

T.C.
ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Yüksek Lisans Tezi

Cihan AKGÜL

Danışman
Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL

Erzincan/2021

TEZ BİLDİRİMİ

“Vergilerin Kanuniliği İlkesi” isimli “**Yüksek Lisans**” tezim tarafımda intihal programı ile incelenmiştir. Buna göre tezimde bilimsel etik ihlali ve intihal olarak nitelendirilebilecek herhangi bir durum olmadığını taahhüt ederim.

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir biçimde elde edildiğini; aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi beyan ederim. 20/10/2021

Cihan AKGÜL

VERGİLERİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Cihan AKGÜL

Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku

Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ekim 2021

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL

ÖZET

Vergiler; niteliği itibariyle bünyesinde temel hak ve hürriyetlere doğrudan müdahaleleri içeren hükümleri barındırmaktadır. Vergilerin bu yönü yasama organınca hazırlanacak vergi kanunlarının kanunilik ilkesi kapsamında düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu çalışmanın amacı vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, sistematığı ve tarihsel gelişimini ortaya koyarak vergi kanunlarının içermiş olduğu hükümleri anayasal ve diğer ilkeler kapsamında değerlendirilmesini sağlamak ve vergi kanunlarının taşıması gereken unsurlara kanunilik ilkesi kapsamında açıklık kazandırmaktır.

Bu kapsamda çalışmada Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve Vergi Mahkemesi kararlarına yer verilerek yargı organlarının kanunilik ilkesine bakış açılarına ve vergi kanunlarının hangi esaslar dahilinde uygulanması gerektiği noktasındaki kanaatleri açıklanarak kanunilik ilkesine aykırılık oluşturan hususlar yargı kararları doğrultusunda değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Kanunilik İlkesi, Vergileme İlkeleri, Anayasa Mahkemesi, Danıştay

THE LAW OF TAXES PRINCIPLE

Cihan AKGÜL

**Erzincan Binali Yıldırım University, Institute of Social Sciences, Department of
Public Law**

M. A. Thesis, October 2021

Thesis Supervisor: Assoc. Prof. Zülküf AYRANGÖL

ABSTRACT

Taxes; By its nature, it contains provisions that directly interfere with fundamental rights and freedoms. This aspect of taxes necessitates the regulation of tax laws to be prepared by the legislature within the scope of the principle of legality. The aim of this study is to reveal the meaning, systematic and historical development of the principle of legality of taxes, to ensure that the provisions of the tax laws are evaluated within the scope of constitutional and other principles and to clarify the elements that tax laws should bear within the scope of the principle of legality. In this context, in the study, the decisions of the Constitutional Court, the Council of State and the Tax Court are included, the perspectives of the judicial organs on the principle of legality and their opinions on the basis of which tax laws should be applied, and the issues that constitute a violation of the principle of legality are evaluated in accordance with the judicial decisions.

Key Words: Tax, Legality Principle, Taxation Principles, Constitutional Court, Council of State

ÖN SÖZ

Vergiler; gerçek ve tüzel kişilerden kamu hizmetlerinin karşılığı olarak hukuki cebre dayanılarak alınan, sosyal ve ekonomik politikaların hayata geçirilmesi için kamu otoritesi tarafından kullanılan en önemli kamusal araçlardan birisidir. Bu çalışmanın amacı, vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, sistematığı ve diğer kanuni düzenlemelerde yer alan hükümler ile olan ilişkisi ortaya konularak konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak, İdari Yargı Mercileri, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince verilen yargı kararları değerlendirilerek, yargı organlarının kanunilik ilkesine yaklaşımları ve değerlendirmelerine açıklık kazandırmaktadır.

Tez çalışmam boyunca bana her zaman yol gösteren, bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım, değerli danışmanım Sayın Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL'e çok teşekkür ediyorum.

Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde beni yönlendiren, teşvik ve bilgisini esirgemeyen Sayın hocam Dr. Öğrt. Üyesi Mehmet Akif ETGÜ'ye, Sayın hocam Dr. Öğrt. Üyesi Burhan Caner HACIOĞLU'na, yoğun programı içerisinde vakit ayırıp tez jürimde yer almayı kabul eden Sayın Dr. Öğrt. Üyesi Ercan SARICAOĞLU'na çalışmalarımın ilk gününden itibaren büyük bir sabırla bana destek olan, akademik bilgisiyle yol gösteren kıymetli eşim Prof. Dr. Güldem DÖNEL AKGÜL'e teşekkürlerimi bildirmek istiyorum.

Çalışmamın yürütülmesinde her türlü kolaylığı sağlayan, imkan ve zaman konusunda destek veren Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Hukuk Fakültesi yönetimine; ayrıca tez çalışmalarımın hızlandırılması, taleplerimin en kısa ve özverili şekilde karşılanması hususunda bana destek olan, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü yönetimine ve çalışanlarına da sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Cihan AKGÜL

İÇİNDEKİLER

TEZ BİLDİRİMİ.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT.....	III
ÖN SÖZ	IV
İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR.....	VIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ

1. Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anlamı.....	3
A. Kanunilik İlkesinin Biçimsel Yönden Anlamı	7
aa. Verginin Konusu	8
bb. Vergiyi Doğuran Olay	9
cc. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu.....	10
dd. Verginin Matrahı	12
ee. Verginin Oranı	12
B. Kanunilik İlkesinin Maddi Yönden Anlamı	14
aa. Verginin Tarhı	14
bb. Verginin Tebliği	15
cc. Verginin Tahakkuku	16
çç. Verginin Tahsili	16
dd. Zamanaşımı	17
ee. Denetim	17
ff. Vergi Mükelleflerinin Ödevleri	18
C. Kanunilik İlkesinin Diğer Vergilendirme İlkeleri Yönünden Anlamı.....	19
aa. Ayırma İlkesi	19
bb. Vergilerin Gerçek Gelirler Üzerinden Alınması	20
cc. Vergilendirmede Uygunluk İlkesi	20

çç. Kamuya Yararlılık İlkesi.....	21
2. Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Kapsamı.....	22
A. Mali Yükümlülük Türleri Açısından.....	22
B. Yasaların Yürürlüğü Açısından.....	24
3. Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları.....	26
A. Geriye Yürümezlik İlkesi.....	26
B. Kıyas Yasağı.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

KANUNİLİK İLKESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİ HUKUKU KAYNAKLARI İÇİNDEKİ YERİ

1. İlkçağda Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler.....	32
2. Ortaçağda Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler.....	33
3. Aydınlanma Çağında Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler.....	35
4. Yirminci Yüzyıl Sonrasında Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler.....	36
5. İslam Hukukunda Vergilerin Kanuniliği Noktasında Yaşanan Gelişmeler.....	37
6. Türk Hukuku'nda Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi.....	38
A. Cumhuriyet Öncesi Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler.....	38
B. Cumhuriyet Sonrası Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler.....	42
aa. 1924 Teşkilatı Esasi Kanunu İle Kabul Edilen Vergilendirme İlkeleri.....	42
bb. 1961 Anayasası İle Kabul Edilen Vergilendirme İlkeleri.....	43
cc. 1982 Anayasası İle Kabul Edilen Vergilendirme İlkeleri.....	44
7. Vergi Hukuku Kaynakları.....	45
A. Anayasa.....	45
aa. Sosyal Devlet İlkesi.....	46
bb. Hukuki Güvenlik İlkesi.....	47
cc. Genellik İlkesi.....	49
çç. Eşitlik İlkesi.....	50
dd. Ölçülülük İlkesi.....	51
ee. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi.....	53
ff. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi.....	54
gg. Laiklik İlkesi.....	55

hh. Yasama Yetkisinin Devredilmezliği İlkesi.....	56
B. Kanunlar	57
C. Uluslararası Vergi Anlaşmaları	57
D. Kanunilik İlkesinin İstisnasını Oluşturan Kaynaklar	59
aa. Cumhurbaşkanın Kararnameleri	59
bb. Cumhurbaşkanın Kararları	60
cc. Yönetmelikler.....	62
çç. Genel Tebliğler	63
dd. Muktezalar (Açıklama, Özelge), Sirkülerler	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KANUNİLİK İLKESİNİN DİĞER HUKUK DALLARINDAKİ ETKİNLİĞİ VE YARGISAL DENETİM

1. Vergide Kanunilik İlkesinin İdare Hukuku İle Olan İlişkisi	66
2. Vergide Kanunilik İlkesinin Ceza Hukuku İle Olan İlişkisi	68
A. Kanunilik İlkesi	70
B. Belirlilik İlkesi.....	71
C. Yürütme Organın Düzenleyici İşlemleriyle Suç ve Ceza Hükmü Koyamaz, Ceza Belirleyemez İlkesi	71
3. İdari Yargı Mercilerince Yapılan Denetim	74
A. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırı Olması.....	75
B. Vergi İncelemeleri	77
C. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması	77
D. Matrahın Düşük Beyanı	78
E. Verginin Ödenmemesi	78
4. Kanunilik İlkesinin Anayasa Mahkemesince Denetimi.....	90
A. İptal Davası	93
B. İtiraz Yolu.....	94
5. Bireysel Başvuru Üzerine Anayasa Mahkemesince Yapılan Denetim.....	104
6. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince Yapılan Denetim	117
SONUÇ	121
KAYNAKÇA	124

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
Sy	: Sayı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergiler; gerçek ve tüzel kişilerden kamu hizmetlerinin karşılığı olarak hukuki cebre dayanılarak alınan, sosyal ve ekonomik politikaların hayata geçirilmesi için kamu otoritesi tarafından kullanılan en önemli mali araçlardan birisidir. Vergiler, niteliği itibarıyla kişilerin ve kurumların mülkiyet haklarına doğrudan müdahaleleri içeren hükümleri bünyesinde barındırdığından, vergi politikalarının belirlenmesinde ve hayata geçirilmesinde hukuk devleti anlayışının kabul etmiş olduğu temel ilkeler çerçevesinde şekillenerek uygulama alanı bulmuştur.

Tarihsel süreç içerisinde hukuk devleti anlayışında yaşanan gelişmeler vergileme ve diğer mali politika alanındaki gelişmelere de yansımıştır. Böylece “Temsilsiz vergi olmaz/kanunsuz vergi olmaz” anlayışının bir sonucu olarak vergilerin kanuniliği ilkesi ortaya çıkmıştır. Bu ilke, zamanla anayasal bir ilke haline gelerek hukuk devleti olmanın vazgeçilmez bir gerçeği olarak kabul edilmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin konulması, kaldırılması, değiştirilmesi, matrah ve oranlarının tespiti, tarhi, tebliği, tahakkuku, tahsili gibi temel vergileme aşamalarını kapsamaktadır. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi gerek vergi politikalarının oluşturulmasında gerekse vergi politikalarının uygulanmasında, vergilemenin her aşamasında olması gereken bir ilke olarak gelişme göstermiştir. Tarihsel süreç içerisinde yaşanan gelişmelerle birlikte vergilerin kanuniliğinin sağlanması için içermiş olduğu tüm hükümlerinin keyfi uygulamalara yer vermeyecek şekilde yasama organınca belirlenmesi gerektiği kabul edilmiştir. Vergi kanunlarının parlamento tarafından yapılması, halk iradesinin temsilciler aracılığı ile çıkarılacak vergisel yükümlülükler yansımaları sağlayacaktır.

Ülkemizde vergilerin kanuniliği ilkesinin dayanağını Anayasamızın 73. maddesi oluşturmaktadır. Anayasanın bu maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak için mali güçleri oranında vergi ödemekle mesul oldukları, vergi ve benzeri yükümlülüklerin ancak kanun ile konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilmesi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, muafiyet, istisna, indirim ve oranlarıyla ilgili kanunun belirlemiş olduğu sınırlar çerçevesinde Cumhurbaşkanına vergilendirmeye ilgili değişiklikler yapabilme yetkisinin

verilebileceği belirtilmiştir. Böylece Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında vergilerde genellik ilkesine, ikinci fıkrasında sosyal amacın ne olduğuna, nc fıkrada ise kanunilik ilkesi dile getirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, kapsamı ve sonuçları açıklanarak kanunilik ilkesinin ne anlam ifade ettiği ve sonuçları ortaya konulmuştur. İkinci bölümünde kanunilik ilkesinin tarihsel gelişimi açıklanarak kanunilik ilkesinin günümüzdeki haline gelinceye kadar geçirmiş olduğu hukuki, sosyal ve siyasal gelişmeler çerçevesinde değerlendirmesi yapılmıştır. Ayrıca kanunilik ilkesinin vergi hukuku kaynakları içindeki yeri açıklanarak diğer hukuk kaynakları ile kanunilik ilkesinin bağlantısı ortaya konulmuştur. nc bölümde ise kanunilik ilkesinin diğer hukuk dallarındaki etkinliği açıklanmış ve yargı organlarının olaylara bakış açıları ve vergi kanunlarının hangi esaslar dahilinde uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Sonuç kısmında ise vergi kanunlarının günümüzdeki haline gelinceye kadar geçirmiş olduğu evrelere, kaynaklara, yargı kararlarına atıf yapılarak, vergi kanunlarının uygulanması sırasında kanunilik ilkesine aykırı durumların ortaya çıkış nedenleri ve kanunilik ilkesinin sahip olduğu ilkelerin nasıl hayata geçirilebileceği aıklanmıştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ

1- Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anlamı

Yüzyıllar boyunca devletin ve bireylerin çıkarları sürekli olarak çatışma halinde olmuştur. Devlet tek taraflı kamu gücüne sahip olduğundan birey ile çatışmasında sürekli galip gelmiştir. Tarihsel süreç içerisinde devletin kamu gücünü kullanmak suretiyle vatandaşlara uyguladığı vergisel yaptırımlar, hukuk bildirgeleri, sözleşmeler, kanunlar gibi yazılı metinlerle sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Kişilerin temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkileyen ve devlet ile vatandaşları karşı karşıya getiren vergiler anayasal metinlere dahil edilerek vatandaşların bir yandan temel hak ve hürriyetleri korunmaya çalışılırken diğer yandan kamu otoritesinin keyfi uygulamaları önlenerek bireylerin hukuki güvenliği teminat altına alınmaya çalışılmıştır.¹

Vergilerin kanuniliği ilkesi; vergi kanunlarının keyfi uygulamaları önleyecek yaptırımları bünyesinde barındırması, bireylere tanınan özgürlükleri devlete karşı koruyacak kanunların hayata geçirilmesi ve uygulanması ile anlam kazanacaktır.²

Vergi kanunlarının keyfi olarak uygulanmasını önleme amacını güden vergilerin kanuniliği ilkesi, bünyesinde birtakım alt ilkeleri barındırmaktadır. Bu ilkelere bakıldığında vergilerin yasama organınca hazırlanan vergi kanunları ile düzenlenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Vergi kanunlarının yasama organınca hazırlanıp hayata geçirilmesi temsilsiz vergi olmaz ilkesinin, vergi kanunlarının yalnızca vergilendirmeye ilişkin hükümleri içermesi yasadışı vergi olmaz ilkesinin, vergi kanunlarının vergilendirmeye ilişkin tüm hükümleri içermesi verginin belirgin olması gerektiğini belirten verginin belirliliği ilkesinin bir sonucudur.³ Söz konusu bu ilkeler insan yaşamına anlam verilmesi ve insanlara tanınan hak ve özgürlüklerin

¹ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Cenker GÖKER, *Vergi Hukuku*, 30.bs., Ankara 2020, s.7.

² Selim KANETİ, Esra EKMEKÇİ, Gülsen GÜNEŞ, Mahmut KAŞIKÇI, *Vergi Hukuku*, 1.bs., İstanbul 2019, s.32.

³ ÖNCEL, vd., s.14.

hayata geçirilebilmesi için şarttır. Çünkü kişilere kanunlar ile tanınan hak ve özgürlüklerin hayata geçirilmesi, kendilerine tanınan hak ve özgürlüklere yapılacak müdahalelerin sınırlarının çizilmesi ve güvence altına alınması ile mümkündür. Kişilere tanınan hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması ise ancak vergilerin kanunla düzenlenmesi ile sağlanabilmektedir.⁴

Vergilerin kanuniliği ilkesinin hayata geçmesi için gerekli olan bir diğer unsur, vergiler toplanırken kişilerin ödeme güçlerinin göz önünde bulundurulması gerekliliğidir. Çünkü vergiler kişilerin ekonomik faaliyetlerine doğrudan müdahaleyi içermekte, kişilerin gelecekte yapacakları ekonomik faaliyetlerin boyutunu, etkinliğini ve devamını etkilemektedir. Tarihsel süreç içerisinde, vergilendirme yetkisinin yönetici elitinden alınarak, toplumun iradesini yansıtan kurumlara verilmesinin nedeni de budur. Tabi toplumun iradesini yansıtan kurumlara verilen bu yetki sınırsız olmayıp, anayasa ve diğer kanunlar ile bu yetki sınırlandırılmıştır. Siyasal iktidarların çıkaracakları vergi kanunlarında anayasal normları dikkate almaları gerektiği, Anayasa Mahkemesinin 24.6.1993 tarih ve Esas:1992/29 sayılı kararında verginin tarh, tahsil ve tahakkuk aşamalarını belirleyen kanuni düzenlemelerin hukuksal güveni sağlayacağını, oluşan bu güvenin hukuk devletinin doğal bir sonucu olduğunu, devletin vergilendirme yetkisinin vergide, eşitlik, kanunilik, mali güç ve genellik gibi anayasal ilkeler ile sınırlandırılacağı belirtilerek ifade edilmiştir.⁵

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olan, vergi koyma yetkisinin yalnızca parlamentoya ait olması gerektiği yönündeki kabul, tarihsel süreç içerisinde yaşanan gelişmeler ile şekillenmiş, zamanla anayasal metinlerde yerini almıştır. Böylece anayasal metinlerde vergilerin konulması ve hayata geçirilmesi, yalnızca parlamentoya ait olan ve devredilmez bir yetki olarak dile getirilmiştir.⁶ Anayasamızın 73. maddesinde bu durum vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin bir yasama işlemi olan kanuni düzenlemelere konu olabileceği ve ancak kanuni düzenlemelerle üzerlerinde değişiklik yapılabileceği dile getirilerek belirtilmiştir.

⁴ Yusuf KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, 4.bs., İstanbul 2017, s.70.

⁵ AYM.24.6.1993 tarih, E:1992/29, K.1993/23 (www.anayasa.gov.tr, e.t: 05.04.2020).

⁶ Murat CEYHAN, *Verginin Yasallığı İlkesi* (www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergisinin_yasal.htm. e.t.: 1.01.2021).

Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil gibi vergi uygulamalarının yasama organınca belirlenmesi kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Yasama organına verilen bu yetki, vergi kanunlarının belirlenmesi ve uygulanması noktasında yürütme ve yargı organlarını yetkisiz kılmaktadır.⁷ Vergilendirme konusunda yalnızca yasama organının yetkili kılınması bu alanda yaşanabilecek keyfî ve takdiri uygulamaların önüne geçilme amacını taşımaktadır. Bu durumun doğal bir sonucu olarak vergi kanunlarının belirlenmesinde ve uygulanmasında yalnızca yasama organı yetkili olacak, diğer organlar vergilendirme konusunda herhangi bir düzenleme yapamayacaklardır.⁸

Anayasa Mahkemesinin yerleşmiş içtihatlarında her türlü mali yükümlülüğün yasa ile düzenlenmesi gerektiği belirterek bu alanda yaşanabilecek keyfî ve takdiri uygulamalar engellenmeye çalışılmıştır. Anayasa Mahkemesinin 07.10.2003 tarih ve 2003/73 E.-2005/23 sayılı kararında, devletin vergilendirme yetkisinin sınırını kişi hak ve özgürlüklerinin oluşturduğu, bu yetkinin keyfiliğe yol açacak biçimde kullanılmasının önlenmesinin hukuk devleti olmanın bir gereği olduğu, vergilendirme alanında yaşanabilecek keyfî uygulamaların yasallık ilkesi ile önlenebileceği, yasallık ilkesi ile birlikte vergilerin genel ve eşit olması, idare ile kişiler açısından duraksamaya yol açmayacak şekilde belirli olması gerektiği, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine uygun olması ile sağlanabileceği dile getirilmiştir.⁹

Anayasa Mahkemesi 28.03.2001 tarih ve E.2001/63 sayılı kararında; suç ve cezalarda yasallık ilkesinde olduğu gibi vergide yasallık ilkesinde de yürütme organının ancak konulan bir vergide muafiyet, istisna ve indirimlerde kanunlarda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin tanındığı, yasallık ilkesinin hukuk devleti olmanın olmazsa olmaz koşulu olduğunu, vergi mükelleflerinin ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmelerinin hukuki güvenliğin ön koşulu olduğu belirtilmiştir.¹⁰

⁷ Muharrem ÖZDEMİR, *Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi*.(www.alomaliye.com/aralik_05/muharrem_ozdemir_kiyas.htm., e.t: 11.06.2021).

⁸ Nevzat SAYGILIOĞLU, *Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi*, (www.vergidunyasi.com.tr/Demo/Dergiicerik.aspx?ID=104, e.t: 11.08.2020).

⁹ AYM.07.10.2003 tarih, E.2005/23, K.2005/23. (www.anayasa.gov.tr, e.t:01.01.2020).

¹⁰ AYM. 28.03.2001 tarih, E.1999/51, K. 2001/63. (www.anayasa.gov.tr,e.t:04.03.2020).

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler gerek şekli gerekse maddi anlamdaki kanunlarla yapılması gerekmektedir. Şekli anlamda kanun anayasada öngörülen usule uygun olarak yasama organınca kabul edilip yayınlanan hukuki düzenlemeleri ifade etmektedir. Örnek vermek gerekirse ülkemizde sosyal devlet olmanın gereklerini yerine getirmek için özel kesimden elde edilen kaynakların bir bölümü devlete aktarılmakta ve bunların, kamusal harcamalara dönüştürülmesi şekli bir kanun olan bütçe kanunu ile sağlanmaktadır.¹¹ Maddi anlamda kanun ise genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemleri ifade etmektedir. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV kanunları maddi anlamdaki kanunlara örnek gösterilebilir.¹²

Vergilendirme yetkisinin, halkın demokratik seçimlerle belirlemiş olduğu yasama organınca kullanılması, bir yandan halkın dolaylı da olsa iradesinin çıkarılan vergi kanunlarına yansımaları sağlarken, diğer yandan kuvvetler ayrılığı ilkesi gereğince vergi koyma yetkisinin yalnızca yasama organı tarafından kullanılmasını sağlamaktadır.¹³

Vergi kanunlarında, verginin konusu, mükellefi, oranı, verginin alınma zamanı gibi vergilendirmeye ilişkin tüm hususların detaylıca düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarının vergilendirmeye ilişkin tüm hususları içermesi kıyas yasağı ilkesinin bir sonucudur. Yani bir vergi mükellefi için uygulanacak bir hüküm kıyas yapılarak diğer vergi mükellefleri için uygulanamayacaktır. Örnek vermek gerekirse, herhangi bir firmadan mal alan vergi mükellefinin ilgili firmadan almış olduğu faturaların sahte olduğunun tespit edilmesi halinde ilgili firmanın fatura düzenlendiği diğer vergi mükelleflerinin almış olduğu faturaların sahte olduğu sonucunu doğurmayacağından, tespit yapılmaksızın kıyas yolu ile ilgili firmadan fatura alan tüm vergi mükelleflerinin sahte belge kullanıcısı olduğuna hükmedilemeyecektir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, mali yükümlülükleri içeren hükümlerin vergi kanunlarında detaylıca belirtilmesi gerekmektedir. Çünkü bir mali yükümlülük

Gülşen GÜNEŞ, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3.bs., İstanbul 2011, s.10

¹² Coşkun Can AKTAN, Sosyal Vergileme İlkeleri (www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye_genel/digeryazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri, e.t:02.03.2020).

¹³ KANETİ vd., s.36.

yasada yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin temel hak ve hürriyetlerine doğrudan müdahaleleri içeren uygulamaların görünmesi kaçınılmaz olacaktır. Bu da vergilendirmeye ilişkin tüm hükümlerin vergi kanunlarında yoruma yer vermeyecek şekilde gösterilmesini zorunlu kılmaktadır.¹⁴

Anayasa Mahkemesinin 31.03.1987 tarih ve 1987/20 esas sayılı kararında; anayasa koyucunun, her çeşit mali yükümlülüğü kanunla düzenlemesi gerektiğini, bunun bu alanda yaşanabilecek olası keyfi ve takdiri uygulamaların engellenmesi için şart olduğunu, kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlülük getiremeyeceği, mali yükümlülükleri içeren hükümlerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usullerini, yaptırımları, zaman aşımı gibi hükümleri bünyesinde barındırması gerektiğini, mali yükümlülüklerin yasayla yeterince çerçevelenmemesi durumunda kişilerin sosyal ve ekonomik hatta temel hak ve hürriyetlerini etkileyecek uygulamaların görülebileceğini belirterek, mali yükümlülüklerin tamamının kanunla düzenlenmesi gerektiği yüksek mahkemece dile getirilmiştir.¹⁵

A. Kanunilik İlkesinin Biçimsel Yönden Anlamı

Vergiler, tek taraflı kamu gücünü kullanarak vergi mükelleflerinden alındığından vergilerin ne üzerinden, ne zaman, hangi esaslara göre, ne kadar alınacağını, vergilendirmenin konusuna kimlerin gireceğinin, vergi kanunlarında gösterilmesi birey özgürlüğü ve güvenliği açısından önem arz etmektedir.¹⁶ Çünkü kanunilik ilkesi gereğince vergilendirmenin hukuk devleti anlayışına uygun olması için, vergilerin hem yasama organınca belirlenmesi hem de çıkarılan vergi kanununda verginin ana öğelerinin yoruma yer vermeyecek şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir.

Vergilerin ana kurucu temel öğelerine bakıldığında bu öğelerin verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, verginin matrahı ve

¹⁴ Ali Rıza AYDIN, Şahnaz GEREK, *Anayasa Yargı ve Vergi Hukuku*, 2.bs., İstanbul 2010, s.134.

¹⁵ AYM. 31.03.1987 tarih, E.1987/20, K.1087/9. (www.anayasa.gov.tr,e.t:04.03.2020).

¹⁶ GÜNEŞ, vd., s.133.

oranından oluştuğu görülmektedir.

aa. Verginin Konusu

Verginin konusunu mal ve hizmetler oluşturabildiği gibi, herhangi bir gelir, servet, harcama, hizmet, üretim de verginin konusunu oluřturabilmektedir¹⁷. Vergilerin konusunun bu geniş açılımı vergiler ile ilgili yapılan ayrıma yansımıştır. Vergiler konularına göre; gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflara ayrılmıştır. Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi olarak ikili bir ayrıma tabi tutulurken, servet üzerinden alınacak vergiler emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi olarak gruplandırılmıştır. Harcamalar üzerinden alınacak vergilerin ise katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olduğu belirtilerek hangi fiil veya hukuki durum karşılığında hangi vergilerin alınacağına açıklık kazandırılmıştır.

Ülkemizde vergilerin sınıflandırılmasıyla birlikte vergi kanunlarının her birinde vergilerin konularının ayrı ayrı belirtilmiş olduğu görülmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların safi tutarının gelir vergisinin konusunu oluşturacağı belirtilirken, Kurumlar Vergisi Kanunun 1. maddesinde verginin konusunu kooperatifler, iktisadi kamu kurumları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıklarının oluşturacağı belirtilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunun 1. maddesinde Türkiye sınırları içerisinde bulunan binaların emlak vergisinin konusunu oluşturacağı belirtilirken, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunun 1. maddesinde Karayolları Trafik Kanununa ve Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilen araçların verginin konusunu oluşturacağı belirtilmiştir.

Veraset ve  ntikal Vergisi Kanunun 1. maddesinde ise verginin konusunu Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının Türkiye’de bulunan mallarının olduğu belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunun 1. maddesinde kanunda tanımlanan

¹⁷ M. Kamil MUTL ER, *Vergi Genel Hukuku*, 2.bs.,  stanbul 2008, s.124.

faaliyetlerin teslimleri, ithalatları, kanunda belirtilen hizmetlerin yapılmasının verginin konusunu oluşturacağı belirtilmiştir.

Özel Tüketim Vergisinin 1. maddesinde kanunda belirtilen listelerde yer alan ürünlerin teslimi, ilk iktisabı ve özel tüketim vergisinin uygulanmadan önce müzayede yolu ile satışlarının verginin konusunu oluşturacağı belirtilmiştir.¹⁸

Böylece kanunilik ilkesinin bir gereği olarak vergi kanunlarında vergi mükelleflerinin hangi durumlarda vergilendirileceği yasama organı tarafından ortaya konulmuştur.

bb. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay; Vergi Usul Kanunun 9. maddesinde vergi kanunlarında tanımlanan olay veya hukuki durumların meydana gelmesi ile birlikte ortaya çıkacağı belirtilmiştir.¹⁹ Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için verginin konusunu oluşturan durumlar ile vergi mükellefleri arasında, kanunda tanımlanan şekilde vergiyi doğuran hukuki durumların meydana gelmiş olması gerekmektedir.²⁰

Verginin konusunu oluşturan kazanç ve iratların elde edilmesi, bunların tahakkuku, ithali, teslimi ve vergi kanunlarında tanımı yapılan verginin konusunu oluşturan diğer olay ve işlemlerin gerçekleşmesiyle vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.²¹ Örneğin serbest meslek faaliyetinde bulunan bir doktorun hasta muayene etmesi durumunda

Gelir Vergisi Kanunun 65. maddesinde sermayeden ziyade şahsi mesaiye veya mesleki bilgi, ihtisasa dayanılarak elde edilen kazançlar serbest meslek faaliyeti olarak tanımlandığı için doktor için vergiyi doğuran olay, hasta muayenesi ile birlikte gerçekleşmiş olacaktır. Yine Katma Değer Vergisi Kanununun 10. Maddesinde, hizmet ifasının gerçekleştirilmesi ile birlikte vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği

¹⁸ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 20.06.2020).

¹⁹ Nurettin BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, 47.bs., 26., Ankara 2011, s.49.

²⁰ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 20.06.2020).

²¹ Ahmet EROL, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, 1.bs., İstanbul 2017, s.75.

belirtildiğinden doktor açısından KDV yönünden de vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Vergiyi doğuran olay vergileme sürecinin en önemli safhasını oluşturmaktadır. Bunun en önemli sebebi devletin vergi alma hakkının vergiyi doğuran olay ile başlamasıdır. ²² Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile birlikte vergi mükellefleri üzerlerine düşen vergi borcunu devlete ödeme yükümlülüğü altına girerken devlet de, vergi alacağını tahsil etme yükümlülüğü altına girmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay hem devlete hem de vergi mükelleflerine ayrı ayrı yükümlülükler yüklemektedir. ²³

cc. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

Vergi Usul Kanunun 8. maddesinde kendisine vergi ödevi düşen gerçek ve tüzel kişilerin verginin mükellefi olduğu belirtilmiştir. ²⁴ Vergi kanunları açısından vergi mükellefi olabilmek için, medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak yeterli olup, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak gerekmez. Bu durum Vergi Usul Kanunun 9. maddesinde vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir ifadesiyle belirtilmiştir. ²⁵ Tüzel kişiliklerde ve kanuni ehliyeteye sahip olmayanlarda vergi mükellefiyetini gerektirir bir durumun ortaya çıkması halinde bunlara düşen ödevler, kanuni temsilcilerce ve teşekkül ve teşebbüsleri idare edenlerce yerine getirilecektir. Örneğin 18 yaşından küçük birisinin adına birden fazla gayrimenkul olduğu ve bunlardan kira geliri elde ettiği varsayılırsa, kişinin 18 yaşından küçük olması vergilendirilmesine engel olmayacak, elde edilen kira gelirleri Gelir Vergisi Kanunun 70. maddesi kapsamında gayrimenkul sermaye iradı kazancı olarak vergilendirilecektir. Vergilendirmeye ilişkin sorumluluklar da küçüğün yasal temsilcisi tarafından yerine getirilecektir.

²² MUTLUEER vd.,s.126.

²³ Serkan ACUNER, *Türk Hukukunda Bireysel Emeklilik Sistemi ve Vergilendirilmesi*, 1.bs., İstanbul 2017, s.86.

²⁴ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 15.08.2020).

²⁵ EROL vd., s.45.

Kimlerin vergi mükellefi olacağı vergi kanunlarında açıkça belirtilmiştir.²⁶ Örneğin gelir vergisi kanuna göre vergi mükellefi gelir elde eden gerçek kişiler iken, Kurumlar Vergisi Kanununa göre verginin mükellefi kanun 1. maddesinde belirtilen tüzel kişilerdir. Bina ve arazilerde bina maliki, intifa sahipleri veya malik gibi hareket edenler emlak vergisinin mükellefi olurken, veraset yolu ile veya karşılıksız olarak kendisine mal iktisap eden kişiler veraset ve intikal vergisinin mükellefi olacaklardır.

Vergi mükellefi olmak için yapılan işin hukuka uygun olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Bu durum Vergi Usul Kanunun 9. maddesinde vergiyi doğuran olayların kanunlarla yasak edilmiş olmasının vergi mükellefiyetini ve sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı ifadesiyle ortaya konulmuştur. Örneğin kaçak yollarla elde etmiş oldukları ürünleri yurt içine getiren kişilerin faaliyetleri kanunlarla yasaklanmış olsa bile bu faaliyetleri neticesinde elde etmiş oldukları hasılatlar ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Vergi Sorumlusu; Vergi Usul Kanunun 8. maddesinde alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır.²⁷ Vergi sorumluluğunun vergi mükellefiyeti ile birlikte kabul edilmesinin en büyük sebebi vergi alacağının garanti altına alınması ve daha az maliyet ile vergilerin toplanmasının hedeflenmesidir.²⁸ Vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumluları da gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişilikler de olabilmektedir.

Vergi sorumlusu ile vergi mükellefi çoğu zaman aynı kişilikte birleşse de vergi sorumlusunun ödenecek verginin asıl borçlusu olmaması bakımından vergi mükellefiyetinden ayrılmaktadır.²⁹ Vergi mükellefleri alacaklı vergi dairesine karşı vergi borçlarından dolayı sorumlu iken vergi sorumlusunun yükümlülüğü asıl vergi mükellefinin mal varlığından gerekli kesintileri yapıp vergi dairesine vergilerin ödemesiyle son bulmaktadır.

²⁶ Sevil ŞİN, *Vergi Hukuku*, 1.bs, Bursa 2016, s.43.

²⁷ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 10.11.2020).

²⁸ MUTLUER vd.,s.126.

²⁹ Vergi Müfettişleri Derneği, *Bayanname Düzenleme Rehberi*, Ankara 2020, s.221.

Örneğin bir işverenin yanında ücretli olarak çalışan kişinin elde etmiş olduğu kazanç Gelir Vergisi Kanunun 61. maddesine göre ücret kazancı olarak vergilendirilmektedir. Dolayısıyla ücret geliri elde edenlerde ödenecek verginin mükellefi ücret geliri elde edenler olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinde ise işverenlerce hizmet erbabına ödenen ücretler üzerinden kanunda belirtilen oranlarda kesinti yapılarak ilgili vergi dairelerine ödenmesi zorunlu kılınmıştır. Bu durumda alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan ücret geliri elde eden işçi değil işveren olmaktadır.

dd. Verginin Matrahı

Matrah vergi mükelleflerinin kazanç ve iratlarından bu kazanç ve iratları elde etmek için yapılan giderler indirildikten sonra ortaya çıkan değerdir.³⁰ Yani matrah vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken verginin hesaplanmasında esas alınan ekonomik büyüklüktür. Vergi matrahları vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra vergi kanunlarında belirtilen istisna ve muafiyetlerin uygulanıp giderler düşüldükten sonra vergilendirmeye esas olan tutar olarak dikkate alınmaktadır.³¹ Örneğin mesken konut kira geliri elde eden bir kişinin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu konut kira gelirinden gelir vergisi kanunun 21. maddesinde belirtilen istisna haddi düşülecektir. İstisna haddi düşüldükten sonra kanun 74. maddesinde belirtilen giderler indirildikten sonra vergiye esas olacak tutar yani vergi matrahı ortaya çıkacaktır. Çıkan vergi matrahına kanunda belirtilen oranın uygulanması ile ödenmesi gereken vergi hesaplanacaktır.

ee. Verginin Oranı

Verginin konusu, mükellefi ve matrahı belirlendikten sonra vergi mükelleflerinin ödeyeceği vergi tutarının hesaplanması için, vergi matrahına uygulanan ölçüye verginin oranı denilmektedir.³² Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunun 32. maddesinde kurumlar vergisi oranının %20 oranında uygulanacağı belirtilirken, Gelir Vergisi Kanun

³⁰ M.Kamil MUTLUER vd.,s.128.

³¹ Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara 2020, s.118.

³² Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku*, 12.bs., Ankara 2021, s.148.

103. maddesinde mükellef matrahlarına uygulanacak vergi oranları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle belirtilmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi oranlarının da vergilendirmeye ilişkin olan diğer esaslı unsurlar gibi yasama organı tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Anayasa'nın 73/4. fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna ve oranlarıyla ilgili olarak kanunların belirlemiş olduğu sınırlar dahilinde Cumhurbaşkanına değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği belirtilerek kanunilik ilkesine bir istisna getirilmiştir.

