

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI

“VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ”
YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

Semih ASLAN

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

Ankara – 2010

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI

“VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ”
YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

Semih ASLAN

TEZ DANIŞMANI

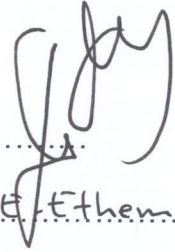
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

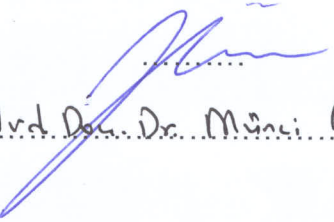
Ankara - 2010

ONAY

Semih Aslan tarafından hazırlanan "Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı İlkesi" başlıklı bu çalışma 29/06/2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (Oy Çokluğu) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.


.....
Prof. Dr. F. Rifat Ortay


.....
Prof. Dr. E. Ethem Atay


.....
Yrd. Doç. Dr. Münir Çakmak

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR	X
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ

1. VERGİLENDİRME YETKİSİ	3
1.1. Vergilendirme Yetkisinin Kuramsal Temeli.....	3
1.2. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı	5
1.3. Vergilendirmenin Sınırları.....	6
1.3.1. Hukuki Sınır	6
1.3.2. İktisadi Sınır.....	6
1.3.3. Mali Sınır	7
1.3.4. Siyasal Sınır.....	7
1.3.5. Toplumsal ve Kültürel Sınır	8
1.3.6. Psikolojik Sınır	8
1.4. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi	9
1.4.1. Vergi Kavramının Ortaya Çıkışı	9
1.4.2. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi	10
1.4.2.1. İngiltere'deki Gelişim	11
1.4.2.2. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Gelişim	14
1.4.2.3. Fransa'daki Gelişim	14
1.4.2.4. Türkiye'deki Gelişim.....	16
2. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN İÇ HUKUK AÇISINDAN SINIRLANDIRILMASI.....	21

2.1. Hukuk Devleti İlkesi Açısından Sınırlandırmalar	22
2.1.1. Yasal İdare İlkesi Açısından Sınırlandırmalar	24
2.1.2. Genellik ve Eşitlik İlkeleri Açısından Sınırlandırmalar	26
2.1.3. Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Sınırlandırmalar	28
2.1.3.1.Seyahat Özgürlüğü	30
2.1.3.2. Mülkiyet ve Miras Hakkı	31
2.1.3.3.Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü	31
2.1.4. Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Sınırlandırmalar	32
2.1.4.1.Vergilendirmede Belirlilik İlkesi	33
2.1.4.2.Vergilendirmede Kıyas Yasağı	33
2.1.4.3. Vergi Yasalarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi	36
2.1.4.4. Başvurma Hakkı ve Yargısal Denetim	40
2.2. Sosyal Devlet İlkesi Açısından Sınırlandırmalar	41
2.2.1. Sosyal Devlet Kavramı ve Vergi Hukuku	42
2.2.2.Sosyal Devlette Vergilendirme Yetkisi	42
2.2.2.1.Vergi Yükünün Dengeli ve Adaletli Dağılımı İlkesi	42
2.2.2.2.Sosyal Devlette Vergi Adaleti	43
2.2.2.3.Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	43
2.2.2.4. Gelirin ve Servetin Vergilendirme Yolu ile Yeniden Dağıtılması	44
2.2.2.5.Sosyal Devlette Planlı Kalkınma ve Vergilendirme	46
3. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YASAMA VE YÜRÜTME ORGANLARI ARASINDA BÖLÜŞÜMÜ	47
3.1. Vergilerin Yasallığı İlkesi	47
3.1.1. Genel Olarak	47

3.1.2. Vergilerin Yasallığı İlkesinin Kapsamı	47
3.2. Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Konusundaki Yetkileri.....	48
3.2.1. Yetkinin Hukuki Dayanakları	48
3.2.1.1. Vergilendirme Konusundaki Yetkileri	48
3.2.1.2. Dış Ticarete İlişkin Yetkileri.....	49
3.3. Yetkinin Kapsamı.....	51
4. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI ALANDA SINIRLANDIRILMASI.....	55
4.1. Sınırlamaya Esas Olan İlkeler	56
4.1.1. Kaynak İlkesi	57
4.1.2. İkametgâh İlkesi	57
4.1.3. Uyrukluk İlkesi.....	58
4.2. Yasalarla Tek Taraflı Sınırlama	59
4.3. Türk Vergi Sisteminde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması	60
4.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler.....	60
4.3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler.....	61
4.3.3. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler.....	61
4.4. Uluslararası Anlaşmalarla Sınırlandırma.....	61
4.5. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılarak Sınırlandırma.....	63
4.5.1. Serbest Ticaret Bölgesinde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması.....	64
4.5.2. Gümrük Birliği'nde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması	64

4.5.3. Ortak Pazarda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması .	65
4.5.4. Vergi Birliğinde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması.....	65
4.5.5. Ekonomik Birlikte Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması	66
4.5.6. Uluslararası ve Uluslararası Kuruluşların Vergilendirme Yetkisi	66

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLERİN YASALLIĞI İLKESİ

1.GENEL KAVRAM	68
2. YASALLIK İLKESİNİN HUKUK DALLARI AÇISINDAN ETKİNLİĞİ.....	69
3. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN YASALLIK İLKESİNİN ANLAMI, İŞLEVİ VE KAPSAMI.....	71
3.1. Anlamı	71
3.1.1. Birey Açısından Anlamı	72
3.1.2. Devlet Açısından Anlamı	73
3.2. İşlevi	74
3.3. Kapsamı	75
3.3.1. Mali Mükellefiyet Çeşitleri Açısından	75
3.3.2. Yasaların Yürürlüğü ve Uygulanması Yönünden.....	76
4. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN KARŞILADIĞI GEREKSİNİMLER ...	79
4.1. Genel Açıklama	79
4.2. Güvenlik Gereksinimi	80
4.2.1. Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması	80

4.2.2. Hukukun Güvenilirliğinin Sağlanması	81
4.2.2.1. Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği	82
4.2.2.2. Zorla Çalıştırma Yasağı	83
4.2.2.3. Özel Yaşamın Gizliliği	84
4.2.2.4. Konut Dokunulmazlığı	85
4.2.2.5. Haberleşme Özgürlüğü	86
4.2.2.6. Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü	86
4.2.2.7. Mülkiyet Hakkı	87
4.3. Gelişme Gereksinimi	87
4.3.1. Genel Olarak	87
4.3.2. Ailenin Korunması	88
4.3.3. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü, Çalışma Hakkı ve Ödevi	89
4.3.4. Ücrette Adalet Sağlanması	90
4.3.5. Konut Hakkı	90
4.3.6. Diğerleri	91
5. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ	91
6. ANAYASALARIMIZDA VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ	92
6.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	92
6.2. Kurtuluş Savaşı ve Cumhuriyet Dönemi	93
6.2.1. 1921 Anayasası	94
6.2.2. 1924 Anayasası	95
6.2.3. 1961 Anayasası	95

6.2.4. 1982 Anayasası.....	96
7. VERGİ ÖDEVİNE İLİŞKİN ANAYASAL İLKELER VE VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN BU İLKELER İLE İLİŞKİSİ	98
7.1. Verginin Anayasal Çerçevesi	98
7.2. Verginin Genelliği İlkesi İle İlişkisi	99
7.3. Verginin Mali Güç İle Orantılı Olması İlkesi İle İlişkisi	100
7.4. Verginin Kamu Giderlerini Karşılamaya Özgülenmesi İle İlişkisi	102
7.5. Verginin Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi İle İlişkisi	103
8. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN DEMOKRATİK SOSYAL HUKUK DEVLETİ İLE İLİŞKİSİ VE İLKELERİ.....	103
8.1. Yasal Yönetim İlkesi.....	105
8.2. Vergilendirmede Demokrasi.....	106
8.3. Genellik ve Eşitlik İlkesi.....	109
8.4. Temel Hak ve Özgürlüklerin Korunması.....	110
8.5. Hukuki Güvenlik İlkesi	111
8.5.1. Belirlilik İlkesi.....	111
8.5.2. Tipleştirme ve Tipiklik.....	113
8.5.3. Hukuki İstikrar İlkesi	113
9. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ VE TEMEL VERGİ ÖĞELERİ	114
9.1. Verginin Kurucu Temel Öğeleri.....	115
9.1.1. Konu	115
9.1.2. Mükellef	116
9.1.3. Matrah	116
9.1.4. Tarife	116

9.1.5. Muafiyet ve İstisna	117
9.2. Verginin Usul Yönünden Öğeleri	118
9.2.1. Tarh	119
9.2.2. Tebliğ.....	121
9.2.3. Tahakkuk.....	122
9.2.4. Tahsil.....	122
9.2.5. Denetim.....	123
9.2.6. Zamanaşımı	123
10. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ YASALLIĞI İLKESİ	124
11. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN SONUÇLARI	126
11.1. Geriye Yürümezlik İlkesi	126
11.2. Kıyas Yasağı	128
11.3. Özel Sözleşmelerin Vergi Dairesini Bağlamaması.....	129

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN İSTİSNASI OLAN BAKANLAR KURULUNUN DÜZENLEME YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. ANAYASAL DURUM.....	131
1.1. 1982 Anayasası Öncesi Durum	131
1.2. 1982 Anayasası Dönemi	132
1.3. Maddi Yükümlülüklerde Bakanlar Kurulunun Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi	135
1.4. Bakanlar Kurulunun Vergi Oranlarına İlişkin Yetkisinin Değerlendirilmesi.....	140
1.5. Anayasanın 167/2. Maddesinde Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkinin Değerlendirilmesi.....	143

SONUÇ	146
KAYNAKÇA.....	147
ÖZET	154
ABSTRACT	156

KISALTMALAR

age	: Adı Geçen Eser
agm	: Adı Geçen Makale
ags	: Adı Geçen Sempozyum
agt	: Adı Geçen Tez
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Ana Bilim Dalı
AMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AY	: Anayasa
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
C	: Cilt
DD	: Danıştay Dergisi
DDDK	: Danıştay Dava Daireleri Kurulu
D.İ.İ.K	: Danıştay İdari İşler Kurulu
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İİBF	: İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
İÜSBE	: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md	: Madde
MK	: Medeni Kanun
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
MUK	: Muhasebe-i Umumiye Kanunu
NAV	: Net Aktif Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
S	: Sayı

s	: Sayfa
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
v.b	: Ve Benzeri
v.d	: Ve Devamı
v.s	: Ve Saire
Y	: Yıl
YN	: Yayın Numarası

GİRİŞ

Devletlerin iç ve dış güvenliği sağlamak, adalet hizmetlerini yerine getirmek gibi geleneksel görevlerinin yanında, ekonomik hayatta meydana gelen ve toplumu oluşturan bireylerin bir arada yaşamasının ortaya çıkardığı bazı ihtiyaçların devlet tarafından karşılanmasının beklenmesi, zamanla devletin ekonomiye katılması ve üstün güç olarak görevlerini yerine getirmesi için bu gücüne dayanarak cebri ve zorunlu olarak vergi alması sonucunu doğurmuştur.

Devletin, kendisini oluşturan bireyler üzerinde sahip olduğu fiili egemenlik gücüne dayanarak vergi alması anlamındaki vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin niteliği ve sınırları, toplumların gelişmesi ve özgürlük hareketlerinin meydana çıkması ile zamanla sorgulanmaya ve savaşlar, bildiriler ve anlaşmalarla sınırlandırılmaya başlanmıştır.

Devletin toplum üzerinde sahip olduğu yetkilerin belki de en önemlisi olan vergilendirme yetkisinin, yasal ve anayasal zemine ve metne bağlanarak kendisini oluşturan bireyler karşısında sınırlandırılması devlet kavramının değişmesi ve gelişmesi ile hemen hemen bütün demokratik ülkelerin yasa ve anayasalarında yer almıştır.

Vergide hukuk düşüncesinin ortaya çıkması ile birlikte, vergilendirme yetkisi sınırlandırılarak demokratik düzenin temelleri atılmış ve demokrasinin gelişmesine katkı sağlanmıştır.

Ayrıca devlet, vergilendirme yetkisini kendi egemenlik sınırları içerisinde kullanabilir. Devletler arasında vergilendirme yetkisinin kullanılmasından kaynaklanan sorunlar ikili ve uluslararası anlaşmalarla giderilmeye çalışılmaktadır.

Özellikle sosyal devlet ilkesinin gelişmesi ile devletin ekonomik ve sosyal hayattaki faaliyetleri arttıkça, üstlendiği hizmetleri gerçekleştirebilmesi için devlet daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duyar hale gelmiştir. İşte devletin,

kamu giderlerini karşılamak amacıyla cebri ve zorunlu olarak vergi almasının devlet açısından karşılamak zorunda olduğu kamusal ihtiyaçların finansmanı için zorunlu olması, birey açısından ise vergilendirmenin keyfiliğinden korunabilmesinin sağlanması için vergiye ilişkin düzenlemelerin yasalarda yer alması gerektiği fikri vergilerin yasallığı ilkesinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Böylece, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini ve ekonomik geleceklerini etkileyen vergiye ilişkin kararların yine toplumu meydana getiren kişilerin temsilcilerinden oluşan parlamentolarca ortaya konulması ve düzenlenmesi ile kişilerin rızalarına aykırı ve onlarca benimsenmeyecek mali yükümlülüklerin ortaya çıkmasının önüne geçilmiştir.

Hukuk devleti kavramı ile yakından ilişkili olan yasallık ilkesi ile kişilerin anayasalarla güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerinin keyfi vergilendirme ile zedelenmesi engellenmeye çalışılmıştır. Verginin hukuki olmasının ilk şartı hukuka bağlı bir devlet tarafından alınmasıdır, ancak hukuka bağlı bir devlet tarafından alınan vergiler hukuki anlamda vergi sayılırlar.

Yine, ekonomik hayattaki hızlı gelişmeler ve parlamentoların kendine has işleyişindeki yavaşlıklar, yasama organına göre daha çabuk karar alan yürütme organlarına vergiye ilişkin bazı hususlarda yetki verilmesine sebep olmuştur. Yürütme organının da yasama organı içinden çıkıyor olması yani yine kişilerin seçtiği temsilcilerden oluşması yasallık ilkesinin yumuşamasına ve yürütme organınca vergilendirmeye ilişkin bazı kararlar almasının tepkiyle karşılanmamasına sebep olmuştur.

Vergilendirme alanında Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin sınırlarının tespit edilmesi, Bakanlar Kuruluna yetki veren yasanın anayasal vergileme ilkelerine uygun olmasının sağlanması, kullanılan yetkinin anayasal normlara, yetkinin verildiği yasal normlara, kamu yararına ve hizmet gereklerine uygunluğunun yargısal denetiminin sağlanması zorunludur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ

1.VERGİLENDİRME YETKİSİ

1.1. Vergilendirme Yetkisinin Kuramsal Temeli

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve kendisinden beklenen kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacının bulunması ve bu kaynakları ancak vergilendirme yetkisini kullanarak sağlayabilmesi nedeniyle bu yetkiyi kullanması aynı zamanda bir zorunluluktur.¹ Bu yetki, devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği harcama, borçlanma, bütçe yapma gibi yetkilerin en önemlilerinden biri ve aynı zamanda devletin varlık koşuludur. Devlet, kamu hizmetlerinin görülebilmesi için gereksinim duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. Devletler vergilendirme yetkisi üzerinde hem egemenlik hem de ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle büyük direnç ve duyarlılık gösterirler.² Vergilendirme yetkisinin kullanım şekli ve alanı, devletin ekonomik yaşama müdahalesinin boyutuna göre farklılık arz etmektedir.³

Anayasa Mahkemesi'ne göre; "Vergilendirme yetkisi devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan

¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, I. Baskı, s.3-4.

² Biltekin Özdemir, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.11.

³ Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, s.44.

vergilendirme yetkisi, dar anlamda, devletin, kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini, geniş anlamda ise, çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülüktür. Devlet bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya mali politikasının gereği olarak, piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır.”⁴

Devlet egemenliği kavramı ile ilişkili olan vergilendirme yetkisi, egemenlik kavramının çağlar boyu geçirdiği evre değişikliklerinden etkilenmiştir. Vergilendirme, modern ekonomilerde bugün dahi kamunun ekonomik ve sosyal hedeflerinin gerçekleştirilmesi için uygulanan bir finansman aracıdır.⁵ Devlet egemenliğinin zaman zaman çok geniş bir biçimde ele alındığı yüzyıllardan farklı olarak günümüzde vergilendirme yetkisi de, hem kavramsal planda sınırlanmak, hem de müsbet hukukun çeşitli kurallarıyla sınırlanıp daraltılmak istenmektedir.⁶

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, her devrin devlet ve egemenlik anlayışına ve devlet biçimine uygun olarak değişmektedir. Rejim biçimlerine göre, geniş mali özerklik, sınırlı mali özerklik, merkezi devlete veya federal devlete bağımlı olma bağlamında vergilendirme yetkisinin bölündüğü görülmektedir.⁷ Devletin amaçları değiştikçe vergilendirmeden beklenen sonuçlar da değişikliğe uğramaktadır. *“Jandarma Devleti”*

⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 16.09.1998 gün ve E:1997/62, K:1998/52 Sayılı Kararı, **20.10.2000 tarih ve 24206 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.**

⁵ Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s.31.

⁶ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 2000, 4. Baskı, s.17.

⁷ Emin Memiş, “Anayasanın “Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “Alt ve Üst Sınırları Belirleme” ve “Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu**, 11-12.05.2006, Ankara, s.64.

anlayışına uygun olarak, vergilendirme yetkisi, aynı egemenlik gibi, mutlak ve sınırsız bir yetkidir. “*Liberal Devlet*”te ise vergilendirme karşılık ve mübadele ile açıklanmıştır. Ondokuzuncu yüzyılda ortaya çıkan “*Kollektivist Devlet*” anlayışında ise, vergilendirme yetkisi fedakarlık ve ulusal görev kavramları içinde açıklanmıştır. Çağdaş anlayışa göre ise, vergilendirme yetkisi devlet egemenliği temeline dayandırılmaktadır.⁸

1.2. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Vergilendirme ile ilgili kuralların ve bu kuralların hukuksal temel dayanağının en üst norm olan anayasalarda gösterilmesi zorunludur.⁹

Vergilendirme yetkisi dar anlamda; devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış olan kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içermekte iken, geniş anlamda; kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulacak her çeşit mali yüküme ilişkin yetkiyi kapsamaktadır. Bu çerçevede, dar anlamda verginin yanı sıra, resimler ve harçlarla, sanayi, ticaret, ziraat odaları ve barolar gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve harçlar, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen aidatlar v.b geniş anlamda vergilendirmenin kapsamına girmektedir. Bunların ortak yanları devlet egemenliğine dayanılarak alınmalarıdır.¹⁰ Parafiskal gelirler olarak adlandırılan bu gelirler, geliri sağlayan kurumun bütçesine girmekte ve devlet bütçesiyle ilişkilendirilmemektedir.¹¹

Vergilendirme yetkisi, vergilendirme sürecinin değişik aşamalarına göre de sınıflandırılabilir. Vergi ve vergiye ilişkin muafıklar ve istisnalar tanıma, bunları değiştirme ve kaldırma bu yetkinin alanına girmektedir.

⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.33.

⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s.1.

¹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, 16.Baskı, s.39.

¹¹ Emin Memiş, **a.g.s.**, s.40.

Vergilendirme yetkisi subjektif ve bireysel nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerine yönelik yetkiyi de açıklamaktadır.¹²

1.3. Vergilendirmenin Sınırları

Devletin egemenliğine dayanarak vergilendirme yetkisini kullanmasında bazı sınırları vardır.

1.3.1. Hukuki Sınır

Tek taraflı emretme ve zorlama gücünün kaynağı olan devletin egemenliği her şeyden önce anayasalarla sınırlanmış ve bu gücün kullanılması bazı koşulların ortaya çıkmasına bağlanmıştır. Anayasalarda kişiler için öngörülen temel haklar ve özgürlükler aynı zamanda devletin egemenliğinin sınırını da çizmektedir. Zira, anayasalarda yer alan temel haklar, kişisel haklar, sosyal ve ekonomik haklar ile siyasi haklar devlet egemenliğinin güvencesindedir. Dolayısıyla devlet egemenliğinin bu hakları ihlal edecek ölçüler içinde, belli sınırların aşılması yolu ile kullanılması mümkün değildir. Ancak anayasalarda kişilere tanınan haklar yanında ödevler de öngörülmüştür. İşte devletin egemenliği, bu ödevlerin yerine getirilmesini sağlamak amacı ile anayasalarda öngörülen sınırlar içinde kalmak şartıyla ve bu hakların zedelenmesine sebep olmamak şartıyla kullanılabilir.¹³

1.3.2. İktisadi Sınır

Anayasada verginin mali güce göre alınmasının öngören ve bu nedenle vergi koyma yetkisini hukuki yönden sınırlayan bir hüküm yer almasa da

¹² Nami Çağan, **a.g.e.**, s.5,

¹³ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10.Baskı, İstanbul, 1998, s.285-286,

vergilendirme yetkisinin yine de bir sınırı olacaktır ki, bu da sınır iktisadi sınırdır. Çünkü devlet, vergilendirme yetkisini başka hiçbir sınırın olmadığı varsayımında bile teorik olarak milli gelirin tamamının alındığı noktaya kadar sürdürebilir. Ancak bu halde kamusal ve özel ihtiyaçların tamamının devletçe karşılanması gerekecektir. Buna da uygulamada imkan bulunmamaktadır.¹⁴

Öğretide yapılan tartışmalara göre, vergilemenin iktisadi sınırının ne olması gerekeceğinin standart bir şekilde belirlenmesine imkan bulunmamaktadır. Çünkü bu sınır ülkenin gelişmişlik düzeyi, kişi başına düşen gelir, ekonomik sistem (piyasa ekonomisi, karma ekonomi, sosyalist ekonomi), içinde bulunulan siyasi şartlar, partinin programları, toplumun sosyal ve psikolojik yapısı gibi olgular ve siyasi tercihlere göre değişmektedir.¹⁵

1.3.3. Mali Sınır

Vergilendirmenin mali sınırı, uygulanan bir verginin oranında yapılacak artışa rağmen, vergi gelirlerinde artık bir artışın görülmediği veya yeni konulan bir verginin vergi hasılatında bir değişikliğe sebep olamadığı noktadır.¹⁶ Vergi, vergi gelirlerinin azalmasına sebep olacak vergi oranına kadar artırılabilir.¹⁷

1.3.4. Siyasal Sınır

Cebren alınarak, vergi mükellefinin ekonomik gücünde azalmaya sebebiyet veren vergi ve vergilendirmeye ilişkin kararların seçmenlerin siyasal kararlarını etkileyeceğinden vergilemeye ilişkin kararların alınmasında

¹⁴ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.286.

¹⁵ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.287.

¹⁶ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.288.

¹⁷ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.48.

siyasal partilerin taşıdığı oy kaybı düşüncesi vergilendirmenin siyasal sınırını oluşturmaktadır.¹⁸

1.3.5. Toplumsal ve Kültürel Sınır

Toplumların iktisadi gelişmişlik düzeyleri ile sosyal yapılarının sonucu olan ve o topluma özgü durumlar da vergilendirmenin sınırını oluşturmaktadır. Gelişmişlik düzeyi yüksek ülkelerde milli gelir ve kişi başına düşen gelir oldukça yüksek olduğundan vergilendirmenin sınırının biraz daha yukarıda tutulması bireylerce fazla hissedilmeyeceğinden vergilere karşı ciddi bir tepki oluşmayacaktır. Ekonomik yönden daha geride bulunan gelişmekte olan ülkelerde ise bunun tersi bir durum ortaya çıkmaktadır.

İrksal ve kültürel bazı özellikler de vergilendirmenin sınırının saptanmasında bazen etkili bir faktör olabilmektedir. Örneğin, yaygın bir fikre göre Anglo-Sakson ve İskandinav Ülkelerinde vergi oldukça anlayışla karşılanabilmekte iken Latin Ülkelerde ise halklar nezdinde vergiye karşı devamlı olarak büyüyen bir tepki oluşmaktadır.¹⁹

1.3.6. Psikolojik sınır

Vergi psikolojisi, toplumu oluşturan kişilerin ve ortak menfaatleri bulunan kişi gruplarının zorunlu ve cebri bir tahsil türü olan vergileri algılayışını, değerlendirişini ve bunlara bağlı olarak vergilendirmeye karşı gösterdikleri reaksiyonu ifade etmektedir. Bu anlamda vergi psikolojisi, belli bir toplumda ve içinde bulunulan zamanda vergi zihniyeti ve vergi ahlakının oluşmasını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle vergilendirmeye ilişkin kararlar alınırken psikoloji faktörü de göz önünde bulundurulmaktadır.²⁰

¹⁸ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.288.

¹⁹ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.289.

²⁰ Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.289.

1.4. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi

1.4.1. Vergi Kavramının Ortaya Çıkışı

Devletin çeşitli isimler altında vergi alması neredeyse toplumsal örgütlenmeyle birlikte doğmuştur. İlk insan topluluklarında sınırlı biçimler altında ortaya çıkan vergilendirme geçen yüzyıllarda yaygınlaşmış ve çeşitlenmiştir.

a. Mısır

Eski Mısır'da kamuya ait taşınmazları kullanan kişiler bazı ayni vergiler ödeme ve birtakım bedensel mükellefiyetleri yerine getirme zorunluluğuna tabi olduğu gibi, özel topraklardan ürün elde edenler açısından da belli bir pay ödenmesi zorunluluğu vardı.²¹

b. Yunanistan

Eski Yunanistan'da gelir, servet üzerinden alınan vergilerin özgür vatandaş olma niteliği ile bağdaşmayacağı kabul edildiğinden genelde satış vergileri ile gümrük vergileri gibi dolaylı vergiler kullanılıyor, kamusal ihtiyaçlar ise bireylerin gönüllü katkılarıyla sağlanıyordu. Vergi yönetimi de vergi toplama işinin bazı özel kişiler eliyle yaptırılmasına dayanmaktaydı.²²

c. Roma

Diğer topluluklardan farklı bir şekilde Roma İmparatorluğu dolaysız ve dolaylı vergileri, devlet egemenliğinin bir gereği ve sonucu olarak, yaygın biçimde kullanılan hukuki araçlar haline getirmiştir. Roma'nın çağına göre hayli gelişkin vergi düzeninin izleri günümüzün vergi sistemlerinde bile görülmektedir.²³

²¹ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.18.

²² Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.18.

²³ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.19.

1.4.2. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi

Eski devirlerden beri değişik isimler altında rastlanılan vergi ve vergilendirmenin kamu hukuku içerikli bir yetki olarak belirmesi ve siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması, İngiltere’de onyedinci yüzyılda; Kıta Avrupası’nda onsekiz ve ondokuncu yüzyıllarda tam olarak gerçekleşebilmiştir. Bundan sonradır ki devlet gelirlerinin, düzenli vergilerle karşılandığı bir “*vergi devleti*” oluşmuştur.²⁴

Eski devirlerde devletin başlıca gelir kaynakları; savaşta yenilen devletlerden alınan ganimetler, haraçlar ve uluslararası ticaretten alınan gümrük vergileriydi. Ortaçağdaki derebeylik rejiminde ise, derebeyinin özel gelir ve giderleri arasında kesin bir ayrım yoktu ve derebeylerinin en önemli gelir kaynağını mülk gelirleri oluşturuyordu. Bu dönemde derebeyinin iktidara sahip olmasına rağmen, genel bir vergilendirme yetkisinden söz edilemezdi. Çünkü vergilendirmeye ancak derebeyinin kızının evlenmesi, oğluna şövalye ünvanının verilmesi, esir düşen beyin kurtarılması, hacı seferleri gibi olağanüstü durumlarda, yardım adı altında ve geçici olarak başvuruluyordu. Onbeşinci ve onaltıncı yüzyıllarda kralların ulusal birliklerini kurmasıyla monarşi, derebeyliğin yerini aldı. Bundan sonra, süregelen savaşlar devamlı olarak ordunun ihtiyaçlarının karşılanması gereksinimini yarattığından krallar, ticaretle uğraşanlar ve malikaneler üzerine vergi koyma yoluna daha sık başvurmaya başlamıştır. Vergilerin düzenli ve zorunlu bir ödemeye dönüşmesi bu döneme rastlamaktadır. Krallar vergi koyarken çoğu zaman halk temsilcilerinin onayını almışlar ise de, çok güçlü oldukları zamanlarda bu gereksinimi duymamışlardır. Halk üzerindeki vergi yükünün ağırlığı, idarecilerin vergilendirme konusundaki keyfi tutumları ve bu konudaki sınıf ayrımı yapmaları, birçok ülkede ayaklanmalara ve ihtilallere neden olmuştur. Zamanla uluslararası ticaretin gelişmesi ve sanayileşme ile ticaret burjuvazisi

²⁴ Nami Çağan, a.g.e., s.13.

ekonomik alanda güçlenmiş ve siyasal alanda da bu gücünü kabul ettirerek vergilendirmeyi halk temsilcilerinin onaylamasına bağlamayı başarmıştır.²⁵

Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilendirmede keyfilik yerini hukukun üstünlüğüne bırakmıştır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması batıda, demokratik gelişmeye ve hukuk devletinin gelişmesine bağlı bir evrim göstermiştir. Gerçekten ilk demokrasi mücadeleleri, yönetenlerin vergi alma konusundaki keyfi davranışlarına tepki olarak başlamıştır. Anayasal hareketlerin temelinde çoğu kez vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve bunun halk onayına dayandırılması amacı egemen olmuştur. Demokrasinin temeli olan parlamentolar ilk yetkilerini halktan gelen istekle vergi konusunda almışlardır. Daha sonra parlamentoların yasama sürecinde etkin bir biçimde rol almaları mümkün olabilmıştır. Vergilerin halkın rızası ile alınabilmesi, başka bir deyişle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi batı ülkelerinin ilk ve temel anayasal kurallarından birisi olarak ortaya çıkmıştır.²⁶

1.4.2.1. İngiltere’deki Gelişim

İngiltere’deki vergilendirme konusundaki gelişmeler, demokrasi mücadelesini başlatan ve ileriye götüren temel unsur olmuş ve bir anlamda tüm dünya için devletin ve hükümdarın vergilendirme hakkının sınırlandırılmasıyla ilgili örnek teşkil etmiştir.²⁷ Onüçüncü yüzyılın başında kral olan John, Fransa ile yaptığı savaş giderlerini karşılamak için, baronlardan ve halktan sık sık vergi istiyordu. Savaştan yenik çıkınca, baronlar ve din adamları yararına bazı tavizler vermek zoruna kaldı. 1215 yılında *Büyük Özgürlük Fermanı’nı (Magna Carta Libertatum)* imzaladı. Bu ferman, niteliği tartışmalı olmakla birlikte, kralın mutlak iktidarını sınırlandıran

²⁵ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.14.

²⁶ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.15.

²⁷ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.21.

ilk anayasal belge özelliği taşır. Bu fermanla kralın vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı nitelikte bazı hükümler vardı:

“md. 12: Krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi alınmayacak ve yardım toplanmayacaktır; meğer ki bunlar kurtuluş akçesi, en büyük oğlumuzun şövalyeliği, en büyük kızımızın düğünü için olsun. Bu durumlarda da ancak bir kez ve uygun miktarlarda para toplanabilir. Londra şehrinden istenecek para yardımlarında da aynı esas geçerlidir.

md. 14: Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir vergi veya yardım toplanırken gerekli onayı sağlayabilmek için krallığın başpsikoposlarını, rahiplerini, kontlarını ve yüksek dereceli baronlarını kişisel olarak mektupla çağıracağız. Bundan başka bizden ünvan almış olanları şeriflerimiz ve kahyalarımız aracılığı ile ve en az kırk gün öncesinden toplantı yer ve gününü belirterek çağıracağız. Çağrı mektuplarında çağrılış nedenini de belirteceğiz. Böylece çağrı yapıldıktan sonra, kararlaştırılan günde çağrılanlar gelmese de gelenlerin iradelerine uygun olarak sorunun çözümüne geçilecektir.

md. 15: Gelecekte hiç kimseye özgür kişilerden para yardımı toplama hakkı vermiyoruz; meğer ki bu, yalnız bir kez kurtuluş akçesi, en büyük oğulun şövalyeliği veya en büyük kızın düğün masrafları için olsun, bu durumlarda para yardımı uygun miktarlarda olacaktır.”²⁸

Magna Carta Libertatum’la kralın vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmış ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde bir adım atılmış oluyordu. Ancak, bu ferman, sonra gelen kralların vergiye ilişkin keyfi uygulamalarını önleyemediğinden, sonraki yüzyıllar yine çetin ve kanlı mücadelelere sahne olmuştur. 1628 tarihli *Haklar Dilekçesi (Petition of Rights)* ve 1689 tarihli *Haklar Kanunu (Bill of Rights)* bu uzun mücadelenin önemli aşamalarını simgeler.²⁹ Bugün genellikle Magna Carta, insan hakları ve özgürlüklerinin soyut bir kavram olmaktan çıkarak hukuki ve siyasal bir düzen içinde gerçekleştirmelerini, şekillenmelerini sağlayan temel taş ve kendisinden sonra gelecek bildirilere yol gösteren bir metin olarak kabul

²⁸ Nami Çağan, a.g.e., s.16.

²⁹ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, a.g.e., s.21.

edilmektedir.³⁰ 1628 tarihli Haklar Dilekçesi'nde kral, parlamentonun onayı olmadıkça borçlanmayacak, yardım ya da bağış adı altında mali yükümlülükler koyamayacaktı; parlamento tarafından onaylanmamış vergileri ödemeyi reddeden kişiler kovuşturulmayacaktı. Böylece kral tarafından, parlamentonun onayı olmadan, niteliği vergi olmakla birlikte, değişik isimler taşıyan paralar toplanması ve bu konuda halka baskı yapılması yasaklanıyordu.³¹ Kralın daha sonra parlamentoyu dağıtarak, mutlakiyetçi bir yönetim kurma yoluna gitmesi ve onaylanmamış vergiler koyması parlamento ile kral arasında yeni bir mücadelenin başlamasına sebep oldu. Devam eden bu mücadele sonunda kabul edilen 1689 tarihli Haklar Kanunu ile krallık imtiyazları geniş ölçüde sınırlandırılmıştır.³²

1689 Haklar Kanunu, kral adına veya kral ayrıcalığını kullanarak parlamentonun onayı alınmaksızın veya öngörülenden daha uzun süreli vergi konulmasını yasaklıyordu. Ayrıca yasama yetkisinin yalnız Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası'ndan oluşan parlamento tarafından kullanılacağı belirtiliyordu. Haklar Kanunu, İngiliz Hukuku'na daha önce girmiş olan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına alarak bu yetkinin hukuki dayanağını oluşturdu.³³

İngiliz Hukuku'nda vergilendirme konusunda parlamento yetkili kılınmış olmakla beraber, bu konuda öneri getirme yetkisi 1713 yılından itibaren yürütme organına tanınmıştır. Yirminci yüzyılın başlarına kadar bu süreç yürütme organının öneride bulunması, Avam Kamarası'nın bu öneriyi onaylaması ve Lordlar Kamarası'nın bu onaylamayı uygun görmesi biçiminde bir süreç işletilmiştir.³⁴

³⁰ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s. 34.

³¹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.18.

³² Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.21.

³³ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.19.

³⁴ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.20.

1.4.2.2. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Gelişim

Onsekizinci yüzyılın ikinci yarısında, İngiltere'nin Amerika'da onüç sömürgesi vardı ve İngiltere'de uygulanan demokratik ilkeler Amerika'da da aynı şekilde uygulanmakta idi. İngiltere'deki Kral, Lordlar Kamarası ve Avam Kamarası'nın yerini, sömürgelerde Vali, Konsey ve Temsilciler Meclisi almıştı. Bağımsızlık Savaşını doğuran uyuşmazlıkların ortaya çıktığı 1763 yılına kadar İngiliz Parlamentosu, sömürgelerin vergilendirme yetkilerine dış ticaret sınırlandırmaları dışında pek müdahale etmemişti. Sömürgelerdeki temsilciler meclisleri vergilendirme yetkisine sahipti. İngiltere'nin Amerika'daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi Amerika Bağımsızlık savaşının en önemli nedenlerinden birisi olmuştur.³⁵

Amerika'da 1776'da İngiltere ile savaş hazırlıkları sürerken hazırlanıp yayınlanan Bağımsızlık Bildirgesi'nde devletin vergilendirme hakkının sınırları çizilmek istenmiştir: "Hiç kimse, kendisinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın, kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve mahrum bırakılamaz."

Bağımsızlık Savaşı'ndan sonra kabul edilen 1787 tarihli Federal Anayasada, daha önceki yıllarda vergilendirme konusunda çıkan büyük sorunlar da dikkate alınarak, federal ve federe devletlerin vergilendirme yetkilerine ilişkin düzenlenmeler yapılmaya çalışılmıştır.³⁶

1.4.2.3. Fransa'daki Gelişim

Fransa'da devrimden önce merkezi bir krallık bulunmasına rağmen, derebeylik tam olarak ortadan kalkmamıştı. Fransa'da kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, İngiltere'dekine benzer bir süreç göstermiştir. Ortaçağda ülke, kural olarak mülk gelirleriyle yönetilirken, derebeylerin ve kilisenin de vergilendirme yetkisi vardı. Kralın, savaş gibi olağanüstü

³⁵ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.21.

³⁶ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.22.

durumlarda vergilendirmeye başvurabilmesi için, derebeyi ve din adamlarından oluşan Genel Meclis'in (Etats Généraux) onayını alması gerekiyordu. Genel meclis bu görevini ondördüncü yüzyılın sonundan onaltıncı yüzyılın sonuna kadar sürdürdü.

Onaltıncı yüzyıldan ve özellikle 1614 yılından sonra Genel Meclis Fransız Devrimi'ne kadar hiç toplanmaması kralların vergilendirme yetkilerini sınırsız olarak kullanmaya başlamalarıyla beraber soylular ve din adamlarının dışındaki halk ağır bir vergi yükü altına girdi.³⁷

Tüm bu gelişmelerin ardından Kral Lois, ağır bunalım içindeki Fransız Maliyesi'ni düzene sokmak ve asillerden vergi alabilmek amacıyla Genel Meclisi yeniden toplantıya çağırmak zorunda kaldı. Ancak Genel Meclis yeni vergileri reddetmekle birlikte, krala meclis onayı olmaksızın hiçbir vergi koyamayacağını da bildirdi. Böylece, kralın vergi reformuyla başlayan 1789 Fransız İhtilali, asillerin ve kilisenin vergilendirmeye ilişkin sahip olduğu yetkileri ve vergi imtiyazlarını kaldırdı.³⁸ Aynı yıl ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci'nde vergilendirmeye ilgili şu iki maddeye yer verildi:

“md 13: Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır.

*md 14: Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak vergilerin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır”.*³⁹

13. madde, vergide genellik ve eşitlik ilkelerini, 14. madde ise vergilerin belirliliği ve kanuniliği ilkelerini bu şekilde hükme bağlamış oluyordu.

