıca açıklanmış olan boşluk hali ortaya çıktığı takdirde ortaya çıkan bu boşluğun doldurulması gerekmekte ve bu çerçevede hukuk yaratma kavramı gündeme gelmektedir.

Hakimin hukuk yaratması, geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir. Geniş anlamda hukuk yaratma; hukuk kurallarının seçilmesi, bu hukuk kurallarında kullanılan ifadelerin anlamlarının tespiti, somut uyuşmazlığın kuraldaki ölçütlere göre değerlendirilmesi, karar verilmeden önce hakim tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerdir.<sup>19</sup> Bu bakımdan geniş anlamda hukuk yaratma, hakimin somut uyuşmazlığı çözmek için yaptığı faaliyetleri de içine alan bir kavramdır. Dar anlamda hukuk yaratma ise; kanuni düzenlemenin mümkün olan kelime anlamı ile gerekçelendirilemeyecek hakim kararlarını ifade etmektedir.<sup>20</sup> Diğer bir deyişle dar anlamda hukuk yaratma, gerçek bir yaratma faaliyetini ifade etmektedir; zira, kanunun öngördüğü bir kural yokken hakimin, hukukun sınırları içinde kalarak ve somut olaya özgü olarak bir kural yaratması söz konusudur.

Hukuk yaratmak suretiyle boşluk doldurma, kıyas yolu ile olabileceği gibi daha önce mevzuat içerisinde yer almayan, tamamıyla yeni bir yaratmak yolu ile de mümkün olmaktadır.

### A. KIYAS

Kanun boşluklarını doldurma yöntemlerinden biri kıyastır. Bu kavram, kanunda mevcut bir kuralın, nitelikleri ve koşulları ona benzeyen fakat kanunda öngörülmemiş başka bir olaya uygulanması şeklinde tanımlanabilir.<sup>21</sup> Doktrinde buna benzer başka tanımlar da mevcuttur. Örneğin TIPKE'nin tanımına göre kıyas, hukuk kuralından çıkarılması gereken ilkelerin kanunda düzenlenen olaya benzer, yani onlara karar nedeni için önemli olan kısımlarda yapısal benzerlik arz eden olaylara genişletici uygulamasıdır.<sup>22</sup>

19 Furtun, s. 27.

20 Furtun, s. 33.

21 Öncel, Mualla & Kumrulu, Ahmet & Çağan, Nami (2015) Vergi Hukuku, 24. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, s. 29'dan aktaran Güneş, Gülşen (2008) Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 43, dipnot 95.

22 Tipke, Klaus (1993) Die Steuerrechtsordnung, Band. III, 2. Aufl, Köln, Otto Schmidt, s. 1302'den aktaran Birsenoğlu, Hakan (2003) "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?", Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 3-4, s. 159, dipnot 7.

Bu şekilde tanımlanan kıyas kavramı, hukuki veya kanuni bağlamda karşımıza çıkabilmektedir. Kanuni kıyasta (norm kıyası-münferit kıyas) kanunun maddesi kapsamındaki davranış ve ilişkilerin ana unsurları tespit edilip benzer unsurlara sahip davranış ve ilişkilere uygulanmaktadır. Hukuki kıyasta (düzenleme kıyası-bütünsel kıyas) ise birden çok kanun kuralından bir genel ilkenin ortaya çıkarılması söz konusudur.<sup>23</sup>

Kıyasın yapılabilmesi için varlığı zorunlu ilk unsur bir yasa boşluğudur. Yasa boşluğu olduğu görüldüğünde bu boşluğu doldurmak için kıyas yöntemine başvurulursa ikinci aşamada, kanun tarafından çözüme kavuşturulmuş benzer bir somut olay olup olmadığına bakılacaktır. Diğer bir deyişle boşluğu tespit ettikten sonraki aşama, benzerliği saptama aşamasıdır. Bu benzerlik, farklı olan iki durum arasındaki ortak noktaların görülüp tanımlanması şeklinde saptanır; diğer bir deyişle burada aynılık değil benzerlik saptaması vardır.<sup>24</sup> Bu benzerliğin fiili benzerlik olması da gerekmez; nitelik yönünden benzerlik yeterlidir.<sup>25</sup> Örneğin benzerlik, iki olayın menfaatlerinin benzerliğinden kaynaklanabilir. Benzer somut olay belirlenirse bu sefer bu olay için öngörülmüş soyut norm ortaya konulacak ve bu norm, iki olayın aynı düzenlemeye tâbi olması gerektiği düşüncesiyle ikinci olaya uygulanacaktır.

Görülebileceği üzere kıyas uygulamasının koşulları özetlenecek olursa; öncelikle somut olay için kanunda bir boşluk bulunması ve aynı zamanda benzer nitelikte bir durum için öngörülmüş bir normun da var olması durumunda kıyas mümkündür.

Bu şekilde tezahür eden kıyas uygulaması neticesinde aslında hakim tarafından, boşluk doldurmak amacıyla hukuk yaratılmaktadır. Zira burada yorumun ötesine geçilerek kanunun lafzı tarafından kavranmayan bir olay kanuni düzenleme kapsamına sokulmaktadır.<sup>26</sup> Dolayısıyla burada kanun koyucunun iradesi dışına çıkılarak kanunun içerdiği düşünce geliştirilir ve yeni bir hukuk kuralı ortaya koyulur.<sup>27</sup> Ancak bazen kıyas yapmayı normun kendisi zorunlu kılabilir. Kanuni atıf yöntemi ile kanun koyucu, bizzat kanun hükmünde bir normun benzeri biçimde uygulanmasını emredebilir.<sup>28</sup> Bu durumda kıyas, hukuk yaratma sonucunu doğurmaz; zira kanun koyucu söz konusu alanı tamamen kuralsız bırakmamış, hukuk düzeninde halihazırda var olan bir başka kurala göndermede bulunmuştur. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanu-

23 Çilingir, s. 248.

24 Furtun, s. 76.

25 Saygılıoğlu, Nevzat (1986) "Vergi Hukukunda Yorum" (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 20.

26 Furtun, s. 85.

27 Çilingir, s. 257.

28 Furtun, s. 76.

nu'nun 6. maddesinde, safi kurum kazancının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı söylenmiştir. Burada kanunun verdiği cevazla, ticari kazançta dair hükümler kıyas yoluyla safi kurum kazancına da uygulanacaktır. Burada bir boşluk olmadığı için, bir boşluk doldurma faaliyetinden de söz edilemeyecektir.