Vergilerin yasallığı ilkesi gereğince vergiler, hem genel ve nesnel işlemlere konu olmalı, hem de öznel nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi kanunları ile düzenlenerek yasalara uygun ve doğru bir şekilde uygulanması gerekmektedir.³³ Vergilerin ilgili hükümleri bünyesinde barındırması için ana öğelerinin tamamının kanun ile düzenlenmiş olması şarttır. Vergiye ilişkin tüm hususların kanun ile düzenlenmesi zorunluluğunun en önemli nedeni yürütmeye vergilendirme noktasında hiçbir açık nokta bırakılmamasıdır. Yürütmeye vergilendirme noktasında herhangi bir açık nokta bırakılmaması bu alanda yaşanabilecek keyfi uygulamaların engellenmesi amacını taşımaktadır.³⁴

Anayasa Mahkemesinin 31.03.1987 tarih ve 1987/20 esas sayılı kararında; mali yükümlülüklerin, matrah ve oranların, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırımlar ve zamanaşımı gibi vergilendirmeye ilişkin unsurların, kanunla yeterince çerçevelenmemesi durumunda kişilerin sosyal ve ekonomik hatta temel hak ve hürriyetlerini etkileyecek keyfi uygulamaların gündeme geleceği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesinin ilgili kararında, vergi kanunlarının vergilendirmeye ilişkin kurucu unsurların yansıra vergisel ödev ve vergisel yönetim ilişkilerini düzenleyen unsurları bünyesinde barındırması gerektiği belirtilerek konunun önemine dikkat çekilmiştir.

³³ ÖNCEL vd., s.40.

³⁴ ÖNCEL vd., s.31.

B. Kanunilik İlkesinin Maddi Yönden Anlamı

Vergi kanunlarının, kurucu temel öğelerinin belirlenmesi kanunilik ilkesinin hayata geçmesi için tek başına yeterli değildir. Vergi kanunları ile belirlenen temel unsurların yanında başkaca kurallarında temel öğeler ile birlikte uygulanması gerekmektedir. Böylece hem vergilendirmeye ilişkin kurucu temel öğelerin yasama organı tarafından düzenlenmesi sağlanacak, hem de vergi kanunlarının yönetsel hükümlerle tamamlanarak kanunilik ilkesine uygun bir şekilde uygulanması gerçekleştirilmiş olacaktır. Aksi durumda idarenin keyfi tutum ve davranışları ortaya çıkacağından kurucu temel öğelerin hiçbir anlam ve etkinliği kalmayacaktır.³⁵

Vergilendirmeye ait olan tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, ödeme zamanı, vergi mükelleflerinin ödevleri, yükümlülüklerin denetlenmesi, uygulanacak yaptırımlar, uyuşmazlıklarda izlenmesi gereken yöntemler, vergi alacağını ortadan kaldıran nedenlerin vergi kanununda düzenlenmesi, vergisel ödevlere ve uygulama yöntemlerine ilişkin noktaları ifade etmektedir.³⁶

aa. Verginin Tarhı

Vergi alacağının; kanunlarda gösterilen matrah ve oranların esas alınması suretiyle vergi dairesi tarafından hesaplanmasına verginin tarhı denir.³⁷ Ülkemizde vergi miktarını doğrudan etkileyecek olan vergi matrahının, vergi mükelleflerince bağlı bulunmuş oldukları vergi dairelerine bildirmeleri üzerine vergi idaresince beyan edilen matrah üzerinden ödenmesi gereken verginin hesaplanmasına beyana dayalı tarhiyat denilmektedir. Beyana dayanan tarhiyatın dışında Vergi Usul Kanunda üç tür vergi tarhı öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunun 29 ve 30'uncu maddelerinde *re'sen*, *ikmalen* ve *idarece* vergi tarhı olmak üzere üçtür vergi tarhı yöntemi öngörülmüştür. Kanun ilgili maddelerinde, vergi mükelleflerinin defter ve belgeleri üzerinden tespit edilen matrah farkları üzerinden verginin hesaplanması durumunda *ikmalen* vergi tarhının ortaya çıkacağı, vergi mükelleflerinin defter ve belgeleri üzerinden verginin

³⁵ GÜNEŞ vd., s.144

³⁶ GÜNEŞ vd., s.145.

³⁷ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.325.

hesaplanmasının mümkün olmaması durumunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca hesaplanması durumunda re'sen vergi tarhının ortaya çıkacağı, bu iki durumun dışında kalan hallerde verginin hesaplanması durumunda idarece vergi tarhının ortaya çıkacağı belirtilerek vergilerin kanuniliğinin bir gereği olarak vergilerin hesaplanmasının da kanuni düzenleme ile yapılacağı belirtilmiş olmaktadır.³⁸

bb. Verginin Tebliği

Vergi Usul Kanunun 21. maddesinde vergilendirmeye ilgili hususların yetkili makamlarca vergi mükelleflerine veya ceza sorumlularına yazı ile bildirilmesinin verginin tebliğini oluşturacağı belirtilmiştir.³⁹ Vergi tebligatları vergilendirmenin her safhasına ilişkin olabileceğinden konusu oldukça geniştir. Örneğin vergi mükelleflerine beyanname bildirimlerinin yapılması, re'sen, ikmalen veya idarece yapılacak vergi tarhiyatlarının bildirilmesi, uzlaşmaya davet yazısının gönderilmesi, vergi ceza ihbarnamelerinin gönderilmesi, defter ve belgelerin istenmesi, vergisel konularda bilgi istem yazılarının gönderilmesi gibi birçok konu vergi mükelleflerine tebliğ ile bildirilmektedir.

Vergisel işlemlerin mutlak suretle mükellefe bildirilmesi gerekmektedir. Zira mükellefin temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkileyecek hukuki işlemlerin tek başına hüküm ve sonuç doğurması mümkün değildir. Örneğin yasal defter ve belgeleri vergi idaresince istenen mükelleflere durum mutlaka yazı ile bildirilmektedir. İlgili yazıda defter ve belgelerin 15 günlük yasal süre içerisinde ibraz edilmesi gerektiği, aksi durumda vergi matrahlarının re'sen takdir edileceği, özel usulsüzlük cezasının kesileceği, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilinin Vergi Usul Kanununun 359/a-2 maddesi gereğince kaçakçılık suçunu oluşturduğu dolayısıyla haklarında Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulacağı bildirilmektedir. Böylece kişilerin hukuki durumlarını doğrudan etkileyecek vergisel işlemler hakkında

³⁸ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.29.

³⁹ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.29.

bilgilendirilmeleri sağlanarak yapılacak işlemlerin hukuki hüküm doğurması sağlanmaktadır.

Mükelleflere yapılacak tebligatların hukuki sonuç doğurması için Vergi Usul Kanunun 94. maddesinde yer alan hükümlere uygun olması gerekmektedir. Kanunun birinci fıkrasında tebliğin, mükelleflerin kendisine, vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı, kanun ikinci fıkrasında tüzel kişiliklerde tebliğin bunların temsilcilerine, tüzel kişiliği bulunmayan teşekkül ve teşebbüslerde ise bunları idare edenlere, kanun üçüncü fıkrasında ise kendisine tebligat yapılacak herhangi bir kişinin bulunmaması durumunda ikametgah adresinde bulunanlara veya iş yerinde bulunan memur ya da müstahdemlerden birine tebliğ yapılabileceği belirtilmiştir.

cc. Verginin Tahakkuku

Vergi Usul Kanun 22. maddesinde tahakkuk işlemi; vergi mükelleflerine tarh ve tebliğ edilen vergilerin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi olarak tanımlanmıştır.⁴⁰ Vergi mükelleflerine ödemeleri gereken verginin tebliği ile birlikte vergi borcu zorunlu hale gelmektedir. Zorunlu hale gelen vergi, mükelleflerce dava konusu yapılmaz ise 30 günlük dava açma süresinin sonunda kesinleşerek tahakkuk edecektir. Mükellefler vergiye itiraz edip konuyu yargıya taşırlarsa vergi mahkemesinin kararına kadar ilgili verginin tahakkuku ertelenecektir.⁴¹ Vergi mahkemesinin nihai kararının mükellefe tebliği ile birlikte vergi kesinleşeceğinden tebliğ tarihi ile birlikte ödenmesi gereken vergi de tahakkuk edecektir.

çç. Verginin Tahsili

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olay ile başlayıp tahsil ile son bulmaktadır.⁴² Vergi Usul Kanunun 23. maddesinde tahsil, verginin kanunun öngörmüş olduğu şekilde ödenmesi işlemi olarak tanımlanmıştır. Tahsil işlemlerine ilişkin usul, Vergi Usul Kanunun 110-112. maddelerinde düzenlenmiş, vergi

⁴⁰ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 12.12.2020).

⁴¹ BİLİCİ vd.,s.35-36.

⁴² ŞENYÜZ vd.,s.148.

borçlarının ödeme şeklini, ödemenin ispatını, ödemenin süresinde yapılmaması durumunda cebri yaptırıma ilişkin hususlar ise 6183 sayılı kanunda düzenlenmiştir.⁴³ Vergi alacakları tahsilin dışında zamanaşımı, terkin, mahsup, takas, ölüm, ceza indirimi, af gibi nedenlerle son bulmaktadır.⁴⁴

dd. Zamanaşımı

Devlet, kamu alacaklarını kanun ön görmüş olduğu sürelerde vergi mükelleflerinden tahsil etmek zorundadır. Zira yasama organı devletin tahsil yetkisini mutlak olarak görmemiş, belli dönemde tahsil edilmeyen kamu alacaklarının zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir.⁴⁵

Vergi Usul Kanunun 113. maddesinde zaman aşımı süresinin geçmesi ile birlikte vergi alacağının ortadan kalkacağı, zaman aşımının mükellefin herhangi bir müracaatının olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunun 114. maddesinde ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıllık süre içerisinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir.

Kanun ilgili maddesinde açıkça ifade edildiği üzere vergi alacağının ortadan kalkması vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Örneğin 2016 yılında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilirse devlet tarafından ilgili vergiler en son 2021 Aralık ayı sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir. Aksi bir durumda vergi alacağı zamanaşımına uğrayacağından tahsili imkansız hale gelecektir.

ee. Denetim

Vergi denetimi, tarh, tebliğ ve tahakkuk eden vergilerin tahsil edilmesi için büyük önem arz etmektedir. Zira yapılan denetimler sayesinde vergi kayıp ve kaçakları ortaya çıkarılmakta, vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergiler kamu otoritesi

⁴³ KANETİ vd., s.47.

⁴⁴ Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, *Vergi Hukuku*, 5.bs., İstanbul 2011, s.117.

⁴⁵ ÖNCEL vd., s.132.

tarafından tespit edilmektedir. Devlete kamu gücünü kullanmak suretiyle ödenmesi gereken verginin tahsil edilmesi için verilen denetim yetkisi Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. VUK/127. maddesinde, maliye idaresince yoklama yapılmak suretiyle yapılacak denetime yer verilirken, VUK/134. maddesinde vergi incelemesine, VUK/142. maddesinde arama yapılabilecek hallere, VUK/148. maddesinde maliye idaresine bilgi verme zorunluluğuna ilişkin hükümlere, VUK/152. maddesinde ise istihbarat arşivlerinin tutulmasına ilişkin hükümlere yer verilerek, devletin denetim yapma yetkisinin içeriği ve sınırları yasama organınca belirlenmiştir.⁴⁶

ff. Vergi Mükelleflerinin Ödevleri

Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunun 8. maddesinin birinci fıkrasında vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır.⁴⁷ Söz konusu kanuni düzenleme ile vergi mükellefi, vergi borcunu ödemekle yükümlü olan kişi olarak değerlendirilmiş, vergi mükellefiyeti maddi yükümlülük kapsamında ortaya konulmuştur. Vergi Usul Kanunun 157. maddesinde VUK/101. maddesinde belirtilen bilinen iş yeri adreslerini değiştiren mükelleflerin, yeni adreslerini bağlı olmuş oldukları vergi dairelerine bildirmeleri gerektiği, VUK/257. maddesinde ise vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedellerinin tespiti sırasında, kanunda belirtilen yükümlülüklerin vergi mükelleflerince yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Böylece Vergi Usul Kanununun ilgili maddeleri ile VUK/8 maddesi tamamlanmış, vergi mükelleflerinin vergi ödeme sorumluluğu ile birlikte, bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma gibi ödevlerinin olduğu, kanun maddesi ile net bir şekilde ortaya konulmuştur. Böylece kanun maddesi ile bir yandan vergi mükelleflerinin vergisel sorumlulukları belirtilirken, diğer taraftan vergi mükelleflerinin mali yükümlülüklerinin neler olduğu detaylıca tanımlanmıştır.⁴⁸

⁴⁶ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 12.12.2020).

⁴⁷ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 11.11.2020).

⁴⁸ ŞENYÜZ vd.,s.158.

C. Kanunilik İlkesinin Diğer Vergilendirme İlkeleri Yönünden Anlamı

Vergilerin kanuniliğinden bahsedebilmek için anayasal ve verginin kurucu unsurlarının taşınması gereken ilkelerin yanında ayırma, vergilerin gerçek gelirler üzerinden alınması, uygunluk ve kamuya yararlılık ilkelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Zira kanunilik ilkesi söz konusu ilkelerin bir arada bulunması ile anlam kazanacak, gerek anayasaya gerekse diğer kanuni düzenlemelere uygun hale gelecektir.

aa. Ayırma İlkesi

Kişilerin gelir düzeyleri dikkate alınarak vergi yükünün dağıtılması gerektiğini savunan ilkeye ayırma ilkesi denilmektedir.⁴⁹ Kişilerin ekonomik faaliyetleri, servetleri, sermaye, iş güçleri, hammaddeye ulaşım imkânları birbirinden farklı olduğu için vergileme yapılırken herkesin ekonomik gücü oranında vergi alınmalıdır. Ayırma ilkesi ile kişilerin hem ödeme gücüne göre vergi vermesi hem de gelir dağılımında adaletin sağlanması hedeflenmektedir.⁵⁰ Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi, servet üzerinden alınacak vergiler emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, harcamalar üzerinden alınacak vergilerin ise katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olarak farklı kategorilerle ifade edilmesinin sebebi ayırma ilkesidir. Böylece faaliyetleri ve gelirleri birbirinden farklı olan vergi mükelleflerinin ekonomik güçleri oranında vergilendirilmeleri hedeflenmiştir.

Ayırma ilkesi gereğince sermaye geliri elde edenler emek üzerinden gelir elde edenlerden daha fazla kazanca sahip olduğundan sermayeden gelir elde edenlerin daha fazla vergi vermesi gerekmektedir. Örneğin bir ayakkabı tamircisinin bir şirket kadar gelir elde etmesi mümkün olmadığından, ayakkabı tamircisi gelir vergisine göre vergilendirilirken, şirket kurumlar vergisi mükellefi olarak vergilendirilecektir.

⁴⁹ Fatih SARAÇOĞLU, Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi, 40.sayı, İstanbul 2001, s.12-78

⁵⁰ Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, 21.bs., 1997 Ankara, s.43.

bb. Vergilerin Gerçek Gelirler Üzerinden Alınması

Gelir Vergisi Kanunun 1. maddesinde gelirin; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların safı tutarı olduğu belirtilmiştir.⁵¹ Elde etme, gelir vergisi açısından kazanca konu olan olayın doğmasıyla birlikte gerçekleşmektedir. Dolayısıyla gelir vergisi açısından kazanca konu olan fiilin ne zaman doğduğunun tespit edilmesi önem arz etmektedir. Gelir Vergisi Kanununa göre ticari ve zirai kazançlarda, kazancın tahakkuku ile serbest meslek kazançlarında, gayrimenkul sermaye iradı kazançlarında, menkul sermaye iradı kazançlarında ve ücret kazançlarında ise kazancın tahsili ile birlikte gelirin elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Örneğin özel okul işletmeciliği ile iştigal eden bir mükellefin faaliyeti gelir vergisi kanunun 37/3. maddesinde ticari kazanç olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Özel okul işletmecileri öğrenci velileri ile 2021 eğitim öğretim yılı içinde eğitim hizmetlerinin verilmesi konusunda sözleşme imzaladıkları varsayılırsa sözleşmenin imzalandığı andan itibaren özel okul işletmesi için vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacak ve kazanç tahakkuk edecektir. Gayrimenkullerini kiraya vermek suretiyle gelir elde eden kişilerin kazancı ise gelir vergisi kanunun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği belirtildiğinden, kiraya verilen gayrimenkulün kira bedeli tahsil edildiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Örneklerden de anlaşılacağı üzere vergi kanunlarımızda vergilerin doğumu farklı olay ve işlemlere bağlanmıştır. Bu hem aleniyet ilkesinin hem de mali güce göre vergilendirmenin gereğidir.

cc. Vergilendirmede Uygunluk İlkesi

Vergilendirmede Uygunluk İlkesi, vergilerin vatandaşlar ve devlet açısından en uygun olan zamanda alınması gerektiğini ifade etmektedir.⁵² Vergilendirmede uygunluk ilkesi, vergilerin mükellefler açısından ödenebilir olması, devlet açısından da tahsil edilebilir olması yönüyle önem arz etmektedir. Bu yüzden ülkemizde beyan esasına göre alınan gelir ve kurumlar vergisi, vergiyi doğuran olayı izleyen takvim yılı

⁵¹ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 08.12.2020).

⁵² İlhan ÖZER, *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, 1.bs., Ankara 1977, s.72.

içerisinde tahsili yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunun 117. maddesinde şubat ayı içerisinde beyan edilen verginin, şubat ve haziran aylarında, mart ayı içerisinde beyan edilen gelir vergisinin ise mart ve temmuz aylarında ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunun 25/5. maddesinde beyan üzerine tahakkuk edecek olan kurumlar vergisinin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar beyan edileceği, kanun 21. maddesinde ise beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödeneceği belirtilmiştir. Örneğin basit usulde gelir vergisine tabi olan bir mükellef, 2021 yılında elde etmiş olduğu kazanç ve iratları 2022 yılı şubat ayının sonuna kadar beyan edecektir. Kazançları üzerinden hesaplanan vergileri iki taksitte şubat ve haziran aylarında ödeyecektir. Ticari, zirai veya mesleki kazanç elde eden bir vergi mükellefi ise 2021 yılında elde etmiş olduğu kazancı izleyen yılın mart ayının sonuna kadar beyan edecektir. Adına tahakkuk ettirilen vergileri ise iki taksitte mart ve temmuz aylarında ödeyecektir. 2021 yılında ticari faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefi elde etmiş olduğu hasılatı izleyen yılın 4 ayın 25 kadar yani 04. 25.2022 kadar beyan edip aynı süre içerisinde ödeyecektir. Vergi sistemimizde tahakkuk eden veya tahsil edilen hasılatın anında vergilendirilmemesi, uygunluk ilkesinin bir gereğidir. Bu yolla hem vergi mükelleflerinin ekonomik faaliyetlerinin aksamaması hedeflenmekte hem de devlete, vergi mükellefleri adına tahakkuk eden vergileri tahsil edebilme imkanı tanımaktadır.

çç-) Kamuya Yararlılık İlkesi

Kamuya yararlılık ilkesi gereğince; yasama organınca vergi kanunlarında yapılacak tasarrufların, kamu yararı doğrultusunda keyfiliğe ve ikili uygulamalara yer vermeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi bir düzenleme, vergi kanunlarının hem kanunilik ilkesine hem de Anayasanın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırı olmasına yol açacaktır.⁵³

Anayasa Mahkemesinin 24.01.2007 tarih ve 2006/131.E sayılı kararında aynı hukuki durum içerisinde bulunmalarına rağmen farklı kuralların uygulanmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılmış ise bu yasal düzenlemelerin haklı ve makul bir

⁵³ KARAKOÇ, s.72.

gerekçeye dayanması gerektiği, haklı ve makul bir gerekçe olmaksızın yasal düzenleme yapılmış ise yasama erkinin keyfi olarak kullanılması durumunun ortaya çıkacağı, bu şekilde yapılan düzenlemelerin Anayasanın 10. maddesinde yer alan ilkelere ve hukuk devleti anlayışına ters düşeceği belirtilmiştir. Anayasa mahkemesinin ilgili kararında da belirtildiği üzere, tüm hukuki düzenlemelerde olduğu gibi vergi kanunları da haklı bir gerekçe olmaksızın eşitsiz uygulamalara yol açabilecek uygulamaları bünyesinde barındırmamalı, kanunların uygulamasında kamu yararı gözetilmelidir.

2. Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Kapsamı

Vergilendirme, tarihi süreç boyunca sürekli değişim göstermiştir. İlk çağlarda devleti idare edenler vergilendirme yetkilerini kamu hizmetlerinin görülmesi, ihtiyaç duyulan mali kaynakların temini noktasında değil de şahsi çıkar ve menfaatleri doğrultusunda sınırsız ve keyfi bir şekilde kullanmakta iken, zamanla bu anlayış terk edilmiş, demokratikleşme hareketlerinin de etkisiyle vergilendirme, kamusal nitelikli hizmetlerin görülmesi, sosyal devlet anlayışının gerçekleştirilmesi gibi amaçlara yönelmiştir.⁵⁴

Anayasanın 73. maddesinde yer alan hükümler yalnızca vergileri değil, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla vergiler bünyesinde yalnızca vergilendirmeyi barındırmamakta, vergilendirme ile birlikte tüm mali yükümlülükleri kapsayan bir yapı ihtiva etmektedir.⁵⁵

A. Mali Yükümlülük Türleri Açısından

Vergi, devletin kamusal nitelikli hizmetlerin karşılanması için tek taraflı cebir yetkisini kullanarak özel kesimden ve kamu kesiminden, herhangi bir karşılık gereksinimine ihtiyaç duymaksızın almış olduğu iktisadi değerlerdir.⁵⁶

⁵⁴ Müge VATANSEVER ÖZTÜRK, *Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 2014, Yıl 2014, s.2-3.

⁵⁵ KANETİ vd.,s.36.

⁵⁶ GÜNEŞ vd., s.21.

Harçlar, devlet tarafından kamusal nitelikli harcamaların finansmanını sağlamak için, belirli kamu hizmetlerinden yararlananlardan bu hizmetlerin karşılığı olarak alınan bedelleri ifade etmektedir.⁵⁷ Resimler ise belirli iş ve hizmetlerin görülmesi için devlet tarafından yetkili makamlara verilen izin doğrultusunda yetkili makamlarca alınan bedellerdir.⁵⁸ Devlet, kamusal nitelikli hizmetlerin sağlanması için kaynak tesis etmek durumundadır. Vergiler tek başına yeterli kaynağı oluşturamadığından harç, resim ve benzeri mali yükümlülükler getirilerek bu alanda ihtiyaç duyulan finansman sağlanmaya çalışılmaktadır.

Vergiler, niteliği itibariyle harç ve resimlerden ayrılmaktadır. Zira vergiler herhangi bir karşılık olmaksızın alınırken, harç ve resimler belli başlı hizmetlerden faydalananlardan bu hizmetlerin karşılığı olarak alınmaktadır.⁵⁹ Vergiler, kamusal nitelikli ihtiyaçların karşılanması amacına yönelirken, resim ve harçlar belli başlı amaçların gerçekleştirilmesi noktasında, ihtiyaç duyulan finansmanın temini için talep edilmektedir.

Diğer mali yükümlülükler kendine özgü yasal düzenlemelere tabi olduğundan vergilerin tabi olduğu yasal düzenlemelerin kapsamı dışında kalmaktadırlar. Yalnız Anayasanın 73. maddesinde vergiler ile birlikte diğer mali yükümlülüklerinde anayasada belirtilen esaslara dahil olduğu belirtildiğinden, bu mali yükümlülüklerinde tıpkı vergiler gibi kanunilik ilkesine uygun olması gerekmektedir. Örnek verecek olursak, emeklilik fonları, yatırım fonları, sigorta fonları, gayrimenkul yatırım fonları diğer mali yükümlülükler kapsamında yer almaktadır.⁶⁰ Dolayısıyla emeklilik fonları, yatırım fonları, sigorta fonları gibi diğer mali yükümlülükler kapsamında olan düzenlemelerin de kanunilik ilkesi çerçevesinde uygulanması şarttır.

⁵⁷ Salih TURAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 1.bs., İstanbul 2020, s.29.

⁵⁸ AKDOĞAN, s.103.

⁵⁹ Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 10.bs., İstanbul 1998, s.189.

⁶⁰ Gülsen GÜNEŞ vd.s.42.

B. Yasaların Yürürlüğü Açısından

Vergilerin kanuniliği ilkesi, bünyesinde yalnızca vergi kanunlarının yasama organınca belirlenen esaslar çerçevesinde hazırlanmasını barındırmamaktadır. Kanunilik ilkesi, vergi kanunlarının yasama organı tarafından hazırlanması ile birlikte, daha önce hazırlanmış olan kanun hükümlerinin değiştirilmesi, kaldırılması, değişen şartlara göre kanun metninin zenginleştirilmesi gibi unsurları da barındırmaktadır.⁶¹ Dolayısıyla kanunilik ilkesi gereğince, mevcut bir kanun hükmünün yürürlükten kaldırılması yine bu alanda hazırlanacak başka bir kanun hükmü ile mümkündür.

Vergi kanunları, diğer kanun hükümleri gibi yasama organı tarafından belirlenen tarihte yürürlüğe girmekte ve Anayasanın 89. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yayınlanmaktadır. İlgili hükmün istisnasını, Anayasanın 50. maddesinde belirtilen esaslar dahilinde yürürlüğe giren uluslararası antlaşmalar oluşturmaktadır. Ülkemiz ile yabancı devletlerarasında yapılan uluslararası anlaşmalar, özellikle bu alanda yaşanabilecek çifte vergileme, kaçakçılık, vergi kanunların uygulamasından doğan olumsuzlukların ortadan kaldırılması, vergileme sürecini daha etkin kılınması gibi amaçları taşımaktadır.⁶² Ülkemiz ile diğer devletlerarasında imzalanan uluslararası vergi anlaşmalarının bir diğer önemi bu anlaşmalara karşı Anayasa Mahkemesine başvurulamayacak olmasıdır. Anayasanın 90. maddesinin 5. fıkrasında usulüne uygun olarak yürürlüğe konmuş ve yasa hükmünü kazanmış olan uluslararası anlaşmalara karşı anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı belirtilmiştir.

Yürürlükte bulunan vergi kanunları, yeni kanunlar ile kaldırılabilceği gibi, kanunlarda yapılacak revizyon ile içeriği değiştirilebilmektedir. Vergi kanunları bünyesinde, kişilerin ekonomik faaliyetlerini, temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkileyen hükümleri barındırdığından, yaşanan sosyal ve ekonomik gelişmeler ışığında vergi kanunlarının yeniden düzenlenmesi bir zorunluluk arz etmektedir. Kanunilik

⁶¹ Gülsen GÜNEŞ vd.s.25-26.

⁶² Nurettin BİLİCİ vd.,s.39.

ilkesi gereğince yapılacak vergi revizyonlarının da yine yasama organınca belirlenmesi gerekmektedir.⁶³

1982 Anayasasının 73. maddesinin son fıkrasında vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunlarla belirlenebileceği fakat belli sınırlar içerisinde Bakanlar Kuruluna vergilendirmeye ilgili değişiklikler yapabilme yetkisinin verilebileceği belirtilmiştir. 16 Nisan 2017 tarihinde anayasada yapılan değişikliği ile Bakanlar kuruluna verilen yetkiler Cumhurbaşkanına devredilmiştir.⁶⁴ Cumhurbaşkanına verilen bu yetki kanunilik ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin 14.05.1997 tarih ve 1996/75 E.–1997/50 K. sayılı kararında, verginin yasallığı ilkesinin istisnasını oluşturan Anayasanın 73. maddesinin son fıkrasındaki istisna kuralının, sınırlı bir uygulama alanı bulması gerektiği, ilgili istisna hükmünün genişletilmemesi gerektiği, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin temelinde, enflasyon nedeniyle oluşan olumsuz durumun bertaraf edilerek gerçek vergiyi alabilmek ve ekonomiye yön vermek olduğu, Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin sınırsız olamayacağı açıklanmıştır.⁶⁵

Vergilerin, kanunla konulması ve değiştirilmesi vergi mükelleflerinin güvenliğine yönelik bir olgu iken, kaldırılması sosyal devlet ilkesi kapsamında devletin vergi mükelleflerine karşı yükümlülüklerini gerçekleştirmeye yöneliktir. Zira vergilerin konulması, değiştirilmesi ve alınmaması seçeneklerinin siyasi iktidarın takdirine bırakılması, uygulamada adil olmayan durumların yaşanmasına yol açacağından, toplumdaki adalet ve eşitlik olgularını zedeleyecek, kanunilik ilkesine aykırı durumların ortaya çıkmasına yol açacaktır.⁶⁶

Kanunilik ilkesi gereğince vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yanında vergi suç ve cezalarının da kanunilik ilkesine uygun olması gerekmektedir.

⁶³ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.285

⁶⁴ ULUATAM vd.,s.134.

⁶⁵ AYM.14.05.1997 tarih, E.1996/75, K.1997/50 (www.anayasa.gov.tr,e.t:01.02.2020).

⁶⁶ GÜNEŞ vd. s.52.

Anayasa Mahkemesinin 26.09.2002 tarih ve 2001/353 E.-2002/87 sayılı kararında, Türk Ceza Kanunun 1. maddesinde kanunun suç saymadığı bir fiil için hiç kimseye ceza verilemeyeceği, kişilerin kanunda yazılı cezalardan başka bir cezayla cezalandırılmayacağı belirtilerek suç ve cezalarda yasallık ilkesine vurgu yapıldığı, bu kuralın Anayasanın 38. maddesinde yer aldığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde hangi eylemlerin suç teşkil ettiği belirtildiğinden ilgili kanun hükmüne dayanılarak uygulanacak cezai işlemlerin Anayasada belirtilen kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmayaacağı ilgili kararda açıklanmıştır.⁶⁷

3. Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları

A. Geriye Yürümezlik İlkesi

Kanunlar ancak yürürlüğe girdikten sonraki olay ve işlemlere uygulanmaktadır. Bu ilke Anayasamızda esasen ceza hukukuna ilişkin olay ve işlemlere uygulanırken, vergi hukukunda da ilgili ilkenin uygulanması geçerliliğini korumaktadır.⁶⁸ Bu ilke ile kişilerin yürürlükte bulunan hukuka güvenmeleri sağlanmakta, geleceğe yönelik ekonomik, sosyal ve ticari planlamalar yapmaları sağlanmaktadır.

Vergi kanunları, tıpkı diğer kanunlar gibi çıkartıldıkları tarihten sonra yürürlüğe girmektedir. Anayasamızda vergi kanunlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin açık bir kural bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesinin 07.11.1989 tarih ve 6/42 sayılı kararında, vergi alanındaki düzenlemelerin yasayla yapıldığından, geriye yürümezlik ilkesinin vergi kanunları için de geçerli olacağı belirtilmiştir.⁶⁹ Vergi kanunlarının temel hak ve hürriyetleri doğrudan etkileyen hükümleri bünyesinde barındırdığı düşünüldüğünde, özellikle vergi yükünü arttırıcı hükümlerin geriye yürütülmemesi hukuki güvenlik açısından büyük önem arz etmektedir.⁷⁰

⁶⁷ AYM. 26.09.2002 tarih, E.2001/353, K.2002/87 (www.anayasa.gov.tr,e.t:06.20.2020).

⁶⁸ ULUATAM vd.s.66.

⁶⁹ AYM.07.11.1989 tarih, E.6/42, K.1998/50 (www.anayasa.gov.tr,e.t:01.01.2020).

⁷⁰ Sadık KIRBAŞ, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, 2.bs., Ankara 2015, s.67.

Vergi Usul Kanunun 9. maddesinde vergi kanunlarında tanımlanan olay veya hukuki durumların meydana gelmesi ile birlikte vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra çıkarılan bir yasa, kural olarak daha önce gerçekleşen bir olaya uygulanamayacaktır.⁷¹ Zira kişilere ek yükümlülükler yükleyecek bir vergi kanunu, kişilerin ekonomik, sosyal hatta temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkileyeceğinden anayasada ön görülen temel ilkelere aykırılık teşkil edecektir.

Geriye yürümezlik ilkesi, vergi mükelleflerine vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra ek mali yükümlülükler getiren hükümler için uygulanmaktadır. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra çıkarılan yasa hükmü kişilere ek mali yükümlülükler getirmiyorsa, temel hak ve hürriyetlerini, sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyen hükümleri bünyesinde barındırmıyorsa, yasa hükmü geçmişteki olay ve işlemlere de uygulanabilecektir. Şöyle ki Anayasa Mahkemesi 07.11.1989 tarih ve 6/42 sayılı kararında, vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemelerin geriye yürüyemeyeceğini, zorunlu nedenlerle, örneğin kamu yararı gibi durumlarda, çıkarılan yasa hükmünün kişiler arasında eşitsizliğe yol açmayacak hükümler getirmesi veya kişilerin yararına hükümleri içermesi durumunda, kişilerin hukuki güvenlikleri ihlal edilemeyeceğinden yasa hükmünün geriye yürüyebileceği belirtilmiştir.⁷²

Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra çıkarılan bazı kanun hükümleri, vergi mükelleflerine büyük avantajlar sağladığından ilgili kanun hükümlerinin geçmişe yürüyerek kanun kapsamındaki herkesi kapsamaması, hem kanunilik ilkesine hem de hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Örnek vermek gerekirse, Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki 6111 Sayılı Kanun ile, Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Yayınlanan 7143 Sayılı Kanunun, vergi mükelleflerine hem matrah artırımında bulunarak geçmiş dönemdeki hesap ve

⁷¹ ÖNCEL vd.,s.49.

⁷² AYM. 07.11.1989 tarih, E. 6/42, K.1998/50 (www.anayasa.gov.tr,e:t:01.01.2020).

işlemleri nedeniyle haklarında vergi incelemesi yapılmaması teminatı sağlamış, hem de mevcut vergi borçlarının faizleri silinerek taksitler halinde maliye idaresine ödeme imkanı getirmiştir. Dolayısıyla ilgili kanun hükümlerinin geçmişe yürüyerek kanun kapsamındaki tüm vergi mükelleflerini kapsamasında hukuka aykırı herhangi bir durum bulunmamaktadır.

Türk hukuk sisteminde, yasaların anayasaya uygunlukları yargısal denetime tabi olduğundan, geçmişe yürüyen vergi kanunlarının içermiş oldukları hükümler de yargı mercilerinin denetimi altında olacaktır. Dolayısıyla geçmişe etkili olarak çıkarılan vergi kanunlarının içermiş olduğu unsurlar anayasaya aykırı bulunursa iptal istemiyle Anayasa Mahkemesine götürülebilecektir.⁷³

B. Kıyas Yasağı

Kanunlarda hukuksal bir probleme çözüm üretebilecek bir düzenleme yoksa, söz konusu kanunda boşluk var demektir.⁷⁴ Vergi hukukunda ortaya çıkan boşlukların nasıl doldurulacağına ilişkin somut bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanunilik ilkesi gereğince vergi kanunlarının uygulanması sırasında herhangi bir boşlukla karşılaşılması durumunda ilgili boşluğun kıyas yapılmak suretiyle doldurulması mümkün değildir.⁷⁵ Yalnız vergi kanunda yer alan boşluklar örnekseme yapılmak suretiyle doldurulabilmektedir.

Vergi Usul Kanunun 3. maddesinde yer alan düzenleme gereğince, yasadaki boşluğun doldurulması amacıyla örneksemeye başvurulabilecektir. Dolayısıyla yasada yer alan bir kural, nitelikleri ve koşulları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş farklı bir olaya uygulanabilecektir. Örnek vermek gerekirse yasadışı kumar ve bahis işletmeciliğinden gelir elde eden bir kişinin bu faaliyeti kanunlarla yasaklanmış olsa bile, yapılan faaliyet belli bir organizasyon dahilinde sürekli yapıldığından ve bu yolla elde edilen kazanç emekten ziyade sermayeye dayandığından kumar işletmeciliğinden

⁷³ ÖNCEL vd.,s.181.

⁷⁴ Selim KANETİ, *Avrupa Topluluğu Hukuku Üstünlüğü Karşısında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Anayasa Yargısı*, Ankara 1990, Sayı 7, s.131-140.

⁷⁵ KANETİ, s.466.

elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunun 37. maddesi kapsamında ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Zira bir faaliyetin ticari kazanç olarak değerlendirilebilmesi için faaliyetin emekten ziyade sermayeye dayanması, faaliyetin sürekli olarak yapılması, belli bir organizasyon gerektirmesi, belli bir hacmi aşması, gelir elde etmeyi hedeflemesi gerekmektedir. Kumar işletmeciliğinden elde edilen kazanç, ticari kazanç için aranan nitelikleri bünyesinde barındırdığından örnekseme yapılmak suretiyle bu yolla elde edilen hasılat ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.⁷⁶

Yalnız örnekseme yapılmak suretiyle nitelikleri ve koşulları bir birine benzeyen kişilerin vergilendirilmesi, kuvvetler ayrılığı ilkesine, kanunilik ilkesine ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Anayasamızda vergilerin kanuniliği ilkesi açıkça düzenlendiğinden, örnekseme yolu ile kişilerin vergilendirilmesi anayasaya aykırı olacaktır.⁷⁷ Örnekseme yolu ile kişilerin vergilendirilmesinin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmesinin en büyük sebebi, kanunilik ilkesi gereğince vergilendirmeye ilişkin tüm hususların yasama organınca belirlenmesinin zorunluluk arz etmesidir. Ayrıca bu yolla yapılacak bir vergilendirme anayasada yer alan eşitlik ilkesine de aykırı olacaktır. Bunun en önemli sebebi, vergi kanunlarına göre vergi mükellefiyeti tesis edilen kişiler kanunda yer alan istisna ve muafiyetlerden faydalanabilirken, örnekseme yolu ile re'sen adına vergi tahakkuk ettirilen kişilerin ilgili istisna veya muafiyet hükümlerinden faydalanamamalarıdır. Ayrıca vergi kanunlarında, vergi mükelleflerinin kazançlarının tespitinde yapabilecekleri indirimler belirtilmiştir. Vergi mükellefleri kazançlarından bu indirimleri düşmekte kalan tutar üzerinden hesaplanan vergiyi ödemektedirler. Oysa örnekseme yolu ile vergilendirilen bir kişinin bu imkandan faydalanması söz konusu olmayacaktır.⁷⁸

Örnekseme yolu ile kişilerin vergilendirilemeyeceği hususu maddi yasalar açısından hüküm ifade ederken, yöntem kurallarını içeren Vergi Usul Kanununda bulunan boşlukların doldurulması için yoruma veya örnekseme yoluna

⁷⁶ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.225.

