

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**VERGİ KANUNLARI İLE YÜRÜTME ORGANINA
TANINAN VERGİ ORANINA İLİŞKİN YETKİLERİN
ANAYASA KARŞISINDAKİ DURUMU**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:
Mustafa ÇETİN

İstanbul, 2023

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**VERGİ KANUNLARI İLE YÜRÜTME ORGANINA
TANINAN VERGİ ORANINA İLİŞKİN YETKİLERİN
ANAYASA KARŞISINDAKİ DURUMU**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:

Mustafa ÇETİN

Öğrenci No:

1955016012

000-0001-5990-3798

Danışman:

Prof. Dr. Ahmet EROL

İstanbul, 2023

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi Kanunları ile Yürütme Organına Tanınan Vergi Oranına İlişkin Yetkilerin Anayasa Karşısındaki Durumu**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlâk ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını, patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 04.02.2023

Aday: **Mustafa ÇETİN**

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

06/01/2023

Enstitümüz *Hukuk* Anabilim Dalı *Kamu Hukuku* Programı Yüksek Lisans öğrencilerinden **1955016012** numaralı **Mustafa ÇETİN**’nin “Beykent Üniversitesi Eğitim-Öğretim Yönetmeliği”nin ilgili maddesine göre hazırlayarak Enstitümüze teslim ettiği “*Vergi Kanunları ile Yürütme Organına Tanınan Vergi Oranına İlişkin Yetkilerin Anayasa Karşısındaki Durumu*” konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 03/01/2023 tarih ve 2023/01 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince 45 dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında “**OYBİRLİĞİ**” ile “**KABUL**” kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 2 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü’ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
Prof. Dr. Ah*** ER***
(Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Prof. Dr. Me*** Fi*** GE***
(Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi Ça*** ÇI***
(Doğuş Üniversitesi)

Adı ve Soyadı : Mustafa ÇETİN
Danışmanı : Prof. Dr. Ahmet EROL
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans, 2023
Alanı : Kamu Hukuku
Anahtar Kelimeler : Vergi, Yetki, Anayasa, Yürütme Organı

ÖZ

VERGİ KANUNLARI İLE YÜRÜTME ORGANINA TANINAN VERGİ ORANINA İLİŞKİN YETKİLERİN ANAYASA KARŞISINDAKİ DURUMU

Çağdaş hukuk devletlerinin en önemli amaçlarından biri, devletin kamusal gücünün anayasalara uygun bir biçimde kullanılmalarını sağlayacak düzenin oluşturulmasıdır. Bu nazarla, yasama erkinin de anayasaya uygun biçimde kullanılması, aksi halde, yasama işlemlerinin muhtelif müeyyidelere tabi tutularak anayasaya uygunluğun sağlanması gerektiği açıktır. Bu hâl, yasama organının en mühim yetkilerinin başında gelen “vergilendirme yetkisi” söz konusu olduğunda daha da önemli duruma gelmektedir. Çünkü vergiler, çağdaş hukuk ilkelerini benimsemiş devletlerde, amme hizmetlerinin finansmanında başvurulacak asli ve en kıymetli kaynaktır. “Hukuk devleti ilkesinin” gereği olarak; mükelleflerin pek çok temel hakkına doğrudan dokunabilen verginin temel unsurlarıyla ilgili tensikatın, anayasal bir kural olan “verginin kanuniliği ilkesi” gereği mutlak suretle yasalarla yapılması gerekmektedir. Söz konusu kanunların temel hak ve özgürlüklerin garantisi olan anayasaya uygunluğunun sağlanması gerekir.

Bu çalışmada vergi kanunları ile yürütme organına tanınan vergi oranına ilişkin yetkilerin anayasa karşısındaki durumunu, vergi tarihini, anayasal sistemde verginin rolünü irdelleyeceğiz.

Name and Surname : Mustafa ÇETİN
Supervisor : Prof. Dr. Ahmet EROL
Degree and Date : Master, 2023
Major : Law
Key Words : Tax, Authority, Constitution, Law

ABSTRACT

THE STATUS OF THE AUTHORITIES REGARDING THE TAX RATE OF THE EXECUTIVE BOARD BY TAX LAWS AGAINST THE CONSTITUTION

One of the most important aims of constitutional states is to establish an order that will enable the public power of the state to be used in accordance with the constitutions. With this in mind, it is clear that the legislative power should be exercised in accordance with the constitution, otherwise it is necessary to ensure compliance with the constitution by subjecting the legislative acts to various sanctions. This situation becomes even more important when it comes to "taxing power", which is one of the most important powers of the legislature. Because taxes are the primary and most valuable resource used in the financing of public services in states that have adopted contemporary legal principles. As a requirement of the "rule of law principle", the intensification related to the basic elements of tax, which can directly affect many fundamental rights of taxpayers, must be made by law, in accordance with "the principle of legality of tax", which is a constitutional rule. The constitutionality of these laws, which guarantees fundamental rights and freedoms, must be ensured.

In this study, we will examine the constitutional status of tax laws and the tax rate powers granted to the administration, the history of taxation, and the role of tax in the constitutional system.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ

ABSTRACT

TABLolar LİSTESİ	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ	v
KISALTMALAR	vi
SÖZLÜK.....	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİNİN TARİHSEL SÜRECİ.....	3
1.1. Vergi Kavramı	4
1.2. Verginin Tarihsel Süreci	5
1.2.1. Çağlara Göre Vergi.....	7
1.2.1.1. Antik Çağda Vergi	8
1.2.1.2. Orta Çağda Vergi	10
1.2.1.3. İslam Hukukunda Vergi.....	12
1.2.1.4. Yakın Çağda Vergi	14
1.2.2. Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında Vergi	16
1.2.2.1. 1921 Anayasasında Vergi	17
1.2.2.2. 1924 Anayasasında Vergi	18
1.2.2.3. 1961 Anayasasında Vergi	18
1.2.2.4. 1982 Anayasasında Vergi	20

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ TEMEL İLKELER.....	23
2.1. Güçler Ayrılığı İlkesi	25
2.1.1. Yasama Erki.....	27
2.1.2. Yürütme Erki	29
2.1.3. Yargı Erki	32
2.2. Hukuk Devleti İlkesi	33
2.2.1. Yasal İdare İlkesi	35
2.2.2. Verginin Genelliği İlkesi	37

2.2.3. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi	39
2.3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvencesi İlkesi.....	41
2.3.1. Hukuki Güvenlik İlkesi.....	44
2.3.2. Belirlilik İlkesi	46
2.3.3. Kıyas Yasağı İlkesi	47
2.3.4. Geriye Yürümezlik İlkesi	48
2.3.5. Ölçülülük İlkesi	49
2.3.6. Adli ve İdari Başvuru Hakkı İlkesi	50
2.4. Sosyal Devlet İlkesi	50
2.4.1. Kamu Yararı	53
2.4.2. Mali Güce Göre Vergilendirme	53
2.4.3. Laiklik.....	54
2.5. Verginin Ekonomikliği İlkesi	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YÜRÜTME ORGANINA ANAYASADA TANINAN VERGİSEL

DÜZENLEME YETKİLERİ.....	56
3.1. Anayasa 73. Madde Kapsamı	56
3.1.1. Vergi	58
3.1.1.1. Tarh	60
3.1.1.2. Tebliğ	62
3.1.1.3. Tahakkuk	63
3.1.1.4. Tahsil	63
3.1.2. Resim	64
3.1.3. Harçlar	66
3.1.4. Benzer Mali Yükümlülükler	67
3.1.5. Muaflık	71
3.1.6. İstisna	72
3.1.7. İndirim	73
3.1.8. Oran	74
3.2. Anayasa 167. Maddesinin Kapsamı.....	75
3.2.1. Dış Ticaret	75
3.2.2. Gümrük Kanunu	76
3.3. Yasama Organı Tarafından Çıkarılan Kanunlarda Düzenlenen Yetkiler	78

3.3.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.....	78
3.3.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	79
3.3.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	81
3.3.4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	82
3.3.5. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	83
3.3.6. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu	84
3.3.7. 492 Sayılı Harçlar Kanunu	84
3.3.8. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	85
3.3.9. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu	86
3.3.10. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	88
3.3.11. 4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu	88
3.4. Yürütme Organına Tanınan Yetkiler	89
3.4.1. Yasalar	90
3.4.2. Uluslararası Vergi Antlaşmaları	92
3.4.3. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.....	93
3.4.3.1. Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri	95
3.4.3.2. Olağanüstü Dönem Cumhurbaşkanı Kararnameleri	96
3.4.4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.....	98
3.4.5. Yönetmelikler	99
3.4.6. Genel Tebliğler	100
3.4.7. Vergi Sirküleri	101
3.4.8. Özelge (Mukteza)	102
3.5. Vergi Konusunda Yargısal Denetim.....	103
3.5.1. Vergi Mahkemeleri.....	104
3.5.2. İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri	105
3.5.3. Danıştay	106
3.5.4. Anayasa Mahkemesi	107
3.5.5. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi	108
SONUÇ	110
KAYNAKÇA.....	115

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 3.1. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Benzeri Mali Yükümlölükler.....	70
--	----



ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 2.1. Devlet İktidarları	29
Şekil 2.2. Güç Dengesi Bakımından Devlet Erkleri	30
Şekil 2.3. Locke ve Montesquieu’de Erkler	33



KISALTMALAR

a.g.e	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CBK	: Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
CK	: Cumhurbaşkanı Kararı
DV	: Damga Vergisi
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HK	: Harçlar Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SMMMO	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
SÜHF	: Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YDO	: Yeniden Değerleme Oranı

SÖZLÜK

Motivasyon: Belirlenen hedefe dair fikirleri başlatan, değiştiren ve süreç haline getiren durumdur. Sosyal ve duygusal durumları içine almasının yanı sıra, bir kişi veya topluluğun gerçekleştirdiği faaliyetlere neden olarak sunulmaktadır.

Yönetici: Topluluğun başında olan ve topluluğa yönetim gerçekleştiren, sahip olunan sorunlara çözüm üreten ve planlar doğrultusunda topluluğu oluşturan ve strateji sunan kişi.

Yönetim: Sahip olunan hedeflerin verimli bir durum altında gerçekleşmesi amacıyla toplulukların koordine sağlayarak iş birliği gerçekleştirmeye dair çalışmaların tümü.

GİRİŞ

Çağdaş hukuk devletinin en önemli amaçlarında biri, tüm devlet erklerinin anayasaya uygun bir biçimde kullanılmasını sağlayacak düzenin kurulmasıdır. Bu bağlamda yasama erkinin anayasaya uygun olarak kullanılması gerektiği açıktır. Aksi halde söz konusu yasaların anayasaya uygunluğunun sağlanması gerekir.

Vergi, bir toplumda yaşamanın sonucu olarak devletler tarafından sunulan tam kamusal mal ve hizmetlere duyulan ihtiyacın yükselmesi ile artan finansal kaynak gereksinimini karşılamak için ortaya çıkmıştır. Vergilerin son dönemlerde ortaya çıktığı zannedilse bile, ilkel ve eski topluluklarda dahi çeşitli vergi benzeri uygulamaların varlığına rastlanmaktadır. Devlet mefhumu ortaya çıkmadan önce vergi, aşîret reisine, derebeylerine ya da dini otoriteye ahlâki ve dinî sebeplerle gönüllülük esasıyla sunulan bir hediye şeklindeydi. Devletin kurumsallaşmasıyla ortaya çıkan kamu hizmetlerinin karşılanması gereksinimi vergi kavramını bugünkü haline evirdi.

Vergi yasaları açısından en önemli dayanak olan anayasalarda “temsilsiz vergilendirme olmayacağı” anlamına gelen ilke “vergilendirmenin yasallığı” ilkesidir. Günümüz demokrasisinde vergi salma yetkisi yasama organına aittir. Halkın temsilcisi olan yasama organı tarafından kabul edilmeyen hiçbir yasa verginin esas kaynağı olarak kabul edilmeyecektir. Sonuçta vergiler yasama eylemleri olan yasalarla tahsil edilecektir.

Vergi otoritesinin yasama organları tarafından devralınması, çok uzun bir tarihsel süreç ve birçok önemli gelişme sonucunda meydana gelebilmiştir.

Bu önemli gelişmeler, eski zamanlarda vergi koyma erkine sahip olan monarşik yönetimlerin yerini, günümüzde milletin temsilcisi olan ve halkın egemenliğini kullanan üç yetkiden biri olan yasama organlarına bırakmasını sağlamıştır. Yasa yetkisinin vergilendirme yetkisini elde etmesiyle yasama organının da hesap verebilirliği düşüncesini doğurmuştur.

Haksız vergilendirme, tarihsel süreçte toplumlar arasında çeşitli reflekslerle karşılanmıştır. Toplumlar, haksız ve keyfi vergiler karşısında aktif ve pasif bir şekilde vergilendirmeye direnmişlerdir. Vergilendirmeye pasif direniş temel olarak vergiden kaçınma, vergiye isteksizlik ve vergilendirmeye yönelik olumsuz tutumların bir

birleşimidir. Bu bağlamda vergilendirme nedeniyle refahı düzeyi düşen fertlerin üretmekten vazgeçme ve kendilerine daha fazla zaman ayırma, çalışmamayı tercih etme gibi davranış kalıplarına büründüğü görülmüştür.

Aktif direniş ise itaatsizliğe, başkaldırmaya veya isyanlara neden olabilmektedir. Başlarda bireysel gibi görülen bu aktif direniş hareketleri genele sirayet ederek toplumsal direnişlere, iktidar ve rejim değişikliklerine dönüşebilmektedir.

Vergi adaleti kavramı incelendiğinde vergilendirmede yaşanan adaletsizlikler, vergilendirmeye karşı toplumsal tepkiler temelinde öne çıkmaktadır. Kısaca vergi hakkaniyeti kavramı, vergi yükünün kişiler üzerindeki âdil ve dengeli dağılımını ifade etmektedir. Vergi yükünün âdil dağılımı, toplumun vergilendirme kavramına bakış açısını ortaya koymaktadır. Vergilendirmede adaletin işlemesi ödeme gücüne göre vergi alınmasına bağlıdır. Bu sistemde yüksek gelirli kitlelerden daha fazla vergi, düşük gelirli kitlelerden daha az vergi tahsil edilir. Vergilendirme safahatı boyunca, “vergi adaleti” ilkesine gereken önemin verilmemesi veya vergi yükünün âdil dağıtılmaması gibi durumlarda pek çok sosyal ve politik hadise (anayasallaşma, demokratikleşme, başkaldırı, özgürlük mücadelesi gibi) yaşanmıştır.

Vergi ayaklanmaları, yönetilenlerin politik yapıdaki değişikliklere, finansal yükümlülüklere, toplumsal ilişkilerdeki algı değişikliğine ve idarecilere karşı gerçekleştirdikleri her türlü fiil olarak tanımlanabilir.

Tarih boyunca pek çok nedenden dolayı yöneticilere karşı isyanlar yaşanmıştır. Haksız ve keyfi vergilendirme bu isyanların baş aktörüdür. Ağır vergilerden kaynaklanan isyanlar sonucu elde edilen kazanımlar incelendiğinde daha özür bir toplum yaratmak adına önemli atılımların kaydedildiği görülmektedir.

Bu çalışmada gerekliliği nedeniyle vergi kanunlarının denetiminde anayasal yargı yetkisine getirilen sınırlamalar ve vergi kanunlarının denetimlerinde alınan kararların yasama, yürütme ve yargı organlarına etkileri ele alınacaktır.

Çalışma kapsamında hem vergi mevzuatı, hem vergi doktrini hem de Anayasa Mahkemesi (AYM) Kararlarından yararlanılarak, bu kaynaklar atıflarda bulunularak açıklanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİNİN TARİHSEL SÜRECİ

Vergi tarihsel bir olgudur. Tarihte her yaş ve toplumda vergi sistemine rastlanılmıştır. Vergiler Eski Mısır, Yunanistan ve Roma'da da mevcuttu ve uygulanıyordu. Vergilerin tarihi, insanlık tarihine paraleldir. Yöneten ile halk arasındaki dikey ilişki olan her yerde vergiler mevcuttur. İnsanlar bir toplumun üyesi olurlar ve yönetim altında güvende olma duygusunu eski çağlardan itibaren yaşarlar. Yöneticiler ise üstlendikleri işlevleri yerine getirmek için finansal kaynağa ihtiyaç duyarlar. İlk vergiler, şehir kapılarında gümrük vergileri ve Pazar yerlerindeki (agora) satışlarda tüketim vergileri şeklindeydi. Sosyal ve siyasal gelişmelerin etkisiyle verginin zaman içindeki önemi, tanımı ve işlevi değişmiştir¹.

Paranın henüz keşfedilmediği eski dönemlerde halk vergilerini hükümdarlarına fiziksel güçle (emeği ile) öderdi. Kral adına yapılan saraylar, tapınaklar, su kanalları gibi yapıtlarda gösterilen fiziksel güç; “emek vergisi” niteliğindeydi. Bu işgücü vergisi ilk vergi sistemi olarak kabul edilir². İşgücü vergisine ilave olarak, “mal” ve “ürün” olarak ödenen “aynı vergiler” de vardı. Paranın keşfedilmesi sonucu vergiler nakit olarak ödenmeye başlandı. “Devlet” kavramının inkişafı sonucunda mükelleflerden toplanan vergiler “savaş” hallerinde kullanılmış ve bu vergiler halk arasında ayaklanmayı önlemek için dinî bir görev olarak görülmüştür³.

Eski zamanlarda vergi, hükümdara yapılan zorunlu bir ödemeydi. Hükümdara insanlar ve topraklar için vergiler ödenmiştir. Arazi vergisi, savaşta yenilenlerin galiplere ödediği paraydı. Roma'da vergi haraç demekti, Ortaçağ'da vergi bu zorunlu niteliğini kaybetti ve isteğe bağlı ödemeler şeklini aldı. Sadaka, bağış, hediye isimleri altında yapıldı. Bu dönemde vergi için farklı kavramlar kullanılsa da hepsinin anlamı aynıydı⁴.

¹ Ahmet Kayan, Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, Maliye Dergisi, Sayı 135, 2000, s. 81.

² İbrahim Ö. Kaboğlu, Anayasa Yargısı, İmge Kitapevi, İstanbul, 1994, s. 180.

³ Kayan, a.g.m., s. 82.

⁴ Mustafa Kutlu; Kuvvetler Ayrılığı, Temelleri-Gelişimi, Hukuk Devletinin Kökenleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 85.

Vergi, Orta Çağ'da, feodal dönemde gönüllü bir ödemeydi. Ancak, bu dönemde kralların kendi mülk gelirleri vergilerden daha önemliydi.

Hükümdarın mülk geliri ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli olduğundan vergi isteğe bağlı bir ödemeydi. Feodal Lord, tebaasına himayesini verirdi. Buna karşılık, konu beyefendiye hediye olarak bazı ödemeler şeklinde yapılırdı⁵. Ancak bu gönüllü bir ödemeydi. Vergi tahsilatı geleneklere göre yapılır ve kral, tebaasının ileri gelenlerinin rızasını alırdı. Bir süre sonra mülk gelirleri idarenin giderlerini karşılamaya yetmeyince kral, yakın çağ ve yeniçağda halka danışmadan kendi yetkisine dayanarak vergi toplamaya başlamış, bu nedenle vergi zorunlu ödemeye dönüşmüştür⁶.

Osmanlı İmparatorluğu, tüm Türk ve İslam devletleri gibi, hâkimiyetin bir alameti olarak vergilere büyük ihtimam göstermiştir. Osmanlı İmparatorluğunda devletin yapısı ve hukuka paralel olarak vergilendirme iki farklı şekilde yapılmıştır. Bunlar örfi vergiler ve şer'i vergilerdir. Geleneksel vergiler padişahın iradesinden doğar. Pazar yerlerinde ve fuarlarda yapılan ürünler koyun ve keçi satışlarından toplanan pazar ve ağnam bu vergilere örnektir⁷.

1.1. Vergi Kavramı

Vergiler, çok eski çağlardan beri tahsil edilen maddi unsurlardır. Vergi, devletin kamusal hizmetleri yerine getirmek amacıyla tahsil ettiği yükümlülüklerdir. Vergi tarih boyunca devletler tarafından çeşitli amaçlar doğrultusunda alınmıştır. Geçmişte vergilerin temel amacı mali ve iktisadidir. Bununla birlikte eski dönemlerde çoğunlukla savaşların finansmanı için tahsil edilmiştir. Savaşların finansmanı için tahsil edilen vergiler toplum üzerinde ağır vergi yükü doğurmuştur. Bu ağır vergi yükleri altındaki bireyler, isyan yoluyla devlete karşı tepkide bulunmuştur. İsyan ise, siyasal yönetimdeki belirsizliklere, fiskal (mali) özellikle vergisel sorumluluklara, sosyal ilişki katmanlarındaki algı ve tutum değişikliklerine karşı yönetilenlerin yönetici sınıfa karşı yaptığı her türlü eylemdir⁸.

⁵ Kaboğlu, a.g.e., s. 152.

⁶ Mauric DUVERGER, Politikaya Giriş, İstanbul, 1971, s. 194-195'ten aktaran Tekbaş, a.g.e., s. 6.

⁷ Bakır Çağlar; Anayasa Bilimi: Bir Çalışma Taslağı, Bilim Felsefe Sanat Yayınları, İstanbul, 1989, s. 255-258.

⁸ Ali Rıza Gökbunar, Alparslan Uğur, Sümerlerden Türkiye Cumhuriyetine Maliye Tarihi, Beta Yayınları (1. Baskı), İstanbul, 2006, s. 132.

Ağır vergi yükü, din ve sınıfsal sorunlar ve işgal gibi sosyal olgular nedeniyle birçok ayaklanmanın tarihsel süreçte yaşandığı bilinmektedir. Özellikle olağanüstü vergiler, vergi mükelleflerinin üretim kısıtları ve artan askeri harcamalar nedeniyle tarihte birçok isyan gerçekleşmiştir⁹. Yine vergilendirmeye ilişkili olarak 1215 Magna Carta, 1688 Haklar Bildirgesi, 1776 Amerikan Bağımsızlığı, 1789 Fransız Devrimi, 16 ve 17. Yüzyıllardaki Osmanlı'daki Celali İsyanları, 19. Yüzyıldaki Patrona Halil İsyanı gibi birçok tarihsel olayın kökeninde ağır vergi yükünün olduğu bilinmektedir¹⁰. Bunun dışında vergilendirmenin sosyolojik ve tarihsel arka planı incelendiğinde birçok olayda vergiye karşı gösterilen toplumsal isyanlar karşımıza çıkmaktadır. Örneğin; Robin Hood'un yaşayıp yaşamadığı halâ belli olmasa da zenginlerden alıp fakirlere verdiği bilinmesine rağmen aslında efsanenin arka planında o dönemin koşullarında ağır vergi yükü altında ezilen halkın desteğiyle vergilerin halka geri verilmesini ve vergilerin keyfiliğini önlemeye yönelik olduğu bilinmektedir¹¹.

1.2. Verginin Tarihsel Süreci

Bir toplulukta yaşamının sonucu olarak artan finansal ihtiyaçları karşılamak için ortaya çıkan vergi; başlangıçta ahlaki ve dini nedenlerle bir kabile reisine, derebeyine, dini otoriteye veya krala gönüllü bir armağandı. Kamu hizmetlerinin artması, derebeyi veya aşiret reisinin devletler tarafından değiştirilmesi, gönüllü bağışları zorunlu kılan hediye ve yardımların yetersizliği; kamu harcamalarının karşılanmasında vergi biçimine ve özüne dayalı bir zorunluluk haline gelmiştir¹². Cumhuriyet öncesi devletlerde verginin yönetilenlerin elinden ya zorla ya da teolojik evrenin gereği olarak alınma biçimi, cumhuriyet ve devlet başkanının önderliğinde milliyetçilik ve kutsal idealler gibi etkenlere dayalı rızaya dönüşmüştür¹³. Koalisyon Savaşlarının başlangıcında, Fransa'nın kısa sürede elde ettiği büyük başarı ve Avrupa'nın büyük bir bölümünü etkilemesi, vatandaşlarının artık doğrudan kendileri için savaşması ve bunu isteyerek yapması konusunda etkili olmuştur¹⁴. Vatandaşların

⁹ Gökbnar ve Uğur, a.g.e, s. 195.

¹⁰ Altuğ M. Köktaş, Aslıhan Nakiboğlu, Ali Gökhan Gölçek, Ceride-i Rüsumiye, Necmettin Erbakan Üniversitesi Yayınları, Konya, 2002, s. 58.

¹¹ Hakan Üzeltürk; Vergi Kanunları (19. Baskı), Legal Yayınları, İstanbul, 2022, s. 72.

¹² Şafak Çomaklı, Zülküf Ayrangöl, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar, Savaş Yayınevi (1.Baskı), Ankara, 2016, s.12.

¹³ Mehmet Yaşın, Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 29.

¹⁴ Nami Çağan; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982, s. 95.

oy kullanmak suretiyle yönetime dâhil edilmesi, ulusçu fikirler ve kutsi ideallere bağlılık, iktidara devamlılığı için gerekli meşruiyeti sağladı¹⁵. İktidar ilişkisinin yönetici kısmının çoğunluk oyu, ona tüm yurttaşlardan vergi toplama yetkisi verdikten sonra; azınlığın, çoğunluk üzerindeki eski egemenliği yerine çoğunluğun azınlık üzerinde egemen olma olasılığı ortaya çıkmıştır¹⁶.

Vergilendirmenin tarihsel gelişimi incelendiğinde, ilk çağlardan günümüze kadar tüm toplumlarda vergi kavramına ilişkin verilere rastlamak mümkündür. Elde edilen bu verilere göre; vergi kavramının tüm toplumlarda ve tarihsel kronolojide değişip geliştiği, değişen ekonomik çevre, sosyal, politik ve kültürel yapının da vergiyi etkilediği görülmektedir¹⁷.

İngiltere’de Magna Carta ile başlayan vergilendirmenin kısıtlanması süreci; Haklar Dilekçesi ve Haklar Bildirisi ile İngiliz demokrasi tarihinde kemikleşmiş, o tarihten itibaren kralların vergilendirmeye ait yetkilerini kötüye kullanmalarına rastlanmamıştır¹⁸.

Almanya’da derebeylik sistemi nedeniyle merkezi otoritenin gücü sınırlıydı. Vergilendirme yetkisi büyük ölçüde feodalitenin elindeydi. Bu yetki köylülerin mülk gelirleri üzerine tesis edilmekteydi. Zamanla merkezi otorite güçlenmiş; prensler, feodalityi geri plana itmiştir. Prenslerin vergi salmalarındaki yetki, derebeyleri ve din adamlarından oluşan meclisin onayına bağlıydı. Almanya vergi tarihinde bu meclisin varlığından kaynaklı olarak anayasal anlamda keyfi davranışları kısıtlayan hükme rast gelinmemiştir¹⁹.

Fransa’da İhtilal öncesinde toplum üç sınıfa ayrılmıştı. Bunlar; soylular, ruhbanlar ve 3. sınıf şeklindeydi. Bu grupların hiçbirisi refah ve gelir konusunda homojen değildi. 18. Yüzyılda bu sınıf gruplarına aydınlar da eklenmiştir. Ayrıcalıklarla donatılan soylu, ruhban ve aydın sınıfı karşısında halk fakirdi. Sosyal sınıflar arasındaki bu derin uçurumdan kaynaklı olarak Fransa demokrasi tarihinde pek

¹⁵ Ateş Oktar; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi (14. Baskı), İstanbul, 2019, s. 151.

¹⁶ Engin Sune, Ali Murat Özdemir, Rantçı Devlet Yazını Üzerine Deneme, Uluslararası İlişkiler Dergisi, Cilt 9, Sayı 35, 2012, s. 9.

¹⁷ Oktar, a.g.e., s. 167.

¹⁸ Fatih Diler, Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, 2021, s. 18.

¹⁹ Diler, a.g.t., s. 19.

çok isyan meydana gelmiştir. “Taille” ve devamında “kelle vergisi” zaman içinde “herkesin” eşit ödediği vergi çeşidi olmuştur. Burjuva kesiminin girişimi ve halkın desteğiyle gerçekleşen Fransız İhtilali ile soylu ve ruhban sınıfı alt edilmiştir. İmzalanan İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi, Ulusal Meclis’in onayına sunularak yayımlanmıştır. Yayımlanan bildirinin 13 ve 14. maddeleri ile çağdaş vergi hukukunun temelleri atılmıştır²⁰.

Amerika Birleşik Devletleri tarihine bakıldığında coğrafi keşifler sonrası İngiltere’den Virginia bölgesine yerleştirilen 100 kişilik grubun koloni kurduğu görülmektedir. Devamında Avrupa’daki pek çok ülkenin Amerika kıtasında sömürge elde etmek maksadıyla değişik bölgelerde koloniler kurduğu bilinmektedir. 17. Yüzyılın ortalarına doğru, bu kolonilerin ortak tehlikelere karşı birleşme yoluna gittikleri izlenmektedir. 1763 tarihinde koloniler, İngiltere’ye karşı bağımsızlıklarını ilan etmiştir. 1763 tarihli Pul Kanunu Kongresi, 1774 tarihli İlk Kıtasal Kongre ve 1776 tarihli Virginia İnsan Hakları Bildirgesi ile “temsilsiz” vergi olamayacağı ilan edilmiştir²¹.

Tarihte önemli yeri olan medeniyetlerde vergilendirmedeki değişim ve gelişmeler aşağıda açıklanacaktır.

1.2.1. Çağlara Göre Vergi

Verginin çağlara göre gelişimi ve sistemdeki farklılıklar üç ayrı kategori altında incelenebilir. Birincisi, başlangıç tarihi bilinmemekle birlikte, 1789 Devrimi ile çökmeye başlayan mutlak monarşiler tarafından toplanan zorunlu vergi tahsilat yöntemidir. Verginin miktarı veya kimden tahsil edileceği monarşinin iradesine bağlıdır ve monarşi, Weber'in teolojik aşama olarak ifade ettiği bu aşama, meşruiyetini inanç veya kan bağı yoluyla devam ettirmiştir²². Weber'in “hümanist evre” olarak adlandırdığı aşamaya geçişle birlikte din ve kan bağı insanların gözünde önemini kaybetmiş, insanlar her çeşit ilişkide kendilerini merkez olarak kabul etmiş ve vergi konularında kendilerine sahip çıkmışlardır²³.

²⁰ Diler, a.g.t., s. 22.

²¹ Diler, a.g.t., s. 22-27.

²² Şerafettin Aksoy; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (6. Baskı), Filiz Kitabevi, 2010, s. 23.

²³ Aksoy, a.g.e., s. 24.

İkinci aşama için, 1789 Devrimi'nden doğan halk egemenliğini bir örnek olarak verebiliriz. Bu dönemde vergi, önceki dönemden farklı olarak onaya dayanmaktadır. Çünkü toprak, gelenek, milliyet gibi kutsal değerlere atfedilen kavramların korunmasında verginin rolü belirleyicidir. Milliyetçiliğin getirdiği eşitlik fikri, vatandaşları, verginin hem bireylerin kendilerine hem de tümel olarak topluma faydaları olduğu hakkında algıya sevk etti. Bu evrede ortaya çıkan problemler, ekseriyetle “çoğunlukçu” demokrasiden kaynaklanan sorunlara eşdeğerdir. Napolyon'un ve devamında Hitler'in sömürdüğü demokrasi sebebiyle iktidar, ilk seferde olduğu gibi bir kez daha tek bir kişinin elindeydi ve bu geçiş, Birinci ve İkinci Dünya Savaşı'nın sebebi olmuştur. Vergi, halkın hükümet üzerindeki baskı ve gözetiminin kurulmasında aracı rolünde başarısız olarak halkın refahını artırmada istenen başarıyı sağlayamamıştır. Bu başarısızlığın sonucunda edinilen tecrübeyle, iktidarın anayasa, bağımsız hâkim ve savcılar ve özgür basın tarafından dengelenmesi ve verginin hem refah artışı hem de demokratikleşme üzerinde doğrudan etkisi olması nedeniyle doğal haklar ön plana çıkmıştır²⁴.

1.2.1.1. Antik Çağda Vergi

Antik Yunanistan birçok özerk şehir devletinden müteşekkildi. Bu şehir devletlerinin her birinin “akrabalık grupları” adı verilen kendi klanları bulunuyordu. Antik Yunanistan'daki ilk vergilendirme modeli, bu akrabalık grupları arasındaki savaşları yürütmek üzere fon toplanması şeklindeydi. Harp zamanlarında, Yunan ordusunun hususi savaş masraflarını ödemek maksadıyla "eisphora" adı verilen bir vergi uygulandı ve halkın tümü bu vergiyi ödemek zorundaydı. İlâveten Atinalı Yunanlar, yabancılara aylık "baş vergisi" uyguladılar. Ebeveynleri Atinalı olmayan kadınlar yarım drahmi, erkekler ise 1 drahmi baş vergisi öderdi²⁵.

Ancak Yunanlıların gümrük vergisi, inşaat vergisi ve lüks vergileri vardı. Düşük vergi oranları ile vergi salındığı için vergiler halktan tepki çekmedi. Yunan vergi rejiminin en dikkat çekici özelliği, vergilerin mecburi olmaktan ziyade “isteğe

²⁴ Arif Aksoy; İktisadi Düşünce Tarihi, Akyol Neşriyat ve Yayıncılık, İzmir, 1986, s.213; Tekbaş, a.g.e., s. 17.

²⁵ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi: 29/12/2022).

bağlı” olmasıydı. Variyetliler, devlet dairelerinin taleplerini karşılamak için varlıklarını feda ederlerdi²⁶. Yunanlıların gelir kaynağı çoğunlukla tarımsal faaliyetler olduğu için vergiler emek vergisi şeklinde değil dolaylı vergilerdi²⁷. Ayrıca inşaat vergisi, gümrük vergisi ve lüks vergileri de vardı²⁸. Vergi oranları genellikle düşüktü²⁹.

Bu nedenle vergiler halkın tepkisine neden olmamıştır³⁰. MÖ 800'de Antik Yunan'da devlet biçiminde bir değişiklik olmuştur. Devlet, krallıktan şehir-burjuva-demokrasi tarzına geçmiştir. Devlet hizmetlerinin bir kısmı ücretsiz çalışan memur ve askerler tarafından yürütülüyordu. Bu kişiler, alanları için ayrılan gider kalemlerinden masrafları karşılıyorlardı. Böylece gelirlerini ve servetlerini dolaylı şekilde vergilendirmiş oluyorlardı³¹. Devlet adına çalışan yetkililer, donanma binası, tapınak binası ve kültürel hizmetler gibi faaliyetler için üst katmanlardan bağış almıştır. Bu bir bakıma, bireylerin zorunlu olmayan vergilendirilmesi idi³². Daha sonra Metöks gibi özgür olmayan kişilerden zorlamaya dayalı vergiler toplandı³³. Bu dönemde hükümette harcama bütçesi oluşturulmamıştır³⁴.

Ancak zaman içinde devletin işletme maliyetleri ve kamusal ihtiyaçlar yüksek olduğu için vergiler gündemde yer aldı. MÖ 338'de Yunan şehirleri Makedonya Krallığı'na ilhak edildikten sonra sistemde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Kral haraç şeklinde zorunlu ödemeler aldı, ancak bunu mali yardımlar ve vakıflar yoluyla halka geri verdi. Bu sistemin Roma dönemine kadar devam ettiği bilinmektedir³⁵.

²⁶ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi: 29/12/2022).

²⁷ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:30/12/2022).

²⁸ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:30/12/2022).

²⁹ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:31/12/2022).

³⁰ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:01/01/2023).

³¹ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:01/01/2023).

³² Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:01/01/2023).

³³ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

³⁴ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

³⁵ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

Yunanlılar, varlıklı vatandaşların yaşadıkları şehre katkıda bulunmaları gerektiğine inanıyorlardı. Çünkü bu zenginliklerin elde edilmesinde şehir ve şehrin işçileri büyük etkendi. Zenginlerin şehirleri tarafından vergilendirilmesi o kadar saygın bir eylem olarak görülüyordu ki, Atina'nın en varlıklı vatandaşları arasında en çok vergiyi ödemek için sürekli bir yarış vardı³⁶. Yunan vergi sistemindeki her vergi kendi amacı için kullanılmış ve kötüye kullanımı yasaklanmıştır. İdarecilerin vergiyi ancak gerektiğinde ve az miktarda halktan tahsil etmesi, vatandaşların vergiye karşı uyumunu ve farkındalığını geliştirmiştir. Bu, kuşkusuz ülkenin genişlemesinde ve dünya çapında büyük bir uygarlık haline gelmesinde önemli bir faktör olmuştur³⁷.

1.2.1.2. Orta Çağda Vergi

Ortaçağ Avrupa'sında, devletin masrafları için halktan vergiler toplandı. Bu vergiler nakit, buğday, arpa, koyun, tereyağı, domuz eti şeklindeydi. Vergileri köylüler, soylular, din adamları ve tacirler de ödedi. Bu dönemde Lordlar dahi vergi vermek zorunda kaldı. Örneğin, İngiltere'de tüm toprak sahiplerine tabi olan “Danegeld” adında bir vergi vardı. Haçlı Seferleri gibi önemli olaylarda ödenmesi gereken acil vergiler de vardı. Aynı veya hizmet yoluyla ödenen vergiler daha sonra nakde dönüştürüldü. Feodal sistem içinde olanlar, efendilerine her yıl belirli bir miktar askerlik hizmeti sunmak zorundaydılar. Bu ordulara her zaman ihtiyaç duyulmadığı düşünülüyordu ve bu vergi ödeme şekli daha sonra nakde çevrildi. Eğer Lord savaşa katılırsa, bu parayı asker kiralamak için kullanabilirdi³⁸.

Ortaçağ Avrupa'sında ana vergiler, liderler tarafından tacirlere uygulanan ithalat ve ihracat vergileriydi. Bazı ayrıcalıklı kasaba ve şehirlerde, ticaret için getirilen mallara vergi koyacak yerel kurumlar da vardı. Bu ayrıcalıklı yerler liderler tarafından da vergilendirilebilirdi. Meclis toplanacak paranın miktarına ve nasıl toplanacağına karar verirdi. Bu vergiler, önemli kaynaklara sahip bireylere ve loncalara uygulandı³⁹.

³⁶ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

³⁷ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

³⁸ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortacag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

³⁹ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortacag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

Bazı vergiler rızaya dayalı vergilerdi. Bunlar toplanmadan önce vergi mükelleflerinden oy kullanmaları istendi. Genel olarak olumlu oylar olmasına rağmen olumsuz sonuç örnekleri de vardır⁴⁰.

Ondalık gibi vergiler krala değil, bölge efendisine ödenirdi. Tabii ki, bu kraliyet toprakları için geçerli değildi, bu toprakların ondılığı elbette krala aitti. Kral savaş için vergileri arttırdığı zaman, bölge lordu vergileri toplayıp krala göndermek zorundaydı⁴¹. Üreticiler ve ithalatçılar tarafından ödenen lüks tüketim vergileri de vardı. Bu vergiye zaman içinde şarap, baharatlar, lüks kumaşlar dâhil edildi⁴².

En sevilmeyen tüketim vergilerinden biri, 1341'de Fransa'da VI. Philippe tarafından uygulanan tuz vergisiydi. Adı “gabelle” olan bu vergi, Yüz Yıl Savaşı'nın ilk dönemlerine denk gelmektedir⁴³. VI. Philippe, İngilizlere karşı büyük bir deniz savaşı olan Sluys'u kaybetmişti ve kayıp gemilerini ve adamlarını telafi etmek için paraya ihtiyacı vardı. Daha sonra Fransa bu gelir kaynağına bağımlı hale geldi⁴⁴.

Söz konusu vergi soylulardan, din adamlarından ve diğer ayrıcalıklı kişilerden alınmamıştır. Vergi yüksek oranda ve haksız bir şekilde alınmış, şikâyet listelerine dâhil edilmesine ve tuz kaçakçılığına neden olmuştur⁴⁵.

Bu dönemde ilginç vergi türleri de bulunmaktadır. Buna örnek olarak evlilikten alınan vergiyi gösterebiliriz. 1308'de Paris'te alınan verginin nedeni kralın kızının evlenmesi bu tarihlere denk gelmiştir. Bu vergi profesörler, öğrenciler, din adamları ve soylular hariç Paris vatandaşlarına uygulanmıştır. Vatandaş olmayanlar ve Lombard tacirleri de bu vergiye dâhil edilmiştir. Vergiler, büyük ölçüde isyanlar nedeniyle Orta Çağ'ın sonlarında genellikle düşüktü⁴⁶.

⁴⁰ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortaçag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

⁴¹ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortaçag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

⁴² Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortaçag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

⁴³ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortaçag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

⁴⁴ Michael L. Ross, Does Taxation Lead to Representation, British Journal of Political Science, Cambridge University Press, No. 34, 2004, s. 229-249'den aktaran Çağlayan Tabar, Göksel Karas, Vergilerin Demokrasi Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkeleri Örneği, International Journal of Social Inquiry, C. 14, S.1, s. 262.