Vergi hukukunda hakim boşluk doldurması konusu irdelenirken, bir boşluk doldurma yöntemi olarak (kanunun açıkça cevaz verdiği haller dışındaki) kıyasın da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan öncelikle vergi hukukunda kıyasın mümkün olup olmadığına bakılması icap etmektedir. Aşağıda yer alan bölümde detaylıca açıklanmakla birlikte, kıyas başlığı altında da belirtilmesinde fayda vardır ki, Anayasa'nın 73. maddesindeki vergilerin yasallığı ilkesi, belirlilik ilkesi, öngörülebilirlik ilkesi, 143 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>29</sup> gereğince, vergi hukukunda yazılı hukukun ötesinde, kıyas yoluyla hukuk yaratmanın mümkün olmadığı söylenmelidir. Vergi hukukunda yasallık, hukuki belirlilik ve güvenlik önde gelen ilkelerdendir ve buna bağlı olarak, özellikle ceza, matrah, oran, istisna muafiyet konularına ilişkin hükümleri kıyasa elverişli değildir.<sup>30</sup> Aksi halde vergi yargısının, kıyas yoluyla vergi yükünü artırabilme riski doğar ve bu da hukuken kabul edilebilir bir durum olmamaktadır.

Buna karşın, şunu belirtmek gerekir ki doktrinde vergi hukukunda kıyasın yapılabileceğini savunan görüşler de mevcuttur. Örneğin, bir görüşe göre, anlam derinliği ve kavram içeriğinin önde geldiği kanun maddelerinde kıyas açısından elverişli zemin vardır ve vergi hukukunda kabul edilebilir kı-

29 17/04/1981 tarihli ve 17402 no'lu Resmi Gazetede yayımlanan 143 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı bölüm: "(VUK) Madde metninde, „Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.“ denildiğine göre, uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde, olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takip ettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması gerekecektir. Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbirleriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.”

30 Çilingir, s. 248. Benzeri görüşler için bkz. Çomaklı & Ak & Ayrançöl, s. 84; Saygılıoğlu, s. 114.

yas, olayların vergisel kavramlara uyarlanması veya vergisel kavramların yeni gelişmelere göre anlam kümesinin genişlemesi durumunda mümkündür.<sup>31</sup> Bu görüşe göre özellikle kanunda “gibi”, “diğer”, “benzeri” şeklinde ifadeler kullanılmışsa, kanun koyucu kıyasa izin vermiştir. Yine KANETİ, maddi vergi kanunlarından farklı olarak usul kurallarını içeren Vergi Usul Kanunu’ndaki boşlukların doldurulması için kıyas yoluna gitmenin mümkün olduğunu savunmaktadır.<sup>32</sup> ŞENYÜZ & YÜCE & GERÇEK de vergi yükü ortaya çıkarmayan hükümlerin uygulanmasında kıyastan yararlanılabileceğini savunmaktadır.<sup>33</sup> Yine BİRSENOĞUL ve KUMRULU da yöntem kurallarını içeren Vergi Usul Kanunu’nda yer alan boşlukların doldurulması için kıyasa başvurulabileceğini; yasallık ilkesinin vergilendirme işlemleri ile vergi yargılamasına dair boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasına engel olmadığını belirtmektedir.<sup>34</sup> Aynı doğrultuda FURTUN da olaylar arasındaki benzerlik vargısı doğru bir şekilde kurulduğunda kıyas yöntemi ile hukuk yaratmanın vergilerin kanuniliği ilkesine zarar vermeyeceğini, aksine kanunilik ilkesinin yasa boşluklarının öncelikle kıyas yöntemi ile doldurulmasını öngördüğünü; bu bakımdan kıyas yöntemi ile hukuk yaratmanın vergi kanununun daha iyi uygulanmasını sağlayacağını savunmaktadır.<sup>35</sup>

Bu noktada bir de, vergi kanununun izin verdiği durumlarda kıyasın yapılabileceğini savunan görüşler de vardır. Örneğin BİRSENOĞUL, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda gelirin Türkiye’de elde edilmesi, Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması, diğer kazanç ve iratlar kavramlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu’nun esas alınacağını ve burada kıyasın söz konusu olduğunu söylemektedir.<sup>36</sup> Ancak karşıt görüşler, bunun boşluk doldurma şeklinde bir kıyas değil; kanunun bir maddesinden hareketle başka maddelerin uygulanmasının sağlanması olduğunu ve burada bir atıf ilişkisinin bulunduğunu ileri sürmektedir.<sup>37</sup>

31 Çilingir, s. 248.

32 Kaneti, Selim (1991) “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, Vergi Dünyası, Sayı: 123, 35-48, s. 38’den aktaran Oktar, Ateş, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2008, s. 67, dipnot 216.

33 Şenyüz, Doğan & Yüce, Mehmet & Gerçek, Adnan (2011) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, s.53.

34 Birsenoğul, s. 168. Kumrulu, Ahmet (1989) “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, Danıştay Dergisi, Sayı: 72-73, 8-26, s. 15.

35 Furtun, s. 225, 317.

36 Birsenoğul, s. 167.

37 Uluatam, Özhan & Methibay, Yaşar (1999) Vergi Hukuku, Değişik 3. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, s. 80’den aktaran Karakoç, s. 171.

Vergi hukukunda kıyasın mümkün olduğu düşüncesinde Alman içtihatları da önem taşımaktadır. Zira Alman vergi hukukundaki egemen görüş, vergi yükünü ağırlaştırmayacak şekilde ve buna uygun konularda kıyasın mümkün olduğu yönündedir.<sup>38</sup> Önceleri vergiyi doğuran olayın yargı tarafından yeniden oluşturulması ya da genişletilmesinin sakıncalı olabileceğini savunan Alman Anayasa Mahkemesi'nin bu görüşü daha sonra değişmiştir.<sup>39</sup>

Her ne kadar doktrinde kıyasın (usul hükümleri ile sınırlı da olsa) mümkün olduğu yönünde görüşler ve uluslararası alanda vergi hukukunda kıyasın uygulandığı Almanya gibi örnekler olsa da, pozitivist bir yaklaşımla ve Anayasa madde 73'ün madde 2 ve madde 7 ile birlikte okunması gerekmektedir. Bu çerçevede hem hukuk devleti hem de yasama yetkisinin devredilemezliği ilkeleri ile birlikte vergilerin kanuniliği, belirliliği, öngörülebilirliği ve hukuki güvenlik ilkeleri gereğince vergi hukukundaki esasa yahut usule ilişkin olup olmadığı önem taşımaksızın, hiçbir şekilde kıyas mümkün değildir. Burada temel amaç sayılan ilkeleri gerçekleştirmek suretiyle hem mükellefleri hem de devleti korumaktır. Zira kıyas yolu ile mükellefin vergi yükünün ağırlaşma riski mevcut iken öte yandan da hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin zedelenmesiyle hukuk devleti de zarar görmektedir. Bu noktada belirtmek gerekir ki vergi yükünün belirleyicisi yalnızca esasa ilişkin – maddi nitelikteki hükümler değildir; usule ilişkin bir hüküm de dolaylı olarak vergi yüküne etki edebilir. Bu bakımdan doktrinde, esasa ilişkin olmadığı ve dolayısıyla vergi yükünü ağırlaştırma riski taşımadığı gerekçesi ile usul hükümlerinde kıyasın yapılabileceği görüşlerine katılmak mümkün değildir. Dolayısıyla vergi hukukunda hükümler arasında ayırım gözetilmeksizin, sıkı bir şekilde kıyas yasağının uygulanması, bu yasağın amacına daha uygun olacaktır.