⁷⁷ Nami ÇAĞAN, *Vergilendirme Anayasal Temeli ve Vergi İdaresi Yargı İlişkileri*, Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, Ankara 1991,s.1-6.

⁷⁸ KANETİ, s.176.

başvurulabilecektir.⁷⁹ Dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin bir hüküm, verginin kurucu unsurlarına yönelik değilse örneksime veya yorum yöntemine başvurulabilecektir. Örnek vermek gerekirse, herhangi bir iş yeri açmaksızın sürekli alım satım faaliyeti ile uğraşan bir kişinin bu faaliyeti Gelir Vergisi Kanunun 37. maddesinde tanımlanan, ticari kazanç için belirtilen tüm esaslı unsurları bünyesinde barındırdığından örneksime yolu ile elde edilen kazanç ticari olarak değerlendirilip bu kapsamda vergilendirilebilecektir. Bu kişinin, elindeki döviz veya altını kur farklarından faydalanmak suretiyle sürekli alıp sattığını ve bu şekilde gelir elde ettiğini düşünersek, örneksime yapılmak suretiyle vergilendirilmesi kanunilik ilkesine aykırı olacaktır. Çünkü döviz veya altının alınıp satılması suretiyle elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanununda tanımlanan yedi gelir unsurunun hiçbirinin tanımlarına girmemektedir. Kanunda tanımlanmayan bir faaliyetin örneksime yapılmak suretiyle vergilendirilmesi mümkün olmadığından, ilgili kazancın vergilendirilmesi kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Örneksime, vergi hukukunda istisnai olarak başvurulacak bir yöntem olması nedeniyle yasama organı, yürütme ve yargı organının bu yöntemle başvurusunu engelleyecek önlemleri alması gerekmektedir. Bunun içinde yasama organınca hazırlanacak vergi kanunlarının, soyut ve belirsiz kavramları bünyesinde barındırmaması, soyut ve belirsiz kavramlar kanun metninde yer alacaksa da bunların belirli ölçütlerle tanımlanması ve sınırlarının net bir şekilde çizilmesi gerekmektedir.⁸⁰

⁷⁹ KANETİ, s.38.

⁸⁰ GÜNEŞ vd.,s.166.

İKİNCİ BÖLÜM

KANUNİLİK İLKESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİ HUKUKU KAYNAKLARI İÇİNDEKİ YERİ

Vergilerin kanuniliği ilkesinin tarihsel sürecine bakıldığında siyasi iktidar sahiplerinin kamu gücünü kullanırken meydana gelebilecek keyfi uygulamaların önüne geçebilmek amacıyla iktidar yetkisinin sınırlandırılması gereksinimi ile birlikte ortaya çıktığı görülmektedir. Vergilerin kanuniliği ile amaçlanan temel hedefin vergilerin ağırlığından ziyade siyasi iktidarın vergileme noktasındaki keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi olduğu bilinmektedir.⁸¹

Kanunilik ilkesi toplumların içinde bulundukları zamanın şartlarına göre gelişme göstermiştir. Yaşanan gelişmeler kanunilik ilkesinin, ileride ortaya çıkabilecek aksaklıkları ve keyfi uygulamaları engelleyebilecek bir mekanizma olarak görülmesini sağlamıştır. Böylece toplumun tamamını bağlayan ve genel geçerliliği kabul edilen kuralların varlığı toplumsal bir sözleşmeyle oluşturulacak siyasi bir teşkilatın aracılığı ile olabileceği genel kabul gören bir anlayış haline gelmiştir.⁸²

Tarihsel süreç içerisinde toplumun beklentileri çerçevesinde gelişen vergi kavramı sözleşmelerden sonra yerini anayasal metinler içerisinde almaya başlamıştır. Bunun en önemli sebebi ise halkın yasadışı, ölçsüz ve adaletsiz alınan vergilere göstermiş oldukları tepkidir. Vergilendirme kıstaslarının anayasal metinler içeresine alınması hem keyfiliği önleyeceğinden hem de vatandaşın temel hak ve hürriyetlerini garanti altına alacağından anayasal metin içerisinde vergilerin sınırlarının çizilmesi bir zorunluluk olarak zaman içerisinde kabul edilmiştir.⁸³

Toplumsal düzen insanların bir arada mutlu, hür ve bağımsız hareket edebilmeleri ile birlikte sağlanmaktadır. İşte siyasi iktidarların varlığı ve halkın siyasi iktidarlardan beklentisi de bu noktada ortaya çıkmaktadır. Vergiler keyfi uygulamalar

⁸¹ Selim KANETİ, Esra EKMEKÇİ, Gülsen GÜNEŞ, Mahmut KAŞIKÇI, *Vergi Hukuku*, 1.bs., İstanbul 2019, s.24.

⁸² Şafak Ertan ÇOMAKLI, Mehmet GÖDEKLİ, *Vergilemede Anayasal Prensipler*, 1.bs., Ankara 2011, s.9.

⁸³ Gülseren BALLAR, *Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararlarında İncelenmesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2019, s 62.

ile vatandaşların en temel hak ve hürriyetlerine müdahaleler içeren uygulamaların görünmesine yol açtığından vatandaşlar siyasi iktidardan keyfi uygulamaları engelleyebilecek düzenlemelerin hayata geçirilmesini sağlayacak kanunların konulmasını istemişlerdir. İşte vergilerin kanuniliği ilkesi de toplumu oluşturan bireylerin siyasi iktidardan keyfi uygulamaların ortadan kalktığı, ölçülü, belirgin ve istikrarlı vergi uygulamaları beklentisi ile birlikte ortaya çıkmış ve gelişme göstermiştir.⁸⁴

Vergi politikalarının belirlenmesi, hayata geçirilmesi, anayasaya ve diğer kanuni düzenlemelere uygunluğunun sağlanması uzun bir süreç sonucunda gerçekleşmiştir. Vergilerin anuniliği ilkesinin günümüzdeki haline gelmesi için geçirmiş olduğu tarihsel gelişim ortaçağ, aydınlanma çağı ve 21.yy'da yaşanan gelişmeler ile birlikte olmuştur.⁸⁵

1. İlkçağda Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler

İlkçağlarda devleti idare edenler vergilendirme yetkilerini kamu hizmetlerinin görülmesi, ihtiyaç duyulan mali kaynakların temini noktasında değil de şahsi çıkar ve menfaatleri doğrultusunda sınırsız ve keyfi bir şekilde kullanmaktaydı.⁸⁶ Devletlerin çeşitli adlar altında vergi alması bu dönemde yaygınlaşmış, çeşitlenmiş ve örgütlü bir yapı haline gelmiştir. Eski Mısır, Babil, Hitit ve Yunan toplumlarında örgütlü yapı halinde vergi alınması devlet sistemi olarak bu dönemde uygulanmıştır. Diğer toplumlardan farklı olarak Roma İmparatorluğunda dolaylı ve dolaysız vergiler, devlet egemenliğinin bir gereği olarak alınmaktaydı. Bu yönü ile Roma İmparatorluğu vergileri devlet egemenliğinin bir gereği olarak görmüştür.⁸⁷

Roma İmparatorluğu'nda vergilerin temelini emirnameler oluşturmaktaydı. Dolaylı ve dolaysız vergilerin emirnamelerin içermiş olduğu hükümler çerçevesinde toplanması, vergilemede kanunsuz vergi olmaz anlayışının benimsendiğini göstermektedir. Kanunsuz vergi olmaz anlayışı İlk Çağlarda böylece roma toplumunda

⁸⁴ Yıldızhan YAYLA, *Anayasa Hukuku Ders Notları*, 1.bs., İstanbul 1986, s.18.

⁸⁵ Cem EROĞLU, *Anayasa Hukukuna Giriş*, 1.bs., Ankara 2000, s.38.

⁸⁶ Nami ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi*, 1.bs., İstanbul 1982, s.6-7

⁸⁷ Halil CİN, Gül AKYILMAZ, *Türk Hukuk Tarihi*, 13.bs., Ekim 2020, s.47.

kabul edilen bir sistem olarak uygulanmış, fakat daha sonra Roma İmparatorluğu'nun çöküşüyle birlikte ortaya çıkan derebeylik ve krallıklarda bu anlayış terk edilmiştir.⁸⁸

Derebeylik ve krallıklarda monarkı, vergi koyma konusunda sınırlayan herhangi bir hüküm bulunmadığından monarklar vergiyi bu dönemde baskı aracı olarak kullanmışlardır. Zamanla halk vergilere karşı direnç göstererek demokratikleşme hareketlerinin de etkisiyle siyasi iktidara baskı yapmış, vergilerin kanuni metinlerde yer alması gerektiğini savunarak bu alandaki keyfi uygulamaların son bulmasını talep etmişlerdir. Yaşanan gelişmelerle birlikte vergilendirme konusundaki hususlar yavaş yavaş yerini yasal metinlerde almaya başlamıştır.⁸⁹

2. Ortaçağda Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler

Devletin vergilendirme yetkisinin kanuni sınırlar çerçevesinde kullanılması gerektiği fikri İngiltere'de 17'inci yüzyılda; Kıta Avrupa'sında ise 18. ve 19. yüzyılda dile getirilmiştir. Bu dönemde vergilerin kanuniliği, demokraside yaşanan yeniliklere paralel olarak gelişme göstermiştir. Demokrasideki gelişmeler vergilere de yansımış ve bunun sonucunda kralın vergiler üzerindeki keyfi uygulamalarını engellemek amacıyla İngiltere'de ilk olarak 1215 tarihli Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) yayınlanmıştır. Magna Carta kralın yetkilerinin sınırlandırılması, yasalara uyması ve bireylere tanınan hak ve özgürlüklerin teminat altına alınması gerekliliğinden doğmuştur.⁹⁰

Magna Carta ile vergilerin konulması yetkisi parlamentoya verilerek vergilerin kanuniliği noktasında önemli bir adım atılmış, kralın bu alandaki yetkisi sınırlandırılarak vergi üzerindeki keyfi uygulamalar parlamento aracılığı ile engellenmeye çalışılmıştır. Fermanın maddeleri analiz edildiğinde, 12 madde ile vergilerin üç istisna dışında genel onaylama ile toplanabileceği vurgulanarak temsilsiz

⁸⁸ ÖZTÜRK, s.2-3.

⁸⁹ Coşkun Can AKTAN, *Anayasal Vergi Hukuku*, 1.bs., İstanbul 2019, s.28.

⁹⁰ YAYLA, s.42.

vergi olmaz anlayışı dile getirilmiş, makul paralar ile vergilerin salınabileceği belirtilerek mali güce göre vergileme ilkesi ön plana çıkarılmıştır.⁹¹

İngiltere’de vergilerin kanuniliğinin sağlanması adına atılan diğer bir önemli adım ise 1689 yılında kabul edilmiş olan “İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi” (Bill of Rights) tır. Bu Bildirge ile kralın parlamentonun onayı olmadan kanunları ve bu kanunların uygulamasını iptal edemeyeceği, kralın yetkisine dayanılarak kanuni düzenlemelerden ve bu kanuni düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin hususlara muafiyet getirilemeyeceği, parlamentonun onayı olmadan veto hakkı bahanesiyle uzun bir süre tahtın yararına para toplamanın yasa dışı olduğu belirtilmiştir. Böylece vergilerin kanuniliği ön plana çıkarılmış, kişilerin temel hak ve hürriyetleri muhafaza altına alınmaya çalışılmıştır.⁹²

Ortaçağda vergilerin kanuniliği noktasında yaşanan bir diğer önemli gelişme 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesidir. Kanunilik ilkesi, kanunların geriye yürümezliği, hukuki güvenlik gibi hukuk devletine ilişkin temel hükümlerin Fransız devrimiyle birlikte ortaya çıktığı görülmektedir. Bildirgenin 13’üncü maddesinde idarenin giderlerini karşılamak ve kamusal nitelikli hizmetleri yerine getirmek için vergilerin zorunlu olduğu, toplanan vergilerin tüm vatandaşlara eşit şekilde dağıtılması gerektiği belirtilmiştir. Bildirgenin 14’üncü maddesinde ise tüm vatandaşların bizzat kendileri tarafından veya temsilcileri aracılığı ile ortak vergilerin gereklerini ortaya koymak, bunlara rıza göstermek, uygulamasını izlemek, vergilerin matrahını, tahakkuk biçimini ve miktarını belirlemek gibi yetkilerinin olduğu belirtilmiştir. Böylece 13. maddeyle vergide eşitlik ve genellik ilkesi vurgulanırken, 14. madde ile vergilerin kanuniliği ve belirliliği ilkesi üzerinde durulmuştur. Fransız devriminin sonuçları itibariyle bugün uygulanmakta olan birçok hukuki ilkeye yön verdiği görülmektedir.⁹³

⁹¹ Kemal GÖZLER, *İngiltere’de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı, Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eksikliği Üzerine Bir Deneme*, Cilt 1, Sayı 2009, s.365-374.

⁹² Budak TAMER, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçütü*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, 2006, s.35.

⁹³ TAMER, s.53.

3. Aydınlanma Çağında Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler

Vergilendirmede kanuniliğe giden bir diğer adım ise Avrupa’da 18.yy’da yaşanan Rönesans ve Reform hareketleridir. Rönesans ve Reform hareketlerinin etkisiyle Avrupa’da edebiyat, sanat ve ekonomide büyük değişiklikler yaşanmıştır. Ekonomi alanında yaşanan en önemli gelişme İngiltere’de başlayan Sanayi Devrimi ile birlikte olmuştur. Sanayi Devrimi ile mülkiyet hakkı, bireysel hak ve özgürlüklerin korunması, kapitalizm ilkeleri doğrultusunda iç piyasada rekabetini engelleyen unsurların kaldırılması gibi esaslar kabul edilmiştir. Bu dönemde sosyo ekonomik alanda kabul edilen esaslar ile birlikte vergileme alanında da yapılacak düzenlemelerin kanuni metinlere konu edilmesi gerektiği fikri kabul edilmiştir.⁹⁴

Rönesans ve Reform hareketlerinin etkisi ile Amerika Birleşik Devletleri’nde “Virginia Haklar Bildirisi” yayınlanmıştır. Bildirinin 6. maddesinde halkın kendi rızası olmaksızın veya seçmiş oldukları temsilcilerin onayı olmaksızın kamu yararı adına mal ve mülkler üzerinden vergilendirmenin yapılamayacağı ve vatandaşların bunlardan yoksun bırakılamayacağı belirtilmiştir. Böylece Bildirgeyle vergilendirmede kanunilik ilkesi ön plana çıkarılmıştır.⁹⁵ Bildirgeye bakıldığında vergi ve bütçe hakkının meclise verildiği görülmektedir. Halkın temsilcileri aracılığıyla kendisine ait olan bu yetkiyi kullanması vergilendirme ile ilgili tasarruflara meşrutiyet kazandırılması açısından büyük öneme sahiptir. Çünkü halk temsilcileri aracılığı ile de olsa çıkarılan kanunlara iradelerini yansıtmış olacak, böylece demokrasinin en temel fonksiyonu olan halk iradesinin yapılan tüm düzenlemelere yansması sağlanacaktır.⁹⁶

⁹⁴ Christopher HILL, *İngiliz Devrimler Çağı*, 1.bs., Ocak 2016, s.38-45.

⁹⁵ ÇAĞAN, s.23.

⁹⁶ Ersan ÖZ, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, 2004, s.26.

4. Yirminci Yüzyıl Sonrasında Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler

Bu dönemde vergilerin kanuniliği açısından yaşanan en önemli gelişme 10 Aralık 1948 yılında kabul edilen “*İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi*” ile yaşanmıştır. İlgili bildirmede vergilendirme ile ilgili olarak şu maddelerin ön plana çıktığı görülmektedir. 8. Maddede: “*Herkes anayasa veya yasa ile kendini güvence altına alan temel hakları ihlal eden tasarruflara karşı yetkili ulusal yargı yerleri aracılığıyla kullanılacak etkin hukuk yollarına başvuru hakkına sahiptir*” ibaresi yer alırken 17. Maddede: “*Hiç kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılamayacağı*” belirtilmiştir. Böylece vergilerin kanuniliği noktasında önemli adımlar atılmıştır. Söz konusu hükümler ile vergilendirme yetkisi hem anayasal hüküm haline getirilmiş hem de vatandaşlara yargı yoluna başvuru hakkı tanınmıştır.⁹⁷

Bu dönemde vergilerin kanuniliği noktasında yaşanan bir diğer gelişme “*İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi*” ile olmuştur. Sözleşmede vergilendirme yetkisi ön plana çıkarılarak vergiler ile ilgili yapılacak düzenlemelerde yetki unsurunun önemi dile getirilmiştir. Sözleşmede gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyet dokunulmazlıklarına saygı gösterilmesini isteme haklarının olduğu, vatandaşın sadece kamu yararı sebebiyle veya kanunda öngörülen diğer nedenlerle ve uluslararası hukukun genel ilkelerin uygun olması şartıyla mal ve mülklerinden yoksun bırakılabileceği, vergiler ile ilgili yapılan düzenlemelerin ancak yasal düzenlemelere konu olabileceği belirtilerek kişilerin temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkileyen mülkiyet ve vergi konularında yetkili mercinin yasama organı olduğu dile getirilmiştir.⁹⁸

Vergilerin kanuniliği noktasında yaşanan diğer bir önemli gelişme mülkiyet hakkı konusunda olmuştur. Bu dönemde mülkiyet hakkı devlet iktidarı tarafından koruma altına alınarak bu konuda yaşanabilecek ihlaller engellenmeye çalışılmıştır. Bunun en önemli sebebi mülkiyet hakkının kişilere eşya üzerinde kurulması mümkün olan geniş aynı hakları tanınmasında yatmaktadır. Yalnız kişilere tanınan mülkiyet

⁹⁷ ÇAĞAN, s.25.

⁹⁸ Oya BOYAR, Gülay Arslan ÖNCÜ, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, 3.bs., İstanbul 2003, s.420.

hakkı sınırsız görülememiş, kamu yararı, genel çıkar, vergilerin veya diğer katkıların ve para cezalarının ödenmesi gibi konularda mülkiyet hakkının sınırlanabileceği kabul edilmiştir.⁹⁹

Mülkiyet hakkının belli başlı durumlarda devlet tarafından sınırlandırılabilmesi *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 No'lu Protokolünün 1. maddesinin ikinci paragrafında* belirtilmiştir. İlgili protokolde her gerçek ve tüzel kişiliğin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkının olduğu, kişilerin uluslararası hukukun öngördüğü esaslar dahilinde ve ancak kanunla mülkiyet haklarından yoksun bırakılabileceği, devletin vergilerin veya diğer katkıların ödenmesini sağlamak amacıyla düzenlemeler yapabileceği, yapılan düzenlemelerin kişilere tazminat hakkı vermeyeceği belirtilmiştir. Protokolde vergilerin veya başka katkıların ödenmesi ifadesine yer verilerek mesleki veya sosyal sandıklar için yapılan kesintiler, vergilerin türü, miktarı ve konusuna ilişkin yapılacak düzenlemeler konusunda devletlere geniş takdir yetkisi tanınmıştır.¹⁰⁰ Böylece bir taraftan kişilere tanınan mülkiyet hakkının devlet tarafından korunması ve hayata geçirilmesi gerektiği fikri savunulurken, diğer taraftan devletin vergilerin veya başka katkıların ödenmesi konusunda mülkiyet hakkına müdahale edebileceği belirtilmiştir.

5. İslam Hukukunda Vergilerin Kanuniliği Noktasında Yaşanan Gelişmeler

İslam hukukunun temelini kuran ve hadis oluşturmaktadır. Kuran-ı Kerim'in mali konularda da bazı hükümlere yer verdiği görülmektedir. Özellikle zekat, infak, sadaka, ihsan, malların fazlasının verilmesi, Allah yolunda mal ve can ile mücadele edilmesi gibi konularda ayetler bulunmaktadır.¹⁰¹ İslam hukukunda gönüllü olarak vergi verme özendirildiği için vergilerin kanuniliği noktasında herhangi bir düzenlemenin yer alamadığı görülmektedir. Bu dönemde vergiler noktasında devletin

⁹⁹ Mehmet Akif ETGÜ, *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkına Bakışı*, 1.bs., İstanbul 2009, s.225.

¹⁰⁰ ETGÜ, s.229.

¹⁰¹ Tövbe Suresi 9, 60. ve 103. Ayetler; Bakara Suresi, 43- 83-219.

¹⁹⁹. Ayet; Nahl Suresi 71. Ayet; Mümin un Suresi, 4-23.

herhangi bir yaptırım gücünde bulunmamaktaydı.¹⁰²

Kuran-ı Kerim’de “Temsilsiz vergi olmaz” ilkesi boyutunda vergilemeye ilişkin konuların yer aldığı görülmektedir. Kuran-ı Kerimde Tövbe Süresinin 103.ayetinde “*Onların mallarından sadaka al ki*”.¹⁰³ Uyarısına yer verilerek vergi alma yetkisi Hz. Peygambere verilmiştir.

Kuran-ı Kerim’de zekat alınacak malların belirtilmesi ile verginin konusu, alınacak miktarların belirtilmesi matrah ve oran gibi vergilendirme aşamalarının en önemli kıstaslarına yer verildiği görülmektedir.¹⁰⁴ Araf suresi 199.ayette Hz. Peygambere “fazlasını al ” emri ile vergi toplama yetkisinin de verilmiş olduğunu görülmektedir. Peygamberimizden sonraki dönemlerde Kuran-ı Kerim’de yer alan esaslar doğrultusunda vergi toplama yetkisi halifelere devredilmiştir.¹⁰⁵

6. Türk Hukukunda Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi

Türk hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesini iki dönem olarak ele almak mümkündür. Bu dönemler cumhuriyet öncesi dönem ve cumhuriyet sonrası dönem olarak aşağıda iki başlık halinde açıklanmıştır.

A. Cumhuriyet Öncesi Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler

1839 Tanzimat fermanının ilanına kadar olan dönemde Hz. Peygamber ile birlikte başlayan İslam hukukunun esasları Osmanlı imparatorluğunun vergi sistemine yansıdığı görülmüştür.¹⁰⁶ Bu dönemde askeri ve mali konulardaki düzenlemeler “Kanunname-i Osman’da” yer almıştır. İlgili kanunnamede yer alan mali konular daha çok fıkıh kaynaklarına dayanmaktaydı. Mali ve diğer konularda İslam hukuku yöneticileri yetkili olarak gördüğünden bu dönemde Osmanlı padişahları yasama,

¹⁰² Niyazi BERKES, *Teokrasi ve Laiklik, Yapı Kredi Yayınları*, 1.bs., İstanbul 2016,s.25.

¹⁰³ Tövbe Suresi 103. Ayet.

¹⁰⁴ Orhan ALDIKAÇTI, *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası*, 1.bs., İstanbul 1982, s.47.

¹⁰⁵ Yunus APAYDIN, *İslam Usul Hukuku*, 1.bs., Kayseri 2016, s.78.

¹⁰⁶ Halil CİN, Ahmet AKGÜNDÜ , *Türk Hukuk Tarihi*, 1.bs., İstanbul 1995, s.344.

yürütme ve yargı alanındaki düzenlemelere ilişkin yetkileri kendi bünyesinde toplamıştır.¹⁰⁷

Padişahların kendilerine tanınan bu geniş yetkiler çerçevesinde vergi ve diğer mali konularda şerri hükümleri kıstas alarak çeşitli kanunnameler yayınladıkları görülmektedir. Bu kanunnameler ile vergilere uygulanacak olan oranlar, matrahlar ve vergi mükellefleri belirlenmekteydi. Böylece vergilerin adaletli şekilde dağılımının sağlanması, mükelleflerin gücü oranında verginin alınması ve vergide adaletin sağlanması amaçlanmıştır. Vergi adaletini gerçekleştirme yetkisi de kadılara verilmişti.¹⁰⁸ Bu dönemde iki tür vergilendirme uygulanmaktaydı. Şerri hükümlere dayanılarak alınan zekât, öşür, haraç, cizye ve padişah tarafından alınan örfi vergilerdir.¹⁰⁹

Osmanlı imparatorluğunun genel vergi politikasına bakıldığında vergilerin toplanması için düzenli bir merkezi sisteminin olmadığı görülmektedir. Bunun en önemli sebebi ise Osmanlının merkeziyetçi bir vergi politikası oluşturabilecek bir yapısının olmayışından kaynaklanmaktadır. Osmanlıda merkezi bir mali sistemin olmayışının en önemli sebebi ise mali sistemin tımar ve vakıf gelirlerine dayanması olduğu söylenebilir.¹¹⁰

Osmanlı döneminde vergilendirme anlamında yaşanan en önemli gelişmelerden birisi Osmanlı sadrazamı ile ayanlar arasında imzalanan 29 Eylül 1808 tarihli “Senedi İttifak”tır. Osmanlı ekonomisi temel olarak tarıma dayanmaktaydı. Toprakların işlenmesi ve buradan elde edilen gelirin hazineye aktarılması tımar sistemi ile sağlanmaktaydı. 17.yy gelindiğinde tımar sisteminde yaşanan aksaklıklar, vergi toplamakla görevli olan mültezimlerin halk üzerinde baskı kurmasına yol açmıştır. Mültezimlerin artan baskılarını bertaraf etmek isteyen halk vergi toplama işini kendi seçmiş oldukları ayanlara devretmiştir. Anadolu ve Rumeli ayanları bu dönemde

¹⁰⁷ Ahmet AKGÜNDÜZ, *Eski Anayasa Hukukumuz ve İslâm Anayasası*, 4.bs., İstanbul 1989, s.47.

¹⁰⁸ Ahmet AKYAZAN, *Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi*, Sayı 80, s. 1-30.

¹⁰⁹ Ziya KAZICI, *Osmanlılarda Örfi Vergiler Ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk*, Sayı 4, İstanbul 1986, s.156.

¹¹⁰ Ersan ÖZ, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, 4.bs., Ankara 2004, s. 27.

merkezi otoritenin de zayıflamasını fırsat bilerek 1808’de sadrazam ile senedi ittifak antlaşmasını imzalamışlardır.¹¹¹

Senedi İttifak’ın 7. maddesinde halktan, fakirlerden ve köylülerden vergi alınırken adalet ilkesine uygun davranılacağı, vergiler belirlenirken ayanlar ile görüşme yapılacağı ve bu görüşme sonucunda alınan kararlara uyulacağı belirtilmiştir. İlgili madde hükmüyle padişahın vergilendirme ile ilgili yetkileri ayanlar ile sınırlandırıldığı görülmektedir.¹¹² Senedi İttifak’ın 7. maddesi ile hukuk devleti, vergilerin kanuniliği ve temsilsiz vergi olmaz anlayışlarının kabul edilmiştir. Düzenlemenin 3. maddesi ile padişahın vergi koymadan önce ayanlara danışacağı ve ayanlarca alınan kararlara uygun hareket edeceği belirtilerek, vergilendirmenin bir baskı aracı olamayacağı ve adalete uygun bir şekilde toplanması gerektiği belirtilmiştir. Vergilendirmenin ayanlar aracılığı ile yapılarak temsilsiz vergi olmaz anlayışının Osmanlı vergi sistemi içerisine girmesi hedeflense de ilgili hükümler hayata geçirilememiştir.¹¹³

Osmanlı İmparatorluğu’nda vergilendirme ile ilgili olarak atılan bir diğer adım ise 1839 yılında kabul edilen “Gülhane Hattı Hümayunu” ile gerçekleşmiştir. Tanzimat Fermanın vergileme alanına getirdiği en önemli yenilik, vergilerin alınması noktasında kanuniliğin kabul edilmiş olmasıdır.¹¹⁴ Belge ile her vatandaşın ödeme gücüne göre vergilendirileceği belirtilmiştir. Böylece vergi mükelleflerinden ödeme gücüne göre vergi alınması ve alınan vergilerin keyfi uygulamalara yer vermeyecek şekilde uygulanması hedeflenmiştir.¹¹⁵

Ferman padişahın tek taraflı iradesine bağlı olduğundan padişahı belgede öngörülen hususlara uyması konusunda zorlayan her hangi bir müeyyide bulunmamaktaydı. Yalnız fermanın ilanı ile birlikte Osmanlı maliyesinde bir takım değişikliklerin yaşandığı görülmüştür. Özellikle tek haneli sisteme geçilmesi, tüm arazi çeşitlerinden alınan vergilerin aşar adıyla tek çatı altında toplanması, kamu

¹¹¹ Server TANİLLİ, *Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş*, 3.bs., İstanbul 1981, s.80.

¹¹² GÜNEŞ vd., s.78.

¹¹³ Kemal GÖZLER, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 24.bs., Bursa 2011, s.10-11.

¹¹⁴ GÜNEŞ vd, s.80.

¹¹⁵ ÇAĞAN, s.95.

gelirlerinin doğrudan hazineye aktarılması, kamu harcamalarının hazine gelirlerinden karşılanmaya başlanması, örfi vergilerin ve müsadere usulünün kaldırılması, vergilerin kanuniliğinin sağlanması aşamasına giden süreçte önemli katkılar sağlamıştır.¹¹⁶

Gülhane Hattı Hümayun ile birlikte vergilendirmenin hukukiliği yönünde atılan adımlar genişletilmiş ve bu kapsamda 1856 yılında Islahat Fermanı ilan edilmiştir. Mali konular ıslahat fermanının üzerinde durduğu önemli hususlar arasında yer almaktaydı. Mali alanda gerekli iyileşmelerin yapılabilmesi içinde Müslüman tebaa ile gayri Müslim tebaa arasındaki eşitsizliğin kaldırılması, paranın ıslahı, vergilerin tahsil yöntemlerinin düzeltilmesi gibi bir takım düzenlemelerin fermana yer aldığı görülmektedir.¹¹⁷

Senedi İttifak ve Tanzimat Fermanı Osmanlı'nın içerisinde bulunduğu duruma bir çözüm getirmese de Osmanlıda yaşanacak olan anayasacılık hareketlerine önemli katkılar sağladığı söylenebilir. İlgili fermanların ön görmüş olduğu ilkeler daha sonraki süreçte ortaya çıkan anayasacılık hareketlerine yön vermiş, hazırlanacak kanun metinlerinin fermanlarda yer alan esaslar çerçevesinde şekillenmesi sağlanmıştır.¹¹⁸ İlgili fermanların öngördüğü düzenlemeler ışığında ilk anayasamız olan 1876 Kanuni Esasi ilan edilmiştir.

Kanun-i Esasi kişi hak ve hürriyetleri noktasında getirmiş olduğu ilkeler nedeniyle hukuk devleti olma yolunda düzenlenmiş olan en önemli anayasalarımızdan birisidir. Anayasanın yapısına bakıldığında yasama organının iki meclisten oluştuğu, padişahın yetkilerinin mutlak anlamada bir sınırlamaya tabi tutulmadığı görülmektedir. Padişah yetkilerinin sınırlamaya tabi tutulmaması, anayasaya aykırı davranışta bulunacaklara herhangi bir yaptırımın öngörülmemesi Kanuni Esasi'yi kişi hak ve özgürlükleri noktasında eksik bırakmaktaydı.¹¹⁹

¹¹⁶ Ekrem EKİNCİ, *Osmanlı Hukuku Adalet ve Mülkiyet*, 7.bs., İstanbul 2008, s.300.

¹¹⁷ GÖZLER, s.14.

¹¹⁸ Yusuf KARAKOÇ, *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Anayasa Yargısı Dergisi*, C.13, 1996, s.1261.

¹¹⁹ Münci KAPANİ, *Kamu Hürriyetleri*, 7.bs., Ankara 2013, s.103.

Kanun-i Esasi'nin 25. maddesinde kanuni düzenleme olmadıkça vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin getirilemeyeceği belirtilerek, vergilerin kanuniliği ilkesi ilk kez açık bir şekilde anayasal metinde dile getirilmiştir. Anayasanın 96. maddesinde ise yasama organının varlığına vurgu yapılarak temsiliz vergi olmaz anlayışının benimsendiği gösterilmiştir. Böylece mali konularda yetkili tek merciin yasama organının olduğu net bir şekilde ifade edilerek, bu alandaki diğer tüm düzenlemeler reddedilmiştir.

B. Cumhuriyet Sonrası Vergilerin Kanuniliği İle İlgili Yaşanan Gelişmeler

Kanun-i Esasi ile başlayan Türk anayasacılık hareketi 1921, 1924, 1961 ve 1982 anayasaları ile devam etmiştir. 1921 Anayasası hariç bütün anayasalarda vergilendirmeye ilişkin unsurlar düzenlenmiştir. 1921 Anayasasında vergilendirme konusundaki hükümlere yer verilmemiş olsa da bu dönemde meclisin kabul ettiği ilk kanunun Ağnam kanunudur. Bu kanun Osmanlı imparatorluğu döneminde küçükbaş hayvanlardan alınan vergiyi ifade etmekteydi. 24 Nisan 1920 tarihli meclis oturumunda ağnam kanunun 4 misli olarak uygulanması kabul edilerek 7 Şubat 1921 tarihli Ceride-i Resmiye de yayınlanmıştır.¹²⁰

Kamu hizmetlerinin görülmesinde ve devletin kendisinden beklenen diğer fonksiyonların hayata geçirilmesinde en önemli kaynağı vergiler oluşturmaktadır. Bu yüzden Türkiye Cumhuriyetinin de temelleri atılırken ilk çıkarılan kanun bir vergi kanunu olmuştur. 1921 anayasasından sonra yapılan tüm anayasal düzenlemelerde vergilendirme konusu detaylı bir şekilde anayasal metinlerde yerini almıştır.

aa. 1924 Teşkilatı Esasi Kanunu İle Kabul Edilen Vergilendirme İlkeleri

1924 Tarihli Teşkilatı Esasi Kanununda vergilendirme ile ilgili olarak 84 ve 85'inci maddeler düzenlenmiştir. İlgili kanun maddelerinde vergilerin kamunun genel giderlerinin karşılamak için halktan alınan paylar olduğu vurgulanarak bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler adına resim ve benzeri mali yükümlülüklerin

¹²⁰ Özlem BEKTAŞ ÖZTAŞKIN, *XV-XVII. Yüzyıllarda Osmanlı Halkı*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2008, s. 237.

getirilemeyeceği ve vergilerin ancak kanunla alınabileceği anayasal hüküm olarak kabul edilmiştir.¹²¹ 1924 Tarihli Teşkilatı Esasi Kanunun 85. maddesinde vergilerin kanuni dayanak olmaksızın alınmayacağı belirtilerek “vergilendirmede kanunilik ilkesine” vurgu yapılmıştır. Böylece gerçek anlamda vergilerde kanunilik ilkesi ilk kez bir anayasal metinde net bir şekilde ortaya konulmuştur.¹²²

1924 Tarihli Teşkilatı Esasi Kanunun 84. maddesinde vergilerin kanuniliği ilkesine bir istisna getirilerek devlet, il özel idaresi ve belediyelerce bu alanlarda kanuni düzenleme yapılncaya kadar vergi alınmaya devam edilebileceği belirtilmiştir. Bunun en önemli sebebi vergi kanunları henüz yayınlanmadığı için ilgili birimlerde yaşanabilecek aksaklıkların önüne geçilmesi olduğu söylenebilir.¹²³

bb. 1961 Anayasası İle Kabul Edilen Vergilendirme İlkeleri

1961 Anayasası ile vergilendirmeye ilişkin şu düzenlemeler yapılmıştır: Anayasanın 61. maddesinde tüm vatandaşların kamu giderlerini karşılamak için mali güçleri oranında vergi ödemekle mükellef oldukları, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulabileceği, kanunun belirlemiş olduğu ölçülere ve esaslara uygun olması şartıyla vergi ve vergilemeye ilişkin işlemlerde Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceği belirtilmiştir.

Anayasada yer alan ilgili düzenlemeyle birlikte “vergilendirmede genellik” ve “malî güce göre vergilendirme” ilkeleri benimsenmiştir. Ayrıca 1961 Anayasasının 1971 yılı değişikliği ile anayasanın 61. maddesine kanun belirlemiş olduğu ölçü ve esaslara uygun olması şartıyla vergi, resim, harç, muafiyet ve istisnalar ile ilgili konularda bakanlar kuruluna değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği belirtilmiştir. Yapılan düzenleme ile meclis vergilendirme ile ilgili olan yetkisini yürütme organı olan Bakanlar Kurulu ile paylaşmıştır. 1961 Anayasasına eklenen düzenlemenin gerekçesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin temel amacının kalkınma planında öngörülen değişikliklerin anında yapılabilmesi olduğu belirtilmiştir. Böylece iktisadi

¹²¹ www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm (E.T. 09.12.2019).

¹²² ÇAĞAN, s.90.