⁴⁵ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortaçag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

⁴⁶ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten->

Aynı dönemde verginin mahiyetinde bir zorlama unsuru bulunmamakta, verilecek miktar dini ve ahlaki inançlara bağlı kalınarak tamamen verenin iradesine bırakılmaktaydı. Anılan dönemde vergilendirme dini ve ahlaki bir yapıya dayandığı için vergilendirme sosyal sorumluluk çerçevesinde ele alınmıştır⁴⁷.

Zamanla yöneticiler bazı sosyal sınıflara başvurarak maddi yardım isteminde bulunmuşlardır. Bu nedenle vergilendirme özgürlüğü ortadan kalkmaya başlamıştır. Yöneticiler, özellikle savaş harcamaları gibi ortak ihtiyaçlar için vergi talep etmişlerdir. Bu durumda bile, yasalar veya fermanlar vb. için cebir uygulanmadı. Ancak hükümdarın ya da devletin savaş nedeniyle zor durumda olduğu ve yalnız bırakılmaması gerektiği vurgulanmış ve psikolojik bir baskı söz konusu olmuştur⁴⁸.

Orta Çağ'ın sonlarına doğru, para ekonomisinin gelişmesiyle vergiler normal kamu geliri olarak görülmeye başlamıştır. 13. Yüzyılda ilk kez düzenli vergi tahsilatı başladı. Bunun ilk örneği İngiltere'de gerçekleşmiştir⁴⁹.

1.2.1.3. İslam Hukukunda Vergi

Ayakta kalmayı amaç edinen her devlet, mühim bir kazanç kaynağı olan vergileri toplamak maksadıyla hukuksal altyapısını oluşturarak bir vergi sistemi kurmak zorundadır. Bu sistem bahse konu devletin yasalarına uygun olarak tanzim edildiği için temel vergi uygulamalarında nazara alınmaktadır. Bu bağlamda İslâm'da vergi uygulamaları da İslâm hukukuna dayanmakta ve İslâm vergi sistemine ilişkin tüm normlar İslâm (şer'i) hukukuna göre şekillenmektedir. Hem İslam hukuku hem de uygulamaları incelendiğinde Müslüman ve gayrimüslim vatandaşlar için epeyce farklı yükümlülükler ve düzenlemelerin bulunduğu görülmektedir. Bu açıdan İslam tarihinde ilk kez Medine İslam Devleti'nin Müslüman ve gayrimüslim kesimlere yönelik vergi muameleleri sonraki dönemler için örnek teşkil etmiştir⁵⁰.

gunumuze-verginin-tarihi-ortaçag-donemi/, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

⁴⁷ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortaçag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

⁴⁸ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortaçag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

⁴⁹ Mina Vural, Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: Ortaçağ Dönemi, <https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ortaçag-donemi/>, (Erişim Tarihi:02/01/2023).

⁵⁰ Osman Eskicioğlu, İslam Hukukunda Vergiler, 9 Eylül Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1966, s. 19.

Mekke'de, İslâm'da vergi hukukunun temellerinin atıldığını ve Medine'de uygulandığını görebiliriz. İlgili bazı Mekkî ayetlerde⁵¹ alenen görüldüğü gibi, Müslümanlara yönelik birtakım vergi kavramlarının getirilmesi Mekke döneminde ortaya çıkmıştır. Misalen; Bakara Suresinin 267. ayetinde genel olarak topraktan elde edilen ürünlere atıfta bulunulmakta, En'am Suresinin 141. ayetinde vergiye tabi tarım ürünleri (üzüm, hurma, mahsul, zeytin, nar) sayılmakta ve verginin hasat zamanı geldiğinde ödeneceği yer almaktadır⁵². Merkezi otoritenin olmadığı İslam öncesi Arap Yarımadası'nda bazı kabileler arası yerel vergi çeşitlerine rastlanmıştır. Mekke'de farklı ülkelerden ithal edilen ticari mallardan onda bir oranında vergi alındığı, diğer taraftan hacılara yiyecek ikram etmek için yöre halkından "rifade" adı verilen bir vergi alındığı bilinmektedir⁵³.

Hiz. Muhammed'in Hicretten sonraki Medine döneminde ilk İslam Devleti'nin kuruluşunda yaptığı icraatlardan biri, Yahudilerin tekelinde olan ve vergilerin alındığı çarşı dışında bir bölgeyi pazar yeri olarak belirlemek ve burada vergiyi kaldırmak olmuştur⁵⁴.

Diğer taraftan bu dönemde “zekât” uygulamasının genelleşmeye başladığı görülmektedir. Başlarda sadaka ve diğer yardımlarla karşılanan ekonomik ihtiyaçlar kurumsal bir kimlik kazanmıştır. Zekât farz kılınınca beytullah veya beytülmal tarafından idare olunmaya başlanmıştır⁵⁵. Zekât, Medine'de vergi işlevini Cizye'ye ile kazanmış, merkezi idare tarafından görevlendirilenler tarafından toplatılmış ve zekât vermeyenlere bazı yaptırımlar uygulanmıştır⁵⁶. Kuran'da zekât, ganimet ve sadaka, vergiler vb. ile ilgili ayetlerde görüldüğü gibi parasal yükümlülöklere işaret eden ayetler de tümel hükümleri ortaya koymaktadır. Vergi oranlarında ganimetten başka hüküm yoktur. Vergi oranları, Hiz. Muhammed'in emir ve uygulamaları ile belirlenmiştir. Kuran'da zekâtın amacı ve zorla alınabileceği yerler⁵⁷, zekât gelirlerinin harcanacağı yerler⁵⁸ ve zekâtın verileceği yerler⁵⁹ belirtilmiştir. Vergi teşkilatının

⁵¹ Eskicioğlu a.g.e. s. 27 (En'am, 6/136; Nahl, 16/56; Zariyat, 51/19; Mearic, 70/ 24-25).

⁵² Eskicioğlu, a.g.e., s. 32.

⁵³ Eskicioğlu, a.g.e., s. 40.

⁵⁴ Eskicioğlu, a.g.e., s. 56.

⁵⁵ Eskicioğlu, a.g.e., s. 45.

⁵⁶ Eskicioğlu, a.g.e. s. 49.

⁵⁷ Salim Serdar, Kur'an-ı Kerim (Bilgisayar Hatlı), Define Yayınları, İstanbul, 2014, s. Tevbe 9/103.

⁵⁸ Serdar, a.g.e., s. Tevbe 9/60.

⁵⁹ Serdar, a.g.e., s. Bakara 2/267.

zekâta ilişkin oranların ve tahsilat sürelerinin belirlenmesiyle gelişmeye başladığı görülmektedir⁶⁰.

Bununla birlikte İslam'ın ortaya koyduğu kararnameler vaaz edilirken kademeli bir süreç izlendi ya da sorunlar ortaya çıktıkça söz konusu konulara çözümler üretildi ve uygulamada yol gösterildi. Konumuz kapsamında İslam'da vergi politikasının oluşumunda da benzer yolun izlendiği görülmektedir⁶¹.

İslam hukukunun ana kaynaklarında İslam Devleti'nde uygulanan vergilerden detaylı olarak bahsedilmektedir. Temelde İslam hukukundaki vergiler "şariat vergileri" ve "örfi vergiler" olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.1.4. Yakın Çağda Vergi

Giddens'in çalışmalarında yer alan tespitlerinden en önemlisi, modern öncesi devletlerde ve modern devletlerde vergilendirmenin belirlenmesidir. Giddens'e göre, modern olmayan büyük devletlerde devleti kendi nüfusuna, yani köylülere bağlayan temel yükümlülük vergidir.⁶² Modern devlet, yalnızca vergi tahliyesi açısından vergiler üzerinde etkili olmakla kalmaz, aynı zamanda vergi tahsilat yöntemleri açısından önceki kuruluşlardan farklı bir eylem biçimine sahiptir. "Aslında vergi tahsilatı gasp ve yağmadan biraz daha ayrı paralelde ve asker toplamak kaçakları yakalamaktan biraz farklıydı; prenslerin büyük toprak sahipleri ve paralı askerleri, 'yerlileri' mahsullerini veya oğullarını kılıç ve kırbaçlarla terk etmeye, onları kaba kuvvetleriyle ezmeye ve alabilecekleri her şeyi almaya ikna ettiler"⁶³.

Vergi sisteminin iktisadi tahlili temel olarak yarar ve ödeme gücü ilkesi çerçevesinde verimlilik ve hakkaniyet minvalinde tartışılmaktadır. Tanzi'nin "modern vergi sistemi" olarak adlandırdığı bu sistem, önemli ölçüde 1930-1960'lı yıllarda geliştirilmiştir. Bu evrede 1929 Bunalımı ve II. Dünya Savaşı sırasına ticarete büyük kısıtlamalar bulunmaktaydı. Portföy sermayesinin hareketliliği sınırlıydı, ülkeler arasındaki doğrudan yabancı yatırımlar - doğal kaynaklara doğrudan yatırımlar hariç-

⁶⁰ Eskicioğlu, a.g.e., s. 52.

⁶¹ Eskicioğlu, a.g.e., s. 53.

⁶² Nesrin Akıncı Çötök, Giddens Sosyolojisinde Toplumsal Dönüşümün Temel Kavramları ve Bağlantılar: Yapılanma Modernite ve Küreselleşme, Sosyal ve Kültürel Araştırmalar Dergisi, C. III, S.5., s. 4.

⁶³ İbrahim Özmen, Tarihsel Olarak Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri ve Brıc-t Üzerine Ekonometrik Bir Analiz, Doktora Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, 2016, s. 75.

önemsizdi ve ülkeler arasında bireyler tarafından yapılan alışverişler neredeyse yoktu. ABD merkezli üniter ve çağdaş gelir vergisi ile Fransa merkezli katma değer vergisi (KDV) 1930-1960 yılları arasında kayda değer iki "teknolojik" yenilik olarak vergi sistemine dâhil olmuştur⁶⁴.

Devlet öncelikle önceki tüm sosyal yapılardan farklıdır. Bu fark esas olarak dört temel unsur tarafından belirlenir. Birincisi, diğer sosyal alanlardan ayrılmış bir dizi kurum olmasıdır. İkincisi, bu kurumları yöneten bir idari kadroya sahiptir. Üçüncüsü; sınırları olan belirli bir alan üzerinde merkezi bir güç olarak örgütlenmesi ve son olarak; yetkisi kullandığı bir tür örgütlü fiziki gücün desteklediği bağlayıcı kararlar alma kapasitesidir⁶⁵.

Devletin sosyolojik tanımları kökenleri itibariyle iki ana çizgiden beslenmektedir. Bunlardan ilki Marksist yaklaşım, diğeri ise Weberci yaklaşımdır. Marx'a göre devlet, herhangi bir dönemde egemen sınıfın yürütme komitesinden oluşur ve düşünüldüğü gibi, özel bir teorik değerlendirme gerektirmez, ancak çağdaş Marksistler bu konuyu yeniden gözden geçirdiler ve sınıf temelli analizlerini genişlettiler⁶⁶. Weber'in yaklaşımı ise, devletin sınıflı toplumun içsel işleyişine müdahale eden kolektif bir güçten ziyade ulusal sınırların koruyucusu olarak işleviyle ilgilidir⁶⁷. Bu yaklaşımlara dayanan tanımlar, vergi kavramının tanımına da ipuçları vermektedir.

1980'lerden itibaren bu dağılmaya bağlı vergi sistemleri ve harcama yapıları da dönüşmeye başlamıştır. 1945-1975 dönemine egemen olan sermaye birikimi rejiminin krize girmesi nedeniyle böylesine bir dönüşüm gerekliydi. Sistemin krizden çıkma çabaları, bir önceki dönemin nispeten içine kapalı ekonomilerini dış dünyaya açılmaya zorladı ve bunun neticesinde uluslararası ticaret hacminde muazzam bir artış meydana geldi⁶⁸.

⁶⁴ Vergi Dosyası, KDV Hangi Ülkelerde Ne Zamandan Beri Uygulanıyor?, <https://vergidosyasi.com/2018/07/05/kdv-hangi-ulkede-ne-zamandan-beri-uygulaniyor/#:~:text=KDV%20benzer%20ilk%20uygulamalar,da%201968'de%20ba%C5%9Fam%C4%B1%C5%9Ft%C4%B1r>, (Erişim Tarihi: 27/12/2022).

⁶⁵ Serhat Düvenci, Devletin Köken Teorileri Açısından Devleti Oluşturan Etmenler: Çeşitli Uygarlıklar ve Topluluklar Üzerinden Bir Değerlendirme, Uluslararası Yönetim Akademik Dergisi, C.1, S.2, 2018, s. 86-88.

⁶⁶ Berna Fildiş, Marx, Durkheim ve Weber Üzerinden Klasik Dönem Sosyolojisinde Modern Devlet ve Ordular, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Y. 11, S.3, 2018, s. 1863.

⁶⁷ Fildiş, a.g.m., s. 1865.

⁶⁸ Salih Öztürk, Türkiye Ekonomisinde 1980 Sonrası Yaşanan Yapısal Dönüşümlerin GSMH, Dış

Bununla birlikte sermaye hareketliliğinin serbest bırakılmasına yönelik para politikaların uygulanması ve iletişimi hızlandıran ve maliyetleri düşüren teknolojik yeniliklerin getirilmesi neticesinde sermaye hareketleri ivme kazanmıştır. Buna ilave olarak çok uluslu işletmelerin yapılan doğrudan yabancı plasman miktarında da kayda değer artışlar görülmüştür. Sermaye ve malların uluslararası devinimindeki bu artış, bilgi iletimini de hızlandırmış, fert başına düşen gelirlerin yükselmesine ve ulaşım giderlerindeki etkili düşüşle birlikte üretici ve tüketici sıfatlarıyla bireylerin enternasyonal hareketliliğinin de artmasına sebep olmuştur. Neticeten, globalleşme çağında, dünya ekonomisi bir evvelsi döneme göre çok daha bütünlüklü duruma gelmiş veya başka bir deyişle pazarlar daha küresel hale gelmiştir. Bu gelişme de yakın çağdaki vergi sistemi konusuna öncü olmuştur⁶⁹.

1.2.2. Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında Vergi

Devletler, başlıca gelir unsuru ve iktisat politikası aracı olan vergileri cibayet ederken bir takım kurallara bağlı kalırlar. Bu normlar hem vergiden beklentilerin karşılanmasına hizmet etmekte hem de verimli ve etkin bir vergi rejimini kurulmasına yardımcı olmaktadır. Bu nedenden ötürü ülkeler, millî bir sözleşme olan anayasalarında vergilendirmeye ilişkin bazı ilkeleri benimserler ve vergi toplarken hangi kurallara göre hareket edeceklerini anayasa metinlerinde gösterirler⁷⁰.

Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında da -1921 Anayasası dışında- geçmişten günümüze vergi hükümleri yer almıştır. Dolayısıyla Osmanlı İmparatorluğu'nun yıkılma döneminde başlayan ilk meşrutiyet hareketlerinden günümüze kadar Türk anayasalarındaki vergilendirme ilkelerinin ilerleyişine bakılması günümüzü aydınlatır. Osmanlı İmparatorluğu'nda meşrutiyetten önceki dönemde, vergilendirmenin ana ilkeleri hakkında anayasa olarak kabul edilebilecek yasal bir metnin olmadığı görülmektedir⁷¹.

Ticaret ve Dış Borçlar Bağlamında Teorik Bir Değerlendirmesi, Mevzuat Dergisi, Y.8, S.94,2005, s. 3.
⁶⁹ Beytullah Şimşek, Küreselleşme Kavramı, İktisadi Boyutu ve Türkiye'ye Yansıması, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi, 2011, s. 24.

⁷⁰ Ömer Çaha, İdeoloji ile Hukuk Devleti Arasındaki Devlet, Doğu-Batı Düşünce Dergisi, Y.4, S.13, 2001, s. 111.

⁷¹ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, Vergilendirmenin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, AÜHFD, C1, S.63, 2014, s. 87.

Vergiyle ilgili muhtelif hükümler içeren ve padişahın tek taraflı buyruğuyla ilan edilen kanunlar, vergilendirme hakkında temel belgelerdir. Anayasa olarak kabul görmese de ilk olarak 1808 yılında imzalanan Sened-i İttifak'ta vergilendirmeye dair hükümlere yer verilmiş ve hakkaniyet ilkesine dikkat çekilmiştir. Ekonomik güce göre vergilendirme ilkesi ilk defa 1839'da ilân edilen Tanzimat Fermanı'nda temellenmiştir. 1856 yılında ilân edilen Islahat Fermanı ile Gayrimüslimler ile Müslümanlar arasında ilk kez vergisel eşitlik sağlanmıştır. Bununla birlikte bu fermanla “iltizam” usulü terk edilmiş ve vergilerin doğrudan devlet tarafından alınmasına karar verilmiştir⁷².

Türkiye Cumhuriyeti bağımsızlığını kazanmayı müteakip Osmanlı vergi rejimini kaldırmış ve Batı Avrupa vergi sistemi yürürlüğe girmiştir⁷³. Bu dönemde 1923-1930 yılları arasında Osmanlı Döneminin en önemli vergileri olan tırhe, ağnam, aşar ve temettü vergileri kaldırılmış, ekonomik krizin etkisiyle 1930-1939 yılları arasında vergilerin mali amacı ön plana çıkmıştır⁷⁴. Yapı vergisi kanunu ve arazi kanunu ayrı ayrı hazırlanarak uygulanmaya başlanmıştır⁷⁵. 1940-1950 döneminde İkinci Dünya Savaşı'ndan olumsuz etkilenen Türkiye'de kamu harcamalarındaki artışla Varlık Vergisi, Tarım Ürünleri Vergisi, Ayni İşlem Vergisi gibi yeni vergiler yürürlüğe girmiştir⁷⁶.

1.2.2.1. 1921 Anayasasında Vergi

1921 Anayasası olağanüstü bir milli mücadele döneminde yürürlüğe girdiği için vergilendirmeye ilişkin herhangi bir metin içermemektedir. Lakin 23 Nisan 1920 tarihinde kurulan TBMM'nin kabul ettiği ilk kanun vergiye ilişkindir. 24 Nisan 1920 tarihinde, 1 sayılı Ceride-i Resmiye'de yayınlanan “ağnam resmi” yeni Türkiye'nin ilk vergi yasasıdır. Cumhuriyet sonrası ilk Anayasamız olan 1921 Anayasası eşitlik ve yasallık ilkesini içerir, ancak yasaların anayasallığına ilişkin adli bir inceleme yoktur⁷⁷.

⁷² Gül Bülbul, Islahat Fermanı'nı Hazırlayan Sebepler ve Islahat Fermanı, SÜHFD, C.2, S.2.,1989, s. 177-178.

⁷³ Bülbul, a.g.m., s. 178.

⁷⁴ Mehmet Sadık Aydın, Cumhuriyetin Döneminde Vergi Uygulamaları, Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Y.10, S.20, 2020, s. 537-542.

⁷⁵ Aydın, a.g.m., s. 545.

⁷⁶ Ahmet Kayan, Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, Maliye Dergisi, Sayı 135, 2000, s. 85.

⁷⁷ Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Önceki Anayasalar (1921 Anayasası),

1.2.2.2. 1924 Anayasasında Vergi

Türkiye Cumhuriyetinin ilk dönemlerinde anayasa yargısı bulunmamaktaydı. Dolayısıyla çıkarılan yasaların Anayasa'ya uygunluğunu denetleyecek bir yüksek yargı mercii ve müracaat makamı bulunmamaktaydı. Bu dönemde henüz Anayasa kurulmamıştı. 1924 Anayasası otuz altı sene yürürlükte kalmıştır. Dönemin yargı organları anayasal yargı denetimi hususunda ortak bir yaklaşım sergileyememiştir. Dönemin genel kanısı mahkemelere anayasaya aykırılığı inceleme görevi verilmediği şeklindedir. Dönemin Yargıtay kararları bu hususta katı bir duruş sergilemiştir. Dönemin Danıştay'ı bu hususu açıkça kabul etmese de, üyelerinden bazıları def'i yoluyla anayasaya aykırılık iddiasının incelenebileceğini kabul etmiştir⁷⁸.

1924 Anayasası'nın 85. maddesinin 1. fıkrasında, “vergilerin ancak bir kanunla tarh ve cibayet” olunabileceği belirtilmiştir. Madde detaylı incelendiğinde hukuk devleti ilkesinin ve “kanunilik” ilkesinin gözetildiği düşünülebilir ancak vergi dışındaki resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler hakkında hüküm tesis edilmediği görülmektedir. Verginin salınma ve toplanma metodu belirtilmesine karşın, değiştirilme ve kaldırılmaları hususunda bir hükmün yer almadığı görülmektedir. Vergi koyma yetkisinin, vergide değişiklik yapma ve vergiyi kaldırma yetkisini de barındırdığı düşünülebilir lakin kanımızca bu yetki saklı veya zımnidir. Sırasıyla 1961 ve 1982 Anayasalarında eleştirdiğimiz bu hususlar anayasal hükümlerle düzenlenmiştir⁷⁹.

1.2.2.3. 1961 Anayasasında Vergi

1961 Anayasasında mali güç, genellik ve yasallık ilkeleri vurgulanmıştır. Ayrıca 1961 Anayasası ile ilk kez Anayasa Mahkemesi kurulmuştur. Anayasal yargı sürecinde Anayasa Mahkemesi'nin kurulması önemlidir. 1971'de yapılan anayasa değişikliğiyle “*kanunun belirttiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla*

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1921-anayasasi/>, (Erişim Tarihi: 21/11/2022).

⁷⁸ Selami Demirkol, Mahkemelerce Ciddi Bulunmayan Anayasaya Aykırılık İddialarının Gerekçeli Olarak Karşılanmaması Sorunu, İÜHF C. LXVI, S. 2, 2008, s. 6.

⁷⁹ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu; Vergi Hukuku (Cilt:1, 2. Bası), AÜSBF Yayınları, Ankara, 1985, s. 11.

nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir” hükmü eklemiştir. 2017 senesinde Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle, Bakanlar Kuruluna verilen alt ve üst sınırlar içindeki oranın belirlenmesi yetkisi Cumhurbaşkanına devredilmiştir.

1961 Anayasasının 61. Maddesinde:

“Kamu harcamalarını karşılamak için herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”⁸⁰.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak yasalarla belirlenebilir. 20.09.1971/1488 sayılı Kanun ile Anayasanın 61. maddesine aşağıdaki 3. fıkra eklenmiştir:

“Bakanlar Kurulu, kanunda belirtilen üst ve alt sınırlar içinde kalmak ve ölçüt ve esaslara riayet etmek koşuluyla vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarına, oran ve sınırlarına ilişkin hükümleri değiştirmeye yetkili olabilir.”

Anayasanın 61. maddesinin 1. fıkrası “vergilendirmede genellik” ve “ekonomik güce göre vergilendirme” ilkelerini, 2. fıkrası; “vergilerin yasallığı” ilkelerini taahhüt etmiştir. Aynı maddenin 3. fıkrası ile TBMM, vergilendirme ile ilgili mutlak yetkisini yürütme organı ile paylaşmıştır. Bu sayede Türk Vergi Sistemindeki pek çok hükmün Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebilmesine yetki verilmiştir⁸¹.

1961 Anayasası ile kanunların Anayasaya uygunluğunun denetlemesi maksadıyla Anayasa Mahkemesi ihdas edilmiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından 1961 Anayasasının 61. maddesinin 3. fıkrası yürürlüğe girmeden önce yürürlükte bulunan vergilendirme konusundaki hükümler Bakanlar Kurulu'na verilen yetki sebebiyle iptal etmiştir. Anayasanın 61. maddesinin 3. fıkrasının yürürlüğe girmesinden sonraki dönemde Bakanlar Kuruluna verilecek vergi, harç ve benzeri mali yükümlülükler hakkında bazı yetkiler yürütme organına bağlı kurumlara verilmiştir.

⁸⁰ Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Önceki Anayasalar (1961 Anayasası), <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/>, (Erişim Tarihi: 21/11/2022).

⁸¹ Anayasa Mahkemesi’nin 25.10.1969 Tarih ve 1967/41 Esas, 1969/57 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı: 8, s. 18, 109) ile 15.06.1967 Tarih ve 1970/55 Esas, 1971/57 Karar sayılı kararı (AYMK Dergisi, Sayı:9, s. 533).

Sonuç olarak Anayasanın 61. maddesinde yer alan "vergilerin mali güce göre ödenmesi" ilkesi, vergi otoritesi bakımından nazara alınması gereken son derece hayati bir ilkedir. Bundan ilkedен ötürü kişi ve kuruluşlar iktisadi durumlarına göre vergilendirilmelidir.

1.2.2.4. 1982 Anayasasında Vergi

1982 Anayasası'nın "Vergi" başlıklı 73. maddesinin son hali şöyledir:

"Herkes kamu harcamalarını karşılamak için mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, harç, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla belirlenir, değiştirilir veya kaldırılır."

Vergi politikasının ekonomiye müdahale vasıtası olduğu vurgulanmıştır. İlâveten, *"vergilerin adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasını sağlamak maliye politikasının sosyal amacıdır"* ifadesiyle vergilerin "sosyal devlet ilkesi" gereği "sosyal adaleti" gerçekleştirme misyonu vurgulanmıştır. 1971 ve 2017 Anayasa değişikliklerini hariç tutarsak, tarihsel süreçte her yeni anayasada vergilendirme ilkelerine yaraşan bir anayasa hükmünün eklendiği görülmektedir.

Ancak, 1971 yılı ile getirilen *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirlediği üst ve alt sınırlar dâhilinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir"* hükmü, vergi tarihi boyunca anayasalarla korunan haklarda önemli tutarsızlıklara yol açmaktadır. Anayasanın yürütme organına verdiği bu güç, hemen hemen tüm vergi yasalarına yansımıştır. Vergi kanunlarında hem yeni sistemde Cumhurbaşkanına hem de parlamenter sistemde Bakanlar Kuruluna birçok istisna, indirim ve oranlara ilişkin yürütme organına salâhiyet veren maddeler olarak tarihteki yerini almıştır. Vergi hukuku uzmanlarının ve akademisyenlerin büyük bir çoğunluğu anayasada yer alan bu salâhiyetin, yasama erkinin devri anlamına geleceğini ve vergilendirme hususunda belki de en can alıcı ilke olan "yasallık ilkesinin" ihlal edildiğini kıymetlendirmektedir.

Fakat Anayasa Mahkemesi, anılan konudaki kararında durumu “*kanunilik ilkesinin istisnası*” olarak yorumlamış ve “Yasama organının vergi alanındaki konuları ayrıntılı olarak düzenlemesinin mümkün olmadığı durumlarda, vergilendirmenin temel unsurlarını belirleyebilir ve yürütmeye yetki verebilir. Yürütme, uygulama, teknik ve uzmanlık ile ilgili konularda düzenleyici idari işlemler yapacak organdır.”⁸² şeklinde karar vermiştir.

Belirtildiği üzere Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanı bu yetkiyi defalarca kullanmış, çeşitli istisnalar, indirimler ve yeni oranlar belirlemiştir. Ancak bu konudaki asli sorun, yürütme organının istisnaları, indirimleri ve oranları alt ve üst limitler dâhilinde belirlemesinde değil, bahse konu oranı sıfır olarak veya var olan oranı üç dört kat artırmak suretiyle belirlemesi ile ortaya çıkmaktadır.

Oranı sıfıra ayarlamak, verginin yasal olmasa da fiilen kaldırıldığı manasına gelmektedir. Fakat Anayasa Mahkemesi, “bu yetkinin oranın sıfıra indirilerek kullanılmasının verginin kaldırılması anlamına gelmediğini” belirtmiştir⁸³.

Anayasa Mahkemesi'nin kararları bu cihette olmakla birlikte, bahse konu düzenlemenin “vergilendirmenin yasallığı ilkesi” bakımından sorun teşkil ettiği açıktır. Vergi mevzuatının doğası gereği bazı durumlarda mali gelişmelere çok hızlı adapte olunması ve acele karar alınmasını icap eden bir mevzuat olduğu kabul edilmelidir. Bazı hallerde hukuksal düzenlemelerin yapılması için zorunlu sürecin beklenmesi aksaklıklara neden olabilir. Bu sebeple yürütme organına tanınan bu yetkinin bir açıklaması vardır. Ancak bu noktada asıl sorun vergi oranı sıfıra indirildiğinde ortaya çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi bunun verginin kaldırılması olmadığını belirtmesine rağmen, bu görüşe katılmak mümkün değildir. Vergi yükümlüsü üzerindeki vergi yükü açısından fiilen vergilendirmemek ile vergi oranının “sıfır” olarak belirlenmesi arasında fark bulunmamaktadır. Ayrıca yasama organı yasa yapılırken bir verginin kanundaki oranın dört katına kadar artırma yetkisini yürütme organına tanıdığına bu kez de Anayasa 73. maddesindeki “Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” hükmü içinde yer alan “değiştirilir” ibaresi açık biçimde etkisizleştirilmekte, toplumun üzerindeki

⁸² Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.1996 tarih ve E. 1996/49, K. 1996/46 sayılı kararı.

⁸³ Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 tarih ve E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı kararı.

vergi yükü yasama organından geçirilmeksizin yasa yapılırken tanınmış peşin yetki ile dört kat birden artırılabilir. Bu da aleni bir şekilde Magna Carta ruhuna aykırı bir durumdur.



İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ TEMEL İLKELER

Anayasanın 73. maddesi, herkesin kamu harcamalarını karşılamak için ekonomik gücüne göre vergi ödemekle mükellef olduğunu, vergi yükünün hakkaniyetli ve dengeli dağılımının devletin maliye politikasının toplumsal ereği olduğunu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin getirilmesi, değiştirilmesi gerektiğini belirtilmektedir. Verginin temel ilkeleri hem vergi mükellefleri hem de devlet için gösterilmektedir⁸⁴.

Herkesin yerine getirmesi icap eden bir ariyet olarak kabul edilen ve devletin kamu giderlerini karşılamak için egemen kuvvetine dayalı olarak bireylere tek yanlı olarak dayattığı kamu alacakları olarak tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde alınması ve tahsil edilmesi gerektiği açıktır. Bununla birlikte, yasa koyucu burada da belirli bir eylem yelpazesinden yararlanmaktadır. Kanun koyucu, Anayasaya aykırı olmamak kaydıyla zaman içinde değişen ihtiyaçların karşılanması, birey ve toplum yararına gerekli düzenlemelerin yapılması, toplumdaki değişikliklere paralel olarak alınan önlemlerin güçlendirilmesi ve geliştirilmesi, etkilerinin artırılması amacıyla düzenlemeler yapabilir⁸⁵.

Vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olan kanun koyucu, gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesinde, hukukun üstünlüğüne dayalı olarak, anayasal ilkelere uymak şartıyla, miktar, konu ve niteliklerine göre farklı kriterler belirleyebilir. Ancak vergi hukukunda, vergi kavramının özelliklerini oluşturan hukuki düzenlemelerde Anayasa'nın bu hususta ortaya koyduğu esaslar dikkatle ele alınmalıdır. Bu meyanda devletin vergilendirme gücü; vergilendirmede eşitlik, kanunilik, ekonomik güç, genellik ve vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı gibi anayasal normlarla sınırlıdır.

⁸⁴ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku (1. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 149.

⁸⁵ Çağan, a.g.e., s. 3.

Diğer çağdaş demokrasilerde olduğu gibi Türk Hukukunda da vergi otoritesi Anayasaya dayanmaktadır. Vergi otoritesi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayalı vergi toplama yasal ve fiili gücüdür. Devletin vergilendirme yetkisi, kamu harcamalarını karşılama, yasallık, mali güç, genellik, eşitlik, Anayasanın 73. maddesinde yer alan vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı ile sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve bazı ilkelerle sınırlıdır. 1924 Anayasası'nın 85. maddesinde "vergilerin ancak bir kanunla alınabileceği" ibaresiyle "vergilerin yasallığı ilkesi" vurgulanmıştır. 1961 anayasasında da, 1924 anayasasında olduğu gibi, vergilerin yalnızca bir yasa ile toplanabileceği belirtilmiştir.

Ancak Anayasa Mahkemesi'nin olağanüstü hallerde Anayasa'da vergi tanımlı ilkelerinden farklı düzenlemelerin getirilmesini 73. maddeye aykırı bulmadığı dikkate alınmalıdır. Anayasa Mahkemesi'ne göre umulmadık doğal afetler, harp ve seferberlik, politik, iktisadi ve sosyal buhran gibi toplumu derinden etkileyebilecek olaylarda, vergi hukukunda doktrin kabul edilen ve Anayasa'nın teminat altına aldığı vergilendirme ilkelerinden başka düzenlemeler konulması mümkündür.⁸⁶ Anayasa Mahkemesi'ne göre, *"Beklenmeyen doğal afetler, savaş ve seferberlik, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu kökten sarsabilecek olaylar nedeniyle, vergi hukuku alanında kabul edilen ve Anayasa'nın güvence altına aldığı vergilendirme ilkelerinden farklı düzenlemeler getirmek mümkündür. Bunların dışındaki düzenlemeler, sosyal adalet, sosyal refah ve sosyal güvenliğin sağlanmasından sorumlu olan hukukun üstünlüğünün bu niteliğiyle bağdaşmaz."*⁸⁷

1982 Anayasası'nın 2. maddesinde, devletin özellikleri arasında Türkiye Cumhuriyetinin "sosyal bir hukuk devleti" olduğu belirtilmiştir. Bu ilkenin gereği olarak vatandaşlarına insan haysiyetine yakışır bir yaşam sürmeleri için katkı sağlayacak bir devlet, kazanç dağılımındaki tutarsızlıklarla da mücadele edecek ve bunları somut hayata uygulamak için kullanacağı en uygun araç şüphesiz vergiler olacaktır⁸⁸. Vergi, Anayasanın öngördüğü bu kuralları dikkate alacak biçimde

⁸⁶ S.Ateş Oktar, Vergi Hukuku (Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3.Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s. 6.

⁸⁷ Anayasa Mahkemesinin 07.10.2003, M: 2003/73, F: 2003/86 sayılı kararı.

⁸⁸ Çağan, a.g.e., s. 144.

yasalarla uygulanmalıdır⁸⁹. Vergilendirmeye dair anayasa hukukundan kaynaklanan bu yasal ilkeler, vergi rejimini ayakta tutan “vergi hukuku ilkeleri” olarak isimlendirilebilir⁹⁰.

Hukukun üstünlüğü kavramı, devlet iktidarının bireysel hak ve özgürlükler lehine kısıtlanmasıyla doğmuş ve demokrasi ile olgunlaşmıştır. Temel anayasal ilke olarak hukukun üstünlüğü, tüm devlet teşkilatının söylem, işlem ve eylemlerinin hukuki kurallara tabi olmasını ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin teminat altına alınmasını sağlamayı hedefler⁹¹.

2.1. Güçler Ayrılığı İlkesi

Güçler ayrılığı ilkesi, ilk olarak İngiliz filozof John Locke tarafından ifade edilmiş, akabinde Montesquieu tarafından geliştirilmiştir. Locke yasama ve yürütme organlarının birbirinden ayrılmasını yeterli görmüştür. Montesquieu ise adil bir idare için yargı organının tamamen özgür olması gerektiğini iddia etmiştir. Bu ilkenin Avrupalı devletler tarafından kabul görmesiyle monarşiler yerlerini demokrasiyle yönetilen ülkelere bırakmıştır. Güçler ayrılığı ilkesine göre devletin adil bir biçimde yönetimi için lüzumlu ana organlar yasama, yürütme ve yargıdır.

Meclisler yeni kanunların çıkarılmasından sorumludur. Ayrıca bir kısım yasaları değiştirmek veya kaldırmak için çeşitli öneriler hazırlar⁹².

Yürütme, yasaların tatbik edilmelerini sağlar ve yargı yetkisi bağımsız mahkemelere aittir. Devletin bu üç hayati erkinin birbirinden özgür hareket etmesine güçler ayrılığı ilkesi denir. Günümüzde demokrasinin yönettiği tüm ülkelerde güçler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır. Adaletli bir yönetim için güçler ayrılığı ilkesi gereklidir. Aynı zamanda, mahkemelerin üzerlerinde herhangi bir tahakküm olmadan özgürce karar verebilmelerinin tesisi için bu ilkenin uygulanması gerekir. Birbirinden bağımsız olması ve her birinin farklı bir statüye sahip olması gereken bu güçlerin

⁸⁹ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 150.

⁹⁰ Klaus Töpke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.’dan aktaran Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev: Funda Başaran), Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 3.

⁹¹ Çağan, a.g.e., s. 144.

⁹² Yaşar Karayalçın, Hukukun Üstünlüğü (Kavram-Bazı Problemler), AÜSBF Dergisi, C. 47, S.3, 1992, s. 212.

birbirinden ayrılması, güç dengesinin sağlanmasına katkı sağlar. Bir ülkedeki yürütme gücünün frenlenmesini ve ülkedeki anlaşmazlığın çözümünü sağlar⁹³. Yargı erkinin diğer organlardan ayrılması ve bu organların birbirlerinden bağımsızlığı adaletin tesisi açısından çok önemlidir. Aksi takdirde yönetim arapsaçına dönecek ve diktatörlük örnekleri ortaya çıkacaktır. Geçmiş, tek başına iktidara gelen bir kişi veya grubun muhalefeti saf dışı ettiğine, kendisi gibi düşünmeyenleri dışladığına, korkutup ezdiğine dair örneklerle doludur.

Güçler Ayrılığı kuramı, devletin yasama, yürütme ve yargı faaliyetlerinin farklı erkler tarafından yürütülmesini öngörür. Herhangi bir organın olağan dışı ve kontrolsüz kuvvete sahip olmasını önlemeyi hedefler. Hükümeti tek başına ele geçiren bir kişi ya da zümrenin başkalarını yıldırması ve ezmesi, bu teorinin pek çok tarihî örnekle sabitlenmesinin temel nedenidir⁹⁴.

Bu sebeple “güçler ayrılığı ilkesi” çağdaş demokrasilerin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu teori ile devlet idaresinin kötüye kullanılması önlenmek istenmektedir. Bu görüşe göre, güçler ayrılığı vasıtasıyla birbirini kontrol eden ayrı güçler ortaya çıkacak ve böylelikle bir erkin tüm gücü elinde toplayarak demokrasiyi ortadan kaldırmasını önleyecektir.

Söz gelimi; yasama, yürütme ve yargı yetkilerinin, yani sıra halinde "kural koyma", "uygulama" ve "denetleme" nin bir ülkede tek erkte birleştiğini kabul edelim. Böyle bir durumda, devlet başkanı hem yasama hem de yargı erkini şahsında birleştirdiği için; arzu ettiği kanunu çıkarıp adli incelemeden geçirebilir. Bu kişinin herhangi bir eylemini kontrol edebilecek veya açıklayabilecek hiçbir otorite olmayacaktır⁹⁵.

Faraza iktidar serbest seçimleri engellediğinde, muhalif siyasi partileri kapattığında veya kişisel hak ve özgürlüklere kısıtlama getirdiğinde, hiçbir pürüzle karşılaşmayacak ve arzu ettiğini rahatça başarabilecektir. Bu tür eylemleri önlemek amacıyla gün yüzüne çıkan "güçler ayrılığı teorisi" ilkin John Locke ve Montesquieu

⁹³ Cengiz Arıkan, Güven Yarımbatman, Siyasi İktidarın Sınırlandırılması ve Anayasal Denge Denetimi Düşüncesinin Kökeni, İçtimaiyat Sosyal Bilimler Dergisi, C.6, S.2, 2022, s. 571.

⁹⁴ Arıkan, a.g.m. s. 565.

⁹⁵ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 149.

gibi düşünürler tarafından geliştirilmiş ve savunulmuştur. Bilhassa Fransız düşünür Montesquieu'nun kuvvetler ayrılığına ilişkin "Yasaların Ruhü Üzerine" isimli yapıtında öne sürdüğü düşünceler hukuk teorisi ve siyaset üzerinde radikal değişikliklere sebep olmuştur. Bu etkinin en önemli timsali kuşkusuz dünyanın ilk yazılı anayasası kabul edilen 1787 tarihli ABD Anayasası'nın "güçler ayrılığı ilkesini" benimsemiş olmasıdır⁹⁶.

2.1.1. Yasama Erki

Yasama organı, esas vazifesi yürütme organını teftiş etmek, anayasaların tevdi ettiği yetkiyle kurulan ve yasaları çıkarmak, mevcut yasaları değiştirmek ve meri yasaları yürürlükten kaldırma yetkisine haiz bir tür katılımcı meclistir.

Bir yasama organı tarafından oluşturulan düzenlemelere, yasa veya yazılı kurallar denir. Yasama organları, yasaları çıkarmanın yanı sıra, ekseriyetle vergileri artırma, bütçeyi ayarlama ve gelirle ilgili diğer faturaları sunma yetkisine sahiptir. Yazılı anayasaya sahip olan devletlerde yasama organı, anayasal bütünlüğe bağlı olarak yetki verdiği anayasada değişim yapabilir. Hukuki dayanağı olan anayasanın tamamını reddederek yeni anayasa yapma kudretine sahip değildir. Yasama organları birçok isimle adlandırılır; en yaygın ortak isim, farklı hususi manaları da bulunan parlamentodur⁹⁷.