## B. TAMAMIYLA YENİ BİR KURAL YARATMA YOLU

Orijinal kural yaratma yöntemi, kıyas yoluyla veya hukukun genel ilkelerine başvurarak boşlukların doldurulması uygun görülmediği takdirde, hakim, önündeki olaya uygulanabilecek kuralı tamamıyla orijinal nitelikte olmak üzere yaratması anlamına gelmektedir.<sup>40</sup>

38 Hess, Dieter (1974) "Analogieverbot und Steuerrecht: ein methodologischer und rechtlicher Beitrag zu den Grenzen der Luckenausfüllung im Steuerrecht dargestellt am Beispiel der Analogie", Diss. Iur., Köln, s. 76'dan aktaran Güneş, s. 145.

39 Güneş, s. 144.

40 Edis, Seyfullah (1993) Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, 4. Baskıdan Tıpkı Basım, Ankara, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, s. 151.

Burada altı çizilmesi gereken husus şudur ki hakim burada yine kanun koyucu gibi davranmakta, kanun koyucu olsa idi somut olayı çözmek için nasıl bir kural vazedecek idiyse o şekilde bir kural öngörmektedir. Yalnızca bu kuralı öngörürken benzer bir kural ile kıyas yoluna gitmemekte yahut hukukun genel ilkelerinden somut olaya uyarlanabilecek bir çözüme başvurmamaktadır. Burada çözüm getiren kural, daha önce pozitif hukuk içerisinde yer almamakta ve o somut olaya özgü olarak ilk defa hakim tarafından öngörülmektedir.

Bu noktada belirtilmelidir ki, bu tür hukuk yaratmada da hukuk düzeninin ihtiva ettiği sınır ve ölçütler çerçevesi içinde kalınmakta ve hukukun genel ilkelerine, Anayasa'ya ve adalet düşüncesine uygunluk gözetilmektedir.<sup>41</sup> Ayrıca hakkaniyet, ölçülülük gibi ilkeler de dikkate alınmaktadır.

Doktrinde vergi yükümlülüğünün özüne ilişkin konulardan ziyade, usul ve şekle ilişkin boşluklar doldurulurken bu yöntemin kullanılabileceğini savunan görüşler<sup>42</sup> olmakla birlikte, bir sonraki başlıkta daha detaylı açıklanacağı üzere kanunilik ilkesi çerçevesinde vergi hukukunda hakimın tamamiyle yeni bir kural yaratmasının mümkün olmadığı düşünülmektedir.

### III. VERGİ HUKUKUNDA HAKİMİN HUKUK YARATMASI SORUNUNUN ANAYASAL İLKELER AÇISINDAN İRDELENMESİ

Bu bölüme gelinceye kadar çalışmanın konusunu oluşturan hukuk yaratma durumu medeni hukuk bağlamında incelenmiş olup bu bölümde ise anılan duruma ilişkin olarak vergi hukuku özelinde inceleme yapılacaktır. Vergi hukuku bakımından inceleme yapılması için öncelikle konuyla ilgisi kurulabilecek anayasal ilkelerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Hukuk yaratma ile ilgisi kurulabilecek anayasal ilkelere bakıldığında görülmektedir ki, değerlendirmenin hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, belirlilik ilkesi, öngörülebilirlik ilkesi, vergilerin yasallığı ilkesi ve güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde yapılması lazım gelmektedir.

Hukuk devleti, eylem ve işlemlerinde hukuk kurallarına uygun hareket eden ve vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlettir.<sup>43</sup> Bu çerçevede, tanımdan yola çıkarak hukuk devletinin bir takım gereklerinin olduğunu ifade

41 Furtun, s. 47-48.

42 Öncel & Kumrulu & Çağan, s. 17. Karakoç, s. 175-176.

43 Gözler, Kemal (2012) Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 12. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.82.

etmemiz mümkündür. Bu gereklerden çalışmanın konusu bakımından hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik ilkesi önem taşımaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin kendilerine uygulanacak hukuk kurallarını bilme ve davranışlarını buna göre ayarlayabilme imkanına sahip olmaları şeklinde özetlenebilir.<sup>44</sup> Vergilerin belirliliği ilkesi hem vergiyi doğuran olay hem de vergi yükünün kanunda belirlenmiş olmasını gerektirmektedir.<sup>45</sup> Zira vergi yükü, en nihayetinde kişinin temel hak ve özgürlüklerinden olan mülkiyet hakkına el atma biçiminde tezahür etmektedir ve keyfi şekilde artırılma riskine karşı, hukuku öngörülebilirlik ilkesinin yanı sıra belirlilik ilkesi ile de güvence altına alınması gerekmektedir.

Belirlilik ilkesinin beraberinde getirdiği bir diğer ilke ise öngörülebilirlik ilkesidir. Öngörülebilirlik ilkesi, Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.2014 tarih ve 2014/6192 sayılı bireysel başvuru kararında tanımlandığı üzere *“hukuk kuralının uygulanması halinde doğabilecek sonuçların önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir.”* Yine hukuk devleti ilkesiyle bağlantısı kurulabilecek bir başka ilke de vergilerin yasallığı ilkesidir. Bu çerçevede, Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* hükmü önem arz etmektedir. Buna göre vergilerin yasallığı ilkesi vergi yasalarının uygulanmasında vergi yükünün kanunun belirlediği sınırların dışına taşırılmamasını gerektirir.<sup>46</sup> Bir başka ifadeyle, verginin yasallığı ilkesi keyfi uygulamaları önleyecek ilkelere yasada yer alması amacını taşıyarak, bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizmektedir.<sup>47</sup> Belirlilik ilkesi için söylendiği üzere, Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrası ile de vergi mükellefleri bakımından vergisel yükümlülüklerin belirliliği ve öngörülebilirliği ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir.<sup>48</sup>

Değnilmesi gereken ilkelere bir diğeri de kuvvetler ayrılığı ilkesi olup bu ilke devlet iktidarının bir parçasını kullanan yasama, yürütme ve yargı organları arasında paylaşılması anlamına gelmektedir.<sup>49</sup> Anayasa'nın 7. maddesinde yer alan yasama yetkisinin devredilemeyeceğini vurgulayan *“Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.”* biçiminde ifadesini bulan hükmün de bu kapsama dahil edil-

44 Gözler, s.87.

45 Furtun, s. 217.

46 Kaneti, Selim (1986) Vergi Hukuku, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası, s. 43.

47 Güneş, s. 12.

48 Anayasa Mahkemesi'nin 2014/6192 sayılı başvuru numaralı ve 12.11.2014 tarihli kararı. (21.02.2015 tarih ve 29274 sayılı Resmi Gazete).