³⁷ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.24.

³⁸ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.22.

³⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.25.

1.4.2.4. Türkiye'deki Gelişim

a. Tanzimat Öncesi Dönemde Vergilendirme Yetkisi

Osmanlı Devleti, kuruluşu ve yönetimi bakımından monarşik ve İslam dininin ilkelerine dayanan bir teokratik devlettir. Devlete ait tüm yetkiler hiçbir kişi veya kuruma karşı sorumlu durumda olmayan padişah tarafından kullanılmaktaydı. Osmanlı Devleti'nde, Kur'an ve ona dayanan şariat hükümleri ile padişahın iradesi olan kanun bir arada uygulanıyordu. Padişahın mutlak egemenliğini sınırlandıran bir özgürlük anlayışı geliştirilememiştir. Mutlak egemenlik sahibi padişahın vergilendirme yetkisi de vardı. Padişahlar devletin vergi politikasını belirlerken yetkilerini diledikleri gibi kullanmışlar, vergi koyabildikleri gibi, keyfi olarak kanunlarla veya özel beratlarla belli kişilere vergi muaflığı da tanıyabilmişlerdir.⁴⁰

Genişleme yıllarında ise devlet gelirleri kısmen şer'i (dini), kısmen örfi temelli vergilerden oluşuyordu. Şer'i temelli vergiler kategorisinde zekat, öşr (aşar), haraç, cizye, ağnam ve gümrük vergileri bulunuyordu. Örfi vergiler ise, geleneklerden ve devletin mali gereksinimlerinden doğmuş, yörelere göre az çok farklılık gösteriyorlardı. İmparatorluğun genişlediği birkaç yüzyıl boyunca ihtiyaçları karşılar görünen bu kendine özgü devlet yapısı devletin duraklama dönemine girmesiyle birlikte son derece yetersiz bir kurum haline gelmiştir. Bu dönemin sonlarına doğru Alemdar Mustafa Paşa'nın sadrazamlığında ve II. Mahmut'un saltanatının başında, 1808'da imzalanmış olan Sened-i İttifak hazırlanmıştır.⁴¹

“Şart 3: Hazine ve devlet gelirlerinin toplanması ve korunmasına, padişah buyruklarının yerine getirilmesine çalışmaya, buna karşı gelenleri birlikte cezalandırmaya söz veriz.

Şart 7: Yoksulların ve reayanın korunması esas olduğundan, ayan kendi yönetimindeki yerlerin asayişine ve vergilerin ezici olmamasına dikkat edecektir. Bunun için vükela ile hanedanlar arasındaki görüşmeler sonunda

⁴⁰ Nami Çağan, a.g.e., s.28-29.

⁴¹ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, a.g.e., s.24.

*haksız vergiler kaldırılacaktır. Hanedanlar birbirlerinin davranışlarını gözetleyecekler, zulüm yapanları devlete bildirilecektir”.*⁴²

b. Tanzimat Dönemindeki Gelişmeler

b.a Gülhane Hatt-ı Hümayunu

II. Mahmut tarafından ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu’nda vergilendirmeye ilişkin hükümler yer almıştı. Bu hükümler, mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınarak vergi konulmasını, bu konulan vergiler dışında keyfi vergiler salınmamasını,⁴³ zamanın koşullarına uymayan ve giderek keyfileşen vergilendirmeyi bir düzene bağlamayı, bölgeci ve aynı kamu giderleri yerine merkeziyetçi ve akçeli kamu gelirleri sistemi getirmeyi amaçlıyordu. Hümayun’da: “..ahali memalikten her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi münasip tayin olunarak kimseden ziyade bir şey alınmaması..” denilmek suretiyle vergi yükümlülerinin ödeme güçlerine göre vergi konulması ve önceden kanunla konulan vergiler dışında keyfi vergi alınmaması hükme bağlanıyor, vergi tahsilinde verimsizliğe ve keyfiliğe neden olan iltizam usulü eleştiriliyordu.⁴⁴

b.b Islahat Fermanı

Tanzimat döneminde genel doğrultuları gösteren Gülhane Hatt-ı Hümayunu’nun uygulanması için başka reform fermanları da çıkarıldı. Bunların en önemlisi 1856 tarihli Islahat Fermanı’dır.⁴⁵ Islahat Fermanı Avrupalı Devletlerin baskısıyla Osmanlı Devleti’nde müslim ve gayrimüslimler arasındaki eşitsizliği kaldırmak amacıyla ilan edilmiştir. Bu fermanla sınıf ve mezhep ayrımını gözetilmeksizin vergi alınması ve iltizam yönteminin kaldırılması için çalışmalar yapılması hükme bağlanmıştır. Islahat Fermanı’ndan sonra, gayrimüslimlerin yükümlüsü olduğu cizye kaldırılarak,

⁴² Bülent Tanör, **Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri, Yapı Kredi Yayınları**, 18. Baskı, Mart 2009, İstanbul, s.45.

⁴³ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.139.

⁴⁴ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.35.

⁴⁵ Bülent Tanör, **a.g.e.**, s.95.

yerine askerlik hizmeti yapmamalarına karşılık askerlik bedeli alınmaya başlanmıştır.⁴⁶

Islahat Fermanından sonra çıkarılan 1875 tarihli Adalet Fermanı'nda ise vergilendirmeye ilgili yeni hükümler getirilmemiş ve esas olarak önceki fermanların hükümlerinin tekrarlanmasıyla yetinilmiştir.⁴⁷

Tanzimat Fermanları ile padişahın mutlak vergilendirme yetkisine bir sınırlandırma getirelememiş ve vergilerin halk temsilcilerinden oluşan bir yasama meclisi tarafından konulması sağlanamamıştır. Padişah sadece vergilendirmeye ilgili bazı ilkelere uymayı kabul etmiş ise de, üç fermanın da yaptırımdan yoksun olması nedeniyle vergilendirme yetkisinin tam olarak sınırlandırılması sağlanamamıştır.

c. Meşrutiyet Dönemindeki Gelişmeler

Osmanlı Devleti'nde 1876 yılında aydınların baskıları sonucu Kanun-i Esasi kabul edildi. Padişah, görünüşte yasama yetkisini Kanun-i Esasi ile oluşturulan "Meclis-i Umumi" ile paylaşıyordu. Kanun-i Esasi'de vergilendirmeye ilgili çeşitli hükümler bulunmaktaydı:

"md 20: Tekalifi mukarrere nizamati mahsusuna tevfikan kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur.

md 24: Müsadere ve angarya ve cerime memnundur. Fakat muharebe esnasında usulen tayin olunacak tekalif ve ahval bundan müstesnadır.

md 25: Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve nam aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.

md 96: Tekalifi devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz'a ve tevzi ve istihsal olunamaz."

Bu hükümlerle kanunsuz vergi ve mali yükümlülükler konulamayacağı, müsadere ve angaryanın yasak olduğu ortaya konulmakla beraber, savaş halinde, olağanüstü vergiler konulabileceği ve kişilerin ödeme güçlerine göre

⁴⁶ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.36.

⁴⁷ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.25.

vergi alınabileceği öngörülüyordu.⁴⁸ Ancak bu Anayasanın 1908 yılında II. Meşrutiyet'e kadar fiilen uygulanamaması nedeniyle vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması sadece kağıt üzerinde kalmıştır.

I. Meşrutiyeti izleyen bir kaç yılda Osmanlı Devleti'nin mali sıkıntıları büyük boyutlara ulaşmış ve hükümet 1881'de Muharrem Kararnamesi'ni kabul etmiştir. Bu kararname ile Osmanlı Devleti çeşitli vergi dışı gelirlerini de, alacaklıların haklarını korumak amacıyla kurulmuş olan Duyun-u Umumiye İdaresi'ne bırakıyordu.

Düyun-u Umumiye, vergilerin tahsili ile ilişkili denetim ve zor kullanma yetkisini de elde ettiği için vergilendirme yetkisinin Osmanlı Devleti'nden çıktığının göstergesi olmuştur.

d. Kurtuluş Savaşı ve Cumhuriyet Dönemi

Duyun-u Umumiye'yi tanımayan Ankara Yönetimi 23 Nisan 1920'de Meclisi kurmuş ve böylelikle padişahlara ait olan vergilendirme yetkisi bu organa geçmiştir. Meclisin kabul ettiği ilk kanunun bir vergi kanunu olmasına rağmen, savaşın olağanüstü şartları altında Meclis sağlam bir vergi sistemi kurulması yolunda çalışma yapamamıştır. Nitekim 1921 yılında yapılan 23 maddelik Anayasanın içinde de vergilendirmeye ilişkin herhangi bir hüküm yer almamıştır.⁴⁹

1921 yılı Ağustos ayında çıkarılan “Başkomutanlık Kanunu” ile Büyük Millet Meclisi tüm yetkilerini üç aylık süre ile Mustafa Kemal'e devretmiş, ona kanun gücünde emir verme yetkisi tanımıştı. Bu kanunla vergilendirme yetkisi de Mustafa Kemal'e ait oldu ve Mustafa Kemal de yetkisini kullanarak on tane “*Tekalifi Milliye*” (*Ulusal Yükümlülük*) emri yayınlandı. Bu emirlerle vatandaşlara çeşitli hizmet yükümlülükleri getirildi ve aynı vergiler kondu. Ankara Hükümeti, 1922 Ekiminde yayınladığı bir tebliğle vergilendirme yetkisinin ve vergiler konusunda Duyun-u Umumiye İdaresi ile anlaşma

⁴⁸ Nami Çağan, *a.g.e.*, s.37.

⁴⁹ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, *a.g.e.*, s.27.

yapma yetkisinin Büyük Millet Meclisi Hükümeti'ne ait olduğunu ve İstanbul Hükümeti'nin yapacağı anlaşmaların geçersiz olduğunu ilan etti.⁵⁰

Kurtuluş Savaşı sonrasında imzalanan Lozan Barış Anlaşması'nın 28. maddesi *“ tarafların her biri bakımından kapitülasyonların kaldırıldığını ”* belirtiyordu. Ancak, bu anlaşma ile Düyun-u Umumiye İdaresi tamamen ortadan kaldırılmamış fakat Türkiye içinde vergi tahsil ve idare yetkisi elinden alındığından İdare yalnızca borçların ödenmesinde aracılık eden bir kurum niteliğine dönüşmüştür. 1928 ve 1933'te Türkiye Cumhuriyeti ile Düyun-u Umumiye arasında yapılan anlaşmalarla kuruluşun yetkilerinin tümü kaldırıldı, Osmanlı borçlarının bütünüyle ödenmesi ise 1954 yılında tamamlandı.⁵¹

Lozan Anlaşması'na bağlı olarak imzalanan *“Yerleşmeye ve Yargı Yetkisine İlişkin Sözleşme”*, yedi yıllık bir süre için yeni Cumhuriyetin vergilendirme yetkisine bazı sınırlamalar getirmişti. Buna göre, sözleşmeye taraf olan ülkelerin vatandaşlarına ve ortaklarına, Türk Vatandaşlarının ve ortaklarının tabi olduğu resim ve mali mükellefiyetlerden fazlası konulamayacağı gibi vergi muafıkları bakımından da vatandaş-yabancı ayrımı yapılamayacaktı.⁵²

1924 Anayasası'nın 84. maddesi vergiyi *“devletin genel harcamalarına halkın katılması”* biçiminde tanımlamıştı. Aynı madde, bu ilkeye aykırı olarak, gerçek ve tüzel kişiler tarafından bir mali yükümlülük konulmasını yasakladığı gibi 85. maddede de *“vergilerin kanuna dayalı olması”* ilkesi konulmuştu:

85. maddeye göre ise, vergiler ancak kanunla salınarak ve alınacak, devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılıncaya kadar alınabilecekti.

84. ve 85. maddeler ile de vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması ilkesi Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Bu maddelerde;

⁵⁰ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.48.

⁵¹ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.27.

⁵² Nami Çağan, **a.g.e.**, s.48.

kamusallık, genel harcamalara katılma payı ve yasallık ilkeleri düzenlenmiştir.⁵³

1924 Anayasası'nda denetim mekanizması olmadığı için vergi kanunlarının da Anayasaya uygunluğu da denetim dışı kalıyordu.

1961 Anayasası ile vergi ödevine ilişkin şu temel hükümler konuldu:

“md. 61: Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur.

Kanunların belli ettiği aşağı ve yukarı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uyulmak şartıyla, vergi resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.”

1961 Anayasası ile kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlemek göreviyle kurulan Anayasa Mahkemesi, çeşitli kararlarında vergileri, amaç açısından; kamu yararı için alınma, kamu işleri için alınma, karşılıksız alınma gibi kıstaslara bağlayarak belirginleştirmek istemiştir.⁵⁴ Böylelikle geçmişten günümüze kadar gelen süreçte sınırlandırılmaya çalışılan ve sistematikleştirilen vergilendirme yetkisi 1982 Anayasası ile de bugünkü şeklini almıştır.

2. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN İÇ HUKUK AÇISINDAN SINIRLANDIRILMASI

Vergide hukuk düşüncesi, ilk olarak siyasal iktidarı elinde bulunduranların bu sınırsız güçlerinin sınırlandırılmaya başlanması ile ortaya çıkmıştır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması demokratik düzenin temelini oluşturarak demokrasinin gelişmesine katkı sağlamıştır.⁵⁵

⁵³ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.152.

⁵⁴ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.28.

⁵⁵ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.6.

Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirme yetkisinin sınırı hakkında verdiği bir kararında; "Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, önceden bilinebilme özelliği bulunması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir. Özellikle mülkiyet ve miras hakkı, özel hayatın gizliliği, çalışma ve sözleşme özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle vergilendirme yoluyla getirilen sınırlamaların, Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca ölçülü ve adil olması, hakkın özüne dokunmaması kısaca demokratik toplum düzeninin gerekleriyle uyum içinde bulunması da zorunludur" denilmektedir.⁵⁶

2.1. Hukuk Devleti İlkesi Açısından Sınırlandırmalar

Vergilerin hukuk temeline dayandırılması, yani yasayla alınması, hukuk devleti kavramının bir sonucudur. Hukuk devleti, anayasaya uygun bir egemenlik altında, yasalara ve hukuk kurallarına göre idare edilen devlet şeklinde tanımlanabilir.⁵⁷

Anayasa Mahkemesi bir kararında hukuk devletini, "Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan,

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 23.07.2003 gün ve E:2003/48, K:2003/76 Sayılı Kararı, **11.09.2004 tarih ve 25580 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

⁵⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998, s.9.

hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir" şeklinde tanımlamaktadır.⁵⁸

Anayasal bir ilke olarak hukuk devleti ilkesi, vergilendirme yetkisine sahip olan devlete yasaklayıcı bir alan çizmekte, ancak yetkisini kullanması yönünde de bir program çizmektedir. Diğer taraftan ise, kişilere, çizilen sınırın aşılamayacağı şeklinde güvence vermektedir. Bu ilkeyi benimseyen bir devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasa ve yasalara, daha genel bir ifadeyle hukuk kurallarına uymak zorundadır. Hukuk devleti ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale etmesini sınırlandırmaktadır.⁵⁹

Vergilendirme yetkisinin kullanımında sorun, bu yetkinin kullanılıp kullanılmamasında değil; yetkinin ne ölçüde kullanılması gerektiği üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu nedenle yetki sınırının çok iyi belirlenmesi ve çizilmesi gerekmektedir.⁶⁰

Vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle ait bulunduğu devletin anayasal ilkeleri ile sınırlıdır. Anayasada yer alan vergilemeye ilişkin hükümler, vergilerle ilgili kuralları öngörmektedir. Bundan dolayı vergilendirme yetkisinin hangi boyutta ve kime ait olacağı devletin temel kuruluşunu yakından ilgilendirmektedir. Anayasada yer alan bazı hükümler, vergi hukukunun ana kurallarıyla (verginin yasallığı, vergi yasası önünde eşitlik vs.) iç içe bulunmaktadır.⁶¹

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 27.03.1986 gün ve E:1985/31,K:1986/11 sayılı kararı **AMKD**, S.22, s.120, **09.05.1986 tarih ve 19102 Sayılı Resmi Gazete'de** **Yayınlanmıştır.**

⁵⁹ Yücel Oğurlu, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Devletin Vergilendirme Yetkisi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye A.B.D, İstanbul, 1995, s.102.

⁶⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, Hakkı Odabaş, "Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası" **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Temmuz 2000, S.1, s.142 .

⁶¹ Ali Çımat, "Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi İle İlişkisi-II", **Vergi Raporu**, Ekim-Kasım 1996, S.25, s.42.

Vergilendirme yetkisinin niteliği, özellikleri ve kapsamı anayasal kurallarla belirlenir, yetkinin kullanılma biçimi ve sınırları anayasalarda düzenlenir.⁶²

1982 Anayasası'na göre Türkiye Cumhuriyeti "... sosyal bir hukuk devletidir." Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliğe sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanabilir. Hukuk devleti kavramı vergi hukuku açısından bir sınır özelliği taşımaktadır, çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale eder ve böylelikle hukuk devleti ilkesi ile vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır.⁶³

Hukukun egemen olduğu ve kişilerin hukuki güvenliğe sahip olduğu hukuk devletinin tüm unsurlarını ihtiva eden bir tanım vermek olanaksızdır; ancak genel olarak doktrinde hukuk devletinin belli başlı şu nitelikleri üzerinde durulmaktadır, bunlar; yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve yargısal denetimdir.⁶⁴

2.1.1. Yasal İdare İlkesi Açısından Sınırlandırmalar

1982 Anayasası'nın 8. maddesinde, "*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*" hükmü, 123. maddesinde ise; "*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*" hükmü yer almaktadır.

Yasal idare ilkesi, kişisel nitelikli vergi ve tarh işlemlerinin vergi mevzuatına uygun olarak tesis edilmesini, idarenin, yasadan başka, anayasa,

⁶² Nami Çağan, **a.g.e.**, s.3.

⁶³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.39.

⁶⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.39.

anlaşmalar ve genel düzenleyici işlemlerde bulunan düzenlemelere uygun olarak hareket etmesini saęlar⁶⁵.

Yasal idare ilkesi, idarenin vergilendirme işlemlerini sadece yasalara uygun ve doğru olarak yerine getirmesini değil, aynı zamanda yürütme organına yetki devrinin anayasal koşulları gerçekleşmişse Bakanlar Kurulu’nun düzenleyici işlemlerine ve yasaya eşit ve daha üstün kaynaklara (Anayasa, Danıştay, İçtihadı Birleştirme Kararı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları) uygun olarak davranmasını da içermektedir.⁶⁶

Yasal idare ilkesi, vergi hukuku alanında da, Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.*” hükmü dolayısıyla daha sağlam bir güvenceye sahiptir. Bu ilkenin vergi hukukundaki adı “*verginin yasallığı ilkesi*” olarak kabul edilir. Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını öte yandan da vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içerir. Bu ilkenin kökeni “temsilsiz vergi olmaz” ilkesidir. Bu ilkenin özünde de vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı vardır.⁶⁷

Vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemlerle veya yargı organının kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur. Yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi kural olarak “*bağlı yetki*”dir. Bu organın vergilendirme alanındaki istisnai düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları, anayasa ile veya yasalarla belirlenir. Günümüzde yasama sürecinin ağır işlemesi, ekonominin düzenlenmesine ilişkin vergi politikası tedbirlerinin gereken çabuklukta alınabilmesi için, yürütme organına belli ölçüler içinde vergilendirme yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır.⁶⁸

⁶⁵ Emin Memiş, **a.g.s.**, s.63.

⁶⁶ Mualla  ncel, Ahmet Kumrulu, Nami ağan, **a.g.e.**, s.39, Nami ağan, **a.g.e.**, s.145-146.

⁶⁷ Nami ağan, **a.g.e.**, s.9.

⁶⁸ Nami ağan, **a.g.e.**, s.9.

2.1.2. Genellik ve Eşitlik İlkeleri Açısından Sınırlandırmalar

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasına göre "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". Vergilendirmede genellik ilkesi; herkesin geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi ise; mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların farklı oranda vergilendirilmesidir.⁶⁹ Yine bu ilke vergi yükünün belli kişilere ya da toplumun belli kesimine yüklenmeyerek, toplumda yaşayanların tamamına dağıtılmasını öngörmektedir.⁷⁰

Hukuk devletinin temellerinden olan yasaların genelliği ilkesi Anayasanın eşitlik ilkesi ile birlikte yansıtmaktadır. Vergilendirmenin genelliği ilkesi verginin eşitliği ilkesinin sağlanmasında bir ön koşuldur.⁷¹ Yasa önünde eşitlik ilkesi Anayasa Hukuku'nun ana ilkelerinden biridir ve hukuk devletinin özünü oluşturan en önemli unsurdur.⁷² Anayasa Mahkemesi eşitliği; "aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulması"⁷³ şeklinde tanımlamaktadır.

Genellik ilkesinden şu sonuçlar çıkarılabilir⁷⁴: Sadece belirli kesimleri kapsayacak şekilde vergi konulması mümkün değildir, verginin adil olmasının ölçüsü olan⁷⁵ ödeme gücüne göre vergi yükünün dağıtılmasını sağlama amacı dışındaki bir nedenle vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde yoğunlaştırılması, bu ilkeyle bağdaşmamaktadır; vergi yasalarında uygulanacak olan istisna ve muafiyetlerle indirimlerin, verginin yapısına ve anayasal normlara uygun olması ve nesnel gerekçelere dayanması

⁶⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 06.07.1995 gün ve E:1994/80, K:1995/27 sayılı kararı, **02.02.1996 tarih ve 22542 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

⁷⁰ Aykut Tavşancı, "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası", **Vergi Sorunları**, Ağustos 2005, S.203 s.137.

⁷¹ Yücel Oğurlu, **a.g.t.**, s.104.

⁷² Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 18. Baskı, Ankara, 2008, s.32.

⁷³ Anayasa Mahkemesi'nin 30.06.1988 gün ve E:1988/1, K:1988/26 sayılı kararı, **AMKD** S.24, s.388.

⁷⁴ Metin Taş, "Anayasal Vergi Normları Açısından Gelir Vergisi" **Türkiye Mali Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Merkezi, YN:12, İstanbul, 2000, s.276.

⁷⁵ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, "Re'sen Vergilendirme ve Sorunlar" **Vergi Sorunları**, Haziran 2003, S.177, s.68.

zorunludur, vergi yasalarında vergiyi doğuran olayın, verginin konuluş amacına uygun olarak kapsamlı şekilde tanımlanması gerekmektedir ve vergi oranlarının, ödeme gücü ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir kısmının vergi dışında kalmalarına neden olacak şekilde belirlenmemesi gerekmektedir.

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini gerçekleştirme konusunda ilk görev yasama organına düşmektedir. Yürütme organının işlemlerini sınırlayan yasalar genel ve soyut olmalıdır.⁷⁶ Yasa koyucu vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri göz önüne alarak farklı düzenlemeler yapar, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Yasa koyucu bu konuda takdir yetkisine sahiptir. Bu takdir yetkisi aynı zamanda Anayasa Mahkemesi tarafından keyfi kullanılıp kullanılmadığı, eşitlik ilkesine aykırı görünen durumların *haklı nedene* dayanıp dayanmadığı yönünde denetlenir.⁷⁷

Yasama organı ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine getirilen istisnalar Anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa, eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilmektedir.⁷⁸ Örneğin, ekonomik kalkınmaya yönelen yatırımları ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler (AY.md. 166), tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelik düzenlemeler (AY.md. 45) gibi.

Yukarıda belirtilen durumların dışında vergilendirmede eşitlik ilkesi, fiili bazı durumlar nedeniyle de bozulmaktadır. Vergi denetiminin yetersiz ve eksik kalması, vergi yükümlülerinin sadece bir kısmının denetlenmesi nedeniyle eşitlik ilkesi bozulmaktadır. Bunun gibi idarenin neden olduğu vergi hataları ile yükümlülerce vergi kaçırılması da eşitlik ilkesine aykırıdır. Ayrıca

⁷⁶ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.69.

⁷⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.41, Aykut Tavşancı a.g.m., s.203.

⁷⁸ Ali Çımat **a.g.m.**, s.43, Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.41.

baskı grupları da sosyo-politik bir etmen olarak fiili eşitsizliğe yol açabilmektedir.⁷⁹

2.1.3. Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Sınırlandırmalar

Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirir. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilir. Temel hak ve özgürlüklerin vergi yasaları ile de olsa sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir. Sınırlama, yasaya dayanarak yapılırsa da ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaşırsa, sınırladığı hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir, ya da konuları ortadan kalkabilir. Vergilendirme ile temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılarak ortadan kalkmasının mümkün olması nedeniyle, özen gösterilmesi gereken bir alandır.⁸⁰ Gerçekten günümüzde devlet vergilendirme yetkisini mali amaç dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullanabilir. Bu çeşit vergilere düzenleyici, yönlendirici vergiler de denilmektedir. Bu vergi yasaları ile bir kısım vergi doğurucu olayların özendirilmesi, önlenmesi ya da caydırılması amaçlanmaktadır.⁸¹

1982 Anayasası'nın 13. maddesi hükmünde, temel hak ve özgürlüklerin sınırlama nedenleri; *"Temel hak ve hürriyetler, Devletin milleti ve ülkesiyle bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, kamu yararının genel ahlakın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlandırılabilir. Temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamalar demokratik toplum düzeninin geleneklerine aykırı olamaz ve öngördükleri*

⁷⁹ Aykut Tavşancı **a.g.m.**, s.140.

⁸⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, Hakkı Odabaş, **a.g.m.**, s.150.

⁸¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.44.

amaç dışında kullanılamaz. Bu madde de yer alan genel sınırlama sebepleri temel hak ve hürriyetlerin tümü için geçerlidir" şeklinde düzenlenmiştir.

Bu maddede, temel hak ve ödevlerin genel ve özel nedenlerle sınırlandırılacağı hükmüne yer verilmiştir. Sınırlama nedenleri tahdidi sayılmış olmakla sınırlamanın bu madde de yer alan nedenlerden birine dayanmasının gerektiği açıkça ortaya konmuştur. Ayrıca sınırlama nedenlerinin Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak yasa ile yapılması, bu sınırlandırmaların demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacağı ve amaçları dışında kullanılamayacağı hükme bağlanmıştır.⁸²

Anayasa'da belirtilen ölçütler çerçevesinde öze varmayan ölçüsüz, keyfi sınırlandırmalar da iptal edilecektir. Anayasanın temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulması ile ilgili 15/1. maddesinde, savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü durumlarda uluslararası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek koşuluyla durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının kısmen veya tamamen durdurulabileceği ya da bunlar için Anayasalarda öngörülen güvencelere aykırı önlemler alınabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bu koşulların ortaya çıkması durumunda temel hak ve özgürlükler vergi yasaları ile de sınırlandırılabilir.⁸³

Verginin temel hak ve özgürlüklerle olan sıkı ilişkisine Anayasa Mahkemesi tarafından bir kararda şöyle değinilmektedir; "Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar... Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla

⁸² Eser Karakaş, Elif Sonsuzoğlu, "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi", **13. Türkiye Mali Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Uygulama Merkezi, YN:12, İstanbul, 2000, s.240.

⁸³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.45.

hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez.”⁸⁴

Vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olan temel hak ve hürriyetler; özel hayatın gizliliği (md. 20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (md. 23), mülkiyet ve miras hakkı (md. 35), çalışma ve sözleşme özgürlüğü (md. 48, 49), sosyal güvenlik hakkı (md. 60) ve ailenin korunmasına (md. 41) ilişkin hükümlerdir.

1982 Anayasası’nın 65. maddesi, devletin yukarıda sayılan bu görevlerini yerine getirmesini ekonomik istikrarın korunması ve mali kaynakların yeterliliği ile sınırlandırmıştır. Bu maddeye göre, "Devlet sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek, mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirir." Bu bağlamda özellikle vergi gelirlerini artırıcı nitelikte düzenlemelere giderken, Anayasada yer alan hukuk devleti olgusuna ilişkin tüm ilkelerin dikkate alınması zorunlu olmaktadır. Çünkü Anayasa’nın 65. maddesinde belirlenen sosyal ve ekonomik hakların sınırı çizilmiş, bir anlamda da devletin mali kaynakları ile sınırlı harcama yapması öngörülmüştür.⁸⁵

2.1.3.1. Seyahat Özgürlüğü

Anayasanın 23. maddesinin 1 inci fıkrasına göre, "*Herkes yerleşme ve seyahat özgürlüğüne sahiptir.*" Yine bu maddenin devam eden fıkralarında yerleşme ve seyahat özgürlüğü için söz konusu olabilecek özel sınırlama sebepleri belirtilmiştir.

Buna örnek olarak, pasaport ve vize harçlarının çok yüksek meblağlar olarak tespit edilmesinin, yerleşme ve seyahat hürriyetine bir müdahale teşkil edebileceği verilebilir.

⁸⁴ Billur Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", **13. Türkiye Mali Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Uygulama Merkezi, YN:12, İstanbul, 2000, s.98.

⁸⁵ Veysi Seviğ, "Anayasa Hukuku Açısından Hayat Standardı Esası", **Vergi Dünyası**, Temmuz, 2001, S.39, s.31.

2.1.3.2. Mülkiyet ve Miras Hakkı

Anayasanın 35. maddesine göre, *"Herkes mülkiyet ve miras hakkına sahiptir. Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz"*. Mülkiyet ve miras hakları, vergilendirme yetkisine karşı en duyarlı haklardandır. Çünkü her vergi veya mali yüküm, mülkiyete yönelen bir müdahale niteliğindedir.

Vergi konusunun ortadan kaldırılması sonucunu doğurabilecek bir servet vergisi, hakkın özünü de zedeleyeceğinden Anayasaya aykırı olacaktır. Çünkü aksi halde bir vergilendirmeden çok, müsadere söz konusu olur.⁸⁶

2.1.3.3. Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti

Anayasanın 48. maddesine göre, *"Herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir"*.

Vergi kanunları ile de çalışma ve sözleşme hürriyetinin özüne dokunulabilir. Bir verginin aşırı ölçüde yüksek olması nedeniyle belirli bir mesleğin sürdürülmesi ekonomik açıdan olanaksız hale gelmişse, vergilendirmenin caydırıcı ve önleyici etkisi ortaya çıkar.⁸⁷ Bu halde de çalışma özgürlüğünün özüne dokunulmuş olur.

Bir taşınmaz gelirinden sahibinin faydalanmasını engelleyecek ölçüde yüksek bir gelir vergisi, veraset yolu ile intikal eden malvarlığının tümüne yakın bir bölümünün vergi olarak devletçe alınması sonucunu doğuran yüksek oranlı bir veraset vergisi çalışma ve sözleşme özgürlüğüne aykırı olacaktır.

⁸⁶ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.169.

⁸⁷ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.171.

2.1.4. Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Sınırlandırmalar

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını bu doğrultuda yönlendirmesi anlamına gelir.⁸⁸ Bu kuralın vergi hukuku açısından anlamı da, vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yapacağı müdahaleleri önceden görmeleri ve durumlarını buna göre ayarlayabilmeleridir. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesinin ilk şartı devletin koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır.⁸⁹ Vergilendirme yetkisini kullananlar, hukuki güvenlik ilkesi ile ters düşer nitelikte düzenlemeler yapamazlar. Hukuki güvenlik ilkesi vergilendirmenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini içermektedir.⁹⁰

Vergi yasalarının geçmişe yürümezliği ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmaması anlamına gelir. 1982 Anayasası'nda vergi yasalarının geriye yürümezliği ile ilgili bir hüküm bulunmamakla birlikte Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi yasalarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından yargısal denetime tabi tutabilir.⁹¹

Hukuk devletinin temel gereklerinden olup vergi hukuku alanında özel bir öneme sahip olan vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesinin kapsamına vergilendirmenin belirliliği, kıyas yasağı ve kanunların geçmişe yürümezliği girer.

⁸⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.45.

⁸⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.172.

⁹⁰ Güneş Yılmaz, “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2004, S.189, s.199-200.

⁹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.49.

2.1.4.1. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi

Vergilendirmede belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarih ve tahsil zamanlarının, şekillerinin gerek idare gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder.

Belirlilik ilkesine göre, kişilerin ödeyecekleri vergilerin keyfi olmaması, kişilerin ödeyecekleri verginin, ödeme zamanını, ödeme şeklini ve miktarını açık ve kesin olarak bilmeleri gerekmektedir.⁹² Vergi yasalarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve şeklinin açıkça düzenlenmesi ile anılan ilkeye uyulmuş olunur. Ödenecek verginin özellikle miktarının belli olmaması yükümlüleri sürekli bir kuşku ve belirsizlik içerisinde bırakacak ve kişilerin bütçelerini düzenleyememelerine sebep olabilecektir. Bu durum kişilerin vergiye karşı türlü tepkiler vermesine, sonuçta kamu otoritesinin sarsılmasına kadar gidecek türlü siyasal ve ekonomik etkilere neden olabilecektir.⁹³ Belirlilik ilkesi bir taraftan yükümlülerin hukuki güvenliğini sağlarken diğer taraftan da vergi idaresinde istikrarı meydana getirecektir.⁹⁴

Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirir. Vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır.⁹⁵

2.1.4.2. Vergilendirmede Kıyas Yasağı

Hukukta kıyas, bir olayla ilgili olarak yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya

⁹² Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.222, Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.73.

⁹³ Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Teorisi)**, C.2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990, s.26

⁹⁴ Aykut Tavşancı, **a.g.m.**, s.141.

⁹⁵ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.173.

uygulanmasıdır.⁹⁶ Kıyasta benzerlikler karşılaştırılır.⁹⁷ Nedenlerdeki benzerliğe dayanarak öngörülen bir kuralın yasa tarafından öngörülmemiş olmayan bir olaya uygulanması anlamına gelen kıyas, yasanın anlamına ortaya koyabilmek için değil, yasadaki boşlukları tamamlamak için kullanılan genişletici bir işlemdir.⁹⁸

Vergi hukukunda özel hukukta olduğu gibi hakimin hukuk yaratma yetkisi yoktur. Bu nedenle hakim vergi yasalarını özü itibarıyla yorumlarken vergi doğurucu olaylar veya vergiye ilişkin muafık ve istisnalar yaratamaz. Vergi yasalarında görülen boşlukların ve eksik düzenlemelerin vergilerin yasallığı ilkesinin bir gereği olarak ancak yasama sürecinde tamamlanması gerekir.⁹⁹

Vergi hukuku kurallarının kıyas yöntemi ile yorumlanmaması, hukuk devleti kavramının, hukuki güvenlik ilkesinin ve vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak belirtilebilir.¹⁰⁰ Vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Yasal idare ilkesi de vergi yasalarında ortaya çıkabilecek boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasına engel teşkil eder.¹⁰¹

Vergi hukukunda yasa boşluklarını doldurmak amacıyla kıyasa başvurulması vergilerin yasallığı ilkesine ve hukuk devletinin hukuki güvenlik prensibine ters düşer. Aksi durumda vergi koyma hususunda yetkisi olmayan yürütme ve yargı organlarınca vergi doğurucu durumların yaratılabilmesi ve var olan vergi yükümlülüklerinde değişiklik yapılması gerçekleşir.¹⁰² Kamu hukukunda bu durum fonksiyon (görev) gaspı olarak nitelendirilir.¹⁰³ Örneğin, EVK, bina, arazi ve arsayı vergi konuları olarak saptamıştır. MK'ya göre (Md.704), tapu siciline kaydedilen haklar ve madenler de gayrimenkul mülkiyetinin konusuna girmektedir. Bunlar üzerinden de emlak vergisi almak

⁹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.29.

⁹⁷ Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2009, s.87.

⁹⁸ Sadık Kırbaş, **a.g.e.**, s.69.

⁹⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.29.

¹⁰⁰ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.176.

¹⁰¹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.174.

¹⁰² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.29.

¹⁰³ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 7. Bası, İmaj Kitabevi, Ankara, 2003, s.130.

kıyas yolu ile emlak vergisinin konusunun genişletilmesi anlamına gelir ki vergilerin yasallığı ilkesi gereği bu konuda tek yetkili organ yasama organıdır.¹⁰⁴

Yasa koyucu vergi yasalarında, soyut ve sınırları kesin çizgilerle belli olmayan kavramlar kullanmaktan kaçınmalı, gelir, gider ve servet gibi genel özellikteki kavramlara ekonomik ve sosyal içeriklerini de göz önüne alarak belirli ölçüt ve tanımlar getirmelidir. Aksi halde kıyas yoluna başvurularak vergilendirme zorunlu hale getirilebilecektir.¹⁰⁵

Vergi hukukunda kıyas yasağı, vergi yasalarında açıkça atıf yapılmadığı takdirde, diğer hukuk kollarına ilişkin yasaların kıyas yolu ile uygulanmasına da engel oluşturur. Ancak buradaki kıyas yasağı, vergi yasalarında yer alan kavramların yorumlanmasında, diğer yasalarla belirlenen anlamların kullanılmasına engel teşkil etmeyecektir.¹⁰⁶

Vergi hukukunda kıyasın uygulanması ancak yasanın açıkça öngördüğü durumlarda olabilir. Örnek olarak, KVK'nın 3. maddesinin 4. fıkrası gelirin Türkiye'de elde edilmesi, Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması, diğer kazanç ve iratlar kavramlarının kapsamlarının belirlenmesinde GVK'nın ilgili hükümleri olan 7, 8, 80 ve 82. maddelerinin kıyas yolu ile uygulanacağını hükme bağlamıştır.¹⁰⁷

Vergi hukukundaki bu ilkenin, dışına çıkıldığı 488 sayılı DVK'nın 4. maddesinde; "Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kağıtların mahiyetlerinin tayininde şekil, kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlarındaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerinde yazanın tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf

¹⁰⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.29.

¹⁰⁵ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.176.

¹⁰⁶ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.179.

¹⁰⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.29.

yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.” denilmektedir.¹⁰⁸

Kıyas yasağına ilişkin bir Danıştay 4. Dairesi'nin 05.07.1984 gün ve E:1984/1294, K:1994/3160 sayılı kararında; “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Müteferrik İstisnalar" başlıklı Altıncı Bölümünde yer alan 2361 sayılı Kanun'un 18. maddesi ile değişik 24, maddesinin 4. fıkrasıyla 657 sayılı DMK'ya göre ödenecek yakacak yardımı gelir vergisinden müstesna tutulmuş, aynı fıkranın parantez içindeki hükmüyle memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenen yakacak zammının da bu istisnadan yararlanacağı belirtilmiştir. Bu madde ile yalnızca 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi memurlar ile işçi emeklisi, memur emeklisi ve Bağ-Kur emeklisinin aldıkları yakacak zammının gelir vergisinden istisna edildiği, işçilerin toplu sözleşme hükümleri uyarınca aldıkları yakıt bedellerinin istisna kapsamı dışında tutulduğu açıktır.” denilmek suretiyle kıyas yasağının sadece yükümlü aleyhine değil lehine de uygulanamayacağına işaret edilmektedir.