Parlamente rejim hükümetlerinde yasama organı resmi olarak en üst düzeydedir ve yürütme görevi görececek bir parlamento üyesini başbakan olarak atar. Başkanlık sisteminde, genel güçler ayrılığı ilkesine göre yasama organı, yürütme ve yargı erkiyle ile beraber bağımsız ve diğer erklerle eşdeğer konumda bir devlet gücü olarak kabul edilir.

Bir yasama organının hususi bileşenleri, bütçeyi eleştiren ve oylayan meclislerden bir veya daha fazlasıdır. Tek meclisi bulunan yasama organı tek kamaralıdır. Türkiye tek kamaralı bir ülkedir. İki meclisli bir yasama organına,

⁹⁶ Senem Özgirgin, Başkanlık Sistemi Üzerine Bir İnceleme: ABD, Arjantin ve Brezilya Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, 2016, s. 11.

⁹⁷ Abbas Kılıç, Türkiye'de Parlamento Kararlarının Hukuki Rejimi, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2019, s. 5-8.

genellikle görevleri, yetkileri ve üye seçme yöntemlerinde farklılık gösteren, çoğunlukla senato ve meclis olarak tanımlanan iki ayrı oda hâkimdir⁹⁸.

Birçok parlamenter sistemde; senato yalnızca bir danışma ve denetim organıdır, yasama organı ise daha güçlüdür. Oysa başkanlık sistemlerinde iki örgütün yetkileri genellikle benzer ve eşittir. Federasyonlarda senato, tüm devletleri temsil ederek ayırt edilir, aynı husus Avrupa Birliği'nin uluslar üstü yasama meclisinde de görülmektedir. Bu niyetle senato, Almanya ve Avrupa Birliği'nde ve 1913'ten evvel Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi her iki eyalet hükümetinin temsilcilerini içerebilir; istenirse bugün Avustralya ve Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi daha küçük nüfusa sahip eyaletlere eşit temsilciler, delege edilerek bir çeteleye göre seçilir⁹⁹.

Montesquieu'da kuvvetler ayrılığı yasama, yürütme ve yargı erkleri arasında bir ayrım değildir. Sahiden de, tüm bölümü dikkate alan bir kıymetlendirmede yasama, yürütme ve yargı yetkileri arasında ayrım yapmak epey zordur, hatta imkânsızdır. Montesquieu, söz konusu durumu şöyle ifade etmektedir:

Her hükümette üç çeşit iktidar bulunmaktadır: yasama gücü, milletler hukukuna tabi olan şeylere ilişkin yürütme gücü ve medeni hukuka tabi olan şeylere ilişkin yürütme gücü. İkincisi ile harp veya sulh yapar, elçiler atar veya görevden alır, kamu güvenliğini tesis eder ve istilaları önler. Üçüncüsü, kabahatlıları tecziye eder veya bireyler arasındaki anlaşmazlıkları yargılar. Bunlardan sonuncusuna yargı erki, bir öncekine ise basitçe devletin yürütme erki adı verilecektir¹⁰⁰.

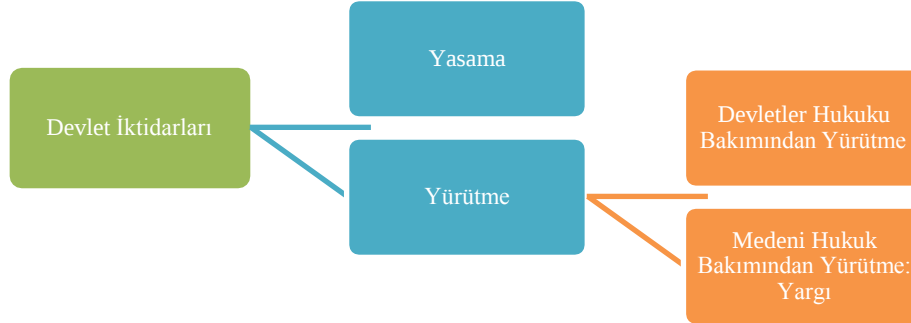
Burada dikkat edilmesi gereken nokta yargı gücü denilen gücün aslında medeni hukukla ilgili şeyler açısından yürütme gücü olduğudur. Yani yürütme, devletler hukukunu tatbik eden bir güç ile iç hukuku uygulayan bir kuvvet olarak ikiye ayrılır ve yargı erki esasında yürütme gücünün bir parçasıdır. Aşağıda irdeleneceği üzere, bu yetki yürütme erkinin bir parçası olmasına rağmen, yürütme organının bizatihi kendisince kullanılamaz; özgür bir yargı organı tarafından kullanılmalıdır. Başka bir

⁹⁸ Kılıç, a.g.t., s. 24.

⁹⁹ Özgirgin, a.g.t., s. 15.

¹⁰⁰ Charles Louis Montesquieu, Kanunların Ruhu Üzerine, Hiperlink Yayınları (Çeviren: Fehmi Baldaş), İstanbul, 2005, s. 245.

deyişle, yargılama işi esasında kanunun uygulanmasıdır ancak kanunların bu şekilde yürütülmesi müstakil ve özgür bir yargı erki tarafından yapılmalıdır¹⁰¹.



Şekil 2.1. Devlet İktidarı

2.1.2. Yürütme Erki

Yürütme organı, devlet idaresinin günlük yönetimi için tek yetkili ve sorumluluğu üstlenen gücüdür. İktidarın ayrı devlet güçlerine bölünmesi, cumhuriyetçilerin kuvvetler ayrılığı fikrinden kaynaklanmaktadır. Yürütme, yasaları çıkarmaktan veya yorumlamaktan mesul değildir. Yürütmenin vazifesi, yasama organı tarafından yazılan ve yargı organı tarafından denetlenen yasaları tatbik etmektir.

Yürütme, TBMM tarafından hazırlanan kanunların uygulanması anlamına gelir. Anayasaya göre bu yetki sadece Cumhurbaşkanıya aittir. Bağımsız mahkemeler yasanın denetlenmesinden mesuldür. Yasama, yürütme ve yargı erklerinin birbirlerinden bağımsız olması gerektiğini savunan ilk filozof Montesquieu'dur. Fransız düşünür, “Yasaların Ruhu Üzerine” isimli meşhur çalışmasında, kanunların farklı erkler tarafından yapıldığını, uygulandığını ve denetlendiğini ifade etmiştir¹⁰².

Yürütme gücünün yerine getirmesi gerekli en yüksek beş vazife şunlardır¹⁰³:

1. Devlet Başkanı - devletin sembolik lideri

2. Hükümet Başkanı - devletin fonksiyonlarını yerine getirir, kamu yönetimine başkanlık eder ve yasaların nasıl uygulanacağına karar verir

¹⁰¹ Montesquieu, a.g.e., s. 248-254.

¹⁰² Montesquieu, a.g.e., s. 224-227.

¹⁰³ Montesquieu, a.g.e., s. 229-232.

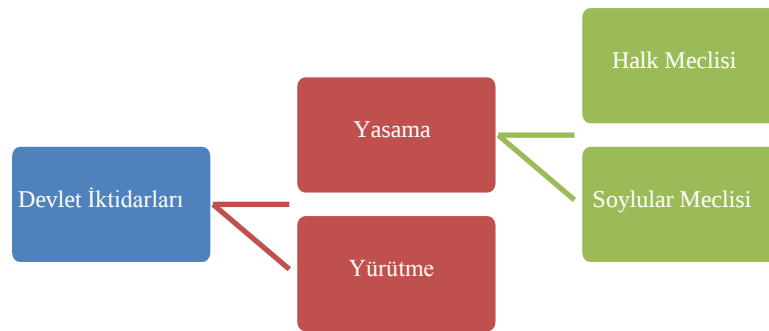
3. Baş diplomat - devletin büyükelçilerini teftiş eder ve dış politikayı oluşturur
4. Başkomutan - devletin ordusuna komuta eder ve askeri politikayı belirler
5. Baş yasama organı, yasama organını yeni bir yasayı yürürlüğe koyması veya yürürlükten kaldırması için zorla etkiler.

Montesquieu'da güçler ayrılığının yasama organı, yürütme organı ve yargı arasında olmadığını ve ayrılığın yasama organı ile yürütme organı ve yasama organının iki kanadı arasında olduğunu gösterir deliller bunlarla mahdut değildir¹⁰⁴.

Düşünür kuvvetler ayrılığı ile ilgili olarak şu ifadelere yer vermektedir;

*İncelemekte olduğumuz hükümetin temel yapısı budur. İdarenin yasama organı iki bölümden oluştuğu için karşılıklı veto yetkilerini kullanarak birbirlerini kontrol edeceklerdir. Her ikisi de yürütme gücü ile sınırlandırılacak; yürütme gücü de aynı şekilde yasama gücü ile sınırlandırılacaktır. Bu üç güç doğal olarak istirahat etmelidir. İnsan işlerinin akışı nedeniyle bir harekete ihtiyaç duyulduğunda hareket etmek zorunda kalırlar, fakat yine de bu hareket ahenk içinde harekettir*¹⁰⁵.

Bu metinden de anlaşılacağı üzere üçüncü güç, yürütmenin bir parçası olan yargı erki değil, yasama organının bir parçası olan aristokrasidir.



Şekil 2.2. Güç Dengesi Bakımından Devlet Erkları

¹⁰⁴ Montesquieu, a.g.e., s. 229-230.

¹⁰⁵ Montesquieu, a.g.e., s. 229.

2.1.3. Yargı Erki

Güçler ayrılığı ilkesinin üçüncü erki yargıdır. Yargının öncelikli görevi denetimdir. Yargı organı, yasama erki tarafından yürürlüğe konan kanunların yürütme organı tarafından usulüne uygun bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını teftiş eder. Yargı organı teriminden anlaşılması gereken bağımsız mahkemelerdir. Yargı, hukuku egemen veya devlet adına yorumlayan ve uygulayan bir mahkeme sistemidir. Yargı ayrıca anlaşmazlıkların çözümü için bir mekanizma sağlar. Güçler ayrılığı doktrini uyarınca yargı, genellikle yasaları (tüm üyelerin bulunduğu yüksek bir katmanda yasama organının sorumluluğundadır) çıkarmaz veya yasaları (aynı zamanda yürütmenin sorumluluğundadır) uygulamaz, aksine yasaları yorumlar ve bunları gerçeklere uygular¹⁰⁶.

Bu devlet gücü genellikle "herkes kanun önünde eşittir" şeklinde ifade edilmektedir. Genellikle bir son çare mahkemesi ve alt mahkemelerden oluşur. Yargı denetimine sahip mahkemeler, uygulamakta oldukları kanun metinlerini anayasa hükümleriyle tutarsız bulmaları halinde anayasal yargı yoluna başvurabilirler. Yüksek yargıç, mahkemeden kendisine gelen başvurunun incelenmesi, yorumlanması ve hükümlerin incelenmesi için bir röportör atar. Röportörün incelemesi ile başvuruyu değerlendirerek anayasal hükümlere göre karar oluşturur. Son yıllarda yargı, anayasal olarak yerleşik ekonomik haklarla ilgili ekonomik konularda daha aktif hale gelmiştir; çünkü ekonomi, doğru yasal yorumlama sorularına öngörü koşulunu dayatır¹⁰⁷. Yürütme ve yasama yetkilerinin ekonomik işlerine ilişkin adli inceleme uygulaması, anayasası uzun süredir devletin ekonomi politikasından bağımsız teorik bir yasal belge olarak işlev gören ve siyasi ve ekonomik düzende geçişlere uğrayan bir ülkede büyümüştür¹⁰⁸.

Örnek olarak 1980'lerden itibaren Hindistan Yüksek Mahkemesi, Hindistan Anayasası'nın çeşitli metinlerinin çok geniş bir yorumunu kullanarak yoksullar ve ezilenler adına kamu yararını teşvik etmektedir¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Montesquieu, a.g.e., s. 218-232.

¹⁰⁷ Çağan a.g.e., s. 144.

¹⁰⁸ Cengizhan Hatipoğlu, Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri, Yüksek Lisans Tezi, İÜSBE., İstanbul, 2005, s. 21.

¹⁰⁹ Serkan Köybaşı, Hindistan Yüksek Mahkemesi: Eyaletler ya Temiz Hava ve Su Temin Etmeli ya da Halkın Uğradığı Zararı Önlemeli, <https://anayasagundemi.com/2019/12/03/hindistan-yuksek->

Birçok geçiş dönemi ve gelişmekte olan ülkede yargının bütçesi neredeyse tamamen yürütmenin kontrolü altındadır. Bu, yargıya kritik bir mali bağımlılık yarattığı için güçler ayrılığının temelini baltalamaktadır.¹¹⁰ Hükümetin yargıya yaptığı harcamalar da dâhil olmak üzere servetin uygun ulusal dağılımı, ülkenin anayasal ekonomisi meselesidir. Adli yolsuzluğun iki yöntemi arasında ayırım yapmak önemlidir. Bu iki yöntem; bütçe tasarımı ve çeşitli ayrıcalıklar yoluyla özel kişi ve devlet¹¹¹.

"Yargı" tabiri, hem yargının çekirdeğini oluşturan hâkim ve savcılar ve adliye çalışanlarını hem de adli düzende işleyişin düzgün yürütölmesini sağlayan kadroları belirtmek için de kullanılır. Güçler ayrılığı yasama, yürütme ve yargı yetkileri arasında değıl, yasama organının iki kanadı olan halk ve soylular ile yürütme arasında olduğı için yargı gücü nerede duruyor? Yargı birbirini frenleyen ve dengeleyen güçlerden biri olmasa da yürütme organına dâhil edilir. Bu durumda yargının ne tür bir güç olduğunu ve nerede durduğunu analiz etmek gerekir¹¹². Vile, Montesquieu'nun güçler ayrılığının John Locke'un güçler ayrılığının bir tekrarı olduğunu ifade etmektedir¹¹³.

Her ikisinin de yasama gücü vardır ve yürütme gücü iç ve dış işlere ayrılmıştır. Locke gibi Montesquieu da dışişleriyle ilgili iktidarı federatif güç tabiriyle adlandırmamış ve kanunların uygulanmasından kaynaklanan anlaşmazlıklara çözüm bulma işini yani içişlerinin gücünü yargı gücü olarak tanımlamıştır¹¹⁴. Dolayısıyla Montesquieu ile Locke arasında bu hususta bir fark bulunmamakta; her iki düşünür de ayırımın yasama ve yürütme yetkileri arasında olduğunu söylemiştir. Locke yürütme erkini yargı ve federatif güçler olarak ikiye ayırmışlardır¹¹⁵.

mahkemesi-eyaletler-ya-temiz-hava-ve-su-temin-etmeli-ya-da-halkin-ugradigi-zarari-odemeli/, (Erişim Tarihi: 15/11/2022).

¹¹⁰ Yüksel Metin, Türkiye’de Yargı Bağımsızlığına İlişkin Kimi Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Anayasa Yargısı Dergisi, C.26, S.1, 2010, s. 256.

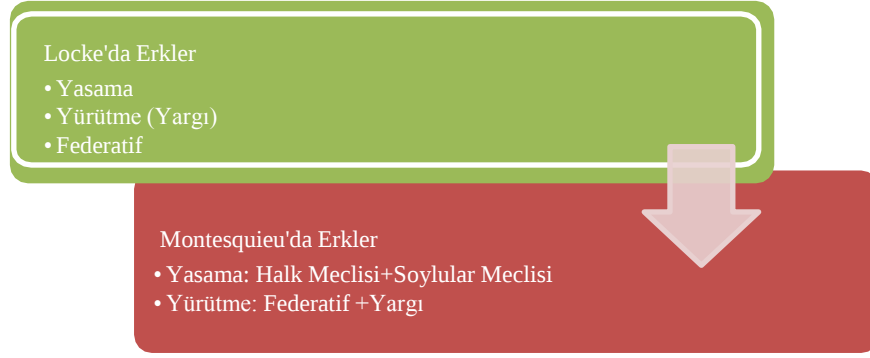
¹¹¹ Orhan Şener, Yolsuzluğun Vergisel Araçlarla Önlenmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVIII, S.2, 2014, s. 399.

¹¹² Montesquieu, a.g.e., , s. 844.

¹¹³ M.J.C.Vile, Constitutionalism and Seperation of Powers (İndianapolis: Liberty), s.7’den aktaran Fahri Bakırcı, Montesquieu’de Erkler Ayrımı (Mitosu) ve Modern Yargı Erki Üzerine, AÜSBF Dergisi, C. 77, No.2, 2022, s.373.

¹¹⁴ Ayşe Özkan Duvan, Devlet Teorisinde Kuvvetler Ayrılığının Doğuşu: Locke ve Montesquieu, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi,, S.1, 2019, s. 39.

¹¹⁵ Duvan, a.g.m., s. 40.



Şekil 2.3. Locke ve Montesquieu’de Erkler

Locke ve Montesquieu arasında isimlendirme dışında yürütme organının bileşenleri açısından bir fark bulunmamaktadır. Montesquieu'nun güçler ayrılığına bakış açısı yönüyle Locke'un etkisinde kaldığı ve esinlendiği kabul edilmelidir. Hem Montesquieu hem de Locke'un esasında yürütme gücü içinde olan “federatif güçten” ayrı bir güç olarak bahsetmelerinin nedeni, yürütme organına “uluslararası ilişkiler” sahasında geniş bir serbesti veya takdir yetkisi sunma arzusudur¹¹⁶.

Montesquieu’ya göre; yürütme erki içindeki medeni hukukla ilgili bölüm yargı gücü olarak tanımlansa da, kuvvetler birbirini dengelediğinde ve dizginlediğinde bu güç kaybedilir ve bu gücün yerini soyluların gücü alır. Birbirini dengeleyen ve dizginleyen güçler yürütme, halk meclisi ve soylulardır. Montesquieu’ya göre, bahsedilen üç gücün yargı yetkisi belirli bir anlamda “hiçbir şey”dir¹¹⁷.

Bu durumda, sadece iki güç vardır. Yargının dengeleyici bir işlevi olması açısından denkleme dâhil edilmediği düşünülmektedir. Bu açıdan, Montesquieu'nun mahkemelere Batılı anlamda düşüncede hak ettiği değeri vermediğini ve yargı erkine özgürlük tanınmasına rağmen bu gücü yasama ve yürütme erkiyle eşit statüye getirmediğini görmekteyiz¹¹⁸.

2.2. Hukuk Devleti İlkesi

Anayasada devletin özellikleri arasında sayılan hukuk devleti ilkesi, Anayasa Mahkemesi içtihatlarında tanımlanmıştır: "Eylem ve işlemleri yürürlükte olan her

¹¹⁶ Duvar, a.g.m., s. 41.

¹¹⁷ Duvar, a.g.m., s. 50.

¹¹⁸ Duvar, a.g.m., s. 54.

alandanda adil bir hukuk düzeni tesis ederek ve geliştirilerek hukuku koruyan, anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, kendisini anayasaya ve üstün hukuk kurallarına bağlı gören ve yargı denetimine açık olan devlettir”¹¹⁹.

Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru kararlarını hukukun üstünlüğü açısından incelerken, temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasını öngören 13. maddedeki kıstas esas almaktadır. Bu kıstas mahkemeye bireysel başvuru kararında şu şekilde ifade edilmiştir: “Orantılılık ilkesi” bir bütünün parçalarıdır ve “demokratik hukuk devleti” özgürlükler rejiminde uyulması gereken temel kriterleri oluşturur¹²⁰.

Vergi hukuku, devletin bireyler üzerindeki hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dalı olduğu için hukuk devleti kavramıyla da yakın ilişki içindedir¹²¹. Hukuk devletinde; devlet, vergi otoritesini hukuk kurallarına bağlı kalarak kullanır.

Hukukun üstünlüğü kavramı, devlet egemenliğinin bireysel hak ve özgürlükler lehine sınırlandırılmasının başlamasıyla doğmuş ve demokrasi ile birlikte gelişmiştir¹²².

Temel anayasal kural olarak hukukun üstünlüğü, tüm devlet organlarının işleyişinin hukuk normlarına tabi olmasını sağlamayı ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerini teminat altına almayı amaçlar¹²³. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında hukukun üstünlüğü, “her eylem ve işlemi hukuk kurallarına uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlüklerin korunması ve güçlendirilmesi, her alanda adil bir hukuk düzeninin kurulması ve geliştirilmesi, anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınılması” şeklinde tanımlanmaktadır. Hukuk Devleti “Hukuku tüm devlet teşkilatına hâkim kılan, kendisini Anayasa ve hukukun üstünlüğü kurallarına sadık gören ve yargısal denetime açık olan, temel hukuk ilkeleri olduğu bilincinden uzaklaşması halinde geçersiz hale geleceğini bilen bir devlet” olarak tanımlanır¹²⁴.

¹¹⁹ Nuri Alan, (Demokratik) Hukuk Devleti ve Anayasa, AÜSBF Dergisi, C.58, S.1, 2003, s. 1.

¹²⁰ Anayasa Mahkemesinin 23.07.2003 M: 2003/48 C: 2003/76 sayılı kararı.

¹²¹ Ahmet Erol; Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku (5. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 3.

¹²² Mustafa Erdoğan; Anayasal Demokrasi (13. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara, 2017, s. 248.

¹²³ Erdoğan, a.g.e., s 248.

¹²⁴ AYM'nin 27.3.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11 kararı; AMKD., S. 22, s. 120.

Hukuk devleti ilkesi çağdaş hukuk anlamında evrensellik göstermektedir. Günümüzde pek çok devletin anayasalarında verginin yasallığı ilkesi bulunmaktadır. ABD Anayasasının 6. maddesinde, Fransız Anayasasının 34. maddesinde, Danimarka Anayasasının 43. maddesinde, İtalyan Anayasasının 70. maddesinde, Japon Anayasasının 30. maddesinde, Çin Anayasasının 56. maddesi ve Türk Anayasasının 73. maddesinde verginin yasallığı ilkesi kabul edilmiştir. Fransız Anayasasının 55. maddesi ve Türk Anayasasının 90/5 maddesi ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmaların yasaların üstünde olduğu kabul edilmiştir¹²⁵.

Hukuk devleti ilkesinin temel normları arasında; yasaların genelliği, hukuk önünde eşitlik, kazanılmış haklara saygı, yargı bağımsız ve tarafsızlığı, yasaların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi gibi hususlar sayılabilir¹²⁶.

2.2.1. Yasal İdare İlkesi

Anayasanın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu belirtilir. Kuşkusuz yasal idare ilkesi, idarenin bireylerin yanı sıra önceden belirlenmiş belirli kurallara uygun hareket etmesini gerekli kılmakta ve böylelikle idarenin keyfi olarak hareket etmesini engellemekte ve bireyler için bir garanti yaratmaktadır. Bu bakımdan yasal idare ilkesi idareler ve idari faaliyetlerle yakın ilgilidir. Yasal idare ilkesi ile kamu idareleri ile bireyler arasındaki bağın belirlenmesinde rol oynar¹²⁷.

Bu hâlde yasal idare ilkesi ile hukuki idare ilkelerinin birbiriyle ilişkili olduğu sarihdir. Bu nedenle, hukuk idaresi ilkesinin anlamını daha iyi ortaya koyabilmek için, "yasal idare ilkesi ile hukukun üstünlüğü ilkesi arasındaki fark nedir ve hukuk idaresi ilkesini neden hukukun üstünlüğüne dâhil etmeye ihtiyaç vardır?" sorularına odaklanmak gerekmektedir¹²⁸.

¹²⁵ Tamer Budak, Soner Yakar, Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 16, S.1, 2007, s. 141-142.

¹²⁶ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 39.

¹²⁷ Yunus Emre Yılmazoğlu; Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları (Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme), Yaklaşık Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 20-21.

¹²⁸ Yılmazoğlu, a.g.e., s. 21.

Alman Hukukunun 19. yüzyılda geliştirdiği, “yasal idare kavramı” günümüzde çağdaş demokrasilerin temellerinden biri olarak kabul görmektedir¹²⁹ ve bu ilke ile idarenin her türlü eylem ve işlemleri hukuk kurallarına tabidir, hukuka uymak ve bunu sağlamak için kararlar almak idarenin başlıca ödevidir¹³⁰.

İşlemleri adli incelemeye tabi olan¹³¹ devleti tanımlayan “yasal idare ilkesi”, her iki devlet organının da yürürlükteki yasalara uygun hareket etmesini ve devlet eylemlerini adli incelemeye açık tutmanın bir sonucu olarak yasa dışı eylemlere yaptırım uygulanmasını gerektirmektedir¹³².

Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihadıyla kazanılan ilkenin anlamı da bu doğrultudadır. Çünkü Anayasa Mahkemesi'nin tutarlı bir biçimde ifade ettiği gibi hukukun üstünlüğünü benimsemiş devlet; insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyan ve kuvvetlendiren, her sahada adil bir hukuk düzeni kuran ve devam ettiren, anayasaya çelişik durum ve yaklaşımlardan kaçınan hukukun üstünlüğüdür, kendisini hukuk devleti olarak gören bir devlettir¹³³. Üstün hukuk kurallarına bağlı, yargı denetimine açık, kanun koyucunun uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasanın olduğunun bilincindedir¹³⁴. Aksi takdirde hukukun üstünlüğü ile uyumlu olmayacağı açıktır.

Öte yandan şunu da belirtmek gerekir ki; yasal idare ilkesinin şu anda kabul gören anlamı, “devletin eylem ve eylemlerinin yasalara ve diğer yasal normlara uyma zorunluluğundan” oldukça büyüktür¹³⁵. Binaenaleyh, “yasama ve yürütme işlemlerinin adli incelemesi¹³⁶, yargı bağımsızlığı¹³⁷, hukuk yargıçlarının güvencesi¹³⁸ ve adil yargılama ilkesinin icap ettiği diğer güvenceler¹³⁹, hukuk önünde eşitlik,

¹²⁹ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 40.

¹³⁰ Bihterin Vural, Mehmet Akad, Nihat Bulut, Genel Kamu Hukuku (3. Bası), İstanbul, Der Yayınları, 2004, s. 363.

¹³¹ Bülent Tanör; Necmi Yüzbaşıoğlu, 1982 Anayasası'na Göre Türk Anayasa Hukuku (7. Bası), İstanbul, Beta Yayınları, 2005, s. 90.

¹³² Recai Okandan; Umumi Amme Hukuku Dersleri, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1976, s. 33.

¹³³ İbrahim Kaboğlu; Anayasa Hukuku Dersleri, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2005, s. 3.

¹³⁴ Çağan, a.g.e., s. 23.

¹³⁵ İlhan Arsel; Türk Anayasa Hukuku, Mars Yayınevi, Ankara, 1968, s. 165-166.

¹³⁶ Gülsen Güneş; Verginin Yasallığı İlkesi (2. Baskı), On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s. 92.

¹³⁷ Yılmazoğlu, a.g.e., s. 75-76.

¹³⁸ Tanör, Yüzbaşıoğlu, a.g.e., s. 59.

¹³⁹ Ergun Özbudun; Türk Anayasa Hukuku (8. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.120-121.

kazanılmış haklara saygı ve yasaların geriye yürümezliği gibi hukukun genel ilkeleri" de dikkate alınmaktadır¹⁴⁰. Yasal idare ilkesinin yukarıda belirtilen nitelikleri göz önüne alındığında, "idarenin hukuka aykırı hareket etmeyeceği ve edemeyeceği" ifadesinin yasal idare ilkesinin mana ve içeriğinin belirlenmesi açısından yeterli olmayacağı düşünülmektedir¹⁴¹. Zira Anayasada tanımlı Türkiye Cumhuriyeti'nin özellikleri arasında yer alan "hukuk devleti" ilkesi zaten bu anlamı vermektedir. Yani idare hukukunda "hukuki idare ilkesi" biçiminde ayrı bir ilkenin var olmadığı düşünülse bile; "hukukun üstünlüğü" ilkesine göre idare, hukuka uygun hareket etme mecburiyetinde olacaktır¹⁴². "Hukuki idare ilkesi" bakımından; ilkenin "idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygun olma zorunluluğu" tanımını içerdiği kabul edilebilir ancak bununla sınırlı değildir¹⁴³.

2.2.2. Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, yalnızca kamu yükünün herkese dağıtılmasıyla değil, aynı zamanda verginin yasallığı kavramıyla ifade edilen vergiyi uygulama yükümlülüğü anlamında "yasanın genelliği" anlayışıyla da ilgilidir. Maddi hukuk anlayışının tezahürü olan kanunların genelliği ilkesi, hukuk konusunun uygun olduğu ölçüde uyulması gereken bir ilkedir¹⁴⁴.

Anayasada "hukukun üstünlüğü" ve "eşitlik" gibi ilkelerin yansıması olan genellik ilkesi, bilhassa hakların tanınması ve mükellefiyetlerin yüklenmesinde riayet edilmesi lazım gelen genel bir ilkedir. Bu bağlamda vergi gibi yükümlülükler getiren yasalar "genellik" ilkesi gözetilerek düzenlenmelidir. Bu nedenle yasama erki, resmi manada kanunen "belirli kişilere" mali külfet getiremeyecektir.¹⁴⁵ "Genellik ilkesi" hem 1961 Anayasası'nın 61. maddesinde, hem de 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde "herkes" ifadesiyle tanımlanmıştır. 73. maddedeki "herkes" ifadesi tek başına düşünülmemeli, "finansal güç" kavramı ile birlikte değerlendirilmelidir¹⁴⁶.

¹⁴⁰ Yılmazoğlu, a.g.e., s. 133.

¹⁴¹ Danıştay Vergi Daireleri Kurulu'nun 09.04.1993 tarihli E:1992/299 ve K:1993/63 sayılı kararı.

¹⁴² Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 49.

¹⁴³ Tahsin Bekir Balta; İdare Hukuku (Cilt 1 Genel Konular), AÜSBF Basımevi, Ankara, 1972, s.126-127.

¹⁴⁴ Yılmazoğlu, a.g.e., s. 21.

¹⁴⁵ Çağan, a.g.e., s. 138.

¹⁴⁶ Diler, a.g.t., s. 58.

Anayasa'nın 73. maddesinde bulunan "*Kamu harcamalarını karşılamak için herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*" ifadesinde genellik ilkesi "herkes" ifadesiyle vurgulanmıştır.¹⁴⁷ Bu anlamda genellik ilkesi, iktisadi gücü olan her bir bireyin ayırım gözetmeksizin vergi yüküne dahil olması ve vergi ödemesi anlamına gelmektedir¹⁴⁸. Bu nedenle genellik ilkesi, vergi politikalarında muafiyet ve istisnaların olmamasını tercih eder. Dahası sabit oranlı vergi rejimi, genellik ilkesinin tabi bir sonucudur.

Anayasanın 73. madde 1. fıkrasına göre "*Herkes kamu harcamalarını karşılayabilmek için mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*" Buna ifadeye göre vergisinin muhatabı yasa koyucu tarafından "herkes" olarak kabul edilmiştir. Doktrindeki görüşe göre "vergilendirmede genellik ilkesi", anayasal ilkelere "eşitlik" ilkesi ile illiyetlidir.

Vergilendirmede genellik ilkesi, devlet finansmanı olarak alınan verginin kamu harcamalarını karşılayacak şekilde dağıtılması olarak isimlendirilebilir. Bu maddede belirtilen "herkes" ibaresi, Anayasanın 10. maddesinin devamında yer alan "mali gücüne göre" ibaresi ve "kanun önünde eşitlik" alt başlığı ile birlikte değerlendirilmelidir. Buna göre, aynı mali güce sahip olanlar aynı kurallara tabi tutulmalı ve farklı mali güce sahip olanlar başka kurallarla bağlı kılınmalı ve bu şekilde vergilendirilmelidir¹⁴⁹.

Anayasa Mahkemesi'nin içtihadı, geçerli ve makul bir neden olması koşuluyla muamele farkının eşitlik ilkesinden ayrı olmadığıdır. Mahkemenin haklı sebep olarak aradığı kriterler, anayasada tanımlı hukuki eşitliğe uygun; yani benzer hukuki durumdakilere benzer kurallar uygulanmalı, farklı kurallar uygulanmalı, makul, adil, anlaşılır ve amaca yönelik farklı yasal durumlardır. Görüldüğü gibi vergilendirmenin genelliği ilkesi, anayasal vergilendirme ilkelerinde yer alan ekonomik güce göre vergilendirme ve vergilendirmede eşitlik ilkeleri ile bir bütün halinde değerlendirilmektedir. "Vergilerin genelliği ilkesi" ile "vergilerin mali güce göre" toplanması ilkeleri birbirini tamamlar¹⁵⁰. Bu ilkeler vergide adaletin tesisinde de çok kıymetlidir.

¹⁴⁷ Diler, a.g.t., s. 66.

¹⁴⁸ AYM'nin 23.07.2003 tarihli, M: 2003/48, K: 2003/76 sayılı kararı.

¹⁴⁹ Yılmazoğlu, a.g.e., s. 22.

¹⁵⁰ Çağan, Kumrulu, Öncel, a.g.e., 43.

Vergilerin kamu harcamalarını karşılamaya hizmet etmesi, yalnızca verginin mali amacı ile ilgilenmeleri ve mali olmayan amaçları görmezden gelmeleri bakımından yetersizdir. Vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı ilkesi ilk kez 1982 Anayasasında düzenlenmiş olmasına karşın, verginin mali güçle orantılılığı ilkesi, kapsadığı şekliyle gereksiz tekrarlara neden olmaktadır. Vergi hukukunda en önemli ilkelerden biri kabul edilen vergilerin yasallığı ilkesi, vergilerin yasalarla yürürlüğe girmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması anlamına gelir. Vergi hukukunda benzetmenin yasaklanması, örf âdetine başvurulamaması ve hukuktaki boşlukların doldurulamaması, vergi kanunlarının belirli vergi vergilerini içermesi ve açık olması, yasaların geriye dönük olmaması her zaman vergilerin yasallığı ilkesinin sonuçlarıdır.

2.2.3. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi

Vergide eşitlik ilkesi, aynı mali güce sahip olanların aynı oranda vergilendirilmesi anlamına gelir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi mükellefinin vergi ödeme kabiliyetini dikkate alarak vergilendirmeyi öngörür.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, Anayasanın 2. maddesinde belirtilen “hukukun üstünlüğü ilkesinin” de doğal bir sonucudur. Anayasa Mahkemesi içtihadına göre hukukun üstün olduğu devlet; tüm devlet teşkilatının işlem ve eylemlerinin hukukla barışık olduğu, yönetilenlere etkin, kuvvetli ve detaylı bir hukuki teminatın sağlandığı, temel hak ve hürriyetlerin teminat altına alındığı, evrensel hukuk normlarına uyulduğu ve adil bir hukuk nizamının sağlandığı bir devlettir. Hukukun üstünlüğü unsurları içinde eşitlik ilkesi de vardır¹⁵¹. Bu eşitlik, “eşitlik ilkesine” uygun olarak vergilendirme yükümlülüğünü gerektirir.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, Anayasanın 10. maddesindeki eşitlik kuralının vergilendirme alanında da uygulanmasıdır. Ancak aynı hukuki statüye sahip olanlar için Anayasanın 10. maddesinde hüküm altına alınmış “kanun önünde eşitlik” kuralının söz konusu olduğu unutulmamalıdır. Bu ilkeye göre hareket etmek, beklenen yasal eşitliktir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumdaki kişilerin kanun önünde aynı muameleye tabi tutulmasını sağlamak, ayrımcılık ve ayrıcalığı önlemektir¹⁵².

¹⁵¹ Yılmaz Aliefendioğlu, Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları, Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 1981, s. 75.

¹⁵² Çağan, a.g.e., s. 33-34.

Bu ilke ile aynı durumdaki belirli birey ve gruplara farklı kurallar tesis edilerek kanun önünde eşitliğin ihlal edilmesi yasaktır. Kanun önünde eşitlik, her bir bireyin her bakımdan aynı normlarla bağlı olduğu manasına gelmez. Durumlarının özellikleri, bazı bireyler veya topluluklar için farklı kurallar ve uygulamalar gerektirebilir. Anayasa'da tanımlanan eşitlik ilkesi, özdeş hukuki durumların özdeş kurallar altında tutulması ve farklı hukuki durumların farklı kurallara tabi olması halinde zedelenmeyecektir¹⁵³.

Dolayısıyla farklı durumlarda kişilerin farklı vergilendirmeye tabi tutulması 10. maddenin ihlali anlamına gelmemektedir¹⁵⁴. Mesela Anayasa Mahkemesi, gerçek usulle vergilendirilenlerle basit usulle vergilendirilenlerin değişik usullere tabi tutulmasını eşitlik ilkesine aykırı bulmamıştır. Anayasa Mahkemesi'ne göre sınırlı iş büyüklüğü ve gelirleri ile ekonomik bilgi düzeylerinin az olması sebebiyle basit yöntemle vergilendirilenler ile gerçek yöntemle vergilendirilen veya vergilendirilecek olanlar aynı hukuki durumda değildir. Nitelik açısından aralarında bir ayırım yoktur ve vergi sistemine uyumları açısından durumlarının birebir aynı olduğu iddia edilemez. Basit usule bağlı olanların defter tutma mükellefiyetine uymakta güçlük çecekleri farz edilirken, gerçek usule bağlı olanların hiçbir şekilde bu kurala uymayacakları düşünülemez.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararı şu ifadeleri içermektedir: "Vergilendirmede eşitlik ilkesi, aynı veya benzer durumda olmayan bireylerin değişik metot ve oranlarda vergilendirilmesini engellemez; Anayasanın 10. maddesi 'kanun önünde eşitlik' alt başlığı ile: "Dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri gerekçelere dayalı hiçbir ayırım gözetilmeksizin herkes kanun önünde eşittir"¹⁵⁵.

Erkeklerle kadınlar hakları bakımından eşittir. Bu eşitliğin gerçek dünyada uygulanması sorumluluğu devlete aittir. Bu amaç için alınacak önlemler ve yapılacak işlemler eşitlik ilkesine aykırı olarak tefsir edilemez. Savaş ve görev şehitlerinin çocukları, yaşlıları, engellileri, yetim ve dulları, engellileri ve gazileri için alınacak önlemler eşitlik kuralının hilafında addedilmeyecektir.

¹⁵³ Çağan, a.g.e., s. 147.

¹⁵⁴ Cihan Akgül, Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Erzincan, 2021, s. 48.

¹⁵⁵ AYM'nin K.T.:28.04.1983, Esas No:1981/13, Karar No.:1983/8 sayılı kararı.

Hiçbir ferde, aileye, gruba veya zümreye iltimas tanınmayacaktır. Devlet teşkilatı ve idari makamlar, tüm eylemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine mütenasip hareket etmekle yükümlüdürler (...)." şeklindedir¹⁵⁶.

Burada tam anlamıyla eşitlikten söz edilemez zira mutlak eşitlik her daim adalet sağlamayabilir. Bu nedenle somut davanın şartlarına göre bir eşitlikten söz edilmeli ve eşitlik ilkesi özdeş hukuki durumda olanlara özdeş muamele, ayrı hukuki durumda olanlara ayrı işlemle sağlanmalıdır.

Eşitlik ilkesi evrensel bir hukuk kuralı olup pek çok ülke anayasasında bulunmaktadır. ABD Anayasasının değişik 16. maddesi, 1949 Federal Alman Anayasasının 3. maddesi, Fransa Anayasasının 3 ve 77. maddeleri, 1947 İtalyan Anayasasının 3. maddesi, Japon Anayasasının 14. maddesi, Çin Anayasasının 4. maddesi ve Türk Anayasasının 10. maddesi ile kişilerin yasalar önünde eşit olduklarını ve ayrımcılık yapılamayacağını güvence altına almıştır. Hakeza Alman Anayasa Mahkemesi içtihadında genel eşitlik kuralını, "keyfilik yasağı" olarak yorumlamaktadır¹⁵⁷.

2.3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvencesi İlkesi

Vergi tensiği, hemen hemen tüm hak ve hürriyetleri ilgilendiren ve etkileyen hukuki düzenlemelerdir. Devletin en önemli mali kaynağı olması açısından vergiler, bu hak ve hürriyetlerin tamamen veya kısmen kullanılmasını ve bunlardan yararlanılmasını mümkün veya imkânsız kılmaktadır.

Anayasanın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılma sebeplerini belirlerken ve kendi içinde kısıtlama imkânı sunarken, bu sınırlamaların Anayasanın sözü ve ruhuna uygun olarak yasayla yapılabileceğini öngörmektedir.

Hak ve hürriyetlerin kullanımını sınırlayan düzenlemeler, bunları engelleyen eylem ve işlemler, tamamen hükümsüz kılan yapılanmalar demokratik bir toplumsal düzenin varlığıyla bağdaşmaz. İzlenen gaye her ne olursa olsun, kısıtlamalar hürriyetin

¹⁵⁶ Danıştay İdari Dava Dairelerinin, K.T.:17.04.2008, Esas No:2005/270, Karar No:2008/1286 sayılı kararı.