49 Özbudun, Ergun (2011) Türk Anayasa Hukuku, 12. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 40.

mesi mümkündür. Zira kanun koyucunun vergi kanunlarında bıraktığı boşlukların uygulama yahut içtihat tarafından, hukuk yaratılarak doldurulması halinde yasama yetkisinin göreceli olarak devri gibi ciddi problemler tartışma konusu haline gelmektedir. Oysa vergi hukukunda yargının, daha önce sayılan ilkelerin yanı sıra, kuvvetler ayrılığı ilkesinin de aksine olacak şekilde hukuk yaratmalarına imkan bulunmamaktadır.

Bir ara değerlendirme olarak belirtmekte fayda vardır ki, vergi hukukunda hakimın hukuk yaratması bakımından değerlendirme yapılırken yukarıdaki açıklamalar ışığında anayasal ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır. Hukuk düzeninin geliştirilmesine hakimın katkıda bulunması<sup>50</sup> anlamına gelen hakimın hukuk yaratması, yükümlülerin kendilerine uygulanacak hukuk kurallarını önceden bilememelerine ve bu suretle belirsiz bir ortamın oluşmasına neden olduğunun söylenmesi mümkündür. Bu çerçevede vergi mahkemesi hakiminin kanunda öngörülmemiş olan bir husus hakkında hukuk yaratması yasama yetkisinin devri olarak değerlendirilmesi ihtimal dışı değildir. Bu noktada da güçler ayrılığı ilkesi gündeme gelmektedir ve bu ilke, hakimın yasa koyucuymuş gibi hukuk yaratmasına izin verilemeyeceği savını destekler niteliktedir.

Bu bakımdan belirtmek gerekir ki, kanunun açık olarak kıyasa izin verdiği durumlar ve içini uygulamanın yahut doktrinin doldurması için bırakılan plan içi boşluklar hariç, plana aykırı kanun boşluklarının vergi hukukunda doldurulması ve bu suretle hakim tarafından hukuk yaratılması mümkün değildir. Yukarıda sayılan bütün ilkeler, kümülatif şekilde buna izin vermemektedir. Anayasa'nın 73. maddesi de vergi hukukunda bu şekilde hukuk yaratmayı engelleyen anayasal hüküm olarak tezahür etmektedir. Kıyas yasağı da bunların bir görünümü olmakla birlikte; Vergi Usul Kanunu'nda, Medeni Kanun'un 1. maddesi gibi açık cevaz verici bir hüküm bulunmadığı, aksine anayasal bir ilke olarak kanunilik ilkesinin yer aldığı göz önünde bulundurulursa, hakimın vergi hukukunda orijinal bir kural oluşturmak suretiyle boşluğu doldurması ve en nihayetinde hukuk yaratması söz konusu olmayacaktır. Bu bakımdan, boşlukların yasama süreci içinde doldurulmasından başka yöntem bulunmamaktadır.<sup>51</sup>

50 Furtun, s. 26.

51 Çağan, Nami (1980) "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 129-152. Ayrıca bkz. Oktar, s. 66; Tekbaş, Abdullah (2010) "Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, (Basım Yılı: 2012), 123-191, s. 145.



Bu çerçevede doktrinindeki usule ilişkin kurallarda (genellikle kıyas yoluyla) boşluk doldurmanın mümkün olduğunu savunan görüşlere<sup>52</sup> de katılmak mümkün değildir. Daha önce de belirtildiği gibi, usul kuralları her ne kadar maddi nitelikteki vergi hukuku kurallarından farklılık arz etse de, en nihayetinde bu kurallar da yükümlülüğe dair olabilmektedir. Hakimin usul kurallarında hukuk yaratmak suretiyle boşluk doldurması, doğrudan bir maddi nitelikte kural ihdas etmek anlamına gelmese de, dolaylı yoldan maddi bir kuralın uygulanışına etki edebilir ve kanunilik ilkesine aykırı olacak sonuçlar doğurabilir niteliktedir. Zira hakimin hukuk yaratması neticesinde mükelleflerin öngöremediği bir kural meydana gelmekte ve bu kural, henüz hakim tarafından yaratılmamışken vuku bulmuş bir olaya uygulanmaktadır. Durumun hukuk güvenliği, belirlilik, öngörülebilirlik ve bu minvalde hukuk devleti ilkelerini ihlal ettiği, aynı zamanda Anayasa'da ifadesini bulan eşitlik ilkesine de apaçık bir aykırılık taşıdığı ortadadır. Medeni Kanun'da olduğu gibi hakimin hukuk yaratmasına apaçık cevaz veren bir hüküm olmaksızın, vergi hukukunda boşluk doldurmanın mümkün olduğunu savunmak hukuka uygun bir çözüm değildir. Bu bakımdan usule ilişkin – maddi nitelikteki vergi normu ayırımı yapılmaksızın, kanunilik ilkesi katı bir şekilde uygulanmalı<sup>53</sup>, Medeni Kanun'un 1. maddesinde olduğu gibi tartışmaya mahal bırakmayacak şekilde hukuk yaratmaya cevaz veren bir hüküm olmadıkça vergi kanunlarındaki türlü kuralda hakimin hukuk yaratmak suretiyle boşluk dolduramayacağı, var olan boşlukların yalnızca yasama süreci içerisinde doldurulabileceği kabul edilmelidir.

#### IV. VERGİ HUKUKUNDA HAKİMİN HUKUK YARATMASI SORUNUNUN MAHKEME KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi hukukunda hakimin hukuk yaratması sorununun tüm yönleriyle değerlendirilebilmesi için yukarıda teorik açıdan açıklanan hususların mahkeme kararlarına yansıyan hallerine de bakılması gerekmektedir. Bu sebeple, içtihadın konuya bakışı ve bu hususta verilen kararlar incelenmelidir.