¹²³ GÖZLER, s.40.

hayatın işleyişine göre hızlı adım atılarak piyasa ekonomisinin gereklerine göre hareket edilmesi amaçlanmıştır.¹²⁴

cc. 1982 Anayasası İle Kabul Edilen Vergilendirme İlkeleri

1982 Anayasasının “Vergi Ödevini düzenleyen 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak için mali güçleri oranında vergi ödemekle mesul oldukları, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanun ile getirilebileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilirliği, vergi, resim, harç ve benzeri mali konularda Cumhurbaşkanına değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği belirtilmiştir.¹²⁵

1982 Anayasasının “Vergi Ödevini düzenleyen 73. maddesinde yer alan hükümlerle birlikte “vergilemede genellik”, “karşılıklılık”, “mali güç” ve “kanunilik” ilkelerinin benimsenmiş olduğu görülmektedir. 1961 Anayasasında kanunilik ilkesi vergilerin konulmasında kabul edilen bir ilke iken 1982 Anayasasında vergilerin kanuniliği ilkesinin kapsamı daha geniş tutulmuş; kanunilik ilkesinin vergilerin alınmasında, değiştirilmesinde ve kaldırılmasında mevcut olması gerektiği belirtilmiştir. İlgili kanuni düzenlemenin birinci fıkrası ile “genellik ilkesi”, ikinci fıkrası ile “eşitlik ilkesi” üçüncü fıkrası ile “kanunilik ilkesi” ve son fıkrası ile kanunilik ilkesine istisna getirilerek düzenleme tamamlanmıştır.¹²⁶

Anayasalarımızda vergilerin kanuniliği noktasında yapılan düzenlemeler incelendiğinde tüm anayasalarımızda ortak olarak düzenlenen hükümlerin, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olarak öngörülmesi, mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmiş olması, mali güce göre vergilendirmenin kabul edilmesi olduğu görülmektedir. *Anayasal Vergilendirme İlkelerinin* mevcut dayanağına bakıldığında diğer kanuni düzenlemeler ile birlikte asıl kanuni dayanağın Anayasanın 73. maddesi olduğu görülmektedir. Anayasanın vergi ödevine ilişkin düzenlenmesinde kabul edilen vergilendirme ilkelerine bakıldığında vergilendirme ilkelerinin üç ana başlık altında yer aldığı görülmektedir.

¹²⁴ GÖZLER, s.40.

¹²⁵ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16’ncı maddesiyle, bu fıkra da yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

¹²⁶ BİLİCİ vd., s.36.

- *Genellik ilkesi,*
- *Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi,*
- *Vergi adaleti ilkesi,*
- *Vergilerin kanuniliği ilkesidir.*

Söz konusu ilkelere ilaveten vergilerin kanuniliğinin sağlanması noktasında *hukuk devleti ilkesi, hukukî güvenlik ilkesi ve ölçülülük ilkeleri* de hukuk sistemimiz içerisinde yer almaktadır. Yapılan düzenlemelere bakıldığında 1982 Anayasasının 1961 Anayasası ile benzer düzenlemeler içerdiği görülmektedir. 1982 Anayasası 1961 Anayasasından farklı olarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin de kanunla konulacağı ve yine ancak kanunla değiştirilip, kaldırılacağı açıkça düzenlemiştir.

Vergilerin kanuniliğinin sağlanması için atılan bu adımlarla hedeflenen temel amacın vergilemede keyfiliğin önlenerek vergilemede adaletin sağlanması olduğu söylenebilir. Tarihsel süreç içerisinde vergilerin kanuniliği ilkesi genel, soyut ve kişisel olmayan, yasama organı tarafından çıkarılan ve hayata geçirilen düzenlemeler olarak gelişme göstermiştir. Böylece temel hak ve hürriyetleri doğrudan etkileyebilecek olan vergilere hukuki bir boyut kazandırılarak yapılan yasal düzenlemelerin meşru bir zemine oturtulması hedeflenmiştir.

7. Vergi Hukuku Kaynakları

A. Anayasa

Hukuki kaynakların temel kaynağı olan anayasa vergilerin de temel kaynağını oluşturmaktadır.¹²⁷ Dolayısıyla vergi politikalarında ve uygulamasında meydana getirilecek bir hukuksuzluk anayasaya aykırılık teşkil edeceğinden Anayasa Mahkemesince iptal edilebilecektir. 1982 Anayasasının vergi ile ilgili en önemli

¹²⁷ Sadık KIRBAĞ, *Vergi Hukuku*, 20.bs., Ankara 2003, . S.39.

düzenlemesi “temel haklar ve ödevler” başlığını taşıyan ikinci kısmın, “siyasi haklar ve ödevleri” düzenleyen alt başlığındaki 73’üncü maddesi oluşturmaktadır.

İlgili maddede vatandaşların mali güçleri oranında kamu harcamalarının finansmanına katılacağı, vergilerin dengeli ve adaletli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi politikasını oluşturan temel unsurların kanunla belirleneceği, dördüncü fıkradaysa vergilerin kanunilik ilkesine bir istisna getirilerek vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, muafiyet, istisna ve indirim oranlarıyla ilgili olarak kanun belirlemiş olduğu sınırlar çerçevesinde Cumhurbaşkanına vergilendirmeye ilgili değişiklikler yapabilme yetkisinin verilebileceği belirtilmiştir. Böylece birinci ve ikinci fıkra vergilerin mali ve sosyal amacı belirtildikten sonra üçüncü fıkra vergilerin kanunsuz olamayacağı açıklanmıştır.¹²⁸

Vergiler niteliği itibarıyla kişilere anayasa ile tanınmış olan temel hak ve hürriyetlerin bir kısmını veya tümünü etkisiz hale getirebilmektedir. Bunun en önemli sebebi devletin kamusal nitelikli hizmetleri sunumu noktasında ihtiyaç duymuş olduğu mal/hizmeti tedarik etmek amacıyla vergilere başvurmasından kaynaklanmaktadır. Devlet vergi kanunlarını uygularken zorunlu olarak kişilerin temel hak ve hürriyetlerine müdahalelerde bulunsa da yapılacak müdahalelerin anayasada öngörülen ilkelere uygun olması şarttır.¹²⁹

aa. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devletin temel amacına bakıldığında toplum içinde sosyal adaletin sağlanması, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin hayata geçirilmesi böylece insan onuruna yaraşır bir devlet anlayışının geliştirilmesinin olduğu söylenebilir.¹³⁰ 1982 Anayasanın 73. maddesinin ikinci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilerek sosyal devlet ilkesinin vergi hukuku alanında yapılacak düzenlemelerde göz önünde bulundurulması

¹²⁸ BİLİCİ vd.,s.36.

¹²⁹ Selim KANETİ, *Vergi Hukuku*, 1.bs.,İstanbul 1989, s. 35.

¹³⁰ Bekir BALTA, *İdare Hukuku Genel Konular*, 1.bs., Ankara 1972, s. 113.

gereken bir ilke olduğu dile getirilmiştir.¹³¹ Ulusal gelirin vatandaşlar arasında dengeli bir şekilde dağılımının sağlanması, vergilendirme ilkeleri içerisinde sosyal devlet ilkesinin bulunması, verginin adil ve eşit olması, mali güce göre verginin alınması, hukuk devleti esaslarının gözetilmesi, sosyal devlet olmanın bir gereği olarak vergi sisteminde bulunması gereken ilkelere dendir.¹³²

Vergilendirme konusunda esas alınan hukuk devleti ve sosyal devlet anlayışı birbirini tamamlayıcı ilkelere dendir. Ancak bu iki ilke, temel aldıkları eşitlik anlayışı ve sağladıkları güvenceler noktasında birbirinden ayrılmaktadır. Hukuk devleti kanun önünde eşitlik ilkesine vurgu yaparken, sosyal devlet anlayışı fırsat eşitliğini dile getirmektedir.¹³³ Devlet hem toplumda eşitliği sağlarken hem de mali ve yasal teminatları oluştururken vergi politikalarını etkin bir şekilde kullanması gerekmektedir. Çünkü devletin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirmede kullandığı en önemli kaynağı vergiler oluşturmaktadır.

bb. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik kavramı; hukuki yaptırımlar ile muhatap olacakların kendilerine uygulanacak kanunları ve yaptırımları bilmesi böylece gelecek ile ilgili planlamalar yaparak kendilerini güvende hissetmelerini ifade etmektedir.¹³⁴ Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi öngörülebilirlik ile ilgili bir kavramdır. Herhangi bir korku, endişe duymadan inanma duygusunu ifade den güven duygusu insanoğlu açısından temel ihtiyaçlardan birini ifade etmektedir. Bu ihtiyaç yalnızca insanoğlunun kişisel ilişkilerinden oluşmamakta içinde bulunulan düzenin kurallarına yönelik müeyyideleri de bünyesinde barındırmaktadır. Toplumdaki bireyler ancak kurallarına güven duyabildikleri bir sistemde zarar görme tehlikesi olmadan planlama yapabilmekte, bu planlar doğrultusunda tasarrufta bulunarak gelecekle ilgili öngöründe bulunma imkânına sahip olmaktadır.¹³⁵

¹³¹ Ülkü AZRAK, *Sosyal Devlet*, Cilt 2010, Sayı 123 ,s.7-42

¹³² Tark Zafer TUNAYA, *Siyasi Müessesler ve Anayasa Hukuku*, 1.bs., İstanbul 1975,s.279.

¹³³ ÖNCEL vd.,s.52.

¹³⁴ İsmail KÖKÜSARI, *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, 1.bs., Ankara 2015, s.10.

¹³⁵ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, *Seçkin Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi*, 1.bs., Ankara 2005, s.189.

Bu ilke ile hedeflenen temel amaç, devletin vergi politikalarında yapacağı tasarrufların önceden öngörülerek kişilerin geleceğe yönelik planlar yapabilmesini sağlamak ve vergilemede keyfiliği önlemektir. Hukuk devletinin bir gereği olarak vergilendirme yapılırken yapılan düzenlemelerin kanunlar aracılığı ile yapılması gerekmektedir. Kanuni düzenleme olmaksızın yapılacak bir vergilendirme hem keyfi uygulamalara yol açacak hem de öngörülebilirliği ortadan kaldıracığından kişilerin geleceğe yönelik plan yapmasını engelleyecektir.¹³⁶

Vergisel işlemler niteliği itibariyle kişilerin ekonomik ve sosyal yaşantısına doğrudan müdahaleler içeren yaptırımları öngördüğünden yasama organı tarafından çıkarılacak vergilerin öngörülebilir olması şarttır. Örnek vermek gerekirse Katma Değer Vergisi Kanunun 1. maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisini doğuracağı, kanunun 8. maddesinde ise katma değer vergisi mükellefinin bu teslim ve hizmeti yapanların olduğu belirtilmiştir. Böylece kanunda kimlerin hangi durumlarda katma değer vergisi mükellefi olacağı açıklanarak bu konuda öngörülebilirlik sağlanmaya çalışılmıştır.

Öngörülebilirlik eşitlik ilkesiyle de yakından ilişkilidir. Anayasanın 10. maddesinde herkesin dil, ırk, renk, cinsiyet, mezhep, siyasi düşünce, inanç ayrımı gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduklarının belirtilmesi vergi kanunlarının da anayasada yer alan eşitlik ilkesi çerçevesinde uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Aksi bir uygulama, yapılan işlemi anayasaya aykırı hale getirecektir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunun 3. maddesinde Türkiye’de yerleşmiş olanların ve resmi daire veya müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yurt dışında bulunanların elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği belirtilerek herhangi bir ayrım gözetilmeksizin kanuni tanım içerisinde olan mükelleflerin gelir vergisi kanunu kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Böylece kanuni tanımla hem öngörülebilirliğin hem de vatandaşlar arasında eşitliğin sağlanması noktasında gerekli düzenleme yapılmıştır.¹³⁷

¹³⁶ ÖNCEL vd.,s.21.

¹³⁷ www.gib.gov.tr/gibmevzua (E.T. 05.04.2020).

cc. Genellik İlkesi

Bir ülkede yaşayan tüm vatandaşların, o ülkenin vergi ve benzeri mali yükümlülükleri içeren kanunlarına tabi olması genellik ilkesi ile açıklanmaktadır.¹³⁸ Anayasamızda vergilerin genelliği ilkesi 73. maddede yer alan ‘‘herkes’’ sözcüğü ile ifade edilmiştir. Vergi kanunlarında genellik ilkesinin bir gereği olarak herhangi bir ayırım yapılmaksızın kanunun tanımı içerisine giren herkes vergi mükellefi olarak adlandırılmaktadır. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunun 2. maddesinde sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kurumları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olarak tanımlanmıştır.¹³⁹ Kanun tanımından da anlaşılacağı üzere herhangi bir ayırım gözetilmeksizin kanunda belirtilen iş gurupları, kurumlar vergisi kanunu kapsamında vergilendirilecektir.

Genellik ilkesi, vergi kanunlarında mükellef olarak tanımlanan kişilerin aralarında herhangi bir ayırım yapılmadan vergi kanunlarının öngördüğü şekilde vergilendirilmelerini öngördüğünden genellik ilkesi ile eşitlik ilkesi yakından ilişkili ilkelerdir. Anayasa Mahkemesinin 7.10.2003 tarih ve 2003/86 sayılı kararında yapılan başvuruya istinaden verdiği kararda vergide genellik ilkesinin herhangi bir ayırım gözetilmeksizin mali güçleri oranında herkesin vergi yüküne katlanmasını ifade ettiğini, mali güce göre vergilendirmenin, vergi mükelleflerinin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması gereken vergiyi ifade ettiğini, bu ilkenin vergide eşitlik prensibinin sağlanması noktasında uygulama aracı olduğunu, bu ilke gereğince mali gücü daha iyi olanların mali gücü zayıf olanlara göre daha fazla vergi ödemesi gerektirdiğini, vergide eşitlik ilkesi gereğince mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranlarda vergi alınmasının eşitlik ilkesinin bir gereği olduğunu belirterek, vergilendirmede genellik ilkesinin eşitlik ilkesi ile olan ilişkisini ortaya koymuştur.¹⁴⁰

¹³⁸ Şafak Ertan ÇOMAKLI vd.,s.47.

¹³⁹ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 01.08.2019).

¹⁴⁰ AYM.7.10.2003 tarih ve E. 2003/86, K.2003/86 (www.anayasa.gov.tr,e.t: 05.04.2020).

Anayasa Mahkemesinin tanımından da anlaşılacağı üzere genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeden herkesin elde ettiği kazanç, servet veya harcamalar üzerinden eşitlik ilkesi kapsamında vergilendirilmesini amaç edinmektedir.¹⁴¹

çç. Eşitlik İlkesi

Vergi ve diğer mali yükümlülükleri içeren kanunların herhangi bir ayırım gözetilmeksizin tüm vergi mükelleflerine uygulanmasına eşitlik ilkesi denilmektedir.¹⁴² Eşitlik ilkesinin dayanağını anayasanın 10. maddesinde yer alan din, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ayırımı gözetilmeksizin herkesin kanunlar önünde eşit olduğu yönündeki düzenleme oluşturmaktadır.

Vergiler; vergi kanunlarının kapsamı içerisinde bulunanlardan karşılıksız, ödenmesi isteğe bağlı olmayan ve devletin kamu gücünü kullanmak suretiyle topladığı kanuni zorunluluklardan kaynaklanmaktadır.¹⁴³ Vergilerin kanuni zorunluluklardan kaynaklanması vergi mükellefleri arasında eşit uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Aksi bir uygulama toplum içinde haksız uygulamaların görülmesine yol açacağından, hem hukuk devletine hem de devlete olan inancın sarsılmasına yol açacaktır¹⁴⁴. Örneğin Gelir Vergisi Kanunun 67. maddesinde bir hesap dönemi içerisinde serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilen kazançtan bu faaliyet kapsamında yapılan giderler indirildikten sonra kalan tutarın serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Kanunda herhangi bir ayırım yapılmaksızın kanun kapsamı içerisinde faaliyette bulunanların serbest meslek faaliyeti kapsamında vergilendirileceğinin belirtilmesi eşitlik ilkesinin gereğidir.

Vergi kanunlarında eşitlik ilkesinin hayata geçebilmesi için eşit olmayan durumlara yol açabilecek uygulamaların kanuni düzenlemeler ile bertaraf edilmesi gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse Gelir Vergisi Kanun 3. maddesinde Türkiye’de yerleşmiş bulunanların ve resmi daire ve müesseselerin veya merkezi

¹⁴¹ ÇOMAKLI vd.,s.49.

¹⁴² GÖZLER, s.47-58.

¹⁴³ ÇOMAKLI vd.,s.73.

¹⁴⁴ KIRBAŞ, s.38.

Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslerin yurt dışında bulunan temsilcilerinin yurt içinde ve yurt dışında elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Yalnız vatandaşların ticari faaliyetler neticesinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar bir birinden farklı olduğundan Gelir Vergisi Kanun’da kanun kapsamında vergilendirilen mükelleflerin elde etmiş oldukları kazançlar ticari, zirai, mesleki, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı kazançları olarak guruplara ayrılmış ve ilgili faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların farklı oran ve matrahlar üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir.¹⁴⁵ Böylece kanuni düzenleme ile eşit kazanç elde etmeyen vatandaşların elde etmiş oldukları kazançlar nispetinde vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Kanunda sektör ve guruplar için farklı vergileme ilkelerinin öngörülmesi eşitlik ilkesinin bir gereğidir.

dd. Ölçülülük İlkesi

Vergilendirmede ölçülülük ilkesinin anayasal dayanağını Anayasanın 73. maddesinde yer alan mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerektiğini belirten hükmü oluşturmaktadır. Böylece anayasal düzenleme ile vergi kanunlarının takdiri, keyfi ve ölçüsüz bir şekilde uygulanması engellenmeye çalışılmıştır. Vergi kanunları kişilerin temel hak ve hürriyetlerine doğrudan müdahaleler içeren hükümleri bünyesinde barındırdığından kişilerin anayasal haklarının ihlali sonucunu doğuran uygulamaların görünmesine yol açabilmektedir. Bu nedenle vergilendirmeye hakim olan tüm hususların ölçülülük ilkesine uygun olması ve kanuni düzenlemelere konu edilmesi gerekmektedir.¹⁴⁶

Ölçülülük ilkesinin bir gereği olarak mali yükümlülüklerin belirlenmesinde, uygulamasında ve çıkan uyuşmazlıkların çözümünde ölçülülük ilkesine uygun düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Örneğin Vergi Usul Kanunun 30. maddesinde re’sen vergi tarhı öngörülmüştür. Kanun maddesinde vergi matrahlarının kısmen veya tamamen vergi mükellefinin defter, belge ve kayıtlarından tespiti mümkün değilse takdir komisyonlarınca veya vergi incelemesine yetkili olanlarca

¹⁴⁵ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 12.20.2020).

¹⁴⁶ Yusuf KARAKOÇ, *Sosyal Maliye*, 1.bs., Ankara 1995, s.47.

düzenlenen vergi inceleme raporları ile takdir olunabileceği belirtilmiştir. Vergi mükelleflerinin mali yükümlülüğü belirlenirken re'sen takdir olunan vergiler, takdir komisyonları ve vergi inceleme elemanları tarafından vergi kanunlarında belirtilen esaslar dahilinde belirlenmekte, rapor değerlendirme komisyonlarınca yapılan tarhiyatların, vergi kanunlarına ve yürürlükteki uygulamalara uygunluğu kontrol edilmektedir. Böylece takdir olunan tarhiyatların ölçülülük ilkesine uygun olması hedeflenmektedir.¹⁴⁷

Ölçülülük ilkesinin bir gereği olarak vergi suç ve cezalarında da ölçülülük ilkesinin gözetilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde kaçakçılık suç ve cezaları, 352. maddesinde usulsüzlük cezaları, 353. maddesinde ise özel usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. İlgili cezaların uygulanması durumunda vergi mükelleflerinin ticari faaliyetlerinin son bulması, hürriyeti bağlayıcı cezaların gündeme gelmesi söz konusu olacağından, kanunda belirtilen cezalar uygulanırken ölçülülük ilkesine uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Aksi bir uygulama anayasada yer alan ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturacaktır.¹⁴⁸ Örneğin sahte belge kullanma fiilini işleyen bir mükellef hakkında vergi zıyaı cezası bir kat uygulanabileceği gibi üç kat olarak da uygulanabilmektedir. Vergi zıyaı cezasının bir veya üç kat olarak uygulanıp uygulanmayacağı takdir komisyonunun ve vergi inceleme elamanın tespit ve kanaatine göre belirlenmektedir. Mükellefin sahte belge kullanma fiili somut verilerle net olarak ortaya konmadan üç kat vergi zıyaı cezasının uygulanması hem mükellefin ticari olarak faaliyetlerinin büyük zarar görmesine hem de işlenen fiil Vergi Usul Kanun 359. maddesinde kaçakçılık suçu olarak tanımlandığından, vergi mükellefinin cezai sorumluluğunun ortaya çıkmasına yol açacaktır. Dolayısıyla vergi mükellefinin mali sorumlulukları belirlenirken ölçülülük ilkesinin öngörmüş olduğu elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkeleri doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir.

¹⁴⁷ Yusuf KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, 2.bs., Ankara 2012, s.5.

¹⁴⁸ GÖZLER, s.132.

ee. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Bu ilke vergi kanunlarının sosyal adaletin göz önünde tutularak uygulanması zorunluluğundan doğmaktadır. Devleti oluşturan bireylere bakıldığında farklı gelir ve hayat şartlarına sahip oldukları görülmektedir. Sosyal devlet anlayışı ile birlikte doğan insan onuruna yaraşır bir hayat standardının da tek başına piyasa koşullarında oluşamayacağı düşünüldüğünde devletin bu alana müdahalesi zorunlu olmaktadır. Devlet müdahalesiyle birlikte sosyal adalet hem toplumun geniş kesimlerine yansıyacak hem de uygulanabilirliği açısından daha başarılı sonuçlar elde edilecektir.¹⁴⁹

1982 Anayasasının 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ibaresine yer verilerek vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının önemine dikkat çekilmiştir. Verginin adil olması eşitlik ve mali güce göre vergilendirmenin bir arada bulunması ile anlam kazanacaktır. Eşitlik ilkesi adalet ilkesinin yatay boyutunu oluştururken, ekonomik güce vergilendirmenin yapılması adalet ilkesinin dikey boyutunu oluşturmaktadır.

Aynı ekonomik faaliyet ve gelir durumunda bulunanların aynı vergi rejimi içerisinde vergilendirilmesi yatay adaleti oluşturacaktır. Böylece eşitlik ilkesinin de bir gereği olarak gelir, servet ve ekonomik faaliyetleri aynı olan vergi mükelleflerinin eşit olarak vergilendirilmeleri sağlanacaktır.¹⁵⁰ Ekonomik durumları farklı olan vergi mükelleflerinin farklı vergilendirme rejimine tabi olması dikey adaleti oluşturacaktır. Dolayısıyla dikey adalet anlayışına göre mali güce göre vergilendirmenin yapılması zorunluluk arz etmektedir.¹⁵¹

Ülkemizde uygulanan vergi sistemine bakıldığında dikey adaletin bir gereği olarak vergi mükelleflerinin kazançları oranında vergilendirilmelerinin esas alındığı görülmektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunun 103. maddesinde beyan edilen matrah tutarlarına göre farklı dilim ve oranların esas alınarak vergilendirmenin yapıldığı

¹⁴⁹ Selim KANETİ, *Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri*, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt XXXI, Sayı 1, Nisan 1984, s. 32-45

¹⁵⁰ MUTLUER vd., s.23.

¹⁵¹ Nami ÇAĞAN, *Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi*, Cilt 1, Sayı 32, Ocak 1984, s.177-200

görülmektedir. Vergi mükellefleri hangi oranda matrah beyan etmişse kanunda gösterilen matrah tutarının karşılığında belirtilen oranın esas alınması suretiyle ödenmesi gereken vergi hesaplanmaktadır. Böylece vergi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kazanç tutarları oranında vergilendirmeleri sağlanmaktadır.¹⁵²

Ülkemizde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması için asgari geçim indirimi, vergi muafiyeti ve istisna gibi tekniklerin kullanıldığı görülmektedir.¹⁵³ Örnek vermek gerekirse; Gelir Vergisi Kanunun 32. maddesinde asgari geçim indirimi düzenlenmiştir. Asgari geçim indirimine göre ücret geliri elde edenlerin kazançlarına asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan tutar üzerinden ücret gelirlerinin vergilendirileceği belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunun 9. maddesinde ise esnaf muafiyeti düzenlenmiştir. Kanun ilgili maddelerinde belirtilen iş kollarında faaliyette bulunan mükelleflerin elde etmiş oldukları kazanç ve iratların vergilendirilmeyeceği belirtilerek ilgili meslek kollarında faaliyette bulunanların ekonomik olarak desteklenmesi hedeflenmiştir. Gelir Vergisi Kanunun Mükerrer 20. maddesinde de genç girişimcilerde kazanç istisnası düzenlenmiştir. İlgili istisna hükmüne göre kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde üç vergilendirme dönemi boyunca genç girişimcilerin elde etmiş oldukları kazanç ve iratların 75.000 TL'ye kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir. Böylece kanuni düzenlemeler ile farklı gelir guruplarında bulunan kişilere farklı vergi teknikleri uygulanarak vergilendirmede adaletin sağlanması ve vergi yükünün dengeli dağılımı hedeflenmiştir.

ff. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi; kamu harcaması doğmadıkça hiç kimseden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan bedellerin kamu harcamalarının dışında kullanılmamasını ifade etmektedir.¹⁵⁴ Anayasanın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali güçleri oranında vergi

¹⁵² www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 15.04.2020).

¹⁵³ ÖNCEL vd.,s.53.

¹⁵⁴ KANETİ, s.242.

ödemekle yükümlü olduklarının belirtilmesi, vergilerin kamu harcamalarının finansmanını temin amacıyla kullanılması gerekliliğini belirtmektedir.

Bu ilke vergilendirmenin amacını ortaya koyması bakımından da önem arz etmektedir. Vergi mükelleflerinden alınan vergilerin yalnızca kamu harcamalarının finansmanına yönelik olduğunun belirtilmesi vergilendirmenin temel amacını ortaya koymaktadır. Devlet tarafından alınan vergi, kişilerin kamusal nitelikli bir hizmetten yararlanmaları karşılığında alınan bir bedel olmayıp tüm kamusal nitelikli hizmetlerin yerine getirilmesi için vergi mükelleflerinin katılması gereken zorunlu katkı payı olarak görülmüştür¹⁵⁵. Anayasa Mahkemesinin 26.03.1974 tarih ve E. 1973/32 sayılı kararında bu duruma işaret edilerek vergilerin, kişilerden belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanmaları karşılığında alınan bir bedel olmadığı, vergilerin tüm kamu hizmetlerinin finansmanını temin amacıyla alınan anonim katılma payı olduğu, kişilerin kamusal hizmetlerden faydalanmasa dahi kendi katkıları oranında kamusal nitelikli harcamalara katılmalarının söz konusu olduğu belirtilerek vergilendirmenin amacı ortaya konulmuştur.¹⁵⁶

gg. Laiklik İlkesi

Laiklik ilkesi Anayasanın 2. maddesinde vurgulanmıştır. İlgili maddeye bakıldığında Türkiye Cumhuriyetinin toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı çerçevesinde Atatürk milliyetçiliğine bağlı, insan haklarına saygılı, laik, sosyal hukuk devleti olarak tanımlanmıştır. Anayasanın 24. maddesinde ise hiç kimsenin devletin sosyal, ekonomik ve siyasi, hukuki temel düzeninin kısmen de olsa dini kurallar veya siyasi çıkarlar için, nüfus sağlama amacıyla her ne şekilde olursa olsun dini duyguları veya kutsal sayılan şeyleri istismar edemeyeceği ve kötüye kullanamaz; denilerek kanunilik ilkesinin dayanağı olan yasama organına vurgu yapılmıştır.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Erdoğan ÖNDER, *Vergi Hukuku*, 11.bs.Ankara 2019, s.75.

¹⁵⁶ AYM.26.03.1974 tarih, E. 1973/32, K. 1973/32 (www.anayasa.gov.tr, e.t: 05.04.2020).

¹⁵⁷ Güneş YILMAZ, *Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi , Sayı:177, Haziran 2003, s.58.

Vergi kanunları, yasama organı tarafından din, dil, ırk, mezhep, kişi, kurum ayrımı gözetilmeksizin çıkarılmakta, kanun hükümleri vergi mükellefiyeti öngörülen herkese uygulanmaktadır. Böylece anayasada öngörülen ilkeler çerçevesinde vergi kanunlarının uygulanması sağlanarak bu alanda ortaya çıkabilecek ihlaller engellenmektedir.

Vergi Usul Kanunun 1. maddesinde kanun hükümlerinin, kanunun ikinci maddesinde belirtilenlerin dışında genel bütçeye giren vergi, resim, harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlara uygulanacağı belirtilerek, herhangi bir ayırım gözetilmeksizin tüm vergi mükelleflerine eşit bir şekilde uygulanacağı açıklanmıştır.¹⁵⁸

hh. Yasama Yetkisinin Devredilmezliği İlkesi

Yasama yetkisi, halk tarafından bağımsız seçimlerle belirlenen temsilcilerden oluşan parlamento tarafından kullanılmaktadır. Dolayısıyla yasama yetkisinin parlamentonun dışındaki herhangi bir makam veya organ tarafından kullanılması mümkün değildir. Yasama yetkisinin yalnızca parlamento tarafından kullanılması gerektiği yönündeki kabul eski bir Roma Hukuku ilkesi olan “*vekâlet alanın vekâlet veremeyeceği*” (*Delegatus Non Protest Delegare*) ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke zamanla gelişme göstererek günümüzde kabul edilen “*yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi*” şeklinde pozitif anayasal metinlerde yerini almıştır.¹⁵⁹

Ülkemizde; vergisel alanda ortaya çıkabilecek ihtiyaçlara anında cevap verebilmek için Anayasanın 73. maddesi ile vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunlarla belirlenebileceği, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, muafiyet, istisna ve indirim oranlarıyla ilgili kanun belirlemiş olduğu sınırlar çerçevesinde Cumhurbaşkanına vergilendirmeye ilgili değişiklikler

¹⁵⁸ ÖZER, s.83.

¹⁵⁹ Zeynep ARIKAN, *Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçlar*, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 13 Sayı: 2,1998, s. 68.

yapabilme yetkisinin verilebileceği belirtilmiştir. Cumhurbaşkanına verilen bu yetki kanunilik ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.¹⁶⁰

Yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi vergilendirmede kanunilik ilkesi ile iç içedir. Çünkü vergilendirmeye ilişkin hükümlerin tamamı yasama organınca hazırlanan kanunlar ile belirlenmektedir. Cumhurbaşkanına Anayasanın 73. maddesi ile verilen yetki bu ilkenin istisnasını oluşturmakta, bunun dışında kalan tüm vergisel uygulamalar yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi gereğince yasama organınca belirlenmektedir.

B. Kanunlar

Kanunların hukuki statüsüne bakıldığında soyut, genel, yazılı ve sürekli hukuk kurallarından oluştukları görülmektedir. Anayasanın 87. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri tanımlanmış bu görev ve yetkilerin yasama işlemleri çerçevesinde olduğu dile getirilmiştir. Anayasanın 73. maddesinde ise vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin bir yasama işlemi olan kanuni düzenlemelere konu olabileceği ve ancak kanuni düzenlemelerle üzerlerinde değişiklik yapılabileceği dile getirilmiştir. Böylece vergilemenin ancak kanunla yapılabileceği vurgulanarak vergilemede kanunilik ilkesinin anayasal önemi ön plana çıkarılmıştır. Anayasal metinde vergileme işlemlerinin kanunla yapılması gerekliliğinin vurgulanması, vergisel düzenlemelerde yapılacak işlemlerde anayasadan sonra en önemli kaynağın kanunlar olduğunu göstermektedir.¹⁶¹

C. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Uluslararası alanda ülkeler çifte vergilemeyi önleme, kaçakçılık, vergi kanunların uygulamasından doğan olumsuzlukların ortadan kaldırılması, vergileme sürecini daha etkin kılınması adına bir takım önemler almaktadırlar. Bu önemlerin hayata

¹⁶⁰ BİLİCİ vd.,s.36.

¹⁶¹ BİLİCİ vd.,s.46.

geçirilmesi içinde karşılıklı olarak vergi anlaşmaları imzalanarak alınan tedbirlerin etkin olması hedeflenmektedir.¹⁶²

1982 Anayasasının 90. maddesinde usulüne uygun yürürlüğe konulan milletlerarası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bu kanunlar hakkında anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı, milletler arası antlaşmalar ile kanunların farklı hükümler içermesi durumunda ve iki düzenleme arasında uyumsuzluk olması halinde milletler arası antlaşma hükümlerinin esas alınacağı belirtilmiştir. Anayasanın 90. maddesi ile uluslararası antlaşmaların kanunlara olan üstünlüğü net bir şekilde dile getirilmiştir. Uluslararası alanda imzalanan vergisel konulardaki anlaşmalar kanun hükmünde olduğundan söz konusu anlaşmaların kanunlarımıza ve anayasa aykırılık iddiası ile anayasa mahkemesine başvurulamayacaktır.

Ülkemizde vergisel alanda etkinliğin ve verimliliğin sağlanması için uluslararası vergi anlaşmaları imzalanmaktadır. Bu anlaşmalara örnek vermek gerekirse en önemlilerinden birini uluslararası çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları oluşturmaktadır. Ülkemizde 1980 yılına kadar iki ülke ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması imzalanırken, 2020 yılı itibarıyla uluslararası alanda imzalanan çifte vergilemeyi önleme anlaşma sayısı 85'e yükselmiştir¹⁶³. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile aynı matrahlar üzerinden aynı dönem içerisinde birden fazla vergi alınması engellenerek vergi adaletinin ve eşitliğinin sağlanması hedeflenmektedir.¹⁶⁴

Örneğin Türkiye ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında 19/09/2011 tarihinde imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 2. maddesinde anlaşmanın devlet, eyalet ve politik alt bölümler ile mahalli idareler adına alınan gelir vergilerine uygulanacağı, anlaşmanın Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisine, Almanya Federal Cumhuriyetinde ise gelir, kurumlar ve ticaret vergilerine uygulanacağı belirtilmiştir. Anlaşmanın 2/4 fıkrasında imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan aynı nitelikteki vergilere anlaşma hükümlerinin uygulanacağı

¹⁶² BİLİCİ vd.,s.32.

¹⁶³ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.562.

¹⁶⁴ Şerafettin KALAYCIOĞLU, *Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Ve Türkiye Uygulaması*, <http://www.muhasabetr.com/> makaleler/003/ (E.T. 10.11.2020).

belirtilmiştir. Böylece her iki devlette vatandaşlarının aynı dönem içerisinde birden fazla vergi ödemesini engellemeye çalışmıştır.

Türkiye ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında imzalanan anlaşmanın ilgili hükümleri değerlendirildiğinde vergilerin kanunilik ilkesine istisna getirdiği görülmektedir.¹⁶⁵ Zira kanunilik ilkesine göre vergisel işlemler ile ilgili düzenlemelerin kanunla yapılması gerekmektedir. 1982 Anayasasının 90. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti adına diğer devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Uluslararası anlaşmaları onaylama yetkisi ise Cumhurbaşkanında olacaktır.

D. Kanunilik İlkesinin İstisnasını Oluşturan Kaynaklar

aa. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Kararnamelerin en önemli amacı; acil karar alınması gereken alanlara daha hızlı müdahale edilerek atılması gereken adamların etkin ve ihtiyaca cevap verebilecek şekilde uygulanmasını sağlamaktır.¹⁶⁶ Cumhurbaşkanı kararnameleri ile Cumhurbaşkanına bir takım yetkiler verilmiş olsa da Anayasanın 104. maddesinde; anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümünde yer alan temel haklar, kişi hak ve ödevleri, dördüncü bölümde yer alan siyasi hak ve ödevlerin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemeyeceği belirtilmiştir.¹⁶⁷ Anayasanın ilgili hükmüne göre Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile yalnızca sosyal ve ekonomik hak ve hürriyetler konusunda düzenlemeler yapılabilecek, bu hakların dışında kalan diğer hak ve ödevler ile ilgili tasarruf yetkisi yasama organında olacaktır.

Vergi ödevi Anayasanın ikinci kısım dördüncü bölümünde yer alan siyasi hak ve ödevler kısmında düzenlenmiştir. Anayasanın 104. maddesinde yer alan “*Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda*

¹⁶⁵ www.mevzuat.gov.tr (E.T. 09.11.2019).

¹⁶⁶ Abdullah TEKBAŞ, *Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması*, Vergi Sorunları Dergisi, Cilt 2003, Sayı.180, s.159-173.

¹⁶⁷ www.mevzuat.gov.tr (E.T. 04.06.2020).

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz” hükmü dikkate alındığında vergiye ilişkin düzenlemeler yalnızca yasama organı tarafından çıkarılacak kanuni düzenlemelere konu olabilecektir.

Anayasanın 104. maddesinde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile vergisel konularda düzenleme yapılamayacağı belirtilmiş olsa da Anayasanın 119. maddesine göre olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı olağanüstü halin gerektirmiş olduğu konularda Anayasanın 104. maddesinde belirtilen sınırlara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilecektir. Dolayısıyla olağan dönemde Cumhurbaşkanı kendisine tanınan kararname çıkarma yetkisini vergisel konularda kullanamazken, olağanüstü durumlarda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile vergiler konulabilir, değiştirilebilir veya tamamen kaldırılabilir.¹⁶⁸

bb. Cumhurbaşkanlığı Kararları

Ülkemizde; vergisel alanda ortaya çıkabilecek ihtiyaçlara anında cevap verebilmek için Anayasanın 73. maddesi ile vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunlarla belirlenebileceği, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, muafiyet, istisna ve indirim oranlarıyla ilgili kanun belirlemiş olduğu sınırlar çerçevesinde Cumhurbaşkanına vergilendirmeye ilgili değişiklikler yapabilme yetkisinin verilebileceği belirtilmiştir. Cumhurbaşkanına verilen bu yetki kanunilik ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır. Zira vergilerde kanunilik ilkesine göre vergi politikalarının belirlenmesi ve uygulaması ancak kanuni düzenlemelere konu olabilir.¹⁶⁹

Örnek vermek gerekirse Cumhurbaşkanına vergileme alanında verilen yetki kapsamında 30.08.2020 tarihli ve 31229 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı yayınlanmıştır. İlgili kararda; üniversite ve yüksekokullar ile 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu ve 573 Sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilecek eğitim ve

¹⁶⁸ Serkan ACUNER, *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin Vergi Hukukunun Asli Kaynaklarına Etkisi*, Vergi Sorunları Dergisi, Cilt 2018, Sayı 363, s.85-103.

¹⁶⁹ ULUATAM vd.,s.38.