¹⁵⁷ Budak, Yakar, a.g.m., s. 140-141.

kullanımını tamamen yok edecek şekilde olamaz. Kamu yararı fikrine dayalı bir cezai yaptırım dahi, Anayasanın belirlediği istisnai durumlar dışında, bir hak ve özgürlüğün tamamen ve ebedi olarak yoksun bırakılmasını gerektiremez. Lakin belli bir sınırlama konabilir ve bun şartlar Anayasa'nın 13. maddesinde sıralanmıştır. Kazanılmış hakları yok eden olağan dışı, orantısız bir kısıtlama anayasaya aykırıdır ve geçersizdir. Kamu ihtiyaçlarının karşılanması maksadıyla birey ve kuruluşların mal varlıklarının bir kısmının devlete devredilmesi gerektiği ve bu şekilde halka devredilmesi anlamına gelen verginin belli koşullar altında anayasal sınırlar içinde serbest bırakılması ve toplanması gerektiği açıktır.

Temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar Türk Anayasasının 90/5 maddesine göre yasa üstü kabul edilmektedir. Sadece Türkiye’de değil örneğin Fransa Anayasasında da anılan hüküm güvence altına alınmıştır. Fransız Anayasasının 55. Maddesi ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar ülke yasalarından üstün kabul edilmiştir. Uluslararası insan haklarına dair anlaşmalar da vergi hukukunun kaynakları kapsamına girmektedir¹⁵⁸. Uluslararası anlaşmalar ile temel hak ve özgürlükler güvence alınmaktadır.

Vergide özgürlük kavramı ise mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi hukuka ve ekonomik gerekçelere uygun olarak en aza indirme ve/veya vergi yükünün dışında kalmaları konusundaki özgürlüğü ifade eder. Vergide özgürlük kavramı hak, özgürlük ve mükellef ödevlerini içermektedir. Hak, hukuk düzeni tarafından kişilere tanınan iradeyi ifade etmektedir. Özgürlük, sahip olunan hakkın gerçekleşme biçimidir. Mükellef ödevleri VUK 153-167. maddelerinde belirtilmiştir. Vergide özgürlük ilkesi “hukuka uygunluk” ve “hayatın olağan akışına uygunluk” sınırları içinde olmalıdır. Hukuka uygunluk, işlenen ve kanundaki tarife uygun bir fiilin, hukuk düzeni ile çelişkili ve çatışmalı halinin bulunmamasıdır. Hayatın olağan akışına uygunluk, ekonomik gerçekler ve ticari icaplara uygun olmasını ifade etmektedir. Vergiden kaçınma; vergi yükünün dışında kalma durumunun, “hukuka uygunluk” sınırlarında olması halidir. Vergi kaçakçılığı ise vergi kanunlarının ihlal edilerek verginin tamamen veya kısmen suç sayılan fiillerle hazineye ödenmemesini ifade etmektedir¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Budak, Yakar, a.g.m., s. 142.

¹⁵⁹ Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, Vergide Özgürlük İlkesi, Gazi Üniversitesi Hukuk

Vergide Özgürlük ilkesinin dayanağı 1789 İnsan Hakları Bildirgesidir. İşletmeler açısından ise liberal ekonominin temelini oluşturan 1791 tarihli Fransız Chapelier Kanunudur¹⁶⁰. Bu kanun ile şirketlerde çalışanların hakları ile ilgili düzenlemeye gidilmiştir. 1789 İnsan Hakları Bildirgesi ve Chapelier Kanunu ile Fransa’da anayasal yargının temelleri oluşmuştur. 1987 tarihinde yayımlanan Mükellefler Bildirgesi¹⁶¹ ile Fransa’da hem bireysel hem de ticari özgürlükler ilan edilmiştir. Avrupa Birliği Adalet Divanı kararında¹⁶² mükelleflerin en az vergi ödemeyi sağlayan yöntemi seçme özgürlüklerinin olduğunu hükmetmiştir. Fransa’da özgürlük ilkesinin ihlalinde tespitinde kabul edilen kriterler “hukuka aykırılık” ve “normal olmayan yönetsel eylemler”dir. Hukuka aykırılığın tespiti maksadıyla “Comité Consultatif des Abus de Droit” adında Hukuka Aykırılık Değerlendirme Kurulu bulunmaktadır. Normal olmayan yönetsel eylemler ise muhasebe hatası dışında kalan hatalı vergi işlemlerini ifade etmektedir¹⁶³.

Türkiye’de anayasa, kanunlar ve yargı kararlarının yanı sıra vergi özgürlükleri kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığınca Mükellef Odaklı 2005 yılından itibaren mükellef odaklı bir yaklaşım sergilenmiş¹⁶⁴, 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi¹⁶⁵ yayımlanmıştır. İdarenin tek taraflı taahhüdü niteliğindedir¹⁶⁶. Türk Hukukunda “hukuka aykırılık” ve “hayatın olağan akışına aykırılık” vergi özgürlüklerinin sınırını oluşturmaktadır. Peçeleme ve muvazaa bu sınırı aşan durumlara birer örnektir. Yine Türkiye’de vergi idaresi ve görevlilerinin, vergi incelemelerinde uyması gereken kurallar ile vergi yükümlülerinin hak ve ödevlerini düzenleyen “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik¹⁶⁷” mevzuatımızda yerini almıştır.

Fakültesi Dergisi, C. XVIII, S. 3-4, 2014, s. 409-417.

¹⁶⁰ Wikipedia, https://en.wikipedia.org/wiki/Le_Chapelier_Law_1791, (E.T.: 30/12/2022) aktaran Çakar, Saraçoğlu, a.g.m., s. 418.

¹⁶¹ Fransa Ekonomi Bakanlığı, <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/charte-des-droits-et-obligations-contribuable-verifie>, (E.T.: 30/12/2022) aktaran Çakar, Saraçoğlu, a.g.m., s. 418.

¹⁶² Avrupa Birliği Adalet Divanı, https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/institutions-and-bodies-profiles/court-justice-european-union-cjeu_fr#:~:text=La%20Cour%20de%20justice%20de,les%20institutions%20de%20l'UE., 21.02.2006 tarihli kararı (E.T.:30/12/2022) aktaran Çakar, Saraçoğlu, a.g.m., s. 419.

¹⁶³ Çakar, Saraçoğlu, a.g.m., s. 421.

¹⁶⁴ Durmuş, a.g.m., s. 100.

¹⁶⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, (E.T.: 30/12/2022)

¹⁶⁶ Neslihan Karataş Durmuş, Türk ve Fransız Vergi Hukukunda Mükelleflerin Korunması, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, S.48, 2016, s. 100.

¹⁶⁷ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Mükelleflerin karmaşık vergi mevzuatı ile ilgili tereddütlerinin ortadan kaldırması için izahat talebinde bulunabilmelerine VUK 413. Maddesi ile imkan tanınmıştır. Mevzuatımızda bu husus özelge (mukteza) kavramı ile karşılık bulmaktadır. Özelge, tereddüde düşülen belirli bir konuda yapılması gerekenleri açıklayan yol gösterici bir yazıdır. Bu hususta Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplanmasına Dair Yönetmelik¹⁶⁸ yayımlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığının Gelir Müdürlüğü Kamu Hizmet Standartları Tablosuna göre 45 gün içinde cevap verilmesi öngörülmektedir¹⁶⁹. Fransız vergi hukukunda bu süre 3 ay olarak öngörülmüştür. Fransız vergi hukukunda mükellefi koruyucu bir takım önlemler bulunmaktadır. İdare ile mükellefin arasındaki bağın iyileştirilmesi, şeffaflığın tesisi ve açıklığı güvence alan 83-1025 numaralı kararname 28 Kasım 1983'te yayımlanmıştır. Eylül 2005 ayında Fransız vergi idaresi köklü bir değişikliğe giderek 32 sayfalık bir Mükellef Bildirgesi yayımlamıştır. Bu bildirgeye ulaşımı kolaylaştırmak için www.import.gouv.fr internet adresinden yayımlamaya başlamıştır. Bu bildirgenin kaynağı İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesidir. Mükellef Bildirgesi dışında vergi denetimine tabi mükelleflerin ve haklarının korunması maksadıyla Denetime Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi bulunmaktadır. Vergi denetim görevlisi denetime başlamadan önce 30 sayfalık bu bildirgeyi mükellefe vererek denetlemeye başlaması gerekmektedir. Bu husus şekil şartı olarak aranmaktadır. Mükellef denetim sonucunun kendisine tebliğinden itibaren 60 içinde yargı yoluna başvurabilmektedir¹⁷⁰. Temel hak ve özgürlüklerin güvencesi kapsamında; hukuki güvenlik ilkesi, belirlilik ilkesi, kıyas yasağı ilkesi, geriye yürümezlik ilkesi, ölçülülük ilkesi ve adli ve idari başvuru hakkı ilkelerini açıklanacaktır.

2.3.1. Hukuki Güvenlik İlkesi

Çağdaş demokratik toplumlarda hukukun üstünlüğü kavramının, diğer şeylerin yanı sıra, bireylerin kendilerine yöneltilecek kuralları bilme, başka bir ifadeyle yasal güvenlik zırhı içinde olma ihtiyacını ihtiva ettiği kabul edilmektedir.¹⁷¹ İnsanlar

¹⁶⁸ 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁹ Durmuş, a.g.m., s. 107.

¹⁷⁰ Durmuş, a.g.m. s. 110-115.

¹⁷¹ Yılmazoğlu, a.g.e., s. 26.

devletin hak ve özgürlükler alanındaki müdahalelerini vergilendirme yoluyla öngörebilmeli ve gelecek planlarını buna göre yapabilmelidir; böylece vergilendirmede keyfilik büyük ölçüde önlenmiş olur¹⁷².

Bir hukuk devleti olması açısından değerlendirildiğinde, verginin salınmasının yasalarla belirtilmesi gerektiği anlaşılmaktadır¹⁷³. Yani vergi ödemek, kişinin harcamalarının bir kısmından feragattir. Kanunda belirtilmeyen verginin, mafyanın haraç tahsilatından farkı kalmayacaktır. Anayasamızın 10. Maddesi "*Dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplere dayalı hiçbir ayırım gözetilmeksizin herkes kanun önünde eşittir*" hükmünü amirdir. Bu anayasa maddesinin vergi ile illiyeti, vergilendirmede eşitlik ilkesini vurgulamasıdır. Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında bu maddeleri nazara alarak değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir¹⁷⁴.

"Hukukun üstünlüğü ilkesi" ve buna illi olarak "yasal güvenlik ilkesi" vergi hukuku bakımından bir sınırlamadır. Zira vergilendirme, başta mülkiyet hakkı olmak üzere bireylerin birçok temel hak ve özgürlüğü ile alakadardır. Dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin yasal düzenlemelerin "hukukun üstünlüğü ilkesine" uygun olması vazgeçilmez bir gerekliliktir. Yönetilenlere en etkin, en kuvvetli ve en detaylı hukuki teminatı sunan hukuk devleti, tüm devlet teşkilatının işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğu gözetilerek, insan hakları, temel hak ve hürriyetler bakımından anayasal ilkeler seviyesine ulaşmış kurallara dayanmalıdır.

Hukukun egemenliğini, sosyal barışı ve millî dayanışmayı amaç edinmeyen, Anayasa'nın evleviyet ve bağlayıcılığını nazara almaya, hukukun evrensel normlarına saygılı göstermeyen, adil bir düzeni sağlayamayan, bireylere değer vermeyen, modern kurum ve standartlarla entegre olamamış bir devletin hukuk devleti olduğundan bahsedilemez. Donatılmış pek çok yetkiyle devlet, vergilendirme hususunda lüzumlu düzenlemeleri icra ederken de hak ve özgürlükleri dikkatle koruyacak, devlete finansman sağlamak amacıyla hukuksal normların yıpranıp yıkılmasına sessiz

¹⁷² Ümit Süleyman Üstün, Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler, SÜHFD, C.11, S.1-2 (S.Ü. Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı), 2003, s. 265.

¹⁷³ Üstün, a.g.m. s. 254.

¹⁷⁴ AYM'nin E.2007/114, K.2011/36 sayılı kararı.

kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi kastı ile hukuk devleti vasıflarından vazgeçilemeyecektir¹⁷⁵.

2.3.2. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, insanların hangi hak veya görevlere sahip olduğunun bilinebilmesidir. Yasaya ulaşmanın aracı olan kuralların bilinmesi için yasa gereklidir. Hukuk yasalardan önce gelmektedir ve yasalardan sonra da var olmaya devam edecektir. Hukuk, kişinin hangi kurallarla ve hukuka nasıl ulaşabileceğini bilmesini sağlayan bir araçtır. Yasa, bu hususları sağladığı ölçüde saygındır, kendisine tutarlı olduğu nispette değerlidir. Belirlilik ilkesi, mevzuat hükümlerinin ve vergi uygulamalarının basit, açık ve anlaşılır olmasını gerekli kılar¹⁷⁶.

Vergilendirme belirliliği ilkesi, vergilendirilebilir olayların, vergi oranlarının, dayatma ve tahsilat sürelerinin net ve açık olmasını gerektirir. Bununla birlikte belirlilik ilkesi uyarınca yasama erki tarafından yürütme organına devredilen yetkisinin sınırları Anayasal ilkeler doğrultusunda belirlenmelidir. Bu ilke, vergi esasları dışında vergi suç, ceza ve yaptırımları açısından da önemlidir. Bu bakımdan vergi suçları ve kabahatleri ile ceza ve yaptırımları kanunda açıkça belirtilmelidir¹⁷⁷.

Vergi belirliliğinin tesisi, vergiye ait temel unsurların ilgili kanunda yazılmasını gerektirir. Klasik manada vergilendirmede belirlilik ilkesi; verginin konusunun, tutarlarının, yaptırım, tahsilat zamanlarının ve zamanaşımı sürelerinin idare ve mükellefler için kuşku ve yoruma bırakmayacak seviyede sarıh ve kesin olması anlamına gelir¹⁷⁸.

Vergilere ilişkin işlem ve kuralların anlaşılır ve açık olmasıyla, vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amaçlamaktadır¹⁷⁹. Bu gaye doğrultusunda, Batı demokrasilerinde görüldüğü gibi Türkiye'de de gelir vergisine tabi gelir öğeleri

¹⁷⁵ Üstün, a.g.m. s. 258.

¹⁷⁶ Burhan Kuzu, Anayasa Hukukumuzda Yürütme Organının Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi ve Güçlendirilmesi Eğilimi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1987, s. 121.

¹⁷⁷ Hayri R.Sevimay; Cumhuriyete Girerken Ekonomi, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995, s. 26.

¹⁷⁸ Nezih Varcan; Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1987, s. 6.

¹⁷⁹ Çağan, a.g.e., s. 172.

sınırlayıcı metotla tek tek sayılarak tanımlanmış¹⁸⁰ ve bu hususta netlik sağlamak amaçlanmıştır.

2.3.3. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, mevcut bir kuralın, nedenlerdeki benzerliğe dayanarak, yasa kapsamında olmayan bir olaya uygulanmasıdır. Hukukun diğer alanlarında benzetmeye başvurmak mümkün olsa da ceza hukuku ve vergi hukukunda ve bu sebeple vergi ceza hukukunda kıyas yapılması olası değildir. Zira Türk Ceza Kanunu'na göre "Yasaların suç ve cezayı ihtiva eden hükümlerinin uygulanmasında karşılaştırma yapılamaz. Suç ve ceza ihtiva eden hükümler, mukayeseye yol açacak biçimde geniş bir anlamda yorumlanamaz"¹⁸¹.

Kıyaslama, yasadaki boşlukları doldurmak için uygulanır; yasa koyucuya özgü faaliyet "yasallık ilkesi" ve "yasal güvenlik ilkesi", ceza hukuku ile vergi hukukunda "karşılaştırma yasağını" getirmektedir. Karşılaştırma yasağı sadece bu iki hukuk alanında mevcuttur. Öbür alanlarda karşılaştırma yasağı bulunmamaktadır. Zira mukayese hukukun vazgeçilmez kurumlarından biridir. Sahiden yasanın canlılığı, tazeliği ve aktüalitesi kıyaslanarak sağlanmaktadır. Bu bakımdan benzetme metoduyla mükellefiyet; suç ve kabahat, ceza veya müeyyide kurulamadığından karşılaştırma yasağı sadece bu alanlarla mahduttur¹⁸².

Kanunda düzenlenen kuralların kanunda düzenlenmeyen olaylara uygulanması mümkün olacaktır¹⁸³. Vergi ilişkisinde taraflar eşit düzeyde ve yatay konumda değildir. Taraflardan biri kamu gücüne sahip devlet iken, diğer taraf sade bir vatandaş olan mükelleftir. Taraflar arasındaki ilişki dikey ve eşit olmayan konumdadır. Vergide taraflar arasındaki adaletin sağlanabilmesi için vergi kanununda bulunması gereken tüm unsurların tüm detaylarıyla yazılması gerekliliği "vergide yasallık" ilkesini doğurmuştur.

¹⁸⁰ Gülsen Güneş, "4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi", Prof. Dr. Adnan Tezel'e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000, s. 263.

¹⁸¹ Erol, a.g.e., s. 61.

¹⁸² Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 29.

¹⁸³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınları, Bursa, 2005, s. 30.

Bu normun gerekli bir tezahürü olarak; kanun koyucu dışında hiçbir erk vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine haiz değildir. Münhasıran yasama yetkisinde olan verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması; ne düzenleyici idari işlemlerle ne de yargı erkinin yorum hududunu aşan kararlarıyla gerçekleştirilemez. Aksi takdirde yürütme ve yargı erklerinin yeni vergilendirilebilir olaylar yaratması veya vergi yükünü bu şekilde artırması mümkün olabilir. Bu durum toplumsal barışı ve hukuki güvenliği bozabilir. Karşılaştırma, vergi hukukunda yorumlama sınırını çizer. Vergi hukuku uygulamalarında rastlanılabilecek hukuki boşluklar kıyaslanamaz. Yorumlama yöntemleriyle doldurulamaması durumunda, bu boşlukların yasama süreci içinde doldurulması gerekmektedir¹⁸⁴.

2.3.4. Geriye Yürümezlik İlkesi

Genel bir prensip olarak, yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylara uygulanmalı ve geçmişe müdahale etmemelidir¹⁸⁵. Geriye yürümezlik ilkesinin ana gayesi, özel sektörden kamu kesimine kaynak aktaran vergi yasaları açısından daha dikkatli bir biçimde uygulanması ve vergi yükünü artıracak hükümlerin geçmişe dönük olarak uygulanmamasını temin etmektir. Aksi takdirde, geçmişe dönük kararlardan kaynaklanan tarihsel belirsizlik sebebiyle hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilecektir¹⁸⁶. Bu hâlde toplumsal huzuru ve hukuki barış tehlikeye girecek, iktisadi ve ticari hayat istikrarsızlaşacaktır¹⁸⁷.

Bir hukuk devleti için vazgeçilmez olan kesinlik ve öngörülebilirlik ilkeleri anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından büyük bir ihtimam taşımaktadır. Yükümlü, neyle karşılaşacağını bilmeli ve mülkiyet hakkına yönelik vergi müdahalelerini öngörmelidir. Bu sayede kamu gücünün keyfiliği önlenebilecek ve düzenli bir vergi-maliye politikası oluşturulacaktır¹⁸⁸.

¹⁸⁴ Nami Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 141.

¹⁸⁵ Erol, a.g.e., s. 53-54.

¹⁸⁶ Çağan, a.g.e., s. 179.

¹⁸⁷ Yunus Emre Yılmazoğlu, Vergilendirme Alanında Yürütme Organına Verilen Yetkiler ve Sınırları, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2008, s. 33.

¹⁸⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, Vergi ve Hukuk, Bilanço Dergisi, Ankara, S.3, Kasım 1991, s. 14.

Vergi gerilemesi problemi, verginin geçiciliği ile ilgili bir sorundur. Hukuk devletinde, hukuki güvenlik ilkesi cihetinde vergilerin geçmişe dönük olarak hukuk güvenliğine zarar vereceği ve kazanılmış hakları ihlal edeceği kabul edilmekte, doktrindeki hâkim görüş geriye dönük vergilendirmenin anayasaya aykırı olduğunu savunmaktadır¹⁸⁹.

Anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında incelenen Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuka aykırı vergi uygulanmaması ilkesine sıklıkla rastlanmaktadır¹⁹⁰.

2.3.5. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi, kısıtlamada kullanılan araçların kısıtlamanın amacının gerçekleştirilmesine uygun olması; bu aracın, sınırlamanın amacının gerçekleştirilmesi açısından gerekli olması ve araç ile aletin birbiriyle aşırı orantılı olmaması anlamına gelir. Ölçülülük ilkesi, hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında amaç ve araçlar arasında ahenkli bir ilişkinin varlığını gerekli kılar¹⁹¹.

Ölçülülük kuralın üç ögesi vardır bunlar; uygunluk / kolaylık, zorunluluk ve orantılılıktır (dar anlamda orantılılık).

Uygunluk, kısıtlamada kullanılan aracın kısıtlamanın amacını gerçekleştirmek için uygun olduğu anlamına gelir. Alet etkisiz, yetersiz veya hedefe ulaşmayı zorlaştıran bir etkiye sahipse, kullanılan ölçü / aletin uygun olmadığı veya uygun olmadığı anlamına gelir¹⁹².

Zorunluluk, kullanılan aracın amaca ulaşmak için لازم olmasıdır. Zorunluluk, pek çok olası ve uygun araç içinden bireylere ve halka en az tahribatı verecek olanı seçmek anlamına gelir.

Ölçülülük ilkesinin vergi hukuku açısından hususi bir ehemmiyeti vardır. Ölçülülük ilkesi, vergi politikası çerçevesinde alınan önlemler ile varılmak istenen erek arasında mantıklı bir ilişki olduğu anlamına gelir. Vergi kanunları hak ve özgürlükleri aşırı sınırlarsa, bireyler anayasal güvencelerden mahrum bırakılabilir¹⁹³.

¹⁸⁹ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 50.

¹⁹⁰ Yılmazoğlu, a.g.t., s. 146.

¹⁹¹ Yusuf Karakoç, Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.15, S.0, 2013, s. 1263.

¹⁹² Karakoç, a.g.t., s. 1281.

¹⁹³ Karakoç, a.g.t., s. 1293.

Bu kapsamda vergi oranları, emniyet tedbirleri, teftiş yöntemleri ve her türlü müeyyide ve uygulamalar bakımından orantılılık ilkesine uygun kanuni düzenleme, idari karar ve hizmet içi uygulamaların yapılması gerekmektedir. Dahası vergi ceza hukukunda gerek suç veya kabahatlerin gerekse buna bağlı ceza ve/veya yaptırımların düzenlenmesi, uygulanması ve kovuşturulması alanında orantılılık ilkesine uyulmalıdır¹⁹⁴.

2.3.6. Adli ve İdari Başvuru Hakkı İlkesi

Adli ve idari başvuru hakkı ilkesi, hakkında yanlış işlem tesis edildiğini düşünen mükellefin ilgili kamu dairesine başvurma veya yargı yolu ile “hakkını arama hakkını” ifade etmektedir¹⁹⁵.

Prosedür olarak her vatandaş vergi mükellefiyeti potansiyeli taşımaktadır. Sade bir vatandaşın gücü ile bir devlet erkinin güçleri kıyas kabul etmez. Mükellefin gerek bilgisizliği sebebiyle öğrenmek maksatlı sözlü veya yazılı başvurusu gerekse tarafına yöneltilen idari işlemin hakkaniyetle tesisi hususundaki tereddütlerinin ortadan kaldırılması elzemdir. Kamu idaresinin yönelttiği idari işleme karşı “hakkını araması” aslında “hukuk devleti” ilkesinin bir yansımasıdır¹⁹⁶.

Verilen kararlara karşı temyiz ve istinaf hakkının ve üst hukuk merciine başvurma hakkının bulunması “adli ve idari başvuru” ilkesinin vergi hukukundaki tezahürüdür.

2.4. Sosyal Devlet İlkesi

Anayasa Mahkemesi kararlarında tanımlanan sosyal devlet ilkesi: "Sosyal hukuk devleti, insanların barış, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını sağlamak, bireysel hak ve özgürlükler ile kamu yararı arasında adil bir denge kurmak, ekonomik önlemler olarak çalışma hayatını iyileştirmek ve çalışanları korumak olmak üzere insan haklarına dayanmaktadır. İnsan onuruna uygun bir yaşam sürmelerini sağlayan, milli gelirin adil dağılımı için gerekli tedbirleri alan, sosyal güvenlik hakkını

¹⁹⁴ Karakoç, a.g.t., s. 1273.

¹⁹⁵ Mesut Aydın, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü, AÜSBF Dergisi, C.61, S.3, 2006, s. 33-34.

¹⁹⁶ Aydın, a.g.t., s. 34.

uygulayabilen, zayıfları güçlülere karşı koruyarak sosyal adaleti ve sosyal dengeleri koruyan devlettir¹⁹⁷.

Sosyal Devlet kavramı yirminci yüzyılda Batı demokrasilerinde ortaya çıkmıştır. Sosyal barışın ve sosyal adaletin sağlanması için devletin ekonomiye müdahalesini meşruiyetini sağlar¹⁹⁸.

Anayasa Mahkemesi kararında sosyal devleti; sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlet olarak tanımlamaktadır¹⁹⁹. Bu karar nazara alınarak sosyal devletin üç sacayağının olduğu bunların; toplumun adaleti, refahı ve güvenliği olduğunu ifade edebiliriz.

Batı toplumunda 19. Yüzyılda sanayii ve makineleşmenin artmasıyla, piyasa ekonomisi ve serbest Pazar düşüncesi ortaya çıkmıştır. Yaşanan ekonomik buhranlar ile derin gelir adaletsizlikleri, servet eşitsizlikleri vb. gibi sosyal travmalar ortaya çıkmıştır. Yaşanan acılardan elde edilen tecrübeler; devletin jandarma devlet modelini terk ederek, müdahaleci devlete evrilmesi zorunluğunu doğurmuştur. Sosyal devlet ekonomiye müdahale ederek sınıf çatışmalarını yumuşatmalı ve toplumsal dayanışma ve barışı sağlamalıdır. Devlet sosyal devlet ilkesini benimsemeyle aktif bir misyon üstlenmektedir. Kira desteği ve tarımda fiyat desteği, muhtaç insanlara sosyal yardımların yapılması gibi aktif görevlerle sosyal devlet sosyal adaleti sağlamayı amaçlamaktadır. Ulusal gelirin arttırılması ve adil dağıtılması, imkanlara ulaşmada fırsat eşitliği sağlanması, insan onuruna uygun bir yaşam kalitesi sunulması, emek hakkı gibi pek çok argümanla devlet, kişileri hem sosyal adaletle hem de sosyal güvenlikle donatmayı amaç edinmektedir. Sosyal devlet bir taraftan ekonomik açıdan muhtaç durumda olanları koruyacak, diğer taraftan gelişmelerden yararlanarak ekonomik kalkınmayı sağlayabilecektir.

¹⁹⁷ Zafer Gören, Sosyal Devlet, <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/Z.Goren1.pdf>, s. 6, (Erişim Tarihi: 30/12/2022).

¹⁹⁸ Diler, a.g.t., s. 99.

¹⁹⁹ AYM'nin 15.05.2019 tarihli ve E. 2017/156, K. 2019/37 sayılı kararı.

Finlandiya, Norveç, İsveç, İngiltere, ABD, Macaristan, Yeni Zelanda ve Türkiye’de en az geçim indirimi sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak uygulanmaktadır²⁰⁰.

Sosyal devlet ilkesinin uygulanmasında devletin, özel sektörün ve fertlerin aktif rol oynaması ve insan onuru ve asgari yaşam standartlarının korunması hedeflenmektedir. Nitekim Danıştay sözleşmeli personele verilecek ücret ile ilgili kararında önceki yıla nazaran daha düşük maaş ödenmesini sosyal devlet ilkesine aykırı bulmuştur²⁰¹.

Mevzuatta hangi ekonomik modelin hükümetlerce kullanılabileceği veya kısıtlanacağına dair hüküm bulunmamaktadır. Doktrinde “ekonomik anayasa” kavramı dile getirilse de uygulanabilirliği konusunda şüpheler ve tereddütler bulunmaktadır. 2. Dünya Savaşı sonrasında Almanya’da ortaya atılan ekonomik anayasa kavramı, belli bir ekonomi sistemi içinde gerçekleşen süreçleri düzenleyen hukuk kuralları bütünü olarak ifade edilmektedir²⁰². Anayasal iktisatçılara göre vergi sistemi anayasal olarak tasarlanırsa, öngörülebilirlik sağlanacak ve bireyler ekonomik geleceklerini tam olarak bilebilecektir. Kanımızca enflasyonist ekonomik politikalar izlenmesi, para basılması ve dış borçlanma gibi ekonominin stabil olmadığı dönemlerde vatandaşın korunması açısından sosyal devlet ilkesi böyle bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır. Lakin anayasamızda böyle bir hüküm bulunmaması sebebiyle Anayasa Mahkemesi kararında iktidarların ekonomi politikası seçiminde serbest olduğuna karar vermiştir²⁰³.

Günümüzde anayasamızda yazılı olan sosyal devlet ilkesi konusunda toplumun hemfikir olduğu bir tanımda bulunmak zordur. Bu münasebetle devletin üstlendiği misyona ve sırtlandığı vazifeye göre bu kavramı açıklamaya çalışmak daha yerinde olacaktır. Sosyal devlet, bir topluluk içerisinde sosyal adalet, sosyal refah ve toplumsal huzurun sağlanmasını amaç edinir²⁰⁴. Böylece toplumsal haklar tedarik edilmeye çalışılacaktır²⁰⁵. Sosyal devlet, misyonunu yerine getirmek maksadıyla iktisadi

²⁰⁰ Diler, a.g.t., s. 119.

²⁰¹ Danıştay 5. Dairesinin, 23.06.1992 tarihli ve E. 1991/3725, K. 1992/1960 sayılı kararı.

²⁰² Diler, a.g.t., s. 106.

²⁰³ AYM’nin 18.02.1985 tarihli ve E.1984/4, E. 1985/4 sayılı kararı.

²⁰⁴ Gören, a.g.m., s. 7.

²⁰⁵ Gören, a.g.m., s. 22.

tedbirler alarak servet ve gelir dağılımını hakkaniyetli, bir vaziyete getirmek üzere çaba gösterir ve kalkınma planları yapar²⁰⁶.

İnsanlar sahibi oldukları toplumsal haklara ek olarak, birtakım görevleri de yerine getirmek ve yasaların emredici hükümlerine rıza göstermek zorundadırlar.

Sosyal devlet ilkesi anayasanın üçüncü bölümünde yer almasına rağmen; incelemekte olduğumuz konu vergi hukuku bağlamında sosyal devletin incelenmesi olduğundan, siyasi hak ve görevleri düzenleyen anayasanın dördüncü bölümüne girmektedir²⁰⁷.

2.4.1. Kamu Yararı

Vergilendirme, bireylerin mallarına, yani kasalarına ve cüzdanlarına kamu yararı gerekçesiyle el koyma süreci olarak kabul edildiğinden, hukuk devletinin en hassas davranması gereken bir hukuk devletinin duyarlı olması gereken konulardan birisini oluşturmaktadır. Zira hukukun üstünlüğü mülkiyet hakkında ve özel mülkiyete saygıya dayanır.

Bu ilke idarenin her aşama dikkate alması gereken bir kuraldır. Herhangi bir kişinin çıkarından ziyade, toplumun genelinin menfaati gözetilmelidir.

Vergi de toplumun bir kesimine hizmet götürmekten çok halkın geneline ulaşmayı amaçlar. Sosyal ve ekonomik dengenin sağlanması için vergi politikaları oluşturulur. Toplumun genelinin müreffeh düzeye erişmesi, gelir adaletinin tabana yayılması arzu edilir.

Kişiye sıkı sıkıya bağlı haklara riayet edilmeli, “kamu yararı” gerekçesiyle bireysel kazanımlara müdahale edilmemelidir.

2.4.2. Mali Güce Göre Vergilendirme

Ekonomik kazanç nazara alınarak ödenecek verginin belirlenmesi kuralına “mali güce göre vergilendirme ilkesi” denir. Bu ilke anayasada tanımlı “sosyal

²⁰⁶ Çağan, a.g.e., s. 190.

²⁰⁷ Yılmazoğlu, a.g.e., s. 29-30.

devletin” vergi sistemindeki tezahürüdür. Vergi yükünün topluma dengeli ve adil dağılmasının devletin mali politikasının toplumsal ereği olduğu tasarlanarak bu kural oluşturulmuştur. Buna göre kanun koyucu, bu esaslara göre vergi kanunları çıkarmakla yükümlüdür. Kanımızca anayasa koyucu “herkes” tabiriyle toplumu kapsayıcı bir vergi yükümlülüğü öngörmüş, daha sonra toplumdaki ekonomik uçurum sebebiyle “mali gücü” dikkate almıştır. Vergi mevzuatı oluşturulurken bu iki ilke birlikte düşünülerek işleme konulmalıdır.

İlkin, ekonomik gücü tanımlayalım. Tanımı Anayasada bulunmamakla birlikte, ekseriyetle ödeme gücü manasında ifade edilen mali güç²⁰⁸, ödeme kabiliyetinin kaynağı varoluş şartıdır. İktisadi önem seviyesini içeren ve vergiyi ödeyebilme kabiliyetini ortaya koyan değerlerin toplamıdır. Kanun koyucu bu gerçeklere göre vergi uygular, vergilendirmeyi bu kuvvet oranında farklı ölçü ve metotlarla düzenler ve tahsil eder.

İktisat ve vergi hukukunda finansal kuvvete dair göstergeler; gelir, sermaye ve harcamalar olarak adlandırılır. Dolayısıyla “ekonomik durum” ile “mali güç” arasındaki illiyet, vergi konusuna göre “gerçek kazanç”, “varlık gerçek değeri” ve “gerçek harcama” kriterleri ile kurulur²⁰⁹.

Mali güce göre vergi alma ilkesi ile vergilendirmede eşitlik ve vergide adaletin tesisi hedeflenmektedir. Bilimsel veriler kullanılarak gelir, gider ve harcamalar dikkate alınmakta ve veriler ışığında mali güce göre vergilendirme yapılmaktadır.

Türkiye’de gelir dağılımı istenen seviye olmadığından, dolaylı vergi ve maktu vergi sayısı fazla olduğundan bu kurala çok fazla riayet edildiği söylenemez.

2.4.3. Laiklik

Laiklik devlet yönetiminde din unsurunun nötrleşmesidir. Vergilendirme yetkisi belirli kişi ve zümrelerden alınmış, milletin seçtiği temsilcilerden müteşekkil yasama erkine verilmiştir. Yasama organı, evrensel hukuk değerleri ışığında toplumsal

²⁰⁸ Erol, a.g.e., s. 60.

²⁰⁹ Üstün, a.g.m., s. 259.

barışı tesis edecek düzenlemeler yapmaktadır. Vergi kanunları; yasama organının, şahısların hak ve özgürlüklerine müdahale ettiği hassas dokunaçlarıdır. Toplumsal farklılıkların zenginliğe dönüşerek temsil olunduğu ve milli iradenin tecelligâhı olan yasama meclisleri her türlü baskıdan arınarak yasal düzenlemeler yapmalıdır. Çıkarılan yasalar evrensel hukuk normları ile donatılmalı, toplumsal barışı sağlamayı amaç edinmelidir.

Yürürlüğe girecek vergisel düzenlemeler toplumu kucaklamalı, vergi mükelleflerini dini inançlarından ötürü öne çıkarmamalı ve ekarte etmemelidir. Dili, dini, mezhebi, inancı, etnik kökeni ve cinsiyeti ne olursa olsun tüm vatandaşların eşit vatandaşlık bağı ile aynı kamusal hizmeti alması laiklik ilkesinin olmazsa olmazıdır.

Vergilendirmede akla ve bilme itibar edilmesi, dini hükümlere göre idari işlem ve eylemlerde bulunulmaması vergide laiklik olarak adlandırılmaktadır.

2.5. Verginin Ekonomikliği İlkesi

Vergiler, kamu giderlerinin karşılanmasında kullanılan en mühim araçtır. Vergiler istihdam ve kalkınma politikasının hedeflerine katkılarıyla da önemli bir yere sahiptir. Verginin ekonomikliği ilkesi verimlilik odaklı olup büyüme ve kalkınmayı teşvik ederken, faydasız faaliyetlerden uzaklaşmayı amaç edinir.

Ekonomik hedeflere ulaşmada vergi kritik öneme sahiptir. Piyasaya müdahale aracı olarak vergi, yatırımcı ve girişimlerin takip ettiği bir parametredir. Tanınan muafiyet, istisna ve indirimlerle vergi, ekonomi üzerinde yönlendirici etkiye sahiptir.

Vergi sisteminin mevcut ekonomik şartlara ve gerekliliklere uygun olarak düzenlenmesi, ekonomik verimlilik açısından ortaya konan bir prensiptir. Bu prensibe göre vergi rejimleri mevcut iktisadi duruma gereken tesiri sağlayacak biçimde düzenlenmelidir²¹⁰.

²¹⁰ Çağan, a.g.e., s. 172.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YÜRÜTME ORGANINA ANAYASADA TANINAN VERGİSEL DÜZENLEME YETKİLERİ

Anayasanın 73. maddesinde, her bir bireyin kamu harcamalarını karşılamak maksadıyla ekonomik gücü nispetinde vergi ödemekle sorumlu olduğu, vergi yükünün kişiler üzerinde adil ve dengeli dağılımının devletin mali stratejisinin toplumsal gayesi olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yürürlüğe yasalarla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması hususları belirtilmektedir.

Vergi, resim, harç ve benzeri iktisadi sorumlulukların muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına dair emredici hükümlerinde yasanın öngördüğü tahditler dahilinde aşağı ve yukarı hudutlar arasında değişiklik yapma yetisi yürütme organına verilebilmektedir. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçişle yürütme erki Cumhurbaşkanı tarafından kullanılacaktır.

3.1. Anayasa 73. Madde Kapsamı

AYM'nin parasal yükümlülüklerle ilişkin teftişlerinde anayasal ilkelere uygunluk konusunu araştırmadan evvel, öncelikle denetime konu maddenin anayasal anlamda mali bir yükümlülük olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir. Çünkü vergilendirmeye ilişkin kontrolde, vergilendirme yetisinin kullanımından vergilendirmeye ilişkin anayasal normlara uyulmasına kadar birçok değerlendirme kriterinin tatbik edilebilmesi için ilk olarak denetime tabi kanunla düzenlenmiş bir mali yükümlülüğün bulunması gerekmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, yasaların getirdiği belirli yükümlülüklerin veya gelirlerin vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülükler olup olmadığını belirlemek için yükümlülüğün veya gelirin niteliğine bakmıştır. Bu niteliğin belirlenmesinde, yükümlülüğün zorunlu tarafla hangi amaçla bir araya getirildiği, nasıl ve nerede kullanılacağı gibi faktörler göz önüne alınmıştır²¹¹.

Bir yükümlülüğün finansal sorumluluk olarak tanımlanmasının, yükümlülükler için çok önemli sonuçları vardır. Her şeyden önce, bu yükümlülükler yasama organı

²¹¹ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 34.

tarafından belirlenmeli ve vergi mükelleflerine yasal güvenlik sağlayan vergilendirmeye ilişkin anayasal ilkelere uyulmalıdır. Bu nedenle zorlama unsuru taşıyan ödemeler çok dikkatli değerlendirilmeli ve fiilen mali yükümlülük olan bir ödeme farklı değerlendirilmeli, yükümlü taraflar anayasal güvencelerden mahrum bırakılmamalıdır²¹².

Başvuru konusunun finansal bir yükümlülük olduğu tespit edildikten sonra yapılması gereken, finansal yükümlülüklerden hangisinin dahil edilebileceği konusudur.

Çünkü Anayasa'da mali yükümlülükler dar anlamda vergilerle sınırlı kalmamakta; vergi yükümlülüğüne ilişkin 73. maddede genel olarak vergilendirme ile birlikte değerlendirilen “resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler” de düzenlenmektedir. Bu maddenin bir ve ikinci fıkralarında vergiden söz edilirken, üç ve dördüncü fıkralarında vergi kavramının yanı sıra resim, harç ve benzeri parasal sorumlulukların sayıldığı görülmektedir. Bir ve ikinci fıkralarda dar manada “vergi” ile alakalı iken, üçüncü ve dördüncü fıkralar “her türlü mali yükümlülükle” (vergi, resim, harç, fon mükellefiyetleri vb.) alakadardır²¹³.