İçtihat incelemesi çerçevesinde altı adet Danıştay kararına yer verilecek-

52 Vergi hukukunda hakimin hukuk yaratmasının –usul hükümleriyle sınırlı olarak- mümkün olduğunu savunan görüşler için bkz. Furtun, s. 321: “(...) *adalet ve bunun gereği olan eşitlik ilkesi nedeniyle vergi yargı organları boşluk doldurma ve hukuk yaratma hususlarında yetkilidir.*” Kızılot, Şükrü & Şenyüz, Doğan & Taş, Metin & Dönmez, Recai (2008) Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 69 : “*Vergi borcunun doğumu ve sona ermesi dışında kalan usule ilişkin hususlarda hakimin boşluk doldurabileceği kabul edilmelidir.*” Karakoç, s. 176: “(...) *usule ve biçime ilişkin kurallarda boşluk doldurulabilir.*”

53 Bkz. Çomaklı & Ak & Ayrangöl, s. 84: “*hakimin hukuk yaratamaması ilkesi*”.

tir. Bu kararlardan bazıları vergi hukukunda hakimın hukuk yaratması konusuna ilişkin iken bazıları da hakimın hukuk yaratmasına örnek teşkil edebilecek niteliktedir.

Öncelikle vergilerin yasallığı ilkesine ilişkin olarak Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun bir kararı örnek olarak verilebilir.<sup>54</sup> Öncelikle karara konu somut olayda 1999 yılında yapılan değişiklik ile 193 sayılı Gelir Vergi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinin birinci fıkrasının 6. bendinin b/ii alt bendinde, dağıtılın dağıtılmasın kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratların tevkifata tâbi tutulması öngörülmüş ve maddenin sondan bir önceki fıkrasında Bakanlar Kurulu'na, maddede yazılı tevkifat oranlarını sıfıra kadar indirme veya bir katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu, bu yetkisini kullanarak, maddedeki tevkifat oranlarının tümünü yeniden tespit etmiştir. Ancak; karar oluşturulurken b/ii alt bendine, "yatırım indirimi dahil" ibaresi de eklemiştir. Bakanlar Kurulu kararının bu düzenlemesinin iptali istemiyle açılan davaya bakan Danıştay 4. Dairesi, yatırım indiriminin kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve irat sayılamayacağı gerekçesiyle, Bakanlar Kurulu kararının bu hükmünü iptal etmiştir. Gerekçede geçen şu ifadeler önem taşımaktadır:

*"Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi kanunlarında yer alan hükümlerin değiştirilmesi, kaldırılması veya yeni bir hüküm konulmasının mümkün olmadığı, Bakanlar Kurulu Kararı ile ancak kanunla belirlenen azami ve asgari hadleri aşmamak üzere oran belirlemesi yapılabileceği vurgulanarak, kanunla vergi kapsamına alınmayan bir konu hakkında Bakanlar Kurulu tarafından getirilen bir parantez içi hükmü ile tevkifat oranı belirlenmesinin hukuken mümkün olmadığı (...)*

*(...) bütün bu hükümler ve Kanunun lafzı ve sistematiği birlikte incelendiğinde, ne Gelir Vergisi ne de Kurumlar Vergisi Kanunlarında yatırım indirimi nedeniyle tevkifat yapılabileceğine ilişkin açık bir hükmün bulunmaması karşısında vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı anlaşılan yatırım indiriminden faydalanılan tutarın, bu konuda sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi bulunan Bakanlar Kurulunca, tevkifata tabi tutulması yolunda yapılan düzenlemede Yasa'ya uyarlık görülmemiştir."*<sup>55</sup>

54 Candan, Turgut (2010) "Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması İle İlgili Danıştay İçtihadı", Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi 3. Yuvarlak Masa Toplantısı Sunumu, 9-11 Haziran 2010, s. 3, [http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Candan\\_Vergi\\_Hukuku\\_MulkiyetHakki\\_Danistay.doc](http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Candan_Vergi_Hukuku_MulkiyetHakki_Danistay.doc), s.e.t. 06.04.2016.

55 Danıştay 4. Daire, E. 1999/5648, K. 2000/1914, T. 03.05.2000.

Görüleceği üzere Danıştay 4. Dairesi, kanunda getirilmeyen bir düzenlemenin Bakanlar Kurulu kararı ile getirilmesi, diğer bir anlamda kanun boşluğunun bu şekilde doldurulmasını hukuka aykırı bulmuştur. İdarenin boşluk doldurmasını kabul etmediği gibi, kendisi de bir yargı organı olarak bu boşluğu dolduracak yönde hukuk yaratma işine girişmemiştir. Ancak bu kararın temiz edilmesi üzerine, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 01.12.2000 tarih, E. 2000/196 ve K. 2000/409 sayılı kararıyla, anılan kararı bozmuştur.

Bozma kararının gerekçesinde yer alan şu ifadeler ise, VDDGK'nın konuya bakışını önemli ölçüde yansıtmaktadır:

*“Yatırım indiriminin, belli kazanç tutarının vergilendirilmeyerek avantaj niteliğinde olduğu ve bu yönü ile istisnadan bir farkının bulunmadığı, esasen Bakanlar Kurulu kararında ‘yatırım indirimi dahil’ ibaresinin bulunmaması halinde dahi, kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazanç ve iratlardan vergi kesintisi yapılması öngörüldüğünden, yatırım indiriminden yararlanarak, kurumlar vergisine tabi tutulmayan kazançlardan stopaj yapılabileceği (...)”*<sup>56</sup>

Görüleceği üzere burada VDDGK, yatırım indirimini kıyas yolu ile istisna kurumuna benzetmiş ve bu şekilde, kanunda istisnalar bakımından söz konusu olan düzenlemenin yatırım indirimi için de uygulanabileceğine kanaat getirmiştir. Bu bakımdan VDDGK, boşluk doldurma biçiminde bir hüküm tesis etmiş gözükmektedir.

Öte yandan Danıştay 3. Dairesi ise, aynı konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi'nin aksi yönünde karar vermiş ve yatırım indiriminin kurum kazancından indirilen kısmının, kurumlar vergisine tâbi olmadığından istisna kazanç olarak tevkifata tabi tutulmasında hukuka aykırılık olmadığına hükmetmiştir.<sup>57</sup> Farklı yönde Danıştay kararları olması nedeniyle içtihatların birleştirilmesinin istenilmesi üzerine Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, aykırı içtihatları, Danıştay 4. Dairesi'nin kararı -yatırım indiriminin kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve irat sayılamayacağı- doğrultusunda birleştirmiştir.<sup>58</sup> Bu karara ilişkin olarak CANDAN, İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun iki türlü saptamadan yola çıktığını belirtmektedir. Buna göre Kurul öncelikle, farklı kanuni düzenlemeler ile öngörülüp nitelikleri itibarıyla de farklı olan bu müesseselerden yatırım indiriminin istisna kavramı içine sokulamayacağını söyleyerek, vergi hukukunda kıyas yoluyla hüküm kurulmasını engellemiştir.