2.1.4.3. Vergi Yasalarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi

Yasaların ne zaman yürürlüğe girdiğinin bilinmesi; onların ne zamandan başlayarak uygulanacağını belirlemek bakımından gerekli olduğu gibi, aynı konudaki diğer yasalarla çakışması halinde de hangi yasanın uygulanacağını belirlemek bakımından da gereklidir.¹⁰⁹

Vergi yasaları kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirirler. Bu yasaların özellikle vergi yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi, hukuki güvenlik yönünden önem taşır. Vergi yasalarının geçmişe yürütülmesi ekonomik ve ticari hayatın istikrarını bozar.

¹⁰⁸ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.28, Akif Erginay, **a.g.e.**, s.47.

¹⁰⁹ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.74.

Vergi yasalarını sağlıklı bir şekilde uygulayabilmek için onların uygulama alanını bilmek yeterli olmamaktadır. Aynı zamanda bu yasaların uygulanabilirliğini zaman boyutunda da bilmek gerekmektedir.¹¹⁰ Yasaların yürürlüğe konulması ve yürürlükten kaldırılması tarihlerinin belirlenmesi ve yasaların yürürlüğe girmeden önceki veya yürürlükten kaldırıldıktan sonraki olaylara uygulanıp uygulanmaması sorunu, hukukta, yasaların zaman bakımından uygulanması konusunu oluşturmaktadır.

Yasaların zaman bakımından uygulanmasında esas ilke, yasaların geleceği ilgilendirmesi, yani geriye yürümemesidir. Diğer yasalarda olduğu gibi vergi yasaları da esas itibarıyla geçmişe yürütülemez. Bunun iki amacı vardır. Birincisi; vergi yükümlülerinin gelecek zamanlarda beklenmedik vergi yükleriyle karşılaşmamalarını sağlamak, ikincisi; daha önce devletin almış olduğu vergileri geri vermesinin sakıncalarını önlemektir. Bu düşünceler, yasaların geçmişe yürütülmemesi ilkesini doğurmuştur. Ancak bu ilke bir anayasada açıkça yer almamıştır.¹¹¹

1982 Anayasası'nda yasaların geriye yürütülmesine ilişkin genel bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece suç ve cezalara ilişkin olmak üzere bu kurala 38. maddede yer verilmiştir. Bu madde hükmüne göre, "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez" denilmiştir.

Geçmişe yürümezlik ilkesi, vergi yasaları yanında, yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir¹¹². Bakanlar Kurulu kişilere yükümlülük yükleyen düzenleyici işlemleri, idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi uyarınca da geçmiş dönemlere ilişkin olarak mali yükümlülük koyamaz ve bunları artıramaz. Danıştay bir olayda, Bakanlar Kurulu Kararnamesine dayanılarak artırılmış oran üzerinden geçmişe yürütülerek tarhedilen resmi yasaya aykırı görmüş

¹¹⁰ Sadık Kırbaş a.g.e., s.62.

¹¹¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.19-21.

¹¹² Nami Çağan, a.g.e., s.187.

ve resmin, kararnamenin yayımlanmasından önceki düşük oran üzerinden alınması gerektiğine karar vermiştir. İlgili karar¹¹³ özetle şu şekildedir:

"Kişilere mükellefiyet yükleyen düzenleyici işlemlerin yayımlandığı tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve ancak bu tarihten itibaren hukuki sonuçlar doğurabileceği hukukun genel ilkelerindendir. Düzenleyici işlemin yürürlük tarihinin yayımından önceki bir tarih olarak saptanmış bulunması bu genel ilkeyi bertaraf edemez ve hükme işlerlik kazandıramaz."

Danıştay Dava Daireleri Kurulu da aynı kararnamenin geçmişe yürürlüğe ilişkin hükmüne karşı açılan bir davada, söz konusu hükmü iptal ederken şu gerekçeyi göstermiştir¹¹⁴:

"Bakanlar Kurulu'nun, kanunun belli ettiği hadler içinde vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin nispet ve hadlerinin değiştirilmesine ve artırılmasına ilişkin genel düzenleyici objektif nitelikteki işlemlerin, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça yayımlandıkları tarihten sonraki olaylara uygulanacağı ve bu tarihten itibaren hukuki sonuçlar doğuracağı idare hukukunun önde gelen ilkesi gereğidir."

Görüldüğü üzere gerek Danıştay Yedinci Dairesi, gerek Dava Daireleri Kurulu, kararlarının gerekçelerinde tartışmaya yer verebilecek vergi hukukunda geçmişe yürümezlik ilkesine değil, genel düzenleyici idari işlemlerin geçmişe yürümezliği genel ilkesine dayanmışlardır.¹¹⁵

Gerek yasal düzenlemelerle gerek idarenin genel düzenleyici işlemleriyle söz konusu olabilecek aleyhe geçmişe yürümeye kabul edilmezken, yükümlülerin lehine sonuçlar doğuran geriye yürüme kabul edilmektedir. Mesela bir verginin oranı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile daha düşük bir orana indirildiğinde bu oranın geriye doğru uygulanmasında sakınca yoktur, hatta bu uygulama yükümlünün yararına olacaktır.

¹¹³ Danıştay Yedinci Dairesi'nin E:1978/1293, K:1979/1571 sayılı kararı **DD**. Y:10, S:38, 39, 1980, s.250-252.

¹¹⁴ D.D.D.K., 07.12.1979 gün ve E:1978/529, K:1979/452 sayılı kararı **DD**. Y:10, S:38-39.

¹¹⁵ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.188.

Bazı durumlarda yasama organları isteyerek vergi yasalarını geçmişe yürütmektedir. Devletin içinde bulunduğu olağanüstü durumlar nedeniyle, vergi yasalarının geçmişe yürütülmesi onun en doğal hakkı olarak görülebilmektedir.¹¹⁶ Örneğin, devletin fevkalade ekonomik koşullarda veya savaş durumunda veya spekülasyon kazançlarının neden olacağı sosyal bunalımları önlemek için vergi yasalarının geriye yürütülmesi ilkesini ihlal etmekte olduğu söylenebilir. Ülkemizde, vergi hukuku alanında yasaların geriye yürümemesi ilkesi genellikle benimsemekle birlikte çeşitli zamanlarda çıkarılan vergi yasalarının bazı hükümlerinin geriye yürütüldüğü görülmektedir.

KVK'da değişiklik yapan ve 01.01.1981 tarihinde yürürlüğe giren 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Yasa ile kurumlar vergisi oranı % 25'den % 50'ye çıkarılmış ve değişiklik hükmünün, kurumların 1980 yılı kazançlarına da uygulanacağı belirtilmişti. Yine, % 50 oranını % 40'a indiren 31.12.1981 tarih ve 2573 sayılı Yasa'ya müteakip, oranı % 46'ya çıkaran 04.12.1985 tarih ve 3229 sayılı Yasa bu oranın, kurumların 1985 takvim yılı kazançlarına da ilişkin olup 01.01.1986 tarihinden itibaren beyanı gereken kazançlar hakkında da uygulanacağı hükme bağlamıştır.¹¹⁷

Geriye yürümeye bir diğer örnekte Net Aktif Vergisidir. Bilindiği gibi 04.05.1994 tarih ve 3986 sayılı Yasa'nın 5, 6 ve 7. madde hükümleri ile bir defaya mahsus olmak üzere net aktif vergisi getirilmişti. NAV ile yükümlülerin 1993 hesap dönemi hasılatları da vergilendirilmiştir. Bu durum ekonomik ve ticari hayatın istikrarını ve belirliliğini bozmuş, yükümlüleri zor durumda bırakmıştır. Görüldüğü üzere, bu tür hükümler vergi yasalarının yükümlülerin aleyhine geçmiş olaylara uygulandığını göstermektedir.¹¹⁸

VUK, usul yasalarının lehte olan hükümlerinin geriye yürütülebileceği ilkesine uygun olarak bazı hükümler getirmektedir. 213 sayılı VUK'un 4369 sayılı Yasa'yla getirilen geçici 21. maddesine göre, "Bu kanunun yürürlüğe

¹¹⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.21.

¹¹⁷ Akif Erginay, **a.g.e.**, s.41.

¹¹⁸ Aykut Tavşancı, **a.g.m.**, s.144.

girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı VUK'un yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri; hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte bulunan hükümler ile bu kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanır şu kadar ki, bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında bu kanun hükümleri uygulanamaz. Yukarıdaki fıkra hükmü bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesilmiş olup da henüz kesinleşmemiş veya tahsil edilmemiş olan vergi cezalarıyla ceza mahkemelerince hükmolunan cezalara da şamildir."¹¹⁹ denilmiştir.

Anlaşılabacağı üzere, vergi yasalarının geçmişe yürütülmemesi ilkesi esas olmakla birlikte; usul yasası hükümlerinden yükümlülerin lehine olanlar ile olağanüstü ekonomik, siyasi ve sosyal koşullarda ve savaş gibi durumlarda vergi yasaları geriye yürütülebilmektedir.

2.1.4.4. Başvurma Hakkı ve Yargısal Denetim

Denetim mekanizmasının getirilmesi ile vergilendirme yetkisi üzerinde bir takım hak ve özgürlüklerin korunmasını sağlanarak, sınırlandırmalar ortaya konmaktadır. Yargısal denetim, yöneticilerin yetkilerinin ve bu yetkilerin sınırlarını tanımlayan kesin bir yargı kuralları bütünüünün konulması ve bu kuralların bağımsız yargı organlarınca uygulanmasıdır.¹²⁰

Hukuk devleti ilkesi ve buna bağlı ilkelerin tek başına kişiler için bir güvence oluşturması söz konusu değildir, yeterli güvencenin sağlanması başvurma hakkı ve yargısal denetimle mümkündür.

Yasaya aykırı bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kalan bir yükümlünün yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanabilmesi için idari ve yargısal başvurma olanaklarına sahip olması gerekir. Anayasa'nın 36. maddesi ile 40. maddesi "hak arama özgürlüğü" ve "başvurma hakkı" ile

¹¹⁹ Sadık Kırbaş **a.g.e.**, s.67.

¹²⁰ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.80, Aykut Tavşancı, **a.g.m.**, s.145.

ilgilidir. 74. maddesi ise vatandaşların dilekçe ile yetkili makamlara veya Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne dilek ve şikayetlerini bildirme hakkını düzenlemiştir.

Kendisi hakkında yapılan bir işlemi anayasa ve yasalara aykırı gören yükümlünün bu işlemi yargı organlarına götürme hakkı vardır. Sakat vergilendirme işlemine karşı yükümlülerin mahkemeye başvurma olanağı kaldırılamaz. Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergilendirme yetkisinin yargısal denetiminde vergi yasaları da Anayasa Yargısının denetimine tabidir, ancak yasaların Anayasa Mahkemesi'nce denetimi sınırlı durumlarda söz konusu olduğu için bu denetim yaygın biçimde işletilememektedir. Bir vergi yükümlüsünün ya da vergi dairesinin iptal davası açmasına olanak yoktur. Bir yasa hükmünün anayasaya aykırı olduğunun bir mahkemece re'sen düşünülmesi veya dava sırasında taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının davaya bakmakta olan mahkemece ciddi bulunması gerekmektedir.¹²¹

2.2. Sosyal Devlet İlkesi Açısından Sınırlandırmalar

1982 Anayasası'na göre Türkiye Cumhuriyeti "*sosyal bir hukuk devleti*"dir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır.

Anayasal bir ilke olarak sosyal hukuk devleti ilkesi devlete, sahip olduğu vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağı yönünde bir emir vermektedir. Buna göre, vergilendirme yetkisi kullanılırken mali amaç dışında sosyal nitelikli hedefler de göz önünde bulundurulmalıdır.¹²²

¹²¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.51.

¹²² Hasan Hüseyin Bayraklı, Hakkı Odabaş, **a.g.m.**, s.151.

2.2.1. Sosyal Devlet Kavramı ve Vergi Hukuku

1982 Anayasası, Türkiye Cumhuriyeti'ni, yalnız "*hukuk devleti*" olarak değil, "*sosyal bir hukuk devleti*" olarak nitelendirmiştir. Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimser. Sosyal devlet ile hukuk devleti ilkesi arasında bir çatışmadan ziyade birbirini tamamlama vardır.¹²³

Herkesin "*mali gücüne göre*" vergi ödemekle yükümlü olmasını öngören Anayasa'nın 73. maddesi, sosyal devlet ilkesine uygun bir kural koymuştur. Öte yandan vergi politikası, ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak kullanılabilir. Vergilendirme yetkisinin, gerek kişilerin mali güçlerine uygun bir biçimde vergilendirilmesinde, gerek servet ve gelir dağılımına araç olarak kullanılmasında, Anayasanın sosyal devlet ilkesi ile ne ölçüde sınırlandırıldığı veya yönlendirildiği vergi hukuku bakımından önem taşır.¹²⁴

2.2.2.Sosyal Devlette Vergilendirme Yetkisi

2.2.2.1.Vergi Yükünün Dengeli ve Adaletli Dağılımı İlkesi:

Anayasa'nın 73/2. maddesine göre vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Anayasalarımızda daha önce yer almayan bu ilke, bu konuda bilimsel bir belirleme yapılamayacağından uzun yıllar tartışılabilir niteliktedir. Esasen bu ilke hukuki açıdan bir etkinliğe sahip değildir. Bir buyruk özelliği de göstermemektedir. Ancak ülkenin sosyal ve ekonomik sorunlarına çözüm ararken ya da geleneksel kamu görevleri planlanırken ortaya çıkacak muhtemel toplumsal yük dengeli ve adaletli dağıtılmalıdır.¹²⁵

¹²³ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.190.

¹²⁴ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.191.

¹²⁵ Yücel Oğurlu, **a.g.t.**, s.117.

Vergide adalet ve tarafsızlığın doğru ve yeterli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, yalnızca yasal düzenlemelerin konulması ile değil, bu knulan yasaların ülkede tam manasıyla uygulanabilmesi ile mümkün olabilecektir.¹²⁶

2.2.2.2.Sosyal Devlette Vergi Adaleti

Vergi adaleti, bir yandan vergilerin, malî araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacağını, öte yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönde kullanılması gerektiğini belirler.

Vergilendirme koşulları yönünden benzer veya eşit durumda olan kişilerin aynı işleme tabi tutulması gerektiğine "yatay adalet" denir. Sosyal devlet açısından önemli olan, vergilendirilme koşulları farklı kişiler arasında vergi yüklerinin ne ölçüde farklılaştırılacağıdır. Diğer bir deyişle sosyal devlet açısından önemli olan dikey adalettir.¹²⁷

2.2.2.3.Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güce göre vergilendirme, bireylerin, ekonomik ve sosyal durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Böylece toplam vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanır.¹²⁸

Yasa koyucu, mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere bu kaynaklara kendi tercihleri çerçevesinde değişik yoğunluklarda yönelecektir. Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlardan ve tedbirlerden yararlanılabilir. En az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi, sosyal amaçlı vergi muaflik ve istisnaları ile vergi indirimleri, veraset ve intikal

¹²⁶ Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s.71.

¹²⁷ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.191-192.

¹²⁸ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.193.

vergisi, zorunlu gereksinim maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi bu tedbirlerin önde gelenlerindendir.¹²⁹

Vergi yükümlülerinin mali güçlerinin başlıca göstergeleri gelir ve servet gibi ekonomik kaynaklar ve bu kaynakların tüketilmesidir. Yasa koyucunun elindeki mali güce göre vergilendirmeyi sağlayan araçların önde gelenleri, aile düzeyinde en az geçim indirimi uygulaması, artan oranlı vergi tarifeleri, emek ve sermaye gelirlerinin ayrılarak farklı bir vergilendirme düzenine bağlanması (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnaları, veraset ve intikal vergisi ve zorunlu tüketim maddelerine göre lüks tüketimin daha ağır vergilendirilmesidir.¹³⁰

Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında, daha da somut duruma dönüştürmüştür. Ayrıca, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir program kural konulmuştur. Bu duruma göre, yasa koyucu tarafından bu ilkelere uygun vergi yasalarının düzenlenmesi zorunlu olmaktadır.¹³¹

2.2.2.4. Gelirin ve Servetin Vergilendirme Yolu ile Yeniden Dağıtılması

Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme düşüncesi sosyal devletin vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmesinde temel amaçtır. Sosyal devlet vergiyi sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıf ve gruplar arasındaki gerginlikleri azaltmak amacı ile kullanmaktadır. Devletin vergilendirme yolu ile bu konuda alacağı önlemler kamu giderleri politikası ile de kuvvetlendirilmelidir. Başka bir deyişle maliye politikasının uyumlu bir şekilde uygulanması gerekir, ancak hangi gelir dağılımının adaletli olduğu konusunda önemli olan yasama süreci içinde belirecek değer yargısıdır.

¹²⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.53, Veysi Seviğ, **a.g.m.**, s.27.

¹³⁰ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.196.

¹³¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s.100.

Parlamente demokrasilerde, parlamento çoğunluğunun tercihleri bu konuda belirleyicidir.¹³²

Serbest piyasa ekonomisinde fiyat mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliklerin bir dereceye kadar azaltılması için vergilemenin kullanılabileceği ve kullanılması gerektiği görüşü Adolph Wagner tarafından ileri sürülmüştür. Verginin sosyal fonksiyonu piyasa mekanizmasının kendiliğinden gerçekleştiremediği adil gelir ve servet dağılımını sağlaması bakımından önemlidir. Piyasa ekonomisi kurallarına göre gerçekleşen bir gelir ve servet dağılımı her zaman adil olmayabilir. Bu yüzden devletin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme yönünde piyasaya müdahale etmesi zorunludur. Çünkü, adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesi sosyal devlet anlayışının ve sosyal adaletin bir gereği olmaktadır.¹³³

Devletin, yukarıda belirtilen amaca ulaşabilmesi, mali güce göre vergilendirmeye yönelik önlemleri kullanmasına bağlıdır.¹³⁴ Bu önlemlerin yoğun bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Örneğin, gelir vergisi tarifesine daha belirli bir artan oranlılık kazandırılarak; geliri belirli bir düzeyin altında olanlara devlet yardımı yapılabilir (negatif gelir vergisi); lüks mallardan alınanlar dışında işlem ve özel tüketim vergileri hafifletilebilir, zorunlu ihtiyaç maddeleri üzerinden alınanlar kaldırılabilir; veraset ve intikal vergisinin oranı yükseltilebilir; sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnaların kapsamı genişletilebilir. Ancak, bu şekilde devletin vergilendirme yolu ile bu konuda alacağı önlemlerin kamu giderleri politikası ile de desteklenmesi gerekir.¹³⁵

Gelir ve servetin yeniden dağıtılması konusunda yasama organı mali güçle orantılı olma ilkesine göre daha geniş takdir yetkisine sahiptir. Gelir ve servetin yeniden dağılımını olumsuz anlamda etkileyen vergi yasaları aynı zamanda mali güçle orantılı olma ilkesi ile de çelişeceğinden yargısal

¹³² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.54.

¹³³ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.174.

¹³⁴ Ali Çımat, **a.g.m.**, s.48.

¹³⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.54.

denetime tabi tutulabilir. Bu durum, iki hedefin birbirini tamamlayıcı olmasından kaynaklanmaktadır.¹³⁶

2.2.2.5.Sosyal Devlette Planlı Kalkınma ve Vergilendirme

Sosyal devletin temel ilkelerinden biri de, planlamadır. Anayasanın 166. maddesinde, *"Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayi ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli bir şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak devletin görevidir. Planda milli tasarrufu ve üretimi arttırıcı, fiyatlarda istikrar ve dış ödemelerde dengeyi sağlayıcı, yatırımı ve istihdamı geliştirici tedbirler öngörülür; yatırımlarda toplum yararları ve gerekleri gözetilir; kaynakların verimli şekilde kullanılması hedef alınır. Kalkınma girişimleri, bu plana göre gerçekleştirilir. Kalkınma planlarının hazırlanmasında, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce onaylanmasına, değiştirilmesine ve bütünlüğü bozacak değişikliklerin önlenmesine ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir"* hükmü yer almıştır.

Sosyal devletin adaleti sağlama, gelir ve servetin yeniden ve dengeli dağıtılması hedefleri, gelişmekte olan ülkelerde sosyal devletin bir başka hedefi olan planlı kalkınma hedefi ile çelişmektedir. Sosyal adaleti gerçekleştirme, gelirin ve servetin yeniden dağıtılması yönünde alınacak tedbirler tasarruf ve sermaye oluşumuna, dolayısıyla kalkınmaya engel olabilmektedir. Sosyal devletin en zor görevi bu çelişen hedefler arasında uygun bir dengeyi bulabilmektir. Planlı kalkınmaya ilişkin vergi önlemleri yatırımları ve ihracatı geliştirmek ve özendirmek amaçlarını hedeflemektedir. Bu düzenlemelerin en önemlileri yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, gümrük vergisinde muaflık ve istisnalar, ihracatta vergi iadesi vs. dir. Bu önlemlerden genellikle yüksek gelir grupları faydalandığından, mali güce göre

¹³⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, Hakkı Odabaş, **a.g.m.**, s.153, Yücel Oğurlu **a.g.t.**, s.129.

vergileendirme ilkesi ile gelir ve servetin dağılımı olumsuz yönde etkilenmektedir. Dolayısıyla sosyal devletin en önemli görevi bu hedefler arasında uygun bir dengenin sağlanması olmaktadır.¹³⁷

3. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YASAMA VE YÜRÜTME ORGANLARI ARASINDA BÖLÜŞÜMÜ

3.1. Vergilerin Yasallığı İlkesi

3.1.1. Genel olarak

Diğer demokratik devletlerde olduğu gibi Türkiye'de de mali yükümlerin konulması yasama organı tarafından gerçekleştirilir¹³⁸(AY.md. 73). Bununla vergilemede keyfi uygulamaların önlenmesi, yürütmenin vergi uygulaması yasalara bağlı kılınarak da kişisel hak ve özgürlükler açısından da güvence sağlanması amaçlanmıştır. Vergileendirme yetkisinin yasama organı eliyle kullanılması, demokrasinin ve hukuk devletinin bir gereği olup "halkın kendi iradesi ile kendini vergileendirmesi" anlamındadır.¹³⁹

3.1.2. Vergilerin Yasallığı İlkesinin Kapsamı

Vergilerin yasallığı ilkesinin kapsamına verginin hangi unsurlarının girdiğinin tespiti vergi ile ilgili olarak idarenin hangi hususlarda düzenleme yapabileceğinin tespiti için bir ön koşul oluşturmaktadır. Vergilerin yasallığı kapsamında vergi kavramının öyle unsurları yasa tarafından tespit edilmedir ki yürütmeye ve konumuz bakımından bilhassa Bakanlar Kurulu'na tanınacak yetki anayasaya aykırı olmasın.

¹³⁷ Aykut Tavşancı, **a.g.m.**, s.149.

¹³⁸ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.100, Güneş Yılmaz, **a.g.m.**, s.194 vd.

¹³⁹ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, 1989, s.36.

Vergi hukukunda özel hukukta olduğunun tersine yargıcın hukuk yaratma yetkisi yoktur. Yargıç vergi yasalarını özü ile yorumlarken de yeni vergi doğurucu olaylar ya da yeni muaflık ve istisnaları yaratamaz. Vergi yasalarında görülen boşlukların ya da eksik yasal düzenlemelerin yasama süreci içinde tamamlanması gerekir.

Vergilerin yasallığı ilkesi, soyut tip olarak vergiyi doğuran olayın açık seçik belirlenerek tanımlanmasını gerektirir. Vergi hukukunda kıyasın önlenmesi bakımından verginin unsurlarında soyut ve belirsiz kavramlara yer verilmemelidir.¹⁴⁰

3.2. Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Konusunda Yetkileri

3.2.1. Yetkinin Hukuki Dayanakları

3.2.1.1. Vergilendirme Konusunda Yetkileri

Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği hükmü getirilmiştir. Bakanlar Kurulunun mali yükümlülüklerin bu unsurlarındaki yetkisi yorum ile genişletilemeyecektir.¹⁴¹ Vergiye ilişkin esas unsurların yasayla belirleneceği açıktır. Vergide mükellef, konu, istisna, muafiyet, ödeme, oran, matrah maddi ve şekli vergi yasalarında ayrı ayrı belirtilmelidir çünkü bunlar verginin olmazsa olmazlarıdır¹⁴².

¹⁴⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.30.

¹⁴¹ Abdullah Tekbaş, Ersan Öz, “Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2003, S.178, s.181.

¹⁴² Nevzat Saygılıoğlu, “Anayasa’nın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları”, **Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu**, Ankara, 11-12.05.2006, s.12.

Anayasa hükmünden de anlaşılacağı üzere, Anayasa, yasa tarafından belirlenen konu ve sınırlar içerisinde kalması ve hukuki hiyerarşiye uygun olması kaydıyla, Bakanlar Kuruluna takdir hakkı kullanarak düzenleme yapabilme izni vermektedir. Ancak kullanılan bu yetkinin, Anayasa'nın 125. maddesinde "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" ifadesiyle yargı denetimine tabi olduğu belirtilmiştir.¹⁴³

Yukarıda da açıklandığı üzere, vergilerin yasallığı ilkesinin bir gereği olarak, verginin temel öğelerini düzenleme yetkisi yasama organına aittir. Ancak Anayasa temelde yasallık ilkesine bağlı kalmakla birlikte, yasa çerçevesinde, yürütmeye bazı temel öğeler konusunda kullanabileceği bir takdir alanı tanımıştır. Yürütme organına verilen bu yetki, verginin temel unsurları ile ilgili olabileceği gibi, vergi tekniğine veya ayrıntılarına ilişkin olabilir.¹⁴⁴

Fakat, Anayasa bu yetkiyi sadece muaflik, istisnalar ve indirimlerle, oranlarına ilişkin olarak kanunda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde kullanılmak üzere sınırlandırmıştır.¹⁴⁵

3.2.1.2. Dış Ticarete İlişkin Yetkileri

1961 Anayasası'na göre bir yenilik olarak, 1982 Anayasası'nın mali konularda yürütme organına verdiği asıl önemli yetki, Anayasanın 167/2 hükmü ile getirdiği düzenlemedir. Bu madde hükmüne göre:

"Dış ticaretin ülke ekonomisinin yarına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir".

¹⁴³ Aykut Tavşancı, "Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve 1982 Anayasası", **Vergi Sorunları**, Haziran 2004, S.189, s.149.

¹⁴⁴ Abdullah Tekbaş, "Bakanlar Kurulu'nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme" **Vergi Sorunları**, Ocak 2003, S.172, s.129.

¹⁴⁵ Sabahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Naci Kınacıoğlu'na Armağan, C:1, S:2, 1997, s. 288.

Bu yeni düzenlemenin amacı, Bakanlar Kuruluna dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabukluk ve esnekliği sağlamaktır.¹⁴⁶

Bu hükme göre yasayla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilecek alan dış ticaretin düzenlenmesine yönelik ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleridir. Bununla birlikte yasama organının yürütme organına, yasayla, sadece dış ticaret işlemleri üzerine ilave mali yükümlülük getirmek yetkisi verebileceği ve bu yetkinin ancak dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla kullanılabileceği açıktır.¹⁴⁷

Görüldüğü üzere, Anayasada 167/2 ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki, md. 73/4'te verilen yetkiden daha geniş bir yetkidir.¹⁴⁸ Çünkü, md.73/4'e göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konu, matrah, aşağı ve yukarı hadler gibi temel unsurları yine kanunla belirlenirken; 167/2'ye göre ise dış ticaretin düzenlenmesi amacı ile sınırlı kalmak koşuluyla, tüm unsurları ile birlikte ve üstelik süre sınırlaması olmaksızın, kanunla Bakanlar Kuruluna "ek mali yükümlülükler" adı altında bir tür vergilendirme yetkisi verilebilmektedir. Bu yetkinin 167/2 çerçevesinde kanunla verilebilmesi, vergilendirmede kanunilik ilkesinin aşılmadığını savunmak için yeterli olamaz.¹⁴⁹

Konuyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesi'nin bir kararı¹⁵⁰ özetle şu şekildedir:

"Anayasanın md.167/2 ile sözü edilen ek mali yükümlülüklerin konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi söz konusudur. Bir ek mali yükümlülüğün konulması onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan yükümlülük konulamaz. Şu halde dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali

¹⁴⁶ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, 2009, s.388.

¹⁴⁷ Binnur Tüzün Çelik, **Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi)**, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, s.62.

¹⁴⁸ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**,s.391.

¹⁴⁹ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**,s.388.

¹⁵⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 11.01.1985 gün ve E:1984/6, K:1985/1 Sayılı Kararı, **17.06.1995 tarih ve 18787 sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler gerektiriyorsa bunun nevini ve miktarını saptamada serbest olacaktır"

3.3. Yetkinin Kapsamı

Bakanlar Kurulunun verilendirmeye ilişkin yetkisi ve bu yetkinin kapsamı yasama yetkisinin devredilmezliği hususu ile yakın ilişki içerisinde. Anayasa Mahkemesi'nin kararlarından çıkarılan ilkelere göre, yürütme organının düzenleyici işlemlerinin geçerli olabilmesi için :

- Yasa koyucu esaslı hükümleri saptadıktan sonra, ihtisas ve idare tekniği ile ilgili noktaların düzenlenmesi için, hükümete yetki verebilir.¹⁵¹

- Yasa koyucu hükümete yetki verirken, bunun amaç ve hedefini açıklamış olmalıdır.¹⁵²

- Yasa koyucu hükümete yetki verirken bunun sınırlarını ve çerçevesini de kanunla belirtmelidir.¹⁵³

- Yasanın emrine dayanarak, yürütme organınca alınacak önlemler, objektif nitelik taşımali, keyfi uygulamalara sebep olacak çok geniş takdir yetkisi vermemelidir.¹⁵⁴

- Yasanın yetkinin devredilmezliği (A.Y. md.7) ilkesine aykırılığı, belli konularda temel kuralları ve ilkeleri koymaması, çerçeveyi çizmemesi, sınırsız, belirsiz, belirsiz bir alanı idarenin düzenlemesine bırakmasıdır.¹⁵⁵

¹⁵¹ Anayasa Mahkemesi'nin 16.06.1964 gün ve E:1963/101, K:1964/49 sayılı kararı, **AMKD**, S.2,s.155, **26.09.1964 tarih ve 11817 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

¹⁵² Anayasa Mahkemesi'nin 07.03.1963 gün ve E:1962/281, K:1963/52 sayılı kararı, **AMKD**, S.1, s.100, **11.05.1963 tarih ve 11400 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

¹⁵³ Anayasa Mahkemesi'nin 04.03.1965 gün ve E:1963/311, K:1965/12 sayılı kararı, **AMKD**, S.3, s. 61, **24.12.1965 tarih ve 12185 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

¹⁵⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 29.03.1966 gün ve E:1965/45, K:1966/16, sayılı kararı, **AMKD**, S.4, s. 93, **12.05.1966 tarih ve 12297 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

¹⁵⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 19.04.1988 gün ve E:1987/16, K:1988/8, sayılı kararı, **AMKD**, S.24, s. 112, **23.08.1988 tarih ve 19908 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

Anayasanın ilgili hükmünden de görüleceği üzere Bakanlar Kurulu'na sadece dar anlamda vergiler hususunda değil geniş anlamda vergiler kavramına giren resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler hususunda da düzenleme yapma yetkisi verilebilecektir.

Anayasa Mahkemesi'nin "benzeri mali yüküm" değerlendirmesinde kullandığı ölçütler¹⁵⁶; ödemenin kamu gideri niteliği taşıyor olması, tek yanlı iradeyle tahsil edilmesi, kanunla konulması, ödemenin zorunlu olması, devlet tüzel kişiliği veya kamu tüzel kişileri niteliği taşıyan kuruluşlar eliyle alınması ve kamu gücüne dayanılarak konulan bir yüküm olmasıdır¹⁵⁷.

Bakanlar Kuruluna bırakılacak düzenleme yetkisi verginin temel öğelerine değil de vergileme tekniğine ve ayrıntılarına ilişkin olabilir.¹⁵⁸ Bu takdirde Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasındaki sınırlama söz konusu olmayacaktır. Vergi yasaları ile vergilerin temel öğeleri belirlenerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilecektir.¹⁵⁹

Konuyla ilgili olarak, Anayasa Mahkemesi, vergi ve benzeri mali konularda, Kanunla düzenlenmesi gereken hususları kararında şöyle ifade etmiştir¹⁶⁰: "Anayasa koyucunun her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gerektiğinde kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olmaz. Mali yükümlülüklerin mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm, bu yönleri dolayısıyla kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir.

¹⁵⁶ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s.30-34.

¹⁵⁷ Emin Memiş, **a.g.s.**, s.43.

¹⁵⁸ Sadık Kırbaş, **a.g.e.**, s.47.

¹⁵⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.130.

¹⁶⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 29.11.1977 gün ve E.1977/109, K:1977/131, sayılı kararı **AMKD**, S.15, s.574, **08.03.1978 tarih ve 16222 sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

Bu bakımdan yükümler, belli başlı unsurları da açıklanarak ve çerçeveleri de kesin çizgilerle belirtilerek kanunla düzenlenmelidir."

Bakanlar Kuruluna tanınan değişiklik yetkisi, mutlaka kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde olmalıdır, kanunun belirttiği sınırın dışına çıkmamalıdır.

Bu noktadan hareketle, kanunla Bakanlar Kuruluna verginin oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi verildiğinde, vergi oranının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirildiği durumda verginin kaldırılıp kaldırılmadığı ve dolayısıyla yasama organının münhasır yetkilerinden biri olan vergi koymak ve kaldırmak yetkisine aykırılık teşkil edip etmeyeceği sorunu akla gelmektedir.

Verginin oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisinin Bakanlar Kurulunca kullanılmasının, o verginin kaldırılmış sayılacağını savunanlara göre Anayasa uyarınca, verginin konulması kaldırılması yetkisi yasama organına aittir. Bakanlar Kurulu kararıyla bir verginin vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi durumunda, söz konusu vergi ortadan kalkacağından, yasama organına ait bir yetkinin yürütme organı tarafından kullanılması gibi bir durum ortaya çıkacaktır. Bu nedenle vergilerin yasallığı ilkesine aykırı düşen böyle bir durumun meydana gelmemesi için, Bakanlar Kuruluna yetki tanınırken verginin ortadan kaldırılmasına yol açmayacak şekilde alt ve üst sınırlar belirtilmelidir.¹⁶¹

Aksi düşüncede olanlara göre ise; bir verginin vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi durumunda, o vergi kaldırılmış olmamakta, yalnızca sıfır olarak belirtilen süre için uygulanmamaktadır.¹⁶²

Anayasa Mahkemesi'nce de kabul gören bu görüş; Yüksek Mahkemenin bir kararında¹⁶³ şu şekilde ifade edilmiştir:".....vergi oranlarının kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'nca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre sosyo

¹⁶¹ Sabahattin Yürekli, **a.g.m.**, s.290.

¹⁶² Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı**, Ankara, 1984, C.1, s.175.

¹⁶³ Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 gün ve E: 1986/5, K: 1987/7 Sayılı Kararı, **12.11.1987 tarih ve 19632 sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup, Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir."

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin çok geniş olmasının, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak, yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu ifade eden Anayasa Mahkemesi, 4605 sayılı Kanunun 1. maddesi ile değiştirilen, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendini Anayasanın 2 ve 73 üncü maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir.¹⁶⁴

Anayasa Mahkemesi kararında, 4605 sayılı Kanunla, MTVK'nun 10. maddesinin 3. fıkrasının (b) bendinde yapılan değişiklik şu şekilde ifade edilmiştir: *"Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 4605 sayılı Kanunun 1. maddesi ile değişik üçüncü fıkrasının dava konusu (b) bendinde, Bakanlar Kurulu'na vergi miktarını üç şekilde artırma yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye göre Bakanlar Kurulu:*

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda yer alan vergi miktarlarının doğrudan doğruya yirmi katına kadar,

- Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarının o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilen ilan olunan yeniden değerlendirme oranına göre artmasıyla bulunan vergi miktarının yirmi katına kadar,

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 4605 sayılı Kanun ile değişik üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca, yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere saptayacağı yeni oranlar uygulanarak belirlenmiş olan vergi miktarlarını ayrıca yeniden 20 katına kadar artıracaktır."

¹⁶⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 16.01.2003 gün ve E:2001/36, K:2003/3 Sayılı Kararı, **21.11.2003 tarih ve 25296 sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

Konuyu Anayasa'nın 2 ve 73. maddeleri yönünden inceleyen Yüksek Mahkeme, iptal kararında aşağıdaki gerekçelere yer vermiştir:

"Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50'den fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları 20 katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir.

İptali istenen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır."

4. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ULUSLARARASI ALANDA SINIRLANDIRILMASI

Devlet egemenliği gibi onun içerdığı yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisine dayanarak devletler vergi sistemlerini istedikleri gibi özgürce kullanırlar ancak bir devletin vergi kanunları sadece kendi egemenlik alanında geçerlidir¹⁶⁵. Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası ilişkilerindeki çıkarları doğrultusunda bağımsız ve özgür bir şekilde belirlemektedir. Devletlerin kendi vergilendirme yetkilerini iradi olarak yasalarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur. Buna karşılık devletlerin vergilendirme

¹⁶⁵ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.212.

yetkilerinin IMF ve Dünya Bankası gibi güçlü başka kuruluşlarla yapılacak anlaşmalar ile sınırlandırılması o devletin mali egemenliğini yitirdiği anlamına gelebilecektir.¹⁶⁶

Uluslararası alanda işgücü ve sermaye hareketliliğinin artması yetki çakışmasının genel bir nedenidir, ancak asıl ve önemli olan neden, devletlerin milli egemenliklerinden doğan vergilendirme yetkilerinden (haklarından) doğmaktadır. Devletlerin vergilendirme yetkileri mutlak bir hak olmakla beraber, Uluslararası Vergi Hukuku ile Devletler Hukukunun yakın ilişkileri neticesinde, mutlak olan vergilendirme yetkilerine uluslararası alanda yapılan anlaşmalar ve kullanılan yöntemlerle sınırlandırmalar getirilmektedir.¹⁶⁷

4.1. Sınırlamaya Esas Olan İlkeler

Vergilerin merkezi devletle yerel idareler ya da diğer bağımsız-yarı bağımsız kamu kuruluşları arasında bölüşümü nasıl gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin vergi kanunları, kural olarak, yalnız o devletin egemenlik alanı içinde uygulanır; diğer deyişle vergi kanunlarında “yerellik ilkesi” geçerlidir. Bunun anlamı vergilendirme yetkisinin, ilke olarak yalnız ülke sınırları içinde uygulanabilmesi demektir. Devletler ülke sınırları içinde vergilendirme yetkisini, anayasanın ve siyasal-toplumsal geleneklerin belirlediği kayıtlamalar içinde serbestçe kullanabilirler. Ancak, bu yetkinin kullanılması, kaçınılmaz olarak, ülkeler arasındaki ilişkilerden doğan vergilendirme sorunları ortaya çıkaracaktır. Bu tür ilişkilerin çok gelişmiş olduğu günümüzde devletler vergilendirme yetkisinin sınırlarını bu açıdan dikkatle belirlemek zorunda kalmaktadırlar. Vergilendirme yetkisinin uygulama alanı itibariyle sınırlandırılmasında iki temel çözüm mevcuttur.¹⁶⁸

¹⁶⁶ İsmail Şiriner, Murat Aydın, “Milli Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, S.196, s.189.