Bu düzenleme biçimi, vergi ve diğer ekonomik yükümlülüklerin birbirine benzeyen ve ayırt edici yönlerini tespit etmesi açısından kıymetlidir²¹⁴. Buna göre; ekonomik güce göre vergilendirmede, vergi yükünün dengeli ve adil bölüşümü gibi esaslar dar manada vergiyle doğrudan ilişkililikten (vergi ve benzeri mali yükümlülükler), yürütme organının bir kısım ögelerde değişiklik yapma yetkisi vergi harici diğer mali yükümlülüklerle ilgilidir.

73. maddedeki "mali yükümlülük" kavramı bir üst kavramdır ve kamu egemenliği temelinde getirilebilecek tüm mali yükümlülükleri kapsar²¹⁵. Finansal yükümlülükler parasal eylemlerdir ve temel amaçları kamu harcamalarını

²¹² Gülay Akgül Yılmaz; Sosyal Devlet ve Sosyal Harcamalar (OECD Ülkeleri ve Türkiye’de), Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 50-51.

²¹³ Abdullah Tekbaş; Vergi Kanunlarının Anayasal Uygunluğunun Yargısal Değerlendirmesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, s. 200.

²¹⁴ Tekbaş, a.g.e., s. 334.

²¹⁵ Tekbaş, a.g.e., s. 124.

karşılamaktır²¹⁶. Finansal mükellefiyetlerin en bariz özellikleri, devlet gücüne bağlı olarak bir şekilde yapılmaları ve bu nedenle mecburi olmalarında görülmektedir²¹⁷.

3.1.1. Vergi

Vergi; Devletin egemenlik gücüne dayanarak, tek yanlı ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir. Devletin kamu gelirlerinde en baskın yeri oluşturan dar anlamda vergiler²¹⁸, resim ve harçlar gibi bazı kamu gelirleriyle, özellikle verginin karşılıksız ve zorunlu niteliğiyle benzer yönleri sahip olsa da; kamu gelirlerinde ayrı bir yer sağlamakta ve önem vermektedir²¹⁹. Kamu maliyesinin temelini oluşturan vergi, kamu gereksinimlerinin karşılanması amacıyla kaynakların özel sektörden kamu hazinesine aktarılmasına ilişkindir²²⁰.

Türk vergi sisteminde verginin tanımı kanunlarda tam anlamıyla tanımlanamamıştır. Alman vergi yasalarında vergi kodu anlamına gelen “Abgabenordnung” § Abs. 1’de vergi, “belirli bir performans karşılığında olmayan ve bir kamu hukuk kurumu tarafından kazanç elde etmek amacıyla, yasanın ödeme sorumluluğunu bağlaması durumunda herhangi birine üstlenilen parasal bir performans” olarak tanımlanır²²¹. Dar anlamda, verginin temel özellikleri aşağıdaki gibi öne sürülebilir²²²:

- Vergi geneldir, vergiye neden olan olay şahsında meydana gelen her bir birey vergi ödemekle mükelleftir.
- Vergi genel kamu harcamalarının finansmanına yarar, belli bir harcama için özgülenez.
- Vergi bir hizmetin karşılığında alınan bedel değildir. Vergi yükümlüsü ödenen vergi karşılığı işlem talep edemez.

²¹⁶ Tekbaş, a.g.e., s. 169.

²¹⁷ Tekbaş, a.g.e., s. 100.

²¹⁸ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 33.

²¹⁹ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 102; Naci B. Muter, Vergi Teorisi, Birinci Baskı, Ajans Birmat Reklam Prodüksiyon, 1997, s. 13.

²²⁰ Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Kazanç, Kamu Maliyesi, Nadir Kitabevi, Manisa, 2003, s. 104.

²²¹ Funda Başaran, Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:118, s. 121.

²²² Başaran, a.g.m., s. 121; Jeze Gaston, Cours Elementarie de Science des Finances et de Legislation Financiere Française, Paris, 1912, s. 732-734’den aktaran Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, İstanbul, 1998, s. 216-217.

- Vergi mecburi bir giderdir ve yasal güce dayanmaktadır.
- Vergi daha önceden tespit edilmiş yazılı normlara göre tahsil edilir.
- Bireyler, siyasi olarak örgütlenmiş bir toplumun üyesi oldukları veya içinde yaşadıkları için vergi ödemek zorundadırlar.

Anayasa Mahkemesi'nin farklı kararları irdelediğinde verginin mahiyetini ve niteliklerini açıklayan bir takım unsurlar belirtmektedir²²³. Bu hususlara göre vergi:

- Kamu harcamalarının finansmanı için toplanır.
- Belirli bir hizmetin karşılığı değildir.
- Kamunun tüm hizmetleri için ödenen ortak bir katkıdır.
- Özel sektörden elde edilen geliri hazineye aktarır.
- Bir vatandaşlık ödevidir.
- Yükümlü tarafların ekonomik gücüne göre alınır.
- Bireylerden ve kurumlardan elde edilen parasal değer toplamıdır.
- Anayasalara ve önceden tespit edilmiş kaidelere uygun olarak çıkarılan yasalara dayanmaktadır.
- Devletin egemen hakkında dayanır.
- Devlet alacaklarıdır.
- Kamunun tek yönlü iradesi ile toplanır.
- İcap ettiğinde cebren tahsil edilir.

Verginin özellikleri hem öğretide hem de Anayasa Mahkemesi kararlarında ayrıntılı olarak açıklansa da vergi kavramının tam olarak ifade edildiğini iddia etmek

²²³ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 27.; İlgili kararlar; 96/49, 96/75, 89/6, 92/29, 95/24, 97/62, 02/55, 03/106 esas sayılı kararlar.

zordur. Zira her iki çetelede de kamu harcamalarını karşılamak için vergi toplandığı ifade edilmiştir. Lakin günümüzde vergi yalnızca kamu harcamalarını finansmanı amacıyla toplanmamakta; bazı ekonomik ve toplumsal ideallere erişmek için de kullanılabilir.

Ayrıca vergilendirmenin mühim bir özelliği de verginin yalnızca “gerçek şahıslardan” değil “tüzel kişilerden” ve dâhi kimi hallerde “tüzel kişiliği olmayan” organizasyonlardan toplanmasıdır²²⁴. Diğer bir nitelik olarak verginin yalnızca özel sektörden değil, iktisadi faaliyet gösteren devlet kurumlarından da tahsil edildiğidir²²⁵.

Açıklanan nitelikleri ışığında verginin detaylı bir tanımı şöyle yapılabilir: "Vergi, kamunun veya kamu tüzel kişiliklerinin geniş kamu faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları devletten alınan yetkiye dayalı olarak karşılamak veya verginin gereklerini yerine getirmek için yasal olarak yürürlükte olan özel bir hükümdür. Söz vermeksizin iade etmemek için gerçek ve gerçek olmayan kişilerden aldıkları para miktarıdır"²²⁶.

3.1.1.1. Tarh

Vergi tarhı, vergi alacağının yasalarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlemdir²²⁷. Vergi değerlendirmesi idare tarafından yürütülür. Türkiye’de bu değerlendirme işlemi vergi daireleri tarafından yapılmaktadır. Vergi tarhı idari bir eylemdir ve yasadışı olduğu savıyla vergi mahkemesinde dava açılabilir. Vergide tarh değerlendirmesi, Vergi Usul Kanunu’nun 20. maddesinde tanımlanmıştır. 4 çeşit tarh usulü vardır²²⁸.

²²⁴ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi (Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı), Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 216.

²²⁵ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Parafiskal Gelirler Parafiskal Kurumlar, İzmir, 1989, s. 32.

²²⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s. 216-217. Vergi tanımları için bkz. Mehmet Yüce, “3986 Sayılı Yasa İle Getirilen Ek Vergisel Yükümlülükler Üzerinde Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 74, Eylül-Ekim 1994, s. 78; Aliefendioğlu, (1981) a.g.m., s. 82; Erginay, (1998) a.g.e., s. 9; Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, 2005, s. 11.

²²⁷ 213 sayılı VUK 20. maddesi; Erol, a.g.e., s.95.

²²⁸ Çağan, a.g.e., s. 101.

3.1.1.1.1. Beyana Dayalı Tarh

Bu yöntemde yükümlü veya vergi memuru, vergi matrahının belirlenmesine konu bilgi ve olayları yazıyla vergi dairesine bildirir. Aslında mükellef veya sorumlu kişi, uygulanacak ve ödenecek vergiyi vergi oranı ile beyanlarında belirlediği matrahına gösterir. Hazırlanan beyanlar doğrudan vergi dairesine verilir. Beyannamede tahsil edilen vergiler için dayatma, tebligat ve tahakkuk işlemleri birlikte yapılır. Değerlendirme sürecinin süresi vergilere göre değişmektedir. Beyanname, kural olarak mükellefin kendi beyanlarını içerdiğinden, buna dayanarak yapılan değerlendirme dava konusu olamaz, ancak herhangi bir nedenle bu beyanlara çekinceler yapılırsa, bu beyanlara dayalı değerlendirmelere karşı dava açılabilir. Yani beyana dayalı değerlendirmeye karşı dava açmanın tek yolu beyana çekince koymaktır²²⁹.

3.1.1.1.2. Götürü Matrahlar Üzerinden Tarh

Götürü usulüne tabi mükellefler beyanname vermezler. Bu mükelleflerin vergi matrahı idare tarafından belirlenir. Ancak bu mükelleflerin vergi kartı almaları gerekmektedir. Götürü yöntemle vergilendirilen ticaret, serbest meslek ve hizmet meslek mensuplarının vergileri, bu mükelleflerin bağlı bulundukları vergi dairesine değerlendirme anında müracaat edilerek, ibraz edilecek vergi raporlarına yazılarak tahsil edilir²³⁰.

3.1.1.1.3. İkmalen Vergi Tarhı

Vergi Usul Kanunu'nun 29. Maddesine dayanarak ek vergi değerlendirmesi, herhangi bir şekilde vergi alındıktan sonra ortaya çıkan ve bedeli defter, kütük ve belgeler veya legal önlemler esas alınarak tespit edilen matrah veya vergi matrahı farkı üzerinden tahsil edilecek verginin değerlendirilmesidir. Ek vergi matrahı tamamlayıcıdır. Bunun için daha önce bir vergi tarhı yapılmış olmalıdır. Tamamlayıcı vergi değerlendirmesi genellikle vergi denetimleri sonucunda bulunan taban farklar üzerinden yapılır. Vergi ancak davanın sonuçlanmasıyla tahakkuk ettirilebilir²³¹.

²²⁹ Gülsen Güneş, “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi”, Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000, s. 261.

²³⁰ Erol, a.g.e., s. 95-96.

²³¹ Erol, a.g.e., s. 97.

3.1.1.1.4. Re'sen Vergi Tarhı

Vergi Usul Kanununun 30. maddesine göre defter, kayıt ve belgeler veya hukuksal önlemler dikkate alınarak vergi matrahının tamamen veyahut kısmen belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda değerlendirme komisyonlarınca değerlendirilen vergi denetim raporlarında bildirilen matrah üzerinden vergi alınır veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından hazırlanır²³².

3.1.1.2. Tebliğ

Vergi Usul Kanununun 21. maddesine göre tebliğ hükümlere ilişkin hususların yetkili makamlarca mükellefe veya ceza memuruna yazılı olarak bildirilmesi ve ifade edilmesidir. Tebliğin önemi, tebliğe atfedilen farklı anlamlarla yakından ilişkilidir²³³.

Tebliğ ile idari bir işlem olan değerlendirme sürecinin sonuçları mükellefe bildirilir. Muhataba bildirilmeyen değerlendirme sürecinin hukuki sonuçları olmayacaktır. Yine tebligat ile muhatap olan kişi, işlemde haberdar olduktan sonra kanunda kendisine tanınan hakları kullanabilecektir, aksi takdirde yasal haklarını kullanamayacaktır. Ayrıca vergilendirme sürecinin son aşaması olan tahsilat aşamasına sağlıklı bir şekilde ulaşılabilmesi için tebligat aşamasının son derece önemli bir yeri vardır²³⁴.

Bildirim aşamasında oluşan bir sakatlık tüm vergilendirme sürecini etkileyecek ve vergi alacaklarının sorunsuz tahsil edilmesini engelleyecektir. Bildirim sürecinde yapılan usule veya biçimsel hatalar sonucunda hem idareye hem de muhabata ek yükümlülükler doğacak, amme alacaklarının tahsili gecikecek veya imkânsız hale gelecektir²³⁵. Bu nedenle bildirim sürecinin sorunsuz bir şekilde tamamlanması ve amme alacaklarının sorunsuz tahsil edilmesi son derece önemlidir.

Bu nedenle vergi bildirim aşamasında yer alan birimlerin bildirim aşamasını sorunsuz tamamlayabilmeleri için gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir.

²³² Erol, a.g.e., s. 97.

²³³ Erol, a.g.e., s. 98-109.

²³⁴ Burcu Görkemli, Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları, Ankara Barosu Dergisi, C.75, S.3, 2017, s. 105.

²³⁵ Görkemli, a.g.m., s. 125.

3.1.1.3. Tahakkuk

Vergi Usul Kanunun 22. maddesi uyarınca vergi tahakkuku, alınan ve bildirim yapılan verginin ödenecek seviyeye kavuşmasıdır. Diğer bir deyişle tahakkuk, vergi alacağının yükümlü tarafından otomatik olarak ödenecek aşamaya kavuştuğunu belirten yasal bir durumdur. Bu aşamada idarenin mükellef hakkında ayrı bir işlem yapmadığı gibi vergi borcu artık mükellef tarafından ödenebilir hale gelmiş ve vergi idaresi tarafından tahsil edilebilecek bir nitelik kazanmıştır²³⁶. Anlaşıldığı üzere tahakkuk aşaması, vergilendirme sürecinde hukuki teknik açısından ayrı bir idari işlem niteliğine sahip değildir²³⁷. Vergi borcunun tahakkuku, tahsilat sürecinin yasal sebebini oluşturur.

Yukarıda açıklandığı gibi bazı durumlarda değerlendirme sürecinin gerçekleşmesi ile vergi ödenmesi gereken aşamaya gelebilir. Örneğin beyanname üzerine alınan vergilerde vergi, tahakkuk fişi düzenlenerek veya kanunda belirtilen sebeplerin gerçekleşmesi ve son olarak bazı durumlarda damga vergisinde olduğu gibi verginin ödenmesiyle hem tarh edilir hem de tahakkuk ettirilir. Verginin tamamlanması üzerine, re'sen veya idare tarafından tahsil edildiği durumlarda, bildirim otomatik olarak tahakkuk ettirilmez. Nitekim tahakkuk sonucunun ortaya çıkabilmesi için mükellefin tebligattan sonra dava açmamış olması veya davanın reddedilmiş olması gerekmektedir²³⁸.

Ancak tahakkuk kesinleşme anlamına gelmez. Kesinleşme, mükellefin yasal işlem yapmaması veya davaya başvurusu halinde ülkemizde yasal yolların tükenmesi sonucu ortaya çıkan bir durumdur.

3.1.1.4. Tahsil

Verginin tahsili, verginin kanuna göre ödenmesidir²³⁹ ve vergilendirme sürecinin son aşamasıdır; ödeme ile vergilendirme süreci sona erer. Yukarıda belirtildiği gibi, vergi borcu vergi tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir. Bu aşamada verginin ne zaman ve nasıl ödeneceği ilgili kanunlarla belirlenir.

²³⁶ Erol, a.g.e., s. 113-114.

²³⁷ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 106.

²³⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 185.

²³⁹ 213 sayılı VUK 23. Maddesi.

3.1.2. Resim

Resim; devletin veya yetkili kıldığı organların belirli konularda verdikleri izinler karşılığı tahsil ettikleri ekonomik değerlerdir²⁴⁰. Resim kimi zaman harcama, kimi zaman vergiye dayalı²⁴¹ görevi, devlet gücüne istinaden kamu giderlerinin karşılanması maksadıyla yetkili makamlarca belli bir hizmet veya eylemin yapılması için verilen izne binaen ödenen paradır.²⁴² Resim tıpkı harçlar gibi karşılıklı olabilir veya karşılıksız da olabilir. Meselâ ithalatta alınan pul yetkilisi ücretsiz olarak alınabilse de, resmi hizmetlerden yararlanma karşılığında ulaşım altyapıları alınmaktadır. Kimi zaman resim bir hak elde etmek için ödenir. Avlanma resmi buna bir örnektir²⁴³.

Yukarıda verilen tanıma rağmen, pratikte resim kavramı belirsiz bir yasal ifade olarak adlandırılabilir. Kimi zaman resim tabiriyle vergiye benzer mali yükümlülükler (karşılıksız ithalat pulu yetkilisi) ve kimi zaman harca bağlı mali yükümlülükler (hizmet karşılığında alınan ulaşım altyapısı yetkilisi) kimi zaman ise kendi hükmü (av ruhsatı izin yetkilisi) resim olarak ifade edilmektedir.

Uygulamada resim anlamına gelen farklı adların²⁴⁴ kullanıldığı görülmektedir. Mevcut durumda, vergi yükümlülüğü açısından tartışılmaz olan nokta, tıpkı harçlar gibi karşılıklı olmaları ve yalnızca hükümden yararlananlardan alınmalarıdır²⁴⁵. Burada belirtilmesi gereken bir durum ise Belediye Gelirleri Kanununda (BGK'da) bir tür mali yükümlülük olarak "vergi, harç ve harcamalara katılım" ibareleri düzenlenmesine rağmen "resim" tabirine yer verilmemesidir.

Anayasada tanımı yapılmamakla birlikte, BGK 86-94 maddeleri arasında düzenlenen "harcamalara katılım payı" Anayasa Mahkemesi tarafından "resim benzeri bir mali zorunluluk" olarak tanımlanmıştır²⁴⁶.

AYM'nin resim hakkında belirlediği kıstaslar aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁴⁷:

²⁴⁰ Erol, a.g.e., s. 429.

²⁴¹ Nadaroğlu a.g.e., s. 216.

²⁴² Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 32.

²⁴³ Fevzi Devrim, Kamu Maliyesine Giriş (4. Baskı), İlkem Ofset, İzmir, 2002, s. 37.

²⁴⁴ Başaran, a.g.m., s. 123.

²⁴⁵ Başaran, a.g.m., s. 124.

²⁴⁶ AYM'nin 86/19 esas sayılı kararı; Başaran, a.g.m., s. 123-124.

²⁴⁷ AYM'nin 86/20, 95/24, 97/62, 03/9 esas sayılı kararları; Başaran, a.g.m., s. 125.

- Resim, verilen hizmet ve devlet işleri ve kamu kurumlarında yapılan harcamalar karşılığında istenebilir.

- Buna ek olarak, bir iş veya faaliyeti yürütmek üzere yetkili kurumlardan izin alınması karşılığında resim ücreti istenebilir.

- Yalnızca bahse konu izin veya hizmetle alakadarlardan alınmıştır.

- Resim hizmetinde borçluların ekonomik gücü dikkate alınmaz.

Resim, kamu kurumlarınca verilen hizmetler için alınan para olarak tabir edilir.²⁴⁸ Resim birtakım yönlerden vergiye benzese de pek çok yönüyle vergiden farklı özelliklere sahiptir. Resim, harç ve vergi arasına giren kamu finansman aracıdır. Resme bağlı hizmetleri yalnızca devlet üretebilir. Böylelikle resim, kimi kamu kurumlarının sunduğu kamu hizmetlerinden yararlananlar tarafından ödenir,

Resim fayda karşılığında bir devlet organlarına vatandaşların ödedikleri bedeldir.²⁴⁹ Bu nedenle resmi vergiden ayıran en önemli özellik, verginin karşılıksız olduğu halde resmin karşılığı bir hüküm bulunmasıdır²⁵⁰. Ancak resim olarak ödenen tutar, verilen hizmete göre çok yüksek olmamalıdır. Aksi takdirde ödeme vergiye yaklaşacak ve vergi niteliği kazanmaya başlayacaktır²⁵¹.

Resim gibi karşılıklı mali yükümlülükler açısından, ilgili kişinin söz konusu hizmetten, haktan veya iyilikten yararlanmaya mecbur olmadığı ve resmi ödemek istemeyen kimsenin ilgili hizmetten yararlanmayı reddedebileceği ileri sürülebilmesine rağmen; alternatif bir hizmetin bulunmaması halinde, ilgili kişinin hizmetten yararlanmaya mecbur olduğu, sunulan kamu hizmetine bir zorunluluğun olduğu aşıkardır²⁵² ve resme tabi hizmetlerin kullanılmasından kaçınmanın mümkün olmadığı kesindir.²⁵³ Aksi takdirde dolaylı vergi ödemek istemeyenlerin vergilendirilmiş tüketim mallarını satın almaktan vazgeçme ihtimalleri karşısında vergi zorunlu bir ödeme olmadığı için kabul edilemez bir sonuca ulaşılabilir²⁵⁴.

²⁴⁸ Fritz Neumark, Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul, 1951, s. 40-41'den aktaran Tekbaş, a.g.e., s. 174.

²⁴⁹ Devrim, a.g.e., s. 176; Akdoğan, a.g.e., s. 102.

²⁵⁰ Selim Kaneti; Vergi Hukuku, Özlem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1987, s. 5.

²⁵¹ Akdoğan, a.g.e., s. 102.

²⁵² Nadaroğlu, a.g.e., s. 195.

²⁵³ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 12.

²⁵⁴ Nadaroğlu, a.g.e., s. 195.

3.1.3. Harçlar

Harç, devlet tarafından sunulan belli bir hizmetten yararlanım karşılığında ödenen ekonomik değerlerdir²⁵⁵. 492 sayılı²⁵⁶ sayılı Harçlar Kanunu'nda harçlar "bireylerin kamu kurum ve hizmetlerini özel menfaatlerine ilişkin kullanımları karşılığında yaptıkları ödeme"²⁵⁷ olarak tanımlanmıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulan Harçlar Kanun tasarısında harca neden olan olay "kamu hizmeti" şeklinde belirtilmiştir. Kamu hizmetinin bir harca konu olabilmesi için²⁵⁸;

- Bir devlet organından yararlanmak,
- Halkın yardımı ile bireye özel bir fayda sağlamak,
- Kamu idareleri bir bireyin istemine hizmet vermek zorundadır.

Anayasa Mahkemesi kararlarında belirtilen tanımlar dikkate alındığında²⁵⁹, harcın özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Harcı herkes ödemez, sadece kamu kurumlarının hizmetlerinden veya mallarından veya kamu hakkından yararlanmak isteyenler öder.
- Harç bir hizmetin karşılığıdır. Devletin bir hizmeti karşılığında (BGK 63. Maddesi kaynak suyu harcı), kamu kurumlarından veya mallarından faydalanma karşılığında (BGK 52. Maddesi meslek harcı)²⁶⁰ veyahut kamu idaresinin belirli bir izni veya kamu menfaati sağlaması karşılığında (BGK madde 80. Maddesi tatil günlerinde çalışma harcı) alınabilir. Lakin bunlar bildirim değildir²⁶¹.
- Sunulan hizmet bireysel bir karşılıktır, aksi takdirde bir grup için fayda yoktur²⁶².
- Vergi²⁶³ gibi zorlayıcıdır.

²⁵⁵ Erol, a.g.e., s. 429.

²⁵⁶ 17.7.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵⁷ Başaran, a.g.m., s. 121.

²⁵⁸ Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunu Gerekçeleri, Cilt 5, C Bölümü, 1989, s. 4.

²⁵⁹ AYM'nin 74/31, 68/12, 03/9, 86/20, 95/24 esas sayılı kararları.

²⁶⁰ Başaran, a.g.m., s. 122.

²⁶¹ S. Ateş Oktar, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Amacı, Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu'na Armağan, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, On Yedinci Seri, 1996, s. 164.

²⁶² Hans D. Jarass Verfassungsrechtliche renzen für die rhebung nicht steuerlicher Abgaben, DÖV 1989, s. 1015 aktaran Başaran, a.g.m., s. 122.

²⁶³ Akdoğan, a.g.e., s. 102.

- Verilen hizmet ticari veya endüstriyel nitelikte değildir²⁶⁴.
- Yükümlü tarafların mali gücü dikkate alınmaz²⁶⁵.

3.1.4. Benzer Mali Yükümlülükler

Benzer mali yükümlülükler kavramının içeriği Anayasada sarıh bir biçimde belirtilmemiş²⁶⁶ ve bu mükellefiyetler belirsiz bir hukuki ifade olarak kalmıştır. Ancak “hukuki güvenlik ilkesi” bu kavramının kesinliğini gerektirmektedir²⁶⁷.

Anayasa Mahkemesi de benzer bir mali yükümlülüğü, kamu hizmetleri karşılığında veya hizmetsiz olarak kamu gücüne dayalı bireylerden aldığı para olarak tanımlamaktadır. "Benzer mali yükümlülük" kavramı bazen vergi, resim ve harçların özelliklerini ayrı ayrı yansıtırken, bazen ortak vergi, resim ve harç özelliğine sahip olabilir²⁶⁸. Buna göre, benzer mali yükümlülükler bakımından Anayasa Mahkemesince bazen tek bir yükümlülüğe benzetilir ve bazen karışık bir özelliğe sahip olduğu kabul edilir²⁶⁹.

“Benzer mali yükümlülüklerin” bir mali yükümlülük olarak” vergi kavramıyla benzer yönü²⁷⁰, yasalarla belirtilmiş olmaları ve toplanmalarının yasal güce, yani kamu gücüne dayanmasıdır. “Benzer finansal yükümlülükleri”, “vergiden” ayıran özel nitelikler şunlardır²⁷¹:

- Genel bir kamu harcamaları kaynağı oluşturmazlar, ancak belirli ihtiyaçlara tahsis edilirler,
- Söz konusu harcama alanının yakın çevredekilere dış kaynak kullanımı,
- Belirli özel ihtiyaçların finansmanına tahsisleri

²⁶⁴ Akdoğan, a.g.e., s. 102.

²⁶⁵ AYM’nin 68/12 esas sayılı kararı.

²⁶⁶ Aliefendioğlu, a.g.m., s. 82.

²⁶⁷ Başaran, a.g.m., s. 114.

²⁶⁸ AYM’nin 97/62, 03/9 Esas sayılı kararları.

²⁶⁹ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 31.

²⁷⁰ AYM’nin 97/62, 03/9 Esas sayılı kararları.

²⁷¹ Kaneti, a.g.e., s. 6.

Anayasa Mahkemesi'nin kararlarına dayanarak, "benzer mali yükümlülükler" kavramının öğeleri hakkında kati bir neticeye varmak olası değildir. Şöyle ki bu konudaki muğlak ifadelerin yanı sıra Anayasa Mahkemesi'nin çelişkili kararları bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi, yasal değerlendirmelerin kamu idarelerinin aldıkları paranın adlarına değil içeriğine ve niteliklerine göre yapılması gerektiğini belirtmektedir²⁷². Anayasa Mahkemesine göre, benzer mali yükümlülükler aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır²⁷³:

- Bir yükümlülük unsuru olmalıdır.
- Kamu gideri niteliğinde olmalı ve kamu hizmeti karşılığında alınmalıdır.
- Ödenmezse yasal olarak tahsil edilmeleri gerekir.
- Devlet kurumları niteliğindeki kamu tüzel kişilikleri veya mesleki kuruluşlarca toplanmalıdır.
- Yasayla çıkarılmalıdır.

Başaran, anayasada belirtilenlerden haricinde diğer mali yükümlülükler getirmenin mümkün olduğunu savunmaktadır²⁷⁴. Başaran, belirli ölçütlere haiz olduğunu vurguladığı "benzer finansal yükümlülüklerin"²⁷⁵, vergi, resim veya harç olmayan finansal yükümlülükleri kapsayan bir genel ifade olmadığını ifade etmektedir²⁷⁶. Ancak Oktar²⁷⁷ ve Anayasa Mahkemesi'nin kararlarına göre "benzer mali sorumluluk" kavramının bir genel ifade olduğu ve vergi, resim ve harç kavramına dahil edilemeyen finansal yükümlülükler bu şekilde isimlendirilmiştir. Buna göre, benzer finansal yükümlülükler kavramı "vergiye, harca ve resme benzer finansal yükümlülük", bunlardan hiçbirini içermeyenler ise "benzer finansal yükümlülükler" olarak anılacaktır. Vergi, resim ve harçlar konusu ve mahiyeti itibarıyla çıkarıldıkları kanunlarda belirlenir. Benzer finansal yükümlülükler ise çıkarıldıkları kanunlarda

²⁷² AYM'nin 86/20, 87/16 esas sayılı kararları; Başaran, a.g.m., s. 125.

²⁷³ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 32.

²⁷⁴ Başaran, a.g.m., s. 115.

²⁷⁵ Başaran, a.g.m., s. 131.

²⁷⁶ Başaran, a.g.m., s. 132.

²⁷⁷ Oktar, a.g.m., s. 173.

açıkça tanımlanmamakla birlikte bir dizi parasal yükümlülük veya ödeme olarak gösterilmektedir²⁷⁸. Anayasanın 73. maddesinde belirtilen "Benzer mali yükümlülükler", vergi, harç veya yükün benzer olduğu esaslara tabi olacaktır²⁷⁹. Bu durumda vergi benzeri finansal yükümlülükler vergilendirmeyi düzenleyen ilkelere tabi olmalıdır. Bu yükümlülüklerin hem finansal güç ilkesine hem de vergilerin dengeli ve adil dağılması ilkesine uygun biçimde yürürlüğe konulması gerekmektedir. Vergi, resim ve harçlara benzer mali yükümlülükler tıpkı vergi, resim ve harçlarda olduğu "verginin hukuka uygunluğu ilkesi" ne göre kanunla belirlenecek ve anayasal ilkeler ile diğer temel vergi ilkelere tabi olacaktır. Benzer mali yükümlülüklerin kapsamı sürekli güncellendiğinden tam bir çetele olarak gösterilememekle birlikte ²⁸⁰, benzer mali yükümlülükler aşağıdaki gibi örneklenebilir²⁸¹;

- Savunma Sanayii Destekleme Fonu
- Kamu kurumu vasfındaki meslek kuruluşlarına katılım ücretleri ve senelik üyelik ücretleri
- Bütçede öngörülen fonlar için mükellefiyetler
- Milli Güvenlik Kurulu'nda kabul edilen katılım payı
- Endüstri, ticaret ve tarım borsa ve odaları ile baro benzeri meslek örgütlerine ödenen harç ve kesenekler
- Televizyon lisanslama bedelleri
- Birtakım temel stok ürünler için fiyat artışları sonucu oluşan bedel farkları
- Üniversite seçme ve yerleştirme sınavına giren talebelerden alınan ücretler
- Emekli Sandığına, Sosyal Sigortalar Kurumuna, Ordu Yardım Kurumuna ödenen aidatlar
- Altyapı tesislerinden yararlananlardan alınan para
- İyi niyet, harcama payı²⁸²

²⁷⁸ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 30.

²⁷⁹ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 28.

²⁸⁰ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 34.

²⁸¹ Kaneti, a.g.e., s. 7.

²⁸² Oktar, a.g.m., s. 171.

Anayasa Mahkemesi kararlarında hangi yükümlülüklerin benzer finansal yükümlülükler olarak değerlendirildiği ve türleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.1. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Benzeri Mali Yükümlülükler

Getirilen Yükümlülük	Niteliği	Esas Sayısı
Çarşı ve mahalle bekçilerine mahalle sakinler tarafından ödenen ücret	Vergi benzeri mali yükümlülük	65/25
Belediyelerde yer altı sularından kullanma vesanaı suyu olarak faydalananlardan alınan ücret	Vergi benzeri mali yükümlülük	86/20
Belediyelerde yol, kanalizasyon ve su hizmetlerinden yararlanan taşınmaz sahiplerinden alınan harcamalara katılma payı	Resim benzeri mali yükümlülük	87/19, 01/5
Yüksek öğretim ücreti	Benzeri mali yükümlülük	73/32
Elektrik enerjisi fonu gelirleri arasında bulunan elektrik enerjisi satış tarifelerinde yeralan fon payı	Benzeri mali yükümlülük	95/24
Sekiz yıllık kesintisiz temel eğitim için alınan eğitime katkı payı	Benzeri mali yükümlülük	97/62
Ticaret ve sanayi odalarının gelirleri arasındayen alan munzam aidat	Benzeri mali yükümlülük	72/40
Ticaret ve sanayi odalarının tüzükte gösterilecek belgelerden alınan belge harçları	Benzeri mali yükümlülük	77/109
Ticaret borsaları muamele tescil ücreti	Benzeri mali yükümlülük	80/27
Ziraat odalarının giriş ücreti ve yıllık aidatı	Benzeri mali yükümlülük	69/65
Barolara giriş keseneği ve yıllık kesenek	Benzeri mali yükümlülük	76/54
Klavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olankamu ve özel kurum ve kuruluşların bu hizmetlerinden elde ettikleri aylık gayrisafi hasılatın % 6,5'i oranında alınan devlet payı	Benzeri mali yükümlülük	01/412, 03/9, 03/11, 03/24

Tabloda listelenen on iki yükümlülükten sadece üçü vergi, resim ve harç benzeri yükümlülükler olarak, diğerleri ise sadece "benzer finansal yükümlülükler" olarak tanımlanmıştır. Böyle bir niteleme, benzer yükümlülüklerin tabi olacağı ilkelerin benzer oldukları yükümlülüklerle bağlı olarak farklılaşması karşısında denetim açısından belirsizlikler ortaya çıkarabilir. On iki yükümlülükten yalnızca birinci ve ikincisi vergi benzeri parasal mükellefiyetlerdir.

Vergi benzeri mali yükümlülükler, dar manada verginin bağlı olduğu esaslara tabi olacaktır. Anayasanın yürütme organını 167. Madde ile doğrudan yetkilendirdiği görülmektedir. Anayasanın 167. madde 2. fıkrasında belirtilen “ek mali yükümlülüklerin” farklı bir yükümlülük çeşidi mi olduğu yoksa Anayasanın 73. maddesinde zikredilen “benzer yükümlülükler” mi olduğu doktrinde tartışma konusudur. Kaneti, “ek mali yükümlülüklerin”, “diğer mali yükümlülükler” kapsamında değerlendirilebileceğini belirtmiş olsa da, kamu gücüne dayandırılmaları nedeniyle²⁸³, daha evvel sistemde namevcut her türlü malî yükümlülük, daha evvel sistemde bulunan malî yükümlülüklerle ekleme ve artışlar bu çerçevede değerlendirilecektir.²⁸⁴ Yükümlülüğün “ek” olması vergi, resim ve harç kapsamında olup olmamasına, vergi, resim ve harç olmayıp “benzer mali yükümlülük” kapsamında girip girmemesine bağlıdır. Bu iki durum haricinde başkaca yenilik doğuran her türlü yükümlülük “ek mali yükümlülük” kapsamına girecektir. Yasama organı tarafından belirlenen yükümlülüklerle ilave olarak yürütme organına tanınan yetkiler mevcuttur. Bu durumda, “ek mali yükümlülük”; vergi, resim, harç veya benzeri bir mali yükümlülüktür. Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrasında yürütme organına verilen yetki uyarınca yasama organının getirdiği mali yükümlülüklerin yanı sıra yürütme organının her türlü dış ticaret işlemlerine yüklediği mali yükümlülükleri ifade eder.

Kararnamelerle getirilen fon yükümlülükleri, yürütme organının vergi alanındaki yetkisini kullandığı önemli bir alanı oluşturmaktadır²⁸⁵.

3.1.5. Muaflık

Vergi muafiyeti, vergi yasalarına uyarınca vergilendirilmesi icap eden gerçek veya tüzel kişilerin aynı veya diğer kanunlarla hariç tutulmasıdır²⁸⁶.

Daha geniş anlamda vergi muafiyeti; birtakım gerçek ve/veya tüzel kişilerin, mükelleflerin ve meslek kuruluşlarının tek biçim vergi yapısında kendileri hakkında

²⁸³ Kaneti, a.g.e., s. 7.

²⁸⁴ Çağan, a.g.m., s. 219.

²⁸⁵ Zeynep Arkan, Fonlar ve Yetki Kullanımı, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, S. 32, 1 Ocak 1995, s. 45.

²⁸⁶ Nihal Saban, Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 76.

vergi borcunun doğacağı öngörülmesine rağmen kısmen veya tamamen, kalıcı veya geçici olarak vergi yükümlülüğünden çıkarılmasıdır²⁸⁷.

Vergi muafiyetinde vergilendirmeye objektif (vergi konusu) bir kısıtlama mevcuttur. Muafiyette subjektif (mükellef) anlamda da bir tahdit vardır. Bu bağlamda objektif vergi yükümlülüğünün sınırlandırılması işlemine nesnel muafiyet, subjektif vergi yükümlülüğünün sınırlandırılmasına öznel muafiyet denir. Yani kural olarak vergilendirilmesi gereken bir konunun vergi kanunlarında müstesna tutulmasına muafiyet denir. Öte yandan muafiyet, prensip gereği yükümlü olması gereken gerçek kişi veya tüzel kişiliklerin muafiyeti olarak tanımlanmaktadır²⁸⁸.

Vergi muafiyetleri ve muafiyetleri tam veya kısmi, geçici veya kalıcı, koşullu veya koşulsuz olabilir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunundaki telif muafiyeti, fikir ve sanat yapıtlarından kazanılan tüm gelirleri kalıcı olarak hariç tutan bir istisnadır. Bununla beraber, ev kiralamadan kazanılan kira gelirinin sadece bir bölümü vergiden muaftır. Geçici muafiyet örneği olarak yeni yapılan apartman veya dairelerin vergi değerinin 1/4'ünün Emlak Vergisinden beş yıl süreyle muafiyetini gösterebiliriz²⁸⁹.

3.1.6. İstisna

Vergi istisnası, vergi yasalarına göre vergilendirilmesi icap eden vergiye dair konularının aynı veya başka bir kanunlarla kısmen veyahut hepten devre dışı bırakılmasıdır²⁹⁰.

Geniş anlamda vergi istisnası; esas olarak tek biçim vergi rejiminde vergilendirilmesi hükmolunan bir meselenin, kazancın, variyetin, mal tesliminin ve/veya hizmet performansının, değerinin, belgelerinin ve/veya işlemlerinin kısmen veya külliyen, kalıcı veya geçici olarak hariçte tutulmasıdır.

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esnaf istisnası ve diplomat istisnasını örnek gösterebiliriz. Geçimini kıt kanaat sağlayan birtakım esnaf ve sanatkarlar ile küçük çaplı tacir gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

²⁸⁷ Tosuner, a.g.m., s. 135.

²⁸⁸ AYM'nin 94/80 esas sayılı kararı; Saban, a.g.m., s. 77.

²⁸⁹ Karakoç, a.g.m., s. 298.

²⁹⁰ Erol, a.g.e., 432.

Diplomat istisnası ile Türkiye'deki yabancı ülkelerin büyükelçileri, vekilleri, konsoloslari ve yetkililerinin mütakabiliet koşulu ile gelir vergisinden istisna tutulması öngörülmektedir. Vergi istisnası ve muafiyetlerinin arkasında politik, ekonomik, toplumsal, kültürel ve teknik nedenler yatmaktadır²⁹¹.

3.1.7. İndirim

Vergi İndirimi; vergi matrahından ve vergiden kesintiler yoluyla mükellefin normal düzenlemelere göre ödemek zorunda olduğu verginin indirilmesidir. Bu bir tür vergi harcamasıdır. Vergi matrahından kesinti, vergi mükelleflerinin belirli koşullar altında, ekonomik, sosyal veya çevresel amaçlarla vergi matrahlarına ulaşırken vergilendirilebilir gelirleri üzerindeki belirli miktarların azaltılmasıdır. Bu şekilde yapılan indirimler çoğunlukla beyannamelerde yapılır²⁹².

Vergi indirimi ise belirli koşullar altında hesaplanan vergi üzerinden belirli bir miktar indirimdir. Vergi idarelerinin öncelikli görevi vadesi gelen vergileri tahsil etmektir²⁹³. Ancak bazen mükelleflerden (ihmal, dikkatsizlik, kasıtlılık, kayıt dışılık) ve bazen idari nedenlerden (yasaların anlaşılmalığı, bürokratik prosedürler, verimsiz idari organizasyon gibi) kaynaklanan nedenlerden dolayı kanunla öngörülen vergiler tahsil edilemez. Vergi yükümlölüklerini yerine getirmeyen (uymayan) vergi mükellefleriyle mücadele etmek için öncelikle uyumsuzluğun nedenlerini belirlemek gerekir. Daha sonra yönetimin yaşadığı soruna daha bütüncül bir yaklaşımla çeşitli çözümler geliştirmek gerekmektedir²⁹⁴. Belirli niteliklere sahip mükelleflerin vergiye tabi gelirleri üzerinden belirli miktarlarda yapılan kesintiler vergi indirimi olarak kabul edilir.

Halk arasında "vergi affı" olarak bilinen vergiye uygun mükellefler için vergi indirimi kurumu, vergi matrahındaki artış ve yeniden yapılanmanın yerine geçmiş

²⁹¹ Erol, a.g.e., 432.