56 Danıştay VDDGK, E. 2000/196, K. 2000/409, T. 01.12.2000.

57 Bkz. Danıştay 3. Daire E. 2002/207, K. 2002/1784, T. 01.05.2002.

58 Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu E. 2002/3, K. 2002/3, T. 19.07.2002.

Ayrıca Bakanlar Kurulu'na Anayasa 73/4'te verilen yetkinin sınırlarının açık olduğunu ve Bakanlar Kurulu'nun (tıpkı somut uyuşmazlıkta olduğu gibi) bu yetkiyi aşacak şekilde karar vermesinin yargı tarafından hukuka uygun görülmesi halinde, boşluk doldurma gündeme gelip yasallık alanının ihlal edileceği minvalinde bir tespit yapılmıştır.<sup>59</sup>

Gerçekten de, özünde Bakanlar Kurulu'nun getirmiş olduğu bir düzenlemeye ilişkin uyuşmazlık varmış gibi görünse de; Danıştay'ın bu hususta vereceği karar, hukuk yaratma niteliğine bürünme riski altındadır. Zira burada, yatırım indirimin kurumlar vergisinden müstesna sayılıp sayılmadığına dair bir düzenleme yoktur, dolayısıyla bir kanun boşluğu söz konusudur. İdarenin bu kanun boşluğunu dolduracak şekilde yaptığı düzenlemenin hukuki denetimi sırasında yargı organının vereceği karar da artık bu boşluğun doldurulup doldurulamayacağına ilişkin olacaktır ve şayet karar, doldurulabileceğine ilişkin ise yargının kendisi de boşluk doldurmak amacıyla hukuk yaratmış olacaktır. Burada içtihadı birleştirme kararı akabinde belirtmek gerekir ki; nihai sonuç, yasallık ilkesinin boşluk doldurmanın önüne geçtiği yönünde olmuştur.

İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun kararı bu şekilde olsa bile, Yüksek Mahkeme'nin, hukuk yaratma kapsamı içine girebilecek yönde birtakım kararları da mevcuttur. Bu minvalde bir örnek, Danıştay 11. Dairesi'nin 28.05.1996 tarih, E. 1996/1514 ve K. 1996/2229 sayılı kararıdır.<sup>60</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesinin "4. Diğer İstisnalar" başlığı altında (g) bendinde külçe altın teslimi katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Yüksek Mahkeme kararında, altından üretilen ürünlerin tesliminde katma değer vergisi matrahı hesaplanırken, satış tutarından külçe altın tutarı çıkarılarak bulunan işçilik tutarın esas alınması gerektiği ifade edilmiştir. Bunun yanında mahkeme kararında "altın ürünlerindeki işçilik oranları her biri için farklı olduğundan ve bu tespitler teknik bir bilgiyi gerektirdiğinden bu hususun kuyumcular odasından sorulup, bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna karar verilmesi" gerektiği vurgulanmıştır. Bu çerçevede, kanunda külçe altının tutarının altın ürünlerinden indirilerek işçilik ücretinin tespit edileceği ve matrahın bunun üzerinden hesaplanacağına ilişkin bir ifade bulunmadığından mahkemenin bu yönde bir kural öngörmüş olmasının hakim hukuk yaratması olarak nitelendirilebilmesi mümkündür.

Yine hukuk yaratmaya örnek teşkil eder nitelikte bir karar olarak Danıştay 4. Dairesi'nin 12.11.1998 tarih, E. 1998/2084 ve K. 1998/4215 sayılı kararı da incelenmelidir.<sup>61</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun re'sen tarhını düzenleyen

59 Candan, s. 3.

60 Bkz. Furtun, s. 306'da bu kararın hukuk yaratma niteliğinde olduğu ifade edilmiştir.

61 Furtun, s. 305.

30. maddesinde “*Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse*” ibaresine yer verilmiş olduğundan, beyanname verilmemiş olması re’sen vergi tarhı yapılmasına sebebiyet vermektedir. Hâl böyle iken, mahkeme sadece beyanname verilmemiş olmasının vergi tarhını gerektirmeyeceğini ifade etmektedir. Bu suretle mahkeme mükellefi korumak adına hukuk yaratmaktadır.

Yasallık ilkesinin ön plana çıkararak, Yüksek Mahkeme’nin, en başta bahsedilen içtihadı birleştirme kararına benzer verdiği kararlar da mevcuttur. Örnek olarak gösterilebilecek ilk karar, şirketin bir kısım akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulmasından dolayı ödediği bedellerin kıyas yoluyla kiralama bedeli olarak nitelendirilmesinin mümkün olup olmadığına ilişkindir. İlk derece mahkemesi “*yasada intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması nedeniyle intifa hakkı bedelinin bir nevi kiralama bedeli olarak kabulü gerektiği belirtilerek kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının vergilerin yasallığı ilkesi gereğince hukuka aykırı olduğu*” gerekçesiyle tarh işlemini iptal etmiştir. Temyiz incelemesinden geçmesi için başvurulması üzerine Danıştay 4. Dairesi 08.04.2010 tarih, E. 2009/5053 ve K. 2010/1965 sayılı kararı ile onama yönünde karar vermiştir.