öğretim hizmetleri için uygulanacak KDV oranının %1 olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Cumhurbaşkanlığı kararları vergilerin yasallık ilkesine istisna teşkil etmektedir. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilendirme ile ilgili hususların kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Değişen ekonomik ve sosyal koşullara daha hızlı müdahale edilmesi ve adaptasyonun sağlanması için yürütme organına belli başlı konularda yetki verilebilmektedir. Anayasanın 73. maddesiyle Cumhurbaşkanına verilen bu yetki mevcut kurucu temel ana öğeler üzerinde olmayıp, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, indirim ve oranları kapsamaktadır.¹⁷⁰

Örnek vermek gerekirse Katma Değer Vergisi Kanunun 36. maddesinde indim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal/hizmeti belirlemeye ve süresi içerisinde iadesi talep edilmeyen ve indirim yolu ile giderilmeyen KDV matrahlarının gider olarak yazılabilmesine ve iade talebinde bulunulabilecek asgari tutarı belirlemeye Cumhurbaşkanının yetkili olduğu belirtilmiştir.¹⁷¹

Cumhurbaşkanına verilen bu yetki Anayasa Mahkemesinin 15.06.1971 tarih ve 55/57 sayılı kararı çerçevesinde değerlendirildiğinde; Anayasa Mahkemesi ilgili kararında verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerin anayasada vergi ile ilgili belirlenmiş olan temel unsurların korunarak yapılması durumunda ilgili düzenlemelerin vergilemeye hakim olan belirlilik ve yasallık ilkelerini koruyacağından Anayasaya aykırılık teşkil etmeyeceğini belirtmiştir.¹⁷²

Katma Değer Vergisi Kanunun 28. maddesinde ise KDV oranının her bir işlem için %10 olduğu Cumhurbaşkanının bu oranı dört katına kadar arttırabileceği gibi %1 kadar da indirebileceği belirtilmiştir.¹⁷³ Cumhurbaşkanına verilen bu yetki Anayasa Mahkemesinin 19.03.1987 tarih ve 5/7 sayılı kararı çerçevesinde değerlendirildiğinde; Anayasa Mahkemesi ilgili kararında vergi oranlarının değiştirilmesinin sosyal ve

¹⁷⁰ GÜNEŞ vd.,s.184.

¹⁷¹ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020 s.438.

¹⁷² AYM.15.06.1971 tarih, E. 55/57, K.1971/23 (www.anayasa.gov.tr, e.t:01.01.2020).

¹⁷³ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.433.

ekonomik gereklilikten kaynaklandığını, bir verginin sıfıra kadar indirilmesinin hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmeyeceği dolayısıyla vergilerin kanunilik ilkesinin zedelenmeyeceğini belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında da belirtildiği üzere yürütme organına vergiler ile ilgili verilen yetki vergilerin esaslı noktalarına ilişkin olmadıkça kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Yürütme organına verilen bu yetki değişen sosyal ve ekonomik şartlara hızlı bir şekilde cevap verilerek hızlı karar alma ve uygulama mekanizmasının hayat bulmasını sağlayacaktır.

cc. Yönetmelikler

1982 Anayasasının 124. maddesinde Cumhurbaşkanlığı, bakanlıkların ve diğer kamu tüzel kişiliğine haiz kurumların kendi görev alanlarını ilgilendiren konularda yayınlanan kanunların ve Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılan kararnamelerin uygulanmasını sağlamak amacıyla yönetmeliklerin çıkarılabileceği belirtilmiştir. Örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi usul kanunda yer alan, vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar, uzlaşma, mükellef izahat taleplerinin cevaplandırılması, konularında yönetmelikler çıkarılarak ilgili konulara açıklık kazandırılmaya çalışılmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi kanunlarının uygulanmasını göstermek amacıyla çıkarılan yönetmeliklerin anayasaya ve vergi kanunlarına uygun olması şarttır. Aksi durumda yayımlanan yönetmelikler anayasaya ve kanunlara aykırılık teşkil edeceğinden Danıştay tarafından iptal edilecektir.¹⁷⁴ Örnek vermek gerekirse Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte vergi incelemesinin yalnızca görev yazısında belirtilen konulara ilişkin olarak yapılabileceği, incelemenin konusu ve dönemi ile ilgili olmayan bir husus için vergi mükelleflerinden bilgi ve belge talebinde

¹⁷⁴ Mehmet ARSLAN, *Vergi Hukuku*, 9.bs., Bursa 2012, s.35.

bulunulamayacağı, inceleme sırasında eleştirilecek farklı bir hususun tespiti halinde durumun inceleme görevini veren birime bildirileceği belirtilmiştir.¹⁷⁵

Vergi Usul Kanunun 135. maddesinde vergi incelemesiyle yetkili olanlar belirtilmiş, 140. madde de ise vergi incelemelerinde uyulacak esasları içeren hususlara yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunun ilgili maddeleri çerçevesinde vergi incelemesi yapacak olanların hangi esaslar doğrultusunda hareket edecekleri 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı yönetmelikte açıklanarak kanunun uygulanması net bir şekilde ortaya konulmuştur.

çç. Genel Tebliğler

Genel tebliğler kanunların uygulanmasını ve anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla ihtiyaca göre yayımlanan metinlerdir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek karışıklıkları önlemek amacıyla tebliğler yayınlanmaktadır. Böylece kanunların çıkarılış amaçlarına uygun olarak hayata geçirilmesi hedeflenmektedir.¹⁷⁶

Vergi kanunlarının uygulanmasını göstermek amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından birçok tebliğ yayınlanmıştır. Örneğin 28.11.2020 tarih ve 31318 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan tebliğde Vergi Usul Kanunun 298. maddesinin b fıkrasına göre, belirlenmesi gereken yeniden değerlendirme oranının 2020 yılı için % 9,11 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. 3/12/2017 tarih ve 30279 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminin hangi esaslar çerçevesinde yapılacağı belirtilerek bu alanda ortaya çıkabilecek karışıklıklara açıklık getirilmiştir. 05/03/2015 tarih ve 29286 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde ÖTV bir sayılı listede yer alan ürünlerin hangi esaslar etrafında belirleneceği ve uygulamada bu

¹⁷⁵ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (E.T. 11.12.2020).

¹⁷⁶ Namık Kemal UYANIK, *Genel Tebliğler ve Muktezalar*, Vergi Dünyası Dergisi 2001, Sayı 242, s.67-72.

ürünlerin kullanımı durumunda yetkili idare tarafından hangi işlemlerin yapılacağı belirtilerek kanunun uygulanmasına netlik kazandırılmıştır.¹⁷⁷

dd. Muktezalar (Açıklama, Özelge), Sirkülerler

Vergi Usul Kanunun 413. maddesinde vergi mükelleflerinin Gelir İdaresi Başkanlığından veya başkanlığın yetkili kıldığı makamlardan, vergi uygulamalarına ilişkin tereddütte düştükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilecekleri belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı mükelleflerin izahat taleplerini özelge ile cevaplayabileceği gibi aynı durumda olan mükelleflerin ilgili hususlar hakkında bilgilendirilmesi amacıyla sirkülerde yayınlayabilir.¹⁷⁸

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına ilişkin hükümlerin uygulanması noktasında, sordukları soruları cevaplamak amacıyla çeşitli özelge ve benzer durumda olan mükelleflerin tamamının vergi kanunlarının uygulanması hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlamak amacıyla sirküler yayınlandığı görülmektedir.

19.11.2020 tarih ve E.859255 sayılı özelgede; vergi mükellefi Gelir İdaresi Başkanlığına hiçbir yetenek gerektirmeyen herkesin katılabileceği hobi çalışmalarına yönelik bir yer açmak istediklerini, kiralamak istedikleri işyeri kirasının 700 TL olduğu, hobi faaliyetleri sırasından herhangi bir eğitimin verilmeyeceği, hobi olarak üretilen ürünlerin herhangi bir alım veya satıma konu olmayacağını belirterek, söz konusu faaliyet nedeniyle vergilendirilip vergilendirilmeyeceklerini sormuşlardır. Gelir İdaresi Başkanlığı yayınladığı özelgede Gelir Vergisi Kanunun ticari kazancın ve basit usule göre ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerine yer vererek yapılacak faaliyetin eğitim içermesi veya satılan ürünlerin kanunda öngörülen hadleri aşması durumunda vergilendirileceği, yapılan faaliyetin Gelir Vergisi Kanunun ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümleri içermemesi durumunda herhangi bir vergilendirmenin söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

¹⁷⁷ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (E.T. 08.08.2020).

¹⁷⁸ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.182.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 07/04/2015 tarih ve GVK - 98/2015-1. sayılı sirküler; Gelir Verisi Kanunun 23/6 maddesinde yer alan ücret kazançları istisnasının ev hizmetlerinde çalışanları kapsayıp kapsamayacağı hakkındadır. İlgili sirkülerde Gelir Vergisi Kanunda yer alan ücret kazançlarının vergilendirilmesi ve ücret kazançlarına uygulanan istisna hükümleri açıklandıktan sonra ev hizmetlerinde çalışanların elde ettikleri kazancın ücret olduğu, yapılan faaliyetin Gelir Verisi Kanunun 23/6 maddesi kapsamında değerlendirileceği, dolayısıyla ev hizmetleri karşılığında elde edilen gelirin herhangi bir vergilendirmeye konu olmayacağı belirtilmiştir.¹⁷⁹ Böylece benzer durumda olanların ilgili konu hakkında bilgi sahibi olmaları hedeflenmiştir.

¹⁷⁹ <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (E.T. 07.07.2020).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KANUNİLİK İLKESİNİN DİĞER HUKUK DALLARINDAKİ ETKİNLİĞİ VE YARGISAL DENETİM

1. Vergide Kanunilik İlkesinin İdare Hukuku İle Olan İlişkisi

Vergi hukuku ile idare hukuku iç içedir. Bireysel vergisel işlemlerin idari işlemler niteliğinde olması, Vergi Usul Kanunda tarh işlemlerinin bir idari işlem olarak tanımlanması, idari işlemlerdeki sakatlıkların ve bunların düzeltilmesine ilişkin hükümlerin vergilendirme işlemleri için de geçerli olması, vergi yargısının idari yargı içerisinde yer alması, vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak usullerin idari yargılama usul kanunu içerisinde düzenlenmesi idare hukuku ile vergi hukukunun ilişkisini ortaya koymaktadır.¹⁸⁰

Vergi Hukukunun idare hukuku ile diğer hukuk dallarından farklı olarak daha sıkı bir ilişkisi bulunmaktadır.¹⁸¹ Bunun en önemli nedeni, vergi hukukunun bir kısım kavramlarının tamamen idare hukukunda yer alan kavramlara dayanmasıdır. İdare hukukunda sıkça dile getirilen idari işlem teorisi, vergi hukuku uygulamalarına da aynen yansımış, kanuni düzenlemeler idari işlem teorisi çerçevesinde şekillenmiştir. Vergi Usul Kanunun 20. maddesinde verginin tarh işleminin, vergi alacağının kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden yetkili vergi dairesi tarafından hesaplanarak, alacağın miktar itibarıyla tespit edilmesi işleminin idari bir muamele olduğunun belirtilmesi, kanun maddesinin idari işlem teorisi çerçevesinde düzenlendiğini göstermektedir.¹⁸²

İdare hukuku ile vergi hukuku arasındaki ilişkiyi gösteren bir diğer unsur, idare hukukunda düzenleme alanı bulan takdir yetkisinin vergi hukuku içinde uygulanmasıdır. İdari işlemler, idarenin kendisine tanınan takdir yetkisi çerçevesinde, kamu gücü kullanılmak suretiyle tek yanlı irade açıklamaları ile

¹⁸⁰ GÜNEŞ vd.,s.8-9.

¹⁸¹ ÖNCEL vd.,s.4.

¹⁸² Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.225

gerçekleştirilmektedir.¹⁸³ Vergi hukukunda takdir yetkisi ise, vergi idaresinin kendisine vergi kanunları ile tanınan yetki çerçevesinde seçim serbestliğine sahip olmasını ifade etmektedir.¹⁸⁴ Dolayısıyla vergi idaresi kendisine tanınan takdir yetkisi çerçevesinde vergi kanunlarında açık bir hüküm bulunmayan durumlarda, mevcut duruma çözüm üretmek için takdiri kararlar alarak bu kararları uygulayabilecektir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi ve vergilendirmeye ilişkin hükümlerin yasama organınca belirlenmesi, bu konuda idareye takdir yetkisinin tanınmaması gerekmektedir. Fakat yasama organı tarafından her konu detaylıca düzenlenemeyeceğinden ve ekonomide yaşanan gelişmelere anında etkin bir şekilde müdahale edilmesi zorunluluk arz ettiğinden idare hukukunda uygulanan takdir yetkisi, vergi hukukunda da uygulanmaktadır.¹⁸⁵ Vergi hukukunda uygulanan takdir yetkisi, idare hukukunda öngörülen takdir yetkisi gibi hukuk devleti, sosyal devlet, orantılılık, hukuki güvenlik gibi anayasal ilkelere uygun olması zorunludur.¹⁸⁶ Söz konusu bu ilkelerin hepsi, birbirinin içine geçmiş, birbirinin uzantısı niteliğindeki ilkelerdir. Dolayısıyla vergi idaresi kendisine tanınan takdir yetkisini kullanırken, anayasal ilkelere, idare hukukuna ve vergi hukukuna hakim olan ilkelere uygun davranmak zorundadır.¹⁸⁷

Vergi hukukunun idare hukuku içresindeki yerini gösteren bir diğer unsur, idari yargıda açılan vergi davalarıdır. İdari yargıda iki tür dava bulunmaktadır. Bunlar iptal davaları ve tam yargı davalarıdır. İptal davaları, idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu, maksat unsurları yönünden menfaatleri ihlal edilenlerce açılan davlardır. Dolayısıyla iptal davasının konusunu, idarenin tesis etmiş olduğu idari işlemler oluşturmaktadır. Verginin tarhını oluşturan işlemlere karşı açılan davalar, ödeme emrine karşı açılan davalar, ihtiyati haciz işlemlerine karşı açılan davalar, takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalar, vergi idaresine karşı açılan davalara örnek

¹⁸³ Şeref GÖZÜBÜYÜK, Turgut TAN, *İdare Hukuku, İdari Yargılama Hukuku*, 9.bs.,Ankara 2013, s.506.

¹⁸⁴ ÇAĞAN, s.136.

¹⁸⁵ ÇAĞAN, s.200.

¹⁸⁶ Fatih ACAR, *Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 2004, s.176.

¹⁸⁷ AKDOĞAN, s.196-200.

gösterilebilir. Davaya konu işlemler idari işlemlerden kaynaklandığından yargılama sırasında, idare hukukunun bir alt dalı olan idari yargılama usul hukuku müeyyideleri uygulanacaktır.¹⁸⁸

Tam yargı davaları, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenlerce açılan davadır. Vergi iade hakkı olanlarca idareye karşı açılan davalar, vergi mahkemesi kararını uygulamayan idareye karşı açılan davalar, vergi idaresinin hatalı işlemleri nedeniyle gecikme zam ve faizlerine karşı açılan davalar tam yargı davasının konusu içerisinde mütalaa edilmekte, yargılama idari yargılama usul hukuku kapsamında yapılmaktadır.¹⁸⁹ Gerek vergisel işlemlerin uygulanmasında gerekse vergi idaresine karşı açılan davalarda idare hukukuna ilişkin hükümlerin uygulanması, vergi hukukunun ve vergi hukukuna hakim olan kanunilik ilkesinin idare hukuku ilkeleri doğrultusunda şekillenerek uygulandığını göstermektedir.¹⁹⁰

2. Vergide Kanunilik İlkesinin Ceza Hukuku İle Olan İlişkisi

Kanunilik ilkesinin bir gereği olarak, vergi kanunlarının içeriğini oluşturan hükümlere aykırı davranışta bulunanlara uygulanacak cezai müeyyidelerin de kanuni düzenleme ile tespit edilmiş olması gerekmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına muhalefet etmeleri durumunda karışılacakları müeyyideler, vergi ceza hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Vergi ceza hukuku, ceza hukuku ve vergi hukuku ilkeleri doğrultusunda düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi ceza hukuku bu iki hukuk dalı ile yakından ilişkilidir.¹⁹¹

Kanunilik ilkesinin bir gereği olarak vergi kanunlarına muhalefet edilmesi durumunda, vergi suçlarının ortaya çıkarılması, suçluların cezalandırılması, cezaların ortadan kaldırılması veya azaltılması için izlenecek usul ve yöntemlerin kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Ülkemizde vergi suç ve cezalarında izlenecek usul,

¹⁸⁸ KARAKOÇ vd.,s.163.

¹⁸⁹ KARAKOÇ vd.,s.165.

¹⁹⁰ Yaşar AYYILDIZ, *Türk Vergi Yargısı*, 1.bs., İstanbul 2015, s.84.

¹⁹¹ MUTLUER vd.,s.205.

yöntem ve yaptırımlar vergi ceza hukukunun ön görmüş olduğu ilkeler kapsamında yapılmaktadır.¹⁹²

Vergi ceza hukukunun tarihsel gelişimi ve kamu hukuku alanına uygulanması, ceza hukukunda yer alan suç ve cezalar için öngörülen hükümlerden sonra olmuştur.¹⁹³ Bunun en önemli nedeni vergilendirmenin temel amacının kamu hizmetlerinin finansmanın sağlanması iken suç ve cezaların temel amacının bireyin hak ve özgürlüklerinin korunmasında yatmaktadır.

Halkın temel hak ve hürriyetlerinin güvence altına alınması devletin kamusal nitelikli ilk görevidir. Diğer kamusal nitelikli ihtiyaçlar ise güvenlik ihtiyacından sonra gelmektedir. Dolayısıyla tarihsel süreç içerisinde ilk olarak halkın temel hak ve hürriyetlerinin muhafaza altına alınması için suç ve cezalara ilişkin müeyyideler belirlenmiş, halkın güvenlik ihtiyacı karşılandıktan sonra kamusal nitelikli ihtiyaçların karşılanması için vergilendirme alanında gelişmeler yaşanmıştır. Vergiler; suç ve cezalarda olduğu gibi halkın temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkilediğinden bu alanda devlet tarafından belirlenecek müeyyidelerinde kanunla belirlenmesi hukuk devleti olmanın da bir gereği olarak kabul edilmiştir.

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi, 1982 Anayasasının 13. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre temel hak ve hürriyetler özlerine dokunulmadan anayasada belirtilen sebeplerle ve kanunla sınırlanabilir. Yapılacak sınırlamalar anayasanın sözüne, ruhuna ve demokratik toplum düzenine aykırı olamaz. Anayasanın ilgili maddesi incelendiğinde temel hak ve hürriyetlerin ancak kanunla sınırlanabileceği vurgulanmıştır. Böylece temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması noktasında kanunilik ilkesine vurgu yapılmıştır. Anayasanın 38. maddesinde ise vatandaşların kanunun suç saymadığı bir fiil nedeniyle cezalandırılmayacağı, yürürlükte bulunan kanunlardan daha ağır bir cezai müeyyidenin uygulanamayacağı ve cezai müeyyidelerin ancak kanuni düzenlemeler ile meydana getirilebileceği

¹⁹² Doğan ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, 11.bs., Ankara 2001, s.25.

¹⁹³ Sulhi DÖNMEZER, Erman SAHİR, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, 14.bs., Ankara 2016, s.22.

belirtilmiştir. Vergi ceza hukuku, ceza hukukunda yaşanan gelişmeler ışığında şekillenmiş, günümüzdeki uygulama halini almıştır.

Ceza hukukunda yaşanan gelişmeler ile birlikte, vergi hukukunda da ceza hukuku ilkeleri kabul edilmiştir. Ülkemizde vergi kanunlarının uygulayıcısı konumunda olan maliye idaresi vergi kanunlarını uygularken, ilgili ilkeleri göz önünde bulundurmalı, yapacağı işlemleri ilgili ilkeler doğrultusunda hayata geçirmelidir.

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesinde yaşanan gelişmeler ile birlikte şu ilkeler kabul edilmiştir.

A. Kanunilik İlkesi

Anayasanın 87. maddesinde, kanun koyma yetkisinin TBMM'ye ait olduğu, 7. maddede ise bu yetkinin başka bir makama devredilemeyeceği belirtilmiştir. Suç ve cezalarda kanunilik ilkesi gereğince, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, yönetmelik, genelge ve tebliğlerle bir eylemi suç haline getiremez, ceza veya güvenlik tedbirleri uygulayamaz. Bir fiil kanunda suç olarak tanımlanmamış ise ilgili fiili işleyenler cezalandırılmaz.¹⁹⁴

Ceza hukukunda uygulanan suç ve cezalarda kanunilik ilkesi, vergi hukukunda aynen uygulanmaktadır. Suç ve kabahat kavramları hukuk düzeninde hoş görülme- yen fiilleri ifade etmektedir. Suç ve kabahati oluşturan fiillerin her ikisi de haksızlıktan kaynaklanmaktadır. Bu iki kavram öz itibariyle aynı durumu ifade etse de suçlar kabahatlere göre daha büyük haksızlıkları ifade ettiğinden niceliksel anlamda kabahatten ayrılmaktadır. Bu yüzden suçlar kabahatlere göre daha ağır yaptırımları içermektedir.¹⁹⁵

Türk vergi sisteminde, vergi kabahatlerine ve suçlarına uygulanacak yaptırımlar suç ve cezalarda kanunilik ilkesi gereğince, Vergi Usul Kanunda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunda, idari vergi kabahatleri vergi ziyai, usulsüzlük, özel usulsüzlük

¹⁹⁴ KANETİ, s.205.

¹⁹⁵ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.160.

kabahati olarak düzenlenirken, kamusal vergi suçları kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapma suçu olarak düzenlenmiştir.¹⁹⁶

B. Belirlilik İlkesi

Kanunlar hazırlanırken herkesin anlayabileceği şekilde düzenlenmesi şarttır. Genişletilmeye veya birden fazla anlam içerecek şekilde yoruma yol açacak ibarelere, kanun metninde yer verilmemelidir. Suç tanımlamasında kullanılan ifadeler açık ve anlaşılabilir olmalıdır.¹⁹⁷

Vergi hukukunda, ceza hukuku ilkeleri kabul edilmiş olsa da bazı kanuni düzenlemelerin bu ilkelere aykırı hükümler içerdiği görülmektedir. Vergi Usul Kanunun Mükerrer 414. maddesinde yer alan vergi cezalarına ilişkin maktu oranlar, bir önceki yıl yeniden değerlendirme oranlarına göre arttırılmak suretiyle belirlenmektedir. Ceza oranlarının yeniden değerlendirme oranlarına göre belirlenmesi cezaların belirliliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.¹⁹⁸ Vergi ceza hukukunda belirlilik ilkesi, ekonomik ve vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla kamusal yararın gerektirdiği ölçüde esnek bırakılmalıdır. Bu gerekliliğin dışında yapılacak bir düzenleme, yapılan işlemi hukuka aykırı hale getirecektir.¹⁹⁹ Vergi hukukunda kanunun bazı hükümlerinin esnek bırakılmasının gerekçesini, Vergi Usul Kanunun 3. maddesi oluşturmaktadır. Kanun ilgili maddesi ile benzer durumda olanların, işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınarak vergilendirilmeleri, böylece vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi hedeflenmiştir.²⁰⁰

C. Yürütme Organı Düzenleyici İşlemleriyle Suç ve Ceza Hükümü Koyamaz, Ceza Belirleyemez İlkesi

Kanunilik ilkesi gereğince, suçun tüm unsurlarının kanunda belirtilmiş olması şarttır. Bir fiilin suç olarak tanımlanıp, cezalandırılması yalnızca yasama organına

¹⁹⁶ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 04.04.2020).

¹⁹⁷ İzzet ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri*, 17.bs., Ankara 2021, s.78.

¹⁹⁸ ŞENYÜZ, s.106.

¹⁹⁹ Nihat EDİZDOĞAN, Metin TAŞ, Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, 1.bs., Ankara 2007, s.221.

²⁰⁰ AKTAN, s.142.

aittir. Dolayısıyla idare suç ve cezalara ilişkin düzenleme yapamaz, suçları ortadan kaldıracak şekilde işlem tesisi edemez.²⁰¹ Vergi Usul Kanunda kamusal vergi suçlarının detaylıca tanımlanması bu ilkenin bir gereğidir. Örneğin, Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde kaçakçılık suçları düzenlenmiştir. Kanun 359/a. fıkrasında, defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılması, gerçek olamayan kişiler adına hesap açılması, deftere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalmasına yol açacak şekilde farklı kayıt ortamlarına kaydedilmesi, defter ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibari yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması durumlarında ilgili fiilleri işleyenler hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasının verileceği belirtilmiştir. Kanun 359/b. fıkrasında saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter ve belgelerin yok edilmesi, sayfelerinin yok edilerek başka yaprakların konulması veya hiç yaprak konulmaması, belgelerin asıl ve suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması durumunda 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.²⁰² Kanun 359/c. fıkrasında ise Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmamasına rağmen bakanlıkla anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri basanların veya bu belgeleri kullananların 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir²⁰³. Kamusal vergi suçları yasama organı tarafından detaylıca tanımlanarak, bu alanda idare tarafından yorum yapılmak suretiyle yapılacak takdiri işlemler engellenmiştir.

Vergi kanunlarına muhalefet edilmesi durumunda kişilere uygulanacak suç ve cezaları ortadan kaldıran haller, vergi usul kanunda düzenlenmiştir. Vergi suç ve cezaları gibi bu suç ve cezaları ortadan kaldıran hallerin yasama organınca belirlenmesi, kanunilik ilkesinin gereğidir. Örneğin, Vergi Usul Kanunun 369. maddesinde yetkili makamların vergi mükelleflerine yanlış bilgi vermesi veya uygulamaya ilişkin yerleşik içtihadın değişmiş olması durumunda vergi suç ve cezasını gerektirir bir durum ortaya çıksa da bu mükellefler hakkında vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizinin hesaplanmayacağı belirtilmiştir²⁰⁴. Vergi

²⁰¹ Onur EROĞLU, *Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Aralık 2013, Sayı 8, s.157- 179.

²⁰² Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.16.

²⁰³ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 04.04.2020).

²⁰⁴ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 04.05.2020).

daresinden borcu yoktur kâğıdı alan mükellefe bir sonraki yıl vergi daresince geçmiş dönemde ödenmemiş borcu olduğu ve bu borca ilişkin usulsüzlük cezası ve gecikme zammının kesilmesi gerektiği bildirilmiş olsa da, borcu yoktur kâğıdı alan mükellef vergi daresinin kendisini yanlış bilgilendirmesinden dolayı mükellefiyetine ilişkin sorumluluğu yerine getirmediğinden vergi aslını ödemek zorunda kalacak yalnız gecikme zam ve faizinden Vergi Usul Kanunun 369.maddesi gereğince sorumlu olmayacaktır.

Vergi Usul Kanununda vergi cezasını kaldıran üç tür durum öngörülmüştür. Bunlar Vergi Usul Kanunun 368. maddesinde vergi cezalarına karşı vergi mahkemesinde dava açılmamış ise dava açma süresinin bitmesinden itibaren, dava açılmış ise vergi mahkemesi kararının vergi idaresine bildirilmesi üzerine vergi idaresince düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğinden itibaren 1 ay içerisinde cezalı tarhiyata konu olan verginin ödenmesi durumunda vergi cezası ortadan kalkacaktır²⁰⁵. Örneğin vergi idaresince ikmalen tarh edilen vergi aslı ve cezasının mükellefe 01.01.2021 tarihinde tebliğ edildiği varsayılırsa mükellef ikmalen tarh edilen cezalı tarhiyata karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 günlük süre içerisinde dava açmaz ise en son 31.01.2021 tarihine kadar cezalı tarhiyata konu vergiyi ödemesi durumunda kendisinden sadece vergi aslı alınacak, vergi cezası ise alınmayacaktır. Mükellef cezalı tarhiyata karşı dava açtığı, mahkeme cezalı tarhiyatı onaylayarak 03.03.2021 tarihinde vergi daresine bildirdiği, vergi dairesi tarafından da ihbarname düzenlenerek 15.03.2021 tarihinde mükellefe tebliğ edildiği varsayılırsa, mükellef kendisine ihbarname ile bildirilen vergiyi 1 ay için de 15.04.2021 tarihine kadar ödemesi durumunda ikmalen tarh edilen vergi aslı kendisinden alınacak, vergi cezası ise ortadan kalkacaktır.

Vergi cezalarını ortadan kaldıran diğer hususlar ise Vergi Usul Kanunun 372 ve 374'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 372. maddesinde ölüm halinde vergi cezasının düşeceği belirtilmiştir. Kanunun 374. maddesinde ise vergi zıyaı cezasını gerektiren durumlarda 5 yıl, usulsüzlük cezasını gerektiren durumlarda ise 2 yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir. Kanunun son paragrafında

²⁰⁵ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T. 06.04.2020).

vergi zıyayı cezası ile usulsüzlük cezasının birleşmesi durumunda zaman aşımı süresinin vergi zıyayı cezası için ön görülen 5 yıllık süreye tabi olacağı, cezalı tarhiyatların ilgili sürelerde vergi idaresi tarafından ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmesi durumunda zamanaşımının kesileceği belirtilmiştir.

Örneğin 2016 yılında kurumlar vergisi matrahını düşük beyan ederek vergi zıyayı ve usulsüzlük fiilini işleyen mükellef hakkında gerekli inceleme ve cezai işlemin uygulanması 5 yıllık zamanaşımı süresine tabi olduğundan, bu mükellef hakkında en geç 2021 yılı sonuna kadar gerekli inceleme ve cezai işlemin uygulanması gerekmektedir. Aksi halde zamanaşımı süresi geçirileceğinden vergi incelemesi ve cezai işlem uygulanamayacaktır. Maliye idaresince mükellefe 5 yıllık süre içerisinde ceza ihbarnamesi gönderilmesi durumunda zamanaşımı kesilecektir. Bu süre içerisinde mükellefin ölmesi durumunda vergi cezası ortadan kalkacaktır.

3. İdari Yargı Mercilerince Yapılan Denetim

Türk idari yargı sisteminde, idari yargı mercileri Danıştay, İdare Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi olarak örgütlenmiştir.²⁰⁶ Vergi yargısı, idari yargı kolu içinde özel görevli yargı organıdır.²⁰⁷ Vergi yargısının idari yargı sistemi içerisinde özel yargı kolu olarak konumlandırılmasının sebebi, istisnai durumlar hariç olmak üzere, vergi davalarının konusunun ve kapsamının vergi yargısının görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ile sınırlandırılmasından ileri gelmektedir.²⁰⁸

Uygulamada vergi uyuşmazlıklarının doğuş nedeni genel olarak, vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırı olması, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve hatalı ceza uygulaması, matrahın düşük beyanı ve vergilerin ödenmemesinden kaynaklanmaktadır.

²⁰⁶ Ahmet NOHUTÇU, *İdari Yargı*, 22.bs., Ankara 2021, s.25.

²⁰⁷ Mustafa AKKAYA, *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*, AÜHF Dergisi, C 46, Sayı 4, s. 195.

²⁰⁸ AYYILDIZ, s.85.

A. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırı Olması

İdari işlemler, idarenin kamu gücünü kullanarak tek yanlı irade açıklamasıyla yapmış olduğu, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemleri ifade etmektedir.²⁰⁹ İdarece yapılan işlemlerin yetki, sebep, şekil, konu, maksat unsurları bakımında hukuka uygun olması gerekmektedir. Aksi durumda yapılan işlem hukuka aykırı olacağından iptali gündeme gelecektir.

Vergi idaresi tarafından yapılan idari işlemler konu, zaman ve yer bakımından üçe ayrılarak incelenmektedir. Vergisel işlemlerde konu bakımından yetki, hangi vergilendirme işlemlerinin hangi makam veya organ tarafından kullanılabileceğini ifade etmektedir.²¹⁰ Örneğin, vergi dairesinde yer alan muhasebe servisinin beyanname kabul masasının yerine vergi mükelleflerinin beyanlarını alarak işe başlamalarını yapması durumunda yapılan işlem konu bakımından hukuka aykırı olacaktır.

Zaman bakımından yetki ise, konu bakımından yetkilendirilen makam veya organın kendisine verilen yetkileri kullanabileceği süreyi ifade etmektedir.²¹¹ Örneğin, vergi dairesinde görevli bulunan kontrol memurları bu yetkilerini ancak denetim ve koordinasyon müdürlüğünde görevli bulundukları dönemde kullanabileceklerdir. İlgili görevden alınmaları durumunda veya emekli olmaları durumunda denetim yetkisini kullanamayacaklardır. Görevli olmadıkları dönemde bu yetkinin kullanılması durumunda zaman bakımından yetkisizlik ortaya çıkacaktır.

Yer bakımından yetki ise, vergi idaresinin kendisine verilen yetkiyi kullanabileceği bölgeyi ifade etmektedir.²¹² Örneğin, istisnai durumlar haricinde İstanbul'da yaşayan bir vergi mükellefinin vergilendirilmesinin İstanbul Vergi Dairesi tarafından yapılması gerekmektedir. Farklı bir ilde bulunan vergi dairesi tarafından yapılacak işlem yer bakımından yetkisizliğe neden olacağından yapılacak işlemi hukuka aykırı hale getirecektir.

²⁰⁹ Turgut CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3.bs., Ankara 2010, s.528.

²¹⁰ KIZILOT vd.,s.53.

²¹¹ KIZILOT vd.,s.53.

²¹² KIZILOT vd.,s.53.

Vergilendirme işlemlerini hukuka aykırı hale getiren bir diğer husus ise, şekil açısından yapılan yanlış işlemlerdir. Zira vergisel işlemlerde hangi yöntem ve usullerin izleneceği vergi kanunlarında detaylıca tanımlanmıştır. Vergi idaresi tarafından vergilendirmeye ilişkin hususlar, vergi kanunlarının öngörmüş olduğu kuralların dışında gerçekleştirilmesi yapılan işlemi şekil açısından hukuka aykırı hale getirecektir.²¹³ Vergi kanunlarının hangi yöntem ve esaslara göre uygulanacağını vergi kanunları ile belirlenmesi kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Çünkü kanunilik ilkesine göre vergi kanunları ve uygulamaları idarenin keyfi tutum ve davranışına yer vermeyecek şekilde yasama organınca belirlenmesi gerekmektedir.

İdari işlemlerde sebep unsuru, idari işlemten önce idareyi işlem yapmaya yönelten hukuki durumlardır.²¹⁴ İdarenin vergisel bir işlem yapabilmesi için mutlaka kanunda tanımlanmış bir hukuki durumun mevcudiyetinin olması gerekmektedir. Aksi halde yapılan işlem idarenin keyfi davranışlarına yol açacağından yapılacak işlemleri hukuka aykırı hale getirecektir. Örneğin, vergi idaresinin kişiler adına cezalı tarhiyat yapabilmesi için, kanunda tanımlı yapılan hukuka aykırı işlemlerin kişilerce işlenmiş olması gerekmektedir.

İdari işlemlerde konu, işlemin doğurmuş olduğu hukuki sonucun hukuk dünyasında meydana getirmiş olduğu değişikliklerdir.²¹⁵ Hukuki işlemlerin konusu ile sebepleri arasında illiyet bağı bulunmaktadır. Vergisel işlemlerde konu unsuru ile sebep unsuru arasındaki illiyet bağındaki bir kopukluk yapılan işlemin hukuka aykırı hale gelmesine yol açacaktır.²¹⁶ Örneğin, vergiden muaf bir esnaftan vergi alınması durumunda, yapılan işlem konu bakımından imkânsız olduğundan iptali gündeme gelecektir.

İdari işlemler tesis edilirken yegane amaç kamu yararının sağlanmasıdır. Vergisel işlemler tesis edilirken kamu yararının dışında başka bir amaç gözetilerek

²¹³ CANDAN.,s.19.

²¹⁴ Metin GÜNDAY, *İdare Hukuku*, 11.bs., Ankara 2011, s.152.

²¹⁵ GÜNDAY.,s.157.

²¹⁶ ŞENYÜZ vd.,s.327.

yapılması durumunda, yapılan işlem amaç unsuruna aykırılık teşkil edeceğinden hukuka aykırı hale gelecektir.²¹⁷

B. Vergi İncelemeleri

Vergi incelemeleri ile kişilerin defter, belge, kayıt ve beyannameleri üzerinden, dönem içerisinde gerçekleştirmiş oldukları işlemlerin doğruluğu araştırılmaktadır.²¹⁸ Vergi mükelleflerinin beyan etmiş oldukları vergilerin, gerçek mahiyetinin ortaya konulması için vergi idaresince vergi incelemeleri yapılmaktadır. Vergi incelemelerinde kişilerin alışları, satışları, maliyetleri, kayıt ve beyanları incelenerek vergi kanunlarına muhalefet edilip edilmediği ortaya konmaktadır. Vergi kanunlarına aykırı bir durumun tespit edilmesi halinde, kişiler hakkında vergi inceleme raporları düzenlenmektedir. Vergi inceleme raporlarında inceleme elemanlarınca tespit edilen hususlar ayrıntılı olarak izah edildikten sonra, gerekli cezalı tarhiyatlar önerilmektedir. Vergi mükellefleri, haklarında yazılan raporlara istinaden önerilen cezalı vergi tarhiyatlarının hukuka uygun olmadıkları gerekçesiyle, vergi idaresine karşı idari yargıda dava açmaktadırlar. İdari yargı mercileri, vergi inceleme raporlarında tespit edilen hususları vergi kanunları açısından değerlendirerek, yapılan işlemlerin hukuka uygun olup olmadığına kanaat getirmektedir.²¹⁹

C. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Vergi Usul Kanunun 116. maddesinde vergi hatası, vergiye ilişkin hesap veya vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle vergi mükelleflerinden haksız yere eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır.²²⁰ Vergiler kişilerin temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkilediğinden, bu alanda yapılacak bir hata vergi mükelleflerinin büyük kayıplar yaşamasına yol açmaktadır. Vergi mükellefleri idari

²¹⁷ BİLİCİ vd.,s.68.