²⁹² Turgut Tan, Ekonomik Düzen ve Anayasa, Türkiye Barolar Birliğı (Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayında Sunulan Bildiri, 9-13 Ocak 2001, s. 870.

²⁹³ Karakoç, a.g.m., 1275.

²⁹⁴ James M. Buchanan, Marilyn Flowers, "Constitutional Limits on Taxing and Spending", The Public Finance, Homewood, İllionis: Richard D. Irwin Inc., 1960, s. 143'den aktaran Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, "Anayasal İktisat Perspektifinden Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi", Anayasal İktisat Perspektifinden Para ve Maliye Politikaları, (Ed. Dilek DİLEYİCİ), Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 70.

sayılsa da, vergi matrahındaki artış ve yeniden yapılanmanın getirdiği vergi avantajları çok daha fazladır. Uyumlu mükellefler için vergi indirim kurumunun gerekli olup olmadığı konusunu daha somut olarak ortaya koymak amacıyla, ülkemizde son on yılda gerçekleşen genel bütçe vergi gelirlerinin toplam tahsilatı tahakkuk oranları hakkında konuşmanın faydalı olacağı kıymetlendirilmektedir²⁹⁵.

3.1.8. Oran

Vergilendirme gücü devletin üstünlüğüne dayanır ve devletler bu yetkiyi bir kanun çıkararak icra eder. Anayasa normuna göre vergi koyma, değiştirme ve kaldırma hakkı yalnızca yasama erkince kullanılabilir. Bu kurala “vergilendirmenin yasallığı ilkesi” denir. Ancak yasallık ilkesi istisnası kabul edilen anayasal düzenleme uyarınca vergi oranları, indirimler, muafiyetler ve istisnalar için yasada öngörülen alt ve üst limitler içerisinde değişiklik ifa etme yetkisi yürütme organına verilebilir. Anayasanın 73. madde, 4. fıkrasında yürütme organına devredilebilecek konulardan biri, yürütme organının ağırlıklı olarak kullandığı öncü otorite olan vergi oranlarıdır. Ancak yürütme organının bu salahiyeti kullanabilmesi için yetki veren kanunda alt ve üst limitlerin belirlenmesi lazımdır²⁹⁶.

Bir minvalde yürütme erkine tanınan bu salahiyetin üst ve alt sınırları yasayla belirtilmelidir²⁹⁷. Daha sonra yürütme organı, kendisine verilen sınırlı yetkiye dayanarak kanunla tespit edilen limitler dâhilinde vergi oranını belirleyebilir. Yasama organının verdiği bu mahdut yetki, olmayan bir vergiyi ilk elden vergi koyma yetkisi değildir. Bu salahiyet, iktisadi, toplumsal, politik ve benzeri koşullar sebebiyle vergi oranları üzerinden sosyal ve ekonomik düzleme müdahalenin şart olduğu ve bu müdahalenin ancak ivedi bir karar mekanizmasıyla mümkün olabileceği gerekçesiyle verilmiştir. Vergi yasalarında alt ve üst sınırlar (oranlar) tespit edilirken, kimi zaman alt oran sıfır olarak belirlenebilmektedir²⁹⁸.

²⁹⁵ Çağan, a.g.e., s. 7.

²⁹⁶ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 16.

²⁹⁷ Yılmazoğlu, a.g.e., s. 155.

²⁹⁸ Yılmazoğlu, a.g.e., s. 154.

3.2. Anayasa 167. Maddesinin Kapsamı

Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrası ile dış ticareti ülke ekonomisi menfaatine düzenlemek maksadıyla dış alım, dış satım ve başkaca dış ticaret işlemlerine vergi ve benzeri mükellefiyetler haricinde “ek mali yükümlülükler” getirme ve kaldırma gücünün ülke ekonomisi yararına olabileceği düzenlenmiştir. Bahse konu yetki 2976 sayılı "Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" ile yürütme organına verilmiştir. Anayasanın 167. madde 2. fıkrası hükmünün verdiği yetki, tıpkı cumhurbaşkanlığı kararnamesi gibi birincil düzenleyici otorite biçimindedir.

Anayasanın 73. maddesi ile yürütme erkine tanınan yetkinin başlıca özelliği, “mahdut” bir yetki olmasıdır. Sınırları kanunla belirlenmiş ve sadece sınırlar dahilinde kullanılabilecek bir güç var. Fakat Anayasanın 167. maddesi ile verilen yetki açısından aynı şeyi söylemek güçtür. Bu maddeye göre kanun koyucu gibi hareket eden yürütme organı, tüm temel unsurları ile mali bir yükümlülük getirebilmektedir. "Ek mali sorumluluk" ifadesinin anlamı göz önüne alındığında, bu mali sorumluluk vergi ve benzeri finansal kavramlardan dışında herhangi bir yükümlülük olabilir.

3.2.1. Dış Ticaret

1961 Anayasasında yer almayan dış ticaret ile ek mali yükümlülük getirme yetkisi, 1982 Anayasasının "Mali ve İktisadi Hükümler" başlıklı dördüncü kısım "Ekonomik Hükümler" başlığı altında yer almaktadır²⁹⁹. Yürütme organına, dış ticareti ülke ekonomisi menfaatine düzenlemek ereğiyle dış alım, dış satım ve başkaca dış ticaret işlemlerine vergi ve benzeri mükellefiyetler haricinde ek mali yükümlülükler getirme ve kaldırma gücü yasayla verilebilmektedir. Bu hükümler, teknolojik ilerlemenin ve ekonomik gelişmelerin getirdiği gereklilikler karşısında yer almıştır, çünkü bu tür yükümlülükler, izlenen ekonomi politikası doğrultusunda hızlı ve gizli bir şekilde getirilebilir ve yönetmelik oldukça teknik bir konuyu içermektedir³⁰⁰.

²⁹⁹ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 206.

³⁰⁰ Ahmet Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergilendirme “Stopaj”, İstanbul SMMMO Yayınları, İstanbul, 1998, s. 145.

3.2.2. Gümrük Kanunu

Gümrük ve dış ticaret mevzuatındaki bazı hükümler, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri³⁰¹, başta vergilendirmenin yasallığı ilkesi olmak üzere yasal güvenlik normu gibi ana vergilendirme kuralları göz ardı edilerek yürürlüğe konulan bu anayasal hükümle geçerlilik elde etmiştir. İlaveten 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında³⁰² yasa yürürlüğe konarak dış alım, dış satım ve dış ticaret işlemlerine getirilecek ek mali yükümlülüklerin cinsi, miktarı, tahsili, takibi ve iadesi konusunda yürütme organına büyük güç verilmiştir. Bu yasanın gerekçesinde, dış ticaretin düzenlenmesine ilişkin çeşitli yöntemler ve türlü geri çekilmeleri içerdiğinden, en makul metodun yürütme organının yetkilendirilmesi olduğuna kanaat getirilmiştir³⁰³. Gümrük Kanunu, Anayasa'nın 167. madde 2. fıkrası hükmüne uygundur ve ayrıca yürütme organına dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği şekilde hızlı hareket etme fırsatı ve esnekliği sağlar. Türkiye'nin gelecekte Avrupa Birliği'ne (AB) tam üye olarak iltihakı durumunda, birlik kurallarına daha hızlı entegrasyon sağlayabilmesi için bu elastikiyetin sağlanması öngörülmektedir³⁰⁴. Fakat Anayasanın ilgili maddesini tekrarlayan bu yasanın, vergilendirme ilkelerine uygunluğunu sağlamak amacıyla uygulanacak yükümlülüklerle ilgili bazı unsurları içerecek şekilde yeniden düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Bakanlar Kurulu, 1985 yılında Merkez Bankası tarafından çıkarılan "Yatırım Malları Üretimi Teşvik Fonu" ile 1988 yılında çıkarılan "Destek ve Fiyat İstikrar Fonu" kararı ve dış ticaret hakkında muhtelif finansal yükümlülükler ile 167. Madde 2 fıkra hükmü doğrultusunda mali yükümlülük getirme yetkisini kullanmıştır. Getirilen yükümlülükler³⁰⁵. Anayasanın 167. madde 2. fıkrası ile anılan hükmü ile 73. madde ile birlikte 1982 Anayasası, vergi alanında yasama organına karşı yürütme organını önemli ölçüde güçlendirmiştir³⁰⁶. Doğrusu bu gücün yürütme erkine tanınması, ithalat odaklı ekonomiden, ihracat merkezli ekonomiye geçiş sürecinin. Çünkü günümüzde, ulusal üretimin unsurları gerektiğinde onları korumak için hızlı önlemler alabilmek için yürütme organlarına böyle bir yetki vermiştir.

³⁰¹ Oktar, a.g.m., s. 176.

³⁰² 15.2.1984 tarih ve 18313 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰³ Oktar, a.g.m., s. 177.

³⁰⁴ Çağan, a.g.m., s. 178.

³⁰⁵ Oktar, a.g.m., s. 168.

³⁰⁶ Çağan, a.g.m., s. 178.

1961 Anayasası döneminde yürütme organına verilen yetkilerin bir kısmı, Anayasanın 167. madde 2. fıkra hükmü ile kabul edilen salahiyetlere benzemektedir. 79 ve 1567 sayılı yasalara dayanılarak yürürlüğe konan kararnameler ile çimento ve ithal otomobillerden prim tahsil yetkisi bu kapsamdadır. Anayasa Mahkemesi yürütme organının bu yetkilerini Anayasaya uygun değerlendirmiştir³⁰⁷. Ancak Danıştay kararı iptal etmeyi tercih etmiştir³⁰⁸. Anayasa Mahkemesi'nin bu yetki devri konusundaki olumlu yaklaşımına, Danıştay'ın olumsuz yaklaşımına ve kararnamelerin iptali suretiyle iktidar kullanımının önlenmesine rağmen, Anayasanın 167. madde 2. fıkra hükmünün getirilmesi Danıştay engelinin aşılması açısından mühim bir iyileşme olmuştur.

Anayasanın 167. maddesi 2. fıkrasında belirtilen hüküm, Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında belirtildiği gibi, TBMM'nin yürütme erkine düzenleme yetkisi verebileceği şartlar ve konulara ilişkin anayasal kurallardan biridir.

Yürütme erki, bir kanunla yetkilendirilmedikçe bu gücü kullanamaz. Bu benzerlikler haricinde 167. maddede yürütme organına verilen yetki, 73. maddeden³⁰⁹ farklı ve aynı zamanda daha geniştir. Anayasanın hem 73. madde 4. fıkrası hem de Anayasanın 167 madde 2. fıkrası³¹⁰ önce konunun kanunla düzenlenmesini öngörmekle birlikte, 73. maddenin 4. fıkrasında lazım olan hüküm, 167. maddenin ikinci fıkrasında gerekli hükümden farklıdır. Gereken yasa, ilkinde muhteviyat bakımından detaylı olmasına rağmen ikincisinde çerçeve bir yasadır. Bundan ötürü 167. maddenin 2. fıkrasındaki hükümler, Anayasanın 7. maddesinde “yasallık ilkesine” ve hatta “yasama yetkisinin devredilmesinin yasaklanmasına” istisna olarak kabul edilmelidir.

³⁰⁷ AYM'nin 63/4 Esas sayılı kararı.

³⁰⁸ Çimento primi ile ilgili karar için bkz Danıştay 8. Dairesi, 1.10.1962 tarih ve E: 61/251, K: 62/3838 sayılı kararı; otomobil primi ile ilgili karar için bkz. Danıştay 8. Dairesi, 1.11.1962 tarih ve E: 62/757, K: 62/4160, 1.11.1962 sayılı kararından aktaran Çağan, a.g.e., s. 112.

³⁰⁹ Gerek, Aydın, a.g.e., s. 206-207.

³¹⁰ Doğrusöz, a.g.e., s. 146; Başaran, yasa koyucunun genel ifadeler kullanarak Bakanlar Kurulu'na ek mali yükümlülük koyma yetkisi veremeyeceği, kanunda en azından getirilecek ek mali yükümlülüğü doğuran olay, konusu, yükümlüsü ve oranının belirlenmesi zorunlu olduğu gerekçeleri ile, yasama yetkisinin devri anlamına gelebilecek bu şekilde bir yetkinin verilemeyeceğini düşünmektedir. Funda Başaran, “Anayasa Temelinde ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 118, Temmuz 1998, s. 118, 199, dipnot 18.

Nitekim yabancılara mülk edinme hakkı tanıyan yasal düzenlemelere karşı Anayasa Mahkemesi'nde açılan davada³¹¹, “1982 Anayasası'nın 8. maddesinde yürütmeye sadece bir görevden daha fazlası olma yetkisi verildiğini” belirttikten sonra, “yabancılara mülk edinme hakkı veren esaslar”, “yabancılara mülk edinme yürütme makam olma yetkisi, Anayasanın çeşitli maddeleri ile serpiştirilmiş olduğundan bahsederek, bu gibi durumlarda yürütme organının öznel haklarda değişiklikler yapabileceğine ve bu ayrı davaların yasama erkinin devri manasında yorumlanamayacağına dikkat çekmiştir. Yargıtay, Anayasa'nın 167/2. maddesini bu ayrık davalardan biri olarak belirtmiştir³¹². Yargıtay tarafından kabul edilen bu esaslar çerçevesinde yürütme erki, Anayasaya uygun olmak kaydıyla verginin kapsamını, genel ilkelerini, temel yönlerini ve detaylarını genel bir çerçeve hukukun huzurunda düzenleme yetkisine sahip olacak ve bu yetkiyi süresiz olarak kullanabilecektir³¹³.

Anayasa'nın 167/2. maddesi hükmünün ihlali nedeniyle yapılan her iki başvuruda da Anayasa Mahkemesi, verilen yetkilerin yukarıda belirtilen yaklaşım doğrultusunda Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir³¹⁴.

3.3. Yasama Organı Tarafından Çıkarılan Kanunlarda Düzenlenen Yetkiler

3.3.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Vergi hukukunda vergi yasalarının uygulanmasını ve ispatını düzenleyen 213 sayılı VUK'un 3. Madde A fıkrası³¹⁵ hükmü “(...) vergi kanunları lafzı ve ruhu ile yürürlüktedir. İfadenin net olmadığı durumlarda, vergi kanunlarının hükümleri, bunların getirilme amacı, hükümlerin yasanın içeriğindeki yeri ve başkaca maddelerle irtibatı dikkate alınarak uygulanır.” açıklama, vergi yasalarının yorumlanmasıyla alakalı yapılması gerekenlerle ilgilidir³¹⁶. Bu kapsamda kanun koyucu, yorumlama faaliyetinin yapılabilmesi için yasal bir düzenleme getirmiştir.

³¹¹ AYM'nin 84/14 Esas sayılı kararı.

³¹² Doğrusöz, a.g.e., s. 146.

³¹³ Lütfi DURAN, Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (II), Amme Dergisi, C. 19, S. 2, 1986. s. 26-27; Tekbaş, a.g.e., s. 295

³¹⁴ AYM'nin 84/6, 95/50 Esas sayılı kararları.

³¹⁵ Hükümde yer alan lafız ile sözün; ruh ile de özün ifade edildiği belirtilmiştir. Bkz.: Sözer, a.g.e., s. 28.

³¹⁶ Erol, a.g.e., s. 55-56.

Ancak Yasada hiç belirtilmemiş olsa bile metin veya kelimeden bağımsız bir yorumun olamayacağı gerçeği karşısında, bir vergi normu için yapacağımız her yorumlama faaliyetinde öncelikle ve kaçınılmaz olarak gerçek yorumlama yöntemleri kullanılmak zorundadır³¹⁷.

Bu kapsamda anılan yasa hükmüne göre vergi hukukunda tefsir işlemlerinde “yasama yorumu” metodunun kullanılması sağlıklı olacaktır. Çünkü yargıda tarihsel yorumlama yöntemine, vergi normunun amacının ve bu bağlamda yasa koyucunun iradesinin ve amacının dikkate alınması emredilerek işaret edilir³¹⁸.

3.3.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

31.12.1960 tarihinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kabul edilmiştir. GVK’ye gelirin mevzusu 1. maddede, gelir unsurları 2. maddede, yükümlüler 3. maddede, muafiyetler 9 ile 17. maddelerde, istisnalar 18 ile 30. maddelerde, indirimler 31 ile 38. Maddelerde ve oranlar ise yasanın 103. maddesinde belirtilmiştir.

Yürütme Organı GVK’nin 9. madde 10. fıkrasıyla belirlenmiş muafiyet ile ilgili oran ve tutarları yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Yine GVK’nin mükerrer 20/B madde 7. fıkrasına göre sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasını düzenlerken aynı maddede yer alan tevkifat oranını sıfıra kadar indirmeye ve bir katına kadar artırmaya yürütme organı yetkin kılınmıştır. GVK’nin 40. maddesi ile indirilecek giderlerde bireysel emeklilik sisteminde işveren tarafından ödenen oranı yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya yürütme organını salahiyyetli kılmıştır. GVK’nin 54. maddesi ile ticari işletme büyüklüğü ölçütlerinde gerekli gördüğü bölgeler için beş katına kadar artırmaya veya yasal sınırından az olmamak üzere yeniden tespiti yürütme organını salahiyyetli kılmıştır. GVK’nin 63 maddesi ile sigortalının yaşam sigortalarında belirlenen oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirlenen indirim haddini asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden tespiti yürütme organını muktedir kılmıştır. GVK’nin 83. madde 1 ve 16. fıkraları ile aynı maddede belirten şahıs sigorta primlerine ait

³¹⁷ Erol, a.g.e., s. 56.

³¹⁸ Erol, a.g.e., s. 56.

indirim oranlarını yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirlenen haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden tespite yürütme organını muktedir kılmıştır. GVK'nin 94. madde 18. fıkrası ile deniz ve hava araçlarının geçiş ve liman ücreti gibi kesinti oranlarını ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yasal sınırına kadar getirmeye yürütme organı yetkin kılınmıştır. GVK'nin mükerrer 111. madde 2. fıkrası ile aynı kanunun 1. fıkrasında belirtilmiş şans oyunlarına ait masalara uygulanan tutarları 10 katına kadar artırmaya yürütme organı yetkili kılınmıştır. GVK'nin geçici 67. madde 6. fıkrası ile bankacılık ve aracı kurumların yabancı para cinsinden ihraç edilen menkul değerlerin tevkifat oranlarını bir katına kadar artırmaya veya yasal oranına kadar indirmeye yürütme organı yetkili kılınmıştır. Yine yürütme organı GVK'nin geçici 67. madde 17. fıkrası ile aynı maddede belirtilen fonlara ait oranları sıfıra kadar indirmeye veya yüzde 15 artırmaya yetkin kılınmıştır. GVK'nin geçici 67. madde 19. fıkrası ile 67. maddede belirtilen hükümleri 31.12.2025 tarihine uygulama görevi verilen yürütme organına, 5 yıla kadar uzatma yetkisi verildiği görülmektedir. GVK'nin geçici 68. maddesi ile at yarışlarından elde edilen kazançlara vergi tevkifat oranını yüzde 25 oranına kadar artırmaya veya yasal oranına kadar indirmeye yine yürütme organını muktedir kılmıştır. GVK'nin geçici 82. madde 8. fıkrası ile bireysel katılım yatırımcılarına ait indirim oranlarına ait 31.12.2027 tarihini 5 yıla kadar uzatmaya, aynı maddede yazılı indirim oranını yüzde 50'ye kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yürütme organı yetkili kılınmıştır.

Masraf sayılmayan ödemeleri düzenleyen GVK'nin 41. madde 1. fıkrası hükmünde; girişimci, eşi ve evlatlarının işletmeden çektikleri para ile gider olarak aldıkları bedellerin düşülmesi kabul edilmemektedir³¹⁹.

Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrası ile dış ticareti ülke ekonomisi menfaatine düzenlemek maksadıyla dış alım, dış satım ve başkaca dış ticaret işlemlerine vergi ve benzeri yükümlülükler haricinde ek ekonomik yükümlülükler getirme ve kaldırma yetkisinin ülke ekonomisi yararına olabileceği kabul edilmiştir. Ve parantez içindeki cümle ile alınan değerlerin emsal değeri ile aynı değere sahip olarak işletme sahibi yasanın size çektilerine ekleneceği ve hükümde satışlardan

³¹⁹ Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 12.12.2012 tarih ve E. 2012/327, K. 2012/429 sayılı kararı.

bahsedilmese de yasaların ruhunun mektup kadar önemli olduğu belirtiliyor. Bu nedenle, satışla ortaklıktan şahsi varlıklara emsal değerden daha düşük bir bedelle yapılan devir işleminin emsal değerine göre bulunacak farkın bu madde görüşü ile dikkate alınması zorunludur³²⁰.

3.3.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 1. maddesinde kurumlar vergisine tabi tüzel kişiler ve kurumların kazançlarının niteliği düzenlemiştir. Söz konusu hükümler, 5422 sayılı eski KVK'nın 1. maddesinde bulunan hükümlerle benzerdir. 5422 sayılı eski KVK'nın birinci maddesinde "Bu yasanın uygulanmasında, cemaatler vakıf, sendikalar dernek statüsündedir" ifadesi yer almaktadır³²¹.

5520 sayılı KVK'nın birinci maddesi (1) bendine göre,

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifçilikler,
- Ekonomik kamu kurumları,
- Dernek veya vakıflara ait mali teşebbüsleri ve
- İş ortaklıklarının,

Bir hesap döneminde kazandıkları gelir vergisine tabi gelir birimlerinden oluşan kazanımları kurumlar vergisine tabidir³²².

Anılan maddenin (2) bendine göre kurumlar vergisi, gelir vergisi kapsamına tabi gelir unsurlarından oluşmaktadır. Bu halde GVK'nın ikinci maddesinde bulunan kazanç unsurları, niteliği her ne olursa olsun kurumlar vergisi açısından kurumlar kazanımını oluşturmaktadır. GVK.'nın ikinci maddesinde yazılı ve gelir öğelerini oluşturan kazanç ve gelirler aşağıdaki gibidir³²³;

³²⁰ Danıştay 3. Dairesinin, 31.01.1992 tarih ve E. 1990/2543, K. 1992/348 sayılı kararı.

³²¹ Yusuf Şevki Hakyemez; Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.1, S.75, s. 24.

³²² Kaboğlu, a.g.e., s. 151.

³²³ Tekbaş, a.g.e., s. 392.

- Ticari Gelir
- Tarım Karı
- Ücret
- Serbest Meslek Kazancı
- Taşınmaz Sermaye Gelirleri
- Menkul Sermaye Gelirleri
- Diğer Kazanç ve Kazançlar

Kurumlar vergisi yükümlülerinin yukarıda belirtilen gelir birimlerinden kazandıkları gelirlerin tamamı "kurumlar gelirini" oluşturmaktadır. Yani nasıl elde edildiğine bakılmaksızın kurumların elde ettiği net karın tamamına "kurumlar geliri" denir. Sınırlı mükellef kurumlar açısından gelirin vergilendirilebilmesi için Türkiye'de kazanılması gerekmektedir. Sınırlı mükellef şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin hususlar KVK Kanununun 3. maddesinin (2) ve (3) bentlerinde düzenlenmiştir³²⁴.

3.3.4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nda Türkiye'de yapılan ticari, endüstriyel, tarımsa faaliyetler ve serbest meslek faaliyetlerinde icra edilen teslimat ve hizmetlerin, her türlü meta ve emek ithalatının ve kanunun 1. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen başkaca faaliyetlerden kaynaklanan teslimat hizmetlerinin katma değer vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11 ile 17. maddeleri arasında istisna hükümleri açıklanmıştır.

KDV Kanunu'nun 28. maddesinde oranlar ile ilgili, 29. maddesinde indirim ile ilgili hususlar açıklanmıştır.

³²⁴ Nazlı Kübra Çelik, İdarenin Takdir Yetkisinin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, S.1-2, 2013, s. 156.

Yürütme organına KDV Kanunu 14. Maddesi ile transit taşıma işlerde vergi istisnası yetkisi tanınmıştır. Kanunun 28. Maddesi ile belirlenen KDV oranını yüzde 1'e kadar indirmeye ve dört katına kadar artırmaya yürütme organı muktedir kılınmıştır. Kanunun 29. Maddesinde yürütme organı tanınan vergi indirimine yetkin kılınmıştır. Kanunun 36. Maddesi ile yürütme organı indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya yetkili hükmolunmuştur. Hatta maddenin devamında indirimi yeniden koymaya ve indirim konu mal ve hizmetleri belirlemeye dahi yetkin kılınmıştır. Kanunun 38. Maddesi ile yürütme organı verilendirmeye esas sektörleri belirlemeye ve bunların vergi usullerini tespiti yetkilidir

3.3.5. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunun konusu 1. maddesinde hükme bağlanmıştır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ilişik tüm listelerde (I-IV) uygulanması gereken vergi oranları izah edilmiştir.

İstisna ile ilgili hükümler 5, 6 ve 7. maddelerde, indirim ile ilgili hükümler 9'uncu maddede, matraha ait hükümler 11. maddede, oran ve tutara ait hükümler 12. maddede düzenlenmiştir.

Yürütme organına ÖTV Kanunu 8. Madde ile vergiyi teminat altına almak için tecil yetkisi verilmiştir. Kanunun 11. Maddesi ile aynı maddede yer alan vergileme ölçülerini değiştirme yetkisi verilmiştir. Kanunun Geçici 6 maddesi ile ek (IV)sayılı listede belirtilen mallar için vergi oranını sıfıra kadar indirmeye ve üç katına kadar artırmaya yetkin kılınmıştır.

Yürütme organına vergiye tabi ürünler ve oranları hakkında pek çok konuda düzenleme yetkisi verilmiştir. Her ne kadar kamu harcamaları hazineye gelir olarak yansıyacaksa da vergi oranları makul tutulmalıdır. Hukukun üstünlüğünü gerçekleştirmek açısından Anayasaya uygun şekilde ve şekillerde vergisel düzenleme yapılması bir zorunluluktur³²⁵.

³²⁵ Tekbaş, a.g.e., s. 71.

3.3.6. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

Damga Vergisi (DV) mükellefleri kanunun birinci maddesinde yazılı değerli kâğıtlar ve bu kâğıtlara ait yapılan kamusal hizmetlerdir.

DV mükellefleri kanunun 3. maddesi istisnaya dair hükümleri kanunun 9, oranlara dair hükümleri kanunun 14. maddesinde belirtilmiştir.

Yürütme organı kanunun Ek (1) de sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarları yeniden değerlendirme oranının yüzde 50'sini geçmemek ve yüzde 20'sinden az olmamak üzere yeni oranı tespiti yetkin kılınmıştır.

Yeniden Değerleme Oranı (YDO) , yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayından bir evvelki yılın aynı dönemine göre üretici fiyat endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranını ifade etmektedir.

Damga vergisinin yalnız başına bir vergi olup olmadığı öğretide tartışma konudur. Genel doktrine göre damga vergisi, diğer vergi kanunlarının bir uzantısıdır. Ödemeyi yapacak kişiler damga vergisine ait işlemleri 9047 ekonomik kodu ile gerçekleştirmektedir. Bu vergi türü, kişi ve kurumlardan yapılan işlemler karşılığında toplanan damga vergilerini içerir³²⁶.

3.3.7. 492 Sayılı Harçlar Kanunu

492 sayılı Harçlar Kanunu (HK) 02.07.1964 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. HK'ye göre alınacak harçların; yargı, noter, vergi yargısı, tapu ve kadastro, trafik, diploma, ruhsatname ve imtiyazname, pasaport, vize, çalışma izni, ikamet tezkeresi, çalışma izni muafiyeti ve dış işleri bakanlığı tasdik ve konsolosluk harçlarını kapsadığı hükümlenmiştir. HK'de harcın tanımı yapılmamıştır. Kamu kurumlarınca verilen hizmet karşılığında, bu hizmetten yararlananların ödediği cebri ödentiye harç denilmektedir. Harcın özelliklerinden bahsedecek olursak; zorlayıcı, kanuna dayalı, hizmet karşılığı olmaları, parasal değer ile ödenmeleri ve yükümlülerinin mali gücünün dikkate alınmadığı bir ödentidir.

³²⁶ Canatay Hacıköylü, Damga Vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 17, S.1, 2017, s. 132.

HK'ye göre istisnaya dair hükümler 13, 59, 74, 85, 98 ve 123. maddelerde, muafiyete dair hükümler 14, 38, 39, 86-88, 119, 123 ve 124. maddelerde, harç oranlarına dair hususlar 21, 45, 54, 64, 76, 89, 99-103, 110-111, 121. maddelerde ve indirimle dair hükümler 102-105. maddelerde belirtilmiştir.

Yürütme organı Yargı Harçlarının (I) sayılı tarifesindeki harç oranını binde 10'a kadar indirmeye ve bu yasada yazılı oran kadar yükseltmeye yetkili kılınmıştır. Yine yürütme organı bağımsız denetçi yetkilendirme belgeleri, yeminli mali müşavirlik ruhsatını ve serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını binde 2'den binde 10'a kadar belirlemeye yetkindir.

Vergi Hukuku ile ilgili bilmemiz gereken husus; uyumsuzluk konusunda yargı harcının "davacı" tarafından ödenmesi gerektiğidir³²⁷.

Her takvim yılının başından itibaren harçların hangi oranda artırılacağı, bir önceki sene belirlenir. Aksine bir hüküm olmadığı durumlarda harçlar, yeniden değerlendirme oranı kadar artırılır. Yeniden değerlendirme oranı VUK 298. maddesine göre belirlenmektedir. Yeniden değerlendirme oranı belirlenecek yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı döneme göre üretici fiyatlarında meydana gelen değişikliği ifade eder³²⁸.

Takip eden yılda ödenecek vergilerin belirlenmesinde, yeniden değerlendirme oranının etkisi kadar yürütme organının da etkisi bulunmaktadır. Çünkü yürütme organının vergi yasalarındaki takdir yetkisi saklıdır³²⁹.

3.3.8. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi (VİV), Türk Vergi Sistemimizde 08.06.1959 tarihinde girmiştir. Verginin konusu kanunun birinci maddesinde belirtilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde bulunan mallarının veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun karşılık gözetmeden bir bireyden diğerine geçmesi sonucu alınan vergi türüdür.

³²⁷ Leyla Akyol Aslan, Anayasa Mahkemesinin 14.10.2010 Tarihli Kararı Çerçevesinde Yargı Harçlarına İlişkin Bazı Sorunlar ve Güncel Gelişmeler, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.1, S.1, 2011, s. 37.

³²⁸ Suphi Aslanoglu, Sema Poyraz Can, Sürekli Hale Gelen Yeniden Değerlemenin Kapsamı, Önemi, Vergisel Avantajları: Güneş Enerji Santrali İşletmesinde Bir Uygulama, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.2, S.13, 2022, s. 241-242.

³²⁹ Çelik, a.g.m., s. 75-76.

İster gerçek isterse tüzel kişiliğe sahip olsun veraset ve intikal yoluyla mal varlığı artan her birey bu verginin yükümlüsüdür³³⁰.

VİV Kanununda muafiyet hükümleri yasanın 3. , istisna hükümleri yasanın 4., oran hükümleri yasanın 16. maddelerinde belirtilmiştir.

VİV Kanunu 4. madde k fıkrasında yürütme organına vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşları için veya kurulduktan sonraki malları için istisna yetkisi tanınmıştır. Ayrıca 16. maddesinde yürütme organına vergi tarifesinde uygulanan oranların yarısına kadar artırım ve indirim yetkisi verilmiştir.

3.3.9. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK) 29.07.1970 tarihinde yayımlanarak Türk Vergi Sisteminde yerini almıştır. 1833 sayılı Arazi Vergisi Yasası ile 1837 sayılı Yapı Vergisi Yasası 1931 yılında yürürlüğe girmiş, EVK'nin yürürlüğe girmesiyle hem arazi hem de bina vergileri tek çatı altında toplanmıştır³³¹. Emlak vergisi, yürürlüğe girdiği yıldan bu yana günün koşullarına bağlı olarak çeşitli değişikliklere uğramıştır. İncelendiğinde en radikal değişiklikleri, merkezi yönetim tarafından tahsilat yetkisinin belediyelere devredilmesi ve beyan ilkesinin kaldırılması olduğu görülmüştür³³².

Muafiyet ve istisna ile ilgili hükümler EVK'nin 4, 5, 14, 15. ve 16. maddelerinde, orana ilişkin hükümler EVK'nin 8. ve 18. maddelerinde belirtilmiştir.

Yürütme organına 4. madde m fıkrası vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binaları, organize sanayii bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknolojik gelişme bölgeleri ve sanayide yer alan binalar ile ilgili takdir yetkisi tanınmıştır.

Yürütme organına 8. madde 1. fıkrasında bina vergileri ile ilgili vergi oranlarını yarıya kadar indirmeye ve üç katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. 8. maddenin 2. fıkrasında ise 200 metre kareyi geçmemek üzere fıkra da belirtilen kişilere ait meskenlerin vergi oranlarını sifra kadar indirmeye yetkin kılınmıştır.

³³⁰ Erol, a.g.e., s. 374.

³³¹ Erol, a.g.e., s. 376-377.

³³² Mehmet Ali Dulupçu, Gökhan Özkul, Hidayet Ünlü, Meral Sayın, Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisine İlişkin Değerlendirmeler, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Dergisi Y.:2014/2, S.20, s. 42.

12. maddenin 3. fıkrasında belediye sınırları içinde veya dışında parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa vasfını taşıdığını tespiti “cumhurbaşkanı kararı” yetkin kılınmıştır.

15. madde a fıkrası kapsamındaki arazi 50 yıl, 15. madde b fıkrası kapsamındaki arazi 10 yıl, 15. madde c fıkrası kapsamındaki arazi asgari 2 azami 15 yıl, 15. madde d fıkrası kapsamındaki arazi tescil tarihine kadar, 15. madde e fıkrası kapsamındaki arazi teşvik belgesi süresince vergiden geçici olarak muaf olup “cumhurbaşkanı kararı” ile işlem görmektedir.

16. madde belediye mücavir alan sınırları içinde bulunan arsa vasfı dışındaki arazinin toplam değeri üzerinden istisna tutarı belirtmektedir. Bu miktarı üç misline kadar artırmaya yürütme organı yetkili kılınmıştır.

18. maddede arazi ve arsalara uygulanacak vergi oranı belirtilmekte, yürütme organı bu oranı yarıya kadar indirmeye ve üç katına kadar artırmaya yetkin kılınmıştır.

29. maddede vergi değerleri belirtilmekte, yürütme organına artış oranını sıfıra kadar indirmeye ve yeniden değerlendirme oranı kadar artırmaya yetkin kılınmıştır.

31. maddede vergi dairelerinin mükelleflerden ve üçüncü şahıslardan isteyeceği belgelerin “cumhurbaşkanı tarafından çıkılacak yönetmelikte” belirtileceği düzenlenmiştir.

42. maddede değerli konut vergisi düzenlenmekte buna istinaden 44. madde 4. fıkrada belirtilen oranları yeniden değerlendirme oranının yarısına kadar indirmeye ve yeniden değerlendirme oranı kadar artırmaya yürütme organı yetkin kılınmıştır.

Geçici 24. madde ile geçici 24. maddede belirtilen değerli konut vergisine dair süreleri bir yıla kadar uzatmaya yürütme organı yetkili kılınmıştır.

EMK’de yürütme organına olağanüstü takdir yetkilerinin verildiği görülmektedir. Alt ve üst limitlerin bir vergiyi iptal veyahut birden fazla kere aynı verginin ödenmesi anlamına geleceği kıymetlendirilmektedir. Demokratik toplumlarda birlikte yaşama ülküsünün yansıması olarak toplumsal huzur ve barışın devamı dilenir. Temel bir vergi ilkesi olan “yasallık ilkesi” karşısında yürütme

organına verilen yetki kanımızca “yasama organının” varlık sebebini sorgulamaktadır.

3.3.10. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Motorlu taşıt sahibi olmak ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edildiğinden Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) servet vergisi olarak kabul edilmektedir. Türkiye'de ilkin 1957 senesinde 6936 sayılı "Özel Oto Vergisi Kanunu" ile kara vasıtaları hakkında varlık vergisi alınmıştır. Bu yasa 1963 senesinde kaldırılarak yerine 197 sayılı "Motorlu Kara Taşıtlar Vergisi Kanunu" konulmuştur. 1980 senesinde yapılan güncelleme ile kara taşıtlarının yanı sıra motorlu deniz ve hava taşıtları da kapsama alınmış ve verginin adı "Motorlu Taşıtlar Vergisi" olarak değiştirilmiştir³³³.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) 3. maddesinde mükellef, 4. maddesinde muaflık ve istisnalar, 9. maddesinde tarh, tebliğ ve ödeme hususları, 10. maddesinde yetkiler düzenlenmiştir.

MTVK 5. madde (I) sayılı tarifede yer alan araçlara ait vergi tutarlarını yüzde 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranı kadar artırmaya yürütme organı yetkin kılınmıştır. MTVK 10. madde 2. fıkrasına göre, yürütme organı MTVK 10. madde 2. fıkrasına a bendindeki taşıt değerlerini ayrı ayrı veya birlikte yeniden değerlendirme oranının yarısını geçmemek ve yüzde 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkili kılınmıştır. MTVK 10. madde 2. fıkrasına a bendindeki konvektör sistemli taşıtların tespit edilen oranını veya vergi miktarını yüzde 50 nispetinde indirmeye yürütme organı yetkili kılınmıştır.

3.3.11. 4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu

Gümrük Birliği Anlaşmasının ardından mevcut gümrük düzenlemesinin Avrupa Birliği (AB) gümrük mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi amacıyla 27.10.1999 tarihinde 4458 sayılı Gümrük Yasası yürürlüğe girmiştir.

³³³ Hülya Kabakçı Karadeniz, Türk Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çeşitli Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı (Yayın No:2011/415), Hermes Matbaacılık, Ankara, 2011, s. 22-30.

Gümrük Kanunu (GK) 181 ile 194 maddeleri arasında gümrük yükümlülüğü, 195 ve 196. maddeleri gümrük vergisini tahakkuku, 197. maddesi tebliği, 198 ile 201 maddeleri tahsili, 202 ile 207. maddeleri teminatı, 208. ve 209. maddesi yükümlüğün sona ermesini ve 210 ile 217. maddeleri vergilerin geri verilmesi ve kaldırılması hakkında düzenlemeleri barındırmaktadır.

GK 194. madde 5. fıkrasında ithalat vergisine mahsup işlemi yapılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yürütme organı yetkili kılınmıştır. 202. madde 4. fıkrasına göre teminat aranmayacak veya kısmi teminat uygulanacak halleri belirlemeye yürütme organı yetkin kılınmıştır. 214. madde 1. fıkrasında Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalarda gümrük vergisi yürütme organınca geri verilecek veya kaldırılacaktır. 215. maddeye göre geri verme ve kaldırma işlemine tabi olmayacak gümrük vergileri “cumhurbaşkanı kararı” ile belirlenecektir. 244. madde 7. fıkraya göre uzlaştırma komisyonu başkan ve üyelerine verilecek ücret “cumhurbaşkanı kararıyla” belirlenecektir.

Bu kanuna ek olarak, süreçle birlikte çıkarılan daha birçok kanun ve kanun hükmünde kararname bulunmaktadır. Değiştirilmiş ve yeni bir gümrük yönetmeliği oluşturulmuştur. Süreç içerisinde ilgili yönetmeliğin uygulanmasından sorumlu olan mükellefler ve gümrük idareleri, bu kanunlar çerçevesinde belirlenen yeni kurallara uymakta güçlük çekmektedir. Bu sorunlara genellikle "gümrük vergisi uyuşmazlıkları" denilmektedir³³⁴.

3.4. Yürütme Organına Tanınan Yetkiler

Düzenleyici otorite; devletin genel, soyut ve nesnel nitelikteki bir konuya ilişkin “kural koyma” gücü anlamına gelir. Devlet, kural koyma iradesi ile fertlerin neler yapıp yapamayacağını, yapılmamasını düzenlediği bir şeyi yapması halinde yaptırımların neler olacağını, yani şahısların hürriyetlerinin hudutlarını belirler. Ferdi özgürlüklerle aralarındaki bu ilişki nedeniyle, düzenleyici otoriteyi kullanan devlet organlarının yetkilerinin kaynağını ve sınırını belirlemek gerekir³³⁵.

³³⁴ Ahmet İnneci, Mehmet Tosuner, Türkiye’de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, C. 174, S. Ocak-Haziran 2018, 2018, s. 404.

³³⁵ Tan, a.g.m., s. 810.

Günümüz çağdaş hukuk devletinde, kural koyma otoritesinin temel sahibinin yasama erki olduğu benimsenmektedir. Güçler ayrılığı teorisinin ve demokrasi normlarının temellenmesinin bir neticesi olan bu benimsemeye göre, yönetilenleri temsilen nizam koyma yetkisi yalnızca yönetilenlerin seçtikleri kişilerce kullanılmalıdır. Kural koyma otoritesinin teorikte yalnızca yasama erkine kullanılacağı tasarlansa da, pratikte hızlı ihtiyaçlar nedeniyle yürütme erki de bu salahiyyeti kullanır. Kural koyma yetkisinin iki ayrı devlet erki tarafından bu şekilde kullanılması, bu organların yetkilerinin kanuni niteliği ve sınırları konusundaki tartışmaları da beraberinde getirir³³⁶.