Bir başka örnek verilecek olursa, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 10.10.2012 tarih, E. 2010/709, K. 2012/366 sayılı kararı konumuz açısından önem teşkil etmektedir. Karara konu olayda, davacının yarım hisseye sahip olduğu arsa üzerinde 15 yıllık bir intifa hakkı tesis edilmiş, bu tesis edilen intifa hakkı karşılığı elde edilen gelirin “*gayrimenkul sermaye iradı*” olarak beyannameye dahil edilmemesi nedeniyle salınan vergi ziyai cezalı gelir vergisi, davaya konu edilmiştir. İlk derece mahkemesi burada, tapuya tescil edilerek kurulan intifa hakkının, sahibine tam yararlanma yetkisi sağladığı; sahibinin gayrimenkulü belirlenen süre içinde kullanma, yönetme ve ondan yararlanma hakkı elde ettiği ve bunun karşılığında malike bir bedel ödediğini belirterek tesis olunan intifa hakkı ve tahsil edilen bedelin kiralama işleminin unsurlarını oluşturduğu ve bu bedelin gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde hüküm kurmuştur. Karar, Danıştay 3. Dairesi’nce temyiz incelemesi sonucu bozulmuştur. Yerel mahkemenin ısrar etmesi ve bu kararın da davacı tarafından temyizi üzerine uyuşmazlık Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’na gelmiştir. Genel Kurul temyiz istemini kabul ederek ısrar kararını kaldırmıştır. Bu kararla kurul,

“*Kiralama olarak değerlendirilemeyecek bir intifa hakkı karşılığında alınan bedel Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmamış; intifa hakkı sahibinin hakkın konusu olan şey başkasına kiralaması gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Bu durumda*

*yasada gayrimenkul sermaye iradı olarak açıkça sayılmayan dava konusu intifa bedelinin, Anayasada öngörülen verginin yasallığı ilkesine aykırı olarak, beyanı gerektiğinden bahisle yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığından”* ısrar kararını bozmuştur.

Görüleceği üzere bu karar ile kurul, kanunda gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmamasına rağmen, aralarındaki benzerlikten yola çıkarak intifa hakkı tesisini kiralama işlemine benzeten, diğer bir deyişle kıyas yoluna başvuran ve böylece intifa hakkını madde kapsamına sokan ilk derece mahkemesi kararını, bunun yasallık ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle bozmuştur.

Danıştay’ın 9. Dairesi’nin elektrik ve havagazı tüketim vergisi ile ilgili bir kararı da konu açısından önem taşımaktadır. Karara konu somut uyuşmazlığın taraflarından biri olan yükümlü şirket doğalgaz satımı yapmaktadır ve 2464 sayılı Belediye Gelirler Kanunu’nun 34. maddesine göre *“Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisine tabidir.”* Bu hükümden hareketle vergi dairesi, doğalgazın kullanım gayesi bakımından havagazı ile eş değer olarak nitelendirilmesi gereken bir gaz yakıt olduğu gerekçesiyle re’sen vergi tarh etmiştir. Bu işleme karşı açılan davada ilk derece mahkemesi *“vergi kanunlarında vergi yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan hallerde kıyas yoluyla yorumlanarak genişletmeye gidilmesine olanak bulunmadığından”* dava konusu tarh işleminin iptaline hükmetmiştir. Bu kararın temyiz incelemesinden geçmesi için başvuru yapılması üzerine Danıştay 9. Dairesi 22.12.1994 tarih, E. 1994/1108 ve K. 1994/5288 sayılı kararı ile mahkeme kararının uygun olduğuna karar vermiştir.

Danıştay 7. Daire’nin 29.04.2004 tarih, E. 2001/422 ve K. 2004/1177 sayılı kararı da içtihat incelemesi açısından önemlidir. Karara konu olay, yapay maden suyu sodası üreten şirkete, sade gazoz, meyveli gazoz ve meyve suları hariç her türlü alkolsüz içkiden %10 oranında ek vergi alınacağını öngören KDV Kanunu 60/1-d hükmünden hareketle ek vergi salınması şeklinde tezahür etmiştir. Bunun üzerine işleme karşı dava açılmış; yerel mahkeme sodanın 3418 sayılı Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinin İhdası Hakkında Kanun’un 7. Maddesindeki *“her türlü alkolsüz içkiler”* tanımı dışında kaldığından bahisle ek vergiye tâbi olmadığı yönünde karar vermiştir. Kararın temyizi üzerine Danıştay 7. Dairesi yukarıda künyesi verilen kararda öncelikle yapay sodanın alkolsüz içki olup olmadığı tartışmasına gitmiştir. Buna göre 98/24 sayılı Türk Gıda Kodeksi Alkolsüz İçecekler Tebliği md 4’teki yapay soda tanımından, bu içeceğin alkolsüz içecek olduğunun anlaşıldığı; dahası, KDVK

60/1-d fıkra hükmünde parantez içinde sayılan ve alkolsüz içki olmasına rağmen ek vergi dışı bırakılan içecekler içinde geçmediğinden bahisle, bu içeceğin ek vergiye tâbi tutulmasının yasa gereği olduğunu hükme bağlamıştır. Danıştay'ın bu kararına göre yerel mahkeme kararı şu gerekçeyle hatalıdır:

*“Başka bir vergi kanununda yapılan vergiyi doğuran olay tanımının diğer bir vergi için de geçerli olduğunun kabulü, kıyas yasağı alanına giren genişletici yorumdur.*

*3418 sayılı Kanun'da öngörülen verginin kapsamı dışında tutulması, sodanın diğer tüm vergiler yönünden de alkolsüz içki tanımı dışında tutulmak istendiğini değil tersine, ancak kanun koyucunun aksi yönde irade açıklaması olmadığı sürece, vergi kanunlarının uygulanması bakımından, bu tanım dışına çıkılamayacağını gösterir.”*

Görüleceği üzere Danıştay burada, KDVK'da ek vergiden müstesna tutulan içecekler arasında sayılmayan yapay sodanın, bir başka vergi kanunundaki tanımdan yola çıkılarak istisna kapsamına alınamayacağını; aksinin kıyas yasağına aykırılık teşkil edeceğine dikkat çekmektedir.

İncelenmek istenen son karar ise Danıştay 7. Daire'nin 12.11.2008 tarih, E. 2006/1848, K. 2008/4567 sayılı kararıdır. ÖTV Kanunu 1/b bendi uyarınca, kanuna ekli (II) no'lu listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için, motorlu araç ticareti yapanlar ÖTV mükellefi olarak sayılmış ve bunların kimlerden teşekkül ettiği 2/2-d bendinde gösterilmiştir. 7/2 fıkra hükmünde ise, (II) no'lu listedeki mallardan aracı sakatlığa uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanların, malul ve sakatlar tarafından, beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı için ÖTV alınmayacağı öngörülmüştür. Karara konu olayda, yoklama ile aracında özel tertibat bulunmadığı tespit edilen şahıs için, aracı bizzat kullanmadığı ve dolayısıyla istisna için öngörülen şartları kaybettiğinden, bu bakımdan ilk iktisabında istisna uygulanan malların, “istisnadan yararlananlar dışındakiler”ce iktisabı halinde ÖTV alınacağına yönelik ÖTVK 15/2-a hükmünden bahisle ÖTV salınmış; bunun üzerine olay yargı mercii önüne taşınmıştır. Yerel mahkeme ve bu mahkemenin verdiği kararın temyizi üzerine karar veren Danıştay, işlemde hukuka aykırılık olduğu yönünde karar vermiştir. Danıştay'a göre 15/2-a bendindeki “istisnadan yararlananlar dışındakiler” ifadesinin, istisnadan yararlanma koşullarının başka şekillerde yitirilmesi halini de kapsayacak şekilde değerlendirilmesi kıyas yasağı ilkesi gereği olanaklı değildir.