¹⁶⁷ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.94.

¹⁶⁸ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.62.

4.1.1. Kaynak İlkesi

Bu ilkede vergilendirmeye esas olan konu, gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olayın meydana geldiği yerdir. Kaynak ilkesini uygulayan devletler, sadece kendi ülkelerinde doğan geliri vergilendirirler, gelirin sahibi kim olursa olsun ayırım yapmazlar. Diğer bir ifade ile, vergi alma yetkisi, gelirin doğduğu ülke devletine ait olmaktadır.¹⁶⁹ Kaynak ilkesinin esas alınması, vergi yükümlüsünün sadece yurt içi gelirlerinin vergilendirilebileceğini gösterir ve bu durum dar yükümlülük olarak adlandırılmaktadır.

Kaynak ilkesinin uygulanmasında bir takım faktörler vardır. Bunlar;

- Bu ilkenin uygulanmasında rol oynayan en önemli neden ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyidir. Ekonomik açıdan geri kalmış bir ülkenin sınırları dışına açılma şansı çok düşük olduğu için bu ilkeyi uygulamasında yarar vardır. Yabancı gerçek ya da tüzel kişilerin ülkelerinde yerleşmesi bu devletler için yeterli kazanç sayılır. Bu şekilde yerli yatırımlar için gerekli dış sermaye girişi sağlanmış olur.
- Bu ilkenin uygulanmasında etkili olan diğer faktör, vergi idarelerinin yabancı kaynaklı geliri sağlamalarında karşılaştıkları güçlüklerdir.¹⁷⁰

4.1.2. İkametgâh İlkesi

İkametgâh ilkesinde kişiler, ikametlerinin vergileme yetkisine sahip olan devletin mülki sınırları içerisinde olması nedeniyle vergileme konusunu oluşturur. Bu durumda bulunan herkes, tüm ekonomik kazançları dolayısıyla vergilendirilmektedir. Vergilendirme yetkisi, kaynak ilkesinin tersine kişinin ikamet ettiği ülke devletine ait olmaktadır.

¹⁶⁹ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.95.

¹⁷⁰ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.96.

Gelişmekte olan ülkelerde ikamet ilkesi pek fazla uygulanmamaktadır. İkamet ilkesi, iktidar ilkesinin gelişimine paralel olarak kullanılmaya başlanmıştır. Gelirin elde edildiği yer veya faaliyet bu ilke de önemli değildir. Önemli olan, bir kişinin çeşitli kaynak ve iratlardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamı, yani kişisel gelirdir. Böylece ülke sınırları içinde veya dışında elde edilen gelirler arasında bir ayırım yapılmaz. Ödeme gücünü kavramak bakımından her iki gelir beraber vergilendirilir.¹⁷¹

4.1.3. Uyrıkluk İlkesi

Devletin ülkesi dışında kullanacağı yetkiler bu devletin kamu gücünün bir bölümünü ya da tümünü ülkesi dışına taşıması ve orada bir takım konularda fiilen egemen olmasını gerektirmektedir. Devlet kendisine hukuksal bağlarla bağlı bulunan kişiler üzerinde de kamu gücünü oralara kadar götürmeden ülke dışında bir takım yetkilere sahip olmayı sürdürmektedir. Devletin ülkesi dışındaki bu kişisel yetkisinin kaynağı uyrıkluk bağıdır.¹⁷²

Kaynak ilkesindeki boşluğu gidermek amacıyla geliştirilen uyrıkluk İlkesi bir devletin tabiyetinde bulunanların vergilendirilmesini ifade etmektedir.¹⁷³ Uyrıkluk ilkesine göre vergilendirme, vergilendirme yetkisini kullanan devletin kişisel egemenliği altındaki vatandaşlarının dünya çapındaki gelir ve servetlerinin vergilendirilmesidir. Bu ilke, bugün çok az ülke tarafından uygulanan, yardımcı bir ilke niteliğindedir. Örneğin; Meksika, Filipinler, Amerika Birleşik Devletleri bu ilkeyi kaynak ve ikamet ilkeleri ile kaynaştırmış durumdadırlar.

Günümüzde birçok ülkenin vergi sisteminde kaynak ve ikametgâh ilkeleri değişen ağırlıklarda olmakla beraber birlikte uygulanmaktadır. Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikametgâh ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak

¹⁷¹ Zeynep Arıkan, *a.g.t.*, s. 96.

¹⁷² Hüseyin Pazarıcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri*, 2. Baskı, Turhan Yayınları, Ankara, 1990, s.64.

¹⁷³ Zeynep Arıkan, *a.g.t.*, s.97.

ilkesini tercih etmektedir. Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi özendirmeye yöneldikleri ölçüde kaynak ilkesinden vazgeçip, ikametgâh ilkesini kabul edebilirler.¹⁷⁴

4.2. Yasalarla Tek Taraflı Sınırlama

Devletlerin bahsettiğimiz ilkelerden birisini vergi sistemlerine temel yapabilmesi, üstelik her bir ilkenin uygulanmasında ülkeler arasında bazı farklılıklar bulunması, birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisinin bazen aynı mükellef ya da aynı vergi konusu üzerinde çakışması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu durumda hukuki ya da iktisadi anlamda bir “ifte vergilendirme” bulunmaktadır. Hukuki ifte vergilendirme, birden fazla devletin, vergilendirmede değişik ilkeler kabul etmeleri ya da ilkeleri farklı uygulamaları nedeniyle, aynı kişinin, aynı vergi konusu için birden fazla vergiye tabi tutulması olarak tanımlanabilir. Örneğin, A ülkesine yerleşmiş bir kişinin B ülkesinde gelir elde etmesi halinde A ülkesinin ikametghı, B ülkesinin ise kaynağı vergileme esası olarak kabul etmesi böyle bir uluslararası ifte vergileme ortaya çıkarabilir.¹⁷⁵

Hukuki anlamda, devletlerin ifte vergilendirmeyi önlemek için başvuracakları ilk yol, devletlerin vergilendirme yetkilerini kanunlarla tek taraflı olarak sınırlandırmalarıdır. Bu düzenlemelerde vergilendirmede ikametgah ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak, ifte vergilendirmeyi önleyecek bazı tedbirleri alırlar. İkamet ilkesini kabul edenler ise; ifte vergilendirmeyi önlemek için iki temel yöntem kabul edebilirler: “*Mahsup Yöntemi*” (*Credit Method*), “*İstisna Yöntemi*” (*Exemption Method*).¹⁷⁶

Mahsup yönteminde vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet, vergiyi yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu

¹⁷⁴ Mualla ncel, Ahmet Kumrulu, Nami ağan, **a.g.e.**, s.58.

¹⁷⁵ zhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.63.

¹⁷⁶ Nami ağan, **a.g.e.**, s.216.

kaynaklar üzerinden hesaplar; ancak yabancı ülkede ödenen vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir. İstisna yönteminde ise, vergi yalnız ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır. Yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları göz önüne alınmaz. Bununla beraber yabancı ülkelerdeki gelir ve servet, vergiden istisna edilmekle birlikte artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanmadı bakımından toplama dâhil edilir; böylece bulunan tarife yalnız ülke içinde sahip olunan gelir veya servete uygulanır. Vergi kanunlarında bu iki temel yöntem dışında değişik bazı yöntemler de kullanılabilir. Örneğin, yabancı ülkelerdeki gelirler ve servet vergilendirilirken daha düşük vergi oranları uygulanabilir. Veya yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, yurt içinde hesaplanan toplam vergi matrahından indirilmesi yoluna başvurularak çifte vergilendirme kısmen giderilebilir.¹⁷⁷

4.3. Türk Vergi Sisteminde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

4.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun tam mükellefiyeti belirleyen 3. maddesinde, dışarıda bir Türk kuruluşu adına çalışan Türk vatandaşlarının tam mükellefiyete tabi olacakları belirtilirken bunların bulundukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla orada gelir vergisi ya da benzeri vergiler ödemeleri halinde mezkur kazançları nedeniyle Türkiye 'de ayrıca vergiye tabi tutulmayacakları belirtilmiştir (İstisna Yöntemi)

GVK'nun 123. maddesine göre, tam mükellefiyete tabi olan kişilerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden orada ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. (Mahsup Yöntemi)

¹⁷⁷ Nami Çağan, a.g.e., s.216.

4.3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlar üzerinden yabancı ülkelerde ödenmiş benzer vergilerin Türkiye'de tarh edilen kurumlar vergisinden, bazı sınırlamalar içinde indirileceği belirtilmiştir (Mahsup Yöntemi)

4.3.3. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde bu verginin Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğunda bulunan kişilere ait malların ivazsız intikaline uygulanacağı belirtilmiş, böylece uyrukluk esası vergilendirmeye temel alınmışken maddenin son fıkrasında Türk uyrukluğundaki bir kişiye ait yabancı ülkelerdeki malları iktisap eden yabancı uyrukluların vergiye tabi olmayacağı belirtilmiş, böylece kaynak ilkesine bir taviz verilmiştir. (*İstisna Yöntemi*)

Yine V.İ.V.K.'nın 12. maddesinin c fıkrasında "Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğundaki kişilere ait mallardan yabancı ülkelerde bulunanlara ilişkin borçların ve yabancı ülkelerde bu mallar dolayısıyla ödenen veraset ve intikal vergilerinin Türkiye'de hesaplanan veraset ve intikal vergisi matrahından düşülebileceği" belirtilmiştir. (*Mahsup Yöntemi*)

4.4. Uluslararası Anlaşmalarla Sınırlandırma

Devletlerin vergilendirme yetkilerini kanunları ile tek taraflı olarak sınırlandırmaları, çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek ve kaldırmak bakımından yeterli değildir. Vergilendirme yetkisi gibi uluslararası anlaşma yapma yetkisi de devlet egemenliğinin bir görünümüdür ve anayasal temele dayanır. Devletler, anlaşma yapma yetkilerini kullanarak, vergilendirme

yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırır. Bu sınırlandırmanın önde gelen amacı çifte vergilendirmeyi önlemek olmakla beraber başka amaçlar da izlenebilir.¹⁷⁸

Devletlerin vergilendirme yetkilerini tek taraflı olarak yasalarla sınırlandırmaları çifte vergilendirmeyi önlemek bakımından yeterli olmamaktadır. Çifte vergileme sorununa daha köklü çözümler bulunabilmesi amacıyla devletler arasında iki ya da çok taraflı Uluslararası vergi anlaşmaları yapılmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergilerine ilişkin olarak yapılmaktadır¹⁷⁹. Böylece Uluslararası vergi anlaşmaları ile çifte vergileri önlemek üzere iki ya da daha çok devlet, vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasını kabul etmiş olmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları genellikle anayasaların verdiği yetki ile yürütme organlarınca yapılır ve yasama organlarının onayına sunulur.¹⁸⁰

İki taraflı vergi anlaşmaları *kapsayıcı ve sınırlı anlaşmalar* olmak üzere iki şekildedir. *Kapsayıcı anlaşmalar*, bir veya daha fazla vergiye ilişkin bütün durumları kapsayan her türlü gelir ve servetten doğan çifte vergilendirmenin önlenmesini konu alan anlaşmalardır. Kapsayıcı anlaşmalarda bilgi değişimi, idari yardımlaşma ve Uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi hükümler de yer almaktadır. Vergi anlaşmalarının ikinci şekli olan sınırlı anlaşmalar, belirli unsurlar üzerine yapılan anlaşmalardır. Bu durumda gelirin tamamı değil belirli bir kısmı üzerindeki çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmaktadır. *Sınırlı anlaşmalar*, özellikle ulaştırma kurumlarının kazançları üzerindeki vergilendirmenin önlenmesi için yapılan anlaşmalardır. Bunlar kara, hava ve deniz taşımacılığı üzerine olabileceği gibi, bunlardan sadece birine ilişkin de olabilmektedir. Sınırlı anlaşmalara bir diğer örnek de diplomatik ve konsolosluk hizmetlerine ilişkin anlaşmalardır. Bu anlaşmalarda diplomatik personel ve konsolosluk görevlileri vergiden muaf tutulmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmalarının ilk örneği, Fransa ile Belçika arasında 1843 yılında yapılan anlaşmadır. Buna göre her iki devlet, vergilerin alınmasını kolaylaştırmak için,

¹⁷⁸ Nami Çağan, *a.g.e.*, s.221.

¹⁷⁹ Nami Çağan, *a.g.e.*, s.221.

¹⁸⁰ Akif Erginay, *a.g.e.*, s.19.

yükümlüler hakkında bütün bilgi ve belgeleri karşılıklı olarak vermeyi kabul etmişlerdi. Bu tarihten sonra çeşitli devletlerin yaptıkları vergi anlaşmalarının sayısı çok artmıştır. Günümüzde iki veya çok taraflı anlaşmalardan yürürlükte ve önemli olanlar Avrupa devletlerinin kendi aralarında ve Amerika Birleşik Devletleri'nin bu devletlerle yaptıkları anlaşmalardır.¹⁸¹

Uygulamada çok taraflı anlaşmalardan ziyade iki taraflı anlaşmalar imzalanmaktadır. Çünkü çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının gerçekleştirilebilmesi için bazı koşulların hazırlanması gerekmektedir. Her şeyden önce devletlerin vergi yasalarında yer alan ikametgah, daimi temsilci, işletme merkezi, temettü, telif hakkı vb. kavramların içeriklerinin belirlenmesinde bir birlik sağlanmalıdır. Ayrıca vergi sistemleri arasında ileri derecede uyumlaştırmanın sağlanması zorunluluğu da bulunmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin çok taraflı anlaşmalar ancak sınırlı konularda gerçekleştirilebilmiştir. Örneğin, 1931 yılında Cenevre'de yabancı motorlu araçların vergilendirilmesi ile ilgili anlaşma, Birleşmiş Milletler çerçevesinde 1959 yılında imzalanan Milletlerarası Atom Enerji Ajansı'nın İstisna ve Muafiyetleri Hakkındaki anlaşma çok taraflı imzalanmış anlaşmalardır.¹⁸²

4.5. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılarak Sınırlandırma

Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası veya uluslararası ekonomik bütünleşmelere üye olarak da sınırlandırabilirler. Ekonomik bütünleşmeler, nitelikleri ve amaçları doğrultusunda, devlet egemenliğinin içerdiği bazı yetkileri ve vergilendirme yetkisini sınırlandırır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmaktan “vazgeçilmesi” veya bütünleşme ile oluşturulan kurumlara “devredilmesi” şeklinde olabilir. Her iki halde de yoğunluğu değişmekle beraber, üye devletlerin vergilendirme yetkilerine

¹⁸¹ Akif Erginay, **a.g.e.**, s.19.

¹⁸² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.63.

sınırlandırma getirilmiş olur. Buna karşılık üye devletlerin, bütünleşmenin genel yönünü ve politikasını etkilemeleri olanağı doğar.¹⁸³

4.5.1. Serbest Ticaret Bölgesinde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Üye devletlerin vergilendirme yetkileri, birbirlerine karşı koyacakları, gümrük vergileri ve eş etkili vergiler açısından sınırlandırılmış olmaktadır. Üye devletler, bu vergilere ilişkin yetkilerini karşılıklı olarak kullanamazlar. Üye devletlerin vergilendirme yetkilerinin en düşük düzeyde sınırlandırıldığı ekonomik bütünleşme şekli olan serbest ticaret bölgelerinde, üye devletler üye olmayan devletlere karşı uygulayacakları vergi ve gümrük politikasında bağımsızdırlar.

Dünya ekonomisinde serbest ticaret bölgelerine, Latin Amerika ülkeleri arasında kurulan Latin Amerika Ticaret Bölgesi (LAFTA), Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA) örnek olarak gösterilebilir.¹⁸⁴

4.5.2. Gümrük Birliği'nde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Gümrük Birliği'nde üye devletler arasında gümrük vergilerinin, eş etkili vergilerin ve dış ticarete konulmuş olan sınırlandırmaların kaldırılması yanında, serbest ticaret bölgesinden farklı olarak, Gümrük Birliğine üye olmayan devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulanır. Dış ticarete konu olan ürünlerin serbest dolaşımını etkileyen engeller kaldırılır. Gümrük Birliği'nde üye devletler gümrük vergileri ve eş etkili vergiler yönünden vergilendirme yetkilerini birbirlerine karşı kullanmaktan vazgeçerler; aralarında dış ticarete engel olan vergi farklılıklarını kaldırır. Bu açıdan üye devletlerin vergilendirme yetkileri ürünlerin serbest dolaşımını sağlayacak

¹⁸³ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.233.

¹⁸⁴ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.234.

şekilde sınırlandırılır. Ortak gümrük tarifesinin belirlenmesi konusunda ise, üye devletler bu konudaki yetkilerini kurdukları birliğe devrederler.¹⁸⁵

4.5.3. Ortak Pazarda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Ortak Pazar, Gümrük Birliği'nden daha ileri derecede bir ekonomik bütünleşme şeklidir; üye devletler arasında ticarete konu olan ürünlerin serbest dolaşımı yanında üretim faktörlerinin serbest dolaşımını etkileyen engellerin kaldırılması amaçlanır. Ortak Pazarda üye devletlerin vergilendirme yetkileri, üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlanması amacı ile de sınırlandırılır. Bununla beraber üye devletler mali egemenliklerini önemli ölçüde korurlar. Çeşitli bölgelerde ortak Pazar niteliğinde ekonomik bütünleşmeler kurulmuştur. Ortak pazarlara örnek olarak, Merkezi Amerika Ortak Pazarı (CACM) ve LAFTA'nın alt örgütü olan Andean Ortak Pazarı (ACM) gösterilebilir.¹⁸⁶

4.5.4. Vergi Birliğinde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Vergi birliğinde, bütünleşmeye üye devletler arasında vergilendirmeye ilişkin bağlayıcı düzenlemeler gerçekleştirilir. Vergi birliğini *vergi işbirliği*nden ya da *vergi koordinasyonundan* ayırmak gerekir. Vergi işbirliği, belirli ülkeler arasında yapılan çeşitli, ancak sınırlı işbirliği şekillerini kapsar. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, vergilendirmeye ilişkin bilgi alışverişi vergi işbirliği şeklindedir. Bu hallerde devletler vergilendirme yetkilerini vergi birliğinde olduğu kadar sınırlandırmazlar.¹⁸⁷

Bu tür birleşmelerde üye devletler arasında vergilendirmeye ilişkin bağlayıcı düzenlemeler gerçekleştirilir. Vergi birliği, serbest ticaret bölgesi ve gümrük birliğine kıyasla, üye devletler arasında daha fazla uyum gerektirir

¹⁸⁵ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.235.

¹⁸⁶ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.237.

¹⁸⁷ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.236.

(Örneğin, 1967’de Uganda ile Tanzanya arasında imzalanan Doğu Afrika İşbirliği Anlaşmasıyla bir birlik kurulmuş, kısa süre sonra da dağılmıştır, burada birliğe vergi koyma ve tahsil etme yetkisi verilmişti).¹⁸⁸ Çünkü vergi birliği gümrük ve dış ticarete ilişkin vergilerden öteye, yalnız mali amaç taşıyan vergilere yönelmektedir. Vergi birliği, gümrük birliği ile gerçekleştirildiğinde, üye olmayan devletlerden yapılan ithalata ortak denkleştirici vergi konulması ve ihracatta vergi iadesi yapılması biçiminde uygulanabilir. Bununla beraber, vergi birliğinin mutlaka Gümrük Birliği ile birlikte kurulması zorunlu değildir. Geniş kapsamlı olarak planlanan vergi birliğinde, vergilendirme alanında birliğe üye devletler arasında, coğrafi farklılıkların ve topluluk içi mali sınırların kaldırılması amaçlanır. Vergi birliğinde, üye devletlerin vergilendirme yetkilerinin ne ölçüde sınırlandırıldığını, birliğe ilişkin olarak yapılan anlaşmanın kapsamı belirler.¹⁸⁹

4.5.5. Ekonomik Birlikte Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Ekonomik bütünleşmenin son aşaması ekonomik birliktir. Ekonomik birlik, birliğe üye ülke ekonomilerinin tam olarak birleştirilmesidir. Ekonomik birliğin ön koşulları gümrük birliği ve ortak pazardır. Gümrük birliği ve ortak pazarın taşıdığı koşullara ilave olarak ekonomik, parasal ve sosyal politikalar ile kurumların birleştirilmesi öngörülmektedir. Ekonomik politikalar içerisinde vergi politikaları da yer almakta, dolayısıyla ekonomik birliğe katılacak devletin vergileme yetkilerinde önemli kısıtlamalar olmaktadır.¹⁹⁰

4.5.6. Uluslararası ve Uluslarüstü Kuruluşların Vergilendirme Yetkisi

Günümüzde devletler ekonomik, siyasal, askeri gibi çeşitli amaçlarını gerçekleştirebilmek için uluslararası örgütler kurmaktadır. Birleşmiş

¹⁸⁸ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s.70.

¹⁸⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.237.

¹⁹⁰ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.237.

Milletler (UN), Dünya Sağlık Örgütü (WHO), Dünya Posta Birliği (EPN), Gıda ve Tarım Örgütü (FAO), Petrol İhraç Eden Ülkeler Örgütü (OPEC) gibi. Bu kuruluşların çalışmalarını yürütebilmeleri için giderlerini karşılayabilecek gelire gereksinimleri bulunmaktadır. Bunu da üye ülkelerin örgütlere yaptıkları mali katkılarla gerçekleştirirler. Örneğin, Birleşmiş Milletler Teşkilatı, devletler üstü bir organ değildir ve dar anlamda vergi almamaktadır; fakat üye devletlerin genel giderler için ödedikleri paylar Birleşmiş Milletlerin yaptığı hizmetlerin karşılığı olarak değil, bu hizmetlere bakılmaksızın, her devletin, bazı ölçüler içinde ödeme gücüne göre alınmaktadır. Bu bakımdan ödenen payları bir çeşit vergi yapısında görmek mümkündür.¹⁹¹

Üye devletlerin ödeme güçleri ulusal gelire ve nüfuslarına göre belirlenmektedir. Uluslararası örgüt üyeliğinin tam üyelik, ortak üyelik ya da kısmi üyelik oluşuna göre değişik mali katkı yöntemleri kabul edilmektedir. Uluslararası örgütleri üye devletlerden, örgüt hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın ödeme güçlerine göre mali katkı sağlanması geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak nitelendirilebilir. Ancak mali katkı yöntemi Uluslararası bir örgüte mali özerklik vermemektedir.¹⁹²

Bir kısım uluslararası örgütlere ise üye devletler tarafından, dar anlamda vergilendirme yetkisi devredilmiştir. Vergilendirme yetkisi üye devletlerin mali katkılarından farklı olarak, örgüte büyük ölçüde mali özerklik vermektedir. Mali özerklik de bir örgütün uluslar üstü niteliğini belirleyen öğelerden biridir.¹⁹³

¹⁹¹ Akif Erginay, **a.g.e.**, s.24.

¹⁹² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.63.

¹⁹³ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.11.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLERİN YASALLIĞI İLKESİ

1.GENEL KAVRAM

Kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin tek taraflı olarak ve vergileme yetkisine dayanarak, kişilerin gelir ve mallarından aldığı ekonomik değer olarak tanımlanabilecek olan¹⁹⁴ vergi, bireyin topluma ve diğer kişilere karşı olan ödevidir ve aynı zamanda ekonomik özgürlüklerin kamu yararı amaçlı sınırlandırılmasını ifade eder. Ancak özgürlüklerin asıl, sınırlamaların istisna olması nedeniyle sınırlamanın sınırının ve sınırlama ölçüsünün anayasada belirlenmesi gerekir. Sınırlamanın varabileceği azami noktanın anayasada tespiti özgürlüklerin güvencesini oluşturur.¹⁹⁵ Vergi tarih boyunca değişik adlar ve biçimlerde de olsa bütün ülkelerde gerek geleneksel kamu giderlerinin kaynaklarının sağlanmasında gerekse siyasi, ekonomik ve sosyal politikaların yönlendirilmesinde kullanılan en temel mali öge olarak önemini korumuştur. Verginin öneminin ve beşeri hayat üzerindeki siyasi, ekonomik, sosyal ve diğer etkilerinin fark edilmesi, verginin bir politika aracı olarak kullanılması ve bu politikalara uygun çeşitli vergilendirme ilkeleriyle hareket edilmesi zorunluluğunu doğurmuştur.¹⁹⁶

Devlet ve onu oluşturan bireyler tarihsel süreç içerisinde her zaman birbirlerini sınırlandırmaya yönelmişlerdir. Sayı ve içerik olarak, güçlerin daha çoğunu elinde bulunduran devletin, gerek karşılıklı imzalanan sözleşmelerle, gerek tek yanlı fermanlarla, gerek çatışmalar sonucu ortaya çıkarılan bildirilerle ve gerekse anayasalar yoluyla kendisini oluşturan bireylerin

¹⁹⁴ Birol Terlemez, “1982 Anayasası’nda Vergileme İlkeleri”, **Yaklaşım**, Nisan 2001, S.100, s.206.

¹⁹⁵ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak” **Vergi Sorunları**, Ağustos 1998, S.119, s.115.

¹⁹⁶ Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik ve Bütçe Kanunları”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2005, S.201, s.142.

(halkın) özgürlük alanına girmesinin önlenmesine çalışılmıştır. Tarih boyunca süren düşünce oluşumları ve bir çok kanlı olayın sonucunda ortaya çıkan bildirdgeler, bireyin toplum içerisindeki mutluluğunu ve kişiliğinin gelişmesini sağlamasına yardımcı olmuştur.¹⁹⁷

İdare açısından yasallık ilkesi, idarenin yalnızca bir yasa tarafından izin verildiği ölçüde yönetilenlerin hak alanlarına ve özgürlüklerine karışabileceği veyahut onlara mali yükümlülük yükleyebileceği anlamına gelmektedir ki, bu durum bireylerin özgürlüklerini güvence altına alarak yürütme organının yetkilerini yasalarla sınırlandırmaktadır.¹⁹⁸

Verginin yasallığı ilkesi bazen çok geniş yorumlanmış, idarenin bu konuda takdir yetkisinin bulunmadığı savunulmuştur. Bu yoruma göre vergilerin yasallığı ilkesinin sonucu olarak yürütme organının takdir yetkisi bulunmamaktadır.¹⁹⁹

2. YASALLIK İLKESİNİN HUKUK DALLARI AÇISINDAN ETKİNLİĞİ

Anayasa Hukuku açısından; Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak bireylerin sahip olduğu temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması ve sosyal devlet olma açısından ise kişilerin sosyal ve ekonomik haklarının gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik olan yasallık ilkesi anayasalarda suç ve cezanın yasallığı ve verginin yasallığı ilkesi olarak ortaya çıkmaktadır. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin düzenlemelerin anayasalarda yer alması ile hukuk devletinin sağladığının ötesinde bireyleri ve devleti bağlayıcı bir durum ortaya çıkmış olmaktadır.²⁰⁰

İdare Hukuku açısından; Hukuk devleti olmanın başlıca şartlarından olan yasal yönetim ilkesi, idari davranışlara maddi olarak kanuni düzenlemelerin ve hukukun genel ilkelerinin egemen olması anlamına

¹⁹⁷ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.5.

¹⁹⁸ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku**, Ankara, 1970-72, s.127.

¹⁹⁹ Nevzat Saygılıoğlu, “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 1986, S.59, s.56.

²⁰⁰ Gülsen Güneş **a.g.e.**, s.7.

gelmektedir. Böylece idare, yasalara, hukuk kurallarına ve hukukun genel ilkelerine saygı göstermek zorunda olduğu gibi, bazı konularda hareket edebilmek için yasal yetkiye ihtiyaç duyacaktır.²⁰¹ Yasal idare ilkesi, idarenin yasa yanında diğer düzenleyici işlemlere de aykırı davranmaması gereğini ortaya koymaktadır.²⁰²

Ceza Hukuku açısından; Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanun ile konulacağını, kimsenin, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiil nedeniyle cezalandırılmayacağını, kimseye kanunda yazılı cezadan ağır bir ceza verilemeyeceğini ve suçluluğu hüküm altına alınana kadar kimsenin suçlu sayılamayacağı ifade edilmek suretiyle 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde ortaya çıkmaktadır.

Mali Hukuk açısından; Yasallık ilkesi kendisini bütçenin hazırlanması ve uygulanmasının, görüşülmesi ve değiştirilmesinin Anayasa'da yer alması ile kendini göstermektedir. Bütçe ile ilgili anayasa maddeleri ile bütçe ancak yasayla kabul edilebilmekte, Bütçe Kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamamakta dolayısıyla vergi kanunlarında değişiklik yapılamamakta,²⁰³ Bakanlar Kurulu Kanun Hükmünde Kararname çıkarmak suretiyle bütçeye müdahale edememektedir.

Ayrıca Anayasa'nın 166/3. maddesine göre kalkınma planlarının hazırlanması, Meclisçe onaylanması, uygulanması, değiştirilmesi ve planlamanın bütünlüğünü bozacak değişikliklerin önlenmesine ilişkin usul ve esaslar da kanunla öngörülebilecektir.

²⁰¹ Tahsin Bekir Balta, **a.g.e.**, s.126.

²⁰² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.40.

²⁰³ Zeynep Arıkan, "Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları" **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, İzmir, 1996, C:11, S.1, s.33.

3. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN YASALLIK İLKESİNİN ANLAMI, İŞLEVİ VE KAPSAMI

3.1. Anlamı

Vergi Hukukunun temel prensibi olarak ilkenin anlamı, çağdaş demokratik hukuk devleti ilkesini benimsemiş bir ülkede, kuvvetler ayrılığı çerçevesinde vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılmasıdır.²⁰⁴ Bu şekilde verginin yasallığı devletçe getirilebilecek keyfi ve takdiri düzenlemeleri engelleyecek ilkelerin yasada yer alması ve özgürlükleri devlete karşı koruyan sınırların ortaya konulması şeklinde ortaya çıkacaktır.²⁰⁵

Yasallık ilkesi, vergi ve benzeri mali mükellefiyetlerle ilgili düzenlemelerin halkın rızasına uygun tarzda, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organı tarafından belirgin, kesin, açık ve anlaşılır bir şekilde gerçekleştirilmesini öngörerek hukukun üstünlüğü güvencesini hissettirir. Bu noktada yasallık ilkesinin iki önemli fonksiyonu belirlemektedir. Bunlar, her türlü mali yükümlülüğün keyfilikten çıkarılarak yasalara dayandırılması ve yasalara dayandırılan bu mali yükümlülüklerin temel ilkelerinin Anayasal hüküm olma zorunluluğudur.²⁰⁶

Anayasa ve yasaların idare dahil herkesi bağlaması, yasalara uygun olarak uygulamadan sorumlu olan idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olması yani yürütmenin yasallığı ilkesinin vergilendirmede yasallık ilkesini de kapsadığı genel kabul görmektedir.²⁰⁷

Anayasa Mahkemesi'nin de belirttiği gibi verginin yasallığı ilkesi, yönetimin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi ve alacaklarını hızlı

²⁰⁴ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.7.

²⁰⁵ Selim Kaneti, "Planlamanın Anayasal Düzeni", **Sayıştay Dergisi**, Ankara, 1990, S.2, s.1.

²⁰⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları" **DD**, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981, s.69.

²⁰⁷ Yılmaz Aliefendioğlu "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **DD**, 1984, S.50-51, s.6.

ve etkili biçimde takip ve tahsil edebilmesine olanak verir, vergi yönetiminde kararlılık sağlar.²⁰⁸

Verginin yasallığı ilkesi, vergi koyma konusunda yetkili olan organlara bağlayıcı bir çerçeve oluştururken, vergi mükellefi veya borçlusuna da bazı hak ve yükümlülükler getirmektedir²⁰⁹. Böylece bireylere hukuki güvenlik sağlanmakta ve vergilendirme yönteminde kararlılık sağlanmaktadır²¹⁰.

3.1.1. Birey Açısından Anlamı

Birey yönünden verginin yasallığı ilkesi, temsilsiz vergi olmaz, yasadışı vergi olmaz ve verginin belirgin olması gerektiği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Temsilsiz vergi olmaz ilkesine göre; vergi yükümlüleri olan bireylerin yasa koyucu organda temsil edildiklerinden hareketle vergiler ancak halk tarafından seçilmişlerce oluşturulan meclisler tarafından kamuoyunun bilgisi ve denetimi altında tartışılarak yasa çıkarılmak suretiyle öngörülebilecektir.²¹¹ Bu ilke yasadışı vergi olmaz ilkesinin de temelini oluşturmakta ve kişisel özgürlüğün temel ilkelerinden birisi olarak verginin millet ve onların seçilmiş temsilcileri tarafından onaylanması,²¹² yasama organının vergilendirme yetkisine sahip olması anlamına gelmektedir.²¹³

Yasadışı vergi olmaz ilkesine göre ise vergi şekli ve maddi anlamda ancak yasa ile öngörülebilecek, vergi konulurken veyahut var olan bir vergi hükmü değiştirilirken yasa dışındaki kullanımlara yer verilmeyecek, vergi alanında sahip olduğu düzenleme yetkisi yasama organınca

²⁰⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 gün ve E:1986/5, K:1987/7 sayılı kararı, **AMKD**, S.23, s.153-154, **12.11.1987 Tarih ve 19632 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

²⁰⁹ Emin Memiş, **a.g.s.**, s.33,67.

²¹⁰ Emin Memiş, **a.g.s.**, s.65.

²¹¹ Gürbüz Önbilgin, Muammer Oytan, **T.C. Anayasası'nın İlke ve Kuralları İle Anayasa Mahkemesi Kararları Dizini**, Ankara, 1977, s.61.

²¹² Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, Birinci Kitap, 2. Bası, İstanbul, 1964, s.81.

²¹³ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.7.

devredilemeyecektir.²¹⁴ Bu ilke yalnız vergi hukukunun değil anayasa hukukunun da temel prensibidir, bu ilke hukuk devleti ve temsili demokrasi ilkelerinin gelişmesi ve kurumsallaşmasında önemli rol oynamıştır.²¹⁵

Verginin belirgin olması ise; yasalarda, verginin konusunun, mükellefinin, sorumlusunun, vergiyi doğuran olayın ve tarh, tahakkuk, zamanaşımı gibi vergiye ilişkin asıl unsurların açıkça yer alması anlamına gelmektedir.²¹⁶

“Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.”²¹⁷

3.1.2. Devlet Açısından Anlamı

Yasalar koymak suretiyle vergilendirme yetkisini kullanan devlet anayasa ve kanunların kendisine çizdiği sınırlar içerisinde vergiyi almak ve bu vergiyi almada cebren hareket etmek zorundadır.²¹⁸ Verginin yasallığı ilkesi bireyi devlete karşı korurken, yasal koşulların oluşması halinde devlete

²¹⁴ Gülsen Güneş **a.g.e.**, s.14-15.

²¹⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.3.

²¹⁶ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.109.

²¹⁷ Anayasa Mahkemesi’nin 31.03.1987 gün ve E:1986/20, K:1987/9 Sayılı Kararı, **28.05.1987 Tarih ve 19473 Sayılı Resmi Gazete’de** Yayınlanmıştır.

²¹⁸ Ersan Öz, **a.g.e.**, s.109.

vergi alma yetkisi ve ödevini vermektedir. Yani bu ilke hem idare edilenleri mali açıdan devlete karşı korumanın sınırlarını çizerken aynı zamanda devlete de koşulları oluşmuşsa vergi alma konusunda bir emir niteliği taşımaktadır. Kaldı ki, anayasanın devlete verdiği direktifler ve sosyal devlet ilkesince kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletçe vergi alınması aynı zamanda yetkiyi de aşan bir ödevdir.²¹⁹

Devleti oluşturan bireylere göre vergi alacaklısı durumunda olan devletin, yine yasalarla koyduğu bu vergileri alma yönünde takdir yetkisi bulunmadığı gibi aksine bu vergileri alma devlet için bir zorunluluktur. Bu nedenle devlet vergi toplama ödevini mutlaka yerine getirecektir.²²⁰

Devlet tarafından verginin cebren alınması ise 6183 sayılı AATUHK'nın 54. maddesinde ve 1982 Anayasası'nın 10, 123 ve 125. maddelerinde kaynağını bulmaktadır. Bu maddelere göre devleti oluşturan bireyler vergilerini, yasa önünde eşitlik ilkesine uygun olarak yasanın açıkça yetkilendirdiği tahsille görevli yerlere ödemekle mükelleftir. Vergisi cebren tahsil edilen vatandaşların idarenin bu işlemine karşı yargı yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır.²²¹

3.2. İşlevi

Devletin, kendisini oluşturan bireylerin kamusal ihtiyaçlarını etkin bir biçimde giderebilmek için üstlendiği fonksiyonun²²² finansman kaynağı olarak alınan vergilerden devlet vazgeçemeyecek ve yasalarda belirtildiği şekilde vergiyi alacaktır. Yasallık ilkesi, vergiyle ilgili olayların açıkça yasalarda yer almasını, vergi oranının, mükellefinin ne zaman ve ne miktarda alınacağını açıkça ortaya koydurmakta ve vergilendirmenin denetimine olanak

²¹⁹ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **A.Ü.H.F.D.**, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara, 1981, s.151.

²²⁰ Gülsen Güneş **a.g.e.**, s.18.

²²¹ Ersan Öz **a.g.e.**, s.10.

²²² A.Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi" **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, 2007, C.22, S.1, s.143.

vermektedir. Böylece vergi alacaklısı devlet ve borçlusu mükellefler yasal hak ve yetkiler dahilinde hareket edilmediği taktirde yargı yoluna gidebileceklerdir, yasallık ilkesi diğer anayasal vergilendirme ilkelerinin yasalaşması ve bu ilkelere aykırı hareket edildiği taktirde uygulamaların Anayasa Mahkemesi'ne götürölmelerini de sağlamaktadır.²²³

3.3. Kapsamı

Vergilendirme yetkisinin anayasal sınırlar içinde yasama organı tarafından kullanılması genel anlamda vergilendirmede yasallık ilkesinin kapsamını oluşturmaktadır.²²⁴

Vergilerin yasallığı ilkesi, sadece vergilerin kanunla konulmasını değil, vergilendirmeden doğan ödev ve usullerin de kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir.²²⁵

Anayasalarımızın incelenmesinden dar ve geniş anlamda vergilendirme konusuna ilişkin hükümler konulduğu görölecektir. 1921 Anayasası'nda vergilendirmeye ilişkin açık bir hüküm bulunmamasına karşın 1924 Anayasası'nda dar, 1961 ve 1982 Anayasası'nda ise vergilendirme ve yasallık ilkesinin geniş anlamda yer aldığı görölmektedir.²²⁶

3.3.1. Mali Mükellefiyet Çeşitleri Açısından:

1982 Anayasası vergilendirmeyi “Vergi Ödevi” başlığı altında 73. maddede;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali

²²³ Ersan Öz a.g.e., s.111.