Anayasa hukuku ile de yakından ilgili olan yürütme erkini düzenleme salahiyyeti konusu, idare hukukunda en hararetli konulardan biri olarak kabul görmektedir. 1961 ve 1982 Anayasalarında öğretilde pek çok akademisyen tarafından irdelenen bu konu, 16 Nisan 2017 ve 9 Temmuz 2018 tarihinde yapılan Anayasa Değişikliği Referandumunda kabul edilen değişikliklerle çok başka bir boyut kazanmıştır. Çünkü bu değişikliklerin hayata geçmesiyle Parlamenter Hükümet Sistemi terk edilmiş, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmiş ve yürütme erkinin yasama organı içinden seçilme özelliği sonlandırılmıştır. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde yürütme erkinin vazifeye başlaması için yasama organının kabulüne gerek yoktur.

Yeni yönetim rejiminde yürütme erki cumhurbaşkanında birleşir ve yürütme gücünü ifa eden cumhurbaşkanı doğrudan ulus tarafından seçilir. Yürütme erkini yasama organının oluru olmadan vazifeye gelebilmesi, yürütme organının tıpkı yasama erki gibi "asli" bir güç olduğunun kabulünü gerektirir³³⁷.

3.4.1. Yasalar

Yasama organının kullandığı yasama yetkisi birincil ve genel bir salahiyyettir. Anayasa değişikliği sonucu yürütme organına verilen birincil düzenleme gücünün, yasama gücünün bu özelliklerinde bir değişikliği getirip getirmediği tartışılmıştır.

³³⁶ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s. 36.

³³⁷ Ali D. Ulusoy, Aralık 2016 Anayasa Teklifi Neler Getiriyor, Neler Götürüyor?, www.anayasa.gen.tr/ulusoy-anayasa-degisikligi.pdf (Konuş Tarihi: 17 Ocak 2017), s. 6 (Erişim Tarihi: 06/10/2022).

Yasama gücünün "özlülük" ve "genellik" ilkeleri dikkate alınarak ayrı ayrı irdelenmelidir³³⁸.

Yasama gücünün özü, yasama organının müdahale edecek başka bir güce gerek kalmadan doğrudan herhangi konuda istediği yasaı çıkarabileceği anlamına gelir. Yasama erkini herhangi bir konuda yasa yapması için Anayasada veya başka bir mevzuatta hukuki düzenlenme yapmasına ihtiyaç yoktur. Yasama organı, Anayasada hiçbir şekilde düzenlenmeyen bir alanı ilkelden düzenleyebilir. Yasama organınca çıkarılan bir yasanın Anayasaya istinadı mücbir değildir, Anayasaya aykırı olmaması kâfidir³³⁹.

Yasamanın genelliği, yasama erkinin yasayla düzenleyebileceği alanların konu ile sınırlı olmadığı manasına gelir. Bu kurala göre yasama organı dilediği konuda yasa çıkarma yetkisine haizdir. Çünkü yasama yetkisinin doğası gereği yasama organınca kanunla düzenlenemeyecek bir alan yoktur. Yasama gücünün genelliği, yasama organının bir meseleyi istediği detayla düzenleyebileceği manasına da gelir. Buna ilkeye göre yasama erki, bir konuyu yürütme erkine herhangi bir tasarruf hakkı bırakmadan en ince detayına varana kadar düzenleyebilir veya genel anlamda da düzenleyebilir ve yürütme organının takdir yetkisini kullanması için geniş bir alan bırakabilir³⁴⁰.

Birincil düzenleme yetkisinin yürütme organına verilmesi, yukarıda bahsettiğimiz yasama organının birincil düzenleme yetkisini kaldırdı mı? Anayasal düzenlemeler göz önüne alındığında, yürütme yetkisinin yürütme organına verilmesinin yasama yetkisinin özgünlüğü üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır. Yürütme organına Cumhurbaşkanlığı Yönetim Sistemi ile verilen yetkiler, yasama yetkisini etkilememiştir. Yalnız hükümet sistemindeki değişik ile hem yasama hem de yürütme organları artık birincil düzenleme yetkilerini birlikte kullanabileceklerdir³⁴¹.

³³⁸ Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku (Gözden Geçirilmiş 21. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 213.

³³⁹ Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri (24. Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, s. 613.

³⁴⁰ Özbudun, a.g.e., s. 214.

³⁴¹ Gözler, a.g.e., s. 607.

Yeni hükümet sistemi ile yürütme yetkisi tek başına cumhurbaşkanına devredilmiştir. Yürütme konusunda bakanlar kurulunun yerini alan cumhurbaşkanına olağanüstü yetkiler verilmiştir. Bir topluluk halinde karar alma kültüründen, bütün yetkilerin bir tek kişiye geçişi “tek adam rejimi” eleştirilerini de beraberinde getirmiştir. Gerçekten de yönetim biçimi geçmişi krallık, imparatorluk, sultanlık vb. isimlerle anılan hükümdarlıkların, çağlar boyu hak mücadeleleri ile evirilerek yerlerini demokrasilere ve temsili parlamentolara bırakmıştır.

Hızlı kararlar almak adına yürütme organına verilen yetkiler, özgürlük ve çekirdek haklar noktasında onulmaz tahribatlar yaratabilmektedir. Bu durum yasal ama despot yönetimler doğurabilmektedir. Vergi kanunları özelinde yürütme organına verilen yetkilerle yürütme organı kimi zaman vergiyi sıfırlamakta kimi zaman ise kanunda yazılan tutarı ÖTV örneğinde olduğu gibi yüzde 640’a kadar artırmaya muktedir kılınmaktadır³⁴². Bu durum hem yasama organının varlık felsefesine hem de “vergilerin yasallığı” ilkesine aykırıdır.

Yasama erki tarafından, yürütme organına Anayasanın 73. maddesi kapsamında verebileceği vergi yetkilerde alt ve üst sınırlar olabildiğince dar tutulmalıdır. Yasama organı olan TBMM, anayasada çerçevesi çizilmiş her konuda vergi kanunu çıkarmaya yetkilidir.

3.4.2. Uluslararası Vergi Antlaşmaları

Uluslararası anlaşmalar Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında normlar hiyerarşisine göre kanunlarla eşdeğer konumdadır. Anayasanın 90. maddesinde uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girme usulü düzenlenmiştir. Kanunlardan ayrık olarak uluslararası anlaşmaların anayasaya aykırılığı iddiası ile AYM’ye başvurulabilme imkânı bulunmamaktadır.

Uluslararası vergi antlaşmaları; birden çok devletin iştirakiyle vergi düzenlemelerinin yapıldığı ve katılımcı devletlerin hâkimiyet alanlarında geçerli olacak ikili veya çok taraflı anlaşmalardır.

³⁴² Ozan Bingöl, Cumhurbaşkanına Görülmemiş Yetki: ÖTV’yi Yüzde 640’a Kadar Çıkartabilir, Sözcü Gazetesi, 17/10/2021, [https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/cumhurbaskanina-gorulmemis-yetki-otv-yuzde-640a-kadar-cikartabilir-6712411/#:~:text=B%C3%B6ylece%20Cumhurba%C5%9Fkan%C4%B1%20bir%20gecede%20%C3%96TV,muazzam%20bir%20vergileme%20yetkisidir%E2%80%9D%20dedi.,\(E.T.:03/01/2023\)](https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/cumhurbaskanina-gorulmemis-yetki-otv-yuzde-640a-kadar-cikartabilir-6712411/#:~:text=B%C3%B6ylece%20Cumhurba%C5%9Fkan%C4%B1%20bir%20gecede%20%C3%96TV,muazzam%20bir%20vergileme%20yetkisidir%E2%80%9D%20dedi.,(E.T.:03/01/2023))

Devletler ekonomik, siyasi, askeri vb. gerekçelerle Birleşmiş Milletler, NATO, Dünya Sağlık Örgütü, Avrupa Birliği gibi örgütlere üye olurken bir takım mali sorumlulukları da taahhüt etmektedir³⁴³. Bu taahhütler dolaylı veya direkt olarak yurttaşların vergileri ile karşılanmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları; Çifte Vergilendirmeden Kaçınma Antlaşmaları, Vergi Konularında Bilgi Alışverişi Antlaşmaları ve çok taraflı işbirliği ve/veya yardım antlaşmaları olarak sıralanabilir³⁴⁴.

Çok taraflı bir anlaşma örneği, Vergi Konularında Bilgi Değişimi ve İdari Yardımlaşma Anlaşmalarıdır. Bu anlaşma ile tarafların bilgi alışverişinde, belgelerin toplanmasında ve bildirilmesinde işbirliği içinde birbirleriyle işbirliği yapmaları öngörülmektedir³⁴⁵. Ankara Anlaşması, Gümrük Birliği Anlaşması, OECD ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması, GATT Anlaşması, NATO ve AB üyeliği hakkında anlaşmalarımız doğrudan veya dolaylı uluslararası vergi anlaşmalarımıza örnek olarak verilebilir³⁴⁶.

Birden fazla ülkede faaliyet gösteren tek bir mükellef bulundukları ülkenin vergilendirme yetkisi ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durumun önlenmesi için çifte vergilendirmeden kurtulması gerekmektedir. Uluslararası Vergi Anlaşmaları bu noktada belirleyicidir. Kaynak, ikametgâh veya uyruk ilkelerinden öngörülen biri uygulanarak çifte vergilendirmeden kaçınılabilecektir³⁴⁷.

3.4.3. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Eylemi gerçekleştiren organa göre devlet tarafından gerçekleştirilen işlemler genellikle yasama, yürütme ve adli işlemler olarak üçe ayrılır. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (CBK) yetkisi yürütme organının başı olan Cumhurbaşkanının kullandığı bir güç olduğundan, bu eylemin "organik" bir bakış açısıyla idari eylemler olduğuna tereddüt edilmemektedir. Diğer taraftan, CBK'lerin yürütme erkinin alışageldik düzenleyici eylemlerinden epeyce ayırt edici özelliklere sahip olduğuna dikkat edilmelidir³⁴⁸.

³⁴³ Budak, Yakar, a.g.m., s. 135.

³⁴⁴ Erol, a.g.e., s. 23.

³⁴⁵ Gelir İdari Başkanlığı, Bilgi Değişimi ve İdari Yardımlaşma Anlaşmaları, Uluslararası Mevzuat, <https://www.gib.gov.tr/bilgi-degisimi-ve-idari-yardimlasma-anlasmalari>, (Erişim Tarihi 20/12/2022).

³⁴⁶ Çakar, Saraçoğlu, a.g.m., s. 423.

³⁴⁷ Budak, Yakar, a.g.m., s. 134-135.

³⁴⁸ Gözler, a.g.e., s. 617.

CBK'lerin organik anlamda idari bir eylem olduğuna şüphe olmamasına rağmen, kanımızca bu işlemlerin hukuki niteliğini belirlemek için tek başına organik kriter yetersizdir. CBK'lerin hukuki niteliği belirlenirken organik kriterlerin yanı sıra hukukla ilişkileri de göz önünde bulundurulmalıdır. Her şeyden önce, yürütme organının münhasır düzenleme yetkisine sahip olduğu kabul edilirse, CBK ile yasalar arasındaki bağ irdelenirken ikili bir tefrikat yapılması gerektiği düşünülmektedir. Yürütme erkine cumhurbaşkanlığı teşkilat yapısını belirlemek üzere verilen cumhurbaşkanlığı kararnamesi yetkisi ile Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasından belirtilen CBK'ları ayırt etmek gerekmektedir. Bu iki CBK aynı hiyerarşik güce sahip değildir. Bu tespit CBK'lerin kanuni özelliklerinin belirlenmesi açısından son derece önemlidir. Çünkü bu tanımlama yapılmadan tüm CBK'lerin aynı kanuni özelliğe haiz olduğunun farz edilmesi, CBK'lerin kanuni rejimine ilişkin yanlış tespitlerde bulunulmasına neden olacaktır³⁴⁹.

Cumhurbaşkanlığı teşkilatının cumhurbaşkanınca düzenlenmesi yetkisi 12 Eylül İhtilali sonrası 1982 Anayasasının oluşturulması sürecinde Güvenlik Konseyince dile getirilmiştir. Anayasaya ithal edilen bu düzenleme ile ilk kararname 18 Ağustos 1983 tarihinde dönemin devlet ve cumhurbaşkanı Kenan Evren tarafından Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğinin düzenlenmesi maksadıyla kullanılmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle cumhurbaşkanlığı teşkilatı hakkında ilk CBK, 1 karar numarası ile 10 Temmuz 2018 tarihinde Recep Tayyip Erdoğan tarafından yayımlanmıştır.

CBK'lerin genel yasal rejimi Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasında düzenlenmiştir. CBK'ler ve kanunlar aralarındaki bağı düzenleyen üç mühim hüküm vardır; 1- Yasada alenen düzenlenmiş konularda CBK çıkarılamaz. 2- CBK ve yasalarda başkaca hükümler varsa yasa hükümleri uygulanır. 3- Yasama erkinin aynı konuda yasa çıkarması halinde CBK hükümsüz hale gelir³⁵⁰.

³⁴⁹ Ozan Ergül, Yeni Rejimin Kodları Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Güncel Hukuk Dergisi, S. 173., s. 31-32.

³⁵⁰ Merve Betül Yılmaz, Kanuni İdare İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi, 2020, s. 49.

Anayasadaki bu hükümler, CBK'ler ile yasalar arasındaki hiyerarşik ilişkiyi açıkça düzenler ve yasaların hiyerarşik güç açısından CBK'lerden üstün olduğunu belirtir. Anayasada yazılı hükümlere göre; Olağan Dönem CBK'nin yasa gücüne sahip olması olası değildir³⁵¹.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri Anayasa Mahkemesi tarafından anayasal denetime tabidir.

Yeni yönetim biçimine geçişle CBK'ler konusunda pek çok eleştiri yapılmıştır. CBK'lerin AYM tarafından denetlendiği, AYM üyelerinin 15'te 12'sini cumhurbaşkanının seçtiği; partili bir cumhurbaşkanının tarafsız olamayacağı, AYM üyelerinin partizan olacağı ve anayasaya aykırı CBK'leri iptal edemeyecekleri gibi pek çok muamele bulunmaktadır. Cumhurbaşkanına CBK ile verilen yetkilerin güçler ayrılığı ilkesine aykırı olduğu, rejimin otoriterleştiği ve mevcut durumun "kalıcı olağanüstü hal" olduğu gibi eleştiriler öne sürülmektedir.

3.4.3.1. Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Anayasada cumhurbaşkanının münhasır düzenleme yetkisi kapsamına giren hususlara ilişkin olarak Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak CBK'lerin hiyerarşik olarak yasalarla aynı düzeyde olması mümkün değildir.

Yürütme erkinin çıkaracağı CBK'lerin anayasaya aykırılığı iddia edilebilir. AYM bu konuda yetkili kılınmıştır. Yürütme organına CBK yetkisi verilmesi ve hiyerarşik olarak Olağan Dönem CBK'lerin yasalardan düşük düzeyde olmaları her konuda düzenleme yapılmasına imkan vermez. Hele ki bu CBK'lerle yasalarda değişiklik yapılabilme mümkün değildir. Tersine durum yasama organı için geçerlidir. Çünkü yukarıda belirtildiği gibi yasama erkinin bu konularda yasa çıkarması kuramsal olarak imkânsızdır. Yasama meclisinin, yürütme erkinin münhasır düzenlemesine giren hususlarda bir yasa çıkarması halinde, "yetki lütfu" olarak yorumlanabilir ve anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla iptal edilebilir³⁵².

³⁵¹ Yılmaz, a.g.t., s. 52.

³⁵² Yılmaz, a.g.t., s. 59.

Burada vurgulanması lazım gelen husus, münhasır düzenleyici otorite ile ilgili meselelerde CBK ile anayasa arasına başka bir norm yerleştirilmesine imkân olmadığıdır. Bu nedenle bu konularda yürürlüğe konan CBK'lerin hukuksal niteliği, Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasına göre yürürlüğe konan CBK'lerden ayırdır. Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasında bu maddeye göre ihdas edilen CBK'lerin kanuna aykırı olamayacağı açıkça belirtilmiştir.

Yasalarla olan bu ilişkiden ötürü kararnamelerin idari özelliklerinin ağır bastığı görülmektedir. Salt yürütme erkinin münhasır düzenleme sahasına giren mevzularda ihdas edilecek kanunlar ile CBK'ler arasında bu gibi bir hiyerarşik bağ bulunmadığından, bu CBK'lerin hiyerarşik anlamda yasa gücüne yakın bulunduğunu kabul etmek gerekir. Gerçekten de Fransa'da yürütme organının münhasır düzenlemesine giren konularda ihdas edilen düzenleyici işlemlerin yürütme erkinin diğer eylemlerinden farklı olduğu ve hukuka uygun olması gerektiği belirtilmektedir³⁵³.

Olağan dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile vergisel düzenleme yapılabilmesi mümkün değildir. Verginin yasallığı ilkesi gereği verginin mutlaka kanunla konulması gerekmektedir.

3.4.3.2.Olağanüstü Dönem Cumhurbaşkanı Kararnameleri

CBK'lerin hukuksal özelliklerinin daha iyi kavranabilmesi için Kanun Hükmünde Kararnamelerle (KHK) karşılaştırılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir. Kanun Hükmünde Kararnameler, 1961 Anayasasında yapılan 1971 değişikliği ile mevzuatımıza girmiştir. Anayasa'da yapılan güncelleme ile yürütme erki, "yasa gücüyle" düzenleyici işlem yapma yetkisi kazanmıştır.

Kanun hükmünde kararnameler ile Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri arasındaki ilk mühim ayrım bu hususta ortaya çıkmaktadır. Kararnameler yasa gücüne sahip olsa da, yürütme erkinin münhasır düzenlemesine giren mevzularda ihdas edilenler hariç olmak üzere, KHK'lar hiyerarşik olarak kanun emsalindedir. Kanun hükmünde kararnamelerin bu yetkisinden dolayı, yürütme erkini çıkarılacak bir

³⁵³ Yılmaz, a.g.t., s. 73.

kararname ile yasada değişiklik yapabilir. Lakin kanunları Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile değiştirmek mümkün deęildir³⁵⁴.

Yürütme organına yasaları KHK ile değiştirme gücü verilmesine rağmen; KHK çıkarma yetkisi, yalnızca önceden yasama meclisi tarafından ihdas edilen bir yasanın varlığında kullanılabilecek bir güç olarak düzenlenmiştir. Bu açıdan yürütme erkinin bir konuda KHK çıkarabilmesi için yasama meclisi tarafından önceden bir "yetki yasası" çıkarılması gerekiyordu³⁵⁵. Bu nedenle kanun hükmünde kararnameler, yasama organının iradesinden kaynaklanan "türev" bir güçtü.

Öte yandan, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ihdas yetkisi, yürütme erkine önemli bir düzenleyici güç vermektedir. Belirttiğimiz gibi, Cumhurbaşkanının bu yetkiyi kullanması için yasama erki tarafından ihdas edilen bir yasanın varlığına gerek yoktur. Bu husus, Kanun Hükmünde Kararname ile Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri arasındaki ikinci mühim farktır. Başka bir deyişle, kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi yasal bir güç olmasına rağmen, yasama organından kaynaklanan türev bir güçtür; Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri çıkarma yetkisi birincil bir otorite olmasına rağmen, yürütme organının münhasır yetkisidir. Düzenleme kapsamına girenler dışında kanun kapsamında hiyerarşik güce sahip bir otorite olduğunu söyleyebiliriz³⁵⁶.

Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin hukuksal özellikleri hakkında bu açıklamalardan sonra irdelenmesi icap eden bir diğer mühim husus ise Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ihdas yetkisinin hudutlarıdır. Anayasamız, Cumhurbaşkanının, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarma yetkisi sınırlamıştır. Bu nedenle Cumhurbaşkanının Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarma yetkisinin sınırları belirlenmelidir³⁵⁷.

Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasında Cumhurbaşkanının hangi konularda CBK çıkarabileceği düzenlenmiştir. Anayasaya değişikliği ile Cumhurbaşkanı "yürütme gücü konularında" Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

³⁵⁴ Yılmaz, a.g.t., s. 68.

³⁵⁵ Yılmaz, a.g.t., s. 94.

³⁵⁶ Gözler, a.g.e., s. 165.

³⁵⁷ Yılmaz, a.g.t., s. 109.

yayımlayabilecektir. Bu hüküm, Anayasada Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ihdas gücüne ilişkin en mühim hükümdür. Bu hükme göre yürütme organı, yürütme erki ile alakalı konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri çıkarabilir ve yürütme yetkisine ilişkin olmayan konularda Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri çıkaramaz. Öyleyse, CBK'lerin ihraç yetkisinin sınırını belirlemek için "yürütme gücü" konularının ne olduğunu belirlemek gerekir³⁵⁸.

Anayasanın 15. maddesi atfen Anayasanın 19. Maddesine göre Olağanüstü Dönem Cumhurbaşkanı Kararnameleri ile vergisel düzenleme yapılabilir. Anayasaya aykırılığı ile Anayasa Mahkemesine başvuru yolu mevcut değildir. Ancak olağanüstü durumlar dışında Cumhurbaşkanının CBK'ler ile vergi konusunda herhangi bir düzenleme yapamaz. Yasalarla yürütme organı olarak Cumhurbaşkanına tanınan sınırlar içinde yetki kullanma ayrı bir şey, CBK'ler ile yetki verilmemiş konularda düzenleme yapmak başka bir şeydir ve bu son durum anayasaya da açıkça aykırılık oluşturur. Bakanlar Kurulu sisteminde TBMM'nin yasalarla belirli sınırlar içinde vergi oranlarını belirleme konusunda yetki aktarımının kullanımı daha sorgulayıcı ve demokratik kullanılabilirken, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemindeki gibi tek kişinin yetkili olduğu durumda yasalarda yürütme oranına verilen ve belirli bir ölçüyü aşması halinde Anayasanın 73. maddesine aykırılık oluşturacak yetkilerin vergi vereneleri zora sokacak şekilde kullanılması riski vardır. Bu yönden bakıldığında yasama organının yasayı yaparken vergi ile ilgili konularda Anayasanın 73. maddesindeki ruha uygun hareket ederek yürütme organının yasama organının yerini almasına neden olabilecek yetki genişliğini devretmemesi gerekir.

3.4.4. Cumhurbaşkanı Kararları

Cumhurbaşkanı Kararı, yasalar veya CBK'lere dayanarak hazırlanmış, cumhurbaşkanı tarafından düzenlenen bir yürütme mevzuatı türüdür. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle, Bakanlar Kurulu Kararının yürütme mevzuatındaki yerini doldurmuştur.

³⁵⁸ AYM'nin E.2016/180, K.2018/4, K.T. 18.01.2018 sayılı Kararı; Anayasa Mahkemesi, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?EsasNo=2016%2F180> , (E.T.:20/12/23).

Bir anlamda Cumhurbaşkanına mevzuatta verilmiş olan yetkilerin somut olaylara etkisini ifade eder. Bu kararlara örnek olarak kamulaştırma, tespit, ithalatta tarife kontenjanı uygulanması, ileri saat uygulaması vb. verilebilir. Cumhurbaşkanının kararlarına karşı yargısal denetim idari işlem niteliğinde olmaları kaydıyla ilk derece mahkemesi olarak Danıştay tarafından yapılmaktadır. Anayasanın 125. maddesi kapsamında devletin her çeşit eylem ve işlemine karşı iptal davası açılabilmektedir. Cumhurbaşkan Kararının Resmi Gazete’de yayımlanmasından itibaren 60 gün içinde iptal davası açılabilmektedir.

Cumhurbaşkanı kararı ile vergi alınabilme imkânı bulunmamaktadır. Yalnızca vergi kanunlarının cumhurbaşkanına yetki verdiği hususlarda cumhurbaşkanı yetkisini kullanabilmektedir.

Cumhurbaşkanının, cumhurbaşkanı kararı ile vergi ihdas etme imkanı bulunmamasına rağmen; Gelir Vergisi Kanunu, Gümrük Giriş Tarife Cetveli Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Sosyal Sigortalar ve Sağlık Sigortası Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanuna atıfta bulunularak 1504 sayılı Cumhurbaşkan Kararının yayımlandığı görülmüştür³⁵⁹. 1504 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile vergi işlemi yapılması, kararın hukuki ile yanında siyasi etikliği eleştirilerine de neden olmuştur³⁶⁰.

3.4.5. Yönetmelikler

Yürütme organının birincil (ilk elden) düzenleme yetkisine sahip olup olmadığı, 1961 Anayasasında geniş çapta tartışılan bir konudur. Danıştay’ın bu anayasal dönemde aldığı bazı kararlarda idarenin genel olarak düzenleme yetkisine sahip olduğu görüşünü benimsediği görülmektedir. Aslında, kararlarından birinde Danıştay daha da ileri gitmiş ve idarenin genel düzenleyici otoritesini devletin egemenlik hakkına dayandırmıştır. Yürütme erkinin birincil düzenleme salahiyyetine haiz olup olmadığı hakkında tartışmalar 1982 Anayasası döneminde de devam etmiştir³⁶¹.

³⁵⁹ 05.09.2016 tarih ve 30879 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶⁰ Derin Oda Haber İnternet Sitesi, <https://derinodahaber.com/erdogan-imzaladi-damadin-sirketine-600-milyonluk-tesvik-damat-ise-ihracat-rekoru-kirdik-dedi-42836>, (E.T.: 02/01/2022).

³⁶¹ Erol, a.g.e., s. 42-43.

Yasama organı, yürütme yetkisine sahip olduğu konularda yapılan düzenlemeleri her zaman değiştirme ve kaldırma olanağına sahiptir. Meclis çıkaracağı yasalarla, yürütme tarafından alınan tüm düzenleyici eylemleri etkisiz hale getirebilir. 1958 Fransız ve 1976 Portekiz Anayasalarının aksine, 1982 Anayasası ilk elden düzenleme alanını yasama ve yürütme organları arasında bölmemiş ve yürütme organına ayrı bir ilk elden düzenleme alanı bırakmamıştır. 1961 Anayasasında sadece bir görev olarak tanımlanan yürütme, 1982 Anayasasında da otorite olma özelliğini kazanmıştır. 1982 Anayasasında esas olan, yürütmenin temel ve genel bir düzenleme yapma yetkisine sahip olmamasıdır³⁶².

Dolayısıyla, 1982 Anayasasında yürütme aynı zamanda bir otoritedir. Bilindiği gibi 1982 Anayasasında olağan dönemi ve olağanüstü dönemi düzenleyen neredeyse iç içe geçmiş iki anayasa vardır. Olağan dönemlerde yürütmenin temel ve genel bir düzenleme yapma yetkisi yoktur.³⁶³ Sadece yürürlükteki kanunların uygulamasını göstermek maksadıyla vergisel anlamda yönetmelik çıkarma yetkisi yürütme organına tanınmıştır.

3.4.6. Genel Tebliğler

Vergi hukukunda yasama organının belirlediği soyut kuralların somut uygulaması diğer hukuk dallarından daha önemlidir. Vergi hukuku prensipleri, özel hukuk alanı kurallarındaki bireylerin birbiri arasındaki uyuşmazlıklara çözüm bulmayı amaçlamaz. Vergi hukukunda taraflardan biri devlet olduğu için birey ile devlet arasındaki ilişkiyi düzenler. Vergi hukukun hakim olan ilkeleri gözeterek, verginin tahsilini görev addeder Vergilendirme alanında devlet, egemen bir kuvvet olarak; mükelleflerden sürekli vergi toplar ve soyut kurallar, yasada öngörülmeyen bütün iktisadi ilişki birimleri için geçerli olacak şekilde yorumlar³⁶⁴.

Yürürlükteki düzenlemeye göre vergi kanunlarını uygulama görevi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir. Bakanlık, bu görevi yerine getirirken, dayatma ve tebligat gibi münferit eylemlerin yanı sıra, yasanın tüm ülkede aynı şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla düzenleyici eylemler de gerçekleştirmektedir³⁶⁵.

³⁶² Çağan, a.g.e., s. 182.

³⁶³ Çağan, a.g.e., s. 182.

³⁶⁴ Olgun Tuncay Ayvaci, Vergi Hukukunda Genel Tebliğ ve Sirkülerin Hukuki Rejimi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2020, s. 4.

³⁶⁵ Ayvaci, a.g.t., s. 62.

Anayasanın 7. maddesine göre yönetmelik ihdas etme yetkisine sahip Bakanlıkların, isimsiz düzenleyici işlemler arasında yer alan genel tebliğler çıkarma yetkisine sahip oldukları bilinmektedir. Hakeza Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergilendirme konusunda sıklıkla uygulanan idari araç genel tebliğdir. Her vergi yasasına alakalı olarak yayımlanan genel tebliğ, o yasanın ismini taşır ve seri numarası ile anılır³⁶⁶.

Hazırlanan genel tebliğler, ilgililere ulaşması amacıyla Bakanlıkça imzalanır ve Resmi Gazete'de yayımlanır. Genel tebliğler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın idari tasarruf işlemleridir. Resmi Gazete'de yayımlanarak yükümlülere tebliğ edilen genel tebliğler, bir yandan vergi kanunlarını uygulayan bakanlık yetkilileri, diğer yandan yükümlüler için bağlayıcıdır. Mevzuatın uygulanmasını gösteren genel tebliğin henüz çıkarılmadığı hallerde, kamu idareleri genel tebliğ çıkarılana kadar kanunun uygulanmasını fiilen askıya alır³⁶⁷.

3.4.7. Vergi Sirküleri

Sirküler kavramı VUK 413. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre yetkili kılınan makamların; tüm yükümlüler bakımından, uygulamaya açıklık getirmek ve uygulama birliği sağlamak maksadıyla sirküler yayımlayabileceği öngörülmüştür.

Gelir İdaresi Başkanlığı sorumluluk sahasındaki bir konuda mükelleflere yol göstermek üzere idari bir işlem olarak genelge yayımlayabilir. Sirküler yürütmenin adsız idari işlemlerinden biridir. Yayımlanan genelgeye göre hareket eden vergi yükümlülerine ceza kesilemez. Yayımlanan sirküler gelir idaresi başkanlığı denetim birimleri için bağlayıcı niteliktedir. VUK genel tebliğinde mükellefler için genelgelerin Gelirler Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde yayımlanacağı belirtilmiştir³⁶⁸. Yazı ile veya sirküler ile mükelleflerin yönlendirileceği 4962 sayılı Kanunun 17. maddesinde hükümlenmiştir³⁶⁹.

³⁶⁶ Ayvaci, a.g.t., s. 55.

³⁶⁷ Ayvaci, a.g.t., s. 94.

³⁶⁸ 30.04.2003 tarihli ve 25094 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶⁹ 07.08.2003 tarihli ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.4.8. Özelge (Mukteza)

Mükellefler kendilerince belirgin olmayan veya kararsızlıkta kaldıkları hususlar hakkında yetkin makamlardan yazılı izahat talep edebilirler. Mükellefin birel açıklama talebine idarece verilen cevaba özelge veya mukteza denilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenen açıklamaya bir kararla cevap verebileceği gibi, aynı durumdaki tüm mükelleflerin başvurusunu yönlendirmek ve netleştirmek üzere genelge veya özelge yayımlayabilir³⁷⁰.

Genelgeler ve muktezalar için Gelir İdaresi Başkanlığında asgari üç daire başkanından müteşekkil bir heyet oluşturulur.

Bahse konu komisyonun konu, kapsam ve ilgili mevzuat yönünden oluşturduğu genelge veya kararlarla tamamen aynı nitelikte olan bir konuda açıklama talebinde bulunulması halinde, genelgelere veya genelgelere mütenasip olmak kaydıyla teşkilatın taşra birimleri vasıtasıyla da karar verilebilir. Komisyon tarafından oluşturulan kararlar genelge ve hükümler, vergi gizliliğine ilişkin hükümler dikkate alınmak kaydıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet ortamında yayımlanır³⁷¹. En son yasal düzenlemelerle; VUK 413.³⁷² maddesinde genelge ve özelgelerin nasıl düzenlenmesi gerektiği ve düzenleniş gayesi detaylı bir şekilde belirtilmiştir.

Özelgelere ait hak ve yükümlülükler ile vergi idaresi sorumlulukları hakkında Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplanmasına Dair Yönetmelik³⁷³, Resmi Gazetede yayımlanarak mevzuatımızda yerini almıştır. Gelir İdaresi Başkanlığının Gelir Müdürlüğü Kamu Hizmet Standartları Tablosuna göre özelgelere 45 gün içinde cevap verilmesi öngörülmektedir³⁷⁴.

Özelge yalnızca bir mükellefe hitaben yazılmış, yükümlünün aydınlatılmasını istediği konularla sınırlı idari bir işlemdir.

³⁷⁰ 28.08.2010 tarihli ve 27686 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁷¹ Ayvacı, a.g.t., s. 114.

³⁷² Ayvacı, a.g.t., s. 120.

³⁷³ 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁷⁴ Durmuş, a.g.m., s. 107.

Sirküler ve özelgeler vergi hukukunda tali kaynaklardır. Yargı mercileri açısından bağlayıcı hüküm ifade etmeseler de VUK 140. Madde 1. Fıkra 5. Bendine göre vergi inceleme elemanları açısından bağlayıcıdır. Aynı konuda yayımlanmış en güncel özelge dikkate alınacaktır³⁷⁵. Sirküler ve özelgeler Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde elektronik olarak yayımlanmaktadır³⁷⁶.

Fransız Vergi Hukukunda özelge kavramı “la procedure du rescrit general” şeklinde ifade edilmektedir. Mükelleflerin kendi durumları ile ilgili vergi idaresinden yazılı bilgi talep etmesini ifade etmektedir. Türk Vergi Hukukundaki düzenlemeye benzer şekilde olması karşısında, Fransız Vergi İdaresinin yükümlüye cevap verme süresi 3 ay olarak öngörülmüştür. Yine ayırt edici olarak vergi inceleme elemanları ve Fransız yargısında özelgeler bağlayıcılık özelliği taşımamaktadır³⁷⁷.

3.5. Vergi Konusunda Yargısal Denetim

Anayasal yargı kavramının ABD'de ilk ortaya çıkışı³⁷⁸, devletin federal yapısı ve insan hak ve özgürlüklerinin korunmasındaki sonraki gelişmeler, benzer şekilde Avrupa'daki İkinci Dünya Savaşı üzerinde etkili olmuştur. Daha sonraları insanların hak ve özgürlüklerini aktif bir biçimde koruma yükümlülüğünün hasıl olması bu konunun önemini gündeme taşımıştır³⁷⁹.

Ülkemizde 1921 ve 1924 Anayasalarında anayasanın üstünlüğü ilkesi benimsenmesine rağmen, Anayasal anlamda yargı denetimi uygulanamamıştır³⁸⁰. 1961 Anayasasında AYM'nin kurulması ile anayasal yargı denetimi ihdas edilmiştir. 1982 Anayasası, anayasanın bağlayıcılığını ve üstünlüğünü de sağlam bir şekilde benimsemekte ve ülkemizde anayasa yargısının temelini oluşturmaktadır.

Normlar hiyerarşisinde yasaların kontrolünde standart bir kural olarak nazara alınacak olan Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesi, anayasanın “katı” olmasını

³⁷⁵ Durmuş, a.g.m., s. 103-107

³⁷⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/search/node/?filter=ozelge%20>, (E.T.: 31/12/2022).

³⁷⁷ Durmuş, a.g.m., s. 109.m

³⁷⁸ Murat Bilgin, Kadir Candan, Hüdayi Şencan, Konularına Göre Karşılaştırmalı Dünya Anayasaları (Yayın:13), TBMM Basımevi, Ankara, 2022, s. 11-16.

³⁷⁹ Bilgin, Candan, Şencan; a.g.e., s. xi.

³⁸⁰ Merih Öden; Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, Yetkin Yayınları Ankara, 2003, s. 26.

gerektirmektedir. Katı Anayasal modelde anayasa değişikliği, olağan yasalar ile anayasa arasında niceliksel bir fark yaratmak için özel prosedürlere ve özel şartlara bağlıdır³⁸¹.

Tarihsel süreçte bazı girişimlerde bulunulmasına rağmen, Türkiye'de yasaların anayasaya uygunluğuna ilişkin adli inceleme, yukarıda da belirtildiği gibi ilk defa 1961 Anayasası ile sarıh bir şekilde yürürlüğe girmiş ve merkezi, ihtisaslaşmış ve münhasıran yetkili bir Anayasa Mahkemesi tarafından denetleme yöntemi benimsenerek kurulmuştur³⁸². Esasen AYM'leri, yetkilerini ancak kanun, Anayasa ve teşkilat ve işleyişlerine ilişkin kanunlara uygun olarak kullanarak Anayasanın üstünlüğünün teminatı olarak görevlerini yerine getirirler³⁸³. Bu açıdan anayasa yargısının ve AYM'nin temel fonksiyonunun "anayasal dengelerin" ve "hak ve hürriyetlerin" muhafazası olduğu ifade edilebilir³⁸⁴. Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu Türk Vergi Sisteminde başvuru yollarının sonuncusudur.

3.5.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, Türkiye'de idari yargı yetkisi içinde yer almaktadır. Vergi mahkemeleri, vergi yargısı alanında ilk derece mahkemesi olarak görev yapar. Vergi mahkemelerinin yetki alanına giren uyuşmazlıkların çözümü İdari Usul Kanununda belirtilen hükümlere tabidir. Bulundukları vilayetin ismi ile adlandırılırlar. İhtiyaçlar doğrultusunda birden fazla kurulabilir ve sayıları miktarınca sıralanabilirler³⁸⁵.

Vergi mahkemeleri biri başkanın kendisi olmak üzere yeterli sayıda üyeden müteşekkildir. Mahkeme kurulları başkan ve iki üyeden oluşur. Böyle olmasına karşın vergi mahkemelerinin tek hâkim ile hüküm tesis edebileceği durumlar da mevcuttur³⁸⁶.

Ülkemizdeki vergi mahkemeleri, genel bütçe, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, vergi, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların artırım ve tecziyeleri ile

³⁸¹ Kemal Gözler, Anayasa Değişikliği Gerekli mi? (1982 Anayasası İçin Bir Savunma), Türkiye Günlüğü, S. 65, 2001, s. 108-123; Türk Anayasa Hukuku Sitesi, <https://www.anayasa.gen.tr/adegisikligi.htm>, (Erişim Tarihi : 31/12/2022).

³⁸² Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, Önceki Anayasalar (1961 Anayasası), <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/>, (Erişim Tarih:21/11/2022).

³⁸³ Kaboğlu, a.g.e., s. 124.

³⁸⁴ Kaboğlu, a.g.e., s. 124.

³⁸⁵ 28.08.2010 tarihli ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸⁶ Erol, a.g.e., s. 409.

6183 sayılı Kamu Alacaklarının Tahsiline İlişkin yasanın uygulanmasına dair tarifeler, ilgili davaları ve başkaca kanunların verdiği anlaşmazlıkları çözer³⁸⁷.

Vergi mahkemelerinin ihdası ve yargı yetkisinin belirlenmesinde İçişleri, Maliye ve Ticaret Bakanlıklarının mütalaaları alınır ve Adalet Bakanlığı tarafından kurulur veya kaldırılır. Özdeş yargı alanında birden çok vergi mahkemesinin varlığı halinde bu mahkemeler arasındaki işbölümü Hâkimler ve Savcılar Kurulunca tespit edilir³⁸⁸.

3.5.2. İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıklarında vergi mahkemelerinin kararlarına karşı istinafa başvurulabilmektedir. Bölge İdare Mahkemeleri vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlara karşı uyuşmazlıkları karara bağlayan 2. Derece mahkemesidir. Türkiye’de 9 adet Bölge İdare Mahkemesi bulunmaktadır. Bölge İdare Mahkemeleri başkanlık, adalet komisyonu, başkanlık kurulu ve müdürlüklerden oluşur. Üç ana görevi bulunmaktadır. İstinaf başvurularını karara bağlamak, yargı çevresinde çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümünde ihtilaflı tutar; temyiz hakkı, asliye hukuk mahkemesinin olumsuz kararları, temyiz ve temyiz kararları açısından önemlidir. Miktarla bağlı olarak vergi davaları bir, iki veya üç aşamada olabilir. Örneğin, davanın kaç aşamadan geçeceği tutarı, dava konusu vergi / ceza bildiriminin iptali ise bildirimdeki tutar olan vergi ve ceza tutarı veya ödeme emrinin tutarı olacaktır. Örneğin, dava konusu vergi / ceza bildiriminin iptali ise bildirimdeki tutar olan vergi ve ceza tutarı veya ödeme emrinin tutarı, örneğin dava konusu vergi / ceza bildiriminin iptali ise bildirimdeki tutar olan vergi ve ceza tutarı olacaktır. Dava, ödeme emrinin iptalidir³⁸⁹.