## SONUÇ

Bu çalışmanın konusunu oluşturan vergi hukukunda hakimin hukuk yaratması konusu incelenirken kavramların medeni hukuk kavramları olması sebebiyle *-zorunlu olarak-* bu çerçevede açıklamalar ile başlanılmış olup bu açıklamalardan hareketle vergi hukuku ekseninde değerlendirme yapılması yolu tercih edilmiştir ve hukuk yaratma hususuna vergi hukukuna hakim olana anayasal ilkeler çerçevesinden bakılmaya çalışılmıştır. Ardından vergi hukukunda hakimin hukuk yaratması konusu bu konuya ilişkin mahkeme kararları ile örneklendirilmiştir.

Tüm bu açıklamalar ışığında bakıldığında, açıklanan yöntemlerin izlenmesinin ardından boşluk bulunduğunun saptanması halinde boşlukların doldurulması suretiyle hukuk yaratma sorunu gündeme gelmektedir. Vergi hukuku özelinde bu soruna baktığımızda vergilerin yasallığı, belirlilik, öngörülebilirlik, yasama yetkisinin devredilemezliği ilkelerini belirleyici nitelik taşıdığı ve bu ilkeler çerçevesinde vergi hukukunda hakimin hukuk yaratmasının mümkün olmadığı düşünülmektedir. Her ne kadar hukuk yaratma kapsamına dahil edilecek şekilde yorumlanabilecek yargı kararları olsa da, Danıştay'ın da bizzat yasallık ilkesi ile birlikte çalışmada sayılan anayasal ilkelere atıfta bulunarak hukuk yaratmanın önüne geçtiği kararlar mevcuttur.

Duruma kıyas yöntemi açısından bakıldığında ise her ne kadar aksi yönde görüşler ve yargı kararları mevcut olsa da vergi hukukunda kıyasın hem mükellef lehine hem mükellef aleyhine yasak olduğu görüşünün kabul edilmesi gerekmektedir. Şöyle ki; mükellef aleyhine kıyasın yasak olması mükellefin haklarının korunmasını sağlama gayesinden kaynaklanmakta olup mükellef lehine kıyasın yasak olması ise kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların azalmasını engellemek amaçlıdır.

Vergi hukukunda usule ilişkin yahut maddi nitelikte norm olup olmadığına bakılmaksızın ve bu şekilde bir ayırım yapılmaksızın, tıpkı Anayasa'nın 73. maddesinde açıkça belirtildiği gibi yasallık ilkesine uyulması lazım gelmektedir. Anayasadaki bu ilke nedeniyle, hukuk yaratma ve boşluk doldurma konularında, ne vergi normu farklılaşmasına gitmek ne de mükellef lehine yapılması gerektiği gerekçesine başvurmak mümkün görünmektedir. 73/1 hükmü, VUK 3. madde ile birlikte değerlendirildiğinde sonuç açıktır ve vergi hukukunda en fazla, kıyas sınırına kadar genişletici yorum yapma imkanı bulunmaktadır. Bunun ötesindeki düşünceler yasallık ilkesine ve bir görünümü niteliğindeki kıyas yasağına takılacak; hukuk yaratmak suretiyle boşluk doldurma faaliyetleri de hukuka aykırı hale gelecektir.



## KAYNAKÇA

Akkaya, Mustafa (2002) Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları.

Birsenoğul, Hakan (2003) “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?”, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 3-4, 157-169.

Candan, Turgut (2010) “Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması İle İlgili Danıştay İçtihadı”, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi 3. Yuvarlak Masa Toplantısı Sunumu, 9-11 Haziran 2010, [http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Candan\\_VergiHukuku\\_MulkiyetHakki\\_Danistay.doc](http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt3/Candan_VergiHukuku_MulkiyetHakki_Danistay.doc), (s.e.t. 06.06.2016)

Çağan, Nami (1980) “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 129-152.

Çilingir, Ali İhsan Özgür (2012) Vergi Hukukunda Yorum, Ankara, Adalet Yayınları.

Çomaklı, Şafak & Ak, Ahmet & Ayrangöl, Zülküf (2014) Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar, Ankara, Savaş Yayınları.

Edis, Seyfullah (1993) Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, 4. Baskıdan Tıpkı Basım, Ankara, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.

Furtun, İdris Hakan (2009) Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Ankara, Yetkin Yayınları.

Gözler, Kemal (2012), Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 12. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Güneş, Gülsen (2008), Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Hayrullahoğlu, Betül (2012) “Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi” (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, sy. 128.

Hess, Dieter (1974) “Analogieverbot und Steuerrecht: ein methodologischer und rechtlicher Beitrag zu den Grenzen der Lückenausfüllung im Steuerrecht dargestellt am Beispiel der Analogie”, Diss. Iur., Köln.

Kaneti, Selim (1986) Vergi Hukuku, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası.

Kaneti, Selim (1991) “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, Vergi Dünyası, Sayı: 123, 35-48.

Karakoç, Yusuf (2007) Genel Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Kırca, Çiğdem (2001) “Örtülü Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlandırma”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 50, Sayı: 1, 91-119.

Kızılot, Şükrü & Şenyüz, Doğan & Taş, Metin & Dönmez, Recai (2008) Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Kumrulu, Ahmet (1989) “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, Danıştay Dergisi, Sayı: 72-73, 8-26.

Oktar, Ateş (2008) Vergi Hukuku, 3. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Öncel, Mualla & Kumrulu, Ahmet & Çağan, Nami (2015), Vergi Hukuku, 22. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi.

Özbudun, Ergun (2011) Türk Anayasa Hukuku, 12. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.

Saygılıoğlu, Nevzat (1986) “Vergi Hukukunda Yorum” (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Şenyüz, Doğan & Yüce, Mehmet & Gerçek, Adnan (2011) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları.

Tekbaş, Abdullah (2010) “Vergi Kanunlarının Tâbi Olduğu Anayasal İlkeler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, (Basım Yılı: 2012), 123-191, s. 145.

Tipke, Klaus (1993) Die Steuerrechtsordnung, Band. III, 2. Aufl, Köln, Otto Schmidt.

Uluatam, Özhan & Methibay, Yaşar (1999) Vergi Hukuku, Değişik 3. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık.

Yavaşlar Başaran, Funda (2010) “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 257, 163-171