²²⁴ Nami Çağan, a.g.e., s.102.

²²⁵ Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.66.

²²⁶ Ersan Öz a.g.e., s.112.

yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.” şeklinde düzenlemiştir.

İlk iki fıkrada vergi dar anlamda, sonraki fıkralarda ise geniş anlamda tanımlanmıştır. Dar anlamda vergi sadece vergiyi kapsamakta iken, geniş anlamda vergi, devletçe kamu harcamaların karşılamak amacıyla kamu gücüne dayanılarak konulan bütün mali yükümlülükleri kapsamaktadır.

1982 Anayasası'nın 73. maddesine göre verginin yasallığı ilkesi sadece vergileri değil, resim, harç ve benzeri mali hükümleri de kapsamaktadır. Bir hizmetin karşılığı olarak tahsil edilen harçlar ile izin verme karşılığı olarak alınan resimlerin vergiden ayrılan yanı bunların karşılıklı olmasıdır. Verginin, harcamalara katılma paylarından farkı ise vergiler ile genel olarak kamu harcamalarının karşılanması amaçlanmasıdır. Diğer mali yükümlülükler ise kamusal harcamaların genel bir kaynağının oluşturmamaları özelliğiyle vergiden ayrılmaktadır ve harç, resim ve katılma payları teknik anlamda vergi kavramı dışında kalmalarına karşın hukukumuzda vergiler ile birlikte değerlendirilmişler ve verginin hukuksal düzenine bağlanmalarına karşılık, diğer mali yükümler vergi yargısı ve kamu alacaklarının tahsili konuları dışında kendilerine özgü düzenlenmişlerdir. Vergi para cezaları ise gelir sağlama amacı gütmeyen suçun işlenmesini caydırma yönünde düzenlendiklerinden mali yüküm olarak değerlendirilmemektedirler.²²⁷

3.3.2. Yasaların Yürürlüğü ve Uygulanması Yönünden:

Bütün yasalar gibi vergi yasaları da yürürlük tarihi özel olarak belirtilmemiş ise yasanın Resmi Gazete'de yayımını takip eden 45. günün sonunda yürürlüğe girer. Yürürlükten kalkmaları ise; aynı konuda başka bir

²²⁷ Selim Kaneti a.g.e., s.4-9.

yasanın yayımlanması, başka bir yasayla yürürlükten kaldırılması veya yine başka bir yasayla hükümlerinde değişiklik yapılması ile olur. Vergilendirmenin yasallığı ilkesi gereğince vergilere ilişkin şekli ve maddi düzenlemeler yasayla konur. Vergilerin yalnız konusunun yasayla belirleneceği şeklinde bir yorum dar kapsamlı, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerinin konu, matrah, oran gibi asıl unsurları ve bunların uygulanması esaslarının da yasayla düzenlenmesi geniş kapsamlı bir yorum olacaktır.²²⁸

Yasaların yayımlanmaları Anayasa gereği yürürlük koşuludur. Ayrıca 1050 sayılı MUK'nın 39. maddesi ve bu Kanun'un yerine yürürlüğe konulan 5018 sayılı KMYKK'nın 15/2. ve 18/2-c maddelerine göre ilgili yılın bütçe kanununda sayılmayan bir vergi, resim ya da harç o yıl içerisinde idare tarafından toplanamayacaktır.²²⁹

Öte yandan Türkiye Cumhuriyeti'nin uluslararası ve uluslararası kuruluşlarla yaptığı anlaşmaların vergiye ilişkin hükümlerinin vergi yasası hükmü niteliğinde olması Anayasa'nın 90. maddesi gereğidir. Türkiye Cumhuriyeti'nin gerek uluslararası gerek uluslararası kuruluşlara katılması ile ilgili olarak usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan anlaşmaların vergilere ilişkin hükümleri de değinilen anayasal ilke sonucu, vergi yasası hükmü niteliği taşıyacaktır.²³⁰ Bu maddeye göre usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmak suretiyle yasa hükmü niteliğini taşıyan anlaşmalar, anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nin denetimine tabi tutulamamaları yönüyle diğer vergi yasalarından ayrılmaktadır.

1924 ve 1961 Anayasaları'nda yer almayan ilkeye göre vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin şekli ve maddi düzenlemelerde yasayla değişiklikler yapılabilecektir, 1982 Anayasası'nın 73/4. maddesine göre bu

²²⁸ Ersan Öz, **a.g.e.**, s.118.

²²⁹ Sadık Kırbaş **a.g.e.**, s.24-26.

²³⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.14.

değişiklikleri yapma yetkisi geniş ölçüde Bakanlar Kurulunca kullanılmaktadır.²³¹

1982 Anayasası'nın 73/4. maddesine göre Bakanlar Kurulu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin hükümlerinde muaflık, istisna ve indirim oranlarına münhasır olarak ve kanunun öngördüğü yukarı ve aşağı sınırlamalara bağlı kalarak değişiklik yapabilecektir.

Anayasa Mahkemesi, Bakanlar Kurulu tarafından bir vergi oranının sıfıra indirilmesinin sadece bir oran değişikliği mi yoksa tamamen verginin kaldırılması mı anlamına geleceğine ilişkin kararında "Vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'nca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir" demektedir.²³²

Vergilerin kaldırılması da ancak kanunla yapılabilir. Vergi yasalarının kaldırılması yeni bir vergi kanunu ile, yeni bir yasayla ilgili yasada değişiklik yapılması suretiyle, süresinin dolması ile ve son olarak da yargı organı kararı ile gerçekleşebilecektir. Kısaca vergilerin kaldırılması yargı organı kararı ile kaldırılma dışında yeni bir yasayla olacaktır.²³³

²³¹ Ersan Öz, **a.g.e.**, s.119.

²³² Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 gün E:1986/5, K:1987/7 sayılı kararı **AMKD**, S.23, s.160, **12.11.1987 Tarih ve 19632 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

²³³ Ersan Öz, **a.g.e.**, s.119.

4. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN KARŞILADIĞI GEREKSİNİMLER

4.1. Genel Açıklama

Anayasa Mahkemesi bir kararında; “Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar. Anayasa’nın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlama nedenlerini belirleyerek kendi içinde sınırlama olanağını tanıırken bunun Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygun olarak yasayla yapılabileceği koşulunu getirmiş, ayrıca demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacakları ve öngöröldükleri amaç dışında kullanılamayacaklarını vurgulamıştır. Hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyen düzenlemeler, önleyen uygulamalar, tümüyle geçersiz kılan oluşumlar, demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşamaz. Gündülen amaç ne olursa olsun, sınırlamalar, özgürlüğün kullanılmasını tümüyle ortadan kaldıracak düzeyde ve ağırlıkta olamaz. Kamu yararı düşüncesine dayanan ceza yaptırımını bile Anayasa’yla belirlenen ayırık durumlar dışında bir hak ve özgürlükten tümüyle ve sonsuz yoksunluğu gerektiremez. Ancak belirli bir sınırlamayı getirebilir ki, bunun da koşulları Anayasa’nın 13. maddesinde temel nedenler olarak sayılmıştır. Hakkı ortadan kaldırıcı nitelikteki aşırı, ölçüsüz sınırlama, Anayasa’ya aykırı ve geçersizdir” demektedir.²³⁴

Klasik haklar yani kişinin çekirdek hakları dışında kalan sosyal ve ekonomik hak ve özgürlüklerin de vergi düzenlemelerinden etkilenen yönlerine aynı kararda şu şekilde değinilmiştir; “Vergilendirme yetkisi konusuyla ilgili olan ‘Ailenin Korunması’ başlıklı 41. ve ‘Çalışma ve sözleşme hürriyeti’ başlıklı 48.maddeleri yanında sosyal güvenlik hakkına ilişkin 60. maddesiyle Anayasa ‘Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler’ konusunda

²³⁴ Anayasa Mahkemesi’nin 07.11.1989 gün ve E:1989/6, K:1989/42 Sayılı Kararı, **06.04.1990 Tarih ve 20484 Sayılı Resmi Gazete’de** Yayınlanmıştır.

devletin kimi yükümlülüklerini düzenlerken sınırlandırmayı değil gerekli önlemlerle hak ve özgürlükleri güçlendirmeyi amaçlamıştır... Devletin Anayasanın 65. maddesi uyarınca, akçalı kaynaklarının yeterliği ölçüsünde yerine getireceği bu görevler, ekonomik kararlılığın korunmasının gözetileceği koşuluna bağlıdır."

Demek oluyor ki devlet, olumsuz bir harekette bulunarak yani kişiye engel olmayarak ve onu koruyarak güvence altına almak; olumlu davranışlarda bulunarak yani kişinin çevresindeki engelleri kaldırarak maddi ve manevi gelişimini sağlamak durumundadır.²³⁵

Bu iki hususun gerçekleşmesinde verginin yasallığı ilkesinin katkısını iki ana başlık altında inceleyebiliriz.

4.2. Güvenlik Gereksinimi

4.2.1. Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması

Bazı temel hak ve özgürlükler vergilendirme yetkisinden çok fazla etkilenmektedir. Bu nedenle vergilendirmenin yasa ile yapılması Anayasa'nın 73. maddesinde yer almıştır. Dolayısıyla vergilendirmenin kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile ilgili olması vergilerin yasallığı ilkesinin temelini oluşturmaktadır.²³⁶

Böylece vergilerin yalnızca yasama organı tarafından yasayla konulabilmesi ve yürütme organının ancak yasalara bağlı olarak vergilendirmeye ilişkin uygulamalarda bulunabilmesi kamusal güçle donatılmış devlet karşısında güçsüz olan bireyler açısından hukuksal güvence oluşturmaktadır.²³⁷

²³⁵ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.42.

²³⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.44.

²³⁷ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s.36.

4.2.2. Hukukun Güvenilirliğinin Sağlanması

Hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesi, herkes tarafından bağlı bulunulan kuralların önceden bilinmesi, tutum ve davranışların bu bilme sayesinde düzenlenebilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kuralların kişilere güvenlik sağlayabilmesi, herşeyden önce devletin de koyduğu kurallara uymasına bağlıdır.²³⁸

Hukuki güvenlik ilkesi vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletçe yapılacak müdahaleleri önceden görmelerini ve buna göre ayarlama yapmalarını sağlayacaktır. Böylece kişilerin geleceğe göre planlarını müdahaleleri önceden görmeleri nedeniyle düzenlemesi kolaylaşacak ve devlet açısından keyfilik önlenmiş olacaktır.²³⁹

Vergi yasalarının kolay erişilebilir olması ve vergi yasalarında meydana gelen değişikliklerin çeşitli yollarla yükümlülere duyurulması ve bu yasaların açık, anlaşılabilir, yoruma ihtiyaç bırakmayacak şekilde düzenlenmiş olması ile yükümlüler ve vergi idaresi açısından hukuki güvenlik sağlanmış olacaktır.²⁴⁰

Güvenlik gereksinimi, vergilendirme yetkisi kullanılırken bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmemesi eğer edilecekse de belli anayasal kurallar ile ve bu kurallar aşılmadan vergiye yönelik düzenlemeler yapılması yetkisinin ancak yasama organına verilmesi ile sağlanmaktadır.²⁴¹

Gerçekten ilke olarak devletin vergilendirme yetkisini kullanması ile her bir temel hak zedelenebilecektir. Vergi egemenliğinin kullanılmasıyla servetle ilgili olan anayasal haklar bireysel servetin azalması itibariyle tehlikeye girebilecektir. Özellikle tehdit edilen haklar ise çalışma özgürlüğü ile mülkiyet hakkı olmaktadır.

²³⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.45.

²³⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.46.

²⁴⁰ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.52.

²⁴¹ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.43.

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlığı altında düzenlenmiş bulunan Zorla Çalıştırma Yasağı (md. 18), Kişi Hürriyeti ve Güvenliği (md. 19), Özel Hayatın Gizliliği (md.20), Konut Dokunulmazlığı (md.21), Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti (md.23), Mülkiyet Hakkı (md.35), vergi yasaları karşısında kolay incinebilir, Ancak duyarlı düzenlemelerle ayakta durabilir bir yapıya sahiptirler. Bunlara ana çizgileri ile değinmek gerekirse;

4.2.2.1. Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği

1982 Anayasası'nın 19. maddesi "keyfi tutuklama"nın tüm sakıncalarına karşı bireyi koruyan hükümlere yer vermiş, belli koşullar gerçekleştiğinde yakalanmasına ya da tutuklanmasına izin verilen kimselerin en kısa zamanda yargıç önüne çıkarılmaları, yakınlarına bu durumun bildirilmesi gibi ilkeler bu maddede güvence altına alınmış ayrıca Anayasa'nın 17. maddesinde de herkesin yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğu düzenlemesine yer verilmiştir.

Vergilendirmenin de kişinin özgürlüğünü ve güvenliğini tehdit eden yönleri bulunmaktadır. Vergi yasalarında düzenlenen vergi cezalarının bir bölümü mahkemelerce verilebilecek cezalardır. Bazı vergi yasası hükümlerine aykırı davranışların en ağır ve vahim nitelikte olanları VUK'da suç olarak kabul edilmiştir.²⁴² Gerçekten VUK'nun 359. ve 363. maddelerinde düzenlenen, kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, bilgi vermekten kaçınma veya yetkili makam ve memurlara yardımcı olmamak suçu gibi vergi yasalarına aykırı bazı eylemler için özgürlüğü bağlayıcı cezalar öngörülmüştür.

Vergi yasalarına aykırı hareket edilmesinin bazı özgürlüğü bağlayıcı cezalar gerektirmesi nedeniyle, vergi yasalarının belirgin olması gerekmektedir. Bu nedenle mahkemelerce verilecek özgürlüğü bağlayıcı cezaların sadece yasalara dayanması yeterli olmayacak bu yasaların

²⁴² Selim Kaneti, **a.g.e.**, s.229.

uygulanmasına yönelik vergisel işlemlerin dayandıkları yasaların da belirgin olma ilkesine uygun olarak bireyin özgürlüğüne, yoruma açık, tam anlaşılmayan, karmaşık hükümlerle el atılmasını engelleyecek şekilde düzenlenmesi gerekecektir.²⁴³

4.2.2.2. Zorla Çalıştırma Yasağı

1982 Anayasası'nın 18. maddesine göre hiç kimse zorla çalıştırılmaz. Şekil ve şartları yasayla düzenlenmek üzere hükümlülük veya tutukluluk süreleri içindeki çalıştırmalar; olağanüstü hallerde vatandaşlardan istenecek hizmetler, ülke ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanlarda öngörülen vatandaşlık ödevi niteliğindeki beden ve fikir çalışmaları, zorla çalıştırma sayılmaz.

442 sayılı Köy Kanunu'nun 15. maddesinde köy işlerinin bir çoğu bütün köylü bileşerek imece ile yapılır denmektedir. Ayrıca köy ihtiyar meclisi, salınacak salmanın temel öğelerini belirleme yetkisine sahiptir ve salma mükellefiyetlerini aynen veya nakden ifa etmeyenler bedenlen çalıştırılabilirlerdir. Söz konusu yasanın 12. maddesinde köye ait zorunlu olan işlerin yapılmaması halinde köylünün ceza göreceği hükme bağlanmaktadır. Ancak söz konusu yasanın zorla çalıştırma yasağına aykırı görülen bazı maddelerinin iptali için açılan dava Anayasa Mahkemesince "Köyün zorunlu görevleri köyün mahalli nitelik taşıyan ortaklaşa ihtiyaçlarını gidermeye yarayan kamu hizmetleridir. Bu kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderlerin vergi, resim ve harçlarla köylüden toplanacak gelirlerle karşılanması zorunludur. Köylerimizin ekonomik durumu ve köylümüzün ödeme gücü bu giderleri karşılayacak gelirleri sağlamağa yetmeyeceğinden bu işlerin köylü tarafından çalışarak yapılması köylü yurttaşların bugün içinde bulundukları koşullara uygun bulunmaktadır. Hiç şüphesiz imece üstün nitelikte bir usul değildir. Ancak ekonomik durumları yeter derecede

²⁴³ Gülsen Güneş a.g.e., s.45.

gelişmemiş olan ülkeler için kamu hizmetlerinin görülmesinde imece, uygun bir esas olarak kabul edilmek gerekir" gerekçesi ile reddedilmiştir.²⁴⁴

4.2.2.3. Özel Yaşamın Gizliliği

1982 Anayasası'nın 20. maddesine göre, herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Adli soruşturma ve kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır. Yasanın açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de yasayla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz.

VUK'nun 127. maddesi çerçevesinde gecikmede zarar doğma ölçütü göz önünde bulundurulmadan vergi idaresi elemanlarınca (yoklama memurunca) bazı belgelerin yargıç kararı olmadan ve yargıca itiraz süreci bulunmaksızın zaptedilebilmesi Anayasa'nın 20.maddesi ile bağdaşmamaktadır.²⁴⁵

VUK'nun 5. maddesi ile de vergide gizlilik ilkesi benimsenmek suretiyle yükümlüye vergilendirme ile ilgili olarak yapacağı bildirimlerin vergileme dışında başka amaçla kullanılmayacağı konusunda güvence verilmiştir.²⁴⁶

Vergi gizliliği kuralı uyarınca vergi işlemleri ve incelemeleri ile görevli memurlar, vergi yargısı organlarında görevli olan kimseler, vergi yasalarına göre kurulan komisyonlarda çalışanlar, vergi işlerinde görev yapan bilirkişiler, görevleri dolayısıyla yükümlüler ve yükümlülerle ilgili kimselerin şahıslarına, işlemlerine, hesap durumlarına, mal varlıklarına ya da mesleklerine ait olmak üzere öğrendikleri

²⁴⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 05.01.1965 gün ve E:1963/198, K:1965/1 Sayılı Kararı, **24.05.1965 Tarih ve 12005 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

²⁴⁵ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.47.

²⁴⁶ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s.75.

sırları ya da gizli kalması gereken yönleri açıklayamazlar. Ancak istisnai olarak yükümlülerin mali konularına ilişkin olarak devlet ve yükümlü arasında kalması gereken bazı hususların 3.kişilerin de bilmesine, onlara açıklanmasına izin verilmektedir. VUK'nun 5. ve AATUHK'nın 107. maddesinde düzenlenen bu istisnai hükümlerin yanı sıra yargı organları karşısında da söz konusu ilkenin geçerliliği değişik bir görünüme bürünmektedir.²⁴⁷

Diğer taraftan vergide gizlilik kuralının olması, devletin yetkili mercilerinin ve elemanlarının, bireyin özel yaşamının ve aile yaşamının gizliliğine her koşulda girmesine, bu konularda araştırma yapmasına izin verdiği anlamına gelmemektedir. Bu ilke, söz konusu mercilerin, vergilendirme süreci, vergi denetimi ya da yargılama esnasında anayasa ve yasalar çerçevesinde öğrenmek durumunda kaldığı sırları kapsamaktadır.²⁴⁸

4.2.2.4. Konut Dokunulmazlığı

1982 Anayasası'nın 21. maddesine göre kimsenin konutuna dokunulamaz. Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş yargıç kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de yasayla yetkili kılman merciin emri bulunmadıkça, kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.

Kişi için konutu içinde kendini huzur ve güvence içinde hissettiği bir yer olduğundan²⁴⁹ vergi yükümlülerinin denetlenmesi ve haciz uygulamalarında yasa hükümlerine uygun hareket edilerek anayasada sağlanan güvencenin ihlal edilmemesi gerekmektedir.

²⁴⁷ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s.75-77.

²⁴⁸ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.48.

²⁴⁹ Gürbüz Önbilgin, Muammer Oytan, **a.g.e.**, s.25.

4.2.2.5. Haberleşme Özgürlüğü

1982 Anayasası'nın 22. maddesine göre herkes, haberleşme özgürlüğüne sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır. Yasanın açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş yargıç kararı olmadıkça; gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de yasayla yetkili kılman merciin emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. İstisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşları yasada belirtilir.

Bu anayasal hükme göre yükümlünün özel yaşamında ve çalışma ortamında serbestçe haberleşmesine, vergi yönetimi tarafından müdahalede bulunulmaması gerekecektir.

VUK'nun 151. maddesi kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamayacaklarını, ancak Posta, Telgraf ve Telefon idaresinin muhabere hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyeti saklı tuttuğunu açıklamıştır.

4.2.2.6. Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü

1982 Anayasası'nın 23. maddesine göre, herkes yerleşme ve seyahat özgürlüğüne sahiptir. Yerleşme özgürlüğü, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; seyahat özgürlüğü, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amaçlarıyla yasayla sınırlanabilir. Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir. Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz.

Vergi uygulamaları ile bireylerin yurt dışına çıkmaları sınırlandırılmaktadır. 5682 sayılı Yasa'nın 22. maddesine göre vergi borcu oldukları yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat belgesi verilmeyecektir.

4.2.2.7. Mülkiyet Hakkı

1982 Anayasası'nın 35. maddesine göre, herkes mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla, yasayla sınırlandırılabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.

Veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıt alım vergisi edinme, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi kullanma, gayrimenkul ve menkul sermaye gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi ise semerelerinden yararlanma açılarından mülkiyetin unsurlarını sınırlayan en belirgin mali yükümlerdendir.²⁵⁰

“Kamusal gereksinimleri karşılamak için kişi ve kuruluşların mal varlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi, bu yolla kamuya aktarılması anlamındaki “vergi”nin kimi koşullarla anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır.”²⁵¹

4.3. Gelişme Gereksinimi

4.3.1. Genel Olarak

1982 Anayasası'ndaki temel hak ve özgürlükleri arasında bazılarına yönelik olarak devlete yüklenen ödevler olumlu nitelikte olduğundan bu hak

²⁵⁰ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.51.

²⁵¹ Anayasa Mahkemesi'nin 07.11.2989 gün ve E:1989/6, K:1989/42 Sayılı Kararı, **06.04.1990 Tarih ve 20484 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

ve özgürlüklerin devlet tarafından sınırlandırılması değil bilakis alınacak tedbirlerle güçlendirilmesi söz konusudur.²⁵²

Verginin yasallığı ilkesinin bireyin gelişmesine etki edebilmesi için yasaların içeriğinde kişilere anayasa ile tanınan sosyal ve ekonomik hak ve özgürlükleri ile bağdaşmayan ve bu özgürlüklerin gerçekleşmesi ve gelişmesine izin vermeyen hükümlere yer verilmemesi, aksine yasalarla getirilecek istisna, bağışıklık ve indirimlerle kişilerin alacağı bazı ekonomik kararların desteklenmesi gerekmektedir.²⁵³

4.3.2. Ailenin Korunması

1982 Anayasası'nın 41.maddesine göre aile Türk toplumunun temelidir. Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli önlemleri alır, örgütü kurar.

Aileyi korumak üzere ekonomik sorunların çözümüne katkıda bulunacak çalışmaları yapması, vergilendirmede kolaylıklar sağlayıcı kuralları yürürlüğe koyması devletin başlıca görevlerindendir.

Ancak GVK'da yer alan genel ve özel indirim (GVK 31, b. 1,2) ile aile reisi usulü (GVK 93) bu yönergeye aykırı sonuçlar doğmasına neden olmuştur.²⁵⁴ Nitekim, 1998 yılında 4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle aile reisi beyanı; 2003 yılında yapılan değişiklikle özel indirim uygulamaları 4842 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Anayasa Mahkememiz bir kararında GVK'na 03.12.1988 günlü 3505 sayılı Yasa'nın 18. maddesiyle eklenen hayat standardı göstergeleri ile ilgili geçici 32. maddeyi iptal ederek "... kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları öbür kimselere ilişkin vergilendirilmiş veya vergi

²⁵² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.44.

²⁵³ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.55.

²⁵⁴ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.169.

dışı bırakılmış geliri olan kişilerin bu gelirlere katkı olmak veya başka nedenle, serbest meslek yada ticaret yoluyla bir gelir sağlamaları durumunda, bu gelirlerin diğer gelirler hiç yokmuşçasına, hayat standardı çerçevesinde vergilendirilmeleri, bunların kendi mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılmalarının sosyal devlet ilkesi açısından savunulamaz" ²⁵⁵olduğunu hükme bağlamıştır.

4.3.3. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü, Çalışma Hakkı ve Ödevi

1982 Anayasası'nın 48. maddesine göre herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme özgürlüklerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak önlemleri alır.

Ayrıca Anayasa'nın 49. maddesine göre çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların yaşam düzeyini yükseltmek, çalışma yaşamını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı desteklemek ve işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak için gerekli önlemleri alır. Devlet, işçi-işveren ilişkilerinde çalışma barışının sağlanmasını kolaylaştırıcı ve koruyucu önlemler alır.

Vergi yasaları ile çalışma ve sözleşme özgürlüğünün içeriğine özüne dokunulabilir. Vergi yasalarının getireceği sınırlamalar ya da kolaylıklar bu alanda önemli rol oynamaktadırlar. Genellikle ekonomiyi düzenlemeye yönelik önlemler arasında (vergi bağışıklık ve istisnaları, vergi indirimleri) büyük önemi haiz olan vergilendirme olgusu ekonomik kalkınma dışındaki amaçlarla da bu özgürlüğün sınırlandırılmasına yol açabilir. Örneğin bir verginin aşırı yüksekliği belli bir mesleğin, işin, çalışmanın sürdürülmesini ekonomik olarak olanaksız duruma getirmişse, çalışma özgürlüğünün özüne dokunulmuş olacaktır. Bu nedenle çalışma ve sözleşme özgürlüğüne

²⁵⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 07.11.2009 gün ve E:1989/6,K:1989/42 Sayılı Kararı, **06.04.1990 Tarih ve 20484 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

getirilecek müdahalelerin bütçe, vergi adaleti ve ekonomik kalkınma politikaları ile sınırlı tutulması gerekmektedir.²⁵⁶

4.3.4. Ücrette Adalet Sağlanması

1982 Anayasası'nın 55. maddesine göre ücret emeğin karşılığıdır. Devlet çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli önlemleri alır. Asgari ücretin saptanmasında ülkenin ekonomik ve sosyal durumu göz önünde bulundurulur.

Emek gelirlerinin insanın sağlığına ve yaşamına bağlı olması, buna ilişkin verginin yansıtılamaması ve emek gelirlerinde vergi kaçakçılığının söz konusu olmaması açısından emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında oluşan farkın gözetilmesi gerekir.

Nitekim GVK'da bu noktalar göz önünde tutularak "*özel indirim*" ve "*sakatlık indirimi*" gibi indirimler öngörülmüş bulunmaktadır. Ancak bunlar uygulamada son derece düşük miktarlara tekabül etmektedirler ve işlevsel değildirler.²⁵⁷

4.3.5. Konut Hakkı

1982 Anayasası'nın 57. maddesine göre devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde konut ihtiyacını karşılayacak önlemleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler.

O halde vergilemenin bu yöndeki atılımları engellemeyecek şekilde yapılması, aksine bunlar için indirimler, istisnalar, bağışıklıklar yoluyla

²⁵⁶ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.171.

²⁵⁷ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.58.

kolaylıklar getirilerek anayasa maddesi ile ulaşılmak istenen amaca yardımcı olunması gerekecektir.²⁵⁸

4.3.6. Diğerleri

Ayrıca Anayasamız 60.maddesi ile sosyal güvenlik hakkını düzenlenerek sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gereken şahıslar (devlet, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri, malul ve gaziler, sakatlar, yaşlılar, muhtaç çocuklar) belirlenmiş bulunmaktadır. Anayasa 64'teki düzenleme ile ise sanatın ve sanatçının korunması söz konusudur. Demek oluyor ki anayasa tarafından belirlenen bu özellikli kişilere devletin vergileme yoluyla müdahaleyi sınırlı tutması aksine onlara destek olacak nitelikte düzenlemeler yoluna gitmesi gerekecektir.²⁵⁹

5. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ

Vergilendirmede hukukilik düşüncesi ilk kez sınırsız güçlerle donatılmış siyasi iktidarların bu güçlerinin sınırlandırılmaya başlaması ile ortaya çıkmıştır.²⁶⁰

1215 yılında İngiltere’de kendini gösteren ve mutlak iktidar sahibi hükümdarın yetkilerini sınırlandırarak hukuka tabi olmasını sağlayan ve bugünün koşullarına göre ilkel nitelikli bir mali anayasa olan Magna Carta o zamana kadar sınırlandırılmayan devletin halk üzerindeki mali gücünü sınırlandırmaya yönelik bir demokrasi mücadelesi olarak nitelendirilebilir.²⁶¹

²⁵⁸ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.58.

²⁵⁹ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.58.

²⁶⁰ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.6.

²⁶¹ Ahmet Burçin Yereli, **Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye’de Devlet Birey İlişkisi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.45.

Devleti yönetenlerin vergi ve diğer temel hak ve özgürlüklerine müdahalelerini sınırlayan diğer belgeler ise; İngiltere’de Magna Carta’dan başka, 1628 yılında yayımlanan Haklar Dilekçesi, 1688 yılında yayımlanan Haklar Beyannamesi, Amerika Birleşik Devletleri’nde 1765 yılında çıkarılan Pul Kanunu Bildirgesi ve 1776 yılında çıkartılan Virginia Haklar Bildirgesi, Fransa’da 1789 yılında ilan edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Beyannamesi ve 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi olarak sayılabilir.²⁶²

6. ANAYASALARIMIZDA VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ

6.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Tanzimat’tan önceki vergilerin kimi şer’i, kimi de örfi hukuka dayanmakta idi. Vergi yasaları bölgelerin özelliğine göre yapılır, vergini asıl öğelerinin bazıları yükümlünün ödeme gücü ile orantılı olmasına ve vergi adaletini sağlamaya yönelik olarak hazırlanan vergi kanunlarında sayılırdı. Öte yandan vergi salınması kadılar ve merkezi devlet tarafından denetim altında tutulmakta idi.²⁶³

Keyfi vergilendirmeyi önleyecek ve vergilerin teknik anlamda temel unsurlarını belirleyecek verginin yasallığı ilkesi Tanzimat öncesinde Osmanlı Devleti’nde hukuki düzenlemelere yol verecek bir ilke olarak karşımıza çıkmamaktadır. Verginin yasallığı ve adaletli dağılımı gibi bazı hukuk devleti ilkeleri Osmanlı Devleti’ndeki hukukun şahsiliği ve vergiye ilişkin düzenlemelerin yöresel olması nedeniyle uygulanamamıştır.²⁶⁴

Daha sonraları Osmanlı Devleti’nde de batıdaki gelişmeler örnek alınmaya başlamış, başlangıçta mevcut bulunan ayni ve hizmet etmek suretiyle vergi ödeme günümüzde köylerdeki salma ve imece gibi

²⁶² Nami Çağan “Demokratik Sosyal Hukuk Devleti’nde Vergilendirme”, **A.Ü.H.F Dergisi**, Ankara 1982, S.1-4, s.131.

²⁶³ Tahsin Bekir Balta, **a.g.e.**, s.402.

²⁶⁴ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.76.

uygulamalar dışında kalmamıştır. Cumhuriyet'e kadar ülkede uygulanan vergiler arasında aşar, ağnam, musakkafat ve temettü vergisi yer almaktadır. Temettü vergisi günümüzdeki gelir vergisinin karşılığı olmakla birlikte Osmanlıda kişilerin kazançları devlet tarafından belirlenme yoluna gidilmiş, kişilerin gelir beyanına izin verilmemiştir.²⁶⁵

Cumhuriyet'e kadar geçen süreçte Osmanlı Devleti'nde sırasıyla Sened-i İttifak(1808), Tanzimat Fermanı(1839), Islahat Fermanı(1856) ve 1875 tarihli Adalet Fermanı gibi anayasal niteliği olamayan temel belgeler ve 1876 ve 1909 tarihli Kanun-i Esasiler ile vergi ve diğer bazı yükümlülöklere yönelik düzenlemeler getirilmiştir.

Ancak 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 25. maddesi ile *“bir kanuna müstenit olmadıkça vergi rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz”* denilmek suretiyle yasadız vergi konulamayacağı ilkesi ortaya konulmuş ve *“Tekalif-i Devletin hiçbir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz”* şeklindeki 96. madde ile de bu ilke sağlamlaştırılmıştır. Verginin yasa ile alınabileceğı yönündeki bu madde 1909 tarihli Kanun-i Esaside de aynen muhafaza edilmiş, bu dönemde parlamento yasama fonksiyonunda daha fazla söz sahibi olmaya başlamış bir anlamda temsilsiz vergi olmaz ilkesinin de gerçekleşmeye başladığı görölmüşür.²⁶⁶

6.2. Kurtuluş Savaşı ve Cumhuriyet Dönemi

1920 yılında imzalanan Sevr Anlaşması ile Osmanlı Devleti'nin Duyun-u Umumiye dışında kalan bütün gelir kaynakları, bütçesi ve diğer mali mevzuatı İngiliz, Fransız ve İtalyanlardan oluşan bir Uluslararası komisyonun denetimine girmekte olduğı bir dönemde Mustafa Kemal, Duyun-u

²⁶⁵ Ersan Öz , a.g.e., s.29.

²⁶⁶ Gülsen Güneş, a.g.e., s.84.

Umumiye'yi ve buna dayanak olarak çıkarılan Muharrem Kararnamesi'ni reddetmekle bu süre içinde mali egemenliği eline alıyordu.²⁶⁷

6.2.1. 1921 Anayasası

23 Nisan 1920'de kurulan meclisin ilk çıkardığı kanun vergiye ilişkin olan ağnam vergisidir. Bir cümle olarak düzenlenen bu kanun ile hayvan sayımı vergisi olarak da adlandırılan verginin eskiden uygulandığı gibi dört kat olarak alınmasına karar verildi.²⁶⁸

Mustafa Kemal'e vergilendirme yetkisi de dahil olmak üzere kanun düzeyinde emir verme yetkisi veren 5 Ağustos 1921 tarihli Başkomutanlık Kanunu ile meclise ait yetkiler üç ay süreyle Mustafa Kemal'e verilmiş ve Mustafa Kemal de bu yetkiyi kullanarak vatandaşlara çeşitli hizmet yükümlülükleri ile aynı vergiler koyduğu on adet Tekalif-i Milliye (Ulusal Vergi Buyrukları) emri yayınlamıştır. Ankara Hükümeti 1922 yılında yayınladığı tebliğle Duyun-u Umumiye ile İstanbul Hükümeti arasında yapılacak anlaşmaların geçersiz olduğunu ve vergilendirme yetkisini genel anlamda kullanacak meclisin vergiler konusunda Duyun-u Umumiye ile yapacağı anlaşmaların geçerli olacağını ilan etmiştir.²⁶⁹

1921 Anayasası'nda vergiyle ilgili doğrudan bir hüküm bulunmamasına rağmen kurtuluş savaşı döneminde halktan karşılıksız hizmet talep edilmesi ve halkın mallarına el konulması dolaylı olarak aynı ve bedensel bir vergi yükümlülüğü olarak nitelenebilir.²⁷⁰

²⁶⁷ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.43-47.

²⁶⁸ Ersan Öz, **a.g.e.**, s.37.

²⁶⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.48.

²⁷⁰ Ersan Öz, **a.g.e.**, s.38.

6.2.2. 1924 Anayasası

Vergilerin ancak yasa ile getirilip alınacağını ifade ederek verginin yasallığı açısından yasadışı vergi olmaz ve temsilsiz vergi olmaz ilkelerinin ilk kez gerçek anlamda karşımıza çıktığı 1924 Anayasası'nın 85. maddesinde; *“Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devlet, vilayet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekalifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemakan cibayete devam olunabilir”* denilmektedir. Bu maddenin 1. fıkrası ile verginin yasallığı ilkesi kabul edilmekte iken, devlet, il özel idareleri ve belediyelerce alınan resim ve vergilerin kendi yasaları çıkana kadar alınmasına izin verilmekte olması yönündeki 2. fıkra ile verginin yasallığı ilkesine istisna getirilmektedir. Ayrıca gerçek ve tüzel kişiler ve onlar adına kamu yükümlülüğünü konulmasını yasaklayan 84/2. madde verginin yasallığı ilkesini bütünlemek üzere konulduğu anlaşılmaktadır.²⁷¹

6.2.3.1961 Anayasası

1961 Anayasası'nda vergiler *“Vergi Ödevi”* başlığı altında 61. maddede; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkilidir.”*denilmek suretiyle siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümde yer almıştır.²⁷²

Anayasa Mahkemesi'nin kurulması ile ortaya çıkan denetim mekanizması sayesinde şimdiye kadar olmayan bir güveni içeren 1961 Anayasası'nın 61. maddesine 1971 yılında eklenen son fıkra ile yürütme

²⁷¹ Gülsen Güneş, *a.g.e.*, s.87-88.

²⁷² Gülsen Güneş, *a.g.e.*, s.90.

güçlendirilmiştir. 1924 Anayasası ile getirilen temsilsiz ve yasadışı vergi olmaz ilkelerine 1961 Anayasa'sı ile verginin belirgin olması ilkesi de eklenmiştir. Verginin meclisten geçerek çıkması temsilsiz vergi olmaz ilkesini, vergiye ilişkin düzenlemelerin ancak yasa ile yapılabileceği yasadışı vergi olmaz ilkesini ve son olarak vergiye ilişkin bazı öğelerde Bakanlar Kurulunca yapılacak değişikliklerin sınırlandırılması ise verginin belirgin olması ilkesinin 1961 Anayasası'nda yer aldığını göstermektedir.²⁷³

Vergilendirmede yasallık ilkesini düzenleyen 61. maddenin 2. fıkrası ile mali yükümlülüklerin çeşitleri artırılarak vergi haricinde resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin de ancak kanunla konulması ilkesi getirilmiştir. Ancak 1961 Anayasası ile konulan bu mali yükümlülüklerin nasıl değiştirileceği ve kaldırılacağı konusunda bir açıklık getirilmemiştir.²⁷⁴

6.2.4. 1982 Anayasası

1982 Anayasası'nın temel haklar ve ödevler kısmının siyasal haklar ve ödevler ile ilgili 4. bölümünde 73. maddenin 3. fıkrasında verginin yasallığı ilkesi; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.”* şeklinde ortaya konulmuştur.

Dört fıkradan oluşan bu hüküm vergi ödevine ilişkin temel anayasal kuralları sosyal hukuk devleti kapsamında ortaya koymakta ancak verginin

²⁷³ Gülsen Güne a.g.e., s.91-92.