²¹⁸ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.3228.

²¹⁹ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.118.

²²⁰ Vergi Müfettişleri Derneği, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020, s.49.

yargıya başvurarak ekonomik kayıpların telafisini ve idari işlemlerin iptalini talep etmektedirler.²²¹

D. Matrahın Düşük Beyanı

Vergi idaresi tarafından yapılan incelemelerde, vergi mükelleflerinin eksik matrah beyanında bulunduklarının tespit etmesi halinde, vergi mükellefleri adına re'sen matrah tayini yapılmaktadır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin yapmış olduğu matrah tayininin hukuka aykırı olduğunu düşünmeleri durumunda konuyu yargı organlarına taşıyarak yaşanan hukuksuz durumun bertaraf edilmesini talep etmektedirler.²²²

E. Verginin Ödenmemesi

Verginin ödenmemesi durumunda, vergi idaresi bir takım yaptırımlar uygulayarak, verginin tahsil edilmesini amaçlamaktadır. Vergi idaresince yapılan işlemler, vergi mükelleflerince hukuksuz bulunması durumunda konu yargı mercilerine taşınmaktadır.²²³ Örneğin vergi idaresince, vergi borçları tahakkuk etmesine rağmen, mükelleflerce ödenmeyen vergilerin tahsili için, hesaplara bloke koyma, haciz, araç muayenesinin engellenmesi, yurt dışına çıkış yasağının konması gibi idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Verginin tahsilini sağlamak adına yapılan bu işlemler, vergi mükelleflerince hukuka aykırı bulunması durumunda konu yargı mercilerine taşınacaktır.

İdari yargı mercilerinde, vergi uyuşmazlıkları nedeniyle açılmış birçok idari dava bulunmaktadır. Bu davaların bazılarında mahkemeler idareyi haklı bularak idari işlemleri onarken, bazı davalarda ise idarece yapılan işlemler hukuksuz bulunduğundan, idarece tesis edilen işlemlerin iptaline karar vermiştir.

²²¹ TÜRKBAY, s.50.

²²² KIZILOT vd.,s.59.

²²³ Özge TÜRKBAY, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*, 1.bs., Ankara 2012, s.50.

Taşıt alım ve satım işlemi nedeniyle hazine ve maliye bakanlığınca gelir vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi işlemine karşı Danıştay'ın 11.06.2009 tarih ve E.2007/3751 sayılı kararı; 26.06.2003-12.01.2007 dönemlerinde 11 adet araç alım satımı yapan şahsın faaliyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ticari kazanç kapsamında değerlendirildiğinden işlemi yapan kişi adına re'sen vergi mükellefiyeti tesis ettirilmiştir. Vergi mahkemesinde re'sen tesis ettirilen mükellefiyet işleminin iptali istemiyle açılan davada Vergi Mahkemesi bakanlık tarafından re'sen vergi mükellefiyetinin oluşturulabilmesi için vergi mükellefiyetinin gelir sağlamak amacıyla ticari bir organizasyon kurularak elde edilmesi, yapılan faaliyetin sürekliliği somut verilerle ortaya konması gerekliliği, objektif bir kriter olmaksızın salt bilgisayar kayıtlarına dayanılarak idarece vergi mükellefiyetinin kurulamayacağına karar verdiğinden Maliye Bakanlığının re'sen vergi mükellefiyeti tesis işlemi iptal edilmiştir.²²⁴

Danıştay 11.06.2009 tarihli kararında; davalı olan Hazine ve Maliye Bakanlığının alım satıma konu olan taşıtların plakaları üzerinde yaptığı araştırmada davacının 2003-2007 yıllarında 11 adet aracı alıp bunlardan 9 adedini sattığını, davacı nezdinde yapılan yoklamada alım ve satıma konu olan taşıtlar ile ilgili bilgilerin tutanağa alındığı ve kişi adına re'sen vergi mükellefiyetinin tesis edildiği bilgilerine yer vermiştir. Gelir Vergisi Kanunda bir faaliyetin ticari kazanç olarak değerlendirilebilmesi için faaliyetin devamlı olması ve kazanç elde etmeyi amaç edinilmesi gerekmektedir. Maddi ve şekli anlamda ticari bir organizasyonun net bir şekilde ortaya konulamadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu devamlılık unsurunu gösteren bir ölçü olduğu, işlemlerin devamlılığının yapılan işlemin içinde bulunulan ve önceki dönemlerde yapılan faaliyetlere göre belirlenebileceği Danıştay'ın ilgili kararında belirtilmiştir.

Danıştay ilgili kararında birden fazla araç alım ve satımı yapıldığı için yapılan faaliyetin ticari olduğu, yapılan alım ve satım işleminin ticari bir faaliyetin dışında başka bir amaç için yapıldığının ispat külfetinin mükellefe ait olduğunu, mükellef savunmasında araçların ticari amaçla alınıp satılmadığını beyan etmesine rağmen bu

²²⁴ Danıştay.24.6.1993 tarih, E.11.06.2009, K.2009/31 (www.danistay.gov.tr.,e.t: 05.04.2020).

gerekçesini ortaya koyabilecek somut bir delil ortaya koymadığı dolayısıyla mükellefçe yapılan faaliyetin ticari olduğu, bakanlığın re'sen mükellefiyet kaydının yerinde olduğu, Vergi Mahkemesinin söz konusu olayla ilgili olarak yeniden karar vermesi gerektiği belirtilerek mahkemece verilen iptal kararı Danıştay'ca bozulmuştur.

Vergi Usul Kanunun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar, 140. maddesinde vergi incelemelerinin hangi esaslara göre yapılacağı, 139. maddesinde incelemenin yapılacağı yer, 141. maddede ise inceleme tutanaklarının hangi esaslardan oluşacağı belirtilmiştir. Kanuni düzenlemelere bakıldığında vergi incelemeleri yapılırken hangi esaslara göre hareket edileceği, vergilendirmede hangi donelerin kabul edilebilir olduğu, vergi mükellefiyetinin tespitinde hangi kıstasların ele alınacağı, mükellef savunmalarının inceleme elamanın vergilendirme ile ilgili kanaatinin oluşmasındaki yerinin ne olacağı gibi hususların belirtilmediği görülmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kanunların öngörülebilir olması hukuk devleti olmanın ve vergi mükelleflerinin geleceklerini planlayarak bu planlar doğrultusunda hareket etmelerini sağlayan hukuki güvenlik ilkesinin vazgeçilmez kabullerindendir.

Bir faaliyetin ticari olarak değerlendirilebilmesi için işletmenin; sermaye-emek, devamlılık, organizasyon ve hacim unsuru olmak üzere dört esaslı unsuru bünyesinde barındırması gerekmektedir. Sırf aynı yıl içinde birden fazla gayrimenkulün alınıp satılması yapılan işlemin ticari olarak değerlendirilmesinde yeterli kabul edilmemektedir. Bu durum Danıştay'ın çeşitli kararlarında dile getirilmiştir. Bu kararların bazılarında Danıştay'ın şu kararları verdiği görülmektedir.

Danıştay 4. Dava Dairesinin 17.02.2014 tarih ve 2011/9055 esas sayılı kararında bir gayrimenkul alım satımının ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için alım, satım faaliyetinin ticari amaçla yapılması ve bu muamelelerin devamlılık, organizasyon ve muamele çokluğunu bünyesinde barındırması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla aynı yıl içerisinde birden fazla gayrimenkul alım ve satımında faaliyetin ticari olarak yapıldığına dair başkaca bir tespitin yapılmaması halinde yapılan

işlemlerin devamlılık unsurunu taşımayacağından Gelir Vergisi Kanunun 37. maddesi kapsamında ticari bir kazançtan bahsedilmeyeceği ilgili kararda açıklanmıştır .

Danıştay 4. Dava Dairesinin 02.02.2015 tarihli ve E. 2012/4513, K. 2015/81 sayılı kararında ticari kazançta konu bir gelirin varlığından bahsedebilmek için, birden çok satışın yapılmasının yeterli olmayacağı, emek ve sermaye faktörlerini içeren ve kar amacı gütmeye yönelik ticari işletme şeklinde ticari bir organizasyonun bulunması ve taşınmazların iktisabının da devamlılık göstermesi gerektiğini belirtmiştir.

Ayrıca 05.8.2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelikte Ticaret Bakanlığına göre ticari sayılan üçten fazla ikinci el otomobil satışının gelir vergisi kapsamında vergilendirme için yeterli olacağı belirtilmiştir.

Maliye idaresinin herhangi bir harici veri ve tespit olmaksızın 11 adet araç alım, satım işlemini ticari olarak değerlendirip, işlemi yapan kişi adına re’sen cezalı vergi tahakkuk ettirmesi, kanunilik ilkesine uygun düşmemektedir. Çünkü kanunilik ilkesine göre vergilendirme gibi temel hak ve hürriyetleri doğrudan etkileyen işlemlerin bünyesinde belirlilik, kıyas yasağı, hukuki güvenlik gibi ilkeleri barındırması gerekmektedir. Vergi mükelleflerince yapılan faaliyetlerin ticari olarak değerlendirilebilmesi için Türk Ticaret Kanunu’nun 3. maddesinde ve Danıştay’ın çeşitli kararlarında da belirtildiği üzere yapılan işlemlerin devamlı olması, ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması, işletmenin, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, ticari ve sınai bir işletme şekil ve mahiyetinde olması, faaliyetin yerine getirilmesinin ağırlıklı sermaye olmak üzere, sermaye ve emeğe dayanması gerekmektedir.

Takdir komisyonu kararına istinaden re’sen salınan gelir vergisi konusunda Danıştay’ın 22.09.2004 tarih ve E.2002 sayılı kararı; Türkiye’de bulunan mevduat hesaplarındaki bedeli 1998 yılı ticari kazancına dahil etmeyen davacı adına takdir komisyonunun tespit ettiği tutarlar üzerinden maliye idaresince re’sen gelir vergisi ve fon payları takdir olunmuştur. Mükellef noter tasdikli ikametgah belgesi ve maaş bordrolarını delil göstererek 21.10.1972 tarihinden itibaren Almanya’da olduğunu 1998 yılı ocak-aralık döneminde Türkiye’de çalıştığını

dolayısıyla Gelir Vergisi Kanuna göre Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacağından dar mükellefiyete tabi olduğunu, vergilendirilmesinin de dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.²²⁵

Dar mükelleflerin Türkiye’deki kazançları üzerinde GVK.86/2-a maddesi uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmiş kazançlarını beyan etme yükümlülüğü olmaması nedeniyle hakkında yapılan vergi tarhiyatının usulsüz olduğu gerekçesiyle Vergi Mahkemesinden re’sen takdir edilen vergi ve fon tutarının iptali talep edilmiştir. Mahkeme mükellefin 1998 yılında Türkiye’de bulunması nedeniyle tam mükellefiyete tabi olduğunu dolayısıyla maliye idaresinin re’sen tarh işleminin hukuka uygun olduğuna karar vermiştir.

Danıştay 22.09.2004 tarihli kararında Vergi Mahkemesinin kararını yerinde bulduğundan davacının temyiz talebini reddetmiştir.

Vergi Usul Kanun 30. maddesinde vergi matrahlarının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmeyen durumlarda vergi matrahlarının takdir komisyonu kararlarına veya vergi inceleme elemanlarının raporlarına göre re’sen takdir edilebileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunun ilgili maddesine bakıldığında takdir komisyonu tarafından belirlenen vergi matrahları üzerinden verginin re’sen tarh edilebileceği belirtilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler doğrudan kişilerin hak ve özgürlüklerini etkilediğinden yasama organı tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Takdir komisyonun kararına göre vergi matrahlarının belirlenmesi uygulamada keyfi tutum ve davranışların görülmesine yol açacaktır. Çünkü takdir komisyonu vergi matrahlarını belirlerken harici doneler kullanmak suretiyle ve ilgili mükellefin faaliyet konusuyla ilgili olarak detaylı bir araştırma yapmaksızın vergi tutarlarını belirlemeye çalışmaktadır. Bu da somut veriler olmaksızın vergi matrahlarının takdir edilmesi sonucunu beraberinde getirmektedir. Danıştay’ın çeşitli kararlarında da bu duruma vurgu yapılarak takdir komisyonları tarafından re’sen takdir olunan vergi matrahlarının iptali yönünde kararlar vermiştir.

²²⁵ Danıştay.22.09.2004, tarih, E. 2002, K. 2002/12 (www.danistay.gov.tr.,e.t: 05.05.2021).

Danıştay Dördüncü Dava Dairesi 18.10.2000 tarih ve 2000/15 esas sayılı kararında takdir komisyonu tarafından ücret ödemeleri üzerinden re'sen tadtir edilen vergi ve cezaları hakkında şu kararı vermiştir. Takdir komisyonu tarafından uyuşmazlık döneminde faaliyette bulunup bulunulmadığı, faaliyette bulunulmuş ise ne miktarda kazanç elde edildiği araştırılmadan soyut ifadeler ile matrah takdir edilmesinde hukuki uyarlılık bulunmadığı kanaatine varıldığından takdir komisyonu tarafından re'sen takdir olunan vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.

Danıştay Dördüncü Dava Dairesi 28.02.2000 tarih ve 1999/1904 esas sayılı kararında; takdir komisyonları tarafından matrah takdir edilirken yükümlülerin faaliyette bulunup bulunmadıkları, faaliyetleri var ise ne kadar gelir elde ettikleri gibi hususların araştırılmadan, yapılan faaliyet somut veriler ile ortaya konulmadan re'sen vergi takdir olunmayacağı belirtilmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dava Dairesi 20.04.2012 tarih ve 2015/2921 esas sayılı kararında; takdir komisyonlarının servet ve kıymet takdiri görevi verilmiş olan ve katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonlarınca takdir olunan matrahlar üzerinden cezalı tarhiyatların yapılamayacağı belirtilmiştir.

Vergi inceleme raporuna istinaden dar mükellef kurumlara yapılan serbest meslek kazancı ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması nedeniyle maliye idaresince re'sen tarh olunan cezalı kurumlar vergisi stopajının kaldırılması istemiyle açılan davada Danıştay'ın 16.03.2017 tarih ve E.2016 sayılı kararı; Vergi mahkemesine yapılan başvuruda (A) firmasından Türkiye'ye geçici görevle gelen personele yapılan ücret ödemeleri üzerinden yurt dışından bulunan firma tarafından ücret ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapılarak muhtasar beyanname ile beyan edildiği, firma tarafından personeline yapılan ödemenin ücret niteliğinde olduğu dolayısıyla maliye idaresince re'sen tarh olunan verginin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla vergi mahkemesine dava açılarak ilgili işlemin iptali talep edilmiştir. Vergi mahkemesi mükellef talebini yerinde gördüğünden iptale konu talebin yerine getirilmesi yönünde kanaat beyan etmiştir.²²⁶

²²⁶ Danıştay.16.03.2017 tarih, E. 2016, K. 2016/48 (www.danistay.gov.tr.,e.t: 06.05.2021).

Yurt dışında bulunan firma hakkında maliye idaresi tarafından düzenlenen vergi inceleme raporunda; yurt dışında bulunan firma adına geçici görevle Türkiye'ye gelen personele yaptıkları çalışmalar nedeniyle firma tarafından ücret ödendiği ve bu ücretler üzerinden vergi tevkifatı yapıldığı beyan edilse de firmanın Türkiye'ye göndermiş olduğu personelin bilgisayar mühendisi, danışman gibi serbest meslek faaliyetinin kanuni tanımında belirtilen şahsi mesaiye, ilme veya mesleki bilgiye dayanılarak hizmet verildiği için yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay yurt dışında bulunan şirketlerin Türkiye'de geçici süreyle görevlendirmiş olduğu personelin faaliyetlerinin ücret kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığına kanaat getirdiğinden davayı kabul eden mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmadığı dolayısıyla idarenin temyiz isteminin kabul edilmesine, vergi mahkemesinin kararının bozulmasına karar vermiştir.

Gelir Vergisi Kanunun 61. maddesinde ücretin tanımı yapılmıştır. Kanun maddesinde hangi hususların ücret olarak değerlendirilebileceği tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Gelir Verisi Kanunun 65. maddesinde ise serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılmıştır. Kanuni düzenlemelere bakıldığında ücret ve serbest meslek faaliyetinin sadece genel bir tanımlaması yapılmış, tek tek sayılmak suretiyle belli başlı faaliyet konularının ücret ve serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Yukarıdaki örnekte de görüleceği üzere vergi mükelleflerinin yapmış oldukları faaliyetler neticesinde hangi kanun tanımı içerisinde vergilendirileceği bazı durumlarda muğlak kalmakta, bu konuda idarenin takdir yetkisine veya yargı organlarının kararlarına bakılmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesine göre vergi kanunları yoruma yer vermeyecek şekilde belirli olması gerekmektedir. Vergisel işlemlerin açık, anlaşılabilir olması vergilendirme de keyfiliğin önlenmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Danıştay'da açılan davada mükellefin yurt dışından getirmiş olduğu personele ödemiş olduğu vergilerin nasıl vergilendirileceği konusunda tam bir netlik bulunmamaktadır.

Zira yapılan faaliyet hem ücret olarak hem de serbest meslek faaliyeti olarak yorumlanabilmektedir.

Vergilerin kanuniliğinin sağlanması için vergi kanunları yoruma yer vermeyecek şekilde net olması gerekmektedir. Böylece vergi mükellefleri hem yapacakları faaliyetler kapsamında nasıl vergilendirilecekleri konusunda bilgi sahibi olacak hem de idarenin uygulayacağı vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası gibi müeyyidelerle karşılaşmayacaklardır.

Cezai müeyyidelere muhatap olan mükellefler maliye idaresince özel esaslara alınmaktadır. Özel esaslara alınan mükellefler de kendilerine tanınan vergi iadesi gibi vergi avantajlarından faydalanamadığından hem karlılıkları düşmekte, hem de ihracat ve ithalat işlemlerinde uygulanan idari kısıtlamalar nedeniyle hak kayıpları yaşamaktadırlar.

Adına Katma Değer Vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilen üniversitenin katma değer vergisi beyannamesi vermemesi nedeniyle re'sen tarh edilen vergi ve cezasına karşı açılan davada Danıştay'ın 29.09.2006 tarih ve E.2006/150 sayılı kararı; Maliye idaresi tarafından 1998 yılı hesap ve işlemleri incelenen üniversitenin ticari faaliyet kapsamında teslim ve hizmetlerde bulunulduğuna ilişkin donelerin tespit edilmesi nedeniyle Üniversite adına re'sen KDV mükellefiyeti tesis ettirilmiş, ilgili dönemde beyan edilmeyen KDV vergisi cezalı olarak üniversite adına tahakkuk ettirilmiştir. Üniversite yapılan işlemi hukuksuz bulduğundan vergi mahkemesinden ilgili işlemin iptali talebiyle dava açmıştır. Vergi mahkemesi iptale konu bir işlemin bulunmadığı, idarenin vermiş olduğu kararı yerinde bulduğundan vergi mahkemesi kararının temyizi talebiyle Danıştay'da dava açılmıştır.²²⁷

Katma Değer Vergisi Kanunun 1. maddesinin 3/g bendinde, üniversitelerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunun 37/3. maddesinde ise özel okul işletmeciliğinden elde edilen kazanç ve iratların ticari kazanç olarak vergilendirileceği açıklanmıştır.

²²⁷ Danıştay.29.09.2006 tarih, E.2006/150, K. 2006/35 (www.danistay.gov.tr.,e.t: 29.05.2021).

Davacı Üniversite Yükseköğretim Kanunun ek/7 ve 56. maddesinde yer alan muafiyet ve istisnaların Vakıf Üniversitelerinin de yararlanacağını dile getirirse de söz konusu istisna ve muafiyetler eğitim ve öğretim faaliyetine yönelik olması, ticari faaliyetleri kapsamaması nedeniyle ilgili üniversitenin temyiz talebi Danıştay tarafından reddedilmiştir.

Gerek Yüksek Öğretim Kanunda gerekse Katma Değer Vergisi Kanunun 17/a maddesinde belirtildiği üzere Yüksek Öğretim Kurumlarına tanınan muafiyet ilmi, fenni ve güzel sanatları yaymak ve geliştirmek amacıyla öngörülmüştür. Üniversitelerin eğitim, öğretim faaliyetleri dışından olan ticari nitelikteki faaliyetlerinin vergi kanunları kapsamında vergilendirileceği belirtilmiştir.

Kanunilik ilkesine göre vergi ve vergilendirmeye ilişkin tüm hususların kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Eğitim kurumlarının hangi durumlarda nasıl vergilendirileceği kanun ilgili maddelerinde net bir şekilde ortaya konulduğundan maliye idaresinin re'sen vergilendirme işleminin kanunilik unsuruna uygun olduğu görülmektedir.

Mükellefiyet kaydı bulunmayan davacının evinde yapılan aramada ele geçirilen çek ve senet sayısı dikkate alınarak maliye idaresince re'sen gelir vergisi, gelir geçici vergisi, vergi zıyaı cezası ve özel usulsüzlük cezasının kesilmesi; Dava konusu olayda; herhangi bir ticari faaliyette bulunmayan davacının evinde yapılan aramada ele geçirilen çek ve senetler nedeniyle maliye idaresince mükellefin 2013 yılı faaliyetleri incelenmiş, inceleme sonucunda yazılan vergi inceleme raporunda davacının birden fazla çek ve senetle aralarında akrabalık bağı bulunmayan kişilere borç verme işi ikrazatçılık olarak değerlendirilmiştir. Davacının birden fazla çek ve senet karşılığında borç verme işiyle uğraşmasının faiz karşılığında ödünç para verme işini mutat meslek halinde yaptığını gösterdiği, dolayısıyla yapılan faaliyetin Gelir Vergisi Kanunun 37. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanaatine varıldığından davacının 2013 yılında elde ettiği ticari kazançlar nedeniyle Gelir Vergisi ve Gelir Geçici Vergisinin re'sen takdir edilmesi, re'sen takdir olunan

vergileri üzerinden vergi zıyaı ve özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.²²⁸

Ankara Beşinci Vergi Mahkemesinde açılan davada mahkeme 13.03.2008 tarih ve E:2006/1807 sayılı kararında; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların safi tutarlarının gelir vergisine tabi tutulacağı, Danıştay’ın suregelen içtihatları ile aralarında yakın akrabalık ilişkisi bulunmayan kişilerin arasında önemli tutarlarda paraların borç alınıp verilmesinin karşılıksız borç verme faaliyeti olarak değerlendirilemeyeceği, bir yılda birden fazla kişiye veya aynı kişiye borç para verme işinin ikrazatçılık faaliyeti olarak kabul edileceği, davacının evinde ele geçirilen senetlerin çoğunun eski tarihli olduğu, inceleme elamanının ikrazatçılık faaliyeti değerlendirmesinin herhangi bir belge ve ifade ile desteklenmediği dolayısıyla davacı adına tahakkuk ettirilen vergi ve cezalarının iptal edilmesine karar vermiştir.

Maliye idaresince iptal işlemi temyize götürülmüş, Danıştay Dördüncü Dava Dairesi 28.05.2009 tarih ve E:2008/1940 sayılı kararında temyiz talebini yerinde görmeyerek Ankara Beşinci Vergi Mahkemesi kararının onanmasına karar vermiştir .

Konuya ilişkin olarak hukuk sistemimizde şu düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir; 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun “Tefecilik” kenar başlıklı 241. maddesinin gerekçesinde; faiz veya başka bir namla da olsa kazanç elde etmek amacıyla başkasına ödünç para verilmesi faaliyetinin tefecilik suçunu oluşturacağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Ehliyeti” başlıklı 9. maddesinde; mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı, vergiyi doğuran olayın kanunlar ile yasaklanmasının vergi mükellefiyetini ve sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazancı tanımlayan 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari olduğu belirtilmiştir. Faiz karşılığı ödünç para verme işlemlerini düzenleyen 104 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde “dn para verme işi mutat meslek haline

²²⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Vergi İhtilaflarında rnek Danıştay Kararları*, 1.bs., Ankara 2014, s.103.

getirilmişse, bu faaliyet ikrazatçılık sayılacak ve elde edilen gelir, ticarî kazanç olarak vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Ticaret Kanunu hükümlerine göre; faizden para kazanmak için ödünç para verme işleriyle uğraşan kuruluşların ticari işletme, bu işlemleri kendi adına yapan kişilerin de tacir sayılarak, faiz gelirlerinin ticari gelir olarak vergilendirilmesi gerekir. Yani, ticari işletmenin varlığının belirlenmesindeki en önemli ölçüler devamlılık ve tekerrür unsurlarıdır. Diğer taraftan yargı kararlarıyla da ödünç para verme işlerinin niteliği konusuna büyük ölçüde ışık tutulmuştur. Bu bağlamda Danıştay kararlarıyla; bir kişinin bir yıl içinde değişik kişilere borç para vermesi veya aynı şahsa birbirinden ayrı işlemlerle birden fazla defa ödünç para vermesi; aynı kişiye sürekli olarak birçok yıllar ödünç para vermesi veya yıl içinde bir kişiye ödünç para verip bu meblağı vade sonunda süreyi bir yıldan aşkın bir şekilde uzatması hallerinde devamlılık ve tekerrür kavramlarının oluştuğu kabul edilmektedir. Bu kavramların ödünç para verme işlemlerinde söz konusu olması, bu işlemlere ticari hüviyet kazandırması için yeterli sayılmaktadır.

Danıştay'ın benzer olaylarda konuya ilişkin olarak şu kararları verdiği görülmektedir.

Danıştay 3. Dairesinin 17.12.1974 tarih,1973/444 Esas ve 1974/4681 sayılı kararında; banka, icra dairesi, ipotek kayıtları ve tanık ifadeleriyle borç para verdiği sabit olan şahsın ikrazatçı olarak kabulünün zorunlu olduğu,

Danıştay 3. Dairesi'nin 27.12.1966 tarih ve E.64/582,K.66/6090 sayılı kararında; Alacaklı faiz geliri elde etmediğini, borçlu ödediğini ifade ediyor ise bu durumda borçlunun ödediğini belirttiği faiz miktarın esas alınması gerektiği,

Danıştay 3. Dairesinin 24.12.1987 tarih, 1986/3578 Esas ve 1987/2648 sayılı kararında; Borç alan kişilerin, borç para aldıklarına ilişkin ifadeleri borç para veren kişinin ikrazatçılık yaptığıının kanıtı olarak kabul edilebilir olduğu,

Danıştay 3. Dairesinin 24.11.1987 tarih, 1986/2072 Esas ve 1987/2645 sayılı kararında; ödünç para verme işleminin uzun süreli olduğu durumlarda, aralarında yakın akrabalık bağı veya iş ilişkisi bulunmayan kişilerin (her iki taraf da ortada bir faizin söz konusu olmadığını beyan etse dahi) uzun süre borç para veremeyecekleri

kabul edilir. Borç para verenin sosyal durumu ve önemli bir kamu görevinde olması bu sonucu değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Anayasanın 73. maddesinde vergilendirme yolu ile mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesi özel olarak düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin kanununla konulup, kaldırılıp, değiştirilebileceği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesinin 14.04.2011 tarih ve E:2009/63 sayılı kararında; verginin kanuniliği ilkesinin, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirdiğini, vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanunla yapılmasının zorunlu olduğu, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil gibi yaptırımların kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi 11.04.2012 tarih ve E: 2011/111 sayılı kararında ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik, orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluştuğunu, elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gerekliliğin ulaşmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını, orantılılığının ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerektiğini ifade eden ilkeler olduğu açıklanmıştır.

Maliye idaresi tarafından davacının evinde ele geçirilen senet ve çeklerin baz alınarak re'sen cezalı vergi tahakkuk ettirmesi kanunilik ilkesine uymamaktadır. Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında da açıklandığı üzere vergilendirmenin kanunilik ve ölçülülük gibi kriterlere uygun olması gerekmektedir. Vergi inceleme elamanı tarafından harici bir done olmaksızın ve objektif bir kritere dayanmaksızın sırf senet ve çeklerin sayısı esas alınarak re'sen cezalı vergi tahakkuk ettirmesinde hukuki uyarlılık bulunmamaktadır. Zira davacının ikrazatçılık faaliyetinde bulunup bulunmadığı, yargı organınca araştırılıp somut verilerle ortaya konduktan sonra durum maliye idaresine bildirilmesi, maliye idaresinin de yargı organının tespitleri doğrultusunda konuyu vergi kanunları çerçevesinde değerlendirmesi gerekmektedir. Davaya konu işlemde davacının ikrazatçılık yaptığı inceleme elamanının yorumuyla belirlenerek re'sen cezalı vergi tahakkuk ettirilmiş, vergiyi doğuran olay somut delil

ve veriler ile ortaya konulamamıştır. Dolayısıyla yapılan işlem kanunilik ilkesinin temel kabulleri ile örtüşmemektedir.

4. Kanunilik İlkesinin Anayasa Mahkemesince Denetimi

Hukuk devleti anlayışını benimseyen ülkelerde, vergilerin kanuniliği ilkesi kuvvetler ayrılığı veya kuvvetler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine sahip olan yasama organını ifade etmektedir.²²⁹ Kanunilik ilkesi gereğince vergi kanunlarının hem şekli hem de maddi anlamadaki kanunlar ile yapılması zorunludur.²³⁰ Dolayısıyla vergi kanunlarının yasama organı tarafından, anayasal usullere uygun bir şekilde genel, soyut ve kişisel olmayan kuralları içerecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.²³¹

Kanunilik ilkesi, yönetilenlere anayasa ile tanınan bireysel hak ve özgürlüklerin korunmasını sağlayan temel ilkelerden biridir.²³² Kanunilik ilkesi bir yönü ile vergilendirme yetkisinin, yasama organınca kullanılmasını gerektirirken, diğer yönü ile vergi mükelleflerini vergi idaresine, hatta yargı organlarının keyfi tutum ve davranışlarına karşı koruyan bir ilke haline getirmektedir.²³³ Kanunilik ilkesinin bu yönü Anayasa Mahkemesinin katkılarıyla gün geçtikte daha da belirginleşmektedir. Anayasa Mahkemesinde yasaların anayasaya uygunluğunun denetlenmesiyle, bireysel hakların varlığı ve kullanılması, iptal suretiyle ise bireysel hakların korunması sağlanabilecektir.²³⁴ Bu durum Anayasa Mahkemesince parlamentonun yasama işlemlerini denetlenmesi ve parlamento yetkilerini sınırlandırılması olgusunu beraberinde getirmektedir.

Anayasa Mahkemesinin vereceği kararlar devletin yasama, yürütme, yargı ve yönetim makamlarının tamamını bağlaması nedeniyle, yüksek mahkeme vergi kanunlarının anayasaya uygunluğu yönünde yapılan başvuruları değerlendirirken,

²²⁹ Abdullah TEKBAŞ, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın 2009/396, Ankara 2009, s.244.

²³⁰ KARAKOÇ vd., s.323.

²³¹ ÇAĞAN, s.103.

²³² GÜNEŞ vd., s.8.

²³³ KUMRULU, s. 150.

²³⁴ TANİLLİ, s.135.

kanun hükmünü anayasaya uygun bulursa iptal isteminin reddine, anayasaya aykırılık tespit etmiş ise ilgili hükmün iptaline karar verecektir. Anayasa Mahkemesinin bu kararı yasama, yürütme, yargı ve yönetim makamlarının tamamını bağlayacaktır.²³⁵

Vergi kanunlarındaki eksik düzenlemeler hukuk güvenliği ilkesini ya da eşitlik ilkesini ihlal edebilecektir. Vergi kanunlarındaki eksiklik, hukuki güvenliğe yönelmiş ise söz konusu hüküm Anayasa Mahkemesince iptal yolu ile denetlenebilecektir.²³⁶ Vergi kanunlarının anayasaya aykırı olmaması için, yasaların amacı ne olursa olsun kullanmış olduğu araç ve yöntemlerinde anayasaya uygun olması şarttır.²³⁷ Verginin yasallığı ilkesi, vergiler açısından yürütmenin kullanabileceği araçları ve sınırları belirlediğinden, yürütme tarafından ilgili sınırların aşılması durumunda ilgili ihlaller Anayasa Mahkemesince denetlenip karara bağlanacaktır.²³⁸

Vergi kanunları yasama organınca hazırlanmaktadır. Söz konusu yetkinin başka bir makam veya organa bırakılması mümkün değildir. Vergi kanunları yasama organınca hazırlandığından, vergi kanunlarının değiştirilmesi ve kaldırılması işlemlerinin de yasama organınca yapılması gerekmektedir. Yürütme veya yargı organının vergilendirme ile ilgili herhangi bir tasarrufta bulunması durumunda, ilgili düzenleme kanunilik ilkesine aykırı olacağından yapılacak işlemlerin Anayasa Mahkemesince iptali gündeme gelecektir.

Vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyen bir diğer unsur, vergilerin ana öğelerinden birinin veya birkaçının yasama organınca hiç düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesidir. Kanunilik ilkesi gereğince vergi kanunları yoruma yer vermeyecek şekilde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmelidir. Dolayısıyla matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsilat, beyan, istisna ve muafiyet gibi vergilendirmenin ana unsurunu oluşturan hususlardan herhangi birinin kanunla düzenlenememesi durumunda, yapılan

²³⁵ GÜNEŞ vd., s.234.

²³⁶ GÜNEŞ vd., s.241.

²³⁷ Lütfi DURAN, *Anaya Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni*, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 19, Sayı 2, Ankara 1986, s.28 .

²³⁸ DURAN, s.87.

düzenleme kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacağından Anayasa Mahkemesince iptali gündeme gelecektir.²³⁹

Vergi kanunlarının, yürütmeye yetki veren bazı hükümleri Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir. Özellikle anayasal yetki devrinin gerçekleşebilmesi için yasama organının bir kanun ile yetkisini devrederken yürütmenin yapabileceği düzenlemeleri bir çerçeve oluşturacak şekilde belirtmiş olması gerekmektedir.²⁴⁰ Anayasa Mahkemesi, yetki devrini içeren hükümleri yasadışı vergi olmaz ve vergilerin belirgin olması esasları çerçevesinde inceleyecek, anayasaya aykırılık durumunda ilgili hükümleri iptal edecektir.²⁴¹

Verginin yasallığı ilkesi, uygulamada kararnamelerin kullanım biçimi ile ilgili olarak iki boyut açısından zedelenmektedir. Bunlardan ilki kararnamelerin bir kısmında yetki aşımı nedeniyle kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Yetki aşımı durumunda verginin kanuniliği ilkesinin temsilsiz vergi olamaz anlayışı ihlal edileceğinden yapılacak işlem kanunilik ilkesine aykırı olacaktır. İkinci olarak kararnamelerdeki yetki aşımının vergi kanunlarına dayalı olarak meydana gelmesidir. Bu durumda vergi kanunları yetki veren kurallarının kanunsuz vergi olmaz unsuruna aykırılık teşkil edeceğinden kanunilik ilkesi zedelenecektir.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih ve Esas:29/37 Karar 1992/2133 sayılı kararında, Vergi Usul Kanunda vergi mükelleflerinin vergilendirme ile ilgili düzenleyecekleri ve isteyecekleri belgelerin neler olacağı ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olmasına rağmen, Vergi Usul Kanunu mükerrer 257. maddesi ile defter ve belge düzeni konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlıklarına geniş yetkiler verildiği, verilen bu yetkinin zorunluluktan kaynaklandığı, dolayısıyla bakanlıklara verilen bu yetkinin vergilendirmenin esaslı noktalarına ilişkin olmaması nedeniyle anayasaya aykırılık teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.²⁴²

²³⁹ Artun ÜNSAL, *Siyaset Ve Anayasa Mahkemesi*, 1.bs., Ankara 1980, s.249.

²⁴⁰ Şafak Ertan ÇOMAKLI, Mehmet GİDEKLİ, *Vergilemede Anayasal Prensipler*, 1.bs., Aralık 2011, s.46.

²⁴¹ Ergun ÖZBUDU, *Türk Anayasa Hukuku*, 9.bs., Ekim 2020, s.166-167.

²⁴² AYM.15.10.1991 tarih, E.29/37, K.1992/2133 (www.anayasa.gov.tr, e.t: 06.04.2021).

Anayasa Mahkemesi ilgili kararında, matrah, oran, tahakkuk, tahsil gibi vergilendirmenin ana ögelerine doğrudan bir müdahale olmaması nedeniyle, yönetimin belge düzeninde değişiklik yaparak kanunun uygulamasına açıklık getirmeye çalıştığı, bu yolla vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi gayesinin güdüldüğü dolayısıyla Anayasanın 73. maddesine aykırı herhangi bir düzenlemenin bulunmadığına kanaat getirmiştir. Anayasa Mahkemesi idare tarafından yapılan müdahaleyi, verginin ana unsurları çerçevesinde ele almış, yapılan müdahalenin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edebilmesi için vergilendirmenin ana ögelerinden birine yapılacak bir müdahale olması gerektiği yönünde görüş beyan etmiştir.²⁴³

Hiçbir kanundan kuvvet almadan, hiçbir kanuna dayanmadan yapılacak vergisel düzenlemeler yok hükmünde sayılacaktır. İdari makamlar kendilerine verilen yetkileri kullanırken vergi kanunlarında yer almayan bir uygulamayı hayata geçirmeleri durumunda yapılan işlem yok hükmünde olacağından Anayasa Mahkemesi tarafından ilgili işlemler iptal edilecektir. Ayrıca idarenin kendisine kanunla verilmeyen bir konuda işlem yapması, temsiliz vergi olmaz ve yasadışı vergi olmaz ilkelerini doğrudan zedeleyeceğinden kanunilik ilkesine aykırı işlemlerin ortaya çıkmasına yol açacaktır.²⁴⁴

Diğer kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunları da Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi olduğundan Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarını anayasanın 150 ve 152 maddeleri gereğince iptal davası ve anayasaya aykırılığın diğer mahkemeler tarafından iddia edilmesi durumunda inceleyebilecektir.²⁴⁵

A. İptal Davası

Anayasanın 150. maddesinde kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, TBMM içtüzüğünün, şekil veya esas bakımından anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine iptal davasının, Cumhurbaşkanı, TBMM’de en fazla üyeye sahip iki siyasi parti gurubuna ve üye tam sayısının en az 1/5 oranındaki üyelerince

²⁴³ GÜNEŞ vd., s.257.