³⁸⁷ Erol, a.g.e., s. 411.

³⁸⁸ 2576 sayılı Kanunun 2. Maddesi, 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf>, (Erişim Tarihi: 30/12/2022).

³⁸⁹ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 47.

3.5.3. Danıştay

Vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlara karşı temyiz müracaat makamı Danıştay'dır.

Danıştay yüksek mahkeme olmasına karşın kendi kanununda belirtilen idari davalarda ilk ve son derece mahkemesi sıfatıyla vazife yapmaktadır.

Yürütme organı tarafından kendisine gönderilen hususlarda görüş bildirir. Anayasanın 152. maddesinde kanun tasarılarının Danıştay'ın mütalaası alındıktan sonra TBMM'ye sunulacağı belirtilse de bu prensibe çoğu zaman uyulmaz. Çünkü yürütme organı, bir "istişare kurulu" olan Danıştay'ın görüşüne göre hareket etmek mecburiyetinde değildir. Bu yüzden çıkarılan kanunların kusurlarından Danıştay mesul değildir. Danıştay'ın fonksiyonu dikkate alındığında, tüm yasa tasarıları gıyabında Danıştay görüşünün alınmasına lüzum olmadığı açıktır. Lakin bu yöntemin vergi kanunları açısından uygulanması, kanunların uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek ihtilaflara dikkat çekilerek başlangıçta çelişkilerin ortadan kaldırılmasını sağlayacaktır. Danıştay zaman zaman vergi kanunu taslakları hakkında görüş almak için başvurmuştur³⁹⁰.

TBMM Başkanlığına takdim edilen yasa tasarılarının niteliği, TBMM'den güvenoyu alan hükümet programının ifa vasıtaları olmalarıdır. Diğer bir ifadeyle, yasa tasarıları ekseriyetin politik düşüncelerini yansıtmaktadır. Yasama organında çoğunluğun desteklemesiyle kurulan hükümetler vergilendirme alanında olabildiğince muhafazakârdır ve çıkarılan vergi kanunlarının neredeyse tamamı taslaklara dayanmaktadır³⁹¹.

TBMM İç Tüzüğü 74. Maddeye göre milletvekilleri tarafından sunulan yasa tekliflerinde en az bir imza bulunabileceği gibi birden çok imza da bulunabilmektedir. Yasa tekliflerinin gerekçeleri ile birlikte verilmesi gerekmektedir. Çoğunluğun hükümeti oluşturduğu ve parlamentolarda iktidarın kabul etmediği yasa tekliflerinin kabul edilmesi çok zordur.

³⁹⁰ Erdoğan Teziç; Anayasa Hukuku (Tıpkı 25. Baskı), Beta Yayınevi, İstanbul, 2021, s. 40.

³⁹¹ Kaboğlu, a.g.e., s. 132.

Yasamanın genel niteliğinin artık tartışmalı olması, yasanın işlevini bozmuştur. Ülkemizdeki vaziyete benzer biçimde, Avrupa devletleri anayasalarında da yasama faaliyetinin işleyişini kaybettiği ve olağanüstü durumlar için anayasal yargıya yer verilmiştir.

TBMM’de çoğunluğun iktidara geçmesiyle yasama fonksiyonu güç kaybetmekte, yürütme organı güçlendirilmektedir. İstişare ve paylaşma kültürü giderek azalmaktadır. Gerek Danıştay’ın gerekse muhalefetin sesi kısılmakta varlık sebepleri iktidar eliyle ekarte edilmektedir. Yıllara sarı yasa taslak ve tekliflerinin yürürlüğe girme oranlarının giderek azaldığı görülmektedir³⁹².

3.5.4. Anayasa Mahkemesi

Anayasa Mahkemesinin görevleri Anayasanın 148 ve 153’üncü maddeleri arasında belirtilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti Devletinin anayasal yüksek yargı makamı Anayasa Mahkemesidir.

Vergi yasaları özelinde tüm kanunların anayasaya uygunluğunu, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerini ve TBMM İç Tüzüğünü şekil ve esas bakımından denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Siyasi partilerin kapatılma davalarını, siyasi partilerin mali denetimlerini, yasama dokunulmazlığı işlemlerini, milletvekilliğinin düşme işlemlerini karara bağlar ve ihtiyaç halinde yüce divan sıfatı ile görev yapar.

Vergi yasaları özelinde tüm kanunların anayasaya uygunluğunu, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerini ve TBMM İç Tüzüğünü şekil ve esas bakımından denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Siyasi partilerin kapatılma davalarını, siyasi partilerin mali denetimlerini, yasama dokunulmazlığı işlemlerini, milletvekilliğinin düşme işlemlerini karara bağlar ve ihtiyaç halinde yüce divan sıfatı ile görev yapar.

Anayasa Mahkemesi Türk hukuk sisteminde son başvuru merciidir.

Dünyada anayasal yargı farklı metotlarla işlemektedir. Anayasa Mahkemelerinin olmadığı ülkelerde yaygın denetim sistemi mevcuttur. Yaygın

³⁹² Teziç, a.g.e., s. 41.

denetim sisteminde, yasaların anayasaya uygunluğunu denetleyecek özel bir mahkeme kurulmamıştır. Tüm mahkemeler bu denetimi yapmaya yetkilidir.

1787 tarihli Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Anayasası tarafından öngörülmemesine rağmen, Yüksek Mahkeme'nin 1803 Marbury / Madison kararı Amerikan Yüksek Mahkemesi Amerikan Anayasal Yargı Yetkisinin temelini oluşturmuştur. ABD'de ortaya çıkan bu merkezi olmayan anayasal adalet prensibine göre, yasaların anayasaya uygunluğunun denetimini normal mahkemeler yapabilmektedir. Başka bir deyişle, bu modelde, yasaların anayasaya uygunluğunu izlemek için özel bir mahkeme kurulmamıştır, bu yetki genel mahkemeler tarafından kullanılmaktadır. Yaygın denetim modeli, Avustralya, Kanada, Japonya, Norveç, Danimarka ve İsveç gibi ABD dışındaki ülkelerde uygulanmaktadır³⁹³.

3.5.5. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Avrupa Konseyine bağlı yüksek bir uluslararası mahkeme olup 1959 tarihinde kurulmuştur.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokolleriyle teminat altına alınmıştır. Avrupa Konseyi üyesi 46 ülke bu mahkemenin yargı yetkisini tanımaktadır. Türkiye Avrupa Konseyine üye bir devlettir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1 Numaralı Protokol'ün 1. maddesi, vergi konusunu ele alan yegâne maddesidir. Bu maddeye göre herkesin mülkiyet hakkı vardır ve bu hak kamu yararına ve hukuka uygun olarak sınırlandırılabilir. 1. maddenin 2. fıkrasında üye devletler vergi, ceza ve diğer katkı paylarının ödenmesini sağlamak için لازم gördükleri önlemleri düzenleme yetkisine sahiptir. Yani vergilendirme yetkisini düzenleyen bu fıkra hükmüne göre vergilerin konusunu, matrahını, mükellefini ve oranını belirlemede tek yetkili devletlerdir³⁹⁴.

Devlet vergilerin tahsil edilmesi için lüzum gördüğü tüm önlemleri alma gücüne sahiptir. Devletlerin vergi otoritesi saklıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergilendirme gücünü devlet olmanın esas kuralların biri olarak görmektedir. Avrupa

³⁹³ Bilgin, Candan, Şencan, a.g.e., s. 7-8.

³⁹⁴ Neslihan Karataş Durmuş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme, <https://vergialgi.com/avrupa-insan-haklari-mahkemesi-kararlarinda-mulkiyet-hakki-ve-vergilendirme>, (Erişim Tarihi: 22/11/2022).

İnsan Hakları Mahkemesi, vergiyi kamu giderlerinin finansman aracı olarak değerlendirmekte ve vergilendirme konusunda üye devletlere geniş bir takdir yetkileri öngörmektedir. Bu takdir yetkisi, yalnızca vergilerin ihdasını, değiştirilmesi veya kaldırılmasını değil, toplumsal barışın sağlanabilmesi için gerekli tüm tedbirlerin alınmasını da ihtiva eder³⁹⁵.

AIHM'e başvurabilmek için öncelikle her üye devletin kendi iç hukuk yollarını tüketmesi gerekmektedir. Burada da olumsuz nihai kararın alınmasından itibaren 4 aylık süre zarfında AIHM'e başvuru yapılabilmektedir. Mahkemenin yargı dili Fransızca ve İngilizce'dir. Başvuru aşamasında üye devletlerden herhangi birinin dili kabul edilmektedir.

Türkiye de Avrupa Konseyine üye olması ve AIHM'in yargı yetkisini tanınması sebebiyle imzacısı bulunduğu AIHS madde ve ek protokollerine uymakla mükelleftir. Mülkiyet hakkının korunması ve adil yargılanma hakkı kapsamında kişilere başvuru hakkı tanınması sebebiyle vergi hukukunda anılan korunma alanlarına yapılan müdahaleler AIHM'ne konu edilebilmektedir³⁹⁶.

³⁹⁵ Esin Odabaş Sağır, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Gerçek Kişilerin Mülkiyet Hakkı, Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, 2016, s. 29.

³⁹⁶ Diler, a.g.t., s. 144.

SONUÇ

Vergi, çağlar boyu insanoğlu ile birlikte var olmuştur. Önceleri isteğe bağlı olarak bağış şeklide gerçekleşen vergi, devlet kavramının kurumsallaşması ve kamu harcamalarının finansmanı sebebiyle zorunlu hale gelmiştir.

İlkin kabile reisine, derebeyine veya kral gibi monarklara ödenen vergi, hükümdarların keyfi uygulamaları ve güç zehirlenmeleri ile halk üzerinde onulmaz yaralar açmıştır.

Vergi yetkisi zaman içinde yürütme organı konumunda bulunan monarklardan yasama organı konumuna geçen halkın seçtiği meclislere evrilmiştir. Vergilerin ferman, emir, buyruk gibi hükümdarın tek taraflı ve sınırsız iradesi ile alınması uygulamasından vazgeçilmiş, halkın seçtiği temsilcilerden oluşan parlamentolarda yasalar marifetiyle toplanması uygulamasına geçilmiştir.

Vergi tarihinin aynı zamanda uygarlık, özgürlük ve demokrasi tarihi olduğu görülmektedir. Yüzyıllar boyu açlık, sefalet, angarya ile mülkiyet hakkından yoksun bırakılan halk; isyan, devrim veya ihtilaller gibi pasif ve aktif direnişlerle insan onuruna yaraşır hakları elde etmiştir. Özgürlük anlamında ayağına takılan prangayı, hükümdarların hegemonyasını reddeden halk kendi kendisini yönetmeyi başarmıştır. Temsilciler vasıtasıyla kendi iradesini yaşadığı ülkeye yansıtmıştır. Seçtiği iktidar eliyle hak ve menfaatlerini tecelli kılabilmiştir.

Demokrasilerde iktidar kadar muhalefetin de önemli olduğu görülmüştür. Parlamentoda çoğunluğa sahip iktidarların halktan aldıkları destekle güç zehirlenmesi yaşadıklarına şahit olunmuştur. Toplumun temsilcisi konumundaki parlamenterlerin anayasal çizgilerden uzaklaşarak partizan davranabildikleri gözlemlenebilmektedir. Seçimle iktidara gelmelerine karşın siyasi tarih pek çok hukuk ve insanlık garabetlerinin yine iktidar eliyle gerçekleştiğine şahitlik etmiştir. Tarihte Mussolini, Hitler, Stalin, Saddam Hüseyin gibi pek çok seçilmiş iktidarın demokrasiyi hiçe saydıkları ve insanlık trajedilerini yaşattıkları bilinmektedir.

Seçilmiş olmak ile her türlü konuda yasa çıkarma hakkının hükümete verilmesi iktidarı sınırsız bırakmaz. İktidarların dahi toplumsal mutabakat metni statüsündeki

anayasaya uyma zorunluluğundan ötürü anayasal yargıya ihtiyaç duyulmuştur. Yasa teklifinin meclis başkanlığına verilmesinden cumhurbaşkanınca imzalanıp Resmi Gazetede yayımlanmasına kadar her aşamada anayasal yargı işletilmektedir. Hatta Resmi Gazetede yayımlanmasını müteakip 60 gün içinde TBMM’de en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve TBMM üye tam sayısının beşte biri oranındaki iptal davası açma hakkı tanınmıştır. Ve dahi bir davaya bakmakta olan mahkeme uygulanacak yasa maddesini anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin iddiasını ciddi bulursa AYM’nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakabilmektedir.

Yaşanan kötü tecrübeler iktidarların sınırlandırılması gerektiğini ve anayasal yargı denetimine ihtiyacı lüzumlu kılmaktadır.

Ülkemizde de vergi kanunları özelinde yasalar marifetiyle hukuksuz işlemlerin yapıldığına şahit olunmuştur. Varlık Vergisi bunun en spesifik örneği kabul edilmektedir. Varlık Vergisi hiçbir objektif kritere dayanmadan tamamen keyfi bir şekilde gayrimüslim vatandaşların servet ve kârlarına kastedilerek bir defalığına çıkarılmıştır. Olağanüstü vergi kıstasları ile anılan vergi uygulanmış; bunun sonucunda gayrimüslimlere ait pek çok taşınmaz haciz yoluyla satılmış, 1229 kişi çalıştırılmak üzere Erzurum’a yollanmıştır. Varlık Vergisinin uygulanması sonucu pek çok gayrimüslim vatandaş yurtdışına göç etmiştir. 11.11.1942 tarihinde yürürlüğe giren Varlık Vergisi 17.09.1944 tarihinde kaldırılmıştır. Varlık Vergisi döneminde anayasal yargı mercii olan AYM yürürlükte olsa kanımızca anılan verginin iptal edileceği öngörülmektedir.

Anayasa yargısının denetim mekanizmasının bulunmaması, yasama erkine anayasal hudutları ihlal etme kuvvetini sınırlanamaz bir biçimde devretme manasına gelecektir. Yasama merciinin anayasada yazılı hükümlere aykırı işlemlerine halk tahammülsüz kalmayacaktır. Toplumsal olaylar bu tarz durumlarla doğmaktadır. Toplumsal huzur ve barışın tesisi için anayasal yargı denetimi elzemdir.

Anayasa yargısının kabulüyle iktidar zaten psikolojik olarak en başta pasif anlamda sınırlanacak, AYM’nin yargı denetimi ile anayasa yargısı aktif olarak kısıtlanacaktır.

Vergi Hukukunda geriye yürümezlik ilkesi geçerlidir. Ekonomik krizler, yüksek enflasyon vb. olağan dışı durumlarda geçmişe yönelik vergisel düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu durumda dahi AYM anılan düzenlemeyi iptal etmeme yönünde karar vermektedir. Kararların çoğunda zorlama yorumlarla anayasaya uygunluğunu hükmetmektedir. Bu durumun yükümlüler açısından hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına geldiği kıymetlendirilmektedir. Kanımızca TBMM'nin görevleri arasında bulunan Anayasanın 87. Maddesinde düzenlenen bütçe kanunu ile hükümlerin detaylı düzenlenmesi geriye yürümezlik ilkesinin ihlalini önleyecektir.

Anayasanın 73. maddesinde yürütme organına verilen yetki, hukuk sosyolojisi ve felsefesi açısından incelenmesi gereken bir konudur. Yüzyıllar boyu süren hükümlerlerin sınırsız ve keyfi vergi toplama uygulamaları, demokratik toplumun oluşmasına katkı sağlamıştır. Başkaldırı, aktif ve pasif direnişlerle toplumsal tepkiler sonucu hükümler bazı yetkilerini halka devretmek mecburiyetinde kalmışlardır. Oluşturulan parlamentolar, meclisler, danışma kurulları vs. toplumun iradesini yansıtmış, iktidar sahiplerinin keyfi ve sınırsız hareketlerini önlemiştir. “Yasama uyuşması” olarak ifade edilebilecek yürütme organına Anayasanın 73'üncü maddesinde verilebilecek yetkiler, meclisin varlık sebebini sorgulatmıştır. Salt hızlı karar almak adına verilen bu yetkiler aslında toplumun tabanından gelmeyen ve yerleşememiş demokrasinin birer tezahürüdür. Ülkenin kurucu liderinin ve aydınlarının devrimler yoluyla yerleşmesini umarak “bahsettikleri!” demokratik düzenlemeler, maalesef halk tarafından yeteri kadar içselleştirilememiş ve kültürüne yerleşememiştir. Bu yüzdendir ki “verginin kanuniliği” gibi tüm Batı demokrasisinde kemikleşmiş bir ilke, ülkemizde yürütme organı ile paylaşılır olmuştur.

Kanımızca yürütme organına verilmiş olan bu yetki her kullanıldığında, uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girme esaslarında olduğu bir “uygun bulma yasası” ile meclisin onayına sunulmalıdır. Meclisin onayında geçmeyen vergisel düzenlemelerin yürürlüğe girmesi önlenmelidir. Yürütme organına “oranları belirlemede” verilen yetkiler dar tutulmalıdır. Vergiyi “sıfırlamak” ve “dört katına” varan baremlerde yükseltmek manasına gelebilecek anlamda düzenleme yapma yetkisi veren düzenlemelere son verilmelidir. Ülkenin kalkınması ve hızlı kararlar alınması maksadıyla yürütmeye verilen yetkiler, henüz tam anlamıyla yerleşememiş demokrasi

kültürünün olduğu toplumlarda özgürlükleri kısıtlamaktadır. Zengin olmak, özgür olmaya tercih edilmemelidir.

Anayasanın 119. maddesinde Cumhurbaşkanına olağanüstü yetkiler verilmektedir. Anayasanın aynı maddede yazılı sebeplerle süresi 6 ayı geçmemek üzere olağanüstü hali ilan yetkisi Cumhurbaşkanına verilmektedir. Yine Cumhurbaşkanına Anayasanın 104. maddesinde belirtilen Olağanüstü Dönem Cumhurbaşkanı Kararnamelerini sınırlamaya tabi olmaksızın vermektedir. Hele ki savaş durumunda bu yetkiler TBMM’yi fiilen ekarte edebilecek sınırsızlıktadır. Yürütme yetkisini şahsında toplayan partili olabilme olasılıklı bir Cumhurbaşkanı savaş gibi bir devletin en kritik kararını tek başına alabilmekte ve kendisini sınırsız yetkilerle donatabilmektedir. Aynı Cumhurbaşkanı partisinin TBMM’de salt çoğunluğu sağlaması durumunda süre sınırlamasına tabi olmaksızın ülkeyi ve kişiyi sıkı sıkıya bağlı hakları CBK’ler ile yönetebilecek anayasal yetkiye sahip olabilmektedir. Cumhurbaşkanı 4’er aylık dönemler dâhilinde olağanüstü hal rejimini gerekli gördüğü kereler uzatabilecek yetkiye haizdir.

Yürütme organı olan Cumhurbaşkanı, yeni hükümet sisteminde partili olabilmektedir. Partili olabilen Cumhurbaşkanı, anayasal yargı denetimi yapan 15 mevcudu olan AYM üyelerinden 12’sini atamaktadır. AYM üyeleri seçilme hakkına sahip bireylerdir. Yerel ve genel seçimlerde aday olabilen AYM’nin müstakbel üyeleri seçilmeme veyahut seçilememe halinde görevlerine iade edilebilmektedir. Siyasi parti geçmişi olan ve hatta Cumhurbaşkanının mensubu olduğu siyasi partisinden seçimlerde aday olan AYM müstakbel üyesi, tarafsızlık yemini etmiş aynı partinin Cumhurbaşkanı tarafından AYM üyeliğine seçilebilmektedir. Seçilen AYM üyesi, kendisini göreve getiren Cumhurbaşkanının onadığı yasanın anayasal yargı denetimini yerine getirmektedir. Kanımızca siyasi parti üyelik geçmişi olan kimsenin AYM üyesi olamayacağı şeklinde yasal düzenleme yapılması, kamu görevinde bulunan memurların seçim nedeniyle görevden istifaları sonrasında kamu görevine iade mekanizmasının kaldırılması ve üzerinden bir genel seçim geçmedikçe yüksek yargı üyesi olamaması yönünde mevzuat çalışması yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Kanımızca yürütme organına anayasada tanınan yetkiler, vergi yasalarında olduğu gibi çok geniştir. Olağanüstü dönemlerde vergisel anlamda her türlü düzenlemeyi yapabilecek güç Cumhurbaşkanına verilmiştir. Kanımızca vergiye ait hükümlerin Anayasanın 4. maddesinde belirtilen değiştirilemeyecek hükümler arasında sayılması yerinde olacaktır. Ayrıca anayasada cumhurbaşkanına tanınan yetkinin meclise verilmesi veya mecliste en büyük çoğunluğa sahip üç partisiyle paylaşılmasının yerinde olacağı öngörülmektedir. Kanımızca olağanüstü hal veya savaş kararı veren Cumhurbaşkanının bu kararı bir kere uzatması durumunda seçimlerin resen yenilenmesi hükmünün anayasaya ithal edilmesinin demokrasimiz açısından faydalı olacağı değerlendirmektedir. Ülkenin olağanüstü hal rejimine sokulmasında ve savaş durumuna gelinmesinde sorumluluk yürütme organında olduğundan, ülkenin demokratik ve çağdaş anlamda yönetilemeyip olağanüstü hal ve savaş durumunun bir kere uzatmasında da yetkinin yine yürütme organında olması sebebiyle ülkenin normalleşmesi ve toplumsal barışın yeniden tesisi için seçimlerin otomatik olarak yenilenmesinin uygun olabileceği kıymetlendirilmektedir.

Vergi mükellefleri karmaşık vergi mevzuatıyla boğulmamalı, vergiler toplumun tabanına yayılmalıdır. Uyuşmazlıkların çözümünde mahkemelere başvurmak en son çare olmalı, vergi idarelerince uyuşma ve arabuluculuk müessesesi işletilmelidir.

KAYNAKÇA

Kitap

- Aksoy, A., **İktisadi Düşünce Tarihi**, Akyol Neşriyat ve Yayıncılık, İzmir, 1986.
- Aksoy, Ş., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (6. Baskı), Filiz Kitabevi, 2010.
- Aktan, C. C., Dileyici, D., Saraç, Ö., “**Anayasal İktisat Perspektifinden Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi**”, **Anayasal İktisat Perspektifinden Para ve Maliye Politikaları**, (Ed. Dilek DİLEYİCİ), Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.
- Arsel, İ., **Türk Anayasa Hukuku**, Mars Yayınevi, Ankara, 1968.
- Balta, T. B., **İdare Hukuku** (Cilt 1 Genel Konular), ASBF Basımevi, Ankara, 1972.
- Bilgin, M., Candan, K., Şencan, H., **Konularına Göre Karşılaştırmalı Dünya Anayasaları** (Yayın:13), TBMM Basımevi, Ankara, 2022.
- Bilici, N., **Vergi Hukuku** (Güncellenmiş 11. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- Buchanan, M. J., Flowers, M., “**Constitutional Limits on Taxing and Spending**”, **The Public Finance**, Homewood, İllionis: Richard D. Irwin Inc., 1960, s. 143
- Çağan, N., **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çağlar, B., **Anayasa Bilimi: Bir Çalışma Taslağı**, Bilim Felsefe Sanat Yayınları, İstanbul, 1989.
- Çomaklı, Ş., Ayrangöl, Z., **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar** (1. Baskı), Savaş Yayınevi, Ankara, 2016.
- Devrim, F., **Kamu Maliyesine Giriş** (4. Baskı), İlkem Ofset, İzmir, 2002.
- Doğrusöz, A. B., **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergilendirme “Stopaj”**, İstanbul SMMMO Yayınları, İstanbul, 1998.

DUVERGER, M., **Politikaya Giriş** (Çeviren Semih Tiryakioğlu), Varlık Yayınları, İstanbul, 1971.

Erdoğan, M., **Anayasal Demokrasi** (13. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara, 2017.

Erol, A., **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku** (5. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Eskicioğlu, O., **İslam Hukukunda Vergiler**, 9 Eylül Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1966.

Gaston, J., **Cours Elementarie de Science des Finances et de Legislation Financière Française**, Paris, 1912, s. 732-734

Gerek, Ş., Aydın, A. R., **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku** (1. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.

Gökbunar, A. R., Uğur, A., **Sümerlerden Türkiye Cumhuriyetine Maliye Tarihi** (1. Baskı), Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

Gözler, K., **Türk Anayasa Hukuku Dersleri** (24. Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa, 2018.

Güneş, G., **“4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi”**, Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000.

Güneş, G., **Verginin Yasallığı İlkesi** (2. Baskı), On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

Jarass, H. D., **Verfassungsrechtliche renzen für die rhebung nicht steuerlicher Abgaben**, DÖV 1989, s. 1015

Kaboğlu, İ. Ö., **Anayasa Yargısı**, İmge Kitapevi, İstanbul, 1994.

Kaboğlu, İ., **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2005.

- Kaneti, S., **Vergi Hukuku**, Özlem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1987.
- Karadeniz, H. K., **Türk Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çeşitli Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı (Yayın No:2011/415), Hermes Matbaacılık, Ankara, 2011.
- Köktaş, A. M., Nakiboğlu, A., Gölçek, A. G., **Ceride-i Rüsumiye**, Necmettin Erbakan Üniversitesi Yayınları, Konya, 2002.
- Kutlu, M., **Kuvvetler Ayrılığı, Temelleri-Gelişimi, Hukuk Devletinin Kökenleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001.
- Kuzu, B., **Anayasa Hukukumuzda Yürütme Organının Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi ve Güçlendirilmesi Eğilimi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1987.
- Montesquieu, C. L., **Kanunların Ruhu Üzerine** (Çeviren: Fehmi Baldaş), Hiperlink Yayınları, İstanbul, 2005.
- Muter, N. B., **Vergi Teorisi** (Birinci Baskı), Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1997.
- Muter, N. B., Çelebi, A. K., Kazanç, S., **Kamu Maliyesi**, Nadir Kitabevi, Manisa, 2003.
- Nadaroğlu, H., **Kamu Maliyesi Teorisi** (Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı), İstanbul, 1998.
- Neumark, F., **Maliyeye Dair Tetkikler** (Çeviren Sabri F. Ülgener), İstanbul Üniversitesi Matbaası, İstanbul, 1951.
- Okandan, R., **Umumi Amme Hukuku Dersleri**, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1976.
- Oktar, A., **Vergi Hukuku** (14. Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2019.
- Oktar, A., **Vergi Hukuku** (Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3.Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008
- Öden, M., **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.

- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A., **Vergi Hukuku** (Cilt 1, 2. Bası), AÜSBF Yayınları, Ankara, 1985.
- Özbudun, E., **Türk Anayasa Hukuku** (8. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- Özbudun, E., **Türk Anayasa Hukuku** (Gözden Geçirilmiş 21. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2022.
- Ross, M. L., **Does Taxation Lead to Representation, British Journal of Political Science**, Cambridge University Press, No. 34, 2004, s. 229-249.
- Serdar, S., **Kur'an-ı Kerim** (Bilgisayar Hatlı), Define Yayınları, İstanbul, 2014.
- Sevimay, H. R., **Cumhuriyete Girerken Ekonomi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., **Vergi Hukuku** (Genel Hükümler), Ekin Yayınları, Bursa, 2005.
- Tanör, B., Yüzbaşıoğlu, N., **1982 Anayasası'na Göre Türk Anayasa Hukuku** (7. Bası), İstanbul, Beta Yayınları, 2005.
- Tekbaş, A., **Vergi Kanunlarının Anayasal Uygunluğunun Yargısal Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009.
- Tekbaş, A., **Vergi Kanunlarının Anayasal Uygunluğunun Yargısal Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009.
- Teziç, E., **Anayasa Hukuku** (Tıpkı 25. Baskı), Beta Yayınevi, İstanbul, 2021.
- Tipke, K., **Die Steuerrechtsordnung**, Band I, Köln, 1993.
- Tosuner, M., Arıkan, Z., **Parafiskal Gelirler Parafiskal Kurumlar**, İzmir, 1989.
- TRIDIMAS, G., **“Judges and Taxes: Judicial Review, Judicial Independence and the Size of Government”**, Constitutional Political Economy, Vol. 16, 2005.

- Üzeltürk, H., **Vergi Kanunları** (19. Baskı), Legal Yayınları, İstanbul, 2022.
- Varcan, N., **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1987.
- Vile, M. J. C., **Constitutionalism and Seperation of Powers**, (İndianapolis: Liberty), 1998, s.7
- Vural, B., Akad, M., Bulut, N., **Genel Kamu Hukuku** (3. Bası), İstanbul, Der Yayınları, 2004.
- Yaşın, M., **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Yılmaz, G. A., **Sosyal Devlet ve Sosyal Harcamalar (OECD Ülkeleri ve Türkiye’de)**, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006.
- Yılmazoğlu, Y. E., **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları (Yargı Kararları Işığında Bir İnceleme)**, Yaklaşık Yayıncılık, Ankara, 2011.

Sürelî Yayın

- Alan, N., **(Demokratik) Hukuk Devleti ve Anayasa**, AÜSBF Dergisi, 2003.
- Aliefendioğlu, Y., **Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları**, Danıştay Dergisi, 1981.
- Aliefendioğlu, Y., **Vergi ve Hukuk**, Bilanço Dergisi, Kasım 1991.
- Arıkan, C., Yarımbatman, G., **Siyasi İktidarın Sınırlandırılması ve Anayasal Denge Denetimi Düşüncesinin Kökeni**, İçtimaiyat Sosyal Bilimler Dergisi, 2022.
- Arıkan, Z., **Fonlar ve Yetki Kullanımı**, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Ocak 1995.
- Aslan, L. A., **Anayasa Mahkemesinin 14.10.2010 Tarihli Kararı Çerçevesinde Yargı Harçlarına İlişkin Bazı Sorunlar ve Güncel Gelişmeler**, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2011.
- Aslanoğlu, S., Can, S. P., **Sürekli Hale Gelen Yeniden Değerlemenin Kapsamı, Önemi, Vergisel Avantajları: Güneş Enerji Santrali İşletmesinde Bir Uygulama**, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2022.
- Aydın, M. S., **Cumhuriyetin Döneminde Vergi Uygulamaları**, Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2020.
- Aydın, M., **Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü**, AÜSBF Dergisi, 2006.
- Bakırcı, F., **Montesquieu’de Erkler Ayrımı (Mitosu) ve Modern Yargı Erki Üzerine**, AÜSBF Dergisi, 2022.
- Başaran, F., **Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı**, Vergi Sorunları Dergisi, 1998.

- Budak, T., Yakar, S., **Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2007.
- Bülbül, G., **Islahat Fermanı'nı Hazırlayan Sebepler ve Islahat Fermanı**, SÜHFD, 1989.
- Çağan, N., **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1980.
- Çaha, Ö., **İdeoloji ile Hukuk Devleti Arasındaki Devlet**, Doğu-Batı Düşünce Dergisi, 2001.
- Çakar, E. P., Saraçoğlu, F., **Vergide Özgürlük İlkesi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014.
- Çelik, N. K., **İdarenin Takdir Yetkisinin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013.
- Çötök, N. A., **Giddens Sosyolojisinde Toplumsal Dönüşümün Temel Kavramları ve Bağlantılar: Yapılanma Modernite ve Küreselleşme**, Sosyal ve Kültürel Araştırmalar Dergisi, 2017.
- Demirkol, S., **Mahkemelerce Ciddi Bulunmayan Anayasaya Aykırılık İddialarının Gerekçeli Olarak Karşılanmaması Sorunu**, İÜHFM, 2008.
- Dulupçu, M. A., Özkul, G., Ünlü, H., Sayın, M., **Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisine İlişkin Değerlendirmeler**, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Dergisi, 2014.
- DURAN, L., **Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni (II)**, Amme Dergisi, 1986.
- Durmuş, N. K., **Türk ve Fransız Vergi Hukukunda Mükelleflerin Korunması**, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, 2016.

- Duvan, A. Ö., **Devlet Teorisinde Kuvvetler Ayrılığının Doğuşu: Locke ve Montesquieu**, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 2019.
- Düvenci, S., **Devletin Köken Teorileri Açısından Devleti Oluşturan Etmenler: Çeşitli Uygarlıklar ve Topluluklar Üzerinden Bir Değerlendirme**, Uluslararası Yönetim Akademi Dergisi, 2018.
- Ergül, O., **Yeni Rejimin Kodları Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri**, Güncel Hukuk Dergisi, 2018.
- Fildişi, B., **Marx, Durkheim ve Weber Üzerinden Klasik Dönem Sosyolojisinde Modern Devlet ve Ordular**, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2018.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U., Asa, S., **Vergilendirmenin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırması ve Türkiye İçin Çıkarımlar**, AÜHFD, 2014.
- Görkemli, B., **Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları**, Ankara Barosu Dergisi, 2017.
- Güneş, G., **“4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi”**, Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000.
- Hacıköylü, C., **Damga Vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2017.
- İnneci, A., Tosuner, M., **Türkiye’de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme**, Maliye Dergisi, 2018.
- Karakoç, Y., **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013.

- Karayalçın, Y., **Hukukun Üstünlüğü (Kavram-Bazı Problemler)**, AÜSBF Dergisi, 1992.
- Kayan, A., **Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar**, Maliye Dergisi, 2000.
- Metin, Y., **Türkiye’de Yargı Bağımsızlığına İlişkin Kimi Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Anayasa Yargısı Dergisi, 2010.
- Öztürk, S., **Türkiye Ekonomisinde 1980 Sonrası Yaşanan Yapısal Dönüşümlerin GSMH, Dış Ticaret ve Dış Borçlar Bağlamında Teorik Bir Değerlendirmesi**, Mevzuat Dergisi, 2005.
- Sune, E., Özdemir, A. M., **Rantçı Devlet Yazını Üzerine Deneme**, Uluslararası İlişkiler Dergisi, 2012.
- Şener, O., **Yolsuzluğun Vergisel Araçlarla Önlenmesi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014.
- Tabar, Ç., Karaş, G., **Vergilerin Demokrasi Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkeleri Örneği**, International Journal of Social Inquiry, 2021.
- Üstün, Ü. S., **Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler**, SÜHFD, 2003.
- Yüce, M., **3986 Sayılı Yasa ile Getirilen Ek Vergisel Yükümlülükler Üzerinde Bir Değerlendirme**, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül-Ekim 1994.

Yüksek Lisans ve Doktora Tezleri

Akgül, C., **Vergilerin Kanuniliği İlkesi**, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, 2021.

Ayvacı, O. T., **Vergi Hukukunda Genel Tebliğ ve Sirkülerin Hukuki Rejimi**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2020.

Diler, F., **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkesi**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, 2021.

Hatipoğlu, C., **Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2005.

Kılıç, A., **Türkiye’de Parlamento Kararlarının Hukuki Rejimi**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2019.

Özgirgin, S., **Başkanlık Sistemi Üzerine Bir İnceleme: ABD, Arjantin ve Brezilya Örneği**, Yüksek Lisans Tezi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, 2016.

Özmen, İ., **Tarihsel Olarak Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri ve BRIC-T Üzerine Ekonometrik Bir Analiz**, Doktora Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, 2016.

Sağır, E. O., **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Gerçek Kişilerin Mülkiyet Hakkı**, Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, 2016.

Şimşek, B., **Küreselleşme Kavramı, İktisadi Boyutu ve Türkiye’ye Yansıması**, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi, 2011.

Yılmaz, M. B., **Kanuni İdare İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi**, Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi, 2020.

Yılmazoğlu, Y. E., **Vergilendirme Alanında Yürütme Organına Verilen Yetkiler ve Sınırları**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2008.

Diğer Yayınlar

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunu Gerekçeleri, Cilt 5, C Bölümü, 1989.

Oktar, S. A., **Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Amacı**, Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu'na Armağan, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, On Yedinci Seri, 1996.

Saban, N., **Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik**, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998.

Tan, T. **Ekonomik Düzen ve Anayasa**, Türkiye Barolar Birliği (Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayında Sunulan Bildiri), 9-13 Ocak 2001.

İnternet Yayınları

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, **AYM'nin E.2016/180, K.2018/4, K.T. 18.01.2018 sayılı Kararı**, Anayasa Mahkemesi, Kararlar Bilgi Bankası, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?EsasNo=2016%2F180> , (Erişim Tarihi: 20/12/22)

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, **Önceki Anayasalar (1921 Anayasası)**, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1921-anayasasi/>, (Erişim Tarihi: 21/11/2022)

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, **Önceki Anayasalar (1924 Anayasası)**, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/>, (Erişim Tarihi: 21/11/2022)

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, **Önceki Anayasalar (1961 Anayasası)**, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/>, (Erişim Tarihi: 21/11/2022)

Avrupa Birliği Adalet Divanı, **21.02.2006 tarihli KDV Kararı**, https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/institutions-and-bodies-profiles/court-justice-european-union-cjeu_fr#:~:text=La%20Cour%20de%20justice%20de,les%20institutions%20de%20l'UE., 21.02.2006 tarihli kararı (Erişim Tarihi: 30/12/2022)

Bingöl, O., **Cumhurbaşkanına Görülmemiş Yetki: ÖTV'yi Yüzde 640'a Kadar Çıkartabilir**, Sözcü Gazetesi, 17/10/2021, <https://www.sozcu.com.tr/2021/ekonomi/cumhurbaskanina-gorulmemis-yetki-otvyi-yuzde-640a-kadar-cikartabilir-6712411/#:~:text=B%C3%B6ylece%20Cumhurba%C5%9Fkan%C4%B1%20bir%20gecede%20%C3%96TV,muazzam%20bir%20vergileme%20yetkisidir%20E2%80%9D%20dedi.>, (Erişim Tarihi: 03/01/2023)

Derin Oda Haber İnternet Sitesi, **1504 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı**, <https://derinodahaber.com/erdogan-imzaladi-damadin-sirketine-600->

[milyonluk-tesvik-damat-ise-ihracat-rekoru-kirdik-dedi-42836](#), (Erişim Tarihi: 02/01/2022).

Durmuş, N. K., **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme**, <https://vergialgi.com/avrupa-insan-haklari-mahkemesi-kararlarinda-mulkiyet-hakki-ve-vergilendirme>, (Erişim Tarihi: 22/11/2022).

Fransa Ekonomi Bakanlığı, **Özelgeler**, <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/charte-des-droits-et-obligations-contribuable-verifie>, (Erişim Tarihi: 30/12/2022)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellef Hakları**, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, (Erişim Tarihi: 30/12/2022)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Sirküler ve Özelgeler**, <https://www.gib.gov.tr/search/node/?filter=ozelge%20>, (Erişim Tarihi: 31/12/2022).

Gelir İdari Başkanlığı, **Bilgi Değişimi ve İdari Yardımlaşma Anlaşmaları, Uluslararası Mevzuat**, <https://www.gib.gov.tr/bilgi-degisimi-ve-idari-yardimlasma-anlasmalari>, (Erişim Tarihi: 20/12/2022).

Gören, Z., **Sosyal Devlet**, <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/Z.Goren1.pdf>, s. 6, (Erişim Tarihi: 30/12/2022)

Gözler, K., **Anayasa Değişikliği Gerekli mi? (1982 Anayasası İçin Bir Savunma)**, Türkiye Günlüğü, S. 65, 2001, s. 108-123; Türk Anayasa Hukuku Sitesi, <https://www.anayasa.gen.tr/adegisikligi.htm>, (Erişim Tarihi : 31/12/2022).

Köybaşı, S., **Hindistan Yüksek Mahkemesi: Eyaletler ya Temiz Hava ve Su Temin Etmeli ya da Halkın Uğradığı Zararı Önlemeli**, <https://anayasagundemi.com/2019/12/03/hindistan-yuksek-mahkemesi-eyaletler-ya-temiz-hava-ve-su-temin-etmeli-ya-da-halkin-ugradigi-zarari-odemeli/>, (Erişim Tarihi: 15/11/2022).

Ulusoy, A. D., **2016 Anayasa Teklifi Neler Getiriyor, Neler Götürüyor?**,
www.anayasa.gen.tr/ulusoy-anayasa-degisikligi.pdf (Konuluş Tarihi: 17 Ocak
2017), s. 6 (Erişim Tarihi: 06/10/2022).

Vergi Dosyası, **KDV Hangi Ülkelerde Ne Zamandan Beri Uygulanıyor?**,
<https://vergidosyasi.com/2018/07/05/kdv-hangi-ulkede-ne-zamandan-beri-uygulaniyor/#:~:text=KDV%20benzer%20ilk%20uygulamalar,'da%201968'de%20ba%C5%9Fam%C4%B1%C5%9Ft%C4%B1r>, (Erişim Tarihi:
27/12/2022)

Vural, M., **Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlkçağ Dönemi**,
<https://beepeer.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi>,
(Erişim Tarihi: 30/12/2022)

Wikipedia, **La Chapelier Yasası**,
https://en.wikipedia.org/wiki/Le_Chapelier_Law_1791, (Erişim Tarihi:
30/12/2022)