²⁷⁴ Ahmet Kumrulu, a.g.m., s.150.

tanımına yer vermemektedir. Maddenin sadece 2. fıkrası Anayasaya yeni girmiş diğer fıkraları ise 1961 Anayasası'ndan alınmıştır.²⁷⁵

Maddenin ilk iki fıkrasında vergi dar anlamda, üçüncü ve dördüncü fıkralarda ise geniş anlamda kapsamında ele alınmaktadır. Dar anlamda vergi ile sadece vergi anlaşılmakta, geniş anlamda vergi ile ise kamu gücünden kaynaklanan her türlü mali yükümlülük anlaşılmaktadır. İkisinin arasındaki fark dar anlamda vergi ödeme gücü ilkesine dayanmakta iken, geniş anlamda vergi ile söz konusu olan vatandaşın bir karşılık alması ve yararlanmasıdır.²⁷⁶

Anayasa Mahkemesinin bir kararında vergi benzeri mali yükümlülükten; “benzeri mali yükümlülük ise, kişilerden kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ortak özellikleri kamu gücüne dayanılarak terk taraflı iradeyle salınmaları, gereğinde zorla alınmaları ve bir yasayla konulmalarıdır.” şeklinde söz edilmektedir.²⁷⁷

Vergilendirmede yasallık ilkesi gereği vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması kanunla olur. Bu anlamda 1982 Anayasası 1961 Anayasası'ndan farklı olarak vergilerin kanunla konulacağı ibaresini korumakla beraber bu ibareye vergilerin kanunla değiştirileceği ve kaldırılacağı ibaresini eklemiştir. Böylelikle daha açık bir şekilde ifade edilen vergileme yasallık ilkesinin anlamı 1961 ve 1982 Anayasaları için ortak anlam taşımaktadır. Bu anayasalara göre vergilerin milletin kendi seçtiği temsilcilerinden oluşan meclisçe konulup, değiştirilerek kaldırılması ile temsilsiz vergi olmaz ilkesi, vergiler yasa ile konulacağından yasadışı vergi olmaz ilkesi ve Bakanlar Kuruluna verginin bazı temel öğelerinde bazı sınırlar

²⁷⁵ Selim Kaneti “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, İstanbul, 1984, S.1 s.28.

²⁷⁶ Nami Çağan “Türk Anayasası Açısından”, s.172.

²⁷⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 14.02.10991 gün ve E1990/18, K:1991/4 Sayılı Kararı, **08.01.1991 Tarih ve 20865 Sayılı Resmi Gazete’de** Yayınlanmıştır.

içerisinde değişiklik yapabilme yetkisi verilmesi ile de verginin belirgin olma ilkesi gerçekleşmiş bulunmaktadır.²⁷⁸

1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında; "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir."denilmek suretiyle Bakanlar Kuruluna "ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma " konusunda bir yetki daha verilmiştir. Bu yetkiyi Bakanlar Kurulunca dış ticarete ilişkin işlemler üzerinde yeni vergi ve benzeri mali yükümlülükler koyabileceği ve bunlara ilaveten ek mali yükümler koyabileceği şeklinde değil de Bakanlar Kurulunun dış ticaretle ilgili işlemlerde vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler getirebilecektir şeklinde yorumlamak Bakanlar Kurulunca vergi ve benzeri mali yükümlülük konulamayacağı sadece verginin bazı öğelerinde belli sınırlar içerisinde düzenleme yapabileceği anayasal düzenlemeler karşısında daha doğru olacaktır. Ülke ekonomisini büyük ölçüde etkileyecek dış ticaret konusunda Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki verilmesinin amacı yürütmece ülke ekonomisi açısından çabuk ve etkili karar alınabilmesidir.²⁷⁹

7. VERGİ ÖDEVİNE İLİŞKİN ANAYASAL İLKELER VE VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN BU İLKELER İLE İLİŞKİSİ

7.1. Verginin Anayasal Çerçevesi

1982 Anayasası'nda doğrudan vergi ile hükümler çok bulunmasa da anayasa hükümlerinin dikkatle değerlendirilmesi sonucu 1982 Anayasası'nın aşağı yukarı üçte birinin vergilendirmeye ilişkin gerek doğrudan ve gerekse dolaylı olarak bir çok hüküm barındırdığı görülecektir. Anayasa'nın temel hak

²⁷⁸ Nami Çağan, "Vergilendirme Anayasal Temeli ve Vergi İdaresi", **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**, Ankara, 1991, s.41.

²⁷⁹ Ersan Öz a.g.e., s.117-118.

ve özgürlüklere ilişkin düzenlemeleri vergilemenin sınırı bakımından, Anayasa Mahkemesine ilişkin düzenlemeleri vergilemeye ilişkin işlemlerin denetiminin sağlanması bakımından, kanunların yapılışına ilişkin genel hükümleri vergiye ilişkin kanunların yapılışları bakımından son olarak da bütçeye ilişkin hükümleri idareye vergileri tahsil etme yetkisinin verilmesi açısından vergi ile ilgilidir.²⁸⁰

7.2. Verginin Genelliği İlkesi İle İlişkisi

1982 Anayasası'nda vergi ödevine ilişkin 73. maddede "*Herkes..... vergi ödemekle yükümlüdür...*" demek suretiyle vergi yükünü vatandaşlar ile ülkede yaşıyan yabancıların tümüne dağıtmış, toplumda yaşıyan ve vergi mükellefi konusunda şartları taşıyan herkes açısından dil, din ırk v.s ayrımı yapılmaksızın vergiye tabi tutulması, ülkede yaşıyan belli kimselere veyahut belli kesimlere yüklememiştir.²⁸¹

Verginin yasallığı ilkesi ve bu ilkenin yasadışı vergi olmaz boyutu ile vergi kanunlarının soyut olması ve kişisel olmaması yani gayri şahsi olması ve bu yönüyle verginin belli birey ve kesimlere yönelmemesini genel olarak topluma yayılmasını sağlamaktadır. Vergi ancak şekli ve maddi anlamda yasa ile düzenlendiği, yani yasalarda metinsel olarak yer aldığı zaman herkese yayılabilecek ve verginin genelliği ilkesinin bu yolla gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır. Verginin şekli anlamda yasa metinlerinde yer alması ile ve Anayasa'nın 10. maddesi doğrultusunda herkes yasa önünde eşit olacağına göre yasanın kapsamına giren herkes başkaca bir şeye gerek kalmadan vergi yükümlüsü konumunda olacak ve bu şekilde herkes vergilendirilmiş olacaktır ki bu şekilde verginin genelliği ilkesinin gerçekleşebilmesi için yasanın tüm kişileri ve bu kişiler arasındaki ilişkileri vergi kapsamına alma yönünde düzenlenmesi gerekmektedir.²⁸²

²⁸⁰ A.Bumin Doğrusöz "Anayasa ve Vergi", 15.11.2001 Tarihli Dünya Gazetesi.

²⁸¹ Selim Kaneti a.g.e., s.31.

²⁸² Gülsen Güneş a.g.e., s.97-100.

Vergi yasalarının kişisel ve somut hale gelip yasa niteliğinden ayrılarak belli kimselere ve kesimlere hitap etmesini engellemenin yolu, istisna ve bağışıklıklarla matraha yönelik indirimlerin verginin yapısına ve anayasal kurallara uygun olması ve nesnel gerekçelere dayanması zorunludur.²⁸³ Yani vergi yasaları genel nitelikte olmalı sadece şekli anlamıyla kalmamalı maddi kanun özelliği de taşımali ve yasama organınca şekli anlamda kanunlarla belli kimselere veya kesimlere mali yükümlülükler yüklenememelidir.²⁸⁴

7.3. Verginin Mali Güç İle Orantılı Olması İlkesi İle İlişkisi

1982 Anayasası'nda herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür düzenlemesi yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesi, “*mali güç*” kavramının Anayasa’da tanımlanmamakla birlikte genellikle “*ödeme gücü*” anlamında kullanıldığını, mali gücün aynı zamanda ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşulu olduğuna hükmetmiştir.²⁸⁵

Mali güç ilkesi tam olarak kesin çizgilerle belirlenmediğinden gelir, varlık, zenginleşme ve harcamalar gibi donelerle mali güç ölçülmeye çalışılmaktadır.²⁸⁶

Mali güce göre vergilendirmeyi sağlayan araç ve önlemler arasında en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha elverişli şartlarda vergilendirilmesi (ayırma kuramı) sosyal amaçlı vergi indirimleri sayılabilir. Kanun koyucu, vergilendirme sisteminin bütünü açısından mali güce göre vergilendirme ilkesini

²⁸³ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s.31.

²⁸⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.41.

²⁸⁵ Uğur Yiğit, **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s.146.

²⁸⁶ Selim Kaneti **a.g.e.**, s.33, Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.53.

değerlendirerek alacağı tedbir ve bu tedbirlerin ekonomik sonuçlarını göz önünde bulundurmalıdır.²⁸⁷

Vergi verebilme yani mali gücü değerlendirmeden çıkarılan vergi yasaları meclisçe yürürlüğe konsalar ve bir normun bütün özelliklerine sahip olsalar dahi keyfi olma niteliğinden kurtulamayacaklardır. Her mali yükümün özelliğine göre meclis verginin mali güç doğrultusunda nasıl alınacağını belirtmelidir. Mali güç ölçütünün hususi yasada yer almaması durumunda bu yasa Anayasaya Mahkemesi'nce iptal edilebilecektir.²⁸⁸

Anayasa, verginin mali güce göre alınmasının emretmişken uygulamada özellikle kazanç üzerinden alınan vergilerde bu ilkeye uygun hareket edildiği söylenemez, bu vergilerde kazanç ve iratları üniter yapının dışına çıkartan beyan dışı bırakma, nihai vergiyi stopaj yoluyla alma gibi düzenlemeler vergilerin mali güce göre alınması ilkesini zedelemektedir, ayrıca dolaylı vergilerin bünyelerinde mali güç ilkesi barındırmamaları ve dolaysız vergilerde olduğu gibi bu vergilere hakim olacak ilkeler anayasal ilke düzeyinde pek ortaya konulamaması ve vergi sistemimizde ağırlığın dolaylı vergilere verilmesinin anayasal sistemle ulaşılmak amaca uygun olduğu söylenemez.²⁸⁹

Vergilerin yasallığı ile mali güce göre vergi alınması ilkeleri arasındaki ilişkiyi gösteren bir Anayasa Mahkemesi kararında ; “Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir malî yükümün alınmasına izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeter bir neden teşkil etmez. Malî yükümlerin; mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yani

²⁸⁷ Nami Çağan, “**Demokratik Sosyal Hukuk ...**”, s.145.

²⁸⁸ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.98,100.

²⁸⁹ Bumin Doğrusöz “Vergi Hukuku ve İlkeler” **Referans Gazetesi 11.06.2009.**

mükellef, matrah ve oran yönleri, her mali yükümün özelliğine göre değişmekte olduklarından bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa, ana hatları, başka bir deyimle çerçeveleri belirtilmeli ve bazılarının niteliklerine göre matrah ve oran için bu mümkün olmazsa yükümlerin en yüksek sınırları tâyin olunmalıdır. Aksi halde, idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur. İdare bu yetkiye dayanarak, mükellefler arasında dilediği gibi ayrımlar yapılabilecek ve çok ağır mali yükümler koyabilecektir. Bunun sosyal ve iktisadî düzen üzerindeki sakıncalı etkileri açıktır. Buna yer kalmamak için ilgili kanunlarda, yukarıda işaret edilen unsurlar ön görülmelidir. Anayasa koyucusu, malî yükümlerin kanunla konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunlarda yer almasını kastettiği şüphesizdir. Bu yapılmadıkça bir mali yüküm, kanunla konulmuş sayılmaz” denilmektedir.²⁹⁰

7.4. Verginin Kamu Giderlerini Karşılama Özgülenmesi İle İlişkisi

Kamu gideri kavramı Anayasamızda tanımlanmasa da verginin kamu giderlerini karşılamak üzere alınacağı 73. maddede yer almıştır. Her ne kadar kamu gideri tanımlanmamış olsa da bir iş veya hizmet için, bütçeye ödenek konulması, bunun kamu hizmeti olduğu ve karşılığının da kamu gideri olduğu anlamı çıkacaktır. 1982 Anayasası’nın 166. maddesindeki hükme göre kamu giderlerini devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderlerle birlikte geniş olarak algılamak gerekir, kamunun yararına olmayan giderleri karşılamaya yönelik çıkarılan vergi yasaları keyfiliğe yol açacak ve yasallık ilkesine ters düşecektir.²⁹¹

²⁹⁰ Anayasa Mahkemesi’nin 29.03.1966 gün ve E:1965/45, K:1966/16 sayılı kararı **AMKD**, S.4, s.112, **12.05.1966 Tarih ve 12297 Sayılı Resmi Gazete’de** Yayınlanmıştır.

²⁹¹ Gülsen Güneş a.g.e., s. 98.

7.5. Verginin Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi İle İlişkisi

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı Anayasa'nın 2. maddesinde yerini bulan sosyal hukuk devleti olma ilkesinin bir sonucudur. Bu ilke ile devletin vergi adaletini gerçekleştirmek yolu ile sosyal adalet ve yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi gerçekleştirmek ödevine vurgu yapılmaktadır.²⁹²

Devlet ekonomiye müdahale ederek vergiler aracılığıyla gelir ve servete ilişkin adaletsizlikleri önlemeye çalışmalıdır. Sosyal devlette yasama sürecinde vergi kanunlarına da yansıyan değer yargıları önemli rol oynamaktadır ve meclis çoğunluğunun anlayışı bu konuda belirleyici faktör olmaktadır.²⁹³

8. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN DEMOKRATİK SOSYAL HUKUK DEVLETİ İLE İLİŞKİSİ VE İLKELERİ

“Çağdaş devlet, vergilendirme ile amaçladığı işlevlerini yerine getirirken demokratik sosyal hukuk devletinin özellikleri ve ilkeleri çerçevesinde davranır; vergilendirmeye ilişkin anayasa kuralları bu devlet tipinin gerekleri doğrultusunda belirlenir.

Demokratik sosyal hukuk devleti kavramı vergi hukukunun anayasal temellerini ortaya koymaktadır. Devletin bu nitelikleri kazanması ile vergi hukukunun doğması ve gelişmesi belli bir koşutluk göstermektedir. Vergi adaleti kavramı da hukuki açıdan çözümlendiğinde demokratik sosyal hukuk devleti kavramında somutlaşır.”²⁹⁴

Anayasa vergilerin yasallığı ilkesini, yasal idare, hukuki güvenlik ve temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması ilkelerinin yani hukuk

²⁹² Selim Kaneti a.g.e., s.36.

²⁹³ Nami Çağan “Demokratik Sosyal Hukuk” s.147.

²⁹⁴ Nami Çağan “Demokratik Sosyal Hukuk” s.147.

devletinin bir gereği olarak ortaya koymuştur²⁹⁵. Bir tarafında devlet diğer tarafında vergi yükümlüsü olarak bireyin bulunduğu vergilendirme ilişkisinde devletin egemenliğe dayanarak sahip olduğu hukuki ve fiili güç olan vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği devlet anlayışı ve şekline göre zaman içinde değişiklik göstermiştir. Jandarma devlet anlayışında vergilendirme yetkisi mutlak ve sınırsız bir yetki olarak kullanılmakta iken, liberal devlet anlayışında bu yetki karşılık ve mübadele anlamında kendini bulmuş, kollektivist anlayışta ise vergilendirme yetkisi fedakarlık ve milli görev olarak görülmüştür.

Verginin içinde bulunulan hukuk düzeniyle ilgili şekli işlemleri vergi (usul) hukuku alanına girmektedir. Vergiye ilişkin hukuksal kuralları ve bunların sistematik değerlendirilmesi, yorumlanması, uygulanması ve vergiye ilişkin çıkabilecek uyuşmazlıkların çözülmesi vergi hukukunun içeriğini oluşturmaktadır. 1961 Anayasası ile ilk defa devletin temel niteliklerinden sayılan hukuk devleti ilkesi ile beraber Türkiye Cumhuriyeti Devleti aynı zamanda sosyal bir devlettir. Bunun gereği olarak da devlete sosyal devlet niteliği gereği olarak yüklenen birtakım görevlerin yerine getirilebilmesi için özel kesimce oluşturulan kaynaklardan bir kısmının devlete ayrılması veya diğer bir ifade ile aktarılması gerekmektedir. Sosyal devlet ilkesi uyarınca kamusal faaliyetlerin karşılanması için en önemli aracın vergi olması nedeniyle sosyal hukuk devleti aynı zaman da vergi devletidir.²⁹⁶ Vergiyi oluşturan ana öğelerden olan verginin hangi durumlarda doğacağı, tutarı ve nasıl tahsil edileceğine ilişkin hükümlerinin yasalarda yer alması ile bir yandan idarenin diğer yandan ise egemenliğe tabi bireylerin uymak zorunda oldukları kuralların kanunlarda yer alması ile verginin hukuki temelinin kanuna dayandırılması hukuk devleti kavramının bir sonucudur.²⁹⁷

Verginin yasallığı ilkesinin temellerinden olan yasadışı vergi olmaz ve temsilsiz vergi olmaz düsturlarınca vergi ilişkisinde kamusal gücü elinde bulunduran devlete yasal bir sınır çizilirken vergi ilişkisinin diğer tarafında yer

²⁹⁵ Nevzat Saygılıoğlu, **a.g.s.**, s.10.

²⁹⁶ Selim Kaneti **a.g.e.**, s.3.

²⁹⁷ Akif Erginay **a.g.e.**, s.3.

alan yükümlü bireylere de devletçe bu sınırların ihlali halinde buna karşı çıkmalarını sağlayan haklar tanımaktadır.²⁹⁸

Sosyal devlet ilkesinin, vergilendirme alanında somut hale dönüşmesi, Anayasada mali güce göre vergilendirme ilkesinin kabul edilmesi ile olmuştur.

Sosyal hukuk devletinde istem hakkı olarak karşımıza çıkan devletin anayasa gereğince vergi alma zorunda olması hukuk devletini sağladığı güvenceler gereği istem hakkının yasalara uygun olarak yasalar çerçevesinde kullanılmasını sınırlandırılması ile karşılaşmaktadır. Dolayısıyla istem hakkı sonucu devletin hak ve özgürlüklere yapacağı müdahaleler verginin yasallığı ile sınırlandırılmakta böylece devlet sadece yasalar ile vergi koyabilmekte ve yönetin konulan bu yasalar doğrultusunda hareket edecektir.²⁹⁹

Devletin kişilerin hak ve özgürlüklerine, sahip olduğu vergilendirme yetkisi ile müdahale etmesinin sınırını hukuk devleti ilkesi oluşturacaktır. Vergi yasalarıyla bu hak ve özgürlükler ölçüsüz ve aşırı sınırlandığında kişiler anayasal korunmadan mahrum olacaklarından bu durumun ortaya çıkmaması için devletçe yapılacak müdahalede idarenin yasallığının ortaya çıkması için sadece vergilerin yasa ile konulması değil aynı zamanda bu yasaların tam ve doğru uygulanması da gerekecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesi ile vergi hukukunda idare bağlı yetkiye sahip kılınmış vergiyi doğuran olayın yasada açıkça düzenlenmesi zorunluluğu öngörülmüştür.³⁰⁰

8.1. Yasal Yönetim İlkesi

1982 Anayasası'nın 125. maddesinde hükme bağlandığı üzere idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargın denetimine tabi olması idarenin

²⁹⁸ Ahmet Kumrulu, **a.g.m.**, s.150.

²⁹⁹ Gülsen Güneş **a.g.e.**, s.108-109.

³⁰⁰ Nami Çağan “**Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**” s.178-179.

vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde de hukuka bağlı olmasını ve bu işlemlerin yargı tarafından denetlenmesini gerektirmektedir.³⁰¹

1982 Anayasası'nın “yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” şeklindeki 8. maddesi hükmü ile sınırları ile sınırları çizilen kanuni idare kavramından, kanunlara saygılı olan, Anayasa ve kanunlara uygun hareket eden idareyi anlamalıyız.³⁰²

Vergi hukuku bakımından kanuni yönetim ilkesi, vergilerin yasallığını yani vergilerin yasayla konulup alınabileceğini ve vergi hukukunun temelinin yasa olduğunu ifade eder.³⁰³

Birbirine sıkı bir biçimde bağlı olan ilkelerden vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olan vergilendirmede yasal idare ilkesinin uygulanmasında yasa koyucu, hukuk devletine bağlı kalarak sadece genel nitelikli kurallar koymayacak, genel ve objektif nitelikteki vergi yasalarına uygun olarak özel, bireysel, subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin düzenleme altına alır. Bu bağlamda yasal idare ilkesi vergilendirme yetkisini kanuni yetki ile sınırlandırmaktadır ki bu da yasal idare ilkesinin vergilemedeki belirlilik ve eşitlik ilkelerinin bir ön koşulu olarak karşımıza çıkmasını sağlamaktadır.³⁰⁴

8.2. Vergilendirmede Demokrasi

Temel hak ve özgürlükleri iktisada karşı korumanın en iyi yöntemlerinden biri, devletin özgürlükler lehine kendi kendini sınırlandırmasıdır. Demokrasinin siyasi iktidarların ve idari gücün temel hak ve özgürlüklerin önüne geçmemesini gerektirmesi ile kişiler, yönetimin

³⁰¹ Mustafa Bahtiyar, “Vergi Uyuşmazlıklarının Hukuki Niteliği” **Yaklaşım**, 2004, S.137, s.220.

³⁰² Ersan Öz, **a.g.e.**, s.45.

³⁰³ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.68.

³⁰⁴ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.145-146.

faaliyetlerinin kendilerini nasıl etkilediğini ve kendi çıkarlarının devletçe dikkate alınıp alınmadığını bileceklerdir.³⁰⁵

Vergi yönetiminde demokrasi, vergilendirmeye halkın katılımının ve işbirliğinin sağlanması ile gerçekleştirilerek bireylerin toplumun bir ferdi olma bilincine kavuşarak vergilendirmeye ilişkin işlemleri benimsemelerinin sağlanması ile gerçekleştirilir. Tabi bu işbirliği ve katılmanın demokratik anlamda sonuca ulaşabilmesi için devlet ve bireyin iyiniyetli hareket etmesine bağlıdır. Ancak mükelleflerin genel eğilimi eksik veya hatalı beyanda bulunmak ya da hiç beyanda bulunmamak suretiyle vergi kaçırma yönündedir.³⁰⁶ Gerek vergi yönetimi gerekse bireyler tarafından uyulması zorunlu olan bu objektif iyi niyetin sağlanamaması durumunda özellikle yükümlülerce keyfi davranılması sonucu doğacaktır ki bu durumun önlenmesi ancak vergi ahlak ve bilincinin oluşması ile sağlanabilecektir.³⁰⁷

Halk temsilcilerinden oluşan parlamentoların meydana gelmesinin en önemli nedeni sınırsız yetkilere sahip iktidarların sınırlandırılması isteği olmuştur. Demokrasilerin gelişmesi ile zamanla seçme ve seçilme haklarının vergi yükümlülüğü ile özdeşleştirilmesi ve oranlanması anlamına gelen sınırlı temsil sona erdirilmiştir. Böylece seçme ve seçilme hakkının bir hak değil görev olması ve bu görevin varlıklı ya da seçkin kişilerce yerine getirilmesi daha geniş ifadeyle vergi yükümlülüğünün, servet tutarı, öğrenim durumu cinsiyet v.b ölçülerle sınırlandırılması demokrasilerin gelişmesi ile son bulmuştur.³⁰⁸

Halkın devlet idaresinde iradesi ile etkili olması karar mekanizmasında yer alması anlamına gelen idarede demokrasi kavramına vergi hukukunda yönelen bazı mekanizmalar vardır. Beyanname yöntemi ile mükelleflerin kendileri açısından yapılacak tarh işlemine katılmaları, vergi matrahının belirlenmesi için görevli takdir komisyonlarında ve zirai kazanç komisyonlarında yükümlülerin veya yükümlü temsilcilerinin görev almaları

³⁰⁵ Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.72.

³⁰⁶ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **a.g.m.**, s.63.

³⁰⁷ Nami Çağan “**Demokratik Sosyal Hukuk ...**” s.135.

³⁰⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.34-35.

vergilendirme açısından idarede demokrasiyi sağlayan araçlardır. Yine idarede demokrasinin sağlanabilmesi için idare vergilendirme işlemleri sırasında yükümlülere kolaylık göstermeli, karmaşık vergi mevzuatını halkın öğrenmesi için gerekli işlemleri yapmalıdır.³⁰⁹

Vergilendirme yetkisinin devletçe, kendi belirleyeceği sınırlar içinde yerel idarelere devredilebilmesi vergilendirmede demokrasinin diğer bir yönünü oluşturmaktadır. Böylece yerel idareler kendilerine devredilen yetki ölçüsünde mali özerkliğe kavuşmuş olurlar. Yerel idarelerin mali açıdan güçlendirilmelerinin yalnızca siyasal etmenlerle değil aynı zamanda ekonomik yapıyla da ilgisi bulunmaktadır.³¹⁰

Yerel idarelerin mali kaynaklarının önemli bölümünün merkezi idare tarafından toplanması yerel idarelerin mali özerkliklerinin zayıflamasını doğuracaktır. Yerel idarelerce gerçekleştirilen hizmetlerin parasal kaynağının karşılanması amacıyla vergilendirme yetkisi sınırları belirlenmek suretiyle yerel idarelere devredilebilmektedir.³¹¹ Yerel idare hizmetlerinin idari sınırlar içerisinde bulunan taşınmazlarla yakın ilişkisinin bulunmasından hareketle bina, arazi ve arsa vergileri gibi yerel özelliği olan vergilerin yerel idarelerce toplanması demokratik devlet ilkesine daha uygun düşecektir. Vergilendirmede yerel idarelere yetki verilmesi, bazı vergi alanlarının yerel idarelere bırakılması ve böylece bu vergilerin konularının, yükümlülerinin, matrah ve oranlarının yerel idarece belirlenmesi şeklinde geniş bir mali özerklik şeklinde olabileceği gibi, merkezi idarece bir kısım vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisinin yerel idarelere bırakılması şeklinde sınırlı mali özerklik ya da yerel idarelere sadece merkezi idarece konulan ve tahsil edilen vergilerden pay verilmesi şeklinde merkezi devlete bağlı bir uygulama yapılabilecektir.³¹²

³⁰⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.37.

³¹⁰ N.Semih Öz, “Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler” **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, S.196, s.14.

³¹¹ N.Semih Öz, “Vergilendirme Yetkisinin Dikey Paylaşımı ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2005, S.201, s.22.

³¹² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.37-38.

1982 Anayasası yerel idarelerin mali özerkliğine yönelik olarak 127. maddenin 6. fıkrası ile “Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır” hükmünü getirmiştir. Bu hüküm aynı şekliyle 1961 Anayasası’nın 116. maddesinin 4. fıkrasında da yer almakla beraber her iki Anayasada da bu gelirlerin hangi kaynaklardan ve nasıl sağlanacağı hususu belirtilmemiştir.³¹³

Demokratik olmayan vergi uygulamalarının bulunması oranında ortaya çıkacak diğer sosyal sorunlar çözülerek vergilendirmede demokrasinin yerleştirilebilmesi için mali yükümlülükler açısından sınırları belirlenmiş bir anayasa ve anayasa ile belirlenen sınırlandırmalara uyan piyasa koşullarına uygun olarak bireylerde vergi bilincinin oluşmasını ve pekişmesini sağlayacak yasalar çıkarılmalıdır. Sadece bu yasaların çıkarılmasının sağlanması da yetmeyecek bu yasaların vergilendirmede demokrasiye katkı sağlaması için her yıl temsilciler eliyle bütçeye hüküm koyarak o yıl hangi vergilerin uygulanacağına karar verecek yasaları oluşturacak meclisin halkın tamamının mecliste temsil edildiği bir meclis olması lazımdır.³¹⁴

8.3. Genellik ve Eşitlik İlkesi

Hukuk devleti ilkesine göre yasalar genel olacak, nesnel ve kişisel olmayan hükümler içerecek ve dolayısıyla yasa koyucu biçimsel anlamda yasa ile kimliği belirli kişilere mali yükümlülükler getiremeyecektir. Vergi yasalarının genel olması ile vergilendirmede eşitlik ilkesi gerçekleştirilebilecek, bunun sonucunda vergileme açısından gelir, gider, servet, aile durumu v.b yönlerden benzer durumda bulunanlara eşit işlem uygulanacak (vergilendirmede yatay eşitlik) ve bu yönlerden benzer durumda olmayan, farklı koşullarda bulunan kimselere ise vergilendirme açısından farklı işlem uygulanacaktır (vergilendirmede dikey eşitlik).³¹⁵

³¹³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.38.

³¹⁴ Ersan Öz **a.g.e.**, s.47.

³¹⁵ Nami Çağan “**Türk Anayasası Açısından...**” s.178.

8.4. Temel Hak ve Özgürlüklerin Korunması

Kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale eden işlemlerin başında vergilendirme gelir. Vergilerin yasallığı ilkesinin temel gerekçesini de bu durum oluşturur. Temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceğini belirten Anayasanın 13. maddesinin 1. cümlesinin yanında, 73. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen vergilerin yasallığı ilkesi özel olarak hükme bağlanmıştır. Anayasa'da öngörülen temel hak ve özgürlüklerin özü, vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturur.³¹⁶

Vergilerin yasallığı ilkesi hukuk devleti ilkesinin bir gereği iken bu ilkenin gerekçesi vergilendirmenin doğrudan temel hak ve özgürlüklerle ilgili olmasıdır. Vergi yasaları ile de yapılırsa bu özgürlüklerin sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaşırsa bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelecektir.³¹⁷

1982 Anayasası'nın 5. maddesinde, Kişilerin temel hak ve özgürlüklerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmak, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekleri şartları hazırlamaya çalışmak devletin temel amaç ve görevleri arasında sayılırken, 12. maddede herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu, temel hak ve hürriyetlerin kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumlulukları da ihtiva ettiği belirtilmiştir.

Anayasamızda düzenlenen temel hak ve özgürlüklerin bazıları vergilendirme ile sınırlandırılmaya elverişlidir. Bu temel hak ve özgürlükler arasında, özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, mülkiyet ve miras hakkı, ailenin korunması, sosyal güvenlik hakkı ve çalışma ve sözleşme özgürlüğü sayılabilir. Mesela Anayasa özel hayatın gizliliğinin nasıl ve hangi durumlarda sınırlandırılacağına ilişkin temel ilkeleri gösterirken yasa

³¹⁶ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.165.

³¹⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.44.

koyucu da buna paralel olarak bir yandan özel hayatın gizliliğine sınırlar getirirken diğer taraftan da vergi gizliliği suçu ile vergilendirme kapsamında kişilerin özel yaşamlarına ilişkin denetimler sonucunda elde edilen bilgilerin korunmasını sağlamaktadır.³¹⁸ Çünkü vergi idaresi denetim gibi yetkilerini kullanarak vergi ödemekle yükümlü mükelleflerin hem özel hayatına hem de ticari hayatına yönelik bir takım sırlarını öğrenebilmektedir.³¹⁹

8.5. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlayabilmesi anlamına gelir.³²⁰

Devletin de kendi koyduğu hukuk kurallarına bağlı olarak hareket etmesi kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanabilmesi için ilk başta gelen zorunluluktur. Vergilendirmede belirginliğin sağlanması, vergi yasalarının geçmişe yürütülmemesi, kıyas yasağı, tipiklik ve hukuki istikrar ilkesi v.b ilkeler hukuk güvenliğinin en bariz biçimde ortaya çıktığı vergilendirmede hukuki güvenliği sağlayan ilkelere dir.

8.5.1. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirir. Vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır.³²¹

Vergilendirmede yasallık ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlı olması, vergilerin miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin

³¹⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, Yasin Sezer “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Dergisi*, C.2. S.1, 2000, s.165.

³¹⁹ İlyas Çeliktaş “Vergi Mahremiyetinin Kapsamı” *Mali Hukuk Dergisi*, 1997, S.67, s.31 .

³²⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s.45.

³²¹ Nami Çağan, *a.g.e.*, s.173.

vergilendirmenin tarafları olan idare ve bireyler açısından belli ve kesin olması anlamına gelen belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Bu ilkeye göre vergiyi doğuran olay yasalarda açık ve kesin olarak belirlenerek belirsiz, içeriği bulunmayan ve birden çok anlama gelen yasaların kullanılmasına engel olacaktır. Ayrıca vergiyi doğuran olay gibi vergilerin yürürlüğe girme ve yürürlükten kaldırılmaları tarihlerinin de açıkça yasalarda belirtilmesi gerekir ki bu unsurlardan birinin dahi eksikliği vergilendirmede yasallık ilkesini zedeleyeceği gibi aynı zamanda özel anlamda vergilendirmede istikrar genel anlamda da hukuk devletinde istikrarı olumsuz etkileyecektir. Örnek olarak 09.04.2003 tarihinde kabul edilerek 24.04.2003 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4842 sayılı Ysa ile bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması yoluna gidilmiş, anılan Yasa'nın 13.maddesi ile vergi tarifeleri, 17. maddesi ile de özel indirim müessesesi gibi önemli değişiklikler yıl ortasında yapılmak suretiyle belirginlik ilkesi zedelenmiştir.³²²

Konuyla ilgili bir Anayasa Mahkemesi kararında; “Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.” denilmek suretiyle belirlilik ilkesine vurgu yapmaktadır.³²³

³²² Ersan Öz, *a.g.e.*, s.52-53.

³²³ Anayasa Mahkemesi'nin 31.03.1987 gün ve E:1986/20,K:1987/9 Sayılı Kararı, **28.05.1987 Tarih ve 19473 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

8.5.2. Tipleştirme ve Tipiklik

Tipleştirme hukukta kullanılan kavram ve deyimlerin belli tipler şeklinde düzenlenmesidir. Böylece soyut ve içerdği hükümler belirsiz kavramlar kullanılmasını engellenerek vergilerin yasallığı ve vergiyi doğuran olayların belirgin olması sağlanabilecektir.³²⁴

Yasama organı özellikle gelire ilişkin unsurların vergilendirilmesinde geniş ve yoruma açık esnek tip kavramları yerine sınırları belli kavramlar koyarak vergiyi doğuran olayı tanımlamalı ve somut olayların genel kurallara uygunluğu sağlanarak vergilendirmede yasallık ve belirlilik ilkesine uygun hareket edilmelidir. Buna aykırı hareket edilmesi kıyasa varan yorumlar yapılmasına sebep olarak verginin yasallığı ilkesine ters düşecektir.³²⁵

8.5.3. Hukuki İstikrar İlkesi

Hukuk kurallarının sık sık ve keyfi olarak düzenlenmemesi sonucu gerçekleşebilecek olan istikrar ilkesi yasaların ancak gerekli olan durumlarda değiştirilmesini gerektirir. Vergi hukuku yönünden de sık sık ve keyfi olarak yapılan değişiklik ve düzenlemelerin istikrarı zedeleyeceği açıktır. Bu nedenle vergi yasalarında ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel ve bunlara uyumlu olarak ve gerektiği ölçüde çağdaş sistemlere uzak kalmayacak şekilde değişikliklerin yapılması suretiyle bireylerin ekonomik ve ticari faaliyetlerine ilişkin planlamalarının ve belirginlik ilkesine aykırı ve bunları sekteye, kesintiye uğratacak düzenlemelerin yapılmasının önüne geçilmiş olacaktır.³²⁶

³²⁴ Bülent Şişman, *İşletmelerde Vergi Planlanması Yöntemler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.69.

³²⁵ Ersan Öz, *a.g.e.*, s.57.

³²⁶ Ersan Öz, *a.g.e.*, s.60.

9. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ VE TEMEL VERGİ ÖĞELERİ

Verginin yasallığı ilkesinin, kanunlarda verginin konusunun, mükellefi ve sorumlusunun vergiyi doğuran olayın ve tarh, tahakkuk, zamanaşımı, matrah, oran gibi vergi yasalarının vergiye ilişkin ana unsurları açıkça göstermesi, vergilendirme yetkisi ile bireyin hak ve özgürlüklerine müdahale eden devlet karşısında bireylerin güvenliğinin korunması ve sağlanması açısından gereklidir. Bu bağlamda verginin yasallığı ilkesi sadece verginin ana unsurlarının yasalarda yer almasının değil, vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerin de temel unsurları tamamlayıcı olarak yasalarda yer almasının gerektirmektedir.³²⁷

Verginin yasallığı vergilerin genel nesnel bir şekilde konulmasını içerdiği gibi bireysel nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin düzenlendikleri vergi yasalarına uygun ve doğru bir biçimde yapılmasının içerdiğinden³²⁸ verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için verginin genel nitelikteki ana unsurları ile birlikte bireysel nitelikteki unsurlarının da yasa ile belirlenmesi gerekmektedir. Böylelikle vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemeler yasalarda yer alacaktır.³²⁹

Türk Vergi Sistemi'nde verginin kurucu temel öğeleri vergiye özel yasalarda düzenlenirken, vergi yükümlülüğü getirmeyen hak ve ödevlerin uygulanmasını gösteren yöntemler VUK, AATUHK, TCK gibi genel yasalarda düzenlenecektir. Böylelikle vergi yükümü getiren kurucu temel öğeler özel vergi yasalarında yer alırken vergiye ilişkin ödevsel ve yöntemsel öğeler genel vergi yasalarında veya genel hukuka ilişkin yasalarda yer alacaktır.³³⁰

Herhangi bir yükümlülüğün vergi olarak nitelenebilmesi ve bu yükümlülüğün hukuksal anlamda da vergi sayılabilmesi için vergilemeye ilişkin kurallarda açık bir şekilde ortaya konulması gereken³³¹ vergiye ilişkin

³²⁷ Gülsen Güneş **a.g.e.**, s.117, Anayasa Mahkemesi'nin 31.03.1987 gün ve E:1986/20, K:1987/9 Sayılı Kararı, **28.05.1987 Tarih ve 19473 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

³²⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.40.

³²⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.31.

³³⁰ Gülsen Güneş **a.g.e.**, s.119.

³³¹ Orhan Dikmen, **a.g.e.**, s.99.

kurucu temel öğeler; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü, verginin matrahı, verginin oranı, muafiyet ve istisnalardır.³³²

Vergisel ödev ve vergisel yöntemleri düzenleyen temel öğeler ise; verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku, verginin tahsili, verginin denetimi, vergi borcunun sona ermesine ilişkin hükümler, değerlendirme ve yükümlü ödevleridir.³³³

9.1. Verginin Kurucu Temel Öğeleri

9.1.1. Konu

Verginin konusu geniş anlamı ile, verginin üzerinden alındığı şey veya işlemlerdir. Üzerine vergi konan "şey", dolaylı veya dolaysız ekonomik bir öğedir.³³⁴ Bunlar, kanuni mükellefiyetin yöneldiği mal ve hizmetler, iktisadi ve hukuki işlemler ve birtakım fiil ve olaylar olabilir.³³⁵

Herhangi bir vergi kanunu, konusunu tanımlamaz ve üzerinden vergi alınacak objeleri belirtmezse, bu durum yasallık ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Çünkü ana öğelerinden yoksun bir vergi, kanunsuz bir vergidir. Bu sakıncaya mahal vermemek ve V.U.K.'nın 19. maddesi bağlamında hukuki durumun tekemmülü ve bir vergi borcunun doğabilmesi için; "vergi kanunlarında tanımlanmış soyut bir olay", "kanundaki tanıma uygun olarak gerçekleşmiş somut, maddi olay" ve "somut ve soyut olayın olayın örtüşmesine bağlanan vergisel sonuç: vergi borcu" olmak üzere üç ana unsurun varlığı zorunludur.³³⁶

³³² Ayrıntılı bilgi için Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.40, Gülşen Güneş age s. 120-126, Ersan Öz **a.g.e.**, s.119-123.