²⁴⁴ A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargısı*, 37.bs, Ankara 2020, s.140.

²⁴⁵ ÖNCEL vd.,s.51.

açılabilceğı belirtilmiştir. Vergi kanunlarının şekil veya esas bakımından, anayasaya aykırılık iddiası ile iptal davası kanun ilgili maddesinde belirtilen kişilerce açılabilcektir. Dolayısıyla vergi mükelleflerince Anayasa Mahkemesine iptal davasının açılması mümkün değildir.²⁴⁶ Vergi mükellefleri iptal davası hükümlerinden ancak kanunda sayılanlarca dava açılması ve davanın sonuçlanması ile yararlanabileceklendir.

Soyut norm denetiminde (iptal davası) vergi kanunun anayasaya uygunluğu sorunu, bir yargı yerinde uyuşmazlık meydana gelmeden önce ortaya çıkmaktadır. Yani kanun hükmünün anayasaya aykırılığı iddiası, kanun hükmü uygulanmadan önce ileri sürülmektedir.²⁴⁷ Soyut norm denetiminde (iptal davası) yolu ile kanun hükmünün henüz uygulandığı bir dava veya olay olmadığı halde, anayasada belirtilen organlar tarafından ilgili kanun hükmü Anayasa Mahkemesine götürülerek, yüksek mahkemece ilgili kanun hükümlerinin denetimi sağlanmaktadır.²⁴⁸ Böylece kişilere anayasa ile tanınan temel hak ve hürriyetler, ihlal edilmeden önce muhafazası sağlanmış olmaktadır.

B. İtiraz Yolu

Anayasanın 152. maddesinde, bir davaya bakmakta olan mahkemenin uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin anayasaya aykırı bulması durumunda veya taraflardan herhangi birisinin aykırılık iddiasını ciddi görmesi durumunda Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceğı karara kadar davayı geri bırakması öngörülmektedir. İtiraz yolu ile yapılacak anayasal denetime bir takım ön koşullar getirilmiştir. Denetim mekanizması ilgili koşulların yerine getirilmesi ile birlikte harekete geçirilmektedir.²⁴⁹

²⁴⁶ GÜNEŞ vd., s.235.

²⁴⁷ İbrahim KABAOĞLU, *Anayasa Yargısı Demokrasi Kavramının Dönüşümü Üzerine*, 1.bs., Ankara 1994, s.50.

²⁴⁸ ÖZBUDU, s.436.

²⁴⁹ Metin KIRATLI, *Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi*, 1.bs, Ankara 1966, s.35.

İtiraz yoluna başvurabilmek için, görülmekte olan bir dava olmalı, dava konusunda ilgili mahkemenin görevli olması, davanın usulüne uygun olarak açılması, itiraza konu olan kanun hükmünün bakılmakta olan davaya uygulanacak hükümlerden olması, kanun hükümlerinin mahkeme tarafından veya taraflardan herhangi birisinin iddiası üzerine anayasaya aykırı görülmesi gerekmektedir.²⁵⁰ Bu durum, görülmekte olan bir davada kanun hükümlerinin itiraz yolu ile anayasaya aykırılığın ileri sürülebilmesinin sıkı şekil şartlarına tabi olduğunu göstermektedir.

Anayasa Mahkemesinde, vergi kanunlarına ilişkin açılmış birçok dava bulunmaktadır. Bu davaların bazılarında yüksek mahkeme yasal düzenlemeyi kanunilik ilkesine ve anayasada yer alan diğer ilkelere aykırı bulduğundan iptaline karar vermiştir.

Vergi Usul Kanunun Mükerrer 227. maddesinin uygulanması noktasında Anayasa Mahkemesine açılan 24.06.1994 tarih ve E.2007/4 sayılı dava; Anayasa Mahkemesine açılan davada Danıştay Dördüncü Dava Dairesi Vergi Usul Kanunun mükerrer 227. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin anayasanın 7,10,73 ve 48 maddelerine aykırılık oluşturacağından ilgili maddenin iptalini istemiştir.²⁵¹

Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 227. madde ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu vergi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci ve mali müşavirlerce imzalaması hakkındaki genel tebliğ ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinin meslek mensuplarınca imzalanması ve vergi mükellefleri ile sözleşme yapma zorunluluğunu getirmesinin Danıştay Dördüncü Dava Dairesi tarafından anayasaya aykırı bulunduğundan ilgili hükmün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır.

²⁵⁰ TANİLLİ, s.624.

²⁵¹ AYM. 24.06.1994 tarih, E.2007/4, K. 2007/26 (www.anayasa.gov.tr, e.t: 01.01.2020).

Vergi Usul Kanunun Mükerrer 227. maddesinde şu ibarelerin yer aldığı görülmektedir.

Maliye Bakanlığı:

Vergi beyannameleri 3568 sayılı kanuna göre serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması zorunluluğu getirmeye bu zorunluluğu beyannamelere mükellef gruplarına yapılan faaliyetin çeşitliliğine göre ayrı ayrı uygulatılmasına,

Vergi kanunlarında düzenleme alanı bulan muafiyet, istisna zarar mahsubu ve benzeri mali hükümlerden yararlanmasını Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporlarının ibraz edilmesi şartlarına bağlamaya,

Yeminli Mali Müşavirlerce vergi kanunları kapsamındaki tasdik işlemlerinin elektronik ortamda oluşturmaya ve tasdike konu olan işlemlerin mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibariyle belirlemeye, uygulamaya ve belirlenen uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin iptal gerekçesinde; vergi kanunlarının çıkarılırken vergilemeye ilişkin unsurları bünyesinde barındırmasının zorunluğuna vurgu yaparak vergi kanunlarının bünyesinde vergilemeye ilişkin unsurlara yer verilmemesi durumunda vergi mükelleflerinin sosyal ve ekonomik hatta temel hak ve hürriyetlerinin doğrudan etkileneceği, uygulamada idarenin keyfi tutum ve davranışlarının görülmesine yol açacağını belirtmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi kanunları çıkarılırken kanuni düzenleme vergilendirmeye ilişkin tüm unsurları bünyesinde barındırmalıdır. Vergi kanunları bazı konuları düzenlerken diğer hususlarda herhangi bir düzenleme içermemesi uygulamada idareye geniş yetkiler vereceğinden hukuka uygun olmayan işlemlerin uygulanması sonucunu beraberinde getirecektir. Bu da hem vergi mükelleflerinin haksız uygulamalar ile karşılaşmasına yol açacak hem de kanunilik

ilkesinin ihlal edilmesi sonucunu beraberinde getirecektir. Kanunilik ilkesinin temel argümanları düşünüldüğünde Danıştay Dördüncü Dava Dairesinin iptal isteminin yerinde olduğu görülmektedir.

Gelir Vergisi Kanunun (GVK) mükerrer 121. maddesinin uygulanması noktasında Anayasa Mahkemesine açılan 29.4.2003 tarih ve E: 2003/33 sayılı dava; Anayasa Mahkemesine açılan 29.4.2003 tarihli davada “*Vergilerin iadesine ve mahsubuna tâbi olacak olan mal ve hizmet alımlarının kanunun ilgili maddesinde sayılan hususlar ile sınırlı olmaksızın tespit etmeye .*” ibaresi 1982 Anayasasının 73. maddesinin son fıkrasına aykırı bulunduğundan iptali talep edilmiştir. GVK/mükerrer 121. maddesine bakıldığında şu hükümlerin yer aldığı görülmektedir.²⁵²

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde vergi mükellefinin kendisi çocukları ve eşi ile ilgili eğitim, sağlık, gıda ve giyim gibi bir takım giderlerine ilişkin harcamalarının kanunda belirtilen belli oranlar dahilinde indirim konusu yapılabileceği,

Yapılan kesintiler ücretlinin ödeyeceği gelir vergisinden vergilemeyi izleyen takvim yılında ya mahsup edilir veya işverenler aracı kılınmak suretiyle kendisine iade edilecektir. Harcamaların Türkiye’de yapılması durumunda gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgeler ile tevsik edilmesi ve söz konusu belgelerinde işverene verilmesi,

Gelirleri üzerinden mahsup hakkı kazanan mükellefler mahsuba konu olan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı vergi matrahında belirtilen matrah toplamını geçemeyecektir. Ücretlilerin harcamaya konu olan belgelerini işverene ibrazları beyanları, mahsupları ve iadesine ilişkin hususlar ile ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir.

İptal davasının gerekçesinde şu hükümlere yer verilmiştir.

²⁵² AYM. 29.4.2003 tarih, E.2003/33, K.2003/32 (www.anayasa.gov.tr.,e.t: 01.02.2021).

GVK/mükerrer 121 maddesinin;

Birinci fıkrada yer alan ücretlerin vergilendirilmesinde vergi mükelleflerinin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait olan eğitim, gıda, sağlık, giyim ve ikamet edilen konutlarına ait olan giderlerin yıllık toplam bedellerinin ertesi yılda ödeyeceği, gelir vergisinden mahsup edileceği ya da işverenler aracılığı ile nakden kendilerine geri verileceği,

Kanuni düzenlemenin son fıkrasında;

İşverenlere ücretlilerin harcama belgelerinin ibrazı, bildirimi ve verginin mahsup ya da geri verilmesine ilişkin olan süreleri belirlemeye,

Geri verme işlemlerini mahsuben ya da nakden yaptırmaya,

Vergi mahsup ve iadesine bağlı tutulacak olan mal ve hizmet alımlarını kanunda belirtilen hususlar ile sınırlı olmaksızın tespit etmeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

1982 Anayasasının 73. maddesinin son fıkrasında vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunlarla belirlenebileceği fakat belli sınırlar içerisinde Bakanlar Kuruluna vergilendirmeye ilgili değişiklikler yapabilme yetkisinin verilebileceği belirtilmiştir. 16 Nisan 2017 tarihinde anayasada yapılan değişikliği ile Bakanlar kuruluna verilen yetkiler Cumhurbaşkanına devredilmiştir. İptale konu olan Gelir Vergisi Kanunun mükerrer 121.maddesi ile Bakanlar Kuruluna verilmesi gereken yetkinin Maliye bakanlığına verilmesi anayasaya aykırı bulunduğundan iptali istenmiştir.

Anayasanın 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla belirlenebileceği belirtilerek mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin yalnızca kanuni düzenlemeye konu olacağı belirtilmiştir. Anayasaya ilgili madde

eklenerek idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçilmeye çalışılmıştır. İdare tarafından kişilerin temel hak ve hürriyetlerini etkileyebilecek nitelikte olan mali düzenlemeler konusunda keyfi uygulamaların engellenmesi için yapılan düzenlemelerin kanunla yapılması ve kanunlarda mali hususların detaylı bir şekilde yer alması zorunluluk arz etmektedir.

Vergilemede keyfi uygulamaların önüne geçilebilmesi için vergileme sürecinin öğelerinden vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi, tarh, tahakkuk, tahsil gibi işlemlerin kanunlarla belirlenmesi gerekmektedir. Anayasanın 73. maddesinin son fıkrasında yer alan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunlarla belirlenebileceği fakat belli sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanı vergilendirmeye ilgili değişiklikler yapabilme yetkisinin verilebileceğinin belirtilmesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulmasında ve bunlara ilişkin mali düzenlemelerin kanunlarla yapılabileceği yönündeki anayasal hükme bir istisna oluşturmaktadır. Anayasa ile Cumhurbaşkanı verilen bu yetkinin başka bir makama veya organa verilmesi mümkün değildir.

İndirim, vergi matrahından veya vergiden belli tutarda indirim yapılması suretiyle verginin belli bir kısmında vazgeçilmesi veya belli bir kısmının vergi mükelleflerine iade edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanması durumunda vergi mükelleflerinin bazılarının ücretler üzerinden yapacağı indirimi kabul ederken bir diğer vergi mükellefinin indirimini reddedebilecektir. Bu da mükellefler tarafından beyan edilen vergi tutarının azalmasına veya artmasına yol açacağından vergilendirmeye hakim olan eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeler ile karşılaşılmasına yol açacaktır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilendirmeye hakim olan tüm unsurlar yoruma yer vermeyecek şekilde kanuni düzenlemeye konu edilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi mükellefleri arasında eşitlik ilkesine uygun olan bir uygulamanın hayata geçirilmesi gerekmektedir. GVK/mükerrer.121. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki hem vergilerin kanuniliği ilkesinde yer alan vergi ve vergilendirmeye ilişkin unsurların yasama organı tarafından belirlenmesi gerekliliğine hem de anayasada yer alan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Söz konusu

düzenleme vergi ve benzeri mali yükümlölüklerin ancak kanunlarla belirlenebileceği fakat belli sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanına vergilendirmeye ilgili değişiklikler yapabilme yetkisinin verilebileceği yönündeki anayasal düzenleme ile de çelişmektedir.

Anayasa Mahkemesi 15.7.2004 tarihinde verdiği karada GVK/mükerrer.121. maddesinde yer alan “*Vergilerin iadesine ve mahsubuna tâbi olacak olan mal ve hizmet alımlarının kanun ilgili maddesinde sayılan hususlar ile sınırlı olmaksızın tespit etmeye.*” Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu yönündeki düzenlemenin iptaline karar vermiştir. Anayasa Mahkemesinin iptal kararının yerinde olduğu görölmektedir. Zira kanun iptal edilmeden önceki hali ile uygulanması durumunda yapılan düzenleme; vergilerin kanuniliğine hakim olan vergilendirmeye ilişkin hususların yasama organınca belirlenmesi ilkesine, anayasada yer alan eşitlik ilkesine ve mali yükümlölükler konusunda değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına ait olduğunu belirten, Anayasanın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılık teşkil edecektir.

Motorlu Taşıtlar Vergisinin eksik ödendiği gerekçesiyle vergi dairesi müdürlüğü tarafından ikmalen salınan verginin iptali istemiyle açılan dava hakkında Anayasa Mahkemesinin 20.01.2011 tarih ve E.2009/65 sayılı kararı; Maliye idaresi tarafından vergi mükellefinin Motorlu Taşıtlar Vergisini eksik ödediğine kanat getirildiğinden eksik beyan edilen tutarın ikmalen tarhına karar verilmiştir. İkmalen vergi tarhı işlemine karşı vergi mükellefi vergi mahkemesinde ilgili tarhiyatın iptali istemiyle dava açmıştır. Mahkeme kanun maddesinde yer alan arazi taşıtları ibaresinde tam bir belirlilik olmaması nedeniyle ilgili hükmü anayasaya aykırı bulduğundan, ilgili hükmün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.²⁵³

Kanunilik ilkesinin en temel argümanlarından biri vergi kanunlarının hukuk devleti olmanın da bir gereği olarak belirli olması gerektiğidir. Belirlilik ilkesi gereğince vergi kanunları açık, net ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Aksi bir

²⁵³ AYM. 20.01.2011 tarih, E.2009/65, K. 2009/45 (www.anayasa.gov.tr, e.t: 01.02.2021).

durum hem idarenin keyfi uygulamalarının görülmesine yol açacak hem de vergisel işlemlerin uygulanmasında bir takım aksaklıkların yaşanmasına yol açacaktır. İtiraza konu düzenlemede arazi taşıtı tanımı net ve anlaşılabilir bulunmadığından hem kanunilik ilkesine hem de Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı bulunduğundan iptali talep edilmiştir.

Anayasa mahkemesi belirlilik ilkesini, bireylerin kanunda düzenlenen hükümlerin hangi hukuki yaptırımların veya sonucun bağlandığını ve kanuna aykırı bir davranışta bulunulması durumunda idarenin hangi yaptırımlarda bulunacağını bilmesi olarak tanımlamıştır. Kanunların belirli olması hukuki güvenliğin sağlanması noktasında da büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla vergilerin kanuniliğinin sağlanması için vergi kanunları yoruma yer vermeyecek şekilde açık, anlaşılabilir ve net olmalıdır. Anayasa Aahkemesi ilgili davada kanuni düzenlemenin belirlilik ilkesine aykırılık oluşturmadığını, dolayısıyla iptalini gerektirir bir durumun bulunmadığını düşündüğünden iptal talebinin yerinde olmadığına karar vermiştir.

Vergi kanunlarını uygulama, kanunlara ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlığın idari birimlerince uygulanacak işlemlerin hukuka uygun olması, vergi mükelleflerinin hak kaybı yaşamaması ve idarenin keyfi tutum ve davranışlarının engellenmesi için vergi kanunlarının yoruma yer vermeyecek şekilde net ve anlaşılabilir olması gerekmektedir.

Maliye idaresince re'sen tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin terkinin istemiyle açılan davada, Anayasa Mahkemesinin 10.2.2011 tarih ve E.2007/114 sayılı kararı; Maliye idaresince Özel Tüketim Vergisi Kanunun 15. maddesinin 2/b bendi uyarınca mükellefe re'sen tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisi ve vergi zıyaı cezasının iptali istemiyle vergi mahkemesinde açılan davada mahkeme ilgili hükmün Anayasanın 2,10 ve 73. maddesine aykırı olduğunu düşündüğünden Anayasa Mahkemesine iptal istemiyle başvurmuştur.²⁵⁴

²⁵⁴ AYM.10.2.2011 tarih, E.2007/114, K.2007/38 (www.anayasa.gov.tr.,e.t: 01.02.2021).

Anayasa Mahkemesi Özel Tüketim Vergisi Kanunu ekli iki sayılı listede yer alan taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde uygulanacak tarife oranlarının diğer tarife gurubunda yer alan taşıtlara dönüştürülmesi halinde daha önce uygulanan vergilerin mahsup edilmek suretiyle ve ilk iktisaplarında yer alan matrahların esas alınarak yapılan değişiklik üzerinden Özel Tüketim Vergisinin hesaplanmasının oluşabilecek vergi kaybını engellemek amacıyla yapıldığını, böyle bir uygulamanın yapılmaması durumunda daha düşük orana sahip olan araçların ilk iktisaptan sonra yapılacak tadilatlarla yüksek vergi oranı uygulanacak araçlara dönüştürülüp bu şekilde kullanılması durumunda ilk iktisapta düşük vergi ödenerek araca sahip olunacağından ilgili kanuni düzenlemenin anayasanın 2,10 ve 73 maddelerine aykırılık teşkil etmeyeceğine karar vermiştir.

Söz konusu düzenlemenin Anayasanın 73. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmesi için kanunun vergi mükellefleri arasında farklı vergi uygulamalarının ortaya çıkmasına yol açması gerekmektedir. Söz konusu kanuni düzenleme herhangi bir ayırım gözetmeksizin benzer durumda olanların tamamını kapsayacak şekilde düzenlendiğinden anayasanın 73. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Özel Tüketim Vergisi Kanunun 15. maddesinin 2/b bendi incelendiğinde verginin konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran ve verginin alınma zamanı gibi vergilendirmeye hakim olan tüm unsurların detaylı bir şekilde düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genelge ve tebliğde kanunun uygulanması durumunda ortaya çıkacak vergilerin ne şekilde ve nereye beyan edilip ödeneceği hususlarının ayrıntılı bir şekilde düzenlendiği görülmektedir.

Kanuni düzenleme vergilerin kanuniliği ilkesine hakim olan vergi kanunlarının ve içermiş olduğu hükümlerin yasama organınca belirlenmesi, yoruma yer vermeyecek şekilde net ve anlaşılır olması, idarenin keyfi tutum ve davranışlarının görülmesine yol açmayacak şekilde belirlenmesi gerektiği gibi hususları taşıdığından, Özel Tüketim Vergisi Kanunun 15. maddesinin 2/b bendinin kanunilik ilkesine uygun olduğu görülmektedir.

Re'sen tarh edilen Katma Değer Vergisi ile vergi zıyaı cezasının kaldırılmasına istemiyle açılan davada Anayasa Mahkemesinin 06.01.2005 Tarih ve E.2001/3 sayılı kararı; Davacı adına tarh edilen Katma Değer Vergisi ile vergi zıyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada Vergi Usul Kanunda özel ödeme zamanlarını düzenleyen 112. maddesinde yer alan ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunacak vergilerin ne zaman ödeneceği, geçen süreler için 6183 Sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizinin uygulanacağı, 6183 Sayılı Kanuna 51. maddesinde amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vade tarihinin bitiminden itibaren her ay için ayrı ayrı gecikme faizinin salınacağı, Bakanlar kurulunun (6 Nisan 2017 tarihinde yapılan Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanlığının) gecikme zammı oranlarını aylar itibariyle topluca veya her ay için ayrı ayrı %10 kadar indirmeye veya iki katına kadar arttırmaya yetkili olduğuna ilişkin düzenlemelerin Anayasanın 7 ve 73. maddelerine aykırı olduğu düşünüldüğünden ilgili Vergi Mahkemesi tarafından konu Anayasa Mahkemesine taşınmıştır.²⁵⁵

Vergi Usul Kanunun 344. maddesinde bu kanun 341. maddesinde yer alan fiililerin işlenmesi halinde zıyaa uğratılan verginin bir katı oranında, ziyaa konu olan fiillerin 359. maddede yer alan fiillerle işlenmesi halinde vergi ziyaa cezasının üç kat olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Kanun ilgili maddelerine bakıldığında vergi kanunlarına muhalefet durumunda vergi cezasının uygulanacağı belirtilmiş olsa da cezanın hesaplanmasında esas alınacak oranlar belirtilmemiştir. Bu konuda yetki idareye bırakılmıştır. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi kanunlarının yasama organınca belirlenmesi kanunilik ilkesinin hayat bulması için yeterli olmamakta, vergilendirmeye ilişkin tüm unsurların yasama organınca belirlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi kanunlarına muhalefet edilmesi durumunda uygulanacak ceza oranlarının da kanunla belirlenmesi gerekmektedir.

²⁵⁵ AYM. 10.2.2011 tarih, E.2007/114, K. 2007/38 (www.anayasa.gov.tr.,e.t: 01.02.2021).

6183 Sayılı Kanun 51/3. maddesinde Bakanlar kurulunun (6 Nisan 2017 tarihinde yapılan Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanına) gecikme zammı oranlarını aylar itibariyle topluca veya her ay için ayrı ayrı %10 kadar indirmeye veya iki katına kadar arttırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Kanun maddesinde Cumhurbaşkanına gecikme faizi oranını ne zaman belirleyeceği belirtilmediğinden bu konuda da belirsizlik bulunmaktadır. Vergilerin kanunilik ilkesinin temel argümanlarından birisinin belirlilik ilkesi olduğu düşünöldüğünde ilgili kanuni düzenlemenin kanunilik ilkesine aykırı hükümler içerdii görölmektedir.

Anayasanın 38. maddesinde ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin kanunla konulacağı belirtilmiş olmasına rağmen ilgili kanuni düzenlemelerde cezai müeyyidelerin idare tarafından belirleneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla ilgili düzenleme hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesi 06.01.2005 tarihli kararında ilgili düzenlemeleri Anayasaya aykırı bulduğundan iptaline karar vermiştir.

5. Bireysel Başvuru Üzerine Anayasa Mahkemesince Yapılan Denetim

Temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiğini düşönen kişilerin, idari ve adli yolları tükettikten sonra Anayasa Mahkemesine başvurdukları bir yoldur. Vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle hakları ihlal edilen kişiler ilk olarak vergi idaresinden hak ihlaline konu işlemin düzeltilmesini isteyeceklerdir. Vergi idaresinden olumlu sonuç almamaları durumunda idari yargı organlarına başvurarak hak ihlaline konu işlemin iptalini talep edebileceklerdir. Yargı organlarından da sonuç almamaları durumunda bireysel olarak Anayasa Mahkemesine başvuru yolu açılacaktır.²⁵⁶

Anayasa Mahkemesi, başvuru konusu işlemin anayasaya uygunluğunu değerlendirdii, değerlendirme sonucunda gerek anayasa gerekse diğer kanunlar yönünden hukuka aykırı bir durum tespit ederse, yapılan işlemi iptal ettiğinden, bireysel başvuru yolu iptal ve itiraz gibi anayasaya uygunluğu sağlayan bir denetim yoludur. Bireysel başvuru, kişilere doğrudan başvuru hakkı tanınarak anayasal

²⁵⁶ GÖZLER, s.753.

denetimi harekete geçirdiğinden, iptal ve itirazın yanında farklı bir denetim yolu olarak öngörülmüştür.²⁵⁷

Anayasa Mahkemesine, bireysel başvuru yolu ile güncel ve kişisel hakları ihlal edilenler başvurabilmektedir. Vergi kanunlarının uygulamasına ilişkin Anayasa Mahkemesine açılmış birçok dava bulunmaktadır. Bu davaların bazılarında yüksek mahkemenin şu kararları verdiği görülmüştür.

Türkiye İş Bankası A.Ş'nin çalışanları adına yapılan katkı payı ödemelerinin ücret kabul edilmesi sonucu bu ödemeler üzerinden gelir ve damga vergileri tahsil edilmesi nedeniyle mülkiyet haklarının ihlali iddiası ile Anayasa Mahkemesine yaptıkları 3/4/2019 tarih ve Esas: 2016/2400 Karar 30780 sayılı kararda; Vergi idaresi tarafından Türkiye İş Bankası A.Ş adına 2007-2011 yılları için başlatılan vergi incelemesinde, bankanın vakıf aracılığı ile şubelerinde çalışan personel adına ödemeler yaptığı, yapılan ödemelerin 193. sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği, gelir vergisi kanununa göre ücret gelirleri üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerektiği, fakat vakıf üzerinden ücret ödemesi yapıldığından gerekli tevkifatın banka tarafından yapılmadığı dolayısıyla banka adına cezalı tarhiyatın yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca katılım payları ödemelere ilişkin belgelerde gösterilmediğinden damga vergisi matrahının eksik hesaplandığı gerekçesiyle de cezalı damga vergisi tarh edilmiştir.²⁵⁸

İş Bankası A.Ş, vergi idaresinin cezalı tarhiyatlarına karşı vergi mahkemesine başvurmuş, vergi mahkemesi yapılan başvuruyu esastan reddetmiştir. İç hukuk yollarını tüketen başvuru ilgilili konuyu Anayasa Mahkemesine taşımıştır. Başvurucu yüksek mahkemeye yaptığı başvuruda, Gelir Vergisi Kanunun 61. maddesinde ücret tanımının yapıldığı, bankanın vakfa yapmış olduğu ödemelerin gelir vergisi kanunda tanımlanan ücret kapsamında olmadığı, gelir vergisi kanunun 94. maddesinde ücret gelirlerinin stopaj yapılmak suretiyle vergilendirilmesinde hukuki, ekonomik ve fiili tasarruf şartlarının bulunması gerektiği, vakfa yapılan ödemelerin ücret niteliğini

²⁵⁷ Hasan TUNÇ, *Anayasa Hukuku Genel Esaslar*, 2.bs., Ankara 2019, s.85.

²⁵⁸ AYM. 3/4/2019 tarih, E. 2016/2400, K. 30780 (www.anayasa.gov.tr,e,t: 01.03.2021).

taşımadığından gelir vergisi açısından hukuki, ekonomik ve fiili tasarrufun gerçekleşmediği, dolayısıyla maliye idaresince yapılan cezalı tarhiyatların hukuka aykırı olduğu, ayrıca cezalı tarhiyatlar ile mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği belirtilmiştir.

193. Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 1. maddesinde;

Gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiştir.

Kanunun 2. maddesinde; Ücret gelirlerinin, gelir vergisi kanunda tanımlanan yedi gelir unsurundan biri olduğu belirtilmiştir.

Kanunun 61. maddesinde;

Ücretin, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmetleri karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu belirtilmiştir.

Kanunun 94. maddesinde;

Kamu idare ve müesseseleri ile iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları ve kanunda sayılan diğer kurum ve kuruluşların nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

488. Sayılı Damga Vergisi Kanunun 1. Maddesinde;

Kanundaki kâğıt teriminin, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir ispat veya belli etmek için ibraz

edilebilecek olan belgeler ile elektronik ortamda imzalanan belgelerden oluştuğu belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, başvurucunun taleplerini yasal mevzuat çerçevesinde değerlendirmiş, değerlendirme sonucunda şu açıklamalarda bulunmuştur.

Başvurucunun, konuya ilişkin olarak yayınlanan özelge ve Yargıtay kararlarının göz önüne alınmadan karar verilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddiası yerinde görülmemiştir. Zira başvurucunun çalışanlar adına vakfa ödediği katkı paylarının ücret olarak kabul edilip bunlar üzerinden cezalı vergi tarhiyatının yapılması işleminin mülkiyet hakkını ilgilendiren bir konu olduğunu, vergi idaresince yapılan cezalı tarhiyatın, mülkiyet hakkının ihlali kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Somut olayda başvuru bankası, 2012, 2013, 2014 dönemlerinde çeşitli tarihlerde ihtirazi kayıtla beyannameleri verdiği ve bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden tutarları farklı tarihlerde ödediği, vergilendirme yolu ile bankanın mülkiyet hakkına müdahale edildiği belirtilmiştir.

Yüksek mahkeme, Anayasanın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının sınırsız bir hak olarak düzenlenmediğini, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabileceği, mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin Anayasanın 13. maddesinde belirtilen unsurlara uygun olması gerektiği, müdahalenin kanuna dayanması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin şekli manada bir kanuna dayanmasının zorunlu olduğunu, mülkiyet hakkına yapılacak bir müdahalenin kanuni dayanağının bulunmaması durumunda yapılacak işlemin anayasaya aykırı olacağını belirtmiştir. Yüksek mahkeme yapmış olduğu açıklama ile mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin sınırlarının neler olacağına açıklık kazandırmıştır. Kanunilik ilkesi, kişilere anayasa ile tanınan temel hak ve hürriyetleri muhafaza altına en önemli ilke olduğundan ilgili karda kanunilik ilkesi özellikle vurgulanmıştır.

Yüksek mahkeme 03.04.2019 tarihli kararın devamında kanun varlığı kadar, kanun metninin ve uygulamasının bireylerin davranışlarının sonuçlarını öngörebildiği ölçüde hukuki belirlilik taşıması gerektiğini açıklamıştır. Böylece yüksek mahkeme kanuna dayanılarak yapılacak işlemlerin hukuki güvenlik ilkesine uygun olması gerektiğini belirtmiştir. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince hukuk kuralları öngörülebilir olmalı, bireylerin eylem ve işlemlerinde devlete güven duyması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi, 03.04.2019 tarihli kararında; maliye idaresinin yapmış olduğu cezalı tarhiyatların dayanağını Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Kanunun ilgili maddelerinin oluşturduğunu, ilgili kanun hükümlerinin resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girdiğinden ulaşılabilir olduğu, cezalı tarhiyatın dayanağını oluşturan vergi kanunları yasama organınca ayrıntılı bir şekilde düzenlendiğinden belirlilik, öngörülebilirlik ve kanunilik ilkesini bünyesinde barındırdığını, bankanın çalışanları adına vakfa yapmış olduğu katkı paylarının ücret olarak değerlendirilip vergi kanunları kapsamında vergilendirilmesinin kamu yararına uygun olduğu açıklanmıştır. Anayasa Mahkemesi başvuruya konu olan cezalı vergi tarhiyatlarını kanunilik ilkesinin kabul etmiş olduğu esaslara uygun bulsa da, vergilendirme işlemini vergilendirme dönemleri itibarıyla öngörülebilir bir kanuni dayanağının bulunmadığı kanaatine vardığından, vergi idaresinin cezalı tarhiyat işlemini Anayasanın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet haklarının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunun 17/g. maddesinin uygulanması noktasında Anayasa Mahkemesine açılan 17.06.2016 tarih ve E.2007/4 sayılı dava; Anayasa Mahkemesine yapılan başvuruda 2004 ve 2005 yıllarında satışı gerçekleştirilen plastik kırıkları, çapak, granül gibi hurda ve atıkların tesliminin katma değer vergisinden istisna edildiği yönünde defterdarlık görüşü olmasına rağmen Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilgili hurdaların tesliminde re'sen tarh işlemi yapılarak ödenecek verginin hesaplanması ve aynı konuya ilişkin Danıştay'ın aynı vergi dava dairesinin farklı kararlar vermesi nedeniyle Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır.²⁵⁹,

²⁵⁹ AYM. 17.06.2016 tarih, E.2007/4, K. 2007/23 (www.anayasa.gov.tr,e,t: 05.05.2021).

Somut olayda başvuru defterdarlığın özelgesi doğrultusunda 2004 yılı plastik granül, çapak ve diğer hurda malzemelerin satışını KDV’den istisna etmiştir. Yapılan istisna işlemine rağmen maliye idaresince istisna işlemine konu hurda malzemelerinin teslimi üzerinden re’sen vergi tarhiyatı yapılarak ödenecek vergi çıkarılması nedeniyle vergi mahkemesine ilgili işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. Dava temyiz aşamasında Danıştay’ın dokuzuncu dairesi tarafından önce bozulmuş daha sonra karar düzeltme aşamasında vergi mahkemesinin kararı onanmış ve başvuru lehine karar verilmiştir.

2005 yılına ilişkin ise Danıştay dokuzuncu dairesi granül haline getirilen plastiğin hurda mahiyetinde olmadığı, plastik atıkların eritilmesi ile granülün elde edildiği, idarenin istisna uygulanabilir kararı olmasına rağmen bu görüşünden her zaman dönüp yeni bir işlem yapabileceği dolayısıyla başvuru re’sen tarh edilen KDV bedelini ödemesi gerektiğini belirtmiştir. Başvuru Danıştay’ın aynı dairesi tarafından verilen iki farklı kararın bulunması nedeniyle hak kaybına uğradığını düşündüğünden Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır.

Vergi mükellefinin katma değer vergisi kanunun 17/g. maddesinin uygulanması noktasında açtığı davada hem idarenin hem de yargı organın farklı kararlar verdiği görülmektedir. Vergi mükellefinin yapmış olduğu başvuruda defterdarlığın istisna hükmünden faydalanabileceği yönünde karar vermesinin sebebi katma değer vergisi kanunun 17/g. maddesinde külçe altın ve gümüş teslimleri ile kıymetli taşların, varlık kiralama şirketlerinin ihraç etmiş oldukları kira sertifikalarının, Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçlarının, metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının tesliminin katma değer vergisinden istisna edildiğinin belirtilmiş olmasıdır. Yalnız maliye idaresi daha sonra vergi mükellefinin istisna hükmünden faydalanamayacağı kanaatine vardığından re’sen vergi tarhiyatı yaparak mükellefçe istisnaya konu edilen hurda teslimi üzerinden vergi hesaplamıştır. Danıştay Dokuzuncu Dava Dairesi de aynı konuda farklı iki karar verdiği görülmektedir.

Gerek maliye idaresinin gerekse Danıştay’ın ilgili dava dairelerinin aynı konuda farklı kararlar vermesinin en büyük nedeni vergi kanunları hazırlanırken yasama organının kanun metnini yeterli ayrıntıda düzenlememesidir. Vergi kanunlarının

yeterli açıklıkta olmaması vergilerin kanuniliği ilkesinin temel unsurlarından biri olan kanunların öngörülebilirliğini ortadan kaldıracığından farklı görüş ve uygulamaların görülmesine yol açacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunun 17/g. maddesinde hurdaya konu işlemlerin neler olacağı, hangi unsurların hurdanın tanımı içerisinde yer alacağı, istisna hükmünün vergi mükelleflerince uygulanırken hangi kıstaslara göre hareket edileceği kanun metninde belirtilmediğinden idare ve yargı organı aynı konuda farklı farklı kararlar vermiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin temel amaçlarından biri hukuki güvenliğin sağlanmasıdır. Hukuki güvenliğinde hayata geçmesi için vergi kanunları yoruma yer vermeyecek şekilde yeterli açıklıkta olması gerekmektedir. Dolayısıyla yasama organınca hazırlanan vergi kanunları yoruma yer vermeyecek şekilde yeterli ayrıntıda olmalı, idareye bu konuda takdir yetkisi tanımamalıdır. Aksi bir uygulama dava örneğinde de görüleceği üzere idarenin keyfi tutum ve davranışlar sergilemesine yol açacaktır.

Dava konusu işlemde kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacak iki husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergi mükellefinin defterdarlığın özelgesi doğrultusunda hareket ederek davaya konu olan malzemeleri KDV'den istisna etmesi ve maliye idaresince özelgeye rağmen hurda malzemeler üzerinden re'sen vergi tarhiyatı yapılmasıdır. Vergi Usul Kanunun 413. maddesinde vergi mükelleflerinin Gelir İdaresi Başkanlığından veya başkanlığın yetkili kıldığı makamlardan, vergi uygulamalarına ilişkin tereddütte düştükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilecekleri belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı mükelleflerin izahat taleplerini özelge ile cevaplayabileceği gibi aynı durumda olan mükelleflerin ilgili hususlar hakkında bilgilendirilmesi amacıyla sirküler'de yayınlayabilir. Davaya konu olan işlem maliye idaresince özelge ile yanıtlanmıştır. Vergi Usul Kanunun 369. maddesinde yetkili makamların vergi mükelleflerine yanlış bilgi vermesi veya uygulamaya ilişkin yerleşik içtihadın değişmiş olması durumunda vergi suç ve cezasını gerektirir bir durum ortaya çıksa da bu mükellefler hakkında vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizinin hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla burada vergi mükellefinin maliye idaresinin görüşü doğrultusunda hareket etmesine

rağmen hakkında re'sen vergi tarhiyatının yapılması işlemi hukuka aykırı hale getirecektir.