³³³ Ayrıntılı bilgi için Gülşen Güneş **a.g.e.**, s.126-131, Ersan Öz **a.g.e.**, s.123-130.

³³⁴ Aykut Herekman, **Genel Vergi Kuramı**, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s.31.

³³⁵ Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, 3. Baskı, AR Basım Yayım Ve Dağıtım, İstanbul, 1982, s.2.

³³⁶ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s.13.

9.1.2. Mükellef

Vergi mükellefiyeti, bireyin vergi kanunu dolayısıyla vergiye bağılılığını ifade etmektedir.³³⁷ Herhangi bir vergi yasasında mükellefiyetin tanımlanmamış olması, verginin temel öğelerinden birinin eksik olduğu anlamına gelecektir ki bu durum vergilemede yasallık ilkesini zedeleyecektir.

9.1.3. Matrah

Verginin matrahı, kanun yollarıyla alınması meşru kılman verginin hesaplanması için dayandığı temeldir. Bir gerçek kişinin veya kurumun vergisini hesaplayabilmek için, kanuni olarak sadece verginin konusunun belli edilmiş olması yeterli değildir. Bunun yanında bireysel bireysel vergi borcunu hesaplayabilmek için çoğu kez nitel (kalitatif) bir kavram olan konu yanında, vergi oranının yada daha teknik bir terimle vergi tarifesinin uygulanabileceği nicel (kantitatif) bir kavram gereklidir.³³⁸

Vergi uygulamalarında matrah, "vergi borcunun hesaplanabilmesi için, vergi tarifesinin üzerine uygulandığı değer" anlamına gelir. Bu değer, parasal bir değer ise ad-valorem matrahtan, şayet fiziki yada teknik bir değer ise spesifik matrahtan söz edilir.³³⁹

9.1.4. Tarife

Vergi tarifi, vergi borcunun hesaplanabilmesi için matraha uygulanacak ölçülerdir. Günümüzde bu ölçüler oran şeklindedir. Örneğin gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, emlak vergisi gibi önemli vergilerin tarifeleri, vergi matrahının belli bir oranı biçimindedir. Bazı vergiler için ise, maktu ölçü yani sabit tutar şeklinde tarife yapısı söz konusudur.

³³⁷ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.4.

³³⁸ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.13.

³³⁹ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon, 2007, s.62.

Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde tarife, taşıtın cinsi, ağırlığı ve bazı teknik özelliklerine göre belirlenmiş sabit tutarlar biçimindedir. Damga Vergisi ve harçlar için hem maktu hem de nispi tarifeler vardır.³⁴⁰

Vergi oranlarının, mali güçle orantılı olma ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir bölümünün eylemli olarak vergi dışı kalmalarına yol açacak biçimde belirlenmemesi gerekmektedir.³⁴¹ Örneğin Bakanlar Kurulu'nun 1982 Anayasası'nın 73/4. maddesindeki yetkisi gereği bazı vergi konularında oranları %0'a indirdiği görülmektedir. Bu durumda vergi kanunen değilse bile fiilen ortadan kalkmakta/kaldırılmaktadır. Bakanlar Kurulu'na Anayasal ilkeleri zedeler tarzda böyle bir yetki verilmesi, çeşitli tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Kanunlar, verginin temel öğelerinin düzenlenme alanını idareye bırakamazlar.³⁴²

9.1.5. Muafiyet ve İstisna

Sübjektif vergi mükellefiyetini kaldırıcı hükümlere muafiyet, objektif vergi mükellefiyetini kaldırıcı hükümlere ise istisna denilmektedir.³⁴³ Diğer bir ifadeyle muafiyet, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir kişinin, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı tutulması olarak tanımlanırken, istisna ise vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır.³⁴⁴

Genelde vergi siyaseti dışında devlet refleksiyle uygulanan muafiyet ve istisnalar ve kayıt altına alınamayan ekonomi yüzünden, anayasal buyruk gereği Türkiye'de "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne

³⁴⁰ Osman Pehlivan, **a.g.e.**, s.63.

³⁴¹ Selim Kaneti, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", **İktisat ve Maliye Dergisi**, 1984, C.31, s.29.

³⁴² Anayasa Mahkemesi'nin 29.03.1966 gün ve E:1966/45, K:1966/16 Sayılı Kararı, **12.05.1966 Tarih ve 12297 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

³⁴³ Selahattin Tuncer, **a.g.e.**, s.11.

³⁴⁴ Osman Pehlivan, **a.g.e.**, s.61.

göre" vergi ödememektedir. Bazı gelir kaynaklarının vergi dışı bırakılması veya kalması, anayasanın amir hükmünü işlemez hale getirmektedir.³⁴⁵

9.2. Verginin Usul Yönünden Öğeleri

Yapılan kanuni düzenlemelerin sübjektif boyutunu teşkil eden vergi tekniğine ilişkin usul işlemlerinin de yasal ve anayasal prosedüre aykırı olmaması esastır. Yani bunlar da kanunla düzenlenmelidirler. Vergi idaresinin vergi usulüne ilişkin faaliyetlerinin kanuni usule bağlanması bir taraftan vergi mükelleflerine hukuki güvence ve eşitlik sağlamakta, diğer taraftan da vergi idaresinin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usulde tahsil ve takip edebilmesine imkan vermektedir.³⁴⁶

VUK'da yer alan hükümler, vergi ve benzeri mali yükümlerle ilgili kanunlardaki hükümler gibi, kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından ilgili, onu sınırlayan ve belirleyen kuralları ifade etmektedir.³⁴⁷ Bu hükümlerden bir bölümü de vergilendirme tekniğine ilişkin düzenlemelerdir. Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme ile ilgili işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu duruma gelinceye kadar izlenmesi ve uyulması gereken yollar, vergilendirme tekniğine ilişkin hazırlık çalışmaları ve incelemeleri, vergilendirmenin şekil unsurunu ifade etmektedir. Öznel nitelikteki vergilendirme tekniğine ilişkin işlemlerin (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil vs.), kanuni yönetim ilkesi gereğince genel ve nesnel nitelikteki vergi kanunlarına uygun olarak yapılması ve bu işlemlere karşı yargı yolunun açık olması zorunluluğu bulunmaktadır.³⁴⁸ Yani vergilendirmenin objektif, genel, düzenleyici işlem olarak kanuna dayandırılmasının yanında, bireysel, sübjektif vergi tarh ve tahsil işlemlerinin

³⁴⁵ Ersan Öz, **a.g.e.**, s.123.

³⁴⁶ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.101.

³⁴⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 25.05.1993 gün ve E:1993/3, K:1993/20 Sayılı Kararı, **28.11.1995 Tarih ve 22477 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

³⁴⁸ Gülşen Güneş, **a.g.e.**, s.17.

de kanuna uygun olması gerekmektedir.³⁴⁹ Konuyla ilgili Anayasa Mahkemesi kararında³⁵⁰ "Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükle belli ettirerek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin yükümleri, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yatırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir" diyerek vergi tekniğine ve usulüne ilişkin işlemlerinde kanunla düzenlenmeleri gerektiğine işaret etmektedir. Bu paralelde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 37. maddesi'nde de "bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir" denilmek suretiyle vergi ödev ve tekniğine ilişkin işlemlerin yasallığı güçlendirilmektedir.

9.2.1. Tarh

Vergiler, vergi kanunlarıyla konduktan ve ilgili yıl bütçe kanunuyla tahsiline izin verildikten sonra vergi dairelerince her mükellefe vergi tarhı suretiyle şahsileştirilir³⁵¹. VUK'nun 20. maddesine göre, "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Beyana dayalı tarh yöntemi Türk Vergi Sistemi uygulamasının ana tarh yöntemidir. V.U.K.'nin 25, 26, 27 ve 28. maddelerinde düzenlenen beyana dayalı tarh yöntemi, diğer vergi kanunlarında da kanunun özelliğine göre

³⁴⁹ Ahmet Kumrulu, **a.g.m.**, s. 149.

³⁵⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 29.11.1977 gün ve E:1977/109, K:1977/131 Sayılı Kararı, **08.03.1978 Tarih ve 16222 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

³⁵¹ Esat Tekeli, **Vergi Hukuku'na Giriş**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961, s.14.

ayrıca düzenlenmiştir. Örneğin GVK.'nun 106, 107 ve 109. maddeleri, KVK.'nun 26, 27 ve 29. maddeleri, VİVK.'nun 10. maddesi ve EVK.'nun 32. maddesi tarh işlemini düzenlemektedir. Bu yöntemde ilgili vergilerin mükellefleri vergilerini özel olarak hazırlanmış belgelerle beyan ederler ve bunun karşılığında kendilerini tahakkuk fişi düzenlenir. Herhangi bir itiraz söz konusu değilse vergilerini düzenlenen bu tahakkuk fişlerine göre öderler. Vergi idaresi, kanunla mükelleflere tanınan beyan yöntemiyle vergilerini beyan etmeleri hakkına aykırı hareket edemez. Yani inceleme hakkı saklı kalmak üzere yapılan beyanları doğru kabul edip işlem yapmak zorundadır. Fakat bazı mükelleflerin 2003 yılı beyanları vergi dairelerince çeşitli gerekçelerle kabul edilmeyerek, inceleme tehdidiyle matrahların artırılıp tekrar beyan edilmesi istenmiştir. Bu durum vergiyasalarına ve Anayasaya aykırıdır³⁵².

Bilindiği üzere vergi incelemesinin amacı VUK'nun 134. maddesinde "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" şeklinde ifade edilmektedir. Bu amacın gerçekleştirilebilmesine yönelik usullerden biri olarak sayabileceğimiz re'sen tarhiyat VUK'nun 30. maddesinde *"vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır"* şeklinde tanımlanmaktadır³⁵³.

Vergi incelemesi ve re'sen tarh usullerinde amaç, vergiye konu olabilecek matrahın gerçek veya gerçeğe en yakın tutarının belirlenmesidir. Hukuken geçerli bir re'sen tarhiyat yapabilmenin şekli-koşulu, geçerli bir takdir nedeni bulunabilmesine bağlıdır³⁵⁴. Bunun için de, takdir komisyonu

³⁵² Ersan Öz, **a.g.e.**, s. 125.

³⁵³ Ersan Öz, **a.g.e.**, s. 126.

³⁵⁴ Uğur Karadoğan, "Defter ve Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunması ve İlk Görünüş Karinesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.410, 2004, s. 191.

kararında, kararın kanuni dayanağının gösterilmesi zorunludur³⁵⁵. Fakat, maalesef takdir komisyonu kararları tip kararlar şekline dönüşerek standardı aşmıştır. Örneğin farklı büyüklükteki sekiz işletme için aynı matrah takdir edilmiştir. Bu olay yargı organına aksettiğinde yargı, bu şekildeki takdir komisyonu kararlarını kabul etmemektedir³⁵⁶.

Vergilendirmede yasallık ilkesinin ihlali sayılabilecek birçok re'sen tarhiyat işlemi ve bunların yargıdan dönmesine ilişkin vergi hukuku vak'ası mevcuttur. Örneğin Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında *"konuyla ilgili hiçbir araştırma yapılmadan, hukuki dayanağı olmayan takdir komisyonu kararlarına istinaden tarhiyat yapılamaz"* hükmüne varmıştır. Bu olayda bir kurumun 1988 yılında defter ve belgeleri incelenmeden bir faturayı gider olarak kaydettiği ileri sürülerek re'sen kurumlar vergisi salınıp, kaçakçılık cezası kesilmiş, bunun üzerine kurum olayı vergi mahkemesine intikal ettirmiş ve vergi mahkemesi defter ve belgelerde hiçbir inceleme yapılmaksızın, hukuki dayanağı olmadan vergi ve ceza kesilmesini uygun görmeyerek tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Bunun üzerine ilgili vergi dairesi müdürlüğü temyiz istemiyle Danıştay'a başvurmuş ve Danıştay'da vergi mahkemesinin almış olduğu kararın haklı olduğuna ve bozulmasına gerek olmadığına karar vermiştir³⁵⁷.

9.2.2. Tebliğ

VUK'nun 21. maddesine göre tebliğ, *"vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir"*. Kanun gereği mükelleflere vergilendirmeye ilişkin hukuki sonuç doğuracak bütün yükümlülüklerinin yine kanunda belirtilen süreler zarfında tebliğ edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

³⁵⁵ Danıştay Onbirinci Dairesi'nin 19.03.1998 gün ve E: 1997/4439, K: 1998/1115 sayılı kararı, **DD.**, S. 98, s. 627.

³⁵⁶ A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Hukukunda Serbest Delil Sistemi ve Ekonomik Yorum", Panel, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler, Gelirler Genel Müdürlüğü**, Marmaris, 1991, s. 50.

³⁵⁷ Danıştay Dördüncü Dairesinin 15.10.1998 gün ve E: 1997/2982, K: 1998/3694 sayılı kararı, **Yaklaşım**, S.75, s. 202.

Tebliğ sadece kanunda belirtilmiş olan tebliğ yöntemleriyle ve VUK'nun 94. ve izleyen maddelerinde sayılan kişilere yapılabilir. Bu yöntemler haricinde bir usul ile tebliğ yapılması veya tebliğin hiç yapılmaması vergilendirmede kanunilik ilkesini zedeleyecektir. Örneğin 2004 yılı beyanları Mart ve Nisan aylarında yapılmış fakat vergi idaresi, gerçeğe aykırı olduğuna kanaat getirdiği veya rakamlarını düşük bulduğu beyanları vergi incelemesi tehdidini de kullanarak ikna yoluyla yükseltmeye zorlamıştır. Bu şekildeki bildirimlerin birçoğu da böyle bir tebliğ yöntemi kanuni olmamasına rağmen telefonla yapmıştır. Danıştay'ın çeşitli vergi dairelerinin, usulüne uygun tebliğ yapılmadığı gerekçesiyle iptal ettiği kararları mevcuttur³⁵⁸.

9.2.3. Tahakkuk

VUK'nun 22. maddesine göre tahakkuk, *"tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*. Mükellef tarafından beyan edilen bir vergiye süresi dahilinde dava açılmadığı veya süresi dahilinde dava açılmış olmakla birlikte davanın reddedildiği durumda vergi ödenecek safhaya gelir yani kesinleşir.

9.2.4. Tahsil

Bilindiği gibi vergi, vergi alacaklısı olan devlet tarafından cebren tahsil edilen bir kamu geliri türüdür. VUK'nun 23. maddesine göre tahsil, *"verginin, kanuna uygun surette ödenmesidir"*. Kamu borcunun sona ermesi hallerinden biri olan tahsil işlemi için her vergi kanununda ilgili verginin tahsiline ilişkin özel düzenlemeler bulunmaktadır. Buna ilaveten, kamu alacaklarının garanti altına alınabilmesi amacıyla, kamu alacaklarının ve dolayısıyla verginin cebren tahsiline ilişkin usul ve yöntemler AATUHK'nun 54. maddesinde *"cebren tahsil ve şekilleri"* başlığı altında üç bent halinde hükümleştirilmiştir.

³⁵⁸ Ersan Öz, a.g.e., s. 129.

Yani cebren tahsil ancak kanunda yazılı bu üç hal dairesinde yapılabilecektir. Devlet bu üç yöntem dışında yöntem benimseyerek veya yöntem geliştirerek cebren tahsilat yapamaz. Aksi durum hukuk devletiyle bağdaşmayacaktır³⁵⁹.

9.2.5. Denetim

Denetim (vergi denetimi), vergi gelirleri tahsilatında istikrarın ve güvenliğin sağlanabilmesi açısından önemlidir. Vergi alacaklısı devlet, zamanında alamadığı veya zamanında alıp eksik aldığı vergileri cebren tahsil şekillerini kullanarak tahsil etme hakkına sahiptir. Fakat devlet, vergiye tabi olayların gerçekleşme sürecinde de mükelleflerini kanuni denetim yollarını kullanmak suretiyle denetleyebilme hakkına da sahiptir. Bu denetlemenin amacı vergiden kaçınılması ve kaçırılmasının önlenmesidir. Devlet, VUK'nun 127, 134, 142, 148, 152. ve bu maddelerin müteakip maddelerinde bahsedilen kanuni vergi denetim yollarını kullanarak vergi alacağını güvence altına almak hakkına sahiptir. Devlet bu hakkını yerine getirirken mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin zarar görmemesine azami ölçüde dikkat göstermeli³⁶⁰ ve sadece hukuki denetim araçlarıyla denetim fonksiyonunu yerine getirmelidir.

9.2.6. Zamanaşımı

VUK'nun 113. maddesine göre zamanaşımı, "*süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkmasıdır*". Vergi hukukunda verginin aslı açısından tahakkuk ve tahsil zamanaşımı, cezalar açısından ise ceza kesme ve ceza tahsil zamanaşımı çeşitleri bulunmaktadır.

³⁵⁹ Ersan Öz, **a.g.e.**, s. 130.

³⁶⁰ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s. 133.

10. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ YASALLIĞI İLKESİ

Hukukçulara göre suç, hukuk nizamım ihlâldir. Yani suç hukuka aykırı ve kusurlu bir hareketle gerçekleştirilen bir olgudur. Hukukçular tarafından genel kabul gören tanımıyla suç, "isnad kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu İradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve müeyyide (yaptırım) olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren bir fiildir."³⁶¹

Genel olarak suç tabiri, hukuk düzenine karşı aykırı davranışlar için kullanılmaktadır. Bu tür davranışlar karşısında uygulanan müeyyidelere ise ceza denilmektedir. Suçun yasal unsuru, hukuk düzenine aykırı davranışın yasadaki tarife uygun olmasını ifade etmektedir. Bu anlamda yasa tarafından bir tarif verilmedikçe ve bu tarifi veren yasa ceza hukukunda bir kaynak olabilmek için gereken şartları taşımadıkça, bir fiilin yasal tarife uygun olmasından ve maddi unsurun varlığından söz edilemeyecektir.³⁶²

Türk Hukuku'nda suç ve cezalar ilke olarak Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak bu kanun dışında da bazı kanunlarda da bu kurallar bulunmaktadır.³⁶³ Suç ve cezanın yasallığı ilkesi Türk Ceza Kanunu'nun 1. maddesinde "*Kanunun sarıh olarak suç saymadığı bir fiili için kimseye ceza verilemez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılmaz*" hükmüyle açık bir şekilde ifade edilmektedir, ilke, çağdaş hukukta, ceza hukukuna özgü bir kural olmaktan çıkarak kamu hukukunun bir ilkesi durumuna gelmiştir. Dolayısıyla hukuk devletinin en başta gelen öğelerinden birini oluşturmaktadır.³⁶⁴ Suç ve cezada yasallık ilkesi Anayasamızın 38. maddesine, "Kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz. Kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş cezadan daha ağır bir ceza

³⁶¹ Atilla Özer, "Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesinin Anayasa Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, S.110, 2002, s.87.

³⁶² Doğan Alantar, "Türk Ceza Kanunu'na Göre Suçun Şartları", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S.410, 2004, s.130.

³⁶³ Sadık Kırbaş, **a.g.e.**, s.173.

³⁶⁴ Erdal Sönmez, Garip Ayaz, "Vergi Ceza Sistemi ve Son Anayasa Mahkemesi Kararı", **Yaklaşım**, S.96, 2000, s.67.

verilemez. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" hükmüyle yansımıştır. Buna göre, suç işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna tabidir, bu kanunun suç saydığı fiiller yürürlükteki ceza hükümlerinden daha ağır olmamak kaydıyla cezalandırılabilirler ve suç ve cezalar ancak kanunlarla belirlenebilirler. Bireylerin temel hak ve hürriyetlerini güvence altına almayı amaçlayan bu hükümler aynen vergi hukukunda da geçerlidir. Yani vergi cezaları da aynı hükümlere tabi olacak ve aynı kurallara riayet edilerek uygulanacaklardır.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi, ceza hukukundaki "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesiyle paralel bir anlam taşımakla birlikte, ceza hukukundaki tüm uygulama vergi ceza hukukunda da geçerli değildir. Öncelikle amaç farklılığı vardır. Ceza hukukundaki suç ve cezalarda kamu düzeninin sağlanması ve kanunların en iyi biçimde uygulanması amaçlanırken, vergi ceza hukukunda ise bu amaçlara ilaveten vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenerek devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması da hedeflenmektedir. İkinci önemli ayrım, ceza hukukunda takdire dayanan delil ilkesi vergi hukukunda geçerli olmamakla birlikte, ceza hukukundaki kıyas yasağı vergi hukukunda da geçerlidir.³⁶⁵ Ayrıca vergi cezaları, ceza hukukundaki cezalara benzememektedir. Vergi suç ve cezaları VUK. içerisinde ayrı başlıklar altında düzenlenmişlerdir.

Vergi suç ve cezaları, 213 sayılı VUK'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Kanunda vergi suçu tanımlanmamış, vergi cezaları ise VUK'nun 331. maddesinde " Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar" ifadesiyle yer almıştır. Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Yani hazine ve dolayısıyla kamu yararını ihlal eden eylemlerdir. Vergi suç ve cezaları ile güdülen amaç, vergi kanunlarının hukuki kurallara uygun olarak zamanında yerine getirilmesinin sağlanmasıdır.³⁶⁶

³⁶⁵ Nevzat Saygılıoğlu, **a.g.m.**, s.54.

³⁶⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.209.

11. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN SONUÇLARI

11.1. Geriye Yürümezlik İlkesi

Geriye doğru vergileme çıkarılan yasalarla daha önce yürürlük kazanmış vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilave olarak yeni bir vergi veya mali yükümlülük getirilmesi ya da mevcut vergi ve mali yükümlülüklerin oranında bir artış yapılması, diğer bir ifadeyle; yasa koymak suretiyle gelir, servet, harcama ve diğer vergilendirilebilecek kaynaklar üzerinden alınan vergilere ilave vergiler konulması ya da bu vergilerin oranlarında artış yapılması olarak tanımlanabilir.³⁶⁷

Hukuk devletinin öğelerinden olan hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzenlemesi anlamına gelmektedir. Bu ilke yükümlülerin hak ve özgürlük alanlarına vergilendirme yetkisi kapsamında müdahalede bulunan devletin bu müdahalesini önceden görmesini ve buna göre geleceğe yönelik planlarını yapmasını sağlayacak ve vergilendirmede devletin keyfi davranmasını önleyebilecektir.³⁶⁸

Literatürde vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi açısından gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Vergi yasasının daha önceden eski yasa zamanında tamamlanmış hukuki durum, ilişki ve olaya uygulanması gerçek geriye yürüme olmakta iken, vergi yasalarının, eski yasa döneminde başlamakla birlikte henüz tamamlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması gerçek olmayan geriye yürümedir. Mahkeme kararları ve doktrinde gerçek geriye yürüme anayasaya aykırı bulunmakta iken gerçek olmayan geriye yürüme anayasaya aykırı bulunmamaktadır.³⁶⁹

³⁶⁷ www.canaktan.org/canaktan.../kamu.../geriye-dogru-vergileme

³⁶⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.45-46.

³⁶⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.181-184.

1961 Anayasası'nın Kurucu Mecliste görüşülmesi sırasında 61. maddeye “vergi yasalarının geriye yürütülemeyeceği” ibaresinin konulması veya 33. maddede vergi cezaları bakımından kabul edilen hükme koşt olarak “kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre vergilendirilemez” hükmünün eklenmesi önerilmiş ise de bu kabul edilmemiştir.³⁷⁰ Anayasalarımızda ve Vergi Usul Yasası'nda vergi yasalarının geriye yürümezliği hususunda bir hüküm bulunmaması nedeniyle bu ilkenin hukuksal dayanağını oluşturan Anayasa Mahkemesi'nin 06.04.1990 tarih ve 20484 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 07.11.1989 gün ve E:1989/6, K:1989/42 sayılı kararında “Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayırılık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur.” denilmektedir. Ayrıca Danıştay da İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 03.07.1989 gün ve E:1989/5, K:1989/3 sayılı kararıyla; “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan “vergilerin yasallığı ilkesi” de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte

³⁷⁰ Nami Çağan, a.g.e., s.180.

olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına izin vermez.” demek suretiyle verginin geriye yürütülmesine izin vermemektedir.³⁷¹

Vergilerin geriye yürümezliği ilkesinden daha önce de bahsedildiği için burada ayrıca ayrıntıya yer verilmemiştir.

11.2. Kıyas Yasağı

Genel anlamda kıyas, yasada yer alan kuralın niteliği ve ortaya çıkışı benzerlik gösteren ancak yasa ile düzenlenmemiş bir olaya uygulanmasıdır.³⁷²

Vergi hukukuna ilişkin kuralların kıyas yapılmak suretiyle yorumlanması ve uygulanması hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi ile vergilerin yasallığı ilkesine aykırı düşer. İdarenin yasal dayanak olmaksızın keyfi işlem yapması kanuni idare ilkesi ve bunun doğal sonucu olan vergi yasalarında boşlukların kıyas yoluyla yorumlanarak doldurulmasını engeller. Kanun koyucu da vergi yasalarında soyut ve kesin sınırlarla çerçevesi belirlenmeyen kavramlar kullanmaktan kaçınmalıdır, bu duruma aykırı hareket edilmesi halinde ise kıyas yoluna başvurularak vergiler zorunlu hale getirilebilecektir. 213 sayılı VUK’nun 3.maddesindeki, “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” hükmüyle Türk Vergi Hukuku’nda amaca uygun yorum ve sistematik yoruma izin verilmekle birlikte kıyas yoluyla yoruma izin verilmemektedir. Kıyas yasağı yürütme organı kadar yargı organı açısından da geçerlidir. Bu nedenle yargı organlarının kendisini yasa koyucunun yerine koyarak iradesine karışmaması gerekir. Bu nedenle vergi hukukunda yasal boşlukların yasama sürecinde yasama organınca giderilmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır, böyle yapılmadığı ve yürütme organı ve yargı

³⁷¹ Gülsen Güneş **a.g.e.**, s.136.

³⁷² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.29.

organlarınca kıyas yoluyla yasal boşlukların doldurulmasına çalışılması yanlış uygulamalara sebebiyet verecektir.³⁷³

Bu ilke gereği olarak vergilendirmede yasalarla açıkça izin verilmediği takdirde benzetme yolu ile mükellefler yeni mali yükümlülüklerle karşı karşıya bırakılamayacakları gibi, vergilere yönelik olarak istisna ve muafiyetlerde kıyas yoluyla getirilemeyecektir. Ancak vergilendirmeye ilişkin usule ve şekle ilişkin konularda boşluk bulunması durumunda kıyas yoluyla bu boşlukların doldurulmasına bir engel bulunmamaktadır. Bu nedenle kıyas yasağının tüm yasalar açısından gerekli olduğunu kabul etmek doğru olmayacaktır. Buradan hareketle maddi vergi yasalarında kıyas yasağı uygulanması bir gereklilik olmakla beraber vergilendirmeye ilişkin yöntem ve usul kurallarını düzenleyen 213 sayılı VUK'da bulunan boşlukların yorum ya da kıyaslama ile doldurulması vergilendirmede yasallık ilkesini ihlal etmeyecektir.³⁷⁴

11.3. Özel Sözleşmelerin Vergi Dairesini Bağlamaması

Sözleşme serbestliği genel ilkesi uyarınca, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu vergi yasalarının kendisine yüklediği sorumlulukların ve vergi yasalarınca üzerine düşen sorumlulukların üçüncü bir kişi tarafından üstlenilmesi hususunda sözleşme yapabilir.³⁷⁵ Bu şekilde yapılan sözleşmeler kamu düzenine ve verginin konulması ile elde edilmek istenen kamusal amaca aykırı düşmediği takdirde taraflar arasında geçerli olacaktır.³⁷⁶

213 sayılı VUK'nun 8/3. maddesindeki, *“Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz”* hüküm karşısında yasadan doğan vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile gerçekleşir ve sözleşme ile yasaların hilafına olarak değiştirilemez,³⁷⁷

³⁷³ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.174-176.

³⁷⁴ Selim Kaneti “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, 1992, S.131, s.26.

³⁷⁵ Selim Kaneti **a.g.e.**, s.97.

³⁷⁶ Selim Kaneti **a.g.e.**, s.98.

³⁷⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.71-72.

dolayısıyla taraflara arasında yapacakları sözleşme ile vergi yükümlüğü ya da sorumluluğunun doğmasına sebep olan olayın üçüncü bir kimsede gerçekleşmesini öngöremezler.³⁷⁸ Ancak, verginin ödenmesi açısından taraflar arasında vergi sözleşmesi yapılabilir. Örneğin, gayrimenkul alım-satımında hem alıcının, hem de satıcının tapu harcı ödeme zorunluluğu vardır, ama taraflar aralarında sözleşme yaparak bu harcın ödenmesini birbirlerine yükleyebilirler.³⁷⁹

³⁷⁸ Selim Kaneti **a.g.e.**, s.99.

³⁷⁹ Emin Memiş, **a.g.s.**, s.75.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİNİN İSTİSNASI OLAN BAKANLAR KURULU'NUN DÜZENLEME YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. ANAYASAL DURUM

1.1. 1982 Anayasası Öncesi Durum

Bakanlar Kurulunun vergilendirme konusundaki yetkisinin kaynağı Anayasadır. Yani, Bakanlar Kurulu bu yetkiyi doğrudan Anayasadan almaktadır. Anayasalarımızda, 1971 yılındaki değişikliğe kadar Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda herhangi bir yetkinin verilmediği görülmektedir.³⁸⁰

1921 Anayasası'nda vergilendirme hususunda bir hüküm bulunmamaktadır. 1924 Anayasası'nda ise vergilendirme ile ilgili hükümler yer almış ve yasallık ilkesi ortaya konulmuş ise de idareye, Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda yetki verildiğine ilişkin bir hüküm bu anayasada da yer almamıştır.³⁸¹

1961 Anayasası'nda ise vergilendirmeye ilişkin hükümlere ve ilkelere daha geniş ve ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu anayasa döneminde yasaların yargısal denetimi benimsenmiştir. Böylece vergilerin yasallığı soyut bir düşünce olmaktan çıkmış, bu ilkeye aykırı hükümler taşıyan yasaların Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmesinin yolu açılmıştır.³⁸²

³⁸⁰ Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, 1. Bası, s.191.

³⁸¹ Gülsen Güneş , **a.g.e.**, s.89.

³⁸² Zeynep Arıkan, **a.g.t.**, s.154.

1971 değişikliklerinden önce 1961 Anayasası'nda vergi, resim, harç ve mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı düzenlenmekte iken bunlarda değişiklik yapma ve kaldırma konusunda ise bir hüküm yer almamıştır. Anayasa Mahkemesi bu dönemde bir kararında; "vergi koyma kavramının içine vergi oranlarında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Vergiyi artırma, indirme, vergi koymak gibi büyük bir önem taşımaktadır. Bu nedenle verginin artırılması ve indirilmesi de kanunla yapılır"³⁸³ demiştir.

1961 Anayasası'nda 1971 yılında yapılan değişiklikleri ile ilk defa yürütme organı olan Bakanlar Kuruluna belli sınırlar içinde vergilendirme hususunda takdir yetkisi verilmiştir. Böylece Bakanlar Kurulu'nca vergilendirmeye ilişkin alınacak kararlar anayasadaki hükme uygun olmak şartıyla iptal edilmekten kurtulmuştur³⁸⁴.

Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda; "Mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, üstelik temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Onun içindir ki kanunla düzenlenmeleri zorunludur"³⁸⁵ demek suretiyle vergiye ilişkin bazı unsurların mutlaka yasayla düzenlenmesinin ve Bakanlar Kuruluna verilecek yetkinin çerçevesinin ve aşağı ve yukarı sınırlarının belli olması gerektiğini ifade etmiştir.

1.2.1982 Anayasası Dönemi

1982 Anayasası'nın 73/4. maddesi tarihi gelişim süreci içinde yürütme organının takdir yetkisine ilişkin gelinen son noktayı ifade etmektedir. Önceki anayasalarda yer alan hükümler ve bunların doğurduğu sonuçlar dikkate

³⁸³ Anayasa Mahkemesi'nin 15.06.1971 gün ve E:1970/55, K:1971/57 sayılı kararı **AMKD**, S.9, s.538, **24.02.1972 Tarih ve 14109 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

³⁸⁴ Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s.195.

³⁸⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 26.03.1974 gün ve E:1973/32, K:1974/11 sayılı kararı **AMKD**, S.12, s.125, **21.06.1974 Tarih ve 14922 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır**, ve 03.02.1977 gün ve E:1976/54, K:1977/8 **AMKD**, S.15, s.141, **08.05.1977 Tarih ve 15931 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.**

alınarak düzenlenen 73/4. maddesi hükmü ile 1961 Anayasası'ndaki hükmün dili sadeleştirilmiş ve Bakanlar Kurulunun yetkisi, 1961 Anayasası'ndakinden farklı olarak vergi, resim ve harçların yanında benzeri mali yükümlülükleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ayrıca indirimler konusunda da Bakanlar Kuruluna yetki tanınması yoluna gidilmiştir.³⁸⁶

Siyasi gücü elinde bulunduran ve parlamentolara karşı sorumlu olmayan iktidarlar karşısında kişilerin özgürlüklerinin korunması amacıyla kabul edilen vergilerin yasallığı ilkesi katı bir şekilde uygulanmak suretiyle keyfi vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Günümüzde vergilerin yasallığı ilkesi katı bir şekilde uygulanmamaktadır. Devletin ekonomik hayattaki rolünün giderek artması, yasama-yürütme dengesinde yürütme lehine önemli değişmelere ve güçler ayrılığı ilkesinin yürütme organı lehine yumuşatılmasına sebep olmuştur.³⁸⁷ Yürütme organının kural olarak yasama organı içinden oluşması da Bakanlar Kurulunu mükellefleri temsil eden bir niteliğe kavuşturduğundan, vergilerin yasallığı çok katı olarak uygulanmamakta ve idareye vergiler konusunda sınırlı da olsa belli yetkiler tanınmaktadır.³⁸⁸ Yürütme organına vergileme alanında yetki verilmesinin ekonomik sosyal ve siyasal gerekçeleri vardır.³⁸⁹

Anayasanın 73/4. maddesiyle Bakanlar Kuruluna tanınan değişiklik yapma yetkisi, her şeyden önce bir düzenleme yetkisidir. Çünkü nasıl ki yeni hükümler koymak düzenleme kapsamındaysa, aynı şekilde mevcut hükümlerde değişiklik yapmak da düzenleme yapmak anlamına gelmektedir.³⁹⁰

Verilen yetkinin kullanılıp kullanılmaması da takdir yetkisinin kapsamına girmektedir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu, Anayasadaki şartlara uygun olarak kendisine kanunla verilen takdir yetkisini kullanıp kullanmamakta serbesttir. Bakanlar Kurulu Anayasa'nın 73/4. maddesiyle kendisine verilen yetkiyi kullanmak istediğinde bu kullanımın zamanını da verilen yetkinin özelliklerini

³⁸⁶ Nami Çağan, “1982 Anayasası...” s.74, A. Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme...” s.68.

³⁸⁷ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.108-109.

³⁸⁸ Ümit Süleyman Üstün., **a.g.e.**, s.197.

³⁸⁹ Nevzat Saygılıoğlu, **a.g.s.**, s.11.

³⁹⁰ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.136-137.

dikkate alarak kendi iradesiyle tayin edebilecektir. Bu yüzden bazı durumlarda Bakanlar Kurulu yetkiyi kullanma zamanına dikkat ederek makul bir süre içinde yetkiyi kullanma yoluna gitmeli yetkiyi kullanmak için ilgili sürenin ya da yılın son gününü beklememelidir. Bakanlar Kurulu makul süre içinde yetkisini kullanarak vergi mükelleflerinin hukuk durumlarında belirliliğin gerçekleşmesini sağlayarak hukuki güvenlik ilkesinin gereklerine de uygun davranmış olacaktır.³⁹¹

Doktrinde, Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda sınırlı da olsa takdir yetkisi tanınmasının vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil ettiği, bu durumun vekilin vekili olmaz ilkesiyle çeliştiği ve yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğu ileri sürülmektedir.³⁹² Anayasada kanunla düzenlenmesi öngörülen konuların başka bir organ tarafından düzenlenmesi mümkün değildir. Ancak bu durum her konunun en ince ayrıntısına kadar yasama organı tarafından düzenleneceği anlamına da gelmez.³⁹³ Takdir yetkisi birtakım zorunluluklar sebebiyle tanınan ve aynı zamanda kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir yetkidir. Düzenlenen sınırlara uygun kullanıldığında son derece faydalı sonuçlar elde edilmektedir. Bu yüzden burada yetki devrinin bulunduğundan bahisle böyle bir yetki tanınmasına karşı çıkmak doğru bir yaklaşım olmayacaktır. İdareye düzenleme yapabilmesi için belli oranda takdir yetkisi tanınabilir. Tanınan yetkinin yasama yetkisinin devri niteliğinde olmaması için idareye yetki veren kanun hükmünün temel ilkeleri ortaya koyması, çerçeveyi çizmesi gerekir. İdareye sınırsız veya sınırları belirsiz bir biçimde tanınan takdir yetkisi, yasama yetkisinin devri niteliğinde olacak ve anayasaya aykırılık oluşturacaktır.³⁹⁴

Doktrindeki bir başka görüşte ise, Bakanlar Kurulunun kaynağı yasama organında bulunan bağlı bir yetkiyi kullandığı ileri sürülmektedir.³⁹⁵

³⁹¹ Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s.198.

³⁹² Coşkun Can Aktan , “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları**, S.118, Temmuz 1998, s.13-17, F. Vural Savaş, “İktidar ve Ekonomi:1982 Anayasası’nın Eleştirisi”, **Maliye Yazıları**, S.22, Ocak-Şubat 1990, s.7-12.

³⁹³ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu **a.g.e.**, s.266.

³⁹⁴ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu **a.g.e.**, s.265, Erdoğan Teziç, **a.g.e.**, s.15.

³⁹⁵ Yılmaz Aliefendioğlu, “1980 Sonrası...” s.63, Zeynep Arıkan **a.g.t.**, s.200.

1.3. Maddi Yükümlülüklerde Bakanlar Kurulu'nun Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi

Anayasanın 73/4. maddesi ile idare açısından vergilendirmede takdir yetkisinin sadece Bakanlar Kurulu tarafından kullanılacağı hükme bağlandığından, bu maddede sayılan yetkilerin Bakanlar Kurulu dışındaki herhangi bir idare organı tarafından kullanılması anayasaya aykırılık oluşturacaktır. Böyle olmakla birlikte vergilendirme konusundaki takdir yetkisinin meclisin içinden çıkan ve yine meclise karşı sorumlu olarak dolaylı da olsa vergi mükelleflerini temsil eden bir niteliğe sahip olan Bakanlar Kurulunca kullanılması yetkinin keyfi bir şekilde kullanılması ihtimalini mümkün olduğunca azaltmaktadır.³⁹⁶ Ancak, BGK'nın 96/B maddesinde yar alan bazı vergi ve harçların maktu tarifelerinin, kanunda belirtilen alt ve üst sınırları aşmamak şartıyla belediye meclislerince belirleneceği yolundaki hüküm Anayasanın 73/4. maddesine aykırı olmasına rağmen, söz konusu kanun Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkarıldığı için Anayasanın geçici 15. maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi'nin denetimi dışında kalmaktadır.³⁹⁷ Ayrıca uygulamada yeniden değerlendirme oranında yapılacak artışların Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğlerle yapılması yoluna gidildiği de görülmektedir.³⁹⁸

Bakanlar Kurulu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarında kanunca tayin edilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde kalmak şartıyla değişiklik yapabilecektir. Anayasadaki bu düzenlemeyle yasama ve yürütme organları arasında var olan kuvvetler ayrılığı ilkesi, çağdaş demokratik gelişim içinde güçler ayrılığı kuramının yasama ve yürütme güçleri arasındaki ayrım açısından yumuşaması sonucu yerini çağdaş anlayışa uygun kuvvetlerin işbirliğine bırakmıştır. Bu durumun en önemli nedeni, devletin sosyal nitelik kazanması dolayısıyla ekonomiye

³⁹⁶ Ümit Süleyman Üstün, *a.g.e.*, s.201.

³⁹⁷ Nami Çağan, “*Türk Anayasası Açısından ...*”, s.176-177.

³⁹⁸ Fevzi Rifat Ortaç, “*Noter Senedi İle Satılan Taşıtlarda Verginin Tahsili*” *Yaklaşım*, S.73, Ocak 1999, s.18-20.

etkin biçimde ve zamanında müdahale edebilmesi zorunluluğudur. Söz konusu zorunluluk kendisini vergilendirme alanında daha açık olarak göstermiştir; çünkü vergiler ekonomiye müdahalede en elverişli araçlardandır, öte yandan çoğulcu demokrasi uygulaması, baskı gruplarının yasama organı üzerinde yürütme organına göre daha çok etkili olarak vergi kanunlarının amaçlarını saptırmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle gerçek vergi reformlarının yürütme organları tarafından başarıya ulaştırılması şansı daha fazla görünmektedir.³⁹⁹

Vergi yasaları vergiye ilişkin ana unsurları saptayarak, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin kısımları düzenleme hususunda Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi verebilmektedir.⁴⁰⁰ Vergilerin yasallığı ilkesi vergilerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade etmesine rağmen; Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanıyan hüküm sadece "değiştirme yetkisi"nden bahsetmekle Bakanlar Kuruluna sadece vergilerin belli unsurlarında sınırlı bir değişiklik yapma yetkisi tanınmaktadır. Bu yetki vergilerin yasallığı ilkesiyle beraber ele alındığında ve Bakanlar Kuruluna sınırlı bir yetki veren Anayasanın 73/4. maddesi, vergilerin yasallığını düzenleyen 73/3. madde ile birlikte değerlendirildiğinde, vergilerin yasallığı ilkesinin kapsamı tam olarak ortaya konabilir. O halde yasallık ilkesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yanı sıra, Bakanlar Kurulunun vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde sınırlı değişiklik yapabilmesini de ifade etmektedir.⁴⁰¹

Vergilendirmeye ilişkin temel öğelerin vergilerin yasallığı ilkesi gereğince mutlaka kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gerekir. Anayasanın 73/4. maddesinde sayılan dört temel öğede yani muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilmektedir. Maddede sayılan öğelerin konulması ve kaldırılmasında da yine yasama organı yetkilidir. Bakanlar Kurulu'na tanınan

³⁹⁹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.95-118, Nami Çağan, “**Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**”, s.134.

⁴⁰⁰ Emin Memiş, **a.g.s.**, s.85.

⁴⁰¹ Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s.201.

sınırlı takdir yetkisi dışında, maddede sayılan temel ögelerin konulması ve kaldırılmasına veya sayılanlar dışındaki temel ögelerin düzenlenmesine yönelik yetki verilmesi veya böyle bir yetki verilmemesine rağmen Bakanlar Kurulu tarafından bu şekilde bir düzenleme yoluna gidilmesi anayasaya aykırılık teşkil edecektir.⁴⁰²

Bakanlar Kuruluna tanınan takdir yetkisinin anayasaya uygun olabilmesi için yetkinin anayasada sayılan dört temel ögeden birine yönelik olması tek başına yeterli değildir. Ayrıca bu ögelerde yapılacak değişikliklere yönelik alt ve üst sınırlarının da yasayla belirlenmiş olması gerekmektedir. Değişiklik yapılacak alt ve üst sınırlar belirtilmeden yetki verilmesi halinde Bakanlar Kurulunca kullanılabilecek sınırsız bir alan oluşturulmuş olacak ve bu nedenle anayasaya aykırı olarak yasama yetkisinin devri söz konusu olacaktır. Bakanlar Kuruluna yetkinin ancak "yasa" ile verilebilecek olması yasallık ilkesinin amacına uygun, keyfi uygulamaları önlemeye yönelik bir düzenleme olduğu gibi, anayasada verilecek yetkinin belli kriterlere bağlanmış olması da idarenin bu yetkiyi kullanırken keyfiliğe başvurmasını engellemek suretiyle, kişi hak ve özgürlüklerini korumaya yönelik bir düzenlemedir.⁴⁰³

Anayasa hükmünün Bakanlar Kuruluna verdiği yetki sadece vergiyle ilgili muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin olduğu için bazı vergi kanunlarıyla Bakanlar Kuruluna çeşitli maktu had ve miktarlarla ilgili değişiklik yapma yetkisi verilmesi Anayasanın çizdiği sınırları aştığı ifade edilmekte,⁴⁰⁴ başka bir görüşte de Anayasa ile verilmeyen bir yetkinin Bakanlar Kuruluna yasayla verilmesinin Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmekte ancak VUK'nun 177. maddesindeki tüccarların sınıflandırılmasına ilişkin maktu hadler konusundaki yetki örnek gösterilerek söz konusu maktu hadlerdeki artışların vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm niteliğinde olmamaları ve yükümlü lehine sonuç doğurmaları gerekçe gösterilerek bu husustaki yetkinin

⁴⁰² Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s.202.

⁴⁰³ Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s.202.

⁴⁰⁴ T.Murat Özden, "Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 123. Maddesinin Yürütme Organına Tanıdığı Yetkilerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İİBFD**, C.6, Ankara, 1990, S.1, s.285.

Anayasaya aykırı olmadığı ifade edilmekte,⁴⁰⁵ yine aynı örneği vererek ifade edilen başka bir görüşte de VUK'daki bir kısım maktu hadleri artırma yetkisi veren hükümlerin verginin yükümlüsü, konusu, matrahı gibi temel öğelerinde değişiklik gerektirmediğinden Anayasaya aykırı olmadığı ileri sürülmektedir,⁴⁰⁶

Kanun koyucu düzenleme yaparken nasıl ki anayasal ilkelere uymak zorunda ise, Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi verirken de aynı şekilde anayasaya uygun davranmalı ve yetkinin sınırlarını belirlerken ölçülülük ilkesini dikkate almalı, verilen yetkinin orantılı olmasını sağlamalıdır. Buna paralel olarak Bakanlar Kurulu da takdir yetkisini gerek yetki veren kanun hükmüne gerekse anayasal ilkelere uygun olarak mali güce göre vergilendirme, eşitlik, ölçülülük gibi diğer ilkelere de uygun olarak, takdir yetkisi çok geniş marjlar içinde tanınmış olsa bile ölçülülük ilkesine uygun olarak kullanılmalıdır. Bakanlar Kurulunun yetkisini kullanması Danıştay tarafından denetlenmekte, takdir yetkisinin hukuka aykırı kullanımı söz konusu olduğunda Bakanlar Kurulu kararı Danıştay tarafından iptal edilebilmekte, bu denetleme sırasında yetki veren kanunun anayasaya aykırılığı düşünülüyorsa itiraz yoluyla Anayasaya Mahkemesi'ne gidilmektedir.⁴⁰⁷

Vergilerin yasallığı ilkesi gereğince vergi muafiyet ve istisnaları sadece yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla konulabileceği ve kaldırılabilmesi ilkesine⁴⁰⁸ aykırı olarak vergi kanunlarında hükümler yer alabilmektedir, örneğin KDVK'nın 14. maddesinde Bakanlar Kuruluna bazı taşıma işlerini vergiden istisna tutma yetkisi verilmiş ve bu yetki 28.12.1984 tarih ve 18619 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, kara, hava ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden istisna

⁴⁰⁵ Yılmaz Aliefendioğlu, “1980 sonrası...”s.65.

⁴⁰⁶ Nami Çağan, “Türk Anayasası” s.175.

⁴⁰⁷ Ümit Süleyman Üstün, a.g.e., s.208.

⁴⁰⁸ Nami Çağan, “Demokratik ..”s.133, T.Murat Özden, a.g.e., s.282.

tutulmuştur.⁴⁰⁹ Bakanlar Kuruluna yeni muafiyet istisna koyma yetkisi verilmesi anayasaya aykırılık oluşturacağı gibi Bakanlar Kurulu mevcut muafiyet, istisna ve indirimleri de kaldıramayacak, sadece kanunda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapabilecektir. Bu bakımdan Anayasada belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar ibaresi, kanunda muafiyet, istisna ve indirimleri düzenleyen kurallarda yer alan sayısal ifadelere yönelik olacaktır.⁴¹⁰

Anayasanın 73/4. maddesine göre Bakanlar Kuruluna verilecek yetkinin sınırlarını yasama organı belirleyecektir. Kanunla takdir yetkisi verilirken, aşağı ve yukarı sınırlara ek bazı şartlar getirilerek takdir yetkisi, getirilen bu şartlarla biraz daha daraltılabilir. Böyle bir durumda Bakanlar Kurulu yetkisini kullanırken bu ek şartlara da uymak zorundadır. Takdir yetkisine kanunla getirilen bu ek sınırlamalar, kişilere ek güvence sağlamaları bakımından olumludur. Ayrıca, Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetki dışında kanunda hiçbir değişiklik yapamayacağı gibi kanuna ilave de yapamaz.⁴¹¹ Konuya ilişkin bir Danıştay kararında; “Bakanlar Kurulu’nun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı, sadece Anayasa ve Kanunlarla tanınmış bulunan yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisinin bulunduğu açıkça anlaşılmaktadır. Diğer taraftan idare, kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyuşmazlıkları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorundadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulu’nca vergi kanunlarında yer alan bir hükmün değiştirilmesi, kaldırılması veya vergi konusunda yeni bir hüküm konulması, Anayasaya ve vergi mevzuatına aykırılık teşkil etmektedir. Bu durumda, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yatırım indiriminin tevkifata tabi olacağı yolunda açık bir hüküm bulunmamasına karşın Anayasa ve Kanunlarla tanınmış yetki çerçevesinde sadece oranları belirleme yetkisi bulunan Bakanlar Kurulu’nca vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat

⁴⁰⁹ Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s.208.

⁴¹⁰ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.165.

⁴¹¹ Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s.209.

olmayan yatırım indiriminden faydalanan tutarın, tevkifata tabi tutulması yolundaki düzenleme açıkça hukuka aykırıdır” denilmektedir.⁴¹²

Bakanlar Kurulu’nca anayasa ile kendisine verilen takdir yetkisini sık kullanması, mevzuatın takibini zorlaştırdığı, mükelleflerin geleceğe yönelik planlar yapmalarını zorlaştırdığı gibi gerekçelerle eleştirilmektedir.⁴¹³ Bu yüzden yetkinin kullanılmasına sınırlama getirilmesi önerilmektedir.⁴¹⁴ Bu bakımdan yetkinin sık kullanımı hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin belirliliğine, aynı zamanda idari istikrar ilkesiyle bunun vergi hukukundaki uzantısı niteliğindeki vergide istikrar ilkesini de zedeler niteliktedir. Yetkinin sık kullanılması beraberinde birçok sakıncalar getirmekle birlikte ortaya çıkan sakıncaların önlenmesi için takdir yetkisinin kullanımının sınırlandırılması ihtiyaç duyulan bir dönemde yetkinin kullanılamaması gibi bir sonuç doğurabilir. Bu yüzden yetkinin kullanımının yargı tarafından denetlenmesine ağırlık verilmelidir.⁴¹⁵

1.4. Bakanlar Kurulunun Vergi Oranlarına İlişkin Yetkisinin Değerlendirilmesi

Anayasa'nın 73. maddesiyle Bakanlar Kuruluna vergiler alanında tanınan yetkilerden biri de vergi oranlarına ilişkin yetkidir. Bu durum değişik tartışmalara neden olmuştur. Ancak buradaki asıl tartışma konusu, Bakanlar Kurulunun vergi oranlarını belirleyebilecek olması değil, bu oranları sıfıra kadar indirebilme yetkisine sahip olabilmesidir. Bu yetkinin yani vergi oranlarını sıfır olarak belirleyebilme yetkisinin vergiyi ortadan kaldırma anlamına gelip gelmediği doktrinde ve yargı kararlarında tartışılmış ve bu konuda değişik görüşler ifade edilmiştir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde “kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde” değişiklik yapma yetkisinin

⁴¹² Danıştay 4. Dairesi’nin 13.07.2005 gün ve E:2004/209, K:2005/1440 sayılı kararı DD.S.111, s.153.

⁴¹³ Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukundaki Gelişmeler” s.70-71.

⁴¹⁴ T.Murat Özden, a.g.e., s.286, Zeynep Arıkan a.g.t., s.235.

⁴¹⁵ Ümit Süleyman Üstün, a.g.e., s.210.

Bakanlar Kurulu'na verileceği ifadesi yer almakla birlikte, yukarı ve aşağı sınırların belirtilmemiş olması bu konudaki tartışmaların yaşanmasına sebep olmaktadır.⁴¹⁶

Bakanlar Kurulunca oranlar ve tutarlar konularında yetkiler tanınırken ve bunlar kullanılırken sonuçlar da göz önünde tutulmalı, münhasıran yasama organına tanınmış olan vergi koyma ve vergi kaldırma yetkilerinin kullanılması gibi durumlar ortaya çıkmamalıdır. Ancak uygulamada, kanunlarla Bakanlar Kuruluna, belli bir verginin oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi verilebilmektedir. Esasen bir verginin oranının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilebilmesi o verginin kaldırılması anlamına gelecektir.⁴¹⁷ Doktrinde bu görüşün aksini savunanlar olduğu gibi, Anayasa Mahkemesi de aksi görüştedir.⁴¹⁸

Konuyu, verginin genelliği ilkesi bakımından ele alarak inceleyen Kaneti'ye göre, verginin genelliği ilkesinin yorumlanmasında, eylemli olarak vergi dışı kalma yolunda düzenlemelere gidilmemesi savunulmaktadır. Vergi oranlarının, mali güçle orantılama ilkesi saklı kalmak üzere yükümlülerin bir bölümünün eylemli olarak vergi dışı kalmalarına yol açacak biçimde belirlenmemesi gerekir.⁴¹⁹

Doktrinde birçok kişi tarafından vergi oranlarının sıfıra kadar indirilebilmesi yetkisinin Bakanlar Kuruluna tanınmasının verginin kaldırılması ve böylelikle münhasıran yasama organına tanınmış bir yetkinin kullanılması⁴²⁰ anlamına geleceği savunulmuştur. Bu görüşü savunanlara göre, böyle bir durumda, Anayasaya göre, verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yetkisi yasama organına ait olmasına rağmen burada yasama yerine yürütme organı yer almaktadır. Bu nedenle vergilerin yasallığı ilkesine aykırı olan bu durumun meydana gelmemesi için Bakanlar Kuruluna yetki

⁴¹⁶ Abdullah Tekbaş, "Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması", **Vergi Sorunları**, Eylül 2003, S. 180, s.172.

⁴¹⁷ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.164-165, Sabahattin Yürekli **a.g.m.**, s.290.

⁴¹⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 gün ve E:1986/5, K:1987/7 Sayılı Kararı, **12.11.1987 Tarih ve 19632 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

⁴¹⁹ Selim Kaneti, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", s.29.

⁴²⁰ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.165, Bumin Doğrusöz "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", Vergi Dünyası, Mart 1985, S:43, s.22-23.

tanınırken verginin ortadan kaldırılmasına neden olmayacak şekilde alt ve üst sınırlar belirlenmelidir.⁴²¹ Çağan da "sıfırla yüz arasında bir oran belirleme yetkisi, eğer kanun Bakanlar Kuruluna veriyorsa, Anayasamın 73. maddesinin 4. fıkrasının sınırlarının özüne de aykırı davranmış olduğu kuşkusuzdur."⁴²² demektedir.

Vergi oranının sıfır olarak belirlenmesinin verginin kaldırılması anlamı taşıyacağı ve bu durumun verginin yasallığı ilkesine aykırı olarak yasama organının yetkisine müdahale niteliğinde olacağı için, vergi oranında değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna tanınması hallerinde, alt sınırın 1 olarak belirlenmesi gerektiği ileri sürülmüştür.⁴²³ Nitekim Danıştay da, bu görüşe uygun olarak, Bakanlar Kuruluna vergi oranlarını %1'e kadar indirebilme yetkisi verilmesini önermiştir. Bakanlar Kurulu, Gelir Vergisi Kanunu ile birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da çeşitli değişiklikler yapan 2970 sayılı Kanun tasarısının hazırlık çalışmaları sırasında Danıştay'dan görüş sormuş, konuyu inceleyen Danıştay 1. Dairesi vergi kesintisi oranlarını sıfıra indirebilme konusunda Bakanlar Kuruluna tanınacak yetkinin, istihkak sahiplerinin ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur olmadıkları hallerde, verginin kaldırılması yetkisinin devri niteliğine büründüğüne ve Anayasanın 73/3. maddesindeki "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır" hükmü karşısında, böyle bir yetki tanımanın uygun görülmediğine, bu nedenle hükümete oranlar indirilebilme konusunda tanınabilecek alt sınırın %1 olarak düzenlenmesinin önerilmesine karar vermiş,⁴²⁴ daha sonra D.İ.İ.K. anılan kararı onamıştır.⁴²⁵

Bu konuda karşıt görüşte olanlara göre ise; "bir vergi kanunu, Bakanlar Kuruluna vergi oranını sıfıra kadar indirme yetkisi verirken, aynı oranı yeniden kanundaki sınıra yükseltme yetkisi de vermektedir. Dolayısıyla Bakanlar Kuruluna, Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasının öngördüğü

⁴²¹ Sabahattin Yürekli **a.g.m.**, s.281.

⁴²² Nami Çağan, "Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Panelinde Yapılan Yorum" 25.03.1991, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, **Mine Ofset**, s.69.

⁴²³ Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin ...", **Vergi Dünyası**, Mart 1985, S.43, s.22-23.

⁴²⁴ **Danıştay 1. Dairesi'nin 26.12.1983 gün ve E:1983/336, K:1983/335 sayılı kararı.**

⁴²⁵ **DİİK'nin 03.01.1984 gün ve E:1983/189, K:1984/1 sayılı kararı.**

anlamda belli oranlarda değişiklik yapma yetkisi devredilmiştir. Bir vergi oranının ekonomik koşullar nedeniyle sıfır olarak belirlenmesi, o verginin kaldırıldığı anlamına gelmemektedir”.⁴²⁶

Anayasa Mahkemesi de bu görüşü paylaşmaktadır. Yüksek Mahkeme'ye

göre: “vergi oranlarının, kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'nca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediğı zaman bu oranı yeniden kanunla belirtilen düzeye yükseltebilir”.⁴²⁷

1.5. Anayasanın 167/2. Maddesinde Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkinin Değerlendirilmesi

1982 Anayasası'nın Piyasaların Denetimi ve Dış Ticaretin Düzenlenmesi başlıklı 167. maddesinde: “*Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiilli veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler.*

Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlölükler dışında ek mali yükümlölükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir.” düzenlemesine yer verilmiştir.

Dış ticaretteki ani değişimlere ayak uydurabilmek için hızlı düzenlemeler yapılması ve bunun gizlilik içinde gerçekleştirilmesi ülke ekonomisinin yararının sağlanması bakımından büyük bir öneme sahiptir. Öte

⁴²⁶ Abdullah Kütükçü, “Yasama Organının Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Yasalarında, Yürütme Organına Tanıdığı Düzenleme Yetkileri”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İÜSBE, İstanbul, 1977, s.174-175.

⁴²⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 gün ve E:1986/5, K:1987/7 Sayılı Kararı, **12.11.1987 Tarih ve 19632 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

yandan dış ticaret işlemlerinin son derece teknik bir konu olması da Bakanlar Kurulu'na dış ticaretin düzenlenmesi bakımından takdir yetkisi tanınmasını zorunluluk haline getirmektedir.⁴²⁸

Bu yetkiyi kullanıp kullanmamada ve kullanacağı zamanı belirlemede yetkili olan Bakanlar Kurulundan başka bu yetki başka bir organca kullanılamayacaktır.⁴²⁹

Anayasanın bu hükmüne dayanılarak sadece anayasadaki hükmü biraz açan ve eklemeler yapan dolayısıyla anayasa hükmünün tekrarından ibaret olan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmış ve bu kanunla Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi ek mali yükümlülüğün türünü ve miktarını belirlemek, fon kurmak ve bunun kullanım esaslarını belirlemek yetkileriyle daha da genişletilmiştir.⁴³⁰ Anayasada ek mali yükümlülükleri koyma ve kaldırma konusunda verilen yetki, kanunda ek mali yükümün türünü ve miktarını belirleme yetkisi olarak ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi de bir ek mali yükümün konulmasının, o mali yükümün türünün ve miktarının belirlenmesinden ibaret olacağını kabul etmiş ve ilgili kanunun Anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir.⁴³¹

Doktrinde bir görüşe göre Anayasa'nın 167/2. maddesindeki hüküm, yasama yetkisinin devredilmezliği kuralının bir istisnası olarak kabul edilmektedir.⁴³² Başka bir görüşte ise, Bakanlar Kuruluna Anayasanın 73/4. maddesiyle verilen düzenleme yetkisiyle 167/2. maddesiyle verilen düzenleme yetkisinin temelde aynı genişlikte olmadığı belirtilmekte ve 73/4. maddede yasama yetkisinin devrinin bulunmamasına karşın 167/2. madde hükmünün anayasal yetki devri olarak nitelendirilebileceği kabul edilmektedir. Yine bu görüşte, Bakanlar Kurulunun Anayasanın 167/2. maddesini dayanak

⁴²⁸ Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s.214.

⁴²⁹ Danıştay 10. Dairesi'nin 16.03.1987 gün ve E:1985/1362, K:1987/534 sayılı kararı **DD**, S.68-69, s.645.

⁴³⁰ Ümit Süleyman Üstün, **a.g.e.**, s.215.

⁴³¹ Anayasa Mahkemesi'nin 11.01.1985 gün ve E:1984/6, K:1985/1 sayılı kararı **AMKD**, S.21, s.10, v.d, **17.06.1985 Tarih ve 18787 Sayılı Resmi Gazete'de** Yayınlanmıştır.

⁴³² Erdoğan Teziç, **a.g.e.**, s.15-16.

olarak yapacağı işlemlerin fonksiyonel bakımdan yasama işlemi olduğu ve kanun hükmünde kararnameye benzedikleri ileri sürülmektedir.⁴³³

Ancak doktrinde bunlara karşıt görüşler de ileri sürülerek, her ne kadar farklı düzenlemeler gibi görülse de Anayasanın 73/4. maddesi ile 167/2. maddesinin farklı esaslar getirdiğinin kabul edilemeyeceği, aksi takdirde, dış ticaretle ilgili de olsa mali yükümlülükler konusunda Bakanlar Kuruluna kanun koyucu gibi hareket etme yetkisinin tanınmış olacağı belirtilmektedir. Bu durumun ise başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere anayasanın genel ilkelerine aykırılık oluşturacağı vurgulanmakta, dolayısıyla 167/2. maddenin 73. maddede yer alan genel hükme uygun olarak yorumlanması gerektiği ileri sürülmektedir.⁴³⁴

Ek mali yükümlülüklerle ilgili esas öğeler, vergilerin yasallığı ilkesi gereğince yasayla genel olarak düzenlenmeli ve Bakanlar Kurulu Anayasanın 73/4. maddesine uygun olarak yasayla verilen sınırlar dahilinde değişiklik yapabilmelidir.⁴³⁵

⁴³³ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s.391.

⁴³⁴ Bumin, Doğrusöz, **“Vergilendirme...”**, s.75-76, Sabahattin Yürekli **a.g.m.**, s.292.

⁴³⁵ Gülsen Güneş, **a.g.e.**, s.173-178, Aykut Tavşancı **“Yürütme Oganının....”** s.153.

SONUÇ

İnsanların en temel hak ve hürriyetlerinden olan ekonomik özgürlük, devletler ve hükümdarlarca tarih boyunca sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Bu sınırlama zamanla birey lehine değişmeye başlamıştır.

Devletlerin yüklenmiş olduğu kamusal görevleri yerine getirebilmek için parasal kaynaklara ihtiyaç duyacağı açık ise de, bu kaynakları elde ederken devlet, kişi hak ve özgürlüklerine müdahaleden mümkün olduğunca kaçınmalı ve vergilendirmeye ilişkin hükümlerin yasa ve anayasalarda yer alması anlamına gelen yasallık ilkesinden taviz verilmemelidir.

Genel de yasama organının tekelinde bulunan verginin yasalarla düzenlenmesi, gelişen ekonomik durumlar ve ekonomiye ilişkin değişimler yüzünden yasama organına göre daha hızlı karar alabilen yürütme organına vergi hususunda bir takım düzenlemeler yetkisi verilmesine sebep olmuştur. Ancak bu yetki verginin ve vergilendirmenin ana unsurlarında kullanılmamalı ve etkin bir yargısal denetime tabi tutulmalıdır.

Ancak böylece bireylerin ekonomik hak ve ödevleri güvence altına alınmış olacaktır.

KAYNAKÇA

ALANTAR, Doğan:“Türk Ceza Kanunu’na Göre Suçun Şartları”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, s.410, 2004.

AKKAYA Mustafa, **Vergi Hukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.

AKSOY, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

AKSOY, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.

AKTAN, Coşkun Can: “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”, **Vergi Sorunları**, S.118, Temmuz 1998.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları” **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Ankara 1984, s.50-51.

ARIKAN, Zeynep: **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ARIKAN, Zeynep: “Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Sonuçları” **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi** 1996 C:11.

BAHTİYAR, Mustafa: “Vergi Uyuşmazlıklarının Hukuki Niteliği” **Yaklaşım**, 2004, Sayı 137.

BALTA, Tahsin Bekir Balta: **İdare Hukuku**, Ankara, 1970-72.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, ODABAŞ, Hakkı: “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası” **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi** Temmuz 2000.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, SEZER, Yasin: “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi Dergisi**, C:2. s.1, 2000.

ÇAĞAN, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, I. Baskı.

ÇAĞAN, Nami:“Vergilendirme Anayasal Temeli ve Vergi İdaresi”, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**, Ankara 1991.

ÇAĞAN, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devleti’nde Vergilendirme”, **A.Ü.H.F Dergisi**, Ankara 1982.

ÇAĞAN, Nami:“Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı**, Ankara 1984.

ÇAĞAN, Nami: "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", **Anayasa Yargısı**.

ÇAĞAN, Nami: “Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Panelinde Yapılan Yorum” 25.03.1991, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, **Mine Ofset**.

ÇİMAT, Ali: “Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi İle İlişkisi-II”, **Vergi Raporu**, Ekim-Kasım 1996.

DİKMEN Orhan, **Maliye Dersleri**, Birinci Kitap, 2. Bası, İstanbul 1964.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin: “**Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü**”, Vergi Dünyası, Mart 1985, S:43.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin:“Anayasa ve Vergi”, **15.11.2001 tarihli Dünya Gazetesi**.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin:“Vergi Hukuku ve İlkeler” **Referans Gazetesi 11.06.2009**.

DOĞRUSÖZ, A.Bumin: “Vergi Hukukunda Serbest Delil Sistemi ve Ekonomik Yorum”, Panel, **Vergi Hukukundaki Gelişmeler, Gelirler Genel Müdürlüğü**, Marmaris, 1991, s. 50.

ERGİNAY, Akif: **Vergi Hukuku**, 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998.

GEREK, Şahnaz, AYDIN Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

GÖK, A. Kerim: “Vergi Direncinin Gelişimi” **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, 2007 C:22, Sayı 1.

GÜNDAY, Metin: **İdare Hukuku**, 7. Bası, İmaj Kitabevi, Ankara, 2003.

GÜNEŞ, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

GÜRİZ, Adnan: **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2009.

HEREKMAN, Aykut: **Genel Vergi Kuramı**, Kalite Matbaası, Ankara 1976.

HEREKMAN, Aykut: **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Teorisi) C.2**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990.

KANETİ, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. Bası, İstanbul, 1989.

KANETİ, Selim: “Planlamanın Anayasal Düzeni”, **Sayıştay Dergisi**, Ankara, 1990, Sayı 2.

KANETİ, Selim: “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, İstanbul, 1984.

KANETİ, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, 1992, sayı 131.

KARADOĞAN, Uğur: “Defter ve Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunması ve İlk Görünüş Karinesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.410, 2004.

KARAKAŞ, Eser, SONSUZUĞLU, Elif: “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, **13.Türkiye Mali Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Uygulama Merkezi, Yayın No:12, 2000.

KIRBAŞ, Sadık: **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 18. Baskı, Ankara, Eylül 2008.

KUMRULU, Ahmet: “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **A.Ü.H.F.D**, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara 1981.

KÜTÜKÇÜ, Abdullah: “**Yasama Organının Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Yasalarında, Yürütme Organına Tanıdığı Düzenleme Yetkileri**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İÜSBE, İstanbul 1977.

MEMİŞ, Emin: “Anayasanın “Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “Alt ve Üst Sınırları Belirleme” ve “Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu**, 11-12.05.2006, Ankara

NADAROĞLU, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10.Baskı, İstanbul, 1998.

OĞURLU, Yücel: **Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Devletin Vergilendirme Yetkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye A.B.D, İstanbul 1995.

ORTAÇ, Fevzi Rifat, “Noter Senedi İle Satılan Taşıtlarda Verginin Tahsili” Yaklaşım, S.73, Ocak 1999.

ÖNBİLGİN, Gürbüz, OYTAN, Muammer: **T.C. Anayasası’nın İlke ve Kuralları İle Anayasa Mahkemesi Kararları Dizini**, Ankara 1977.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, 16.Baskı.

ÖZ, Ersan: “Vergilendirmede Kanunilik ve Bütçe Kanunları”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2005, Sayı 201.

ÖZ, Ersan: **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2004.

ÖZ, N. Semih: “Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler” **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, Sayı 196.

ÖZ, N. Semih: “Vergilendirme Yetkisinin Dikey Paylaşımı ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2005, Sayı 201.

ÖZDEMİR, Biltekin: **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

ÖZDEN, T.Murat: “Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 123. Maddesinin Yürütme Organına Tanıdığı Yetkilerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi İİBFD**, C.6, Ankara, 1990, S.1.

ÖZER, Atilla: "Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin Anayasa Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı 110, 2002.

PAZARCI, Hüseyin: **Uluslararası Hukuk Dersleri**, 2. Baskı, Turhan Yayınları, Ankara, 1990.

PEHLİVAN, Osman: **Vergi Hukuku**, Trabzon 2007.

SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, Nisan 2009.

SAVAŞ, F. Vural: "İktidar ve Ekonomi:1982 Anayasası'nın Eleştirisi", **Maliye Yazıları**, S.22, Ocak-Şubat 1990.

SAYGILIOĞLU, Nevzat: "Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", **Vergi Dünyası**, Temmuz 1986, Sayı 59.

SAYGILIOĞLU, Nevzat: "Anayasa'nın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları" **Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu**, 11-12.05.2006, Ankara.

SEVİĞ, Veysi: "Anayasa Hukuk Açısından Hayat Standardı Esası", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2001 s.39.

SOYDAN, Billur Yaltı: "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak" **13. Türkiye Mali Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Uygulama Merkezi, Yayın No:12, 2000.

SOYDAN, Billur Yaltı: "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta:Türk anayasa mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak" **Vergi Sorunları**, Ağustos 1998, Sayı 119.

SÖNMEZ, Erdal, AYZAZ, Garip: **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999.

SÖNMEZ, Erdal, AYZAZ, Garip: "Vergi Ceza Sistemi ve Son Anayasa Mahkemesi Kararı", **Yaklaşım**, Sayı 96, 2000.

ŞİRİNER, İsmail, AYDIN, Murat:"Milli Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF", **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, Sayı 196.

ŞİŞMAN, Bülent, **İşletmelerde Vergi Planlanması Yöntemler**, Yaklaşım Yayınları Ankara 2003.

TANÖR, Bülent: **Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri**, Yapı Kredi Yayınları, 18. Baskı, Mart 2009, İstanbul.

TANÖR, Bülent, YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, Beta Yayınları, 9.Baskı, İstanbul, 2009.

TAŞ, Metin: “Anayasal Vergi Normları açısından Gelir Vergisi” **Türkiye Mali Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000.

TAVŞANCI, Aykut: “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası” **Vergi Sorunları**, Ağustos 2005 Sayı 203.

TAVŞANCI, Aykut: “Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2004, Sayı 189.

TEKBAŞ, Abdullah: “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Oranlarını Sıfıra Kadar İndirebilme Yetkisi Hakkında Bir Değerlendirme” **Vergi Sorunları**, Ocak 2003, Sayı 172.

TEKBAŞ, Abdullah: “Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2003, S. 180.

TEKBAŞ, Abdullah, ÖZ, Ersan, “Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2003, Sayı 178.

TEKELİ, Esat: **Vergi Hukuku’na Giriş**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

TERLEMEZ, Birol: “1982 Anayasası’nda Vergileme İlkeleri”, **Yaklaşım**, Nisan 2001, Sayı 100.

TEZİÇ, Erdoğan: **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınları, 13. Bası, İstanbul, 2009.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep: “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar” **Vergi Sorunları**, Haziran 2003, Sayı 177.

TUNCER, Selahattin: **Vergi Uygulamaları**, 3. Baskı, AR Basım Yayım Ve Dağıtım, İstanbul 1982.

TÜZÜN ÇELİK, Binnur: Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi), Gazi Kitabevi, Ankara 2001.

ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar: **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 2000, 4. Baskı.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, 1. Baskı.

YERELİ; Ahmet Burçin, **Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye’de Devlet Birey İlişkisi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2003.

YILMAZ, Güneş: “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi” **Vergi Sorunları**, Haziran 2004, Sayı 189.

YİĞİT, Uğur: **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

YÜREKLİ, Sabahattin: "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Naci Kınacıoğlu'na Armağan.

www.canaktan.org/canaktan.../kamu.../geriye-dogru-vergileme

ÖZET

Aslan, Semih, Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı İlkesi, Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Prof. Dr. Fevzi Rifat Ortaç, s.157

Tarih boyunca üstün güç olan devletin, kendisini oluşturan bireyler üzerindeki vergilendirmeye ilişkin yetkileri, vergilendirme alanında, Bakanlar Kurulu'na tanınan düzenleme yetkisinin sınırlarının belirlenmesi, bu yetkiyi veren yasanın anayasal vergileme ilkelerine uygunluğu, kullanılan yetkinin anayasal normlara, yetkinin verildiği yasal normlara ve kamu yararı ile hizmet gereklerine uygunluğunun denetimi ve söz konusu denetim sonucunda yargı organlarınca verilen kararlar bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Devletin toplum üzerinde sahip olduğu yetkilerin belki de en önemlisi olan vergilendirme yetkisinin, yasal ve anayasal zemine ve metne bağlanarak kendisini oluşturan bireyler karşısında sınırlandırılması devlet kavramının değişmesi ve gelişmesi ile hemen hemen bütün demokratik ülkelerin yasa ve anayasalarında yer almıştır.

Özellikle sosyal devlet ilkesinin gelişmesi ile devletin ekonomik ve sosyal hayattaki faaliyetleri arttıkça, üstlendiği hizmetleri gerçekleştirebilmesi için devlet daha fazla kamu gelirin ihtiyacı duyar hale gelmiştir. İşte devletin, kamu giderlerini karşılamak amacıyla cebri ve zorunlu olarak vergi almasının devlet açısından karşılamak zorunda olduğu kamusal ihtiyaçların finansmanı için zorunlu olması, birey açısından ise vergilendirmenin keyfiliğinden korunabilmesinin sağlanması için vergiye ilişkin düzenlemelerin yasalarda yer alması gerektiği fikri vergilerin yasallığı ilkesinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Vergilendirme yetkisi aslen yasama organına ait olup, yürütme organına, ekonomik hayata etkin ve hızlı müdahalelerde bulunması için vergilendirme alanında bir kısım koşullu ve sınırlı yetkiler verilmiştir. Olağanüstü hallerde Bakanlar Kurulu'nun vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağı, bu yönetim usullerine ilişkin yasalarda önceden düzenlenmiştir.

Anayasa'nın 73/4. ve 167/2. maddeleri gereği, vergilendirme alanındaki düzenleme yetkileri ise, anayasal vergilendirme ilkelerine ve yetki veren yasa hükümlerine uygun olarak sadece bakanlar kurulu tarafından kullanılmalı; başta vergilerin yasallığı ilkesi olmak üzere anayasal vergilendirme ilkelerinin dolanılması niteliğini taşıyan yetkiler yasalarla verilmemeli ve bu nitelikteki yetki kullanımlarından kaçınılmalıdır.

ABSTRACT

Aslan, Semih, Taxation Power and Principle of Legality of Taxation, Masters Thesis, Advisor: Prof. Dr. Fevzi Rifat Ortaç, p.157

The topic of this study is comprised of the determining of the borders of the regulatory authority given to the Council of Ministers, conformity there of to the constitutional taxation principles, control of the exercised power in terms of its convenience to the constitutional norms, norms of the empowering law, public purpose and the requisiteness of the service and the precedents of the courts as a consequence of this control.

Restriction of the taxation power, which is maybe the most important power of government's upon public, against individuals who build the state, by bounding this power with a constitutional and legal base and text, take place in constitutions and codes of almost all democratic countries.

Especially, since the activities of states in economic and social area increase with the improvement of the principle of social state, demand to public revenue also increase. From the point of government, it is compulsory to demand tax from individuals to meet the expenditures of public needs. From the point of citizens, it is also a must to protect individuals from the arbitrariness of governments on taxation issues. The idea about such regulations about taxation have to be put in order in codes , bring about the principal of the legality of taxes.

Power of taxation, essentially, belongs to the legislative body but for a efficient and fast intervention to economical life, some limited and provisional powers have been delegated. How the Council of Ministers will use the power of taxation in exceptional circumstances management procedures has been envisaged in the related laws. Pursuant to the fourth paragraph of Article 73 and second paragraph of Article 167 of the Constitution, regulatory power in the area of taxation should only be implemented by the Council of

Ministers in compliance with the constitutional taxation principles and with the provisions of the law delegating the authority. Powers that constitutes an infringement of the principle of legality of taxation and other constitutional principles should not be delegated by laws and implementing this type of power exercising should be avoided.