Kanunilik ilkesine aykırılık oluşturan bir diğer husus ise, Katma Değer Vergisi Kanunun 17/g. maddesinde yer alan düzenlemenin Anayasasının 73. maddesine aykırılık oluşturmastır. 1982 Anayasasının 73. maddesinde yer alan “Herkes” ibaresi vergi kanunlarının herhangi bir ayırım gözetilmeksizin vergi mükelleflerine uygulanacağını belirtmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından iade müessesinde yapılacak bir düzenleme vergi mükellefleri arasında farklı uygulamaların görülmesine yol açacağından Anayasanın 73. maddesine de aykırılık teşkil edecektir. Vergi mükelleflerinin bazıları iade müessesinden faydalanırken diğerlerinin bu müessesinin kapsamı dışında kalmasına yol açacaktır. Dava örneğinde de görüleceği üzere idare hurda tesliminde bazı ürünleri iade müessesesi kapsamında vergilendirmenin dışında tutarken aynı durumda olan bazı hurda teslimlerini iade kapsamında olmadığını düşündüğünden vergilendirmektedir. Bu da uygulamada vergi mükellefleri arasında farklı uygulamaların görülmesine yol açmaktadır. Vergi kanunlarının uygulamasında eşitlik ilkesinin hayata geçebilmesi için vergi kanunlarının kapsamı ve unsurları kanun metninde net bir şekilde ortaya konması gerekmektedir.

Pasaport Kanunun 22. maddesinin uygulanması noktasında Anayasa Mahkemesine açılan 18.10.2007 tarih ve E.2007/4 sayılı dava ; Pasaport Kanunun 22. maddesinde yurt dışına çıkmaları mahkemelerce yasaklananların, vergi borçları olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikasının verilmeyeceği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesinde açılan davada başvuru kişilerin vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkışlarının engellenmesinin anayasada düzenlenen seyahat etme özgürlüğünü kısıtladığından ilgili hükmün iptali sistemiyle Anayasa Mahkemesine dava açmıştır.²⁶⁰

Vergi Usul Kanunun 20. maddesine göre vergi alacağının kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden yetkili vergi dairesi müdürlüğünce hesaplanması verginin tarhını, VUK/21’de yetkili vergi dairesi tarafından vergilendirmeyi

²⁶⁰ AYM. 18.10.2007 tarih , E.2007/4, K. 2007/29 (www.anayasa.gov.tr.,e.t: 05.06.2021)

ilgilendiren hususların vergi mükelleflerine bildirilmesinin verginin tebliğini, VUK/22’de tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek safhaya gelmesinin verginin tahakkukunu, VUK/23’de vergi idaresince hesaplanan vergilerin vergi mükelleflerince ödenmesinin verginin tahsilini oluşturacağı belirtilmiştir. Ülkemizde vergi miktarını doğrudan etkileyecek olan vergi matrahının, vergi mükelleflerince bağlı bulunmuş oldukları vergi dairelerine bildirmeleri üzerine vergi idaresince beyan edilen matrah üzerinden ödenmesi gereken verginin hesaplanmasına beyana dayalı tarhiyat denilmektedir. Beyana dayanan tarhiyatın dışında, Vergi Usul Kanunun 29 ve 30’uncu maddelerinde *re’sen*, *ikmalen* ve idarece vergi tarhı yöntemi öngörülmüştür.

Pasaport kanununda vergi borçları olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikasının verilmeyeceği belirtilmiştir. Kanuni düzenlemeye bakıldığında vergi idaresi tarafından hangi durumlarda bildirimde bulunulacağı, bildirimde bulunulacak asgari bir tutarın olup olmadığı, vergi idaresinin hangi gerekçelerle verginin ödenmeyeceğine kanaat getireceği, kısıtlama talebinde bulunmadan önce vergi idarelerinin herhangi bir araştırma yapıp yapmayacağı gibi hususlara yer verilmediği görülmektedir. Doğrudan Anayasanın 23. maddesinde yer alan seyahat hürriyetini kısıtlayıcı nitelikte olan düzenlemede herhangi bir somut veri aranmaksızın vergi idarelerine vergi borçları nedeniyle kişilerin yurt dışına yasak getirme talebinde bulunma yetkisinin verilmesi vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi kanunları uygulanırken idarenin keyfi tutum ve davranışlarına yer vermeyecek şekilde kanuni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Vergilerin tahsilini sağlamak amacıyla vergi idaresine verilen yetkinin herhangi bir kıstas içermemesi bu alanda idarenin keyfi tutum ve davranışlarının görülmesine yol açacaktır. Bu da vergilerin kanunilik ilkesinde yer alan keyfi tutum ve davranışların engellenmesi, yapılan tüm işlemlerin kanuni düzenlemeye konu olması yönündeki kabuller ile örtüşmemektedir. Anayasa Mahkemesi ilgili davada, başvurusunun vergi borçları nedeniyle yurt dışına çıkışının engellenmesi işlemini anayasaya aykırı bulduğundan ilgili hükmün iptaline karar vermiştir.

Engelli çocuğunun kullanması amacıyla satın alınan motorlu araç için ödenen katma değer vergisinin tarafına iade edilmesi istemiyle yapılan idari başvurunun reddedilmesi üzerine yargısal yollardan sonuç alamayan başvuru; Anayasa Mahkemesine yapmış olduğu bireysel başvuru; Anayasa Mahkemesine yapılan 26.09.2012 tarih ve 2012/73 sayılı bireysel başvuruda; başvuru engelli çocuğunun kullanması için satın almış olduğu motorlu araca ait katma değer vergisinin iadesi için maliye idaresine başvurmuş, maliye idaresi yapılan başvuruyu yerinde görmeyerek alınan motorlu araca ait katma değer vergisi iadesinin mümkün olmadığına karar vermiştir. Maliye idaresinin ilgili kararına istinaden başvuru Manisa Vergi Mahkemesi’nde dava açmıştır. Manisa Vergi Mahkemesi 5/6/2012 tarih ve E.2012/131, K.2012/472 sayılı kararında maliye idaresinin kararını yerinde bularak başvuru talebini reddetmiştir. Başvuru Manisa Vergi Mahkemesinin ret kararı üzerine Manisa Bölge İdare Mahkemesine itirazda bulunmuş, anılan mahkeme 7/9/2012 tarih ve E.2012/361, K.2012/253 sayılı kararıyla itirazı reddine ve kararın onanmasına karar vermiştir. Yargısal yoldan sonuç alamayan başvuru Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuş, Anayasa Mahkemesi 05.03.2013 tarih ve 2012/73 sayılı kararında zaman bakımından yetkisizlik nedeniyle yapılan başvuruyu reddetmiştir.²⁶¹

6216 Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 76. maddesinin 1. fıkrasında bu kanun 45 ile 51. maddelerinin 23.09.2012 tarihinde yürürlüğe gireceği, ilgili kanun geçici 1. maddesinin 8. fıkrasında ise yüksek mahkemenin 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceleyeceği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinin “Diğer İstisnalar” başlıklı 4. fıkrasına 5378 sayılı Kanunla eklenen (s) bendi ile “engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının” teslimi KDV’den istisna edileceği belirtilmiştir. Kanun ilgili maddesinde de açıklandığı üzere özürhüklerin eğitimleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş araç ve gereçler ile özel bilgisayar programları

²⁶¹ AYM. 26.09.2012 tarih, E.2012/73, K.2012/73 (www.anayasa.gov.tr, e.t: 05.06.2021).

istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Bu araç ve gereçlere özürhüherin kullandığı protez, özel klavyeler, tekerlekli sandalye ve baston örnek gösterilebilir. Dolayısıyla binek otomobillerin ve diğerk nakil vasıtalarının sözü edilen “araç-gereç” kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Danıştay 3.Vergi Dava Dairesinin 22.9.2011 tarih, Esas:2011/3445, Karar:2011/5067 sayılı kararında da benzer şekilde motorlu taşıtların Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinin her türlü araç ve gereci kapsamayacağını, ilgili istisna hükmünün engelli vatandaşların günlük hayatlarını kolaylaştıracak alet ve teçhizata ilişkin olduğu belirtilmiştir.

Kanunilik ilkesi gereğince vergilendirmeye ilişkin hüküm ve esasların yoruma yer vermeyecek şekilde yasama organınca çıkarılacak kanunda belirtilmiş olması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinde istisna hükmü tüm detayı ile belirtildiğinden maliye idaresinin, yargı mercilerinin ve Anayasa Mahkemesinin verdiği kararların yerinde olduğu görölmektedir.

İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini düşünen başvurucunun Anayasa Mahkemesine yapmış olduğu bireysel başvuru; Davaya konu olayda; taşımacılık faaliyeti ile iştiğal eden başvurucunun mal/hizmet alımında bulunduğı mükellef hakkında maliye idaresince vergi tekniğı raporu düzenlenmiştir. İlgili vergi tekniğı raporunda başvurucunun mal/hizmet aldığı mükellefin 2014 yılında düzenlemiş olduğu belgelerin sahte olduğuna hükmedilmiştir. Maliye idaresi başvurucuya göndermiş olduğu ihbarnamede başvurucunun hakkında vergi tekniğı raporu düzenlenen mükelleften yapmış olduğu alımlara isabet eden KDV tutarlarını beyannamelerinden çıkarması gerektiğı, aksi halde hakkında vergi incelemesi yapılacağı ve özel esaslara alınacağı bildirilmiştir. Başvurucu cezai işlem ile karşılaşmamak adına ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi vererek KDV beyanlarından hakkında vergi tekniğı raporu düzenlenen mükelleften alınan mal/hizmete ait olan KDV tutarlarını çıkarmıştır. Başvurucunun düzeltme

beyannamesi üzerine maliye idaresince başvuru adına KDV, Damga Vergisi ve Gecikme Faizi tahakkuk ettirmiştir.

Başvuru maliye idaresince adına tahakkuk ettirilen KDV, Damga Vergisi ve Gecikme Faizine karşı Tekirdağ Vergi Mahkemesinde dava açmış, mahkeme maliye idaresinin vergi aslı ve cezasına ilişkin işlemini yerinde görerek başvurunun iptal talebini reddetmiştir. Bunun üzerine başvuru Edirne Bölge İdare Mahkemesine başvurmuştur. Bölge İdare Mahkemesi ilk derece mahkemesinin hükmünü onamıştır. Kararın gerekçesinde beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konu olan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisinin olmadığı dolayısıyla başvurucuya dava açma hakkını vermeyeceği belirtilmiştir.²⁶²

Yargısal yoldan sonuç alamayan başvuru Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuş, Anayasa Mahkemesi 03.04.2019 tarih ve 2012/73 sayılı kararında ihtirazi kayıt üzerine verilen beyanname üzerinden vergi aslı ve cezasının tahakkuk ettirilmesinin başvurucuya şahsi olarak külfet yüklediği, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı arasında adil dengenin kurulması gerektiği, dolayısıyla maliye idaresinin yaptığı işlem ile mülkiyet hakkına ölçsüz bir şekilde müdahalede bulunduğu karar vermiştir.

Maliye idaresinin yaptığı tespitlere istinaden mükelleflerden beyannamelerini düzeltmelerini istemeleri uygulamada sıkça karşılaşılan bir yöntemdir. Vergi Usul Kanunun 370. maddesinde izaha davet müessesesi düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre tereddütte düşülen konularda maliye idaresince mükelleflerden izah istenebilecek, tespit edilen olumsuz durumlar mükellefler incelemeye sevk edilmeden düzeltme beyannamesi ile düzeltilebilecektir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 39/3. maddesinde mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah ve matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkı saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verildiği belirtilmiştir.

²⁶² AYM. 03.04.2019 tarih, E.2012/73, K. 2012/85 (www.anayasa.gov.tr, e.t: 05.06.2021).

Vergi mükelleflerinin ihtirazi kayıtlarla vermiş oldukları beyannameler üzerinden maliye idaresince tahakkuk ettirilen vergi aslı ve cezalarına ilişkin yargı organlarının şu kararları verdiği görülmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 1/12/2009 tarihli ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı kararında; Vergi Usul Kanunda vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtlarla bildirilmesini öngören herhangi bir düzenlemenin yapılmadığını, beyanname ile bildirilmesi gereken vergi matrahlarının oranında, muafiyet ve istisna hükümlerinde vergi kaybına yol açmayacak şekilde çekince konulabileceği, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurmayaacağı belirtilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 27/6/2012 tarihli ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı kararında; İhtirazi kayıtlarla yeniden beyanname verilmesinin, verilen beyannameyi kanuni süresinde verilen beyanname olarak geçerli saymayacağı, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden tesis edilen işlemlerin hukuken geçerliliğinin kabulünün mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi 03.04.2019 tarih ve 2012/73 sayılı kararında; ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden maliye idaresince vergi aslı ve cezasının tahakkuk ettirilmesi işlemini Anayasa'nın 35. Maddesinde yer alan mülkiyet hakkına doğrudan müdahale olarak değerlendirmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince; vergiler gibi temel hak ve hürriyetlere doğrudan müdahaleleri içeren vergisel hükümlerin kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Anayasa Mahkemesinin ilgili kararında da belirtildiği üzere ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden vergi aslı ve cezasının tahakkuk ettirilmesi anayasada yer alan kişi hak ve hürriyetine doğrudan müdahaleyi içerecektir. Dolayısıyla yapılan müdahalenin anayasaya uygun olabilmesi için kamu yararı amacı taşıması ve kanunilik ilkesine uygun olması gerekmektedir.

Maliye idaresinin yaptığı vergi incelemesine istinaden başvuruçunun mal/hizmet aldığı mükellefe ait olan faturada gösterilen KDV üzerinden ihtirazi kayıtlarla

beyanname verdirme kanunilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Zira kanunilik ilkesine göre vergilendirmeye ilişkin tüm hükümlerin yasama organınca belirlenmesi, bu konuda idareye takdir yetkisinin tanınmaması gerekmektedir. Başvurucunun olayında da görüleceği üzere vergi inceleme raporu esas alınarak hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefe ait olan faturalarda gösterilen KDV tutarının başvurunun beyanlarından çıkarılması istenmiş, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamede gösterilen vergi tutarı üzerinden re'sen vergi tahakkuku ve cezai işlem uygulanmıştır. Maliye idaresi, hakkında vergi incelemesi yapılan kişiden başvurunun gerçekten mal alıp almadığı, faturada gösterilen tutarların gerçek bir durumu yansıtıp yansıtmadığı, başvuru ile hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefin arasındaki ticari ilişkinin boyutu ortaya konulmadan vergi ve cezalarının tahakkuk ettirmesi, yapılan işlemin maliye idaresinin keyfi uygulamasına konu edildiğini göstermektedir. Maliye idaresince yapılan bu işlem kanunilik ilkesinin kabul etmiş olduğu esaslar ile bağdaşmamaktadır.

6. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince Yapılan Denetim

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1. maddesinde sözleşmeye taraf olan devletlerin, bu sözleşmenin birinci bölümünde tanımlanan hak ve özgürlükleri, kendi egemenlik alanı içinde bulunan herkes için güvence altına alacakları belirtilmiştir.²⁶³ Ülkemiz Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine taraf olduğundan, söz konusu sözleşmenin iç hukukumuz açısından belirleyici ve etkin bir rolü bulunmaktadır. Dolayısıyla sözleşme hükümleri ile vergi yasalarının çatışması durumunda Anayasanın 90. maddesi gereğince sözleşme hükümleri esas alınacaktır.²⁶⁴

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, hukuk terimini şekli değil maddi anlamda değerlendirmektedir. Böylece hem yasadan daha altta yer alan hukuk kurallarını hem de yazılı olmayan hukuk kurallarını buna dahil etmektedir.²⁶⁵ Mahkeme yasa kavramına geniş olarak yaklaşmakta, Sözleşmeye taraf olan devletlerin seçmiş oldukları yöntemlerin yerindeliği hakkında görüş bildiremeyeceği, Sözleşmeye tarafa

²⁶³ GÜNEŞ vd., s.266.

²⁶⁴ Billur YALTI SOYDAN, *Uluslar Arası Vergi Anlaşmaları*, 1.bs., İstanbul 1995, s.43.

²⁶⁵ GÜNEŞ vd., s.270.

olan devletler tarafından uygulanan yöntemin Sözleşmeye uygun olup olmadığını belirleme noktasında yetkili olduğunu belirtmiştir.²⁶⁶ Dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi görmüş olduğu davalara geniş ve içeriksel olarak yaklaşmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin boyutlarından biri olan yasadışı vergi olmaz ilkesi, şekli anlamdaki kanunları öngörmektedir. Çeşitli kararlarında belirginlik boyutuna vurgu yapan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, yürütme organının keyfilik ve takdir kararlarına karşı güvence oluşturan şekli anlamdaki kanuna uyulmamasının, ileride hak kayıplarına yol açacağını, mahkemenin meydana gelen hak kayıplarını yasadışı vergi olmaz boyutu açısından değerlendireceği belirtilmiştir.²⁶⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, uyuşmazlık konusu kanunun niteliğine işaret ederek, kanun hükümlerinin ilgili kişilerce ulaşılabilir olmasını ve ilgili kişilerin kendileri hakkındaki konularda öngörülebilir bulanabilmelerinin önemine vurgu yapmıştır. Mahkeme kanun kavramını şekli anlamda değil, maddi anlamda değerlendirmiştir.²⁶⁸

Öngörülebilirlik ve ulaşılabilirlik, hukuk güvenliği ilkesinin bir parçası olarak vergilerin kanuniliği ilkesinin esaslarından biri olan vergilerin belirgin olması boyutunda yer almaktadır. Dolayısıyla verginin belirgin olması boyutu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin aradığı temel kriterlerden biri olarak kendini mahkeme kararlarında göstermiştir.²⁶⁹ Mahkemeye göre, vergilendirme yolu ile mülkiyet hakkına müdahale ancak ulaşılabilir ve öngörülebilir, yani aleniyet sağlandığı takdirde meşru olacaktır.²⁷⁰

Vergilerin kanuniliği ilkesinin, sonuçlarından biri olan kanunların geriye yürüyemeyeceği ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi açısından da önem arz eden hususlardan biridir. Mahkemeye göre, geçmişe etkili olan vergi kanunları kendiliğinden yasaklanmalıdır.²⁷¹

²⁶⁶ Nihal ŞABAN, *Vergi Hukuku*, 16.bs., Kasım 2020, s.39.

²⁶⁷ GÜNEŞ vd., s.272.

²⁶⁸ GÜNEŞ vd., s.273.

²⁶⁹ Begüm DİLEMRE ÖDEN, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk vergi Hukukuna Etkisi*, 1.bs., Ankara 2017, s.85.

²⁷⁰ Nuray EKŞİ, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Verdiği Kararlar*, 1.bs., Ağustos 2010, s.125.

²⁷¹ SOYDAN, s.69.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ek.1 maddesinin ikinci fıkrası, devletlere vergilerin, para cezalarının ve diğer katkı paylarının ödenmesi konusunda geniş yetkiler vermektedir. İlgili fıkranın kapsamına vergi, resim, harç ve para cezası gibi birçok husus girmektedir.²⁷² İlgili fıkra hükmünden de anlaşılacağı üzere devlete vergilendirme konusunda verilen yetki, bireylerin malvarlıklarını dolayısıyla mülkiyet haklarını doğrudan doğruya etkileyecek niteliktedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, kendisine yapılan başvuruları Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ek.1 maddesi ve sözleşmenin diğer hükümlerini dikkate alarak çözümlemektedir. Mahkeme, vergilerin niteliği itibariyle doğrudan doğruya kişilerin mülkiyet hakkına müdahaleler içerdiğini kabul ettiğinden kendisine açılan vergi davalarını genelde mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirmektedir.²⁷³

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi davalarında ilk olarak davaya konu olan hukuki durumun Ek.1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında malvarlığı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine bakmaktadır.²⁷⁴ Protokolün kapsamına bakıldığında mülkiyet ve malvarlığı kavramlarının açık bir tanımının bulunmadığı görülmektedir. Bu nedenle mahkeme açılan vergi davalarını, mülkiyet hakkı ve mülk kavramları çerçevesinde otonom olarak yorumlamaktadır.²⁷⁵ Mahkeme, devletlerin vergi konusunda almış oldukları tedbirlerin mülkiyet haklarına müdahale niteliğinde olduğunu belirtmiştir. Nitekim mahkemenin Travers/İtalya davasında verdiği kararda, başvuru adına yapılan vergilendirmenin mülkiyet hakkına doğrudan müdahale içerdiği belirtilmiştir.²⁷⁶

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi davalarında mülkiyet haklarına yapılan müdahaleleri üç safhada değerlendirmektedir. Bunlar; mal ve mülk dokunulmazlığının ihlal edilip edilmediği, mal ve mülkten yoksun bırakmanın olup

²⁷² Suat ŞİMŞEK, *Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi*, Sayı 159, Aralık 2010, s.3.

²⁷³ ŞİMŞEK, s.325.

²⁷⁴ SOYDAN, s.47.

²⁷⁵ Enver BOZKURT, Selim KANAT, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Başvuru El Kitabı*, 1.bs, İstanbul 2004, s.78.

²⁷⁶ SOYDAN, s.44.

olmadığı, mal ve mülkün kullanımının kontrol edilmesidir.²⁷⁷ Mahkeme, Gasus Dossier-Und Fördertechnik GmbH/Hollanda davasında vergi borcu nedeniyle yapılan haczin vergi toplama mekanizmasının bir parçası olduğuna ve bu nedenle de devletlerin vergileri veya başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamasını mümkün kılan ikinci paragrafı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine kara verilmiştir.²⁷⁸

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Ek.1 No’lu Protokol’ün 1. maddesinde yer alan hükme dayanarak, devletlerin vergilendirme yetkisini saklı tutmuştur. Böylece Sözleşmeye taraf olan devletlere vergilendirme konusunda geniş bir hareket imkanı sağlanarak, devletlerin vergi ve diğer kamu gelirleri noktasında ihtiyaç duymuş oldukları finansal kaynakları temin etmeleri hedeflenmiştir.²⁷⁹ Mahkeme devletlere vergilendirme alanında geniş bir hareket imkanı tanısa da, yapılacak vergilendirmenin hem Ek.1 No’lu Protokol’ün 1. maddesinde yer alan şartlara uygun olması gerektiği, hem de vergilendirme alanında alınacak tedbirlerin meşru bir amaç gütmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla Sözleşmeye taraf olan devletler, vergi kanunlarını açık, ulaşılabilir, hukuki güvenlik ve kanunilik ilkelerinin ön görmüş oluğu esaslar çerçevesinde şekillendirmeleri zorunluluk arz etmektedir.²⁸⁰

²⁷⁷ Gani KAMIŞLI, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesinde Mülkiyet Uyuşmazlıklarının Çözümü*, 1.bs., İstanbul 2016, s.225.

²⁷⁸ KAMIŞLI, s.289.

²⁷⁹ ŞİMŞEK, s.342.

²⁸⁰ ŞİMŞEK, s.343.

SONUÇ

Gerek gerçek kişilerin gerekse tüzel kişilerin temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkileyen vergi kanunlarının hukuk devleti anlayışına uygun olarak idarenin keyfi tutum ve davranışlarına yer vermeyecek şekilde uygulanması gerektiği, tarihsel süreç içerisinde yaşanan gelişmeler ile birlikte kabul edilmiştir.

Ülkemizde kanunilik ilkesi dünyada yaşanan gelişmeler ile birlikte gelişme göstermiş ve günümüzdeki şeklini almıştır. Anayasamızın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak için mali güçleri oranında vergi ödemekle mesul oldukları, vergi benzeri yükümlülüklerin ancak kanun ile konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilmesi vurgulanmıştır. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunlarla belirlenebileceği fakat belli sınırlar içerisinde Cumhurbaşkanına vergilendirmeyle ilgili değişiklikler yapabilme yetkisinin verilebileceği belirtilmiştir. Böylece Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında vergide genellik ilkesine, ikinci fıkrada sosyal amacın ne olduğuna, üçüncü fıkrada ise kanunilik ilkesine vurgu yapılmıştır.

Vergi kanunları yasama organı tarafından çıkarılmakta ve hayata geçirilmektedir. Yasama organının yanında Cumhurbaşkanına da vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması noktasında bazı yetkiler verilmiştir. Söz konusu düzenlemelerin tamamının vergilerin kanuniliği ilkesinin hayata geçirilmesine yönelik olduğu görülmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak vergi mükelleflerinin tanımı vergi kanunlarında yapılmış olup vergiyi doğuran olay ve vergileme aşamaları ayrıntılı bir şekilde vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Kanunlara ilişkin hususların hayata geçirilmesi noktasında Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık vergi kanunlarının uygulanmasında, kanunlara ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde yetkili kılınmıştır.

Bakanlığa karşı açılan dava örneklerinde de görüleceği üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine vergi kanunlarının uygulanması noktasında verilen yetkileri kullanması ile birlikte zaman zaman kanunilik ilkesinin kabul etmiş olduğu temel argümanların ve Anayasada yer alan temel hak ve hürriyetlerin ihlali ile sonuçlanan idari uygulamalar ortaya çıkmıştır. Kanunilik ilkesi gereğince vergi kanunlarının

yasama organınca belirlenmesi tek başına yeterli olmamaktadır. Kanunilik ilkesinden bahsedebilmek için vergi kanunlarında vergilerin konusu, matrahı, oranı, süresi, tarhı, tahakkuku, tahsili, zamanaşımı, vergi kanunlarına muhalefet durumunda uygulanacak cezai müeyyidenin ne olacağı, nasıl uygulanacağı gibi hususlarında detaylı bir şekilde yasama organınca belirlenmesi gerekmektedir.

Kanunilik ilkesi gereğince vergi kanunları hukuki güvenlik ilkesine uygun olması gerekmektedir. Hukuki güvenlikten de bahsedilebilmesi için vergi kanunlarının yoruma yer vermeyecek şekilde belirgin olması öngörülebilirlik açısından büyük önem arz etmektedir. Vergi mükelleflerinin gelecek ile ilgili planlama yapabilmesi, cezai müeyyideler ile karşılaşmaması, kendilerine Anayasa ile tanınan temel hak ve hürriyetler noktasında hak kayıpları yaşamamaları için vergi kanunlarının vergilendirmeye ilişkin tüm safhaları bünyesinde barındırması gerekmektedir.

Anayasamızın 73. maddesinde öngörülen vergilerin kanunilik ilkesinin hukuk devleti anlayışına uygun olarak uygulanabilmesi için vergi kanunları yasama organınca hazırlanırken vergilendirmeye ilişkin olan tüm unsurlar kanun metninde yer almalı, kanun metni hazırlanırken kanunilik ilkesinin temel argümanları göz önünde bulundurulmalı, Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi kanunlarının uygulanması noktasında verilen yetkilerin idarenin keyfi tutum ve davranışlarına yer vermeyecek şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Böylece hem hukuk devleti olmanın gerekleri yerine getirilmiş olacak hem de vergi mükelleflerinin hak kaybı yaşamaksızın vergilere gönüllü uyumu sağlanacaktır.

Vergi kanunları yapıları itibariyle karmaşık ve diğer vergi kanunlarına atıf yapan maddeler ile iç içedir. Bu durum hem vergi kanunlarının anlaşılmasını zorlaştırmakta hem de atıf yaptığı diğer kanun maddeleri ile olan ilişkisinin tam olarak ortaya konulmadığı durumlarda vergi kanunlarına aykırı uygulamaların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Vergi kanunları kapsamında vergilendirilen vergi mükelleflerinin verginin mevzuunu, gelirin safi tutarına ulaşmak için yapılabilecek indirimleri, istisna hükümlerini, beyan ve ödeme dönemlerini, gelir üzerinden stopaj yapılıp yapılmayacağını, kanunun hükümlerine aykırı davranılması durumunda

karşılaşacakları cezai hükümlerin neler olacağı gibi birçok hükmü bir arada bilmelerini gerektirmektedir.

Uygulamada, kanunilik ilkesine aykırı durumların ortaya çıkmasında vergi kanunlarının bu kompleks yapısının etkili olduğu yargı kararlarında da sıkça görülmektedir. Gerek vergi mükelleflerinin gerekse meslek mensuplarının vergi kanunlarının içeriğini tam olarak anlamamaları nedeniyle vergi kanunlarına aykırı işlemler gerçekleştirebilmektedirler. Kişilerin temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkileyen, idari ve cezai yaptırımların öngörüldüğü vergi kanunlarının karmaşıklığı vergi mükellefleri için telafisi güç ve imkansız durumların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Zira adına cezalı tarhiyat yapılan bir vergi mükellefinin kesilen cezalar nedeniyle işletme faaliyetini sonlandırması ve hürriyeti bağlayıcı cezai işlemler ile karşılaşması söz konusu olabileceğinden, vergi kanunlarının daha şeffaf ve hukuki güvenlik ilkesine uygun olması zorunluluk arz etmektedir.

Vergi kanunlarının daha şeffaf, öngörülebilir, keyfi uygulamalara yer vermeyecek şekilde düzenlenmesi kanunilik ilkesinin bir gereğidir. Yargı kararlarından da anlaşılacağı üzere vergi davalarına konu işlemler çoğunlukla vergi kanunlarının mükelleflerce ya tam anlaşılmamasından ya da meslek mensuplarının hatalı yorum ve işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunlarının daha şeffaf, öngörülebilir ve sade yapıda olması, sık sık değiştirilmemesi hem vergi kanunlarının bilgi kullanıcılarına doğru bir şekilde ulaşmasını, hem de kanunilik ilkesinin temel ilkelerinin hayata geçmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- ACAR, Fatih, "*Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi*", *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt 1992, Sayı 176, s.176-200.
- ACUNER, Serkan, *Türk Hukukunda Bireysel Emeklilik Sistemi ve Vergilendirilmesi*. 1.bs., İstanbul 2017.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 21.bs., Ankara 1997.
- AKGÜNDÜZ, Ahmet, *Eski Anayasa Hukukumuz ve İslâm Anayasası*. İstanbul 1989.
- AKKAYA, Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *AÜHF Dergisi*, Cilt 1997, Sayı 195, s.170-198
- AKYAZAN, Ahmet, "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi", *TBB Dergisi*, Cilt 2009, Sayı 81, s.1-30
- ALDIKAÇTI, Orhan, *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1970, s. 47.
- ANAYASA MAHKEMESİ, www.anayasa.gov.tr (E.T. 04 05, 2020).
- APAYDIN, Yunus, *İslam Usul Hukuku*, 1.bs., Ankara 2016.
- ARIKAN, Zeynep, "Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçlar", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 13, Sayı 2, s. 127-133.
- ARSLAN, Mehmet, *Vergi Hukuku*. Bursa 2012.
- ARTUK, Mehmet Emin, Emre ALŞAHİN, Ahmet GÖKÇEN, ve Kerim ÇAKIR. *Uygulamalı Ceza Hukuku Genel Hükümleri*, Ankara 2020.
- ARTUN, Ünsal, "Siyaset ve Anayasa Mahkemesi" *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, s.24-45.
- AYDIN, Ali Rıza, ve Şahnaz GEREK, *Anayasa ve Vergi Hukuku*. İstanbul 2010.
- AYYILDIZ, Yaşar, *Türk Vergi Yargısı*. İstanbul 2015.
- AZRAK, Ülkü, "Sosyal Devlet, Reşat Kaynar'a Armağan", *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları*, Cilt 27, Sayı 1-4, s.7-35.

- BAKICI, Sedat, *5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Genel Hükümleri*, Ankara, 2008.
- BALLAR, Gülseren, *Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararlarında İncelenmesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisan Tezi, 2019.
- BALTA, Bekir, *İdare Hukuku Genel konular*, Ankara 1972.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. *Kamu Hukukçuları Platformu*, Hukuk Güvenliği, Ankara 2013.
- BEKTAŞ ÖZTAŞKIN, Özlem. *XV-XVII. Yüzyıllarda Osmanlı Halkı*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, 2008.
- BERKES, Niyazi, *Teokrasi ve Laiklik*, İstanbul 2016.
- BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara 2011.
- BOYAR, Oya ve Gülay Aslan ÖNCÜ, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, 1.bs., Ankara 2011
- BOZKURT, Enver ve Selim KANAT, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Başvuru El Kitabı*, İstanbul 2004.
- BUDAK, Tamer *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçütü, Mali Güç*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, 2010
- CANDAN, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara, 2010.
- CİN, Halil, ve Gül AKYILMAZ, *Türk Hukuk Tarihi*, Ankara 2020.
- ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Anayasal Temeli ve Vergi İdaresi Yargı İlişkileri, Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli*, Ankara 1991.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan, ve Mehmet GİDEKLİ, *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Ankara 2011.
- DANIŞTAY, Danıştay.24.6.1993 tarih, E.11.06.2009, K.2009/31, 2009. www.danistay.gov.tr (et:01.09, 2021)
- DİLEMRE ÖDEN, Begüm, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk vergi Hukukuna Etkisi*, Ankara, 2017.
- DÖNMEZER, Sulhi, ve Erman SAHİR, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, 14.bs., İstanbul 1994.

- DURAN , Lütfü, *Anaya Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni*, *Amme İdaresi Dergisi* 1986, s.28.
- EDİZDOĞAN, Nihat, Metin TAŞ, ve Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ankara 2007.
- EKİNCİ, Ekrem, *Osmanlı Hukuku Adalet ve Mülkiyet*, İstanbul 2008.
- EKŞİ, Nuray, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Verdiği Kararlar*, Ankara 2010.
- EROĞLU, Cem, *Anayasa Hukukuna Giriş*, Ankara 2000.
- EROĞLU, Onur, Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3, 157- 179.
- EROL, Ahmet, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Ankara 2021.
- ETGÜ, Mehmet Akif, *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkına Bakışı*, İstanbul 2009 .
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Mevzuat* 2018. www.gib.gov.tr/gibmevzua (05 02, 2020 tarihinde erişilmiştir).
- GÖZLER, Kemal, *İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı, Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eksikliği Üzerine Bir Deneme*, Ankara 2009, s.365-374.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, ve Turgut TAN, *İdare Hukuku, İdari Yargılama Hukuku*,. Ankara 2013.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, *Yönetmelik Yargı*, Ankara 2020.
- GÜNDAY, Metin. *İdare Hukuku*, Ankara 2011.
- GÜNEŞ, Gülsen, *Vergi Yasallığı İlkesi*, İstanbul 2011.
- HİLL, Christopher, *İngiliz Devrimler Çağı*, İstanbul 2016.
- KABAOĞLU, İbrahim, *Anayasa Yargısı Demokrasi Kavramının Dönüşümü Üzerine*, . Ankara 1994.
- KALAYCIOĞLU, Şerafettin, *Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması* <http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/> (e.t:10.11.2020).
- KAMIŞLI, Gani, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesinde Mülkiyet Uyuşmazlıklarının Çözümü*,. İstanbul 2016.

- KANETİ, Selim, Esra EKMEKÇİ, Gülsen GÜNEŞ, ve Mahmut KAŞIKÇI, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2019.
- KAPANİ, Münci, *Kamu Hürriyetler*, Ankara 2013.
- KARAKOÇ, Yusuf, *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 1261, Sayı 96.
- KAZICI, Ziya, *Osmanlılarda Örfî Vergiler Ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfî Hukuk*, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, Cilt 4, Sayı 40, s.125-156.
- KIRATLI, Metin, *Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi*, Ankara 1966.
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, Ankara 2015.
- KIZILOT, Şükrü, Doğan ŞENYÜZ, ve Metin TAŞ, *Vergi Hukuku*. Ankara 2006.
- KOCA, Mahmut, ve İlhan ÜZÜLMEZ. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri*, İstanbul 2020.
- KÖKÜSARI, İsmail, *Anayasa Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi*, Ankara 2015.
- KUMRULU, Ahmet, *Vergi Hukukunun Bir kısım Anayasal Temelleri*, *AÜHF Dergisi*, 1981, 150.
- MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, *Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları*, Ankara 2004.
- MUTLUER, Kamil M, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul 2008.
- NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul 1998.
- NOHUTÇU, Ahmet, *İdari Yargı*, İstanbul 2021.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, ve Canker GÖKER, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2020.
- ÖNER, Erdoğan, *Vergi Hukuku*, Ankara 2019.
- ÖZ, Ersan, *Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, İzmir 2004.
- ÖZBUDUN, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara 2020.

- ÖZDEMİR, Muharrem, *Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi*, Muharrem Özdemir, www.alomaliye.com (e.t: 02.11. 2021).
- ÖZER, İlhan, *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 1977
- ÖZGENÇ, İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri*, Ankara 2000.
- ÖZGÜVEN, Volkan, *Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi*, İstanbul 2007.
- SARAÇOĞLU, Fatih, *Ayırma İlkesinin Tanımı*, Cilt 2, Sayı 3, s.41-55
- ŞABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2020.
- ŞENYÖZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara 2020.
- ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet YÜCE, ve Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku*, Ankara 2020.
- ŞİN, Sevil, *Vergi Hukuku*, Bursa 2016.
- TANİLLİ, Server, *Devlet ve Demokrasi, Anayasa Hukukuna Giriş*, İstanbul 1989.
- TEKBAŞ, Abdullah, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Ankara 2009.
- TUNAYA, Tarık Zafer, *Siyasi Müessesler ve Anayasa Hukuku*, İstanbul Üniversitesi İstanbul 1975
- TUNÇ, Hasan. *Anayasa Hukuku Genel Esaslar*, Ankara 2019.
- TURAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul 2020.
- TÜRKBAY, Özge, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*, Ankara 2012.
- ULUATAM, Özhan, ve Yaşar METHİBAY, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2011.
- VERGİ MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, 2020. www.vergiraporu.com (e.t: 06. 02. 2020 tarihinde erişilmiştir).
- VERGİ MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ, *Türk Vergi Kanunları*, Ankara 2020.
- YALTI SOYDAN, Billur, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul 1995.
- YAYLA, Yıldızhan, *Anayasa Hukuku Ders Notları*, İstanbul 1986.
- YILMAZ, Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, Cilt 25, Sayı 177, s.